



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
تخصص: تدقيق محاسبي

بغنوان :

دور المراجعة الخارجية في جودة التقارير المالية
دراسة ميدانية

تحت إشراف:

أ.د. سالي محمد دينوري

إعداد الطالبات:

- رفيدة بلول
- زكية العايب
- شيماء بكاكرة
- حنان بالعروسي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

لجنة التقييم متكونة من:

مؤطر	جامعة حمه لخضر الوادي	أ.د. سالي محمد دينوري
مقيم أول	جامعة حمه لخضر الوادي	أ.د. فاتح سردوك
مقيم ثاني	جامعة حمه لخضر الوادي	د. عيشوش محمد الحافظ

السنة الجامعية: 2022/2021



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
تخصص: تدقيق محاسبي

بغنوان :

دور المراجعة الخارجية في جودة التقارير المالية
دراسة ميدانية

تحت إشراف:

أ.د. سالي محمد دينوري

إعداد الطالبات:

- رفيدة بلول
- زكية العايب
- شيماء بكاكرة
- حنان بالعروسي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

لجنة التقييم متكونة من:

مؤطر	جامعة حمه لخضر الوادي	أ.د. سالي محمد دينوري
مقيم أول	جامعة حمه لخضر الوادي	أ.د. فاتح سردوك
مقيم ثاني	جامعة حمه لخضر الوادي	د. عيشوش محمد الحافظ

السنة الجامعية: 2022/2021

الإهداء

الحمد لله ربي العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين، اهدي ثمرة جهدي
إلى نبع العطف والحنان التي لا مثيل لها في الوجود "أمي الحبيبة" إلى من أفنى حياته
لسعادتنا وغمرنا بحبه وكان لنا دعم وسند "أبي الغالي" الشخصين الذي لولاهما لما وصلت
إلى هذا المقام حفظهما الله

- إلى أغلى الإنسان في الوجود جدتي قمره أطل الله في عمرها
- إلى أغلى شخص في حياتي الذي منحني الحب والاحترام وشجعني في عملي هذا
زوجي العزيز بشير
- إلى إخوتي الأعزاء وجميع أفراد عائلتي
- إلى زميلاتي في مذكرة : زكية وحنان ورفيدة
- إلى من كان لي عوناً في إنجاز هذا العمل

شيما

الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لنتمين هذه الخطوة في مسيرتنا بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح

بفضله

تعالى مهناه إلى الوالدين الكريمين خفضهما الله وأدامهما نورا لدربي

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من إخوة وأخوات

إلى رفيقات المشوار اللاتي قاسمتني لحظاته رعاهم الله ووفقهم: رفييدة ، شيماء ، حنان

إلى كل قسم المالية وجميع دفعه 2022_جامعة الشهيد حمة لخضر، بوادي سوف

إلى كل من لهم اثر على حياتي، إلى من أحبهم قلبي ونسيهم قلبي

زكية

الإهداء

أُمي يا نبع الحنان يا هبة الرحمن

يا أحلى كلمة ينطق بها اللسان رحمها الله..

أُمي المرأة الحديدية هي الزوجة الصالحة هي الأم الطيبة هي الصديقة الوفية هي كل

شيء في امرأة واحدة،

اهدي تخرجي إلى من كان سبب فرحتي شمعة دربي أُمي وإلى أبي وإلى أخي وأخواتي

والى جميع أصدقائي الذين شاركوني فرحتي.

حنان

الإهداء

"كل ما أملك من مشاعر فرح للحظة التي طالما إنتظرتها أهدي نجاحي هذا وتعبي إلى:
إلى عنوان العز والكبرياء في الدنيا إلى من كافح وجاهد من أجلي إسعادي "أبي العزيز"
إلى صمامات العواطف الأبدية والحنان الفياض إلى رمز الوفاء والتضحيات "أمي
الغالية"

إلى من زرعن في دنياي الفرح وجعلنا في البسمة التي لا تفارقني "أخواتي الغاليات"
إلى إخوتي "أكرم ومحمد" دمتم لي الكتف والسند
إلى صديقات اللحظات والمواقف الجميلة طيلة مشواري الجامعي حنان؛ شيماء؛ زكية
حسيبة؛ مروة؛ سميرة .

إلى صدفتي الجميلة في الحياة سندي وداعمي "نصرو"

نَحْنُ لَهَا وَإِنْ أَبَتْ رُغْمًا عَنْهُ

رفيدة

شكر و تقدير

أحمد الله وأشكره على توفيقه لنا في هذا العمل وأتقدم بخالص الشكر والامتنان لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد وبالأخص الأستاذ المشرف « الدينوري محمد سالمى » الذي فتح لنا باب فكره الواسع وغمرنا بتواضعه ونزودنا بملاحظات القيمة وتوجيهاته التي على ضوءها سرنا حتى اكتمل هذا العمل . كما لا يفوتنا تقديم جميل الشكر إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ممثلة في عميدها وإدارتها وهيئات التدريس فيها لما تقدمه من عطاء

وجهد للارتقاء بالمستوى التعليمي

والى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في انجاز هذه المذكرة

فجزاهم الله كل خير .

ملخص

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية .

لقد تم التطرق في الجانب النظري من هذه الدراسة إلى الإطار الفكري للمراجعة الخارجية من خلال مفهومها ومبادئها ومعاييرها بالإضافة إلى إطارها العملي من خلال مسار تنفيذ عمل مراجع الحسابات وقد تم التوصل إلى أن المراجعة الخارجية عمل انتقادي جوهره استقلالية وحياد موضوعية المراجعة الخارجية ، بعد مناقشة الإطار النظري للقوائم المالية فقد تم التوصل إلى أن الحكم على جودة القوائم المالية تتم بناء على مجموعة من المعايير وهذه الجودة تحتاج إلى توفير متطلبات ، لعمل أهمها المراجعة الخارجية من خلال إجراءات تدقيق القوائم المالية .

في الجانب التطبيقي من الدراسة تم توزيع استبيان على مجموعة بعض الأساتذة الأكاديميين وذوي الاختصاص من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبي معتمدين وقد تم التوصل إلى إثبات جميع الفرضيات التي من أهمها أن التزام هؤلاء المراجعين بإجراءات المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً ، التي تساهم إسهاماً كبيراً في تحسين جودة القوائم المالية .

الكلمات المفتاحية : المراجعة ، المراجعة الخارجية ، القوائم المالية ، المؤسسة الاقتصادية

Abstract :

This study aimed to know the extent of the contribution of external audit in improving the quality of financial statements in economic institutions.

The theoretical aspect of this study has been addressed to the intellectual framework of external audit through its concept, principles and standards, in addition to its practical framework through the course of implementing the work of the auditor. For the financial statements, it has been concluded that judging the quality of the financial statements is based on a set of criteria and this quality needs to provide requirements, the most important of which is the external audit through the procedures for auditing the financial statements

In the practical side of the study, a questionnaire was distributed to a group of some academic professors and specialists from accountancy experts, account keepers and certified accountants. It was found to prove all the hypotheses, the most important of which is that the commitment of these auditors to external audit procedures generally accepted, which contribute significantly to improving the quality Financial Statements

Keywords: audit, external audit, financial statements, economic institution

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
I	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
أ - هـ	المقدمة
	الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة
2	تمهيد
3	المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية
3	المطلب الأول : تعريف المراجعة وتطورها التاريخي
6	المطلب الثاني : أهداف و أهمية المراجعة
9	المطلب الثالث : فروض و مبادئ المراجعة
16	المطلب الرابع : أنواع المراجعة
20	المبحث الثاني : المراجع الخارجي وآداب السلوك المهني
21	المطلب الأول : تعريف ومسؤولية المراجع الخارجي
24	المطلب الثاني : قواعد و آداب المراجع الخارجي
27	المطلب الثالث : التخطيط والتوجيه لمهمة المراجع الخارجي
34	المطلب الرابع : تقارير المراجعة الخارجية
40	المبحث الثالث : معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً
40	المطلب الأول : المعايير الشخصية
45	المطلب الثاني : معايير العمل الميداني
47	المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير
50	المبحث الرابع : مسار تنفيذ عمل مراجع الحسابات
50	المطلب الأول : قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة

55	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
60	المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات
64	المطلب الرابع: إعداد التقرير
69	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني : التقارير المالية
71	تمهيد
72	المبحث الأول : ماهية التقارير المالية
72	المطلب الأول: تعريف التقارير المالية
74	المطلب الثاني: عناصر ووظائف التقارير المالية
76	المطلب الثالث : أهمية وأهداف التقارير المالية
80	المطلب الرابع : جودة التقارير المالية وفرضيات إعدادها
85	المبحث الثاني : أنواع التقارير المالية
85	المطلب الأول: القوائم المالية
116	المطلب الثاني : التقرير الإداري
119	المطلب الثالث: تقرير المراجع
124	المطلب الرابع : القوائم المرحلية
130	المبحث الثالث : أثر المراجعة الخارجية على التقارير المالية
131	المطلب الأول : وسائل فحص الحسابات
135	المطلب الثاني : مراجعة عناصر التقارير المالية
137	المطلب الثالث : نماذج لمختلف التقارير المالية لمراجع الحسابات
138	المطلب الرابع : مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية
140	المبحث الرابع : جودة التقارير المالية والمراجعة الخارجية
141	المطلب الأول: مفهوم جودة التقارير المالية
143	المطلب الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات في التقارير المالية
148	المطلب الثالث : متطلبات جودة التقارير المالية
152	المطلب الرابع : إجراءات مراجعة الميزانية وجدول حسابات النتائج
161	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

163	تمهيد
164	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
164	المطلب الأول: منهج المجتمع وعينة الدراسة
166	المطلب الثاني: بناء أداة الدراسة
167	المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان
167	المبحث الثاني: دراسة تحليل نتائج الاستبيان
168	المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق الاستبيان وعرض الخصائص العامة لعينة الدراسة
177	المطلب الثاني : تحليل بيانات الاستبيان
189	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
192	خلاصة الفصل الثالث
194	الخاتمة
198	قائمة المراجع
210	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
5	التطور التاريخي للمراجعة	1-1
14	تطور أهداف المراجعة ومدى الفحص والاعتماد على الرقابة الداخلية	2-1
95	ميزانية الأصول: السنة المالية المقفلة	1-2
96	ميزانية خصوم: السنة المالية المقفلة	2-2
101	جدول النتائج وعناصره حسب الطبيعة	3-2
103	جدول النتائج وعناصره حسب الوظيفة	4-2
109	التدفقات النقدية الطريقة المباشرة	5-2
111	التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)	6-2
115	قائمة التغيرات في حقوق الملكية(قائمة تغير رؤوس الأموال الخاصة)	7-2
165	النتائج الإحصائية للاستثمارات الاستبيان الموزعة	1-3
168	درجة الارتباط الكلية للمحور الأول	2-3
169	درجة الارتباط الكلية للمحور الثاني	3-3
169	درجة الارتباط الكلية للمحور الثالث	4-3
170	درجة الارتباط الكلية للمحور الرابع	5-3
171	درجة الارتباط الكلية للمحور الخامس	6-3
172	نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ	7-3
173	توزيع العينة حسب متغير العمر	8-3
174	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	9-3
175	توزيع العينة حسب متغير المهنة	10-3
176	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	11-3
177	أداة جمع البيانات وفق مقياس ليكرت الخماسي	12-3
177	الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي	13-3
178	عرض البيانات المتعلقة بقبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة	14-3
180	عرض البيانات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية	15-3
182	عرض البيانات المتعلقة بجمع أدلة الاثبات	16-3

184	عرض البيانات المتعلقة بإعداد التقرير	17-3
186	عرض البيانات المتعلقة بمدى جودة القوائم المالية	18-3
190	نتائج تقدير الانحدار المتعدد لأقر قبول المهمة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الثبات وإعداد التقارير في تحسين جودة القوائم المالية	19-3

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
158	تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة	1-2
159	معايير المراجعة المتعارف عليها	2-2
160	تقارير المراجعة الخارجية	3-2
165	النتائج الإحصائية للاستثمارات الاستبيان الموزعة	1-3
172	توزيع العينة حسب متغير العمر	2-3
174	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	3-3
175	توزيع العينة حسب متغير المهنة	4-3
176	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	5-3

مقدمة

من الأهداف الأساسية التي تسعى إليها أي مؤسسة هو تصميم نظام رقابة داخلية فعال، وللوصول لتحقيق هذا الهدف وأي أهداف أخرى وجب وجود شخص مستقل عن المؤسسة نظرا لتعارض مصالح الأفراد داخل المؤسسة للقيام بعملية الرقابة عن طريق ما يسمى بالمراجعة الخارجية.

لقد صاحب تطور المراجعة والرقابة مختلف التطورات التي شهدتها مختلف النشاطات داخل المؤسسة، وتزداد الحاجة إلى تطبيق المراجعة الخارجية في المؤسسات الكبيرة الحجم أكثر من المؤسسات الصغيرة والفردية نظرا لانفصال الملكية عن التسيير، وهنا وجب وجود مراجع خارجي لإعطاء رأي محايد.

تقوم المراجعة الخارجية بدور هام وفعال لخدمة العديد من الطوائف ذات العلاقة بالقوائم المالية ، وذلك لإبراز المصداقية على المعلومات المحاسبية ، والتي تمثل أهمية كبرى لمستخدمي القوائم المالية لترشيد القرارات الاستثمارية والتمويلية ، ودراسة سلوك أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية . وهي وسيلة اتصال إضافية للمعلومات المحاسبية ، وتساعد مستخدمي المعلومات في الحصول على معلومات محاسبية موثوق منها من خلال إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات التي تضمنتها القوائم المالية ، ومن ثم إذا تمت عملية المراجعة الخارجية بجودة عالية فإن مخرجاتها تكون ذات جودة وفعالية في ترشيد قرارات مستخدميها، وذلك يؤدي إلى تحقيق أهمية المراجعة الخارجية ودورها الجوهرية في المجتمع بكفاءة وفعالية .

1- طرح الإشكالية

إن مراجعة الحسابات لها أهمية كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات والهيئات التي يميزها القانون على تعيين مراجع خارجي ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ؟

التساؤلات الفرعية

للإجابة على الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات التالية:

- هل يؤثر قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة على جودة القوائم المالية ؟
- هل يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على جودة القوائم المالية ؟
- هل تؤثر جمع أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية ؟
- هل تؤثر إعداد التقرير على جودة القوائم المالية ؟

2- الفرضيات

- قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة تؤثر على جودة القوائم المالية.
- يؤثر تقييم نظام الرقابة على جودة القوائم المالية
- تؤثر أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية
- يؤثر إعداد التقارير على جودة القوائم المالية

3- أسباب اختيار الموضوع

- الرغبة الشخصية لمباحث في البحث والإطلاع على الواقع العملي باعتبار إن مقياس المراجعة تم تناوله من الجانب النظري لا التطبيقي
- الحاجة الماسة للمراجعة الخارجية من قبل المؤسسات الاقتصادية بعد الإصلاحات المنتهجة من طرف الدولة
- التقدم الكبير الذي شهدته الدول المتقدمة فيما يخص مجال المراجعة بنوعيتها الداخلية والخارجية ومساهمتها الفعالة في إعطاء الصورة الواقعية والصادقة عن حالة المؤسسة.

4- أهمية الدراسة

- تأتي أهمية الدراسة من خلال وجود محددات وعوامل تتضمن تأثير المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية يسمح بتطوير وتفعيل مصداقية هذه التقارير على مستخدميها مع بيان أهمية و أهداف المراجعة الخارجية للحسابات.

5- أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى :

- محاولة تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية مع تبين الأطراف التي بحاجة إلى هذا النوع من المراجعة.

- إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم تقارير مالية ذات جودة ومصداقية للجهات التي تطلبها.

- محاولة تشخيص مدى تأثير المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية

6- منهجية الدراسة

بغيت معالجة إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي الذي تم إتباعه في الإطار النظري والذي يعتمد على جمع المعلومات والبيانات عن الظاهرة المدروسة في البحث وكذا استخدام أسلوب دراسة حالة في الفصل التطبيقي من خلال توزيع استبيان على عينة الدراسة.

7- أدوات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة لم الحصول 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 والانحراف المعياري وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض البرامج الإحصائية مثل SPSS.

- المصادر الثانوية : المتمثلة في الكتب والمداخلات التي طرحت في المنتقيات العلمية الدراسات السابقة والتعريف بالتقارير المالية وبيان خصائصها وأهميتها.

8- الدراسات السابقة :

لم يقف الباحث على أي دراسات أو أبحاث تناولت موضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية بشكل مباشر وبصورة كافية، لكن تم الوقوف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع بصورة مختصرة وغير مباشرة، والتي نوضحها فيما يلي:

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

حيث أن هذه الدراسة هي في الأصل رسالة ماجستير مقدمة لكمية العموم الاقتصادية بجامعة الجزائر 2002

حيث أشارت الدراسة إلى وجود تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تدقيق القوائم، وأن وجود نظام للمراجعة الخارجية من تخفيض حجم اختباره، وبالتالي توفير وقته وجهده فضلا عن كفاءة النظام الكمي للمراجعة من أجل الحصول على قوائم مالية ترقى إلى طموحات مستخدميها.

- دراسة جيهان عبد المعز عمي، بعنوان "تحميل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة"

هذه الدراسة هي رسالة ماجستير مقدمة لكمية التجارة جامعة القاهرة 2001 كان أهم ما خلصت إليه الدراسة، هو أن عمل المراجعين الداخليين قد يكون ذو أهمية كبيرة وتأثير مهم على خطة المراجعة في تدقيق القوائم المالية في الكثير من الأحيان.

9- هيكل الدراسة

لدراسة الموضوع دراسة جيدة، سنتناول الدراسة في ثلاث فصول، تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم في الأخير خاتمة أما محتوى الفصول فكان كالتالي:

الفصل الأول

قمنا فيه بدراسة الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية وذلك عن طريق وضع أربع مباحث ،تمثل المبحث الأول في ماهية المراجعة الخارجية أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى المراجع الخارجي وآداب السلوك المهني أما المبحث الثالث قمنا بدراسة معايير المراجعة الخارجية مقبولة قبولاً عاماً والمبحث الرابع تناولنا مسار تنفيذ عمل المراجع .

الفصل الثاني :

والذي جاء تحت عنوان التقارير المالية وتضمن أربع مباحث مقسمة كالتالي:

المبحث الأول : يتحدث عن ماهية التقارير المالية و المبحث الثاني :والذي تناول أنواع التقارير المالية أما المبحث الثالث قمنا بدراسة أثر المراجعة الخارجية على التقارير المالية والمبحث الرابع فتناولنا فيه دور المراجع الخارجي في جودة التقارير المالية.

الفصل الثالث :

تطرقنا فيه إلى الدراسة الميدانية من خلال إعداد استبيان، وتوزيعه على عينة الدراسة لموقوف عمى دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة

تمهيد :

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها، ويظهر هذا جليا من خلال فصل الملكية عن الإدارة فتعددت الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسات الاقتصادية هذا ما استلزم ظهور طرف في يده الحكم على مدى شرعية الأعمال التي تقوم بها هاته المؤسسات وهو ما يعرف بالمراجعة الخارجية والتي تطورت أهدافها من اكتشاف الغش والاختلاس إلى إعطاء رأي في محايد يدعم عدالة القوائم المالية وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، هذا التطور كان سببا في ظهور منظمات وقوانين تحكم عملية المراجعة وتنظيمها، ولقد أولت عناية هامة بعمل مراجع الحسابات فأعطته حقوق وألزمته بواجبات ومسؤوليات تدخل في نطاق عمله. وللتعرف أكثر على عملية المراجعة قمنا بتقسيم الفصل الأول إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

المبحث الثاني: المراجع الخارجي وآداب السلوك المهني

المبحث الثالث: معايير المراجعة الخارجية مقبولة قبولا عاما

المبحث الرابع: مسار تنفيذ عمل المراجع

المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية

إن ظهور المراجعة لم يكن من قبل الصدفة، بل التغيرات الاقتصادية التي عاشتها المؤسسات أوجبت ذلك، و تتجلى أهميتها بنوعيتها الداخلية و الخارجية في الدرجة التي وصلت إليها حالياً، حيث أصبحت علماً قائماً بحد ذاته له مبادئ عامة تحكمها تعرف بالمعايير، و هي تمثل الإطار العام الذي يقوم المراجع باستخدام الإجراءات ضمنه، و هذه الأخيرة عبارة عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة الفعلية و عرضها للتأكد من أن القيود و السندات التي بنيت هذه الميزانية عليها تبين الوضع المالي الصحيح و الواقعي للمؤسسة، و سنحاول إبراز ذلك من خلال هذا المبحث والذي قسمناه كالآتي :

المطلب الأول : تعريف المراجعة وتطورها التاريخي.

المطلب الثاني : أهداف و أهمية المراجعة.

المطلب الثالث : فروض و مبادئ المراجعة.

المطلب الرابع : أنواع المراجعة.

المطلب الأول : نشأة وتطور المراجعة .

يرجع أصل المراجعة إلى العصور الوسطى القديمة والمراجعة في المعنى الحديث تعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة ، وتعود المراجعة في شكلها البسيط إلى تطور النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث انه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر¹ ، حيث إن قدماء المصريين كانوا يقومون بتعين

¹ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، ط 2، دار المسيرة ، الأردن ، 2009، ص. 14

شخصين لتسجيل الأموال الواردة ، ويقوم شخص آخر بعملية المراجعة لما قاما به هؤلاء الأشخاص من تسجيل ، وكذلك قدماء اليونان كانوا يعينوا موظف لمراجعة وحفظ الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل ، وأيضا الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسئول عن المصروفات والشخص المسئول عن المقبوضات¹.

في القرن الثاني عشر تطور مفهوم المراجعة نتيجة اخذ كلمة الإصغاء (audienta=audience) لمفهوم قانوني أين المستمع أصبح ضابط عدالة في بعض الأحيان ، وقاضي النداء في الأحيان الأخرى وقد تطور هذا المفهوم عبر التاريخ²:

- ✓ في كنيسة روما، المستمع (auditeur) عضو ، إما في المحكمة وإما في الغرفة البابوية.
- ✓ في دير الرهبان ، يعتبر المستمع (auditeur) مبعوث مكلف بمراقبة القوانين إذا كانت مطبقة على أحسن وجه .
- ✓ في إنجلترا، الاستماع (audit) عبارة عن جلسة حسابات ، بين المزارعين ورجال الكنيسة .
- ✓ في وقت الحكم الملكي الفرنسي مستمعي النظام الملكي مسئولون لتطبيق القوانين العسكرية .

¹ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق ، ص. 14 .

² رضا خلاصي ، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة ، ط 1 ، دار هومة ، الجزائر ، 2013 ، ص. 27.

الجدول رقم (1-1) : التطور التاريخي للمراجعة¹

المدة	الآمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك ، الإمبراطور ، الكنيسة ، الحكومة .	رجل الدين ، الكاتب	معاينة المختلس ، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة ، المحاكم التجارية والمساهمين .	الحاسب .	منع الغش ، معاينة فاعليه ، حماية الأموال .
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين .	شخص مهني في الحاسبة أو قانوني .	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين .	شخص مهني في الحاسبة والمراجعة .	تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية .
من 1940 إلى 1970	الحكومات ، البنوك ومساهمين .	شخص مهني في الحاسبة والمراجعة .	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية .
من 1970 إلى 1990	الحكومات ، هيئات أخرى والمساهمين .	شخص مهني في الحاسبة والمراجعة والاستشارة .	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة .
ابتداء من 1990	الحكومات ، هيئات أخرى والمساهمين .	شخص مهني في الحاسبة والمراجعة والاستشارة .	الشهادة على الصور الصادقة للهسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر : طواهر محمد التهامي ، صديقي مسعود ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ط

4، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2014 ، ص. 09

¹ طواهر محمد التهامي ، صديقي مسعود ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية

، الجزائر ، 2014 ، ص. 09

يتضح من خلال الجدول ما يلي :¹

قبل 1850 كان الهدف من المراجعة هو عبارة عن اكتشاف الغش والاختلاس والأخطاء .

من 1850 حتى 1905 أيضا كان الهدف هو اكتشاف الغش والاختلاس مع محاولة اكتشاف الأخطاء الكتابية التي تكون مقصودة أو عن سهو .

من 1905 حتى 1940 أصبح الهدف من المراجعة هو تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي للمؤسسة بالإضافة إلى اكتشاف الغش والخطأ .

من 1940 حتى 1960 كان الهدف من المراجعة هو تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي مع التحول إلى المراجعة الاختبارية والاهتمام والتركيز على المراجعة الداخلية .

المطلب الثاني : مفهوم وأهمية المراجعة .

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها

الفرع الأول : تعريف المراجعة الخارجية .

إن المراجعة لا تمثل مجرد ناحية شكلية وقانونية وإنما هي ناتج عملية فحص دقيق للقوائم المالية وكشف الأخطاء وتعديلها ، فقد مرت عملية المراجعة بعدة مراحل للوصول إلى ما هي عليه الآن من مبادئ ومعايير وأهداف ، ومن بين أهم التعاريف ما يلي:

¹ رضا خلاصي ، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مرجع سابق، ص 27

التعريف الأول : عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹.

التعريف الثاني : عرفت المراجعة على أنها " التدقيق هو فحص للدفاتر والسجلات والمستندات لتمكن المدقق من التحقق بان الميزانية العمومية تمثل عادلة وصحيحة المركز المالي للمنشأة"².

التعريف الثالث : وعرفت أيضا " هي رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل :الجرد،جدول حسابات النتائج،الميزانية."³.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي : المراجعة هي فحص منتظم من قبل شخص في محايد لدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال المتاحة لها.

الفرع الثاني : أهمية المراجعة الخارجية .

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية، هذه الوسيلة تهدف إلى خدمة عدة طرائف تستخدم القوائم المالية المراجعة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، حيث أن القيام بعملية المراجعة يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد ليا مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف

¹ طواهر محمد التهامي ، مرجع سابق ، 2014، ص. 09.

² غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، 2009، ص. 14 .

³ Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit, Berti édition, Alger, 2005, p4.

1 إدارة المنشأة: تعتبر المراجعة الخارجية مهمة لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية و الرقابة على المراجعة الخارجية يجعل من عمل المراجع حافزا للقيام بهذه المهمة، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة¹.

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 و التخطيط، 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 شابه².

المستثمرون: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحيد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض

¹ غسان فالج المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سابق، ص: 97.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1998، ص: 11.

للاحتلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات¹.

المطلب الثالث : مبادئ وفروض وأهداف المراجعة الخارجية

الفرع الأول : فروض المراجعة الخارجية .

يمثل الفرض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم فإن وضع فروض للمراجعة الخارجية عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة ومن الملاحظ أن فروض المراجعة الخارجية تتمثل في الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها هو بمثابة إيجاد مجموعة من الظروف التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.

يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند إليها عملية المراجعة في الآتي:²

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

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات - بين النظرية والتطبيق -، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 96، 87.

² هاني عبد الوهاب وآخرون، دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية المؤسسة .، مذكرة ماستر . تخصص محاسبة . كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2019-2020 ص 27

³ حازم هاشم الألوسي، الطرّق إلى علم المراجعة والتدقيق، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة للنشر، ليبيا، 2003، ص: 67.

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 مرجعتها بدرجة أكبر من التي لم يتم مرجعتها، ولكن هذا لا يعني استحالة فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة لإدارة المؤسسة قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراجع الخارجي وفي هذه الحالة يكون المراجع الخارجي متيقظا لهذا الاحتمال وعدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراجع القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة لعدم الثقة فيها، بل و أكثر، 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 أمرا مستحبا وأن تكون عملية المراجعة اقتصادية وعملية¹.

3) توافر نظام كافٍ 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 الفحص².

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 الفرض يتطلب من المراجع عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أصول المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000 ،ص: 26.

² هاني عبد الوهاب وآخرون ، دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية المؤسسة ، مرجع سابق . ص 28

عدم وجود ما يؤكد بأنه سوف يكتشف الأخطاء ويثري هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء فوجود هذا الفرض سوف لن يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتواطئية.¹

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

نجد أن هذا الفرض مستمد من احد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المؤسسة ويعني هذا الفرض أن مراجع الحسابات الخارجي إذا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها عند شراء أحد الأصول مثلاً أن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على غير ذلك.²

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 واتجاه زملائه.³

7) المراجع الخارجي يزاول عمله كمراجع فقط :

إن مهمة المراجع الخارجي تقتصر على إبداء رأيه الفني في سلامة القوائم المالية فقط ، بغض النظر عن

¹ محمد سمير الصبان، محمد القيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت - لبنان ، 1990م، ص30.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سابق، ص 12

³ بوحفص رواني ، التدقيق المالي والمحاسبي نظرية ودروس ، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة

غرداية ، 2018 ، ص 10

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 والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

1) مبادئ مرتبطة بالفحص : ويمكن تلخيص المبادئ المتعلقة بركن الفحص فيما يلي :²

* **مبدأ التكامل** : ويسمى أيضا بالإدراك الرقابي ويعني انه 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.

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

* **مبدأ مدى الكفاية الإنسانية** : يعرب عما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والخوافز والاتصال و المشاركة.

¹ وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمه احمد حامد حجاج، كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية

، ص 25

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 23

1) مبادئ مرتبطة بالتقرير : ويمكن تلخيص المبادئ المتعلقة بركن الفحص فيما يلي :¹

* **مبدأ كفاية الاتصال :** من اجل تحقيق الأهداف من عملية المراجعة، يجب على التقرير أن يكون أداة لنقل

العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع العاملين وبصورة صحيحة.

* **مبدأ الإفصاح :** يجب على المدقق 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 يحتوي التقرير على تفسير كل التصرفات غير العادية التي تواجه المراجع.

الفرع الثالث : أهداف المراجعة :

1- الأهداف العامة :

يمكن التطرق إلى الهدف من المراجعة وتطوره عبر التاريخ وكذا مدى الفحص ودرجة الاعتماد على

نظام الرقابة الداخلية من خلال الجدول التالي :²

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق -، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،

2009 ، ص ص 53-54

² خلاصي رضا، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة ، ط 1 ، دار هومة ، الجزائر ، 2013 ، ص 28

الجدول رقم (1-2) : تطور أهداف المراجعة ومدى الفحص والاعتماد على الرقابة الداخلية.

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس.	بالتفصيل .	عدم الاعتراف بها .
1500-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس .	بالتفصيل .	عدم الاعتراف بها .
1850-1905	اكتشاف التلاعب والاختلاس ، اكتشاف الأخطاء الكتابية .	بعض الاختبارات ولكن الأساس المراجعة التفصيلية .	عدم الاعتراف بها .
1905-1933	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي ، اكتشاف التلاعب والأخطاء.	بالتفصيل ومراجعة اختباريه .	اعتراف سطحي .
1933-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي ، اكتشاف التلاعب والأخطاء .	مراجعة اختباريه .	بداية في الاهتمام .
1940-1960	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختباريه .	اهتمام وتركيز .

المصدر : خلاصي رضا ، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة ، ط 1 ، دار هومة ، الجزائر ، 2013 ، ص 28

يتضح من خلال الجدول ما يلي :¹

- قبل 1850 كان الهدف من المراجعة هو عبارة عن اكتشاف الغش والاختلاس والأخطاء .

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق-، مرجع سابق، ص 54

- من 1850 حتى 1905 أيضا كان الهدف هو اكتشاف الغش والاختلاس مع محاولة اكتشاف الأخطاء الكتابية التي تكون مقصودة أو عن سهو .

- من 1905 حتى 1940 أصبح الهدف من المراجعة هو تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي للمؤسسة بالإضافة إلى اكتشاف الغش والخطأ .

- من 1940 حتى 1960 كان الهدف من المراجعة هو تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي مع التحول إلى المراجعة الاختبارية والاهتمام والتركيز على المراجعة الداخلية .

2- الأهداف الميدانية :

بعد التعرض للأهداف التقليدية للمراجعة سوف نتطرق للأهداف الميدانية بالنسبة للمراجعة وأعمال المراجع وهي كما يلي¹:

أ- الوجود والتحقق : يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية لتأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية موجودة فعلا.

ب- الملكية والمديونية : تعمل المراجعة هنا على إتمام البند السابق من خلال التأكد من كل العناصر الأصول هي مملوكة للمؤسسة والخصوم التزام عليها .

ج- الشمولية أو الكمال : الشمول هو من أهم الخصائص الواجب توفرها في نظام المعلومات المحاسبية لتوليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومات ، المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث .

¹ لبيب علي ، الفيومي مصطفى ، أصول المراجعة ، ط 1 ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 1998 ، ص . 88.

د- التقييم والتخصيص : تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفق الطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية ، وبالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

هـ- العرض والإفصاح : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ، والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقاً للمعايير الممارسة المهنية ، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية¹.

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

* التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة .

* مراقبة عناصر الأصول و عناصر الخصوم .

* التأكد من التسجيل السليم للعمليات و محاولة كشف أنواع الغش والتلاعب .

المطلب الرابع : أنواع المراجعة .

تصنف مراجعة الحسابات إلى عدة تصنيفات ، وذلك بالنظر إليها من عدة زوايا ، ولكن هذا التصنيف تصنيف وصفي لا يمس جوهر عملية مراجعة الحسابات .

¹ ليبب علي ، الفيومي مصطفى ، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص 88

أولاً : تبويب المراجعة من حيث حدودها .

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث حدودها إلى :

1- المراجعة الكاملة : هي المراجعة التي تخول مراجع الحسابات نطاقاً غير محدد للعمل الذي يؤديه ، بمعنى

عدم وجود قيود لنطاق العمل المراجعة من قبل الإدارة .¹

2- المراجعة الجزئية : تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة الخارجية ، كأن يوكل

المراجع إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموعة البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو

المخزون دون غيرها ، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة

المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام

المولد للبند² .

ثانياً : تبويب المراجعة من حيث مدى الفحص .

ينقسم تبويب مراجعة الحسابات من حيث مدى الفحص الى :

1- المراجعة التفصيلية : وفيها يقوم المراجع بفحص جميع الأوراق والدفاتر والسجلات لتأكد من جميع

العمليات المقيدة بانتظام و أنها سليمة ، خالية من الغش أو التلاعب أو الأخطاء.³

¹ غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص . 30 .

² محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص . 23 .

³ عصام الدين محمد متولي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الجزء 1 ، دار الكتاب الجامعي ، صنعاء ، اليمن ، 2009 ، ص . 27 .

2- المراجعة الاختبارية : حيث يقوم المراجع باختيار عينة تمثل المجتمع (العمليات المالية للمشروع) وتحديد

حجم هذه العينة يرتبط بوجهة نظر المراجع في مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية.¹

ثالثا:تبويب المراجعة من حيث التوقيت .

ينقسم تبويب المراجعة من حيث التوقيت إلى²:

1- المراجعة النهائية : هي المراجعة التي تتم بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية ، أي في نهاية السنة المالية

ويناسب هذا النوع من المراجعة منشآت صغيرة الحجم والتي لا يوجد بها عمليات كبيرة .

2- المراجعة المستمرة : هي المراجعة التي يقوم فيها مراجع الحسابات بإجراء الفحص والاختبارات على مدار

العام ، أي من خلال التردد على المنشأة عدة مرات خلال السنة المالية .

رابعا : تبويب المراجعة من حيث درجة الإلزام .

ينقسم تبويب المراجعة من حيث الإلزام إلى³ :

1- المراجعة الإلزامية : وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها ، حيث نص المشرع من خلال نصوصه

على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به ، وهذا بغية الأهداف

المتوخاة الوصول إليها .

¹ عصام الدين محمد متولي ، المراجعة وتدقيق الحسابات،مرجع سابق، ص . 28 .

² حسين يوسف القاضي وآخرون ، مرجع سابق ، ص . 30 .

³ عصام الدين محمد متولي ، مرجع سابق ، ص . 29 .

2- المراجعة الاختيارية : وهي المراجعة التي لا تلزم المنشأة القيام بها ، أي تقوم المنشأة بتعين المدقق اختياريا دون أن يكون هناك إلزام من قبل القانون أو تشريع معين يلزم المنشأة بتعين المراجع .

خامسا : تبويب المراجعة من حيث القائم بها .

ينقسم تبويب المراجعة من حيث القائم بها إلى :

1- المراجعة الداخلية : هي نشاط تقيمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة ، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى¹ .

2- المراجعة الخارجية : هي الفحص أالانتقادي لدفاتر والسجلات من قبل شخص فني محايد خارجي في سبيل الحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية ، ويتم تعيين المراجع الخارجي بعقد بينه وبين المنشأة² .

¹ احمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي ، دار النشر لنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص . 35 .

² غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص . 25 .

المبحث الثاني : المراجع الخارجي وآداب السلوك المهني

إن أي مهنة يجب أن تكون لها قواعد و مبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها اتجاه المجتمع الذين يتواجدون به و البيئة التي يعملون بها، لذلك فقواعد السلوك المهني و التي صدرت عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تعتبر الإرشاد الذي يجب أن يلتزم مراجع الحسابات به، و قواعد السلوك المهني تأخذ متطلبات المجتمع و الواجبات الأخلاقية و تأثير عمل المراجع على الآخرين، و سوف نحاول أن نبرز في هذا المبحث :

المطلب الأول : تعريف ومسؤولية المراجع الخارجي؛

المطلب الثاني : قواعد و آداب المراجع الخارجي؛

المطلب الثالث : التخطيط والتوجيه لمهمة المراجع الخارجي .

المطلب الرابع : تقارير المراجعة الخارجية .

المطلب الأول : تعريف ومسؤولية المراجع الخارجي.

أولا : تعريف المراجع الخارجي .

1- يعرف محافظ الحسابات المادة 22 من القانون 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 " هو كل

شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات

والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها¹

2- مراجع الحسابات هو الشخص الذي يزاول مهنة تدقيق و مراجعة حسابات منشآت تختلف في طبيعة

نشاطها و حجمها و أهدافها و شكلها القانوني، بناء على ترخيص بمزاولة هذه المهنة يحصل عليه من جهة

يحددها القانون وفق شروط و إجراءات محددة، و ذلك بهدف إبداء رأيه الفني المحايد، في مدى تعبير القوائم

المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع و عن مركزه المالي في نهاية فترة زمنية محددة².

3- يقصد بتدقيق الحسابات بشكل عام "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات

والدفاتر الخاصة بالشركة قيد التدقيق فحصا انتقاديا منظما من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ، وإبداء

الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية في نهاية فتره زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج

أعماله فالدقق يفترض أن يكون خبيرا في شؤون التدقيق والمحاسبة ويجب أن يكون مراجعته للبيانات المالية مبنية

على أساس علمي وعملي³.

¹ قانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتضمن مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات ومحاسبين معتمدين ، الجريدة الرسمية رقم 42 ،

2010 / 07 / 11

² عبد الكريم علي الرحيمي : " تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية " ، بدون دار نشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2002، ص 05.

³ محمد الدينوري سالمي وفاطمة علاق ، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، مجلة الدراسات المالية

والمحاسبية جامعة حمة لخضر ، الوادي ، العدد 08 ، 2017 ، ص 633

ثانيا : مسؤوليات المراجع الخارجي

لقد تعددت طبيعة مسؤوليات المراجع الخارجي كمزاوول لمهنة المراجعة من جهة، والأطراف التي يعتبر مسئولاً أمامها من جهة أخرى، و منها ¹ :

1- المسؤولية تجاه العملاء :

تتضمن مسؤولية المراجع وفقاً لقواعد و سلوك المهنة مجموعة من المسؤوليات تجاه عملائه و تتمثل في العناصر التالية :

أ- المحافظة على سرية البيانات : يجب على مراجع الحسابات أن يحافظ على البيانات و المعلومات التي يحصل عليها من خلال عملية المراجعة في مؤسسة العميل.

ب- الأتعاب المشروطة : أي ألا يتم التعاقد بين المراجع و العميل على عدم دفع الأتعاب إذا لم يتوصل إلى نتائج متفق عليها مع العميل.

2- المسؤولية تجاه الزملاء :

و تتضمن الجوانب التالية :

أ- المزاحمة أو التعدي على حقوق الغير : و معنى ذلك عدم قيام المراجع بمزاحمة زميل له يقدم خدمة إلى عميل هو حالياً يحصل على نفس الخدمة من هذا الزميل.

¹ غسان فلاح المطارنة : " تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية "، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2006،

ب- عروض التوظيف : أي يتعين على المراجع عدم القيام بتقديم أية عروض بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، لتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له بدون إخبار هذا الزميل أولاً، و هذه القاعدة لا تطبق إذا كان ذلك من خلال الشعور الذاتي من الموظف و من خلال التقدم نتيجة إعلان عام عن شغل تلك الوظائف.

3- المسؤوليات الأخرى :

تتضمن المسؤوليات الأخرى لمراجع الحسابات ما يلي :¹

أ- الأعمال المخلة بالكرامة : يجب على مراجع الحسابات بأن لا يقوم بأي أعمال تعتبر مخلة بقواعد السلوك المهني.

ب- العمولات : لا يجوز لمراجع الحسابات أن يدفع عمولات لأي طرف للحصول على عملاء، أو أن يحصل على عمولة لأي غرض آخر.

ج - الإعلان : لا يجوز لمراجع الحسابات أن يحصل على العمل لدى العملاء عن طريق الإعلان أو اجتذاب العملاء بطرق غير صحيحة أو مظلة.

د- الأعمال المتعارضة : لا يجوز لمراجع الحسابات أن يجمع بين مهنة المراجعة وأي مهنة أخرى تؤدي إلى خلق تضارب في المصالح عند تأديته لخدماته المهنية.

هـ- شكل المكتب : يجوز لمراجع الحسابات أن يزاوّل المهنة في مكتب المراجعة سواء كمالك أو أحد العاملين في المكتب، بشرط أن يكون المكتب في شكل مشروع فردي، أو شركة تضامن، أو شركة مهنية مساهمة بشرط أن تتوفر فيه الشروط المتفقة مع قرارات المنظمة أو الهيئة التي يتبعها.

¹ غسان فلاح المطارنة : " تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية "، مرجع سابق ، ص 57

إن مهنة مراجعة الحسابات هي في الحقيقة مهنة اجتماعية تستفيد منها أطراف كبيرة ممن يستخدمون تقرير المراجع، و بالرغم من تضارب مصلحة هؤلاء الأطراف، فإن المهنة قد فرضت على مراجع الحسابات أن يتحلى بسلوك أخلاقي يمكنه من إنجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقه، و هذا لا يتأتى إلا إذا راعى مراجع الحسابات هذا السلوك أثناء مزاولته لمهنته و على سلوكه خارج المهنة.

المطلب الثاني : آداب وقواعد المراجع الخارجي

أولاً: آداب المراجع الخارجي

هناك مجموعة من الآداب على المراجع الخارجي أن يتحلى بها و المرتبطة بعمله، والتي تضيف إلى شخصه ثقة أكبر، و من هذه الآداب نذكر¹ :

1- الاستقلال، النزاهة و الموضوعية :

يعني استقلال مراجع الحسابات الخارجي، أن يكون مستقلاً عند إبداء رأيه في القوائم المالية للمؤسسة محل الفحص، حيث أن الأمور التالية تمثل تهديدا للاستقلالية و تضعفها :

- مصلحة مادية مهمة سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة؛

- وجود علاقة تجارية وثيقة من العميل؛

- قرض أو ضمان من أو إلى العميل أو أي من مدرائه أو مسئولي.

أما النزاهة و الموضوعية فهي أن لا يقوم بتحريف الحقائق التي يحصل عليها من عملية المراجعة و أن يخضع عمله و رأيه لآراء الآخرين و لا تعني صفة النزاهة مجرد الأمانة بل التعامل العادل و الثقة.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، مرجع سابق، ص ص 58-59

2- المعايير العامة و الفنية :

يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل التقيد بالمعايير العامة الفنية و هي :

أ- **الكفاية المهنية :** و يعني ذلك أن لا يقبل مراجع الحسابات مراجعة حسابات أي مؤسسة إذا كان يشعر بأنه لا يستطيع إكمال عملية المراجعة و إبداء رأيه في القوائم المالية.

ب- **العناية اللازمة :** أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة عند أدائه لعملية المراجعة.

ج - **التخطيط و الإشراف :** أن يقوم مراجع الحسابات بالتخطيط لأي عملية مراجعة والإشراف عليها بطريقة كافية.

د- **البيانات الكافية :** أن يحصل مراجع الحسابات على البيانات الكافية و التي تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية.

هـ - **التنبؤ :** أن لا يقرن اسمه كمراجع حسابات لأي تنبؤات مستقبلية بطريقة تجعل الطرف الآخر يعتقد بأن المراجع يؤكد إمكانية تحقيق هذه التنبؤات.

ثانيا : **قواعد السلوك المهني.**

تتمثل قواعد السلوك المهني فيما يلي ¹:

1- **ربط الأتعاب بالنتائج:** لا يجوز للمراجع أن يقدم خدمته مقابل أجر يتوقف على النتائج، يعني ذلك أنه لا

يجب توقيع العقد بين المراجع و العميل على أن تحدد الأتعاب وفقا للنتائج التي سوف يتم الحصول عليها أو أن

¹ احمد جميل محمد عبده ، مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة دكتوراه ، قسم المحاسبة ،

جامعة ام درمان ، السودان ، 2018 ، ص 22

تعلق الأتعاب على النتائج التي يتوصل إليها، أما في حالة تعليق الأتعاب عن طريق المحكمة أو في حالة المنازعات الضريبية على النتائج التي يتم التوصل لها فإنه يجوز ذلك.

2- **المحافظة على أسرار العميل**: يجب على المراجع المحافظة على أسرار العميل و أن لا ييوح بأي معلومات إلا بإذن العميل، و أن نميز بين الإفصاح المطلوب وفقاً للمعايير و إفشاء الأسرار، و في حالة التعارض فإنه يجب تقديم الإفصاح.

3- **الإعلان عن الخدمات**: لا يجوز لمراجع الحسابات أن يعلن عن خدماته المهنية، و ذلك حفاظاً على كرامة المهنة و احترامها، كون سمعة المراجع و مكتبه يمكن أن تصل إلى الجميع عن طريق العملاء أنفسهم و الخدمة الجيدة التي يقدمها لهم و رضا العملاء عنها.

4- **الجمع بين مهنة المراجعة و المهن الأخرى**: لا يجوز للمراجع الجمع بين عمله كمراجع حسابات و مهنة أخرى أو تجارة أخرى، والهدف من هذه القاعدة أن ازدواجية عمل المراجع ربما تؤدي إلى تضارب المصالح عند أداء المراجع للخدمات المهنية.

5- **الشكل القانوني**: يجوز أن تعرف المؤسسة أو الشركة جميع أعضائها زملاء في الجمعية باسم محاسبين قانونيون معتمدون، و من الممكن أن يأخذ مكتب المراجع شكل مشروع فردي أو شركة تضامن، كما يسمح للمراجعين تكوين شركة مساهمة مهنية تعمل في مهنة المحاسبة على أن تتصف بما يلي:¹

– أن لا تمارس الشركة أي نشاط يتعارض مع ممارسة مهنة المحاسبة و المراجعة؛

¹ احمد جميل محمد عبده ، مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 22

- أن يكون جميع المساهمين في الشركة أشخاص من أصحاب مهنة المحاسبة كما نصت عليها قواعد السلوك المهني؛

- التزام المساهمين و الموظفين بقواعد السلوك المهني.

المطلب الثالث : التخطيط والتوجيه لمهمة المراجع الخارجي

يتطلب التخطيط لعملية التدقيق و الإشراف على المساعدين تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة ومحكمة و كذا التخطيط السليم للوظائف الفنية و الإدارية بالمكتب قادرة على إنجاز عملية التدقيق بمستوى مهني يمنح الثقة لمستخدمي القوائم المالية .

قبل التعرض للتنظيم الداخلي لعملية التدقيق يجدر بنا التطرق لمفهوم التخطيط بصفة عامة ثم الإشارة إليه في العملية التدقيقية بصفة خاصة، حيث أن الفرد يخطط للقيام بأعماله الحياتية اليومية ، و في الوحدات الاقتصادية يعتبر و تزداد أهمية التخطيط كلما كان تأثير أعماله على مستقبله كبيرا التخطيط أحد الوظائف الأساسية للإدارة باعتبارها وكيلا عن أصحاب الحقوق في الوحدات الاقتصادية لتسيير أعمالها وتحقيق أهدافها و يحتل التخطيط أهمية خاصة في مهنة التدقيق، فالمدقق طرف محايد يسعى لخدمة و ضمان حقوق كافة الأطراف ذات العلاقة بالوحدة تحت التدقيق دون تمييز سواء كانوا مالكيين أو دولة أو مستثمرين أو دائنين و غيرهم¹

1- التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق

يختلف التنظيم الداخلي لمكتب المدقق من شخص لآخر تبعا لحجم العمل و طبيعته، كما يختلف باختلاف الشكل القانوني للمكتب نفسه، فإذا كان المدقق يمارس عمله في مكتبه لوحده، قد لا نجد في مكتبه

¹ على محمد ثجيل المعموري، التخطيط الشامل لعملية التدقيق، منظور إبداعي باستخدام أسلوب pert، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية

أية أقسام بل تتجمع في شخصه كل الوظائف و المهمات، صغيرها و كبيرها، أما إذاً كان المكتب ملكاً لشركة بين مدققين أو أكثر فغالبا ما نجد نشاطه مقسماً إلى القسمين الرئيسيين التاليين¹

القسم الفني: يشمل أعمال التدقيق و الضرائب و المحاسبة بأنواعها

القسم الإداري: يشمل المستخدمين و إدارة المكتب الداخلية

يلعب العنصر البشري في مكتب التدقيق و في أدائه لمهمته سواء اختفت من حيث المدة أو من حيث الطبيعة دوراً هاماً، حيث أن مهمة التدقيق تتطلب مجموعة من الأشخاص ذوي التكوين المالي . و المحاسبين و الذين يملكون مستويات مختلفة جداً.

و يتم الإشراف على القسم الواحد من قبل مدير يكون عادة أحد الشركاء، و بالطبع تتفرع الأقسام في داخلها أيضاً فقسم التدقيق قد يتفرع على شعب البنوك، و أخرى للتأمين، وثالثة للصناعة . إلخ، إذا ما تعدد الشركاء يشكلون مجلس الشركاء الذي يتولى وضع السياسة العامة لمكتب إداريا التدقيق بكامله، تلك السياسات التي يقوم الشريك المدير برؤية تنفيذها

و يتم إعطاء الترتيب التالي الصادر عن المعهد الفرنسي للخبراء و المحاسبين وفق الترتيب التالي:²

المستوى الأول: الشركاء (الخبراء المحاسبين)

المستوى الثاني: مديرو الأقسام

المستوى الثالث: المساعدون الرئيسيون (مساعدو التأطير)

المستوى الرابع: المساعدون أو المندوبون (مساعدون مثبتون)

المستوى الخامس: المساعدون تحت التمرين

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث، المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة

الأولى، 2008، ص 251

² عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2004، ص 117.

2- مكونات و عناصر عملية التخطيط

على المدقق أن يولي عناصر عملية التخطيط العناية الفائقة حتى يصل إلى درجة معقولة من الطمأنينة بأن نتائج التدقيق توفر قدرا من الطمأنينة لمستخدمي البيانات المالية و بالتالي تقليل مخاطر التدقيق إلى حد معقول، و فيما يلي توضيح خطوات عملية التخطيط¹

- الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة عمل المشروع و الصناعة التي ينتمي إليها و العمليات القانونية للعمليات.

- القيام بإجراءات المراجعة التحليلية الأولية

- تحديد المستويات الأولية للمادية و تقدير مخاطر التدقيق

- الأهمية النسبية : تعد الأهمية النسبية من المبادئ المحاسبية و الرقابية المهمة التي تتطلب من المحاسبين و المدققين الاعتماد عليها خصوصا عند إصدارهم حكم بشأن موضوع ما أو توضيح بيان معين أو بخصوص حدث مالي معين في القوائم المالية، و تزداد الحاجة إلى هذا المبدأ عند تحديد بند معين متعلق بالقوائم المالية التي تزداد فيها نسبة المخاطر.

3- الخطوات التمهيديّة لعملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية و المتمثلة في قبوله المهمة، و يتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة

¹ علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية الأردنية، عمان، الأردن، الطبعة الخامسة ،

والاستقامة، و حتى يتفادى هذا لابد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع ولتحسين فعالية التدقيق، و تحسين كفاءته، فإنه على المدقق أن يتبع بعض الإجراءات التمهيديّة للقيام بعملية التدقيق الجديدة وهي :¹

* التحقق من صحة تعيينه مدققا

يجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي، و في حالة حضوره المجلس التأسيسي الذي يعينه يمضي القوانين العامة و في حالة تعيينه من طرف مجلس عام عادي، يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" و إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للشركة كتابيا.

* الاتصال بالمدقق السابق

و هي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تحديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات و الأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهنة المعروضة عليه.

* التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة

تتوقف هذه أيضا على الشكل القانوني للمؤسسة ففي شركات المساهمة و حيث أن الرقابة على حساباتها إلزامية، فليس هناك تحديد لنطاق التدقيق حيث يميز المشرع للمدقق الاطلاع على كافة الدفاتر و السجلات و حق طلب البيانات و الإيضاحات التي قد يراها ضرورية للقيام بعمله، لذلك فعملية التدقيق هنا شاملة لا يحق لأحد تحديد أو تضيق نطاقها على المدقق، أما في شركات الأشخاص والملكيّات الفردية و حيث الرقابة الخارجية اختيارية فلا بد من تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المدقق وعميله لأن التشريعات قد لا تتدخل في تنظيم أحكامها و نطاقه².

¹ مصطفى سليمان محمد، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 47.

² عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 59

* الحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة

قد يظن البعض أنه بإمكان المدقق فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها و الحكم عليها، لكن كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته و كفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة، و جهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية ضريبية و اجتماعية حول المؤسسة التي ينوي تدقيقها، لن يتمكن مثلا من مراقبة و تقييم المخزون بشئ أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج.¹

* تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعبر نظام الرقابة الداخلية على مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة و عليه لا بد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات و التعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات و القوائم المالية.²

* فحص النظام المحاسبي للمؤسسة

يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر:³

- النظام المحاسبي و المالي المطبق
- كيفية القيد و الترحيل
- دقة السجلات و كفايتها
- استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة
- طرق تقييم المخزونات

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003. ص 25

² مصطفى سليمان محمد، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 4

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق، ص 251

- طرق الاهتلاك المنتهجة

* الاطلاع على الحسابات الختامية و القوائم المالية الخاصة بفترات سابقة

هنا يتعرف على المركز المالي للمؤسسة و نوعية التقارير السابقة لأن هذا يساعد في رسم خطة عمله وتفصيلها، و عليه أن يفحص أي تحفظات وردت بتقرير المدقق السابق أو تقرير مجلس الإدارة.

* التعرف على العاملين في المؤسسة

بالحصول على كشف بالأسماء وصورة عن التوقع الهامة منها والملزمة للمؤسسة قانونا و معرفة حدود السلوكيات و المسؤوليات.

* فحص النظام الضريبي

من خلال الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة، و كذا معاينة التصريحات الجبائية للسنوات السابقة وكذا الميزانيات الجبائية، للتأكد من سداد الضرائب المستحقة من عدمها.

* دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

فقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية و كمية الاختبارات و حجم العينات للتأكد من متانة نظام الرقابة الداخلية المطبق.

4- برنامج التدقيق

عقب انتهاء المدقق من كافة الخطوات التمهيديّة، يقوم بوضع خطة عمل له و لمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق.¹

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق، ص 251

- تعريف برنامج التدقيق

يحتاج مدقق الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية التدقيق إلى تصميم برنامج التدقيق و الذي يمكن تعريفه على أنه "عبارة عن الخطة المرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها مدقق الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية و ذلك بهدف تدقيق البيانات المالية¹

**العناصر المكونة لبرنامج التدقيق :

يتضمن برنامج التدقيق العناصر التالية :²

- 1- وصف المهمة
- 2- هيئة المدققين و المشرفين المسؤولين عن الأداء
- 3- الوقت المخطط لإنجاز كل خطوة من الخطوات
- 4- متى يتم إنجاز العمل و متى يتم متابعته
- 5- هدف كل خطوة و كل إجراء من إجراءات التدقيق
- 6- تحديد نطاق و إطار العمل المطلوب حفاظا على وقت مدقق الحساب
- 7- الإشارات العكسية الخاصة بالموضوعات التي تهم الشريك عن الاستثناءات، و التي يتم إيضاحها على التوالي في مستوى الشريك
- 8- الإشارات العكسية لبقية خطوات برنامج التدقيق والتي يتم تنقيحها و إضافتها عند عملية استيضاح الاستثناءات

¹ محمد عباس نواف الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص 15

² عطاء الله خليل، العوامل المؤثرة في التخطيط في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة دمشق، الد 16، العدد الثاني 2000، ص

9- تحديد المسؤوليات عن تنفيذ كل مرحلة من المراحل

10- توقيع الشخص المسؤول عن كل إجراءاتها

المطلب الرابع : تقارير المراجعة الخارجية

بعد قيام المراجع الخارجي بعملية الفحص في المؤسسة ينبغي عليه إبداء رأيه الفني في تقرير يقدمه للجمعية العامة للمؤسسة.

أولاً: تعريف التقرير:

هو وثيقة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة ، وتوفرت له معلومات تجعله أهل لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه¹

ثانياً : عناصر تقرير المراجع الخارجي

يحتوي تقرير المراجع الخارجي على العناصر التالية :²

1- عنوان التقرير : حيث يجب أن يتضمن تقرير المراجع عنوان يميزه بأنه تقرير مراجع حسابات مستقل.

2- الجهة الموجه لها التقرير : يجب أن يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير ، وهو عادة ما يوجه لشركة ، أو مساهميتها ، أو مجلس الإدارة وما جرت عليه العادة هو أن يتوجه التقرير إلى المساهمين.

3- فقرة تمهيدية : وتتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجع ، والتميز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية ، ومسؤولية مراجع الحسابات عن مراجعة هذه القوائم و إبداء الرأي المهني فيها.

¹ محمد فاضل متعب ، خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، ط 1 ، دار كنوز المعرفة العلمية لنشر والتوزيع ، الأردن ، 2009 ، ص . 253 .

² قليل الهادي ، دور محافظ الحسابات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية وإضفاء الثقة على القوائم المالية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2012 - 2013 ، ص ص 31-32 .

4- **فقرة النطاق** : وهي تصف في عبارة عامة ومركزة لما قام به المراجع دون ذكر أي تفاصيل وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبولاً عاماً ، وتبين أيضاً أن المعايير تتطلب التخطيط للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري ، و في حالة وجود قيود جوهريّة على نطاق الفحص فانه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة ، وذلك على أن يتم توضيحها بصورة اكبر في فقرة وسيطة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.

5- **فقرة الرأي** : وفي هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الأمر استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها ، والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة التي جمعها.

6- **الفقرة التوضيحية** : وهي فقرة يقوم بإضافتها المراجع إلى التقرير حسب الظروف ، وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف ، وإذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه رأي متحفظ أو معاكس ، فان هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي فان هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية ، أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على إبداء رأي المراجع لرأي نظيف فان الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي.¹

7- **توقيع المراجع** : يجب أن يتم التوقيع على التقرير من المراجع ، وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المراجع لمسؤولياته.

8- **تاريخ التوقيع** : يجب تأريخ التوقيع بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني ، ويعتبر التاريخ مهماً لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع.

¹ أمين السيد لطفي . التطورات الحديثة في المراجعة ، ط 1 ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص . 620 .

ثالثا : معايير إعداد التقرير

عند إعداد محافظ الحسابات لتقريره يجب عليه أن يلتزم بالمعايير التالية :¹

1- معيار المبادئ المحاسبية : إن استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يمثل المعيار الأول من معايير إعداد

التقرير ، حيث يستلزم هذا المعيار التمسك بمبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية وان يوضح مدى تماشي القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

2- معيار الثبات (التجانس) : يتطلب هذا المعيار هذا المعيار من المراجع توضيح مدى الثبات في تطبيق

المبادئ المحاسبية من سنة إلى أخرى ، حيث إن التطبيق السليم لمعيار الثبات يتطلب فهما واضحا للعلاقة بين الثبات و القابلية للمقارنة وان عملية المقارنة بين القوائم المالية تتأثر بالتغيرات الناشئة عن العوامل الآتية :

* التغير في المبادئ المحاسبية المطبقة

* التغيرات في الظروف التي ينشأ عنها تغيرات محاسبية دون تغير المبادئ المحاسبية

* التغير في الظروف الغير مرتبطة بالحاسبة

3- معيار الإفصاح : يتطلب هذا المعيار من المراجع التحقق من مدى ملائمة الإفصاح كما تعبر عنه القوائم

المالية ، ويتعلق بالعرض السليم لتلك القوائم ومدى كفاية البيانات المتاحة ، كما يعني هذا المعيار إعطاء صورة واضحة وصادقة عما توصل إليه المراجع من معلومات وبيانات مرتبطة بمدى صدق القوائم المالية.

4- معيار الرأي : يقضي هذا المعيار بأن يتضمن تقرير المراجع إصدار أو إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة

واحدة أو الامتناع عن إبداء الرأي.

رابعا : أنواع تقارير محافظ الحسابات

هناك أنواع عديدة من التقارير التي يعدها المدقق ، وسنقسمها إلى ما يلي :

¹ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق ، ص . 116 .

1- من حيث نشرها أو عدم نشرها : إن لتقارير من حيث هذا الجانب تكون على نوعان وهما كالآتي :¹

أ- تقارير غير منشورة أو الخاصة : وهي التقارير التي ترتبط بمهام الخاصة ، يتم الاتفاق عليها مع المدقق ولا يتم نشرها ، مثل تدقيق عمليا المخازن لاكتشاف الاختلاسات فيها والمسؤولين عنها.

ب- تقارير منشورة أو عامة : وهي التقارير العامة التي تهم جهات متعددة ، مثل التقارير حول القوائم المالية ، وهي تقارير تعد وفقا لمتطلبات القانون.

2- من حيث محتوى معلومتها : تنقسم التقارير من حيث محتوى معلومتها إلى قسمين:²

أ- التقرير القصير : هو الذي يرتبط دائما بالقوائم المالية ويهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

ب- التقرير المطول : يعد بواسطة مراجع الحسابات بطلب من الإدارة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية حيث تطلب البنوك معلومات إضافية وتمثل في نشاط الشركة لمدة خمس أو عشر سنوات سواء لقائمة الدخل أو المركز المالي أو قائمة التدفقات النقدية.³

3- من حيث إبداء الرأي : تنقسم التقارير من حيث إبداء الرأي إلى الأقسام التالية :

أ- الرأي النظيف : يصدر المدقق الرأي بدون تحفظات عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات أو اقتراحات خلال قيامه بعملية التدقيق ذات اثر على صحة القوائم المالية. بمعنى أن القوائم المالية تمثل واقع المنشأة .⁴

ويصدر المدقق هذا التقرير إذا توفرت لديه الشروط التالية :⁵

¹ بوقابة زينب ، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2010-2011 ، ص . 62 .

² قليل الهادي ، دور محافظ الحسابات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية وإضفاء الثقة على القوائم المالية، مرجع سابق ، ص . 36 .

³ زهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، ط 1 ، دار الراجعية لنشر والتوزيع ، الأردن ، ص . 102 .

⁴ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق ، ص . 126 .

⁵ زهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، مرجع سابق ، ص . 103 .

* أن يكون المدقق حصل على أدلة وقران إثبات كافية.

* إثبات الأدلة لعدم وجود مخالفات جوهرية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

* عدم وجود تغيرات محاسبية هامة تؤثر على إمكانية مقارنة السنوات المالية المختلفة.

* أن لا يكون هناك ظروف أو أحداث غير عادية يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الاستمرار حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق.

ب- الرأي المتحفظ : في بعض الحالات قد يجد المدقق نفسه أنه لا يمكنه إبداء رأي نظيف على القوائم المالية ، وفي نفس الوقت يجد أنه ليس في وضع يسمح له بالامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي معاكس، في هذه الحالات يقوم المدقق بإبداء رأيه بأن القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة لكن مع التحفظات والقيود في فقرة توضيحية تأتي بين فقرة النطاق و فقرة إبداء الرأي ¹.

ومن بين الحالات التي ينتج عنها الرأي المتحفظ نذكر منها ما يلي :

* تحفظات تتعلق بوجود قيود على نطاق الفحص أي محدودية مجال الفحص الذي قام به.

* تحفظات تتعلق بالثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية.

ج - الرأي السلبي أو المعاكس : في هذه الحالة فان مدقق الحسابات يرفض المصادقة على القوائم المالية التي لا تمثل الوضع المالي ولا نتائج الأعمال حيث أعدت دون إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ، وهذا الرفض صادر عن عدد الأخطاء والمخالفات مع ضرورة ذكر الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا الرأي.

ومن بين الحالات التي تؤدي بالمدقق إلى رفض المصادقة :

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ،أسس المراجعة ، ط 1 ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007 ، ص . 341 .

* وجود عوائق وعقبات لا تسمح للمدقق بالرقابة و وجود مخالفات مؤثرة سواء في الشكل أو مضمون القوائم المالية.

* رفض عدد من المسيرين من تسوية وضبط الحسابات حسب توجيهات وتوضيحات مدقق الحسابات.

د- الامتناع عن إبداء الرأي : يتعذر على مدقق الحسابات الإدلاء برأيه و المصادقة على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة، وذلك عند وجود عقبات في طريقه كعدم تطبيق أحد معايير التدقيق أو عدم تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالمهنة، فهذه الأسباب لا تسمح للمدقق بتأدية مهمته ومن هنا لا يكون لديه الإثبات والأدلة الكافية للمصادقة.¹

¹ عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أسس المراجعة، مرجع سابق، ص 341

المبحث الثالث : معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً

تعرف معايير المراجعة الخارجية بأنها مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي المستقل، ويمكن القول بأن المعايير تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي، ولقد قسمت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات.

ومن أجل إبراز ذلك قسمنا هذا إلى :

المطلب الأول : المعايير الشخصية

المطلب الثاني : معايير العمل الميداني

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير

المطلب الأول: المعايير الشخصية

تتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفائها عند أداء هذه المهمة، على أية حال فقد تبني مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير عامة ثلاثة وهي:¹

* يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرًا كافيًا من التأهيل العملي والعلمي كمراجعين؛

* يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة؛

¹ الصبان محمد سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002 / 2003، ص ص: 49،50

* يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أدائه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

1- التأهيل العلمي والعملية للمراجعة: تنبع أهمية هذا المعيار من وجود أطراف متعددة على رأي المراجع

الخارجي (مراقب الحسابات) عن القوائم المالية الختامية للمشروع، مما يتطلب معه ضرورة توافر الثقة لدى هؤلاء الأطراف في مدى كفاءة وحياد القائمين بعملية المراجعة، ولن تتحقق هذه الثقة إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والمهني للقائمين بعملية المراجعة، وضرورة توافر الاستقلال لهم عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الفحص وينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المراجع،¹ هما:

❖ **التأهيل العلمي أو الفني:** ويعني ذلك ضرورة أن يكون لدى المراجع درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية والمراجعة، ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم مثل هذه المواد، ونورد الإشارة في هذا المجال أن المقصود بالتأهيل العلمي أو الفني في هذا الصدد لا يقتصر على الجوانب المحاسبية فقط ولكن يتطلب أيضا بعض جوانب المعرفة الأخرى والتي تمكن المراجع من إبداء الرأي فيما يعرض عليه من قوائم وتقارير، ومن أمثلة تلك الجوانب النواحي السلوكية والإدارة وطرق الاتصال، ومع أن معظم المعلومات المحاسبية يتم عرضها في صورة أرقام، فإن تلك الأرقام ستكون دون فائدة إذا لم تقدم ويتم إيصالها إلى الغير في صورة واضحة ومفهومة، ولقد ذكر البعض بأن جوانب المعرفة الأخرى قد تعتبر أكثر أهمية التكوين العلمي والفني للمراجع عن جوانب المعرفة في علوم المحاسبة والمراجعة.

وهناك نقطة أخرى وهي أن هذا المعيار لا يعني أن نجاح المراجع يتحقق من خلال التأهيل العلمي الذي حصل عليه من خلال سنوات الدراسة السابقة على مزاولة المهنة، ولكن يتطلب الأمر استمرار الدراسة التحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن أصول المحاسبة والمراجعة، وهناك العديد من الهيئات المهنية التي

¹ الصبان محمد سمير، هلال عبد الله عبد العظيم، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص:

تتيح الفرص لمزاوولي المهنة لاستمرار الدراسة وتحديث ما لديهم من جوانب فنية في مجال المحاسبة والمراجعة، ولا شك أن استمرار الدراسة أثناء مزاولة المهنة ينبع من الشعور الذاتي للمراجع بأن هدفه النهائي هو قدرته في إبداء الرأي الفني في القوائم المالية التي تعدها إدارة المشروع وذلك كخبير مهني مستقل.¹

❖ **التأهيل العملي أو الخبرة المهنية:** فكما هو الحال في جميع المهن الأخرى والتي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة، فإن مهنة المحاسبة والمراجعة تتطلب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاومتها، وهنا نلاحظ أن المتدرب عليه ضرورة قضاء فترة التدريب المهني لدى أحد مزاوولي المهنة، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة، على الرغم من أن غالبية المتدربين سوف يتركون العمل بعد فترة التدريب لمزاولة المهنة لحسابهم الخاص أو العمل لدى مكاتب مراجعة أخرى أو العمل في الوظائف المحاسبية الأخرى.²

2- الاستقلال (الحياد): لكي تصل مهنة المراجعة إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم مراجعتها يجب أن تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة، ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم مراجعتها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه، خاصة وأنه يكون هناك أحيانا تعارض بين الإدارة والملاك، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول عدالة القوائم المالية.³ إذن الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة المراجعة وهو يعني قدرة المراجع على العمل بتزاهة موضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف، ويمكن تعريف الاستقلال بأنه " يكون المراجع أميناً نزيهاً صادقاً ويكشف

¹ مراد بودياب ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية (دراسة لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات)، مذكرة مكملة لنيل

شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص: محاسبة وإدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل - 2014 - 2015، ص 21

² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق مرجع سابق، ص ص: 51

³ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سابق، ص. 25

عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومه، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي عن اقتناع، بعد أن تطمئن نفسه لما يتوصل إليه وعليه أن لا يكتفم أو يحرف أو يزيف ما يصل إلى عمله من وقائع أو مخالفات".¹

وقد حددت بعض الكتابات مفهوم الاستقلال من مجالين:²

❖ الاستقلال بمعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع أو أحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها وذلك من خلال الفترة التي تخضع للفحص والتي سيبدلي برأي عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها، وهذا بطبيعة الحال بخلاف أتعابه المتفق عليها، ومعنى ذلك أن المراجع الخارجي لن يكون من المساهمين أو الشركاء في الشركة التي يراجع حساباتها أو أن يكون من بين العاملين بها.

❖ الاستقلال الذاتي أو الذهني. بمعنى استقلال المراجع مهنيًا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر عدم الضغط، ومن بينها إجراءات تعيين وعزل المراجع الخارجي، وكيفية تحديد أتعابه، ففي هذه الحالة لا تترك تلك الإجراءات في يد الهيئة التي يتم مراجعة أعمالها ألا وهي إدارة المشروع، ولذلك يتم التعيين والعزل وتحديد الأتعاب من خلال الملاك، وعند التفكير في عزل المراجع يعطى له الحق في الدفاع عن وجهة نظره ومناقشة أسباب العزل، كل ذلك بهدف عدم استخدام تلك الجوانب كأدوات ضغط على المراجع مما يضعف من معيار الاستقلال المطلوب.

¹ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق ص: 31

² مراد بودياب ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص 22

ويرى البعض إن استقلال المراجع من خلال التركيز على ثلاث جوانب:

❖ الاستقلال عند وضع برنامج المراجعة؛

❖ الاستقلال عند القيام بالفحص؛

❖ الاستقلال عند إعداد التقرير.

3- العناية المهنية اللازمة: وهو أن يبذل مراجع الحسابات العناية الواجبة في عملية المراجعة وعند إعداد

التقرير النهائي لعملية المراجعة، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المراجع أثناء القيام بعمله،

والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقاً لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة، وكذلك

تتطلب ممن يعمل في المكتب تدقيق الحسابات الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

يرى البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المراجع الحكيم ومنها:¹

❖ أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة

والتنبؤ بالإخطار التي من الممكن أن تلحق بالعمل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة؛

❖ أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو

أثناء القيام بعملية المراجعة نفسها؛ : أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في

التعامل مع العميل؛ : أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛

❖ أن يعمل دائماً على تطوير خبرته المهنية؛ : الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه على أن يكون مقتنع في ذلك.

¹ القاضي حسين، دحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 1999 ص. 17

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية تخطيط وتنفيذ مهمة جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير في ثلاثة هي:

1- معيار دقة تخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين: يجب على مراجع الحسابات أن يضع برنامج مراجعة لمراجعة العمليات المختلفة حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله ليتم التأكد من أن خطوات المراجعة الضرورية قد تم تحديدها واستيعابها من قبل المساعدين حيث تختلف خطوات وإجراءات عملية المراجعة باختلاف نوع عملية المراجعة واختلاف العناصر التي تخضع لهذه العملية ويجب قبل وضع خطة المراجعة للتعرف على المنشأة التي سيتم مراجعة حساباتها والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة العمل، ويجب على المراجع أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من إتباعهم للخطة الموضوعية خصوصاً بالنسبة للموظفين الجدد ومراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدون.¹

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية: أما المعيار الثاني من معايير العمل الميداني فإنه يتعلق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، وتتمثل أهمية هذه الخطوة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، وبالطبع فإن الغرض الذي يفسر هذا إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي مراجعة كافة هذه العمليات المالية مائة في المائة، ومن ثم فإن المراجع يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائماً مخاطر أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير في القوائم المالية من قبل المراجع، ولهذا فإن نشرة معايير المراجعة رقم (1) قد حددت ووصفت هذه المخاطر كالاتي:

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 48

يجب أن تؤكد أن الخطر الأساسي والذي يتطلب حماية المراجع والذين يعتمدون على رأيه بشكل مناسب يتكون من خطرين منفصلين، الأول يتمثل في الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث أثناء وخلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية، أما الخطر الثاني فإنه يتمثل في أية أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المراجع، وبالطبع فإن المراجع يمكنه الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تخفيض النوع الأول من الخطرين الموضحين أعلاه، ذلك لأنه يمكن القول بأنه هناك علاقة عكسية بين جودة نظام الرقابة الداخلية وحجم الخطأ الجوهرية الذي يمكن أن ينتج عن نظام هذا وقد حلت نشرة معايير المراجعة رقم (1) الخطأ الجوهرية بأنه: الحالة التي يعتقد معها المراجع بان الإجراءات المحددة أو درجة الالتزام بها لم تخفض الخطر - إلى أدنى مستوى نسبي- بأن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية موضع المراجعة ستكتشف بواسطة العاملين في الوقت المناسب وأثناء تأديتهم للعمل العادي المحدد لهم.¹

3- كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات: المعيار الثالث من معايير العمل الميداني فإنه يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعة كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكلّة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، إي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم المالية.²

¹ وليم توماس، أمرسون هنائي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 58:

² مراد بودياب ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص 25

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية، وهو أداة التوصيل للرأي الفني المحايد حول القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها للأطراف ذات المصلحة، وتتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي:

1- معايير القواعد المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولذا تشترط العديد من التشريعات أن يفصح تقرير مراجع الحسابات عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك ورد في التقارير النموذجية التي وضعتها بعض جمعيات المحاسبين والمراجعين فقرة حول رأي المراجع فيما إذا كانت إدارة المشروع قد أعدت قوائم نتيجة الأعمال مراعية المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويترتب على ذلك أن يكون المراجع على علم تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو التي تلاقي قبولاً عاماً مع ملاحظة أن هذه المبادئ أو القواعد ليست جامدة بل تتطور من حين لآخر عن طريق ما تصدره الجمعيات العلمية والتشريعات القانونية.¹

2- معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً: يمثل الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً إحدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية، وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية، ولذلك جاء المعيار الثاني من معايير التقرير ليقضي بأنه يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.²

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية ، مرجع سابق، ص.50

² عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة ، مرجع سابق، ص:44

3- الإفصاح الكافي: ينص المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير على أن يتحقق المراجع من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولا يقوم بالإشارة إلى ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح غير كافي بدرجة معقولة، حيث أنه يجب أن يشير المراجع إلى هذه الحالة في تقريره، ولا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية، كما هو معروف أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق العميل ومسؤولية المراجع هو معرفة مدى كفاية الإفصاح أو عدم الكفاية، ففي حالة توصية المراجع بإجراء تعديل في القوائم المالية المقدمة له، فإن القرار النهائي حول عملية التعديل هو قرار العميل وليس قرار المراجع، ولو أن المراجع وجد أن الإفصاح غير كافي ولم يستجب العميل لإجراء التعديلات المطلوبة فإنه لا يستطيع إلزام العميل بإجراء هذه التعديلات، هنا يستطيع المراجع التحكم في محتوى تقريره من خلال الرأي الذي سوف يقدمه في تقريره، يرى البعض أن الحكم على ملائمة الإفصاح يتم وفقا للاعتبارات التالية:¹

❖ إن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور؛

❖ إن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛

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

❖ إن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح، وإن الإفصاح يعود بالضرر على المشروع ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

¹ غسان فلاح الطارئة، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق، ص ص 47، 48

4- إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة: ويقضي هذا المعيار أساساً بأن يتضمن تقرير الميزانية رأي المراجع الخارجي فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المنشأة والمركز المالي لها، وذلك كوحدة واحدة وليس بالنسبة للبيانات الواردة بها تفصيلاً، ولا يعني هذا المعيار بالضرورة الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن لمراجع الحسابات إعطاء مرافقته التامة عليها، لا يستدعي رفضها نهائياً ولكن يكفي ذكر تحفظات عن الأمور التي لم يقتنع بها، أما الحالات التي يحق للمراجع أن يمتنع فيها عن إبداء الرأي فهي الحالات عدم وجود أنظمة للرقابة الداخلية مطبقة أو أن مخرجات النظام المحاسبي لا تمثل المدخلات بصورة كبيرة.¹

¹ محمد بودياب، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص 27

المبحث الرابع: مسار تنفيذ عمل مراجع الحسابات

تمر عملية المراجعة في جانبها الميداني بمجموعة من الخطوات لعلا أهمها هو تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعد الخطوة العملية الأولى ضمن هذه الخطوات بحيث إذا احترم المراجع هذه الخطوات فمن المفترض أن يصل إلى تقديم خدمات ذات جودة عالية. ومن أجل ذلك قسمنا مبحثنا هذا إلى :

المطلب الأول : قبول المهمة و التخطيط لعملية المراجعة

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث : جمع أدلة الإثبات

المطلب الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة

قبل أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر: 1- الخطوات التمهيديّة لتنفيذ عملية مراجعة الحسابات: في حالة إسناد مهمة مراجعة الحسابات لأول مرة للمراجع الخارجي، ولم يكن له معرفة سابقة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة، فإنه ينبغي على المراجع قبل قيامه بعملية المراجعة الحسابات مراعاة ما يلي: ¹

❖ **التأكد من صحة تعيينه:** وتختلف إجراءات التعيين بحسب الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية محل المراجعة.

❖ **التأكد من نطاق عملية مراجعة الحسابات:** يحدد نطاق مراجعة الحسابات الشكل القانوني للشركة محل

مراجعة الحسابات، ففي حالة الشركات المساهمة تكون عملية مراجعة الحسابات شاملة وإلزامية، وليس هناك

تحديد أو شروط معينة تفرض على مراجع الحسابات، فله الحق في الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات، أما

¹ غسان فلاح الطارئة، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق، ص ص 142 - 143

في شركات الأشخاص والمنشأة الفردية، فيحصل المراجع على حدود ونطاق عملية مراجعة الحسابات المطلوبة، وذلك في عقد مكتوب من أصحاب الشركات لتحديد مسؤوليته.

❖ **حصول المراجع على المعلومات الأساسية:** في حالة الشركات المساهمة، يطلب المراجع الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي للشركة، وحدود السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة، والنظام المقرر للجمعية العمومية والقرارات الخاصة بإعداد القوائم المالية، وتكوين الاحتياطات وتوزيع الأرباح، والسياسات العامة والميكل التنظيمي ومستوياته، وتوزيع السلطات والمسؤوليات، أما في شركات الأشخاص يطلب المراجع الاطلاع على عقد الشركات لمعرفة رأس المال، وحصص الشركاء، والمسؤول عن الإدارة، وكيفية وحدود المحسوبات، واحتساب الفوائد ونسب توزيعها الأرباح أو الخسائر.

❖ **فحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة:** يطلب المراجع من إدارة الوحدة الاقتصادية موضع مراجعة الحسابات قائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية، وأسماء المسؤولين عن إنشائها ومرجعتها، وقائمة بأنواع المستندات ودورها المستندية، وقائمة بأسماء المسؤولين عن الاحتفاظ بهذه الأصول، وكذلك يطلب الاطلاع على نتيجة الأعمال والمركز المالي عن سنوات سابقة، وتقارير المراجعين السابقين، والاتصال بمراجع الحسابات السابق.

❖ **القيام بزيارات ميدانية على العاملين وأماكن الشركة:** يقوم مراجع الحسابات بزيارات ميدانية لمقر الشركة الرئيسي والفروع، والإدارات والأقسام، والتعرف على الموقع الخزينة، ومخازن المواد الخام وقطع الغيار، ومخازن المنتجات الجاهزة، والاطلاع على سير العمل وتسلسل العمليات في مراكز الإنتاج، وطرق التخزين والصرف للنقدية والمواد... وغيرها.¹

¹ غسان فلاح الطارئة، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق، ص 143

❖ **فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يعتمد مراجع الحسابات عند القيام بفحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، على المفهوم الواسع للمراجعة وأهدافها الحديثة، وعليه أن يتأكد من وجود نظام قوي للرقابة، ويمكن هذا النظام من زيادة درجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير، وتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات.

2- إعداد مخطط المراجعة: عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيديّة، يقوم المراجع بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة، وترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:¹

✓ الأهداف الواجب تحقيقها؛

✓ الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها؛

✓ تحديد الوقت التقديري اللازم لانتهاء من كل خطوة؛

✓ تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة؛

✓ ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة؛

✓ توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز كل خطوة.

3- الإشراف على مهمة المراجعة:

ويشمل الإشراف توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف المراجعة، وإن كل مهمة من مهام المراجعة قد أسندت إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة، وإرشاد المساعدين وإبلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية المراجعة، فحص العمل المنتهي وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة المراجعة وإزالة ما قد

¹ سعاد ركيمة، مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية باستخدام مؤشرات التحليل المالي ، مذكرة ماستر

جامعة جيجل، 2013-2014، ص:26

ينشأ من اختلاف من وجهات النظر بين فريق المراجعة، مدى ونطاق الإشراف يعتمد على مهارة وكفاءة فريق المراجعة ودرجة تعقيد مهمة المراجعة، وتكون اتجاهات الاتصال اتجاهين، الأول يرفع للمساعدين المشاكل الفنية التي تصادفهم إلى المستويات الإدارية الأعلى حتى يتم التصدي لها وحلها، والاتجاه الثاني يجب أن يحرص كل مشرف على تبليغ أهداف المراجعة الشاملة ومقدار ما أنجز منها إلى المستويات الإدارية الدنيا، كل هذا لكي يشعر كل عضو بفريق المراجعة بأنه يلعب دوراً هاماً في إتمام مهمة المراجعة فضلاً عن أن مثل هذه الاتصالات تسمح لكافة أعضاء الفريق بمعرفة مقدار ما تم إنجازه من أنشطة ومهام المراجعة.¹

4- أوراق المراجعة

أوراق المراجعة هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المراجع للإدلاء عن طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة، فهي تبين الإجراءات المتبعة واختبارات الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية المؤدات، والمعلومات التي تم الحصول عليها، واستنتاجات المراجعة التي تمت بخصوص كل أوراق المراجعة هو مساعدة المراجع وترشيد عند ممارسة الفحص وتوفير أدلة الإثبات التي تدعم رأيه، ومن هنا فإنه يكون من الأهمية بإمكان ضرورة تخطيط شكل ومحتوى أوراق المراجعة في بداية المراجعة، فهذه الترتيبات ستؤدي إلى استخدام أكثر فعالية لأعضاء فريق المراجعة في أداء المهمة، فضلاً عن العاملين لدى العميل الذين يساعدون في إعداد أوراق المراجعة.²

5- أغراض أوراق العمل: يمكن أن نحدد الأغراض المتوخاة من أوراق العمل للمراجعة في النقاط التالية:³

¹ سواد زاهرة عاطف، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 79، 80

² وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص: 277

³ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية -، مرجع سابق، ص: 127 -

❖ **دليل للعمل المنتهي:** توضح أوراق العمل أطوار عملية المراجعة وكذا الأسس والإجراءات المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

❖ **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** توضح لنا أوراق العمل الطريقة المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والنتائج المتوصل إليها من ذلك، بغية توجيه عملية المراجعة.

❖ **تنفيذ إجراءات المراجعة:** تدون بسجل العمل الذي تم تأديته إلى غاية الانتهاء

❖ **إعادة النظر في الاختبار:** تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة ومن جهة أخرى في كيفية إجراء الاختبارات الضرورية لعملية المراجعة

❖ **إعداد التقرير:** تعتبر هذه الأوراق ركيزة يستطيع المراجع كتابة التقرير.

❖ **دليل للمراجعة في السنوات القادمة:** يقوم المراجع عادة عند البدء في مراجعة سنة جديدة بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية، بغية أخذ فكرة عن المؤسسة وعن عملية المراجعة السابقة والإجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها إلى إدارة المؤسسة.

❖ **ملفات العمل:** إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، ولولاهما لما استطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي، المدعم بالأدلة، حول الحسابات التي فحصها، ووجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات، يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.¹

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص: 44

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

من بين مهام مراجع الحسابات الأولى في المؤسسة تقييم نظام الرقابة الداخلية للتحقق من مدى قوة أو ضعف هذا النظام وتحديد مجال المراجعة.

أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها وبتعدد المعرفين له، لذلك سنحاول أن نورد أهم التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:¹

1- التعريف الأول: حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين "الخططة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة".

2- التعريف الثاني: حسب منظمة الخبراء والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".

3- التعريف الثالث : حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخططة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، واكتشاف الغش

¹ محمد بودياب ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص 30

والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية".

ثانيا: ركائز نظام الرقابة الداخلية

بالإضافة إلى فهم المراجع للمكونات الخمسة التي حددها اللجنة COSA يجب أن يدرك المراجع أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يبنى على خمسة أعمدة رئيسية، وتمثل هذه الأعمدة المقومات أو الركائز أو الأسس، ولكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه فلا بد من نجاح الخطة التنظيمية وترابطها مع النظام المحاسبي من خلال تنظيم مستندي، وبناء على ما تقدم فإن ركائز نظام الرقابة الداخلية هي:¹

✓ خطة تنظيمية إدارية جيدة؛

✓ نظام محاسبي سليم؛

✓ نظام مستندي دقيق؛

✓ نظام تكاليف مناسب؛

✓ نظام فعال للحوافز.

ثالثا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

نظرا لاعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية، تصبح دراسة وتقييم ذلك النظام من أهم مسؤوليات المراجع، ولذلك يلتزم المراجع بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:²

¹ جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص. 84

² محمد بودياب ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص 32-33

1- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: تهتم هذه المرحلة بتزويد المراجع بخلفية كافية عن بيئة الرقابة ومراجعة العمليات في النظام المحاسبي، وبالطبع فإنه يجب التمييز بين كل من نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، فالنظام المحاسبي يتكون من عدة وظائف يتم من خلالها تبادل أو تحويل أو استخدام الأصول والخدمات بين المؤسسة والأطراف الخارجية عنها، حيث يتم جمع بيانات تلك العمليات (بواسطة المستندات) ومعالجتها وتحليلها والتقرير عنها في النظام المحاسبي، ومن خلال معرفة المراجع بالبيئة الرقابية يمكن أن يلم بالهيكل الإداري للمؤسسة العميل وطرق الاتصالات وتوزيع المسؤوليات والسلطات وطرق الإشراف وإدارة نظام الرقابة الداخلية، متضمنا وظائف المراجعة الداخلية.

2- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: يمكن أن يستنتج المراجع واحد من استنتاجين بعد انتهائه من الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية وهما:¹

- ✓ لا جدوى من دراسة وتقييم النظام أكثر من هذا، بهدف تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة؛
- ✓ تزيد نفقات أي دراسة أو تقييم إضافي للنظام، متضمنا اختبار الالتزام بتطبيقه، عن المنافع المتوقعة من هذا الفحص.

ويتوقع المراجع، إذا ما وصل إلى أي من الاستنتاجين، عن إجراء إي دراسة أو تقييم إضافي لنظام الرقابة الداخلية، وعليه أن يقرر إما الانسحاب من عملية المراجعة إذا كان النظام الرقابة الداخلية من الضعف بدرجة تحول دون إتمام عملية المراجعة، أو الاستمرار في عملية المراجعة، ومن ثم يجب عليه في هذه الحالة الأخيرة أن يصمم برنامج للاختبارات الأساسية المكثفة للمراجعة بدون الاعتماد كلية على أي إجراءات رقابة داخلية تتبعها المؤسسة، وفي كل الأحوال يجب أن تتضمن أوراق المراجعة الخاصة بتقييم الرقابة الداخلية - عرض أسباب عدم قيام بدراسة مفصلة للنظام.

¹ محمد بودياب ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص 33

2- اختبارات الاستمرارية: إذا قرر المراجع بعد الانتهاء من مرحلة الفحص المبدئي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فعليه الاستمرار في الفحص النظام لتحديد كفاية أساليب الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية، وفي هذه الحالة تركز هذه الفحوص على أساليب رقابية معينة تم وضعها للوقاية من أخطاء ومخالفات محددة أو اكتشافها، وتتضمن هذه الفحوص الاستفسار من موظفي العميل وفحص المستندات المكتوبة (اختبارات الالتزام بالسياسات وملاحظة إجراءات معالجة العمليات وتداول الأصول).¹

3- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يقوم المراجع بعمل تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية على ضوء تقييمه المبدئي للنظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على هذا التقييم النهائي يتم :

❖ تحديد مقدار أدلة الإثبات المتعلقة بأرصدة القوائم المالية واللائحة الحصول عليها، ويكون هذا القرار ذا أهمية رئيسية لعملية المراجعة؛

❖ تحديد مواطن ضعف النظام وإبلاغها لإدارة المؤسسة (والتي تعتبر من أحد مسؤوليات المراجع طبقا للنشر معايير المراجعة رقم 20)، ويعتبر هذا قرار عرضيا لعملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، وإذا ما اكتشف المراجع مواطن ضعف جوهرية، يجب عليه تبليغ هذه الحقائق كتابة إلى العميل، وغالبا ما يقدم المراجع بعض التوصيات لإزالة مواطن الضعف، هذا علما بأن ذلك الإجراء لم ينص عليه أي من معايير المراجعة.

رابعاً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام

¹ محمد بودياب ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص 34

بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، ولذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية التقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق التالية:¹

1- أسلوب الاستقصاء (الاستبيان): قائمة الاستبيان كأداة من أدوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، هي عبارة عن قائمة تشتمل على مجموعة من الأسئلة المباشرة، يتم إعدادها بدقة وعناية (بمعرفة مراجع الحسابان)، بقصد إبراز أوجه الضعف موضع الفحص والتقييم.

وعادة ما يتم تخصيص قائمة مستقلة لكل فرع من فروع الرقابة الداخلية، وتكون الأسئلة موجهة للمسؤولين عن نشاطات الوحدة الاقتصادية للإجابة عليها إما ب (نعم) أو (لا)، والإجابة بنعم تشير إلى حالة مرضية، أما الإجابة بالنفي فتشير إلى حالة ضعف أو وجود بعض نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية. يتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة، وبعد استيفاء الإجابات، يقوم المراجع الحسابات بإعداد مذكرة يوضح فيها رأيه عم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

2- أسلوب التقرير الوصفي: تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة، إذ يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته والإجراءات القائم عليها فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف والقوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كأن يجد مثلا تداخل في المسؤوليات وعدم تحديد الاختصاصات وإلى غير ذلك من عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية، فعدم الالتزام بها يخلق فرص للتلاعب والغش ولوقوع في الأخطاء.

إن الوصف الكتابي القائم على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية، يمكن من تحديد مواطن القوة والضعف في النظام، وهذا ما يسمح بتوجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج منها

¹ وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص: 280

الانحرافات الواقعة والتقرير عليها في ختام عملية المراجعة. 3- أسلوب خرائط التدفق: يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقة بين أوجه الأنشطة المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا يبين لجزء من نظام الرقابة، كذلك تتمكن خرائط التدفق مراجع الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها، ويمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:

- ✓ أن يقوم المراجع بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها؛¹
- ✓ بعد الخطوة السابقة واستنادا عليها يقوم المراجع بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات العاملين وإجاباتهم على استفسارات المراجع.

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات

يجب على المراجع قبل الإدلاء برأيه أن يكون لديه أدلة إثبات وقرائن تدعم تقريره وهذه الأدلة أو القرائن يحصل عليها المراجع عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية والقيام بمختلف الاختبارات، واستعماله الوسائل فحص الحسابات.

أولا: مفهوم أدلة الإثبات

يمكن أن نعطي تعاريف التالية الأدلة الإثبات:²

- 1- التعرف الأول: "أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، فمعظم جهد المراجع الذي يبذل في تكوين رأيه عن القوائم

¹ وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، مرجع سابق، ص:280

² جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق -، مرجع سابق، ص.161

المالية إنما يتمثل في جمع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة، أي أن المراجع الحيادي يجب عليه جمع تلك الأدلة التي تساعد على الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولإصدار هذه الأحكام والتقديرات فإن على المراجع الخارجي أن يحقق ويستوفي المعيار الثالث من معايير العمل الميداني، والذي يتطلب جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسياً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص.

2- التعريف الثاني: "أدلة الإثبات هي تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو

الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة".¹

فمن خلال هذا التعريف نستخلص ما يلي:²

❖ **كفاية الأدلة:** بمعنى أن يكون حجم الأدلة الذي يحصل عليه المراجع من أجل تدعيم رأيه كاف ومناسب وهو ما يعكس الاختبارات الضرورية، وعلى المراجع الأخذ بعين الاعتبار معيار التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات.

❖ **صلاحية الأدلة:** بمعنى أن يكون الدليل فعالاً، ملائماً وموضوعياً، بعبارة أخرى أن تكون ذو جودة، مرتبط بأهداف المراجعة، خال من التحيز وقابل للقياس الكمي والمنطقي من قبل مراجع الحسابات.

ثانياً: أنواع أدلة الإثبات وقرائنه

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات وقرائنها في المراجعة وأهمها:

¹ سعاد ركيمة، مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية باستخدام مؤشرات التحليل المالي، مرجع سابق،

ص:33

² محمد بودياب، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص 34

1- المستندات: قد تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالاً مختلفة، نذكر أهمها فيما يلي:¹

✓ مستندات معدة خارج المشروع ومستعملة داخله كقواتير الشراء مثلاً؛

✓ مستندات معدة داخل المشروع ومستعملة خارجه كقواتير البيع وإيصالات القبض.... الخ

✓ مستندات معدة ومستعملة داخل المشروع كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

وتتدرج المستندات في درجة الاعتماد عليها تنازلياً حسب الترتيب السابق، أي أن المستندات الآتية من خارج المشروع أقوى من تلك المعدة من قبل المشروع حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في الحالة الأخيرة ويرتكز عمل المراجع في مراجعة المستندات على فحصها في النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية.

2- المصادقة: هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات أو الإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها

يحصل عليها مراجع الحسابات من داخل المنشأة أو من خارجها لتدعيم الفحص الذي قام به، وتعتبر المصادقة

الخارجية من أقوى أدلة الإثبات في عملية المراجعة.

3- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية له تأثيراً مباشراً على نطاق

الفحص الذي يقوم به المراجع الحسابات، وبالتالي يحكم كمية الأدلة التي يجب أن يحصل عليها لتأييد المبالغ

الواردة بالقوائم المالية، فإذا كان هذا النظام قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه فإن المراجع يقلل كمية الأدلة

المطلوبة، وعلى العكس إذا كان النظام ضعيفاً ولا يمكن الاعتماد عليه فإن المراجع سوف يتوسع في الاختبارات

والإجراءات والحصول على كمية أكبر من الأدلة لتعزيز رأيه على صحة هذه المبالغ الموجودة بالقوائم المالية.²

¹ عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص: 180، 181

² محمد بودياب، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص 35

4- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية الأربع، وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات، ولهذا يقوم المراجع بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتيحتها لتكون قرينة قوية.¹

5- الاستفسار: الاستفسار هو عبارة عن مجموعة الأسئلة الموجهة إلى الشخص لديه معلومات حول جانب معين من جوانب نشاط العميل، ومن ثم فهي توجه عادة إلى العاملين لدي العميل، كما أنها تثار عادة خلال كل خطوة من خطوات عملية المراجعة، بدءاً من التخطيط التمهيدي للعملية إلى الاختبارات النهائية لأرصدة الحسابات، وبالطبع فإن هذه الأدلة للإثبات الشفهية الناتجة عن الاستفسارات تكون أقل صلاحية من أدلة الإثبات التي تنتج عن الفحص والملاحظة والمصادقات، ومع هذا فإن المراجع غالباً ما يعتمد عليها إلى حد ما، إلا أن التدعيم الحقيقي لمثل هذه الأدلة للإثبات الشفهية إنما يتمثل في أمانة وسمعة العميل، ويكون المراجع عادة ما يقاوم لشدة التعامل مع العملاء الذين يفتقدون هذه الأمانة فإنه يكون معه بعض الحق في الاعتماد على مزاعم العميل.²

6- الوجود الفعلي: يعتبر الوجود المادي أو الفعلي من الأدلة والبراهين القوية في عملية المراجعة، فالوجود قرينة على صحة الأصل، ويستطيع المراجع أن يتحصل على درجة كبيرة من التأكد عند مشاهدة الأصل الموجود كالنقدية والبضاعة والأصول الثابتة الملموسة.³

7- الشهادات المقدمة من الغير: وهذه الشهادات تعني موافقة الغير أو اعتراضهم على مدى صحة أرصدة حساباتهم كما هي مقيدة بدفاتر المنشأة.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، ص: 182

² وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص: 336

³ حازم هاشم الألوسي، الطرُق إلى علم المراجعة والتدقيق، مرجع سابق، ص: 266

8- المحادثات الشفهية: تعتبر المحادثات الشفهية مع بعض المسؤولين والعاملين في المنشأة من أدلة الإثبات المساعدة التي قد يتحصل المراجع عن طريقها على بعض المعلومات المفيدة.¹

المطلب الرابع: إعداد التقرير

تكمل المسؤولية الأساسية لمراجع الحسابات في أن يبين للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة أم لا.

أولاً: الأركان الشكلية للتقرير

بعد قيام المراجع بفحص وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، أصبح هذا التقييم بشكل أساساً لإبداء الرأي بالقوائم المالية، ويتضمن التقرير العناصر التالية:²

1- الركن الأول من التقرير: يجب أن يحتوي على ما يلي: تاريخ التقرير، إسم مكتب المراجع، رقم المراجع، الفئة الذي ينتمي إليها، توقيعه.

2- عنوان التقرير: يجب أن يعنون تقرير المراجع بهذه العبارة في أعلى التقرير - تقرير مراجع الحسابات الخارجي المستقل - وذلك لتمييزه عن باقي التقارير المالية والإدارية التي تعدها إدارة الشركة وغيرها.

3- الجهة الموجهة إليها التقرير: وهي الجهة التي أصدرت للمراجع الأمر بالقيام بأعمال المراجعة فهي إما إدارة الشركة أو مساهمي الشركة المساهمة.

4- الفقرة الافتتاحية للتقرير: يجب أن تشمل الفقرة الافتتاحية للتقرير على النقاط التالية:

¹ محمد بودياب، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص 36

² جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 256-258

✓ أن يذكر المراجع القوائم المالية الذي راجعها بالاسم والفقرة التي تغطيها مثل الميزانية العمومية، قائمة الدخل؛

✓ إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وذلك لإزالة أي شك أو غموض عمن قام بإعداد هذه القوائم؛

✓ إن مسؤولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ثانياً: فقرة النطاق

لقد كان التطرق للمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، حيث أن تلك المعايير المقررة تتطلب أن يتم تخطيط وإنجاز عملية المراجعة على ضوء برنامج محدد للحصول على تأكيد بان هذه القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، إضافة إلى الفحص أدلة الإثبات على أسس اختباريه بما يعزز الإفصاح الوارد في القوائم المالية.¹

1- فقرة الرأي: يجب أن ينص تقرير المراجع على رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة ووفقاً لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية التزامها بمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.²

2- تاريخ التقرير: يجب على المراجع أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المراجع عدم إصدار تقريره

¹ جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 258

² حازم هاشم الألوسي، الطُّرُق إلى علم المراجعة والتدقيق، مرجع سابق، ص: 296

بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات.¹

3- عنوان المراجع: يجب أن يتضمن التقرير إسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه المسؤول عن عملية المراجعة تلك.²

4- توقيع المراجع: يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة المراجع أو بالاسم الشخصي للمراجع أو كلاهما معا وحسبما هو مناسب.³

ثالثا: أنواع التقارير

يمثل الهدف الرئيسي لتقرير المراجع في إبداء رأيه حول القوائم المالية وعليه فإن هذا التقرير يختلف باختلاف رأيه، ويمكن التمييز بين أربعة أنواع من التقارير كما يلي:

1- الرأي بدون تحفظ (رأي النظيف): يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الايجابي حول المعلومات المحاسبية احد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذا يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، أن هذا التقرير يدل على تبني المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يتمتع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظرا لاعتبارات التالية:⁴

❖ عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا؛

❖ عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى؛

¹ غسان فلاح الطارئة، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق، ص.121

² محمد بودياب ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مرجع سابق، ص 38

³ غسان فلاح الطارئة، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق، ص:122

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سابق، ص 56، 57

❖ عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛

❖ غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب، أو عدم إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة كالمصادقات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن والموردين أو حساب البنك وإلى غير ذلك، أو في حالات أخرى كعدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات أو عدم التأكد من البالغ التعويضات التي يجب أن تلتزم بها المؤسسة.

2- تقرير عدم إبداء الرأي: إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على أدلة والبراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو سبب ظروف خارجية عن إرادة هذه الأخير والمراجع على حد سواء.¹

3- الرأي بتحفظ: يصدر التقرير متحفظاً أو مقيداً عندما يذكر المراجع في تقريره بعض الملاحظات أو التحفظات التي يكون القصد منها لفت النظر إلى أنه لم يكن قادراً على القيام بالفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ومن الظروف أو الأسباب التي تجعل مراجع الحسابات يتحفظ في تقريره نذكر منها ما يلي:²

✓ تحفظات تتعلق بوجود قيود على نطاق الفحص (محدودية مجال الفحص الذي قام به)؛

✓ تحفظات تتعلق بالثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سابق، ص: 57

² جروب يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص: 261

4- الرأي السلبي (المعاكس): التقرير السلبي المعاكس هو عكس التقرير النظيف ويستخدم عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي تمثيلا عادلا وصادقا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.¹

¹ جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مرجع سابق، ص: 262

خلاصة الفصل الأول :

لقد ناقش هذا الفصل عدة جوانب تتعلق بالإطار النظري للمراجعة من خلال التطرق إلى التطور التاريخي لمهنة المراجعة وكيفية ظهورها وتطورها عبر الزمن سواء من حيث ممارستها أو من حيث أهدافها، كما تمت مناقشة تعريف المراجعة والأنواع المختلفة لها، حيث تم التأكيد على أن المراجعة هي عملية منهجية منتظمة تتمحور حول ثلاث نقاط رئيسية وهي الفحص والتحقيق والتقرير، وتركز بشكل أساسي على جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تتعلق بتأكيدات ومزاعم الإدارة الخاصة بالقوائم المالية للتحقق من مدى مطابقتها للمعايير الموضوعية.

وقد تناول هذا الفصل كذلك الإطار العام لنظرية المراجعة، حيث يتكون من خمسة عناصر رئيسية بالترتيب، بداية من الفروض ثم المفاهيم ثم المعايير ثم الأهداف وأخيراً الإجراءات، وتبين لنا أن هذا الإطار العام هو الذي يساعد المراجع على شرح ووصف الأعمال التي يقوم بها وتحديد طبيعة القرارات التي يجب عليه اتخاذها عند تنفيذ برنامج مراجعته.

وتبين لنا كذلك من خلال هذا الفصل، أن المراجع لا يمكنه القيام بمهمة مراجعة دون استخدام 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.

ويعتبر هذا الفصل بمثابة التأسيس النظري والعلمي لمهنة المراجعة بصفة عامة والخارجية بصفة خاصة، ولا يمكن لمهنة المراجعة أن تحقق الأهداف التي تطرقنا لها والاستفادة من خدماتها وتحقيق القيمة المضافة المرجوة منها في غياب التنظيم الجيد لها، هذا الأخير يجب أن يحتوي على العناصر الرئيسية التي تضمن نجاح المهنة وتطورها وبالتالي تحقيق أهدافها، والفصل الموالي سيوضح لنا العناصر التي يجب أن تتوفر عليها التنظيم السليم لمهنة المراجعة.



الفصل الثاني

التقارير المالية

تمهيد

تعد التقارير المالية الواجبة 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.

وللتعرف أكثر على التقارير المالية قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث :

المبحث الأول : ماهية التقارير المالية

المبحث الثاني : أنواع التقارير المالية

المبحث الثالث : أثر المراجعة الخارجية على التقارير المالية

المبحث الرابع : دور المراجع الخارجي في جودة التقارير المالية

المبحث الأول: ماهية التقارير المالية

تعتبر التقارير المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها المؤسسة حوصلة نشاطها في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية؛ وتتضمن القوائم المالية مختلف الآثار المالية للعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة.

وسنبرز ذلك من خلال هذا المبحث والذي قسمناه إلى :

المطلب الأول: تعريف التقارير المالية

المطلب الثاني: عناصر ووظائف التقارير المالية

المطلب الثالث : أهمية وأهداف التقارير المالية

المطلب الرابع : جودة التقارير المالية وفرضيات إعدادها

المطلب الأول : تعريف التقارير المالية

تعتبر المحاسبة نطاقاً للمعلومات من خلال تقديمها للمعلومات اللازمة للأطراف المهتمة بوضع الوحدة وخاصة المستثمرين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وتقدم المحاسبة معلوماتها من خلال القوائم المالية والتي تغير مخرجات النظام المحاسبي، وبناءاً عليه عرفت القوائم المالية بأنها رسالة الوحدة الرسمية والدورية التي عبرها توصيل المعلومات إلى الأطراف المهتمة، وتشمل القوائم المالية عادة قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية،¹

تعد التقارير المالية 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 وأيان كان

¹ الخزعلي، ألاء شمس الدين، نموذج حديث لمقترح لهرمية المعلومات المحاسبية الحكومية، أطروحة دكتوراة مقدمة إلي مجلس كلية الإدارة والاقتصاد،

بغداد، عام 2007 ص 18

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.²

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 القرارات 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 غالباً ما تكون هذه المعلومات بصورة تقريبية وليست دقيقة تماماً حيث تعكس المعلومات الواردة في التقارير المالية بصورة واضحة التأثيرات المالية للعمليات والأحداث التي حدثت بالفعل.³

التقارير المالية هي المخرجات والمعلومات النظام المحاسبي سواء أكانت تقارير خاصة، أم تقارير عامة والتي تصدر في نهاية كل فترة مالية وتشمل معلومات مالية وغير مالية، وتمثل وسيلة لإيصال المعلومات لكافة المستفيدين والمستخدمين.⁴

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

- تقارير عامة :تكون وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها

- تقارير خاصة تعد استجابة لطلب معين فيما عرف.

² الخزعلي، ألاء شمس الدين، نموذج حديث لمقترح لهرمية المعلومات المحاسبية الحكومية، مرجع سابق، ص 18

³ حماد، طارق عبد العال، 2007، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الائتمان، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية ص 31

⁴ الخطيب، خالد شحادة، و المهاني، محمد خالد، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر و التوزيع، ط 1 عمان الأردن، 2010 ص 45

تعرف للتقارير المالية 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 الحاجة.⁵

المطلب الثاني : عناصر التقارير المالية

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات مصدرا مهما من مصادر المعلومات التي يلجأ إليها المحلل المالي والمستفيدون الآخرون، فهي الإطار العام والأوسع الذي يضم العناصر الآتية :⁶

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، القوائم التفصيلية للبنود الإجمالية التي وردت في القوائم الأساسية.

⁵ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي :مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، 2009،

ص 25

⁶ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الإسكندرية :دار الجامعة الجديدة، 2004، ص 24-25

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).

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:

السياسات المحاسبية : توضح من خلالها المؤسسة السياسات المحاسبية التي اتبعتها عند إعدادها للقوائم المالية كتوضيحها لطرق الإهلاك المستخدمة، طرق تقييم المخزون، السياسات المستخدمة في استنفاد الأصول غير الملموسة أو لسياسة المتبعة من قبل المؤسسة في اعتبار الإيراد متحققاً؛ 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 فعلياً كالدعوى القضائية ضد المؤسسة أو الخسائر المحتملة عن عقود شراء غير قابلة للإلغاء، حيث يكون احتمال الحكم على المؤسسة شبه مؤكد. ويجب الاعتراف بهذه الخسائر وتحميلها 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 المالية.⁷

⁷ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص 25

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 آراءه 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 طرفاً محايداً في المؤسسة.⁸

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 المالية.

المطلب الثالث : أهمية وأهداف 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

⁸ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص 25

الشركة في تجميع الأموال اللازمة لها مما ينعكس على فاعليتها الأمر الذي يؤدي إلى زيادة معدل النمو الاقتصادي في المجتمع.⁹

ويسعى المستثمرون إلى الحصول على المعلومات التي تلي حاجاتهم بشئ السبل، لذلك غالباً ما تصل إليهم معلومات عن الشركات قبل تاريخ نشر التقارير المالية، ومع ذلك فإن تأثر 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.¹⁰

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 المستثمرين ، ومن ناحية أخرى فإن توفير المعلومات على فترات متقاربة يساعد المستثمرين على تخفيض درجة عدم التأكد عند التنبؤ بالأرباح وعائد السهم.¹¹ 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.¹²

⁹ محمد بوئن، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص : 53

¹⁰ أحمد محمد المتور، شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية والمبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية ، الدار

الجامعية مصر، 2003، ص 533

¹¹ شعيب شنوق، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص : 29

¹² كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الدار الجامعية، متر، 2004، ص 93

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.¹³

ثانياً : 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.¹⁴

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 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

¹³ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، جزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص : 71

¹⁴ كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الإسكندرية : مرجع سابق، ص 36

توجيه وتطوير إمكاناتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات وبحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من معلومات وبين ما هو ممكن تحقيقه.¹⁵

وحيث 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 تنقصهم المعلومات التي يحتاجونها، ولذلك فإن هذه الأهداف تتأثر بالبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية ، و علىية فإن التقارير المالية يجب أن تسعى إلى تحقيق ما يلي :¹⁶

- تقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الأعمال والقرارات الاقتصادية.
- تقديم المعلومات التي تساعد في الاستخدام كافة للموارد المساعدة في تقييم العوائد المخاط متعلقة بالاستثمار
- يساعد في الارتقاء بالإدارة برأس المال المصادر
- تساعد في خلق بيئة مناسبة للقرارات تكوين رأس المال ولذلك فإن دور التقارير المالية يتطلب تقديم معلومات عادلة ومحيدة وغير منجزة

¹⁵ إسماعيل محمود إسماعيل، دور القوائم المالية المعدة وفق IRFS في توجيه وتشجيع الاستثمارات، القاهرة جامعة عين شمس، المجلة العلمية العدد الأول، يونيو 2008، ص 28

¹⁶ مصطفى رضا عبد الرحمن، يحي أحمد قللي، مبادئ المحاسبة المالية ، الإسكندرية :مركز الإسكندرية للكتاب، 1996 ، ص ص 60 - 61

- تقديم معلومات مفيد للمستثمرين الحاليين والمورقين 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 للمنشأة.
- تقديم معلومات عن المكاسب ومكوناتها التدفقات التقويم و كل الوضع المالي للمنشأة.
- تقديم معلومات عن كفاءة المنشأة في تحقيق الدخل وتجنب المخاطر.
- تقديم معلومات لفهم الاتجاهات العامة للمنشأة.¹⁷

المطلب الرابع: جودة التقارير المالية وفرضيات إعدادها

زاد الاهتمام بحوكمة الشركات وخاصة من الناحية المحاسبية والمالية والاقتصادية والمتعلقة بإعداد التقارير والقوائم المالية المفصح عنها، وبالتالي السعي نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير، لذلك فإن الالتزام بتحقيق الجوانب الفكرية للحكومة سوف ينعكس بشكل مباشر على تلك التقارير، وبالتالي فإن العلاقة بين النظام المحاسبي وجودة التقارير المالية هي علاقة وثيقة الصلة بالعملية الإدارية.

أولاً : مفهوم جودة التقارير المالية

عرفت الجودة بهذا المجال بأنها " تمثل مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان يتم إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، والمهنية والرقابية، والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها¹⁸

¹⁷ مصطفى رضا عبد الرحمن، يحي أحمد قللي، مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص 61

¹⁸ أحمد حلمي جمعة، عصام فهد العريبد، زياد أحمد الزغي نظام المعلومات المحاسبية مدخل تطبيق معاصر، عمان :دار المناهج ، 2003 ، ص 50

وعرفت أيضا على أنها تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية لكافة الأطراف ذات المصالح والتي تستخدم تلك المعلومات، وان تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة الوصل بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي¹⁹

كما عرفت جودة التقارير المالية بكونها " تلك التقارير تتسم بد رجة عالية من الصدق والموثوقية والملائمة وتكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين والمستفيدين ، والقدرة على استخدامها بشكل صحيح وفي الوقت المناسب.²⁰

ثانيا: معايير جودة التقارير المالية

من المعروف أن إدارات الشركات جميعها، وبلا استثناء، تعمل كوكيل لإدارة أعمال الشركة وذلك بالنيابة أصحابها، ولضمان نزاهة تلك الإدارات ظهرت نظرية المحاسب لتحكم تلك العلاقة من خلال تطبيق مبادئ محاسبية عديدة تلزم الشركات بتسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد وأصول نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد. واستنادا إلى ذلك يستطيع متخذ القرار الاعتماد على تلك القوائم ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار والتي يجب أن تتوفر فيها عناصر الملائمة والوقتية، والإفصاح الكافي أو الأمثل والأهمية النسبية وقابلية المعلومات للمقارنة وحيادية المعلومات وأمانتها و إمكانية الثقة بها والاعتماد عليها، وتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر المعايير التالي :²¹

¹⁹ إبراهيم الهندي، الإدارة المالية و مدخل تحليل المعاصر ، القاهرة المكتب العربي حديث 2003 ص 75

²⁰ أحمد الهادي ضيف الله، جودة المعلومات المالية ودورها في اتحاد القرارات الاستثمارية ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

، جامعة البليدة 2010 ، ص 32

²¹ Hossain, Mohammed ; Hammami, Helmi, 2339. Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country: The case of Qatar, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting , p255–256

1 - معايير قانونية

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن التشريعات و قوانين واضحة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما تتوافق مع المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

2 - معايير رقابية

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يتركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة و أجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها واجراءاتها تنفذ بفاعلية و أن بياناتها المالية تتميز بالمصادقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم المخاطر وتحليل العمليات وتقييم الأداء الإداري و مدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة

ومما سبق يتبين أن المعايير الرقابية تلعب دورا مهما في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول لرفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.

3- معايير مهنية

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما أبرز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالثقة والأمانة.

4- معايير فنية

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

وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحكومة من خلال وضع هياكل التنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المنشأة.²²

ثالثاً: فرضيات إعداد جودة التقارير المالية

يجب إعداد القوائم المالية وفق الفرضيتين التاليتين:²³

²² أبو حماد، ماجد أبو سمعين، 2009، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية " دراسة ميدانية على الشركات

الدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية " رسالة ماجستير، جامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، ص 64

²³ محمود أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص

- **أساس الاستحقاق:** يجب على المؤسسة إعداد قوائمها المالية بموجب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء كان قبضها أم لم يتم أي بغض النظر عن واقع الدفع أو القبض وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية الممثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها خلال فترة معينة.

- **فرضية الاستمرارية:** عند إعداد القوائم المالية بإتباع معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSS يتم افتراض أن المؤسسة مستمرة إلى أجل غير محدد في المدى المستقبلي المنظور، وعند وجود شكوك حول استمرارية المؤسسة وأن لدى إدارتها نية لتصفيتها أو تقليص أعمالها بشكل جوهري، عندها يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد المتعلقة بعدم الاستمرارية ولا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة بل على أساس آخر مثل أساس التصفية مثلاً.

المبحث الثاني : أنواع التقارير المالية

تلتزم الوحدات الاقتصادية بإعداد وعرض مخرجات النظام المحاسبي وفقاً للأسس والمعايير التي تحددها الهيئات المعنية في كل دولة، تتمثل أهم مخرجات النظام المحاسبي في مجموعة من التقارير المالية التي تقدم للمستفيدين الخارجين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.

وسنحاول إبرازه في هذا المبحث والذي قسمناه كالآتي :

المطلب الأول: القوائم المالية

المطلب الثاني : تقرير الإدارة

المطلب الثالث: تقرير المراجع

المطلب الرابع : القوائم المرحلية

المطلب الأول: القوائم المالية

أولاً: تعريف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي تمثل المصدر الأساسي للمعلومات المالية وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعدادها وتزودهم بالمعلومات الضرورية، وهنا تتجلى أهمية المسؤولية مراجع الحسابات في كشف عن التضليل و الغش في القوائم المالية²⁴ وبالتالي يعتبر المراجع الحسابات مسؤولاً من الناحية القانونية تجاه المؤسسة أو العميل للحكم على صحة القوائم المالية و خلوها من التحريف و الغش، ومن هنا يتم تعريف القوائم المالية كما يلي :

²⁴ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، مرجع سابق ، ص 37

* هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيّة للوضعية المالية للكيان و نجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، وتضبط الكشوفات المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية²⁵، توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة، مع ضرورة عرض البيانات المالية بالعملة الوطنية .

* تمثل القوائم المالية المصدر الأساسي للمعلومات المالية، إذ يعتمد عليها الكثير من لمستخدمين، وتعتبر إدارة المنشأ هي المسؤولة عن إعدادها، فيجب أن تراعي احتياجات هؤلاء المستخدمين حيث تقوم الإدارة بقياس وتلخيص وتصنيف وعرض المعلومات المالية التي توضح نتيجة العمليات المالية التي قامت بها خلال فترة معينة ومركزها المالي في نهاية الفترة في صورة قوائم مالية .²⁶

ثانيا : أنواع القوائم المالية

النوع الأول : الميزانية

1- ماهية الميزانية (قائمة المركز المالي)

تمثل قائمة المركز المالي أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية نظرا الأهمية البيانات المالية التي تتضمنها سواء لأصحاب المؤسسة أو للمستفيدين منها مثل البنوك والمقرضين والمستثمرين

²⁵ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص

05 :

²⁶ سامح محمد رضا أحمد، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض السعودية، 2010، ص : 185

وغيرهم، لذلك يجب أن تعد بصورة صادقة وصحيحة ودقيقة لكي تعبر عن المركز المالي الصحيح للمؤسسة في تاريخ إعدادها.

تعرف قائمة المركز المالي في الفقه المحاسبي بأنها كشف أو قائمة بالحسابات المتبقية بعد إجراء التسويات الجردية اللازمة وتصوير حساب الأرباح والخسائر، ومن ناحية التمويل تعرف بأنها قائمة بمصادر الأموال وأوجه استخدامها.²⁷

تفصح الميزانية العمومية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين، ويتكون المركز المالي من الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، وتعتبر الملاحظات التي تلحق بالميزانية العمومية جزء مكمل لها لأنها تفصح عن التعهدات والالتزامات المحتملة التي لم تتأكد بعد وغيرها من العناصر التي تفيد متخذي القرارات.²⁸

تفصح الميزانية العمومية عن المركز المالي لوحدة اقتصادية معينة في تاريخ محدد، وتوفر الميزانية معلومات للمستخدمين عن طريق طبيعة ومقدار الاستثمار في أصول المنشأة والتزامات المنشأة لدائنيها وحق إعلان صافي أصول المنشأة.

عموما تساهم الميزانية في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساسي :

* حساب معدلات العائد؛

²⁷ أحمد مخلوف، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الدولي

حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13-15 أكتوبر 2009، ص: 07

²⁸ حنفى عبد الفتاح، القياس والتقويم في المحاسبة المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص: 197

* تقييم هيكل رأس المال في المنشأة

* تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المنشأة.

فلأغراض التحكم في درجة المخاطر -عدم قابلية أحداث وصفقات وظروف ونتائج أعمال المنشأة للتنبؤ التي تتعرض لها المنشأة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدي سيولة المنشأة ومرونتها المالية.

وتتمتع قائمة المركز المالي بالمميزات التالية:²⁹

* تعتبر إحدى أهم القوائم المالية التي يتم إعدادها ضمن التقرير السنوي المالي الذي تعده إدارة المنشأة وتكون قابلة للنشر ومتاحة لكافة الأطراف ذات المصلحة؛

* تظهر المركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة، أي تبين مالها من حقوق وما عليها من التزامات ؛

* تتيح المعلومات الواردة فيها إمكانية المقارنة بين قوائم المركز المالي لعدة سنوات لنفس المؤسسة وكذلك المؤسسات مختلفة وهي تعتبر كذلك وسيلة من وسائل الرقابة من خلال البنود الواردة فيها، أي من خلال تحديد قنوات استخدام أموال المؤسسة ومصادرها التي ساهمت بتغطية تلك الاستخدامات؛

* توصف قائمة المركز المالي مقدار الموارد المملوكة وكذلك الحقوق ومصالح الجهات المختلفة في هذه الموارد المؤسسة ما عند نقطة زمنية معينة، والموارد المملوكة هي الأصول، بينما تشمل الحقوق جميع الخصوم؛

²⁹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، أساسيات المحاسبة المالية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 239

* توضح قائمة المركز المالي (الميزانية) أصول المؤسسة في جانب منها، والتزاماتها وحقوق أصحابها في الجانب الآخر منها وتقوم كل مؤسسة بإعداد الميزانية مرة على الأقل كل سنة، وهناك مؤسسات تعد الميزانية في نهاية كل شهر وهي تؤدي إلى بيان المركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة؛

* تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق المؤسسة والتزاماتها، وتساعد هذه النسبة في اتخاذ قرارات توزيع الأرباح؛

* التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة (الدفع)، ويتم قياس ذلك بنسبة التداول والسيولة فهذه النسبة هي مؤشر مهم من المؤشرات التي تستخدم لقياس درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة؛

* التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية؛³⁰

* تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها، وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛ : القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي؛ : بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛

* الوقوف على استمرارية المؤسسة، من خلال اعتمادها على أسس قياس كالتكلفة التاريخية، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية، وهنا يتم التقدير على أساس القيمة السوقية؛

³⁰ ناصر نور الدين عبد اللطيف، أساسيات المحاسبة المالية، مرجع سبق، ص 239

* معرفة سياسات المؤسسة اتجاه استثماراتها المالية.

2- مكونات قائمة المركز المالي (الميزانية)

2-1- الأصول:

تعرف الأصول على أنها الأشياء ذات القيمة المملوكة للشركة، تتضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة³¹

طبقاً لهذا التعريف نجد ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول يمكن إبرازها فيما يلي: ³²

* وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصول القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة وخلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل؛

* قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها؛

* أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي والأصل يرتب كأصل جاري لما يكون في استطاعة المؤسسة تحقيق الأصل، بيعه أو إستهلاكه في إطار دورة الاستغلال العادية للوحدة أو لما

³¹ طارق عبد العالي حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية لعلة، الأردن، 2005، ص: 119

³² عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السراسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990 ص: 235

يكون الأصل من عناصر الخزينة أو ما يعادل الخزينة، بغرض إيضاح درجة السيولة وتشمل: ³³

– النقدية؛

– الأوراق المالية القابلة للتداول، والتي تقيم على أساس تكلفة السوق؛

– حسابات المدينون والذين يتم تقييمهم بالمقدار المتوقع تحصيله؛

– المخزونات المقيم بقيمة السوق الأقل؛

– المصروفات المقدمة سالفًا والتي تخص كل النفقات التي تمت فعلاً للحصول على منافع خلال دورة الاستغلال.

أما العناصر الأخرى التي يكون تاريخ استحقاقها أكبر من سنة والموجهة للاستعمال المستمر من أجل احتياجات الوحدة يجب أن تظهر ضمن العناصر غير الجارية.

وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي، تشمل عناصر الأصول على الآتي:

* **الأصول غير المادية:** وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، وتدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي

ضرورية لتشغيل المؤسسة وتضم الشهرة والعلامة التجارية وحقوق الابتكار ورأس المال التجاري.

³³ دونالد كيول جيري ويجانت، ترجمة احمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر، مصر، 1990، ص: 228

* الأصول المادية: وهي الأصول المحتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في شكل لوازم أو السلع أو الخدمات، وإما من أجل إيجارها للغير، أو لاحتياجات إدارية، وهي التي ينتظر أن تستعمل لأكثر من فترة محاسبية مثل الأراضي، المباني، المعدات...

* المخزونات: تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد والتي تستهلك خلال الفترة الموالية، والتي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع، المواد واللوازم، المنتجات نصف المصنعة والتامة الصنع).

* الأصول المالية: تعتبر من العناصر الهامة في الميزانية المؤسسة وتشمل:

/ المساهمات؛

/ المدينون الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة؛

/ أصول الضرائب (بين الضرائب المؤجلة)؛

/ الزبائن والمدينون الآخرون والأصول المماثلة (الأعباء الملاحظة مسبقاً)؛

/ خزينة الأصول والعناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات، والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك والصندوق والودائع تحت الطلب والتوظيفات قصيرة الأجل.³⁴

³⁴ دونالد كيول جيري ويجانت، ترجمة احمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، مرجع سابق، ص 228

2- الخصوم

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة على الشركة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها وقياسها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.³⁵

طبقاً لهذا التعريف يجب أن تتوفر ثلاث خصائص رئيسية في الخصوم:³⁶

- يتطلب الالتزام أن تقوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين؛

- لا يمكن تفادي الالتزام؛

- وقوع الحدث الملزم للوحدة في الماضي.

وتتمثل الخصوم في:³⁷

حقوق الملكية: تتمثل في حصة الملاك، والتي تتكون من الرأس المال المدفوع والتغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل وإجراء توزيعات الأرباح، وتزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك وصافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح.

³⁵ دونالد كيول جيرى ويجانت، ترجمة احمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة ، مرجع سابق ، ص:252

³⁶ عيد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، مرجع سابق، ص:122

³⁷ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ، مرجع سابق، ص:245

الالتزامات: هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لوحدة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات الأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية. ووفقا لمعايير IAS/FRS فلاستحقاق يرتب كالتزام جاري في الحالات التالية:

/ الاستحقاق يغلق في دورة الاستغلال العادية للمؤسسة؛

/ الاستحقاق يجب أن يسدد خلال سنة بعد تاريخ إقفال السنة المالية.

كل الاستحقاقات الأخرى يجب ترتيبها كالتزامات غير جارية على أساس أن المؤسسة لن تستطيع تسويتها خلال دورة الاستغلال الجارية، مثل الالتزامات الناشئة نتيجة الحصول على الأصول كإصدار السندات والأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل والقروض الإيجارية، وحسب مشروع النظام المالي تشمل عناصر الخصوم الآتي: ³⁸

/ الأموال الخاصة قبل التوزيعات المقررة والمقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع ملاحظة؛

/ الرأس المال المدفوع، الاحتياطات، النتيجة الصافية للفترة والعناصر الأخرى؛

/ الخصوم غير الجارية ذات فائدة؛

/ الموردون والدائنون الآخرون؛ لا خصوم الضرائب مع ملاحظة الضرائب المؤجلة؛

/ مؤونات الأعباء والخصوم الماثلة؛

³⁸ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ، مرجع سابق، ص246

/ الخزينة السالبة وما يعادل الخزينة.

النموذج الأول : خاص بالميزانية (أصول)

جدول رقم (1-2) : ميزانية الأصول: السنة المالية المقفلة في...../...../.....

الأصول	ملاحظة	N إجمالي	N إهلاك ومؤهلات	N صافي	N-1 صافي
أصول غير متداولة					
فارق الاقتناء.					
استثمارات (تثبيتات) غير مادية					
استثمارات مادية.					
استثمارات مالية.					
سندات موضوعة موضع المعادلة					
مساهمات أخرى وحقوق مرتبطة بها					
سندات أخرى ثابتة.					
قروض وأصول أخرى غير متداولة					
مجموع الأصول غير متداولة					
أصول متداولة.					
محزونات والنشاط الجاري.					
حقوق واستخدامات مماثلة الزبائن.					
مدينون آخرون.					

					ضرائب. حقوق أخرى واستخدامات مماثلة. النقديات و ما شابهها توظيفات وأصول مالية أخرى متداولة الخزينة
					مجموع الأصول المتداولة
					المجموع العام للأصول.

المصدر :1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، سنة 2009 ، المؤرخ في

2009/03/25، ص 28

النموذج الثاني :خاص بالميزانية (خصوم)

جدول رقم (2-2) : ميزانية خصوم: السنة المالية المقفلة في..../...../.....

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الغير مستدعي رأس المال المصادر علاوات واحتياطات (احتياطات مجمعة) فارق المعادلة فوارق التقييم نتيجة صافية / حصة المجمع رؤوس الأموال خاصة أخرى / ترجيل من جديد
			حصة الشركة المجمعة (1)

			حصة ذوي الأقلية
			المجموع (1)
			الخصوم غير متداولة قروض وديون مالية ضرائب مؤجلة ديون أخرى غير متداولة ومؤونات ونواتج مثبتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير متداولة
			الخصومات المتداولة
			موردون وحسابات مرتبطة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
			مجموع الخصوم غير متداولة
			المجموع العام للخصوم

(1) لا يستعمل إلا في حالة تقديم قوائم مالية مجمعة

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سابق، ص 29

النوع الثاني : جدول حسابات النتائج

أولاً - مفهوم قائمة الدخل

تسمى أيضا بقائمة حساب الأرباح والخسائر، ويمكن تعريف هذه القائمة بأنها: بيان يلخص إيرادات ومصاريف الشركة خلال فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة، أي أنها تبين نتائج العمليات التشغيلية التي قامت بها وما أسفرت عنه هذه العمليات من تحقيق أرباح أو خسارة.³⁹

تهدف هذه القائمة إلى قياس نتيجة عمليات المؤسسة لفترة زمنية معينة، لذا فهي عبارة عن ملخص للمبيعات المتحققة والمصروفات التي تكبدتها المؤسسة لتحقيق هذه المبيعات، ويمثل الفرق ما بين هذين البندين الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال الفترة الزمنية المعنية.

ثانياً - أهمية قائمة الدخل

من أهم أهداف المحاسبة تعرف الدخل الصافي المتحقق من المشروع خلال الفترة الزمنية موضع الاعتبار، لان تعرف الدخل ضروري في المجالات التالية:⁴⁰

- تمكين المالكين من تعرف نتائج استثماراتهم؛

- تسهيل مهمة الدائنين في الرقابة على سلامة أوضاع المؤسسة وضمان أموالهم؛

³⁹ على عباس، الإدارة المالية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص:39

⁴⁰ مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2008، ص142

- تسهيل مهمة الإدارة في التخطيط والرقابة وتوزيع الأرباح؛

- تمكين المحللين من تقييم بدائل الاستثمار في مختلف المشروعات.

ثالثاً- عناصر قائمة الدخل: ويمكن حصر عناصر قائمة الدخل فيما يلي :⁴¹

* **النواتج:** حسب الإطار المفاهيمي: الناتج هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة، في شكل مدخلات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة.

* **الأعباء:** تعريف الأعباء يشمل الخسائر وكذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور والإهلاكات.

رابعاً: أقسام قائمة الدخل

وتتمثل أقسام قائمة الدخل في العناصر التالية:

- حساب التشغيل في المنشأة الصناعية؛

- حساب المتاجرة في المنشأة التجارية؛

- حساب الأرباح والخسائر؛

⁴¹ عبد الحليم كراجة، وآخرين، الإدارة والتحليل المالي - أسس، مفاهيم، تطبيقات، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 170.

– حساب التوزيع في الشركات على اختلاف أنواعها.

خامسا: أشكال قائمة الدخل

ويمكن أن تأخذ إحدى الأشكال التالية:⁴²

قائمة الدخل المتعددة الخطوات: تقوم بموجها قائمة الدخل لتظهر على مراحل متعددة الدخل والمصروفات والموقف الربحي المرتبط بالعمليات المتعددة للمشروع.

قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة: وهي قائمة دخل مبسطة لا تشمل التصنيفات المتعددة التي تشملها قائمة الدخل المتعددة الخطوات، وهذا الشكل القائمة الدخل يظهر الجزء الخاص بالدخل، والجزء الخاص بالمصروفات، والجزء الخاص بالأرباح.

⁴² مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية، مرجع سابق، ص ص. 147-148

سادسا : أنواع جدول حسابات النتائج والعناصر التي يتضمنها كل نوع

جدول رقم (2-3) : جدول النتائج وعناصره حسب الطبيعة

الفترة من/...../..... إلى/...../.....

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغيير محزونات المصنعة وقيد الانجاز الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1. إنتاج السنة المالية			
مشتريات مستهلكة خدمات خارجية واستهلاكات أخرى			
2. استهلاك السنة المالية			
3. القيمة المضافة للاستغلال (2.1)			
أعباء العاملين الضرائب والرسوم والمدفوعات الماثلة			
4. الفائض الإجمالي للاستغلال			
نواتج تشغيلية أخرى أعباء تشغيلية أخرى مخصصات الإستهلاكات و المؤونات			
5. النتيجة التشغيلية			
نواتج مالية			

			أعباء مالية
			6. النتيجة المالية
			7. النتيجة العادية قبل الضريبة (6+5)
			الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع نواتج الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8. النتيجة الصافية للأنظمة العادية
			النواتج الغير العادية (يطلب تحديدها) الأعباء غير العادية (يطلب تحديدها)
			9. نتيجة غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
			منها حصة ذو الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

(1) لا تستعمل إلا في حالة تقديم قوائم مالية مجمعة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سابق ، ص30

جدول رقم (2-4): جدول النتائج وعناصره حسب الوظيفة

الفترة من/...../..... إلى/...../.....

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تكلفة المبيعات			
الهامش الإجمالي			
نواتج تشغيلية أخرى تكاليف تجارية أعباء إدارية أعباء أخرى			
النتيجة التشغيلية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب طريقتها (مصاريف العاملين ومخصصات الاستهلاك) نواتج مالية مصاريف مالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (تغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء الغير عادية النواتج غير العادية			

			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			النتيجة الصافية للمجموع المجمع
			حصة ذو الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

(1) لا تستعمل إلا في حالة تقديم قوائم مالية مجمعة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سابق، ص31

النوع الثالث : جدول تدفقات الخزينة

أولاً: مفهوم قائمة التدفقات النقدية

قائمة التدفقات النقدية هي القائمة التي تقوم بتوفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية ومن مصادرها المختلفة، والتي تتمثل في العمليات التشغيلية الجارية والعمليات الرأسمالية والعمليات التمويلية، التي تخدم مستخدمي هذه المعلومات خاصة المستثمرين والدائنين

قائمة التدفقات النقدية تعتبر من القوائم المالية الأساسية التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق الإيراد النقدي والأصول الأخرى المتداولة الممكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة التشغيل الحالية، وكذا مصادر استخدامات تلك المبالغ النقدية في أعمال المؤسسة خلال نفس الفترة⁴³

ثانيا: الهدف من إعداد قائمة التدفقات النقدية

إن الهدف الرئيسي من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو تزويد المستخدمين وأصحاب الصلة بالمعلومات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة. كما يمكن لهؤلاء المستخدمين ومن خلال قائمة التدفقات النقدية تحقيق الأهداف التالية:⁴⁴

- الحصول على المعلومات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على أساس نقدي؛
- تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح ومقابلة متطلبات الاستثمار والتوسع ومتطلبات سداد الالتزامات؛ : تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية؛
- تقييم التدفقات النقدية التاريخية والحالية والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

⁴³ مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية ، مرجع سابق، ص:148

⁴⁴ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، مرجع سابق، ص:196

ثالثاً: تركيبة قائمة التدفق النقدي

تقسم قائمة التدفق النقدي إلى ثلاث أقسام كما يلي:⁴⁵

1- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: وهي التدفقات النقدية من الأنشطة الرئيسية التي تمارسها

المؤسسة، والتي تشمل ما يلي:

* صافي الدخل النقدي للفترة؛

* النقد المدفوع للموردين، أي ثمن البضائع؛

* النقد المدفوع للضرائب؛

* النقد المدفوع على المصاريف المختلفة.

2- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية: وهي التدفقات النقدية التي تشمل بيع وشراء الموجودات الطويلة

الأجل، ويتطلب تحديدها تحليل عناصر الميزانية في جانب الموجودات والتي لم يتم تحليلها عند تحديد التدفقات

النقدية من الأنشطة التشغيلية، ومن الأمثلة عليها ما يلي: -- النقد المدفوع لشراء أجهزة ومعدات:

-- النقد المدفوع لشراء أسهم وسندات طويلة الأجل؛

-- النقد المدفوع مقابل استثمارات أخرى طويلة الأجل؛

⁴⁵ مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية، مرجع سابق، ص ص: 176

-- المتحصلات النقدية من بيع الموجودات الثابتة أو الاستثمارية.

3- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية: وهي التدفقات النقدية المتعلقة بالحصول على الموارد من المالكين أو

إعادتها لهم، ذلك فيما يتعلق بالحصول على التمويل من المقرضين أو تسديد القروض لهم، ومن الأمثلة عليها ما

يلي:

-- النقد المتحصل من إصدار أسهم أو زيادة رأس المال؛

-- النقد المتحصل من إصدار سندات طويلة الأجل؛

-- النقد المتحصل من القروض والتسهيلات البنكية؛

-- النقد المدفوع على توزيع الأرباح؛

-- النقد المدفوع لتسديد القروض والتسهيلات البنكية.

رابعاً: إعداد قائمة التدفقات النقدية

لإعداد قائمة التدفقات النقدية لا بد من الحصول على بعض المعلومات من المصادر التالية:⁴⁶

-- ميزانيتين عموميتين متتاليتين: وهنا نقوم ببيان التغيرات التي حدثت في الخصوم، والأصول، وحقوق الملكية

من بداية المدة وحتى نهاية المدة.

⁴⁶ مؤيد عبد الرحمن الدوري، نور الدين أديب أبو زناد، التحليل المالي باستخدام الحاسوب، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص

-- قائمة الأرباح والخسائر : ومن هذه القائمة نحصل على كمية التدفقات النقدية من النشاطات المختلفة خلال مدة معينة.

-- بعض المعلومات الأخرى: والتي تتضمن معلومات عن كيفية الحصول على النقد وكيفية استخدامه خلال مدة معينة.

كما يجب أن نقوم بالخطوات التالية:⁴⁷

-- تحديد صافي الزيادة أو النقصان في النقد: ويتم ذلك من خلال التغير في النقدية بين بداية المدة ونهايتها.

-- تحديد صافي ناتج العمليات التشغيلية: لتحديد صافي ناتج العملية التشغيلية نقوم بإضافة العمليات غير النقدية على صافي الدخل أي التي لم يكن لها أي تأثير على النقد في النشأة.

والسبب وراء ذلك هو مبدأ الاستحقاق في المحاسبة، وهذا المبدأ يدعو إلى قيد الإيرادات عند قبضها والمصروفات عند استحقاقها كون أن الإيرادات قد تتضمن بعض مبيعات الذمم (الذمم المدينة) والتي لم يتم قبضها بعد، والمصروفات قد تتضمن بعض المصروفات المستحقة الدفع ولكن لم يتم دفعها بعد، وبالتالي وتحت مبدأ الاستحقاق في المحاسبة، فإن صافي الدخل لا يعني بالضرورة أنه مساوياً لصافي ناتج العمليات التشغيلية ولذلك يتم إضافة العمليات غير النقدية إلى صافي الدخل ليصبح الناتج صافي ناتج العمليات التشغيلية، حيث نقوم بإضافة العمليات الدائنة والتي لم تؤثر على النقد إلى صافي الدخل، وطرح العمليات المدينة والتي لم تؤثر على النقد من

⁴⁷ مؤيد عبد الرحمن الدوري، نور الدين أديب أبو زناد، التحليل المالي باستخدام الحاسوب، مرجع سابق، ص 120

صافي الدخل، ولتسهيل الأمر نبدأ بتعديل بنود الأصول المتداولة والخصوم المتداولة، فهذه الحسابات يجب أن يتم تحليلها حسب تأثيرها على النقد.

– أنواع جدول التدفقات النقدية

جدول رقم (2-5) التدفقات النقدية الطريقة المباشرة

الفترة من .../.../... إلى .../.../.../...

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية تحصيلات من العملاء تسديدات للموردين و العاملين تسديدات الفوائد والمصاريف المالية الأخرى تسديدات الضرائب على الأرباح التدفقات النقدية قبل العناصر غير العادية التدفقات النقدية المتعلقة بالعناصر غير العادية (يطلب تحديدها (			
التدفقات النقدية الصافية المتأتبة من الأنشطة التشغيلية (أ)			
التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية مسحوبات عن اقتناء استثمارات مادية أو غير مادية تحصيلات من عمليات استثمارات مادية أو غير مادية مسحوبات عن اقتناء استثمارات مالية فوائد محصلة من توظيفات مالية الأقساط والخصص المستلمة من النتائج.			

			التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية (ب)
			التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية تحصيلات من إصدار أسهم حصص وتوزيعات أخرى مسددة تحصيلات متأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة التمويلية (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة تغيير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)
			الخزينة وما يعادلها في بداية الدورة الخزينة وما يعادلها في نهاية الدورة تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سبق ذكره، ص 35

2- جدول تدفقات النقدية الطريقة غير المباشرة

- و تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الحسابات:
- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهلاكات، متغيرات الزبائن، المخزونات، التغيرات، الموردين...)؛
 - المتفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛
 - النفقات المالية المرتبطة بالأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ...) وهذه النفقات تقدم كلا على حدا؛
 - المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة كما يلي:
 - النتيجة الماضية للسنة المالية؛

- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجلة تأثير مباشر؛
 - المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء مهمة؛
 - عمليات الرسمية كإخفاض وارتفاع والتسديد؛
- جدول رقم (2-6) : التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة) الفترة من/.. إلى/..

البيان	ملاحظة	N	N-1
التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية			
صافي نتيجة السنة المالية. تعديلات من أجل : * إهلاك ومؤونات. *تغيير الضرائب المؤجلة. *تغيير المخزون. *تغيير الزبائن والمدينون الآخرون. *تغيير الموردون و الديون الأخرى. *زائد أو ناقص قيمة التنازل الصافية.			
التدفقات النقدية الناجمة عن النشاط (أ)			
التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية. مسحوبات عن إقتناء إستثمارات. تحميلات من بيع إستثمارات. تأثير تغيرات محيط التجميع (1)			
التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية (ب)			
التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية. الحصص المدفوعة للمساهمين. زيادة رأس المال النقدي. إصدار القروض.			

			تسديدات القروض.
			التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التمويلية (ج)
			تغيير الخزينة للفترة (ا + ب + ج)
			الخزينة في بداية الفترة.
			الخزينة في نهاية الفترة
			تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغير الخزينة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سبق ذكره، ص 36

النوع الرابع : جدول التغير في الأموال الخاصة

أولاً: مفهوم قائمة التغير في حقوق الملكية

هي عبارة عن قائمة توضح التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية خلال فترة محاسبية محددة عند بدأ النشاط، وتتألف حقوق الملكية فقط من رأس المال وبعد ذلك يمكن أن تزداد بأية زيادة تطرأ على رأس المال خلال حياة المؤسسة، كما أنها قد تنخفض نتيجة لنقص قد يطرأ عليها، وتزداد كذلك بالأرباح وتنقص بالخسائر المحققة

نتيجة النشاط الاقتصادي خلال الفترة المحاسبية، وتنقص أيضا من خلال المسحوبات الشخصية التي يقوم بها صاحب المؤسسة أو أصحابها في شكل نقدية أو بضاعة".⁴⁸

هي قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقص الذي يطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة، ومن المعروف أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة، وأيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل الملاك، أما النقص فيها فيكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة، وكذا مسحوبات المؤسسة خلال نفس الفترة".⁴⁹

ثانيا: المعلومات التي تعرضها قائمة التغيرات في حقوق الملكية

ينبغي أن يتم الإفصاح في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية على المعلومات التالية كحد أدنى:⁵⁰

-- صافي ربح أو خسارة؛

-- الدخل، المصروفات، المكاسب، الخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية وحصة الأقلية؛ :

-- الآثار الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية؛

-- الآثار الناتجة عن تغيرات في السياسات والطرق المحاسبية.

⁴⁸ خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005، ص:28

⁴⁹ عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، أصول المحاسبة المالية، طبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص:290

⁵⁰ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص:435

ثالثاً: مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية :⁵¹

- التعرف على حقوق الملكية وينودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات إلى تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛ : التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع؛
- إظهار التغير الحاصل في حقوق الملكية من خلال القيام بعملية وصل ما بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي

⁵¹ حسين القاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص:28

جدول رقم (2-7) : قائمة التغيرات في حقوق الملكية(قائمة تغير رؤوس الأموال الخاصة)

البيان	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فرق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياط والنتيجة
الرصيد في/ 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الاستثمارات الأرباح أو الخسائر غير المثبتة في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال نتيجة الدورة الصافية						
الرصيد في/ 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الاستثمارات الأرباح أو الخسائر الغير مثبتة في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال نتيجة الدورة الصافية						
الرصيد في/ 31 ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، مرجع سبق ذكره، ص 37

المطلب الثاني : التقرير الإداري

1- تعريف التقرير الإداري

التقرير هو وثيقة إدارية هامة تستخدم لوصف أو تحليل مشكلة مطروحة أو عمل منجز أو حادثة أو سير مرفق معين ...، و بذلك نتبين أن للتقرير استخدامات مختلفة ، كما أنه يهدف إلى إيصال المعلومات حول المواضيع المشار إليها من الرؤوس إلى الرئيس أو من مصلحة إلى أخرى ، لذلك يصنف التقرير ضمن الوثائق الإعلامية.

يحرر التقرير في الغالب بطلب أو توجيه من الجهة الأعلى رتبة في السلم الإداري للحصول على معلومات وافية تسمح باتخاذ تدابير أو قرارات، و هو ما يستدعي حث المحرر، الذي يكون قد اطلع على الحادثة أو القضية موضوع التقرير عن كثب ، على تقديم اقتراحات أو توصيات تتعلق بكيفية التعامل مع الموضوع ؛ و قد يكفي المحرر بعرض الواقع دون إقحام رأيه الشخصي في الموضوع.⁵²

يتحدد مدى تدخل في عرض الوقائع و استخلاص النتائج ، بحسب نوعية التقرير المزمع تحريره و الأهداف المرجوة منه و كذا الجهة المرسلة إليها ، هذه العناصر تعتبر بمثابة المؤشرات التي توجه نوعية الكتابة و تحدد طبيعة التقرير : حيث نجد التقرير المطول (التقرير السنوي للنشاط مثلا) و التقرير الموجز (التقرير المتعلق بوصف حادثة طارئة .

⁵² حميدة عطاء الله : الموجز في التحرير الإداري ، م س ذ ، ص ص : 30-33

2- أهداف التقارير الإدارية

أيا كانت طبيعة نشاط الإدارة أو المؤسسة المعنية ، فإن تحرير التقارير يعتبر عملية جارية بشكل مستمر و في مختلف المستويات التدرجية ، و من ثم تشكل التقارير أداة أساسية لمتابعة و مراقبة الإنجازات ، تسمح للرئيس بمتابعة نشاط مرؤوسيه و الاطلاع على مجريات العمل في إدارته و الإحاطة علما بكل المستجدات.

و عليه يمكن القول أن الأهداف أو الأغراض التي تصب و الإدارة إلى تحقيقها من خلال التقارير كثيرة جدا لدرجة أنه يصعب حصرها جميعا ، و فيما يلي استعراض للأهداف الأكثر أهمية و الأكثر توجها:

* تحليل وضعية معينة؛

* عرض وضعية مصلحة أو مرفق في فترة زمنية معينة ؛

* استقصاء معلومات عن قضية معينة؛

* وصف أ و تحليل حادثة أو واقعة ؛

* تبليغ الرؤساء الإداريين و إطلاعهم على مسألة معينة

* تشخيص مشكلة و اقتراح الحلول و التدابير الممكنة بغية توجيه الرئيس الإداري إلى اتخاذ و اقتراح الحلول

والقرارات اللازمة⁵³

3 . أنواع التقارير الإدارية

على ضوء ما سبق يتضح أن التقارير تختلف باختلاف أغراضها، كما تتباين نوعية التقارير حسب قطاع النشاط المعني حيث تستخدم أنواعا من التقارير (مثل التربية و التعليم ، الأمن الوطني... إلخ) لا تستخدم في قطاعات أخرى، و نورد فيما يلي أهم أنواع التقارير باختصار:

⁵³ حميدة عطاء الله : الموجه في التحرير الإداري ، مرجع سابق ، ص 31

أ- تقارير الخبرة : هي عبارة عن تقارير تدرس مشكلة أو موضوعا معينا بشكل معمق بغية البحث عن الحلول و استخلاص النتائج من أجل اتخاذ القرارات اللازمة ، يتولى تحريرها خبراء مختصون في موضوع الدراسة ، مثال ذلك التقارير الصادرة عن المجلس الاقتصادي و الاجتماعي .

ب .التقارير التفتيشية : هي تقارير تهدف إلى إعلام الرؤساء الإداريين أ و الهيئات المعنية بوضعية مرفق معين أو طريقة تسييره أو التحقيق في ملابسات و حيثيات حصول خروقات أو تجاوزات، و يتطلب تحرير هذه التقارير إجراء عمليات تفتيش، أو تحقيق أ و استطلاع ميداني، و مثال ذلك تقارير مفتشي المالية، و مفتشي النظافة.

4- عناصر التقرير

يشتمل التقرير على العناصر الشكلية المعتادة في المراسلات و الوثائق الإدارية الأخرى:⁵⁴

أ .الرأسية ؛

ب .الطابع؛

ج .الرقم التسلسلي ؛

د .الصفة الوظيفية للمرسل إليه؛

هـ .موضوع التقرير

يذيل التقرير بذكر المكان و التاريخ متبوعا بالصفة الوظيفية للمرسل و توقيع في نهاية الصفحة الأخيرة

⁵⁴ حميدة عطاء الله : الموجز في التحرير الإداري ، مرجع سابق ، ص ص : 32-33

المطلب الثالث : تقرير المراجع

أولاً: تعريف تقرير المراجع

يعتبر التقرير هو وسيلة المراجع "مدقق الحسابات" لتلخيص ما تم انجازه من عملية المراجعة " تدقيق الحسابات" حيث يمثل المرحلة التي تعرض فيها المشكلات أو الانحرافات ثم التوصيات والاقتراحات التي يرى المراجع "مدقق الحسابات" وجوب تنفيذها، وهو أيضا الوسيلة الرئيسية التي تربط المراجع "مدقق الحسابات" مع جميع الأطراف المستفيدة منه. ولذلك لا بد من اخذ الحيلة الحذر في إعداد وكتابة التقرير.⁵⁵

يعرف تقرير مراجع الحسابات بأنه وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهني يكون أهلا للإبداء رأي في محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المتعارف عليه كنص الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي في محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.

ثانيا : عناصر تقرير مراجع الحسابات

يقرر بعض الأساتذة أن تقرير مراجع الحسابات يجب أن يتوافر فيه العناصر أو الشروط الآتية :⁵⁶

1- أن يكون في وثيقة مكتوبة

2 - أن يكون موجها في القطاع الخاص إلى مجموعة المساهمين أما في القطاع العام فإن المراجع

⁵⁵ محمد بوثن، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص : 53

⁵⁶ أحمد محمد المتور، شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية والمبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية)، الدار

الجامعية مصر، 2003، ص : 533

العام يوجه تقاريره إلى السلطة التشريعية بصورة إلى الجهات المشرفة على وحدات القطاع العام محل المراجعة

3- أن يحمل التقرير توقيع المراجع وخاتمة

4- أن يكون التقرير مؤرخا .

5- أن يشير التقرير صراحة إلى الفترة التي شملتها المراجعة

6- أن تكون عبارة التقرير واضحة صريحة وقاطعة ولا تحتل أكثر من مدلول حتى لا تحتاج إلى

تفسير

7- يجب أن يشير التقرير إلى البيانات التي يستوجبها أي قانون عام كقانون الشركات أو تلك التي يستوجبها

النظام الأساسي للمنشأة محل المراجعة .

ويرى أستاذ آخر أن التقرير وسيلة ذات أهمية بالغة للأسباب الآتية :⁵⁷

أ- إنه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة.

ب- إنه الوسيلة ذات الفعالية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والحفاظ على

كيانها وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان .

ج- يترتب على تقرير مراجع الحسابات أمور مهمة تتخذها الجمعية العمومية للمساهمين من أهمها :⁵⁸

1- اعتماد الحسابات الختامية للمنشأة أو تعديلها أو إلغائها .

2- إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة

⁵⁷ محمد بوئن، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء ، مرجع سابق، ص 56

⁵⁸ شعب شنوق، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص : 29

3- إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح .

4- رسم سياسات المنشأة.

5- إن اعتماد مراجع الحسابات للقوائم المالية هو أساس ربط ضريبة أرباح الأعمال على المنشأة

محل الفحص .

6- أن التقرير يعد مستندا لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات جنائية وتأديبية ومدنية

7- ينعكس في المدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العلمية والعملية

ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة .

ثالثا: أنواع تقارير مراجع الحسابات

يمكن تصنيف تقارير مراجعة الحسابات إلى عدة أنواع وفقا لرأي مراجع الحسابات المفصح عنه في التقرير

مع ضرورة وضوح رأيه هذا وفقا لهذا نجد التقارير الآتية :⁵⁹

* التقرير النظيف

وهو التقرير الذي يبدى فيه مراجع الحسابات رأيا مفاده أن دفاتر وسجلات المنشأة منتظمة وسليمة وأن

القوائم المالية أعدت بطريقة سليمة وأنها تعبر عن حقيقة المركز المالى ونتائج الأعمال .

* التقرير غير النظيف جزئيا

وفي مثل هذا النوع من التقارير يشير مراجع الحسابات إلى وجود بعض التحفظات والتي منها:

أ- عدم إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية وفقا للمبادئ المحاسبية.

⁵⁹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة ، مرجع سابق، ص : 71

ب- عدم حصول مراجع الحسابات على بعض المصادقات أو اعتماده لشهادة الجرد من الإدارة أو عدم مراجعته لحسابات الفروع .

ت- مخالفة المنشأة للقانون أو النظام الأساسي.

* التقرير غير النظيف كليا

إذا تعددت التحفظات التي لا يمكن بعدها الاستوثاق من انتظام السجلات والدفاتر أو من دلالة الحسابات الختامية عن نتائج الأعمال والمركز المالي .

* التقرير الخالي من الرأي

عندما يعجز مراجع الحسابات عن إبداء رأيه الفني في مدى تعبير حساب الأرباح والخسائر عن نتائج الأعمال ومدى تعبير الميزانية عن المركز المالي للمنشأة وذلك بسبب عدم استقلاله أو بسبب وجود قيود على عملية المراجعة فانه تمنع عن إثبات رأيه سلبا أو إيجابا وفي مثل هذه الحالة يعرف تقريره بأنه تقرير خالي من الرأي⁶⁰.

رابعا : تقرير مراجع الحسابات من الناحية الشكلية

1- قسم النطاق

ويشمل الآتي :⁶¹

أ. فقرة المقدمة : والتي تتضمن نوع الخدمة المؤداة والقوائم المالية محل المراجعة واسم المنشأة وتاريخ القوائم المالية (فترة المراجعة).

⁶⁰ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص 71

⁶¹ شعيب شنوق، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية ، مرجع سابق، ص 35

ب. فقرة النطاق والتي تتضمن مدى الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية محل المراجعة ومدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة من حيث :⁶²

1- التخطيط لعملية المراجعة

2- الفحص الاختباري للأدلة والقرائن.

3- تقويم المبادئ المحاسبية التي استخدمت في إعداد القوائم المالية محل المراجعة

4- تقويم العرض العام للقوائم المالية .

5- الإفصاح عن مدى إمداد عملية المراجعة المراجع الحسابات بأساس مناسب لإبداء رأيه

2- قسم الرأي

وفيه يعبر مراجع الحسابات عن رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية محل المراجعة تعبر بعدالة عن نتائج الأعمال والموقف المالي .

وعادة فإن هذا القسم يزيل باسم وعنوان مراجع الحسابات وتاريخ عملية المراجعة كما يجب أن مهر بتوقيعه وخاتمه .

⁶² شعيب شنوق، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبة الدولية ، مرجع سابق، ص 35

المطلب الرابع : القوائم المرحلية

أولا : تعريف التقارير المالية المرحلية

تعد التقارير المالية المرحلية مصدرا من مصادر الحصول على المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة في الشركات المساهمة ولاسيما الشركات المساهمة المدرجة في الأسواق المالية ، إذ تقوم تلك الشركات وخلافا للتقارير المالية السنوية بإصدار تقارير مالية تغطي مدة مرحلية خلال السنة المالية عادة ما تكون نصف سنوية أو ربع سنوية ، هذا وترجع العناية بهذا النوع من التقارير إلى الضغوط التي يمارسها حملة الأسهم وغيرهم من متخذي القرارات الاقتصادية بهدف التعرف على نتيجة النشاط والمركز المالي للشركات المستثمر فيها بشكل دوري بدلا من الانتظار حتى نهاية السنة المالية للحصول على المعلومات اللازمة لتلك القرارات.⁶³

وقد عرفت التقارير المالية المرحلية على أنها " تلك التقارير التي تغطي مدد زمنية تقل عن سنة مالية واحدة" ⁶⁴

كما عرفت تلك التقارير على أنها " مجموعة القوائم أو التقارير المالية التي يتم إعدادها عن مدد زمنية تقل

⁶³ تركي ، محمود إبراهيم عبد السلام ، " تحليل التقارير المالية " ، مطابع جامعة الملك سعود ، 1995 ، ص50

⁶⁴ دونالد ، كيسو ، وويجانت ، جيري ، " المحاسبة المتوسطة - الجزء الثاني " دار المريخ للنشر ، 1999 ، ص 353

عن السنة المالية وقد تكون تلك المدة ثلاثة أشهر (تقارير مالية ربع سنوية) أو ستة أشهر (تقارير مالية نصف

سنوية)⁶⁵

وقد قدمت لجنة معايير المحاسبة الدولية (LASC) تعريفا للتقارير المالية المرحلية في نص المعيار المحاسبي الدولي (34) على أنها " تقارير مالية تحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من المعلومات المالية لمدة زمنية أقل من السنة المالية للشركة " بعد أن ترك المعيار المحاسبي أمر تحديد عدد مرات تقديمها إلى متطلبات القوانين والتشريعات الخاصة بكل دولة⁶⁶

ثانيا : أهداف التقارير المالية المرحلية

إذ أن التقارير المالية المرحلية كوسيلة للإفصاح عن المعلومات المرحلية يتم إعدادها بصورة مناظرة للتقارير المالية السنوية وفقا للمبادئ المحاسبية المطبقة عند إعداد ونشر تلك التقارير لغرض تحقيق الاتساق بينهما ، وتهدف التقارير المالية المرحلية إلى تحقيق الأتي :⁶⁷

1. توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية المتخذة من قبل المستثمرين الحاليين والمرتقبين وما نحي الائتمان والدائنين في الوقت المناسب وعلى مدار السنة المالية وذلك على أساس مؤقت غالبا ما يكون ربع سنوي .

⁶⁵ علي ، عبد الوهاب نصر ، شحاتة ، شحاتة السيد ، " دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2003، ص 270

⁶⁶ International Accounting Standards Committee, IASC, " Interim Financial Reporting ", 34, 2006, P.4

⁶⁷ حلوة ، رضوان حنان ، " مدخل النظرية المحاسبية ، الإطار الفكري - التطبيقات العملية " ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، 2005 ، ص 152

2. تساعد المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية المرحلية مستخدمي تلك التقارير في تقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة ودرجة التأكد المتعلقة بها ، إذ تعد صافي التدفقات النقدية مؤشرا لمقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها الخارجية ، كما تعكس تلك التدفقات مقدرة الشركة على تمويل احتياجاتها التشغيلية. مما يؤدي إلى تحقيق أرباح ومن ثم ارتفاع أسعار أسهمها المتداولة في سوق الأوراق المالية .

3. توفير التقارير المالية المرحلية المعلومات عن تقييم أداء الشركة وقدرتها الكسبية خلال المدة المعد عنها التقارير المالية المرحلية وبمساعدة المستثمرين في تقدير التوقعات المستقبلية الأداء الشركة .

4. توفير المعلومات المحاسبية بشأن موارد الوحدة الاقتصادية والتزاماتها وحقوق الملكية والتغيرات التي طرأت عليها خلال المدة المرحلية وغيرها من المعلومات المفيدة في تحديد درجة السيولة واحتمالات مواجهتها للتعرض المالي خلال المدة المحددة .

ثالثا: مداخل إعداد التقارير المالية المرحلية

وبغض النظر عن المشاكل التي تثار عند إعداد التقارير المالية المرحلية ، فإن الأمر يستلزم تحديد المدخل المناسب لإعداد تلك التقارير ، وفي هذا المجال توجد ثلاث مداخل لإعداد التقارير المالية المرحلية ونشرها هي مدخل استقلال المدة المرحلية عن السنة المالية ، ومدخل تكامل المدة المرحلية مع السنة المالية ، والمدخل التوافقي :⁶⁸

⁶⁸ محمد ، محمد الفيومي ، وآخرون ، " دراسة متقدمة في المراجعة " ، مكتب الجامعة الحديث ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 110

1. المدخل المستقل Discrete Approach

يقوم استقلال المدة المرحلية عن السنة المالية على افتراض أن كل مدة مالية مرحلية تعد مدة مالية مستقلة بذاتها كما لو كانت مثل السنة المالية ، وعلى هذا الأساس فإن نتائج العمليات المرحلية يتم تحديدها بإتباع الأسس والقواعد نفسها المتبعة في التقارير المالية السنوية سواء فيما يتعلق بتطبيق مبدأ الاستحقاق أو الحيلة والحذر وتقدير المخصصات وغيرها من التقديرات المحاسبية ، ووفقا لمدخل استقلال المدد المرحلية فإن الهدف الأساسي من إعداد التقارير المالية المرحلية هو التعبير عن نتائج أعمال الشركات ومركزها المالي في ضوء ما حدث فعلا ، وأن طول المدة المالية يجب أن لا يؤثر على القياس المحاسبي لهذه الأحداث والتقرير عنها.⁶⁹

وعلى الرغم من واقعية المدخل المستقل إلا أنه لا يخلو من بعض أوجه القصور ، المتمثلة بتجاهله لمبدأ مقابلة المصاريف والإيرادات المتحققة ، لا سيما عندما يتصف نشاط الشركات بالموسمية ، وكذلك الأمر بالنسبة للمصاريف التي تمتد منافعتها لأكثر من مدة مرحلية واحدة مثل مصروف الإعلان والصيانة الكبرى ، وهذه المصاريف تعرف بالمصاريف الموسمية فضلا عن وجود نوع آخر من الإيرادات والمصاريف تحدث بشكل غير منتظم خلال مدد المرحلية يتطلب الأمر ضرورة الإفصاح عنها في التقارير المالية المرحلية المعدة وفقا لهذا المدخل.⁷⁰

2. المدخل المتكامل Integral Approach

ينظر إلى المدة المالية المرحلية وفقا لهذا المدخل على أنها جزء من السنة المالية بمعنى أن المدد المرحلية تتكامل مع بعضها البعض لتكون في النهاية المدة السنوية أو السنة المالية الكاملة ، ويأخذ هذا المدخل في الاعتبار عند

⁶⁹ طارق عبد العال ، " موسوعة معايير المحاسبة - الجزء الأول ، عرض القوائم المالية " ، مرجع سابق، ص303

⁷⁰ منصور ، جورج " التقرير عن البيانات المالية المرحلية " مجلة المدقق ، العدد 39 ، 1999 ، ص 20 - 39

إعداد التقارير المالية المرحلية العلاقة المتوقعة بين عناصر الإيرادات والمصاريف المستحقة والموجلة في نهاية السنة ، ومن ثم قد تختلف أسس القياس لبعض الإيرادات والمصاريف لغرض إعداد التقارير المالية المرحلية عن الأسس المعروفة عند إعداد التقارير المالية السنوية .

ويؤدي تطبيق المدخل المتكامل إلى تحقيق الكثير من المزايا والأهداف منها إمكانية التنبؤ بدرجة من الدقة النسبية بصافي الربح السنوي ، وسهولة إجراء المقارنة السليمة بين نتائج المدد المرحلية للسنة الحالية ومدد المماثلة في السنوات السابقة ، إلا أن ما يؤخذ على هذا المدخل يتمثل في كثرة التسويات المتعلقة بحساب الدخل المرحلي ، وكثرة التقديرات ، وما يترتب عليه من زيادة احتمالية ارتكاب الأخطاء في التقارير المالية المرحلية ⁷¹

3. المدخل التوافقي Combination Approach

تتجه الممارسة العملية في الوقت الحالي صوب المدخل التوافقي عند إعداد التقارير المالية المرحلية المستند إلى التوافق ما بين المدخل المستقل والمدخل المتكامل ، إذ يتم الاعتراف ببعض العناصر من الإيرادات والمصروفات في المدد المرحلية التي تحققت خلالها دون أية محاولة الربطها بالأحداث المتوقع حدوثها خلال المدة المتبقية من السنة المالية حتى إذا كان نشاط الشركات المعنية يتسم بالموسمية ، في حين يتم ربط الفقرات الأخرى من الإيرادات والمصاريف بالأحداث المتوقع تحققها خلال المدة المتبقية من السنة المالية وذلك لغرض الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها في المدد المرحلية مثل ضريبة الدخل التي يتم تحديد المبلغ المستحق منها كل مدة مرحلية باستخدام معدل الضريبة السنوي المقدّر ، في حين يتم تأجيل مصاريف الإعلان والإعدادات التي تتحقق في مدة مبكرة من السنة المالية إلا أنها تخص السنة المالية بالكامل (أي أن منافعها تمتد على مدار السنة المالية) ، وعلية يتم تأجيل هذا النوع

⁷¹ طارق عبد العال ، " موسوعة معايير المحاسبة - الجزء الأول ، عرض القوائم المالية ، مرجع سابق، ص 304

من المصاريف وإطفائه على بعض المدد المرحلية ، وكذلك الأمر بالنسبة لمصاريف الصيانة المتوقع حدوثها في مدة متأخرة من السنة المالية إذ يتم عد الجزء المقدّر منها والخاص بالمدد المرحلية اللاحقة مصاريف مدفوعة مقدما .⁷²

⁷² شرويدر ، ريتشارد ، كلارك مارتل ، كاشي جاك ، " نظرية المحاسبة " ، مترجم دار المريح للنشر ، 2006 ، ص 153

المبحث الثالث: أثر المراجعة الخارجية على التقارير المالية

المراجعة هي عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها، فهي تعتبر الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية، التي تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، أو لتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية المراجعة لتعزيز موثوقيتها باعتبارها وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها، ومدى تطابق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها.

وهذه ما سنبرزه في هذا المبحث والذي قسم إلى :

المطلب الأول : وسائل فحص الحسابات

المطلب الثاني : مراجعة عناصر التقارير المالية

المطلب الثالث : نماذج لمختلف التقارير المالية لمراجع الحسابات

المطلب الرابع : مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية

المطلب الأول : وسائل فحص الحسابات

المراجعة الخارجية احد فروع المراجعة التي تمثل علم من العلوم الإنسانية، وكمهنة مستقلة تستقطب نوعا من التعليم المتخصص وثقة الجمهور في خدماتها وقد توافر للمراجعة كل هذه المقومات منذ زمن بعيد وحتى وقتنا الحاضر⁷³.

المراجعة الخارجية هي نشاط موضوعي ومستقل للتوكيد والاستشارات يصمم لإضافة قيمة بتحسين عمليات تشغيل التنظيم وتساعد المراجعة الخارجية علي التنظيم في تحقيق أهدافه وذلك من خلال مدخل منظم لتقييم وتحسين فعاليات عمليات إدارة المخاطر والمراجعة⁷⁴.

وتهدف المراجعة الخارجية في تسهيل المعلومات المناسبة للمراجع التي تساعد علي إبداء رأي في محايد يعكس موقف القوائم المالية للمشروع والمراجعة الخارجية المستمرة تساعد علي اكتشاف الأخطاء المحاسبية وتلاعب الموظفين يؤدي إلي عدم تطبيق اللوائح القانونية وبالتالي التعدي علي المال العام.

باعتبار المراجع المالي محترف يختار جملة من الطرق والوسائل تتماشى والأهداف المراد تحقيقها، تمكنه فحص الحسابات والإدلاء بالرأي المدعم بأدلة وقرائن. هذه الطرق والوسائل هي :⁷⁵

* المشاهدة العينية؛

* مراجعة الدفاتر والوثائق؛

* المصادقات المباشرة؛

⁷³ عبدالله ، عبد المجاد، مبادئ المراجعة، د.ن ، د.م ، 2002م.

⁷⁴ لطفي، أمين السيد احمد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر 2007

⁷⁵ موقع انترنت <https://www.djelfa.info/vb/archive/index.php/t-58642.html> ولاي حوسين ، محاضرات المراجعة، يوم 14

فيفري 2022

* المصادقات المباشرة؛

* الفحص التحليلي؛

* تصريحات المسيرين.

أ — المشاهدة العينية

تعتبر المشاهدة العينية أنجع وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة وذلك فيما يخص المخزونات، الاستثمارات، الأوراق المالية والنقود. بتعبير آخر ليس المقصود أن يقوم المراجع بجرد كل عناصر الأصول؛ وهذا مستحيل، بل المقصود يتمثل في الفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها، تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام؛ عن طريق تقنيات السبر، في الأخير، باختبارات التدقيق.⁷⁶

- الفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة: ينبغي أن تتوفر في تلك الإجراءات الشروط التالية:

* أن تكون مكتوبة؛

* تحدد فيها أماكن التخزين، مكان.مكان وتواريخ جردها؛

* تهيأ الأماكن وأجنحة السلع، تسهيلا لعملية الجرد وتفاديا للنسيان أو العد مرتين لسلع أحيانا أخرى؛

* تعزل السلع فيما بينها ويفرق فيما يخص نفس السلعة بين الجزء المعطوب والميت، إن وجد، كما تفصل

الكميات المملوكة من طرف الغير في حالة وجودها؛

* لا بد من التعرف على السلع المملوكة لدى الغير؛

⁷⁶ محمد بويتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق ص 63

* يتم تعيين فرق الجرد (فرقة أو فرقتين في الغالب) بأعضائها ومسؤوليتها وتحديد الوظائف والإشراف بكل وضوح؛

* تتوقف حركات المخزونات أثناء عملية الجرد المادي، وعملا على عدم توقف العملية الإنتاجية وإتمام الإنتاج قيد الصنع، يتم إخراج الكميات اللازمة من المواد، قبل انطلاق عملية العد، تؤخذ تلك الكميات بعين الاعتبار وذلك تفاديا للنسيان أو العد أكثر من مرة؛

* تكون وثائق الجرد (العد المادي) مرقمة ترقيما مسبقا بهدف مراقبة استعمالها والتأكد من شمولية العملية في النهاية؛

* لا بد أن تتضمن إجراءات الجرد المعمول بها في المنظمة كل الترتيبات لاحترام مبدأ استقلالية الدورات بحيث أن كل السلع التي وصلت من الموردين تم تسجيلها في المحاسبة وأن كل الإدخالات التي حدثت قبل انطلاق عملية الجرد المادي، لها فواتيرها؛

* تقارن بطاقات الجرد بما هو مسجل وذلك قبل انطلاق حركات الجرد من جديد.

إن دور المراجع أثناء عملية الجرد المادي هو ملاحظة عمل فرق الجرد بهدف الوقوف على مدى احترام الإجراءات ومدى جدية الأعضاء، والوقوف على العيوب والصعوبات، إن وجدت.⁷⁷

كما يقوم المراجع باختبارات التحقق هو بنفسه عن طريق العينات، كأن يأخذ بطاقات ويتحقق ماديا من الكميات الظاهرة عليها أو يأخذ رموز السلع ويعد الكميات. وهذا ليتأكد في نهاية الأمر أن تلك الكميات التي وجدها هي نفس الكميات الظاهرة في قوائم الجرد النهائية.

التأكد من الوجود المادي للأصل : إن الوجود المادي لأي أصل من الأصول ليس كافيا في حد ذاته إذ قد يكون بعضها ملكا للغير، مؤجرا مثلا، تستعمله المؤسسة المراجعة في نشاطها لمدة معينة وحسب الاتفاق، وهو بالتالي ليس عنصرا من عناصر ذمتها ولا يمكن أن يظهر في الميزانية. بتعبير آخر، على المراجع مراقبة الوجود المادي

⁷⁷ أرنز، ألفين و لوبك جيمس، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة الديسطي، محمد عبد القادر و حجاج احمد حامد ، دار المريخ / العربية السعودية

لأصل والتأكد من ملكية المؤسسة له وكذا صحة التقييم. إن مراقبة الوجود المادي إجراء يمكن تطبيقه بنجاح فيما يخص أوراق القبض والأموال السائلة بالصندوق.

ب — فحص الدفاتر والوثائق

يتأكد المراجع أحيانا من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر والتسجيلات الظاهرة فيها والمستندات والوثائق المبررة لها مثل مراقبة مخصصات الاهتلاكات والمؤونات، مراقبة كيفية إنتاج المؤسسة لعناصر لنفسها، مراقبة فواتير المرددين لتبرير الأرصدة ونفقات أخرى. مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور، الكشف وتصريحات الإدارة فيما يخص العاملين... الخ.

ج — المصادقات المباشرة

إن حصول المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعهم يعد من أقوى الأدلة في المراجعة، ولكي تكون كذلك فلطلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها اختبار عينة ممثلة⁷⁸ وإرسال طلبات لمفرداتها، مفردة بمفردة وتلقي الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول.

د — المراجعة القياسية والفحص التحليلي

على المدقق القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات، تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها (أو عدمه) من دورة إلى أخرى، فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة. إن طريقة القياس هذه تسمح⁷⁹ للمراجع الوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وانخفاض ديون الموردين، وتدهور رأس المال العامل، كما تسمح بتأكيد (أو نفي) صحة نوع معين من

⁷⁸ محمد بويتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 67

⁷⁹ محمد الحسن حامد العركي، أستاذ مساعد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة المشرق، تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية

— الخرطوم بحري — الخرطوم السودان

المعلومات إذ من المفروض مثلاً أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الفترة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن وتدني في المخزون.

إن القياس والتحليل هذا تقنية يلجأ المراقب في بداية المهمة ليوحه عملية المراجعة التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها. هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات، بعضها على الأقل، إلى المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه

هـ — تصريحات المسيرين

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

المطلب الثاني : مراجعة عناصر التقارير المالية

يعرف تقرير مراجع الحسابات بأنه وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهني يكون أهلاً للإبداء رأي في محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المتعارف عليه كنص الفحص الانتقادي المنظم للأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر⁸⁰ والسجلات والقوائم المالية بواسطة المحقق الخارجي وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي في محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.

عناصر تقرير مراجع الحسابات

يقرر بعض الأساتذة أن تقرير مراجع الحسابات يجب أن يتوافر فيه العناصر أو الشروط التالية :

⁸⁰ موقع انترنت <https://www.malek-accounting.com/2020/07/Audit%20report.html> تقرير مراجع الحسابات ، يوم 09

- 1- أن يكون في وثيقة مكتوبة
- 2- أن يكون موجهًا في القطاع الخاص إلى مجموعة المساهمين أما في القطاع العام فإن المراجع العام يوجه تقاريره إلى السلطة التشريعية بصورة إلى الجهات المشرفة على وحدات القطاع العام محل المراجعة⁸¹
- 3- أن يحمل التقرير توقيع المراجع وخاتمة
- 4- أن يكون التقرير مؤرخًا
- 5- أن يشير التقرير صراحة إلى الفترة التي شملتها المراجعة
- 6- أن تكون عبارة التقرير واضحة صريحة وقاطعة ولا تحتل أكثر من مدلول حتى لا تحتاج إلى تفسير
- 7 - يجب أن يشير التقرير إلى البيانات التي يستوجبها أي قانون عام كقانون الشركات أو تلك التي يستوجبها النظام الأساسي للمنشأة محل المراجعة .

ويرى أستاذ آخر أن التقرير وسيلة ذات أهمية بالغة للأسباب الآتية :

- أ- إنه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة
- ب — انه الوسيلة ذات الفعالية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والحفاظ على كيانها وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان .
- ج- يترتب على تقرير مراجع الحسابات أمور مهمة تتخذها الجمعية العمومية للمساهمين من أهمها :

1- اعتماد الحسابات الختامية للمنشأة أو تعديلها أو إلغائها

2- إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة

3- إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح

⁸¹ عبدالله ، عبدالمجيد، مبادئ المراجعة، مرجع سابق ، ص 54

4- رسم سياسات المنشأة .

5- إن اعتماد مراجع الحسابات للقوائم المالية هو أساس ربط ضريبة أرباح الأعمال على المنشأة محل الفحص⁸²

6- أن التقرير يعد مستنداً لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات جنائية وتأديبية ومدنية

7- ينعكس في المدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العلمية والعملية وصحة وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة

المطلب الثالث: نماذج عن مختلف التقارير النهائية لمراجع الحسابات

تكمّن المسؤولية الأساسية لمراجع الحسابات في أن⁸³ يبين للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة أولاً بعد قيام المراجع بفحص وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، أصبح هذا التقييم يشكل أساساً لإبداء الرأي بالقوائم المالية، ويتضمن التقرير العناصر التالية: ⁸⁴

— الركن الأول من التقرير يجب أن يحتوي على ما يلي: تاريخ التقرير، اسم مكتب المراجع، رقم المراجع، الفئة الذي ينتمي إليها، توقيعه .

- عنوان التقرير: يجب أن يعنون تقرير المراجع بهذه العبارة في أعْمى التقرير ، تقرير مراجع الحسابات الخارجي المستقل، وذلك لتمييزه عن باقي التقارير المالية والإدارية التي تعدّها إدارة الشركة وغيرها.

-الجهة الموجهة إليها التقرير: وهي الجهة التي أصدرت للمراجع الأمر بالقيام بأعمال المراجعة فهي إما إدارة الشركة أو مساهمي شركة المساهمة.

- الفقرة الافتتاحية للتقرير: يجب أن تشمل الفقرة الافتتاحية للتقرير على النقاط التالية :

⁸² عبدالله ، عبدالمجّد، مبادئ المراجعة، مرجع سابق ، ص 56

⁸³ محمد الحسن حامد العركي، تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية ، مرجع سابق ، ص 10

⁸⁴ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات -بين النظرية والتطبيق-، مرجع سابق، ص:256-257.

- أن يذكر المراجع القوائم المالية الذي راجعها بالاسم والفقرة التي تغطيها مثل الميزانية العمومية، قائمة الدخل؛
- إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وذلك لإزالة أي شك أو غموض عمن قام بإعداد هذه القوائم
- إن مسؤولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

المطلب الرابع : مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المحاسبية

تناولت الدراسة المراجعة الخارجية ودورها في جودة التقارير المالية والتنبؤ بالفشل المالي في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد، وتمثلت مشكلة الدراسة في انعدام⁸⁵ الشفافية التامة للمراجعة الخارجية يؤثر على التقارير المالية ، هنالك أثر للمراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية ، هنالك أثر للمراجعة الخارجية للتنبؤ بالفشل المالي، عدم استقلال المراجعة الخارجية يؤثر على جودة التقارير المالية ، أثر المراجعة الخارجية للتنبؤ بالمخاطرة ، ما هي العوامل التي تؤثر على المراجعة الخارجية في ظروف المخاطر.

هدفت الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقويم جودة التقارير المالية، تحديد دور المراجعة الخارجية في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد، إسهام المراجعة الخارجية في كشف الفشل المالي، معرفة ما إذا كان دور المراجعة الخارجية يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية ، تحديد المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية فيما يتعلق بتقليل المخاطرة وعدم التأكد ، معرفة العلاقة ما بين المراجعة الخارجية وجودة وسلامة التقارير المالية عند المخاطر وعدم التأكد. لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الآتية :

الفرضية الأولى: المراجعة الخارجية تؤثر في جودة التقارير المالية .

الفرضية الثانية : المراجعة الخارجية تؤثر في الفشل المالي.

⁸⁵ السنوسي، أحمد محمد عباس إبراهيم . المراجعة الخارجية ودورها في جودة التقارير المالية والتنبؤ بالفشل المالي في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد - الخرطوم : جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كليه الدراسات التجارية ، 2018 . ص199

الفرضية الثالثة: جودة التقارير المالية تؤثر على المخاطرة وعدم التأكد .

الفرضية الرابعة : المراجعة الخارجية تؤثر في عملية المخاطرة وعدم التأكد .

الفرضية الخامسة : جودة المراجعة الخارجية تؤثر على التقارير المالية .

الفرضية السادسة : جودة التقارير المالية تؤثر على الحد من الفشل المالي⁸⁶ .

تم استخدام المناهج الآتية : المنهج الوصفي التحليلي لاختيار وتوضيح اثر تطبيق المراجعة الخارجية ودورها في تقويم جودة التقارير المالية للحد من المخاطرة والفشل المالي على عينة من الشركات ، والمنهج العملي لملاحظة واختبار التطبيق العملي والأساسي الذي يتبع في اختبار مجموعة الممارسات والقواعد التي تعمل على جودة التقارير المالية . توصل الباحث إلى العديد من النتائج التي تؤكد صحة الفرضيات أهمها،المراجعة الخارجية الجيدة تزيد من جودة التقارير المالية، بيانات المراجعة الخارجية تساعد على التنبؤ بالفشل المالي ، كما توصلت الدراسة إلى استخدام المراجعة الخارجية لمعايير أخلاقيات المهنة يؤدي إلى تخفيض المخاطر وعدم التأكد. وأوصت الدراسة بضرورة استخدام نماذج التحليل المالي من أجل تفادي الفشل المالي للشركات.

⁸⁶ السنوسي، أحمد محمد عباس إبراهيم .مرجع سابق ،

المبحث الرابع : جودة التقارير المالية والمراجعة الخارجية

تمهيد

المراجعة الخارجية هي عبارة عن عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للتقارير المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذلك التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه التقارير للواقع الفعلي لها.

وسنبرزه من خلال هذا المبحث والذي قسم إلى :

المطلب الأول: مفهوم جودة التقارير المالية

المطلب الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات في التقارير المالية

المطلب الثالث : متطلبات جودة التقارير المالية

المطلب الرابع : إجراءات مراجعة الميزانية وجدول حسابات النتائج

المطلب الأول: مفهوم جودة التقارير المالية

أصبحت المعلومات موردا جوهريا في العصر الحالي، فإذا أرادت المؤسسة أن تبقى فعليا أن تجمع وتخزن وتعالج كما هائل من المعلومات، أما إذا أرادت التفوق فعليا أن تكون السبابة في الحصول على المعلومات، ولكي تقوم هذه الأخيرة بدورها يجب أن تتوفر على بعض الخصائص والمميزات.

1- التعريف الأول : تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديمة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة لمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة⁸⁷

2- التعريف الثاني : يقصد بجودة المعلومات المحاسبية مدى الامتثال للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص ، بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة

ويعتبر مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف الجامعات العلمية والمهنية وذلك لما له من أهمية عند إعداد القوائم المالية وتحقيق متطلبات الإفصاح اللازم في تلك القوائم بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ولعل هذه الأهمية هي ما دفعت بمجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية FASB إلى إصدار البيان رقم 20 سنة 2007 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي تمثل المدخل الضروري لتأصيل وتطوير المفاهيم المحاسبية اللازمة لوضع مجموعة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها عالميا في إعداد القوائم والتقارير المالية وخدمة متخذي القرارات والمستفيدين منها، وعموما تعني جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها

⁸⁷ هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعالية الملتقى الوطني الحكومة المحاسبية ، جامعة العربي

بن مهيدي ، ام البواقي ، المنعقد 12/11/2011 جافني ، ص 25

القوائم والتقارير المالية ما تحققه من منفعة للمستخدمين، وذلك من خلال خلوها من التحريف والتظليل وأن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية⁸⁸

3- التعريف الثالث: "يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبّر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات، التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة." وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف والتظليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها، وفي ضوء هذا المفهوم يمكن اقتراح المعايير التالية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية⁸⁹

كما تتحدد جودة المعلومات بمدى قدرتها على تحفيز متخذي القرارات اتخاذ قرار معين وبقدرتها على جعلهم أكثر كفاءة لموصول إلى قرارات تتميز بفعالية أكثر في عملية تسيير المؤسسة بشكل يؤدي إلى تحقيق أهدافها ككل، كما تمكنهم من وضع الخطط اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة، والرقابة على مستويات الأداء وللتأكد من تنفيذ ما تم تخطيطه، واتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسباب لذلك يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بخصائص لمحكم على جودتها⁹⁰

⁸⁸ زالسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011. 2012 ص 42، 43.

⁸⁹ صباح نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية، المنعقدة جامعة الوادي، يومي 17.18 نوفمبر 2013، ص: 08.

⁹⁰ مداحي عثمان، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008. 2009 ص 62. 63.

المطلب الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات في التقارير المالية

أولاً : الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية.

يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين المجموعة الأولى هي الخصائص النوعية الأساسية وتتكون من الملائمة والتمثيل الصادق والمجموعة الثانية هي الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم.⁹¹

ثانياً : الخصائص النوعية الأساسية : وتشمل الخاصيتين التاليتين :

أ- الملائمة

حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.

وتعتبر المعلومات المالية ملائمة إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما . ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية أو للأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة.

⁹¹ كمال عبد العزيز النقب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2004 ، ص 93

أما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية (مراجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدا أو تغييرها)⁹².

من المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلاً المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل، فمثلاً معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترة القادمة، كما أنه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح أو تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة، ويهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتنبؤ للكثير من البنود منها على سبيل المثال التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية وغيرها⁹³.

ب- التمثيل الصادق

حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها. أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة ومحيدة وخالية من الأخطاء ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن.

- وتعني خاصية كاملة أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية.

- تعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو

⁹² رضوان حلوة حنان، وآخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، 2004، ص 52

⁹³ خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 55

هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز، على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح أصحاب المنشأة وتحيزاً لهم ، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء.

- أما خاصية الخلو من الأخطاء يقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

- إن خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة ان تنتج معلومات ملائمة. فمثلا قد تستلم المنشأة أصل غير متداول (معدات مثلاً) من خلال منحة حكومية، فإذا تم إثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة أو قيمة رمزية دينار واحد مثلاً فإن تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم.

ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها.

وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب أن تتصف تلك المعلومات بالملاءمة والتمثيل الصادق معاً.

ثالثاً: الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات

وتشمل:

أ- القابلية للمقارنة :

- يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة.

ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى ، وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة.⁹⁴

- وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات.

- كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للمنشأة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملاءمة والموثوقية أو كمتطلب لتشريع محلي أو متطلب لمعيار دولي وكما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (8) .

ب- القابلية للتحقق :

- وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس. أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق أيضاً.⁹⁵

- قد تكون قابلية التحقق مباشرة أو غير مباشرة. فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة المباشرة، مثل جرد النقدية. أما قابلية التحقق غير المباشرة فإنها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي، وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الاحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال مراجعة والتحقق من الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون وكذلك إعادة احتساب قيمة مخزون آخر المدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة، الوارد أولاً صادر أولاً مثلاً

⁹⁴ دريد كامل آل شبيب، مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2009 ، ص 54

⁹⁵ كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، مرجع سابق،، ص 54

ج- التوقيت المناسب :

التوقيت المناسب تعني خاصية التوقيت المناسب ان تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار، وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلاً يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية. ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.⁹⁶

د - القابلية للفهم :

تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة. كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.⁹⁷

القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات

الموازنة بين التكلفة والمنفعة Cost- Benefit : الموازنة بين التكلفة والمنفعة أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة - المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدة .

⁹⁶ كمال الدين الدهراوى، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، مرجع سابق، ص 56

⁹⁷ مؤيد راضي حنفر، غسان فالح المطارنة، تحليل القوائم المالية -مدخل نظري وتطبيقي-، الطبعة الأولى، دار المسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان،

2006 ، ص 98

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 المتعمقة بجودة إنتاج المعلومات المحاسبية

أولاً: متطلبات متعلقة بالعملية المحاسبية: (جودة نظام المعلومات)

تعتبر المعلومة المحاسبية المنتج الأساسي لدورة 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 نذكر منها :⁹⁸

الارتكاز المفاهيمي للمحاسبة على أنها نظام للمعلومات؛ إن نظام المعلومات المحاسبي من خلال مراحلها 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 منطلقاً 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 بمختلف الطرق تمر عبر المعلومات 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 بمراحل نظام المعلومات أو بعناصره في حد ذاتها .

⁹⁸ الصحن، عبد الفتاح و اخرون، أسس المراجعة - الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات . مرجع سابق

ثانيا: الجودة في عملية إنتاج المعلومات خلال مراحل عمل نظام المعلومات

توضيح متطلبات إنتاج معلومات جيدة خلال مراحل عمل نظام المعلومات فيما يلي:⁹⁹

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 الحاسبي من أهم الأعمال الواجب التحكم فيها داخل هذه المرحلة لكونها منطلقا أساسيا وعاملا مؤثرا في الجودة، أي أن جودة القياس الحاسبي وفعالية عملية معالجة البيانات تعتبر منطلقا جيدا من أجل إنتاج المعلومات الحاسوبية الجيدة .

2- مرحلة التشغيل: وهي المرحلة الثانية من مراحل عمل نظام المعلومات الحاسبي، التي تتم بعملية تنظيم وترحيل التسجيل الحاسبي 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 بمصداقية 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 لجودة عملية المدخلات والتشغيل والمخرجات ويقتصر دور هذه العملية في الإفصاح بأنواعه حول الوضعية المالية للمؤسسة

ثالثا: 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 والحاسبين و المسؤولين على العملية الحاسوبية، فيقدر الكفاءة التي يتميزون بها يمكن تأدية العمل الحاسبي بجودة ومن تم الحصول على المعلومات جيدة،

⁹⁹ محمد عبد حسين ال فرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص:115-128.

فكفاءة العنصر البشري مرتبطة بالمستوى العلمي و العملي لكل الكلفين، حيث يلعب المستوى العلمي و العملي دورا فعال في تنفيذ العلمية وفق المبادئ والمعايير المتعارف عليها¹⁰⁰

2- العناصر المادية: ويقصد بها مجمل 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 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 للمؤسسة¹⁰¹

رابعا: متطلبات متعلقة بجودة المراجعة

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

¹⁰⁰ سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق □ الشامل-الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق □ العملي، المكتب الجامعي

الحديث، الإسكندرية، 2007-141-151.

¹⁰¹ لصحن، عبد الفتاح و آخرون الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، مرجع سابق ذكره ، ص 54

مصدقية هذه المعلومات أمراً ضرورياً، ولذلك فإن عملية المراجعة للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة¹⁰².

1- 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، أيضاً 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 .

2- 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 للمؤسسة¹⁰³.

¹⁰² أحمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية- الإطار النظري والمحتوى السلوكي-، دار النشر، عمان، الأردن، 1990، ص:221.

¹⁰³ عمر ديلمي، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، 2008، ص: 108-109 ،

هذا ومن جهة أخرى فإن المراجع الخارجي يسعى إلى التأكد المنطقي على أن البيانات و المعلومات المحاسبية معدة بطريقة عادة وصادقة من خلال التأكد من أن المعاملات و المبالغ المالية الواجب تسجيلها في البيانات المالية قد تم إدراجها في التقارير الملاحقة بالبيانات المالية.

المطلب الرابع : إجراءات المراجعة الميزانية وجدول حسابات النتائج

سنتناول في هذا المطلب إجراءات مراجعة جدول حسابات النتائج، وذلك من خلال مراجعة عناصر المصروفات والإيرادات

أولاً: عناصر المصروفات

1- عمليات الشراء: يعتمد المراجع في مجال قيامه بفحص ومراجعة العمليات المرتبطة بعناصر النشاط في الشركة من عمليات الشراء أو بيع على نتيجة قيامه بتقييم نظام النشاط في الشركة من عمليات شراء أو بيع وإجراءات الرقابة الداخلية لهذه العمليات لتحديد مدى ونطاق هذا الفحص على نتيجة قيامه بتقييم نظام وطبيعة الاختيارات الواجب القيام بها لإنجاز عمله في هذا المجال.¹⁰⁴

أ — المراجعة المستندية لعمليات الشراء: حيث ينبغي عمى المراجع أن يقوم بالمراجعة المستندية لهذه العمليات معتمداً في ذلك على المستندات الهامة ذات العلاقة بهذه العمليات والمستند الرئيسي لعمليات الشراء يتمثل في فاتورة الشراء

ب — المراجعة الحسابية والدفترية لعمليات الشراء: وفي هذا المجال ينبغي على المراجع القيام بما يميـ فحص مدى دقة وصحة العمليات الحسابية باختيار و مراجعة البعض منها للتحقق من ذلك؛ — محاولة استخدام حسابات مراقبة إجمالية لكشف أي أخطاء أو فروق بينا وبين الحسابات الفرعية للموردين؛ — فحص ومراجعة عملية الترحيل من دفاتر القيد الأولى إلى حسابات الأستاذ حيث يمكن اختيار أهم هذه

¹⁰⁴ رضوان العناني، وآخرون، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2011، ص 303.

الحسابات من وجهة نظر المراجع؛ بمراجعة الأرصدة الافتتاحية لحسابات الأستاذ ومطابقتها بنتائج المصادقات الواردة من الموردين¹⁰⁵؛

— مراجعة الأرصدة الدائنة للموردين وتحديد إمكانية سدادها؛

— التحقق من أن مردودات المشتريات قد تم تسجيلها دفتريا بطريقة سليمة .

2- الرواتب والأجور(العمال): تمثل الرواتب أو المرتبات المبالغ التي يتقاضاها العاملين في الشركة في مختلف المستويات الإدارية كما أنها تمثل عنصرا من أهم العناصر التي تحمل على حساب الأرباح والخسائر والمؤثرة في تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، ومن ناحية أخرى تمثل هذه المرتبات عنصرا هاما من عناصر المصروفات لكبر حجمها وثباتها نسبيا ودوريته شهريا، ومن هنا تأتي أهمية مراجعة وتدقيقها من قبل المراجع، ولدى يتركز دوره في هذا المجال فيما يلي:

— **القيام بالمراجعة المستندية والحسابية للأجور:** حيث يلزم على المراجع أن يقوم بإنجاز المراجعة المستندية لأهم المستندات ذات العلاقة بالأجور وكذلك المراجعة الحسابية والدفترية لكل ما يتعلق بهذه الأجور ومن بين ذلك ما يلي¹⁰⁶ :

— مراجعة وفحص قوائم الأجور والتحقق من الأسماء وفئات الأجر والمستحق منه؛

— مراجعة كشوف الحضور والانصراف؛ —مراجعة بيانات بطاقات تسجيل العمل أو الإنتاج وفقا للنظام المتبع في صرف الأجور؛

— مراجعة قيمة الشيك الذي تم تحريره بقيمة الأجور الصافية التي تم صرفها لعمال؛

— مراجعة والتحقق من توقيعات العمال عند صرف مستحقاتهم؛

¹⁰⁵ أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص 50.

¹⁰⁶ عبد الوهاب، القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية، 2007، ص 22

— إجراءات بعض الاختبارات لتحقيق من مدى صحة الأجور المستحقة لبعض العمال بالقيام ببعض العمليات الحسابية المطلوبة لذلك؛

— التحقق من مدى دقة وصحة المعالجة المحاسبية والدفترية للأجور من خلال القيود والحسابات المختلفة أو بعضها وفقاً لما يراه ويقتنع به المراجع؛

— التحقق من التوجيه المحاسبي للأجور باعتبارها أحد أهم عناصر تكاليف الإنتاج والتأكد من أنها حملت على حسابات التكلفة المناسبة عن الفترة .

3- المصروفات والمدفوعات النقدية الأخرى: ينبغي عمى 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 على اختلاف أنواعها على أساس ما يلي :¹⁰⁷

أ — **المراجعة المستندية:** حيث يتطلب من المراجع فحص ومراجعة المستندات الخاصة بهذه المصروفات باعتبارها أدلة الإثبات الرئيسية لها وغالبية هذه المستندات يتم إعدادها خارج الشركة عن طريق الغير، كما أن عمل التحقق من مدى سلامة وقانونية هذه المستندات من حيث :

— مدى سلامة وصحة البيانات التي تتضمنها؛

— مدى استيفاء التوقيعات المختلفة الخاصة بها؛

— مدى سلامة الشكل العام ليا لكونها من القرائن الهامة من المراجعة .

ب — **المراجعة الحسابية والقانونية:** وتتطلب هذه المراجعة قيام المراجع بالتحقق من الآتي

¹⁰⁷ أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، مرجع سابق ، ص 67

— مدى سلامة وصحة الأرقام والمبالغ الواردة في مستندات الصرف الخاصة بهذه العناصر ويمكنه اختيار بعض العمليات الحسابية لتحقيق من ذلك؛

— مدى سلامة التوجه المحاسبي لهذه المصروفات عن طريق التحقق من قيود اليومية الخاصة بها في دفاتر اليومية وفحص طرفي القيد في كل حالة؛—مدى سلامة الأرصدة الخاصة بحسابات هذه المصروفات في دفاتر الأستاذ؛

— التحقق من المبالغ المسددة في هذه المصروفات والمدفوعات والخاصة بالسنة المالية بهدف تحميلها على الحسابات الختامية لهذه السنة؛¹⁰⁸

— التحقق من أن أرصدة هذه المصروفات المقدمة أو المستحقة منها تظهر في الميزانية العمومية للشركة ضمن أرصدة مدينة أخرى أو أرصدة دائنة أخرى

ثانيا: عناصر الإيرادات

1-عمليات البيع (المبيعات): ينبغي على المراجع الاهتمام بفحص و مراجعة كل العناصر المتعلقة بعمليات البيع باعتبارها أحد أهم عوامل تحقيق الإيرادات للشركة لذلك يلزم أن يخصص ليا المراجع المزيد من العناية المهنية وبذل الجهد الملائم و اللازم والكافي لتحقيق من هذه العناصر، إذ يلزم على المراجع فحص ومراجعة عملية البيع النقدي من خلال التحقق من إجراءات البيع وتحديد مدى سالمته رقابيا، فعليه التحقق من أن المبيعات النقدية للبضاعة تتم من خلال تقسيم العمل على النحو التالي:¹⁰⁹

— **البائع:** هو المسؤول عن البضاعة في ذمته كعهدة ومسؤول عن إعداد فاتورة أو قسيمة البيع، مثال يتم تسليم الأصل للعميل للسداد و فاتورة ترفق مع البضاعة وأخرى تبقى في الدفتر لدى البائع .

— **الصراف(الخزينة):** يستلم الثمن من العميل من خلال صورة الفاتورة حيث يقوم بحتمها بما يفيد سداد القيمة ثم يتوجه العميل إلى قسم تسميم البضاعة

¹⁰⁸ الصحن، عبد الفتاح و الصبان، محمد و الفيومي، محمد، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، مرجع سابق ، ص 68

¹⁰⁹ رضوان العناتي، وآخرون، مبادئ الحاسبة وتطبيقها ، مرجع سابق ، ص 99

— **قسم تسميم البضاعة:** حيث يقوم المسؤول في هذا القسم بمطابقة بيانات الفاتورة التي سددتها العميل ببيانات الفاتورة المرفقة مع البضاعة ويقوم بتسميم البضاعة للعميل ويحتفظ بالفاتورة لديه لأغراض المراجعة .

— على المراجع التحقق من عهدة البائع ومديونيته ومطابقة قسائم البيع بالمبالغ الموردة في الخزينة وملاحظة تسلسلها؛

— على المراجع فحص ومراجعة فواتير و قسائم البيع ومطابقتها مع كشوف تفريغ هذه القسائم، ومراجعة مجموعة هذه الكشوف مع كشوف النقدية المعدة من قبل الصراف؛

— على المراجع التحقق من أن مجموع كشوف النقدية تم تسجيلها في دفتر الصندوق العام؛

— على المراجع التحقق من أن عمليات البيع النقدي تم تسجيلها في دفتر النقدية للمبيعات ومراجعة قيود اليومية الخاصة بذلك .

2-الإيرادات والمقبوضات النقدية الأخرى: قد تمثل هذه الإيرادات والمقبوضات النقدية الأخرى يخالف الإيرادات الرئيسية المتمثلة في المبيعات نسبة كبيرة من إيرادات المنشأة، الأمر الذي يزيد من أهمية ومراجعتها مستنديا وحسابيا على أساس ما يلي: ¹¹⁰

— **المراجعة المستندية:** حيث يتطلب من المراجع فحص ومراجعة وتدقيق المستندات الخاصة بهذه الإيرادات والمقبوضات باعتبارها أدلة الإثبات الأساسية لها والتي يتم إعدادها غالبا داخل المنشأة، ولذلك ينبغي على المراجع منح عملية مراجعة هذه المستندات لمزيد من الاهتمام والعناية وقد يلجأ إلى الحصول على أدلة أخرى من طرف خارج المنشأة وعليه بصفة عامة التحقق من :

— مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية لهذه العناصر؛

— مدى سلامة وصحة البيانات التي تتضمنها هذه المستندات؛

¹¹⁰ أبو رقية توفيق مصطفى، أسحق المصري عبد الهادي، تدقيق ومراجعة الحسابات، ط1، دار ومكتبة الكندي، الأردن، 2014، ص ص 89، 90..

— مدى استيفاء التوقعات المختلفة الخاصة بها؛

— مدى سلامة الشكل العام لها لكونها من قرائن المراجعة؛

— المراجعة الحسابية والدفترية: تتطلب هذه المراجعة القيام بالتحقق من الآتي :¹¹¹

— مدى سلامة ودقة الأرقام الواردة في مستندات التحصيل الخاصة بهذه العناصر ويمكن للمراجع أن يقوم باختبار بعض العمليات الحسابية للتحقق من ذلك؛

— مدى سلامة التوجيه المحاسبي لهذه الإيرادات عن طريق التحقق من قيود اليومية الخاصة بها في دفتر اليومية والتحقق من طرقي القيد في كل حالة؛

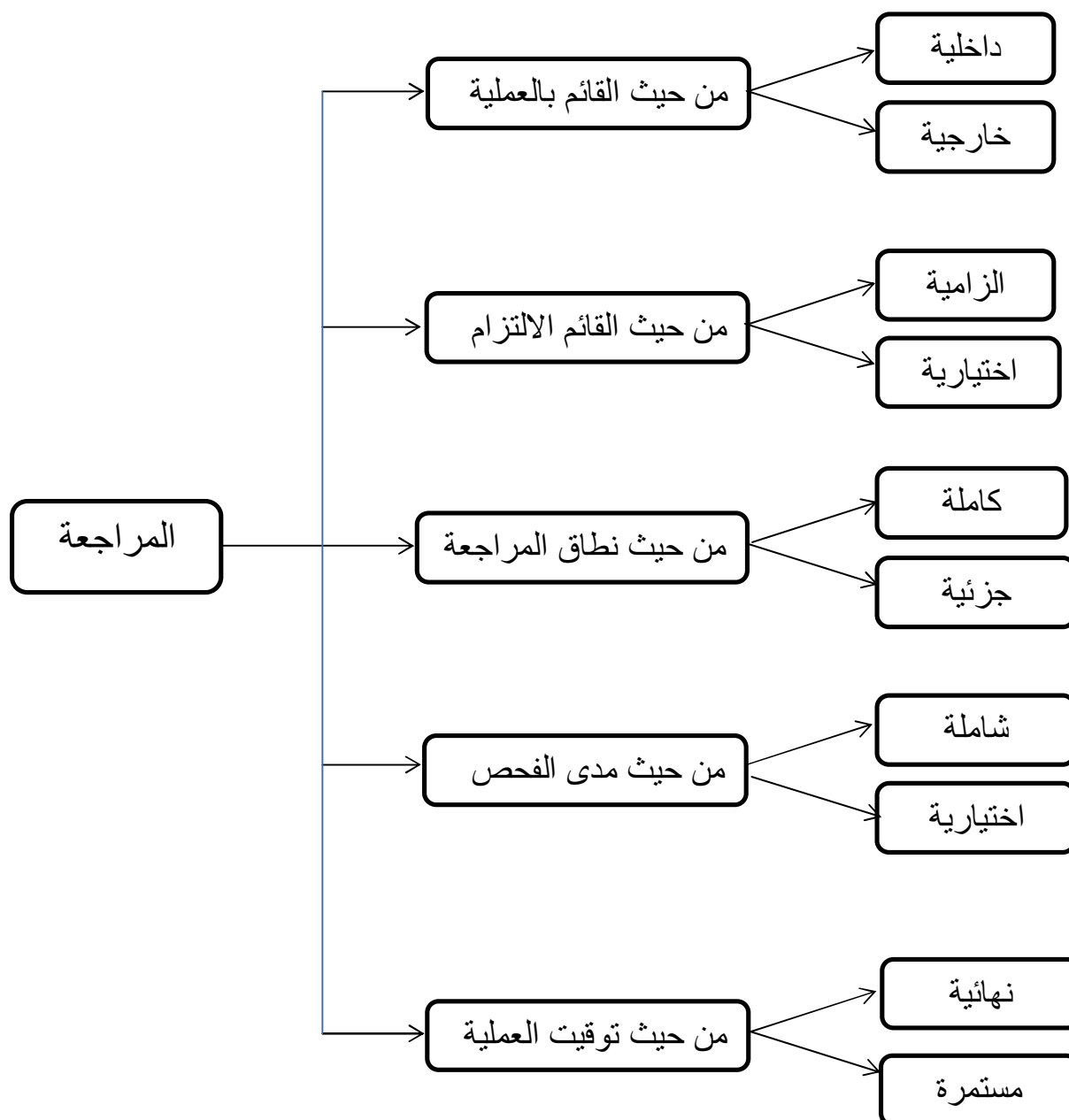
— مدى سلامة الأرصدة الخاصة بحسابات هذه الإيرادات في دفاتر الأستاذ؛

— التحقق من المبالغ المحصلة من هذه الإيرادات والمقبوضات الخاصة بالسنة المالية بهدف تعليلها على الإيرادات في حساب الأرباح و الخسائر؛

— التحقق من أن أرصدة هذه الإيرادات المقدمة و المستحقة منها تظهر في الميزانية العمومية للشركة ضمن أرصدة مدينة أخرى أو أرصدة دائنة.

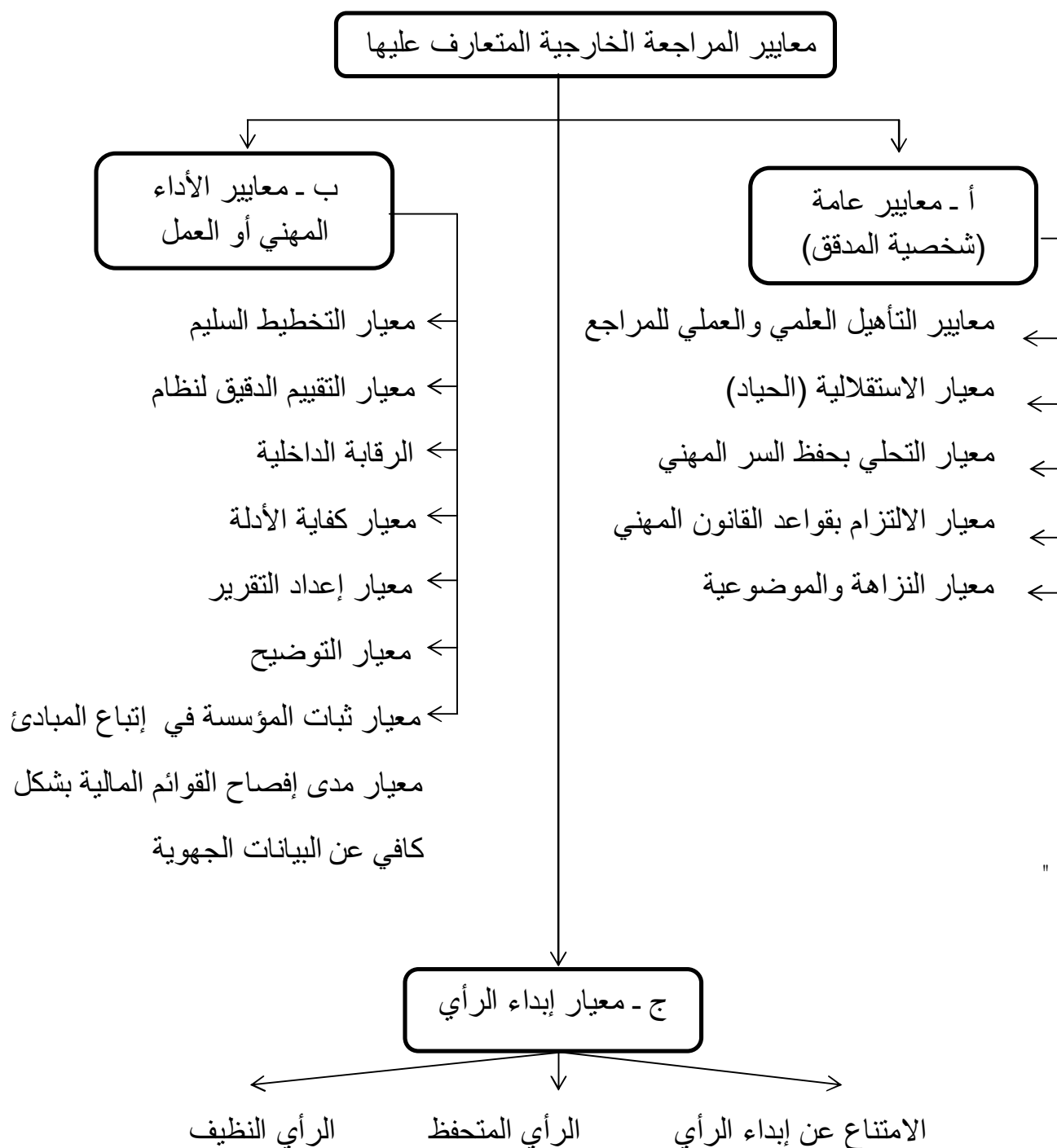
¹¹¹ الدهراوي كمال الدين مصطفى، سرايا محمد السيد، المحاسبة والمراجعة، مرجع سابق، ص 205

الشكل رقم (2-1): تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة



المصدر : لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة الوادي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، 2015، ص 04

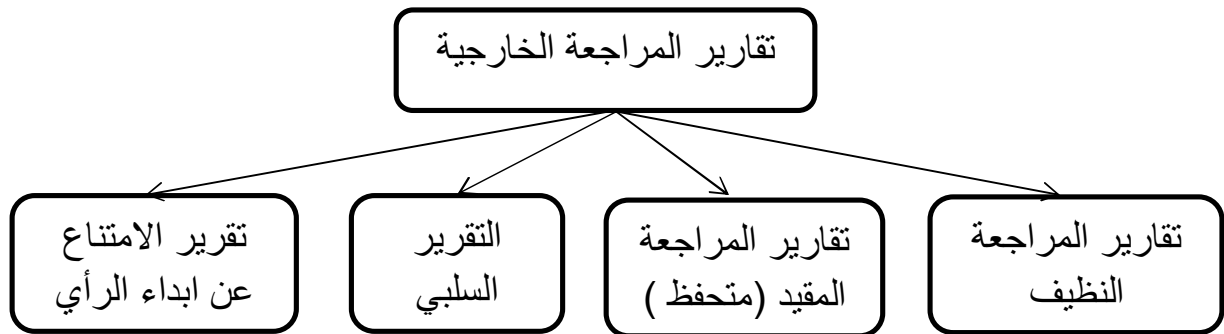
الشكل رقم (2-2): معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر : وسيلة بوحالفة ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، مذكرة ماستر ، جامعة ورقلة، 2013،

ص10

الشكل رقم (2-3): تقارير المراجعة الخارجية



خلاصة الفصل الثاني :

مما سبق نستخلص أن القوائم المالية من أهم الوسائل في تنظيم المؤسسة، هي عبارة عن جمع المعلومات من العمليات التي تقوم بها المؤسسة لتحديد مكانة المؤسسة جراء هذه العمليات، كما أنها تؤثر في الحقوق وتزيد في أهمية ودور المراجعة الخارجية .

بعد أن ينتهي المحاسب من عمله يبدأ دور المراجع الخارجي بعد قبول للمهمة وتعرفه على المؤسسة محلل المراجعة يقوم بالمتابعة الشخصية من خلال نقاط القوة والضعف ، ثم التحقق من صحة وسلامة القوائم المالية ومصادقتها وذلك وفقا للمعايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وقد أصبح هدف هذه المعاملات المالية هو الاستغلال الأمثل للأموال والحفاظ عليها في النشاطات الاجتماعية .

من أجل إتمام عملية المراجعة الخارجية لابد من إعطاء رأي في محايد في شكل تقرير نهائي يستوفي كافة الشروط

الشكلية والموضوعية ، والذي يساهم بدرجة كبيرة في ضمان جودة القوائم المالية من عدمها

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد:

قصد الوصول إلى إسقاط الجانب النظري الذي تطرقنا له في الفصلين السابقين، والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة وكذلك اختبار الفرضيات، ولهذا سنقوم بإجراء دراسة ميدانية بغية الوصول إلى دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ويهدف الوصول إلى دراسة موضوعية استخدمنا منهج مسح الآراء عن طريق الاستبيان، حيث سعينا من خلالها للوصول إلى آراء بعض الأساتذة الأكاديميين وذوي الاختصاص من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبي معتمدين بغرض بلوغ أهداف البحث.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

نوضح في هذا المبحث المنهجية التي سنتبعها في هذه الدراسة من خلال إبراز مجتمع وعينة الدراسة، كما نتطرق إلى طرق وجمع البيانات، إلى الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات الخاصة الاستبيان.

المطلب الأول: منهج المجتمع وعينة الدراسة.

سعينا في هذا المطلب إلى عرض أسلوب الدراسة المتبع بغية الوصول إلى الأهداف بالإضافة إلى توضيح مجتمع وعينة الدراسة وفق ما يتطلبه موضوع بحثنا.

الفرع الأول: منهج الدراسة الميدانية.

إن المنهج يمكننا من تبسيط موضوع البحث والكشف على الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها، ونظرا لطبيعة موضوع بحثنا المتمثل في دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن طبيعة الدراسة الميدانية التي يتطلبها موضوع بحثنا فهو يتركز على الاستبيان، لذلك سنعتمد على المنهج التحليلي للبيانات والمعلومات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة.

بكوننا نسعى من خلال دراستنا إلى إبراز دور المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية، لهذا تم حصر مجتمع الدراسة على الأساتذة أصحاب التخصص وممارسي مهنة المحاسبة في مختلف الوظائف، كما تم الأخذ بعين الاعتبار توفر الخبرة المهنية والعلمية في أشخاص موضوع الدراسة، حتى تكون لهم القدرة والتمكن في الحكم على موضوع الاستبيان.

الفرع الثالث: عينة الدراسة.

لعدم توفرنا على عدد الأساتذة المختصين وكذلك ممارسي مهنة المحاسبة الذين لهم علاقة بموضوع بحثنا ورغم الصعوبات التي واجهتنا في تحديد مجتمع الدراسة، إلا أننا سعينا قدر الإمكان لجمع أكبر عدد ممكن مع مراعاة توفر أفراد العينة إلى الكفاءة المهنية والمعرفة العلمية لكي تمكنهم للإجابة على الاستبيان.

لقد قمنا بتوزيع 50 استمارة استبيان حيث اعتمدنا على تسليم المباشر للاستمارات، كما اعتمدنا على زملائنا بالجامعة في عملية التوزيع هذا ما مكنا من جمع استمارة استبيان أقصى وقت ممكن. بعد استرجاع استمارات الموزعة تم حصر عدد الاستمارات الملغاة ومنها الاستمارات التي لم تسترجع، و الجدول يوضح لنا الإحصائيات الخاصة بالاستمارات الاستبيان الموزعة وهي كما يلي:

الجدول رقم (1.3): النتائج الإحصائية للاستمارات الاستبيان الموزعة.

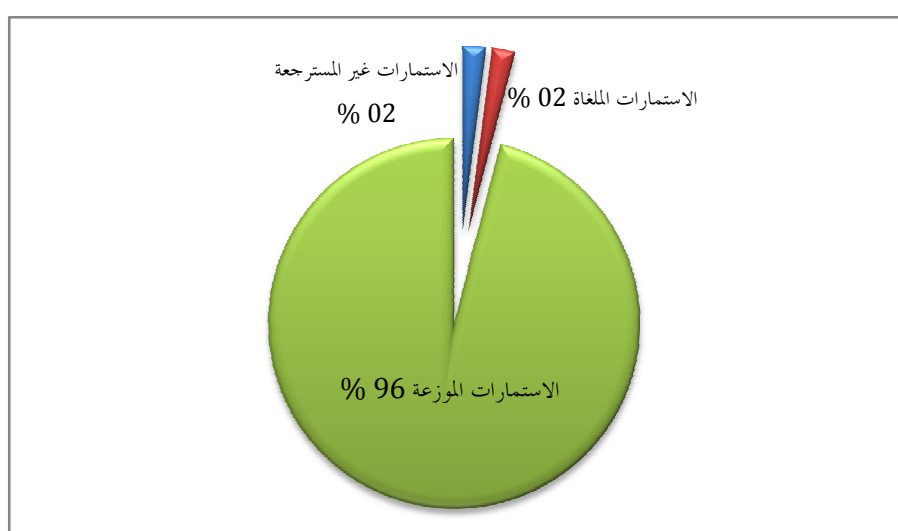
النسبة المئوية	التكرارات	البيان
100%	50	الاستمارات الموزعة
02%	01	الاستمارات الملغاة
02%	01	الاستمارات غير مسترجعة
96%	48	الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على استمارات الاستبيان الموزعة.

نلاحظ من خلال الجدول أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ عددها 50 استمارة منها 48 استمارة اعتبرت صالحة للتحليل أي ما يعادل نسبة 96%.

أما الاستمارات الباقية عددها 02 استمارة ألغيت منها واحدة بمعدل 02%، ولم تسترجع استمارة واحدة أي ما يعادل نسبة 02%، يعود السبب إلى عدم فهم الموضوع من جهة ولا مبالاة من جهة أخرى.

الشكل رقم (1.3): النتائج الإحصائية للاستمارات الاستبيان الموزعة.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على استمارات الاستبيان الموزعة.

المطلب الثاني: بناء أداة الدراسة.

بغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة لهذه الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة أو عدم صحة الفرضيات، أعدنا استمارة الاستبيان وتم توزيعها على عينة الدراسة، ولكي تكون الدراسة منظمة في شكل علمي قمنا بتصنيف استمارة الاستبيان المعتمدين على الإشكالية المطروحة والجوانب التي تطرقنا إليها في الفصل الأول مع مراعاة عدة نقاط نذكر منها ما يلي:

✓ أن تكون عبارات الأسئلة تمت صياغتها بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الغموض أو سوء الفهم؛

✓ تجنب الأخطاء الإملائية قدر المستطاع لتكون لغة الاستبيان سليمة؛

✓ الاعتماد على ترتيب الأسئلة وربطها بموضوع الدراسة الميدانية لتحقيق الأهداف المرجوة.

بعد الانتهاء من تصميم الاستبيان تم اللجوء إلى أساتذة مختصين للتأكد من الجانب الشكلي والتقني للاستمارة والتأكد من موضوعية الأسئلة وتغطيتها لجميع جوانب موضوع الدراسة. ينقسم الاستبيان إلى جزئين:

- **الجزء الأول:** يحتوي على خمسة أسئلة تتعلق بمعلومات عامة حول عينة الدراسة وهي (العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، والخبرة المهنية).
- **الجزء الثاني:** يتكون من خمسة محاور وهي كما يلي:
 - ✓ المحور الأول يتعلق بقبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة ؛
 - ✓ المحور الثاني يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية ؛
 - ✓ المحور الثالث يتعلق بجمع أدلة الإثبات ؛
 - ✓ المحور الرابع : يتعلق بإعداد التقارير ؛
 - ✓ المحور الخامس : يتعلق بمدى جودة القوائم المالية.

المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان.

بعد الجمع النهائي للاستبيان من خلال استمارات القابلة للتحليل، اعتمدنا في عرض المعطيات وتحليلها على برنامج *Excel*، لكي تتمكن من معالجة المعطيات وتحويلها بشكل جداول وترجمتها إلى رسومات بيانية بهدف تسهيل عملية الملاحظة والتحليل للوصول إلى النتائج المرجوة كما اعتمدنا على مجموعة من أساليب المتاحة في برنامج spss v.25، كما يمكننا اختصار أساليب التي تم استخدامها فيما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة من الاستبيان؛
- اختبار بيرسون لقياس ارتباط العبارات و المحاور؛
- قياس الوسط الحسابي المرجح لكل عبارة في الاستبيان بالاختبار إلى إيجابيات فرض العينة؛
- قياس الانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان؛
- قياس الانحدار الخطي في الاستبيان.

المبحث الثاني: دراسة تحليل نتائج الاستبيان.

نقوم في هذا المبحث بعرض جميع المعلومات البيانات الواردة في استمارة الاستبيان الصالحة وتحليلها مع عرض الخصائص العامة لعينة الدراسة، لاحظنا من الواجب إظهار مدى ثبات وصدق الاستبيان مع التطرق في آخر المبحث إلى اختبار صحة الفرضيات.

المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق الاستبيان وعرض الخصائص العامة لعينة الدراسة.

قبل البدء في تحليل نتائج المتحصل عليها قمنا باختبار صدق وثبات العينة موضوع الدراسة.

الفرع الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان.

يتم التحقق من صدق وثبات الاستبيان من خلال:

أ- صدق الاستبيان:

يقصد بصدق أداة الدراسة مدى قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت من أجلها، ولهذا الغرض قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

❖ الصدق الظاهري:

قمنا بعرض الاستبيان على نخبة من الأساتذة المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة حمه لخضر بالوادي تألفت من 4 أساتذة محكما، وقد استجبنا لآرائهم وقمنا بإجراء ما يلزم من تعديل وحذف في ضوء المقترحات المقدمة، ليخرج الاستبيان في صورته النهائية.

❖ **صدق المقياس:** تقاس درجة صدق المقياس من اختبار بيرسون، خلال قياس كل من:

✓ **الاتساق الداخلي Internal Validity:**

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، حيث قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محاور الاستبيان.

الجدول رقم (2.3): درجة الارتباط الكلية للمحور الأول

الرقم	المكون	المحاور	معامل بيرسون	(Sig)
01	قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة	0.70	0.000
		يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب	0.516	0.000
		يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة	0.461	0.001
		يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة	0.657	0.000
		يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة	0.70	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25)

يوضح لنا الجدول رقم (2.3) أن معاملات الارتباط بين جميع عبارات المحور الأول الخاص بقبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة جاءت قيمه مقبولة ذات دالة إحصائية، عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك يعتبر هذا المحور صادقاً إلى حد ما لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (3.3): درجة الارتباط الكلية للمحور الثاني

الرقم	المكون	المحاور	معامل بيرسون	(Sig)
02	تقييم نظام الرقابة الداخلية	يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية.	0687	0.000
		يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.	0.726	0.000
		يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام.	0.718	0.000
		المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية.	0.703	0.004
		المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي.	0.517	0.000
		المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.587	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25)

يوضح لنا الجدول رقم (2.3) أن معاملات الارتباط بين جميع عبارات المحور الثاني الخاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية ذات دالة إحصائية وقوية، عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك يعتبر هذا المحور صادقاً إلى حد ما لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (3-4): درجة الارتباط الكلية للمحور الثالث

الرقم	المكون	المحاور	معامل بيرسون	(Sig)
03	جمع أدلة الإثبات	يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة لصحة أرصدة الحسابات.	0.461	0.005
		يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى.	0.626	0.000
		يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات.	0.375	0.026
		يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال لمسنة السابقة مع القيود الافتتاحية للسنة الحالية.	0.663	0.000
		يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الوثائق المحاسبية.	0.378	0.025

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25)

يوضح لنا الجدول رقم (4.3) أن معاملات الارتباط بين جميع عبارات المحور الثالث الخاص بجمع أدلة الإثبات ذات دالة إحصائية وقوية، عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك يعتبر مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية صادقا إلى حد ما لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (3-5): درجة الارتباط الكلية للمحور الرابع

الرقم	المكون	المحاور	معامل بيرسون	(Sig)
04	إعداد التقرير	تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية.	0.534	0.000
		يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكاملة لأعلام المستخدمين.	0.779	0.000
		يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة.	0563	0.000
		تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة.	0646	0.000
		يقدم مراجع الحسابات أنواع التقارير حسب معايير المراجعة الدولية والوطنية.	0.656	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25)

يوضح لنا الجدول رقم (5.3) أن معاملات الارتباط بين جميع عبارات المحور الثالث الخاص بإعداد التقرير ذات دالة إحصائية وقوية، عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك يعتبر هذا المحور صادقا إلى حد ما لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (3-6): درجة الارتباط الكلية للمحور الخامس

الرقم	المكون	المحاور	معامل بيرسون	(Sig)
05	مدى جودة القوائم المالية	تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية.	0.636	0.000
		تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية.	0.635	0.000
		المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المستقبلية المالية.	0.751	0.000
		يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي والأداء المستقبلي لها.	0.673	0.000
		الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة معلوماتها المالية قادر على تغير الخاصية التنبؤية فيها.	0.754	0.000
		المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكد لدي متخذي القرار.	0.771	0.000
		المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء الفادحة.	0.575	0.000
		تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.	0.666	0.000
		توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تؤثر على القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية.	0.797	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25)

يوضح لنا الجدول رقم (3.6) أن معاملات الارتباط بين جميع عبارات المحور الثالث الخاص بإعداد التقرير ذات دالة إحصائية وقوية، عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك يعتبر هذا المحور صادقاً إلى حد ما لما وضع لقياسه

ب- ثبات الاستبيان: اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha).

يقصد بثبات أداة الدراسة أن يعطي الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الأداة يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها

بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد اعتمدنا على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha). في حساب ثبات الاستبيان:

الجدول رقم (7.3): نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ

معامل الثبات ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	
0563	05	المحور الأول
0.733	06	المحور الثاني
0.647	05	المحور الثالث
0.625	05	المحور الرابع
0.867	09	المحور الخامس
0.888	30	معامل الثبات الكلي

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25)

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ معامل ألفا كرونباخ أكبر من (0.6) بالنسبة للمحاور الخمسة وبالنسبة للاستبانة ككل قدر بـ 0.888 وبالتالي تتمتع أداة الدراسة بصورة عامة بمعامل ثبات عال يتيح لها تحقيق أهداف الدراسة وإمكانية ثبات النتائج التي تسفر عنها.

الفرع الثاني: الخصائص العامة لعينة الدراسة.

يخص هذا الجزء للاستبيان المعلومات الشخصية للمجيب على الاستبيان وقد خصصت هذه الأسئلة إلى كل من العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية وكانت النتائج كما يلي:

أولاً: العمر:

قمنا بتقسيم أفراد العينة حسب متغير العمر إلى أربعة فئات عمرية، وكان توزيع أفراد العينة كما يلي:

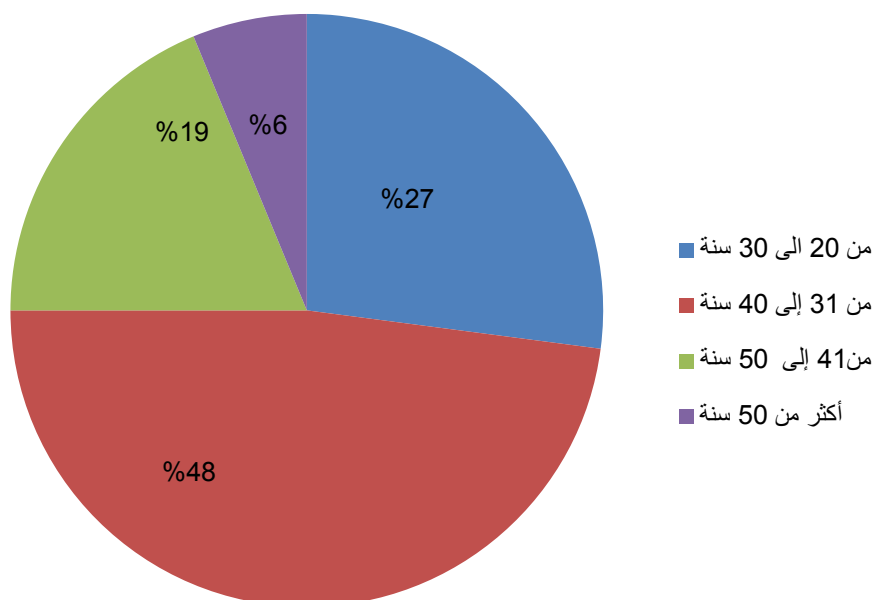
الجدول رقم (8.3): توزيع العينة حسب متغير العمر.

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
من 20 إلى 30 سنة	13	% 27.1
من 31 إلى 40 سنة	23	% 47.9
من 41 إلى 50 سنة	9	% 18.8
أكثر من 50 سنة	3	% 06.3
المجموع	48	% 100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أفراد العينة من الفئتين العمريتين الأولى والثانية والثالثة تمثل كل منهم على التوالي نسبة 27.1 % للأولى و 47.9 % للثانية و 18.8 % للثالثة ، ثم تأتي الفئة الرابعة، وبالتالي 93.8 % من أفراد العينة عمرهم أقل من 45 سنة

الشكل رقم (2.3): توزيع العينة حسب متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

ثانيا: المؤهل العلمي:

تم تقسيم عينة الدراسة إلى 4 فئات تمثل المؤهل العلمي وتم تقسيم وفق ما يتلاءم أفراد العينة موضوع الدراسة وقد توصلنا إلى نتائج التي سيتم توضيحها وفق الجدول التالي:

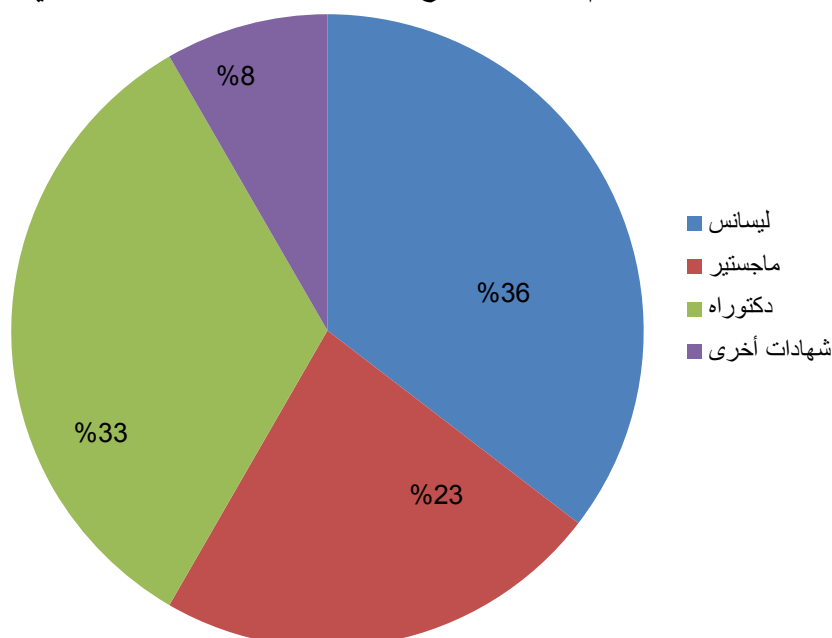
الجدول رقم (9.3): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	17	35.4%
ماجستير	11	22.9%
دكتوراه	16	33.3%
شهادات أخرى	4	8.3%
المجموع	48	100%

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25 .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن توزيع النسب حسب المؤهل العلمي للأفراد العينة، نجد أن غالبية أفراد العينة حاصلين على شهادة ليسانس تمثل 17 فردا بنسبة 35.4% أما الفئة الثانية متحصلين على شهادة دكتوراه متكونة من 16 فردا بنسبة 33.3%، لتأتي بعدها فئة المتحصلين على شهادة ماجستير بنسبة 22.9% تتكون من 11 فردا، وبعدها فئة المتحصلين على شهادات أخرى بأقل نسبة 8.3% أي أن معظم أفراد العينة لديهم شهادات جامعية وتكوين جامعي.

الشكل رقم (3.3): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25 .

ثالثا: الوظيفة الحالية :

تم تقسيم عينة الدراسة إلى 3 فئات حسب متغير المهنة وفق ما يتلاءم أفراد العينة موضوع الدراسة وقد توصلنا إلى نتائج التي سيتم توضيحها وفق الجدول التالي .

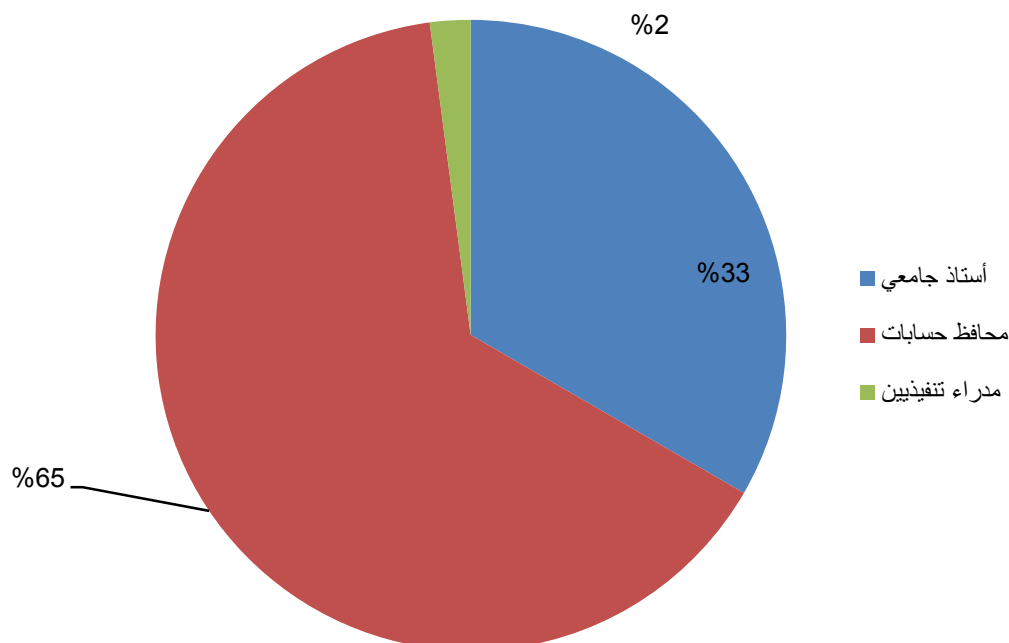
الجدول رقم (10.3): توزيع العينة حسب متغير المهنة.

الوظيفة	التكرارات	النسب المئوية
أستاذ جامعي	16	%33.3
محافظ حسابات	31	%64.6
خبير محاسبي	00	%00.00
مدراء تنفيذيين	01	%02.1
المجموع	48	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25.

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب أفراد العينة يشغلون مساعد محافظ الحسابات بنسبة %64.6 وتكون من 31 فردا وتليها وظيفة أستاذ جامعي بنسبة %33.3 ثم وظيفة مدراء تنفيذيين بنسبة %02.1 ، أما الفئة الأقل هي وظيفة خبير محاسب بنسبة %00.00.

الشكل رقم (4.3): توزيع العينة حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25.

رابعاً: الخبرة المهنية:

تم تقسيم أفراد العينة إلى أربعة فئات تمثل الخبرة المهنية لموظفي وأساتذة مختصين في مهنة المحاسبة وقد تم التوصل إلى النتائج التالية وفق ما هو موضح في الجدول والشكل التاليين كما يلي:

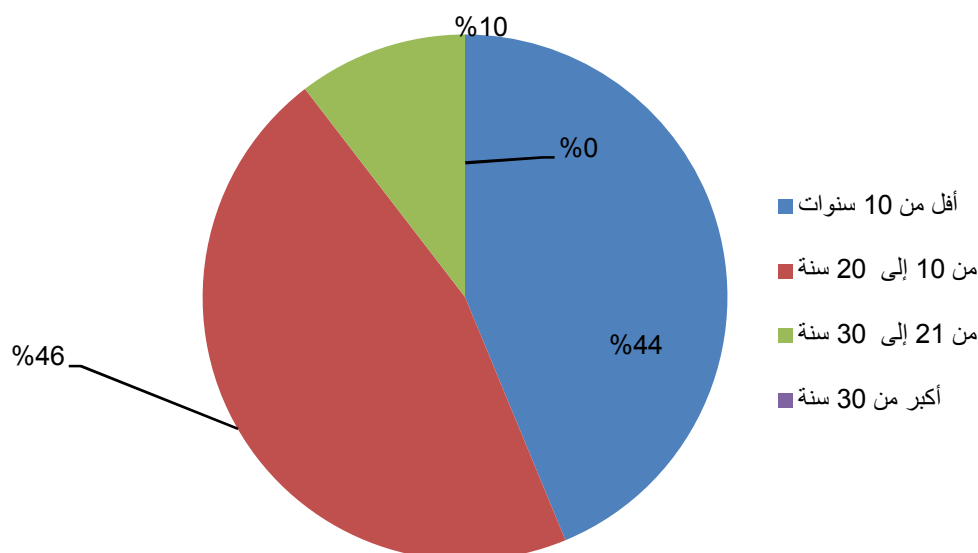
الجدول رقم (11.3): توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرارات	النسب المئوية
أقل من 10 سنوات	21	%43.8
من 10 إلى 20 سنة	22	%45.8
من 21 إلى 30 سنة	5	%10.4
أكبر من 30 سنة	0	%00.00
المجموع	48	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25.

من خلال الجدول نلاحظ أن %43.8 لديهم خبرة أقل من 10 سنوات و%45.8 لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات وبالتالي فأفراد العينة لديهم خبرة مقبولة في مجال المحاسبة.

الشكل رقم (5.3): توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25.

المطلب الثاني : تحليل بيانات الاستبيان

سوف يتم استخدام الأساليب الإحصائية التي ذكرناها سابقا من أجل الحصول على النتائج لاستكمال هذه الدراسة.

الفرع الأول: عرض نتائج المحاور الثلاثة للاستبيان:

لتحويل إجابات المبحوثين إلى بيانات كمية قمنا باستخدام مقياس لكرت الخماسي (Likert Scale) باعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (12.3): أداة جمع البيانات وفق مقياس ليكرت الخماسي

الإجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجات	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبات.

- ❖ بعدها يتم حساب المتوسط الحسابي المرجح Weighted Mean، بإتباع الخطوات التالية:
- ❖ حساب المدى والذي يساوي أكبر قيمة من هذا المقياس - أقل قيمة منه أي: $5-1=4$ ؛
- ❖ حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات، أي: $0.80 = 5/4$ ، فتكون الفئة الأولى:

من 1 إلى 1.8 أي: $1.8 = 0.8+1$ وهكذا...

- ❖ تحديد الاتجاه العام للإجابات، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (12.3).

الجدول رقم (13.3): الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي

الاتجاه العام	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.8
غير موافق	من 1.81 إلى 2.6
محايد	من 2.61 إلى 3.40
موافق	من 3.41 إلى 4.20
موافق بشدة	من 4.21 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالبات.

وعليه سوف يتم عرض نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل محور من المحاور الخمسة لهذه الدراسة، ومن ثم تحديد الاتجاه العام لأفراد العينة محل الدراسة، كما توضحه الجداول التالية:

1. المحور الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة

الجدول رقم (14.3): عرض البيانات المتعلقة بقبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة

البيان	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	البيان	أرقام العبارات	المكون
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
				%	%	%	%	%			
موافق	5	0.753		0	2	2	22	22	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة	1	قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة
				0	4.2	4.2	45.8	45.8			
موافق بشدة	2	1.024		0	6	10	16	16	يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب	2	
				0	12.5	20.6	33.3	33.3			
موافق بشدة	4	0.818		0	2	5	19	22	يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة..	3	
				0	4.2	10.4	36.6	45.6			
موافق	3	0.998		0	6	7	19	16	يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة	4	
				0	12.5	14.6	39.6	33.3			
موافق	1	1.130		3	6	12	18	9	يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة.	5	
				6.3	12.5	25.0	37.5	18.8			
موافق	0.575		2.01	قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة							

جدا مثلت 22 فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة

- العبارة رقم 02: يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 1.73 وانحراف معياري 0.818، أي أنه يوجد 16 فردا من بين عينة الدراسة، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 33.3% ، و 16 موافق جدا مثلت نسبة 33.3% فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب ، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 02 من بين جميع العبارات.

- العبارة رقم 03: يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام الحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 4.49 وانحراف معياري 0.612، أي أنه يوجد 22 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 45.6% ، و 19 موافق بشدة مثلت نسبة 36.6% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام الحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة

- العبارة رقم 04: يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.06 وانحراف معياري 0.998، أي أنه يوجد 16 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا بشدة على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 33.3% ، و 19 موافق مثلت نسبة 39.6% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة.

- العبارة رقم 05: يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.57 وانحراف معياري 1.130، أي أنه يوجد 18 فردا من بين عينة الدراسة، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 37.5% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة

2. المحور الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (15.3): عرض البيانات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام	المكون	تقييم نظام الرقابة الداخلية					
												العدد	العدد	العدد	العدد	العدد
												%	%	%	%	%
يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية. يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.	24	12	11	1	0	1.77	0.881	6	موافق بشدة	1						
	50	25	22.9	2.1	0											
يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام. المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية.	8	21	10	9	0	2.42	0.986	8	موافق	2						
	16.7	43.8	20.8	18.8	0											
المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي.	12	15	6	14	1	2.52	1.220	3	موافق	3						
	25	31.3	12.5	25.2	2.1											
يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية. يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.	8	12	19	5	4	2.69	1.133	5	محايد	4						
	16.7	25	39.6	10.4	8.3											
يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام. المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية.	10	20	11	6	1	2.33	1.016	7	موافق	5						
	20.6	41.7	22.9	12.5	2.1											
المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي.	2	17	19	9	1	2.79	0.874	1	محايد	6						
	4.2	35.4	39.6	18.8	2.1											
موافق											0.671	2.42	تقييم نظام الرقابة الداخلية			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25.

بالنظر إلى الجدول رقم (14.3) يتضح لنا أن مكون تقييم نظام الرقابة الداخلية يتضمن 06 عبارات نستعرضها فيما يلي:

- **العبارة رقم 01:** يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية. حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 1.77 وانحراف معياري 0.881، أي أنه يوجد 24 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 50% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على رأي أن يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية.
- **العبارة رقم 02:** يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة. حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.42 و انحراف معياري 0.986، أي أنه يوجد 21 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 43.8% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.
- **العبارة رقم 03:** يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام. حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.52 و انحراف معياري 1.220، أي أنه يوجد 15 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 31.3%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام.
- **العبارة رقم 04:** المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية. حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.69 و انحراف معياري 1.133، أي أنه يوجد 19 فردا محايد من بين عينة الدراسة بنسبة 39.6% ، وهذا ما يعكس حياد أفراد عينة الدراسة على أن المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية
- **العبارة رقم 05:** المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي. حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.33 و انحراف معياري 1.016، أي أنه يوجد 20 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 41.7%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة فيما يخص أن المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي

- العبارة رقم 06: المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية. حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.79 و انحراف معياري 0.874، أي أنه يوجد 19 محايد بنسبة 39.6 % ، وهذا ما يعكس حياد أفراد عينة الدراسة فيما يخص أن المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
3. المحور الثالث: جمع أدلة الإثبات.

الجدول رقم (16.3): عرض البيانات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات

البيانات	أرقام العبارات	البيانات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد				
			%	%	%	%	%				
جمع أدلة الإثبات	1	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة	27	8	3	9	1	1.94	1.262	4	موافق
			56.3	16.7	6.3	18.8	2.1				
	2	يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب	10	23	13	1	1	2.17	0.859	1	موافق
			20.8	47.9	27.1	2.1	2.1				
	3	يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة..	13	20	12	3	0	2.10	0.881	2	موافق
			27.1	41.7	25	6.3	0				
	4	يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة	48	16	11	1	2	2.02	1.041	3	موافق بشدة
			37.5	33.3	22.9	2.1	4.2				
	5	يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة.	22	19	4	3	0	1.75	0.863	5	موافق بشدة
			45.8	39.6	8.3	6.3	0				
جمع أدلة الإثبات											
								1.99	0.639		موافق

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

بالنظر إلى الجدول رقم (16.3) يتضح لنا أن مكون جمع أدلة الإثبات يتضمن 05 عبارات نستعرضها فيما يلي:

• **العبارة رقم 01:** يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة لصحة أرصدة الحسابات.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 1.94 و انحراف معياري 1.262، أي أنه يوجد 27 فردا قد وافقوا على المذكورة أعلاه بنسبة 56.3% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة لصحة أرصدة الحسابات

• **العبارة رقم 02:** يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى..

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.17 و انحراف معياري 0.859، أي أنه يوجد 23 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 47.9% ، و 13 حياد مثلت نسبة 27.1%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة لصحة أرصدة الحسابات

• **العبارة رقم 03:** يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.02 وانحراف معياري 0.881، أي أنه يوجد 20 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 41.7% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات.

• **العبارة رقم 04:** يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال لمسنة السابقة مع القيود الافتتاحية للسنة الحالية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.02 وانحراف معياري 1.041، أي أنه يوجد 16 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 33.3% ، و 18 موافق بشدة مثلت نسبة 37.5%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال لمسنة السابقة مع القيود الافتتاحية للسنة الحالية.

• **العبارة رقم 05:** يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الوثائق المحاسبية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 1.75 و انحراف معياري 0.863، أي أنه يوجد 19 فردا من بين عينة الدراسة المقدره ب 48 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 45.8% ، وهذا ما يعكس موافقة عينة للدراسة أن يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الوثائق المحاسبية.

4. المحور الرابع: إعداد التقرير

الجدول رقم (17.3): عرض البيانات المتعلقة بإعداد التقرير

البيان	أرقام العبارات	المكون	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام					
												العدد	العدد	العدد	العدد	العدد
												%	%	%	%	%
إعداد التقرير	1	تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية	23	19	5	1	0	1.67	0.753	5	موافق بشدة					
			47.9	39.6	10.4	2.1	0									
	2	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكاملة لأعلام المستخدمين	11	24	8	5	0	2.15	0.899	4	موافق					
			22.9	50	16.7	10.4	0									
	3	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة	11	18	12	7	0	2.31	0.993	2	موافق					
			22.9	37.5	25	14	0									
	4	تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة	6	24	14	1	3	2.4	0.962	1	موافق					
			12.5	50	29.2	2.1	6.3									
	5	يقدم مراجع الحسابات أنواع التقارير حسب معايير المراجعة الدولية والوطنية	8	22	7	8	3	2.5	1.149	3	موافق					
			16.7	45.8	14.6	16.7	6.3									
إعداد التقرير																
			0.607									2.20	موافق			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25.

بالنظر إلى الجدول رقم (17.3) يتضح لنا أن مكون جمع أدلة الإثبات يتضمن 05 عبارات نستعرضها فيما يلي:

- العبارة رقم 01: تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية.

حققت هذه العبارة متوسطاً حسابياً قدره ب 1.67 و انحراف معياري 0.753 أي أنه يوجد 23 فرداً قد وافقوا على المذكورة أعلاه بنسبة 47.9% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة

الدراسة على أن تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية

- العبارة رقم 02: يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكاملة لأعلام المستخدمين..

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.15 و إنحراف معياري 0.899، أي أنه يوجد 24 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 50% وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكاملة لأعلام المستخدمين

- العبارة رقم 03: يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة. حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.31 وانحراف معياري 0.993، أي أنه يوجد 18 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 37.5% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة.

- العبارة رقم 04: تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.40 وانحراف معياري 0.962 أي أنه يوجد 24 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 50% ، و 14 حياد مثلت نسبة 29.2%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة.

- العبارة رقم 05: يقدم مراجع الحسابات أنواع التقارير حسب معايير المراجعة الدولية والوطنية. حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.50 و إنحراف معياري 1.149، أي أنه يوجد 22 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة ب 48 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 45.8% ، وهذا ما يعكس موافقة عينة للدراسة أن يقدم مراجع الحسابات أنواع التقارير حسب معايير المراجعة الدولية والوطنية.

5. محور الخامس : مدى جودة القوائم المالية

الجدول رقم (18.3): عرض البيانات المتعلقة بمدى جودة القوائم المالية

البيان	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	مدى جودة القوائم المالية					البيان	أرقام العبارات	البيان
				موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
موافق بشدة	7	1.110	2.21	1	6	11	14	16	1	1	تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية
موافق	8	0.996	2.17	0	6	10	16	14	2	2	تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية
موافق	5	1.240	2.31	6	1	7	22	12	3	3	المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المستقبلية المالية
موافق	6	1.176	2.25	4	2	10	18	14	4	4	يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي والأداء المستقبلي لها
موافق	2	1.160	2.63	4	6	14	16	8	5	5	الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة معلوماتها المالية قادر على تغيير الخاصية التنبؤية فيها
موافق	4	1.185	2.50	5	3	12	19	9	6	6	المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكد لدي متخذي القرار
غير موافق	1	1.237	2.96	3	17	12	7	9	7	7	المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء الفادحة
موافق	4	1.149	2.50	2	9	10	17	10	8	8	تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية
موافق بشدة	3	1.360	2.62	6	6	12	10	13	9	9	توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تؤثر على القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية
موافق		0.822	2.4	مدى جودة القوائم المالية							

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

بالنظر إلى الجدول رقم (18.3) يتضح لنا أن مكون جمع أدلة الإثبات يتضمن 09 عبارات نستعرضها فيما يلي:

- **العبارة رقم 01:** تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية.
حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.21 و انحراف معياري 1.110 أي أنه يوجد 16 فردا قد وافقوا على المذكورة أعلاه بنسبة 33.3% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية
- **العبارة رقم 02:** تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية..
حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.17 و انحراف معياري 0.996، أي أنه يوجد 16 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 37.5% وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية
- **العبارة رقم 03:** المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المستقبلية المالية.
حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.31 وانحراف معياري 1.240، أي أنه يوجد 22 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 45.8% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المستقبلية المالية.
- **العبارة رقم 04:** يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي والأداء المستقبلي لها.
حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.25 وانحراف معياري 1.176 أي أنه يوجد 18 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 37.5% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي والأداء المستقبلي لها.

- العبارة رقم 05: الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة معلوماتها المالية قادر على تغير الخاصية التنبؤية فيها.

أي أنه يوجد 16 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 33.3 % ، و 14 حياد مثلت نسبة 29.2%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة معلوماتها المالية قادر على تغير الخاصية التنبؤية فيها

- العبارة رقم 06: المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكد لدي متخذي القرار.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.5 و انحراف معياري 1.185 أي أنه يوجد 19 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 39.6% ، و 12 حياد مثلت نسبة 25% وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكد لدي متخذي القرار

- العبارة رقم 07: المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء الفادحة.
- حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.96 و انحراف معياري 1.237، أي أنه يوجد 12 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 25% ، و 17 غير موافق بنسبة 35.4 % ، وهذا ما يعكس عدم موافقة أفراد عينة الدراسة فيما يخص المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء الفادحة.

- العبارة رقم 08: تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.
- حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.50 و انحراف معياري 1.149، أي أنه يوجد 17 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 35.4% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.

- العبارة رقم 09: توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تؤثر على القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 2.62 و انحراف معياري 1.360، أي أنه يوجد 13 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 27.1% ، و 12 محايد بنسبة 25 % ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة أن توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تؤثر على القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

تم صياغة فرضيتين رئيسيتين لدراسة هذا الموضوع وسيتم اختبار هذه الفرضيات بالاعتماد على نموذج الانحدار المتعدد واختبار فيشر Anova.

أولاً: مدي جودة القوائم المالية.

جاءت الفرضية الرئيسية الأولى: المراجعة الخارجية تؤثر على جودة القوائم المالية

وتنبثق من هاته الفرضية الرئيسية ثلاث فرضيات فرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة على تعزيز جودة القوائم المالية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم نظام الرقابة الداخلية لتعزيز جودة القوائم المالية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجمع أدلة الإثبات في تعزيز جودة القوائم المالية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإعداد التقرير في تعزيز جودة القوائم المالية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ولاختبار صحة هذه الفرضيات تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد والذي يقيس أثر المتغيرات المستقلة (قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات، إعداد التقرير) على المتغير التابع (جودة القوائم المالية)، والجدول الموالي يوضح نتائج تقدير الانحدار الخطي المتعدد:

الجدول رقم (19.3): نتائج تقدير الانحدار المتعدد لأقر قبول المهمة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الثبات وإعداد التقارير في تحسين جودة القوائم المالية .

قيمة β	T	مستوى المعنوية SIG	معامل التحديد R2	
0.129	1.043	0.303	0.983	قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة
0.956	8.383	000		تقييم نظام الرقابة الداخلية
-0.356	-2.486	0.017		جمع أدلة الإثبات
0.273	1.018	0.062		إعداد التقارير

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V.25.

بالنظر إلى الجدول رقم (18.3) نلاحظ أن:

- معامل التحديد يساوي 98.3% أي أن عناصر تمكين جودة القوائم المالية المتمثلة في (قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات، إعداد التقرير) تفسر الثقافة التنظيمية بنسبة 98.3% وهي نسبة كبيرة جدا.
- كما يتضح من نتائج التحليل وجود أثر إيجابي و معنوي لقبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة في تعزيز جودة القوائم المالية، وذلك من خلال قيمة المعامل $\beta=0.129$ التي جاءت موجبة، واختبار (t) لقبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة والذي بلغ قيمته (1.043). بمستوى دلالة معنوية (0.303) وهي أكبر من مستوى المعنوية 5%.
- وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة أعلاه يتم رفض الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة في تعزيز جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة (0.05)).
- كما أن هناك أثر إيجابي ومعنوي تقييم نظام الرقابة الداخلية في تعزيز جودة القوائم المالية، وذلك من خلال قيمة المعامل $\beta=0.956$ التي جاءت موجبة، واختبار (t) لمعامل تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي بلغ قيمته (8.383). بمستوى دلالة معنوية (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5%.
- وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة أعلاه يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية تقييم نظام الرقابة الداخلية في تعزيز جودة القوائم المالية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$).

- كذلك يتضح من نتائج التحليل وجود أثر سلبي معنوي لجمع أدلة الإثبات في تعزيز جودة القوائم المالية، وذلك من خلال قيمة المعامل $\beta = -0.356$ التي جاءت سالبة، واختبار (t) لجمع أدلة الإثبات والذي بلغ قيمته (-2.486). بمستوى دلالة معنوية (0.017) وهي أقل من مستوى المعنوية 5%.

وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة أعلاه يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجمع أدلة الإثبات في تعزيز جودة القوائم المالية عند مستوى دلالة (0.05)).

- ويتضح أيضا من نتائج التحليل أثر إيجابي ومعنوي لإعداد التقرير في تعزيز جودة القوائم المالية وذلك من خلال قيمة المعامل $\beta = 0.273$ التي جاءت موجبة، واختبار (t) لمعامل إعداد التقرير والذي بلغ قيمته (1.318). بمستوى دلالة معنوية (0.062) وهي أعلى من مستوى المعنوية 5%.

وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة أعلاه يتم رفض الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على أنه (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإعداد التقرير في تحسين جودة القوائم المالية عند مستوى دلالة (0.05) ما يعني عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإعداد التقرير في تحسين جودة القوائم المالية عند مستوى دلالة (0.05)).

خلاصة الفصل:

حاولنا في الفصل التطبيقي إسقاط الجوانب النظرية على العينة محل الدراسة، من خلال بناء استمارة الاستبيان وتوزيعها على الأساتذة الأكاديميين وذوي الاختصاص من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين ، وبعد جمع المعطيات وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، توصلنا إلى أن المراجعة الخارجية قيد الدراسة لها أهمية الحوافز كبيرة في التأثير على جودة القوائم المالية، واتضح وجود أثر إيجابي ومعنوي لكل من قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأثر سلبي و معنوي لجمع أدلة الإثبات ، أما بالنسبة لإعداد التقرير فجاء أثرها إيجابي وغير معنوي على جودة القوائم المالية وبالتالي فليس لها على تحسين جودة القوائم.

خاتمة

إن دراستنا لموضوع المراجعة كانت محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يتقن علم مراجعة الحسابات ويخطط بحمل تغيراته التي تشهد تطورا كبيرا في مجال الممارسة المهنية, وهو بمثابة محاولة منا لإبراز أهمية المراجعة الخارجية ودور المراجع الخارجي وذلك في ظل بذل جهد وراء الوصول إلى قوائم مالية تتحلى بالمصداقية وتعزيز ثقتها والتعبير العادل والملائم على وضعية المنشأة. بمختلف أنواعها.

وعلى ضوء ما تم تقديمه نظريا تم تدعيمه بدراسة تطبيقية أجريت على عينة من أساتذة أكاديميين و محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين ومدراء التنفيذيين وذلك بتوزيع استمارات عليهم. وبعد الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والخروج بمجموعة من الاقتراحات والتوصيات, دون نسيان وضع بعض الأفاق البحثية التي تكمل الموضوع المدروس

أولا: اختبار فرضيات الدراسة

- قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة تؤثر على جودة القوائم المالية.

- يؤثر تقييم نظام الرقابة على جودة القوائم المالية

- تؤثر أدلة الإثبات على جودة القوائم المالية

- يؤثر إعداد التقارير على جودة القوائم المالية

ثانيا: نتائج الدراسة

1- النتائج النظرية

- ❖ عرفت المراجعة الخارجية تطورا تاريخيا صاحب تطورات اقتصادية
- ❖ تسعى المراجعة الخارجية إلى إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية وعرضها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة محل للمراجعة
- ❖ يقوم المراجع عند أدائه لمهامه بإتباع منهجية منتظمة وفق مسار محدد للعمل
- ❖ يحكم عمل مراجع الحسابات مجموعة من المحددات النظرية (المبادئ والفروض, المعايير والمسؤوليات) التي تساعد في ضبط الممارسة المهنية

- ❖ إن التحلي بأخلاقيات المهنة من قبل المراجع يعتبر الضمان الوحيد حتى تتمكن مختلف الأطراف من الاعتماد رأيه الفني المحاييد كأساس لاتخاذ مختلف القرارات وتقديم الخدمات بالمستوى المطلوب
- ❖ يعتبر تقرير المراجع بمثابة وسيلة اتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية
- ❖ يتم إعداد القوائم المالية بناء على مبادئ وفروض لتحقيق أهداف تختلف باختلاف المستفيدين
- ❖ إن صحة القوائم المالية تعكس حقيقة الذمة المالية للمؤسسة والتي على ضوءها يستطيع مستعملي القوائم المالية الاعتماد عليها للخروج بقراراتهم المختلفة
- ❖ إن الوصول إلى تقديم معلومات ذات جودة عالية في القوائم المالية للمؤسسة يتطلب توفير مجموعة من المتطلبات
- ❖ تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الإجراءات التي يتبعها عند مراجعة هذه القوائم

2- النتائج التطبيقية

من خلال الفصل الثالث والمخصص للدراسة الميدانية، توصلنا إلى جملة من النتائج، منها :

- تبين إدراك العينة قيد الدراسة بأهمية المراجعة الخارجية ومدى تأثيرها على جودة القوائم والتقارير المالية.
- وجود أثر إيجابي ومعنوي لقبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة وكذلك لتقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا يعكس مدى إدراك عينة الدراسة لهذين العنصرين ومدى تأثرهما على جودة القوائم المالية.
- وجود أثر سلبي و معنوي لجمع أدلة الإثبات وهذا يثبت أنه هنالك أثر ذو دلالة إحصائية لجمع أدلة الإثبات في تعزيز جودة القوائم المالية.
- أما لمعامل إعداد التقرير فقد جاء أثرها إيجابي غير معنوي وهذا ينفي الفرضية الرابعة والتي تنص على أن هناك أثر لإعداد التقرير في تحسين جودة القوائم المالية

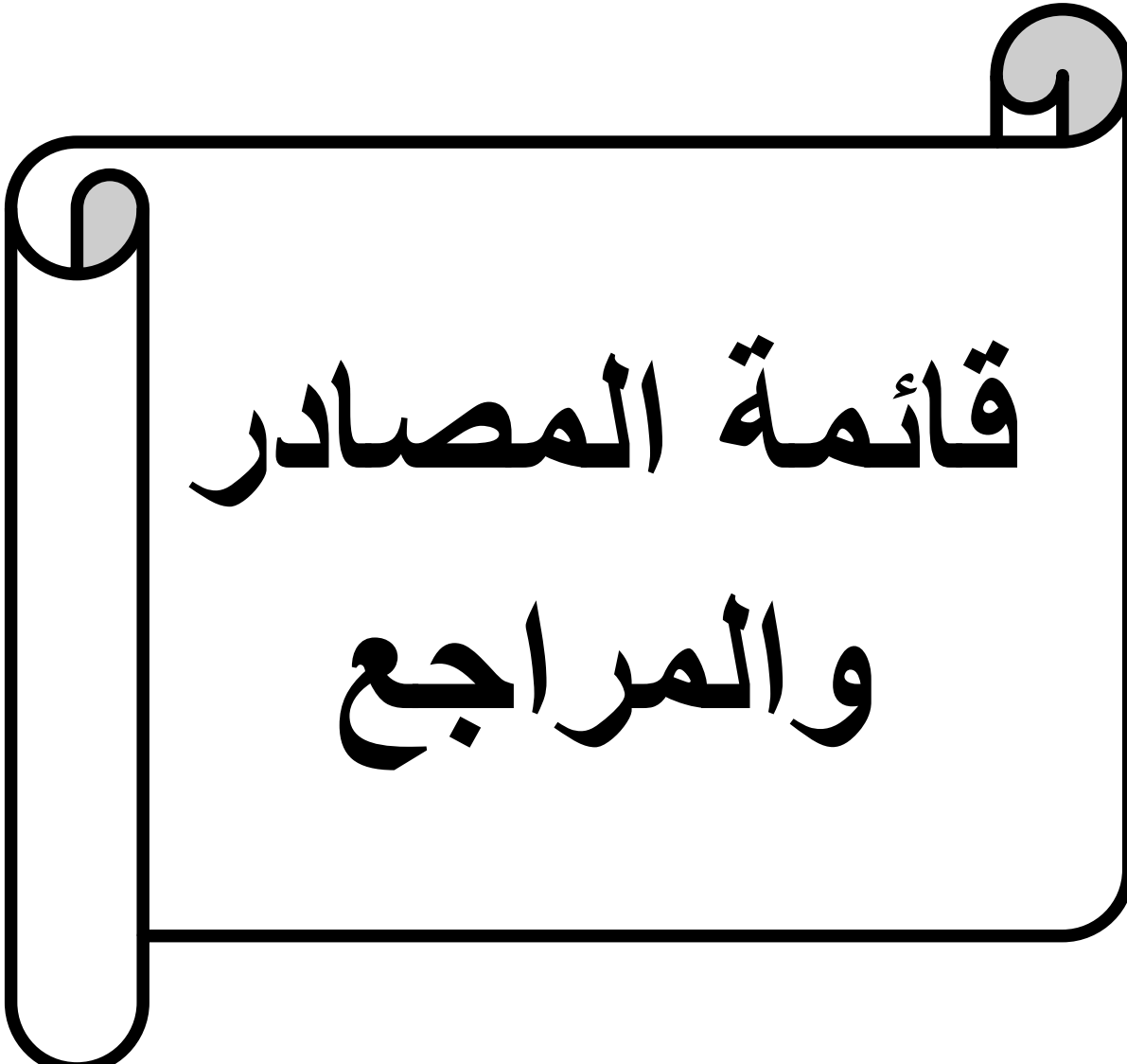
ثالثا: توصيات الدراسة

- ❖ إعلام جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة الخارجية بأهمية جودة القوائم المالية وجعلها المعيار المناسب عند اختيار مراجع الحسابات

- ❖ وضع نظام جيد للرقابة الداخلية
- ❖ على مسيري المؤسسات متابعة إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها
- ❖ ضرورة بذل مراجع الحسابات للمزيد من العناية المهنية أثناء تقييم أدلة الإثبات
- ❖ ضرورة طلب من المراجع فحص ومراجعة وتدقيق المستندات الخاصة بالإيرادات والمقبوضات باعتبارها أدلة الإثبات الأساسية

رابعاً: توصيات الدراسة :

بعد قيامنا بهذه الدراسة التي نعتقد إنها لم تنهي الموضوع بل فتحت باباً جيداً لمناقشة هذه العلاقة بين هذه المتغيرين نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات المكملة له



قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

أولا- الكتب

- 1- إبراهيم الهندي، الإدارة المالية و مدخل تحليل المعاصر ، القاهرة المكتب العربي حديث 2003
- 2- أبو رقة توفيق مصطفى، أسحق المصري عبد الهادي، تدقيق ومراجعة الحسابات، ط1، دار ومكتبة الكندي، الأردن، 2014
- 3- أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد الحديث، المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات، ، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008
- 4- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005
- 5- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق-، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009
- 6- أحمد حلمي جمعة، عصام فهد العرييد، زياد أحمد الزغي نظام المعلومات المحاسبية مدخل تطبيق معاصر، عمان :دار المناهج ، 2003
- 7- احمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية الإطار النظري والحتوى السلوكي ، دار النشر لنشر والتوزيع ، عمان ، 2009
- 8- احمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية- الإطار النظري والحتوى السلوكي-، دار النشر، عمان، الأردن، 1990
- 9- أحمد محمد المتور، شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية والمبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية ، الدار الجامعية مصر، 2003
- 10- أحمد محمد المتور، شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبة المالية والمبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية)، الدار الجامعية مصر، 2003

- 11- أرنز، ألفين و لوبك جميس، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة الديسطي، محمد عبد القادر و حجاج احمد حامد ، دار المريخ / العربية السعودية 2002
- 12- إسماعيل محمود إسماعيل، دور القوائم المالية المعدة وفق IRFS في توجيه وتشجيع الاستثمارات، القاهرة جامعة عين شمس، المجلة العلمية العدد الأول، يونيو 2008
- 13- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008
- 14- أمين السيد لطفي . التطورات الحديثة في المراجعة ، ط 1 ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2007
- 15- تركي ، محمود إبراهيم عبد السلام ، " تحليل التقارير المالية " ، مطابع جامعة الملك سعود ، 1995
- 16- جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007
- 17- حازم هاشم الألوسي، الطُّرُق إلى علم المراجعة والتدقيق، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة للنشر، ليبيا، 2003
- 18- حسين القاضي، سوسن حلبوني، مبادئ المحاسبة، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، 1998
- 19- حلوة ، رضوان حنان ، " مدخل النظرية المحاسبية ، الإطار الفكري - التطبيقات العملية "، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، 2005
- 20- حماد، طارق عبد العال ، 2007 ، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية
- 21- حميدة عطاء الله : الموجز في التحرير الإداري ، م س ذ
- 22- حنفى عبد الفتاح، القياس والتقويم في المحاسبة المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008
- 23- خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1998

- 24- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية ، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008
- 25- الخطيب ، خالد شحادة ، و المهائني ، محمد خالد ، المحاسبة الحكومية ، دار وائل للنشر و التوزيع، ط 1 عمان الأردن، 2010
- 26- خلاصي رضا ، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة ، ط 1 ، دار هومة ، الجزائر ، 2013
- 27- خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005
- 28- درّيد كامل آل شبيب، مقدمة في الإدارة المائّية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2009
- 29- دونالد ، كيسو ، وويجانت ، جييري ، " المحاسبة المتوسطة - الجزء الثاني " دار المريخ للنشر ، 1999
- 30- دونالد كيول جييري ويجانت، ترجمة احمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر، مصر، 1990
- 31- رضا خلاصي ، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة ، ط 1 ، دار هومة ، الجزائر ، 2013
- 32- رضوان العناتي، وآخرون، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2011
- 33- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي :مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، 2009
- 34- رضوان حلوة حنان، وآخرون، أسس المحاسبة المالية ، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، 2004
- 35- زهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، ط 1 ، دار الراية لنشر والتوزيع ، الأردن
- 36- سامح محمد رضا أحمد، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض السعودية، 2010

- 37- سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل-الإطار النظري-المعايير والقواعد -مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007
- 38- سواد زاهرة عاطف، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجة للنشر والتوزيع، عمان، 2009
- 39- شرويدر ، ريتشارد ، كلارك مارتل ، كاشي جاك ، " نظرية المحاسبة " ، مترجم دار المريخ للنشر ، 2006
- 40- شعيب شنوق، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008
- 41- شعيب شنوق، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008
- 42- الصبان محمد سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002 / 2003
- 43- الصبان محمد سمير، هلال عبد الله عبد العظيم، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000
- 44- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006
- 45- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة ، جزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2006
- 46- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية لعلبة، الأردن، 2005
- طواهر محمد التهامي ، صديقي مسعود ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر ، 2014
- 47- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السراسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990
- 48- عبد الحليم كراجة، وآخرن، الإدارة والتحليل المالي - أسس، مفاهيم، تطبيقات، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006

- 49- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2004
- 50- عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أصول المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000
- 51- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ،أسس المراجعة ، ط 1 ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007
- 52- عبد الكريم علي الرمحي : " تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية و الصناعية " ، بدون دار نشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2002
- 53- عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000
- 54- عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، أصول المحاسبة المالية، طبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005
- 55- عبد الوهاب، القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية، 2007
- 56- عبدالله ، عبد الماجد، مبادئ المراجعة، دن ، د.م ، 2002م
- 57- عصام الدين محمد متولي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الجزء 1 ، دار الكتاب الجامعي ، صنعاء ، اليمن ، 2009 ،
- 58- عطاء الله خليل، العوامل المؤثرة في التخطيط في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة دمشق، الد 16 ،العدد الثاني 2000
- 59- علي ، عبد الوهاب نصر ، شحاتة ، شحاتة السيد ، " دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2003
- 60- علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية الأردنية، عمان، الأردن، الطبعة الخامسة . 2014

- 61- علي محمد ثجيل المعموري، التخطيط الشامل لعملية التدقيق، منظور إبداعي باستخدام أسلوب pert، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد الثامن، العدد الأول، 2006
- 62- علي عباس، الإدارة المالية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008
- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، ط 2، دار المسيرة ، الأردن ، 2009
- 63- كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، 2006
- 64- كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الدار الجامعية، متر، 2004
- 65- كمال عبد العزيز النقّب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2004 ، ص 93
- 66- لبيب علي ، الفيومي مصطفى ، أصول المراجعة ، ط 1، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 1998 ،
- 67- لطفي، أمين السيد احمد ،التطورات الحديثة في المراجعة ،الدار الجامعية ،مصر 2007
- 68- مؤيد راضي خنفر، غسان فالح المطارنة، تحليل القوائم المالية -مدخل نظري وتطبيقي -، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006
- 69- مؤيد عبد الرحمن الدوري، نور الدين أديب أبو زناد، التحليل المالي باستخدام الحاسوب، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2006
- 70- محمد ، محمد الفيومي ، وآخرون ، " دراسة متقدمة في المراجعة " ، مكتب الجامعة الحديث ، الإسكندرية ، 2006
- 71- محمد الحسن حامد العركي ، أستاذ مساعد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة المشرق، تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية - الخرطوم بحري - الخرطوم السودان

- 72- محمد بوئن، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010
- 73- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003
- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت - لبنان ، 1990م
- 74- محمد عباس نواف الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009
- 75- محمد عبد حسين الفرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص: 115-128
- 76- محمد فاضل متعب ، خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، ط 1 ، دار كنوز المعرفة العلمية لنشر والتوزيع ، الأردن ، 2009
- 77- محمود أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2008
- 78- مصطفى رضا عبد الرحمن، يحي أحمد قللي، مبادئ المحاسبة المالية ، الإسكندرية :مركز الإسكندرية للكتاب، 1996
- 79- مصطفى سليمان محمد، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014
- 80- مصطفى سليمان محمد، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014
- 81- مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2008
- 82- ناصر نور الدين عبد اللطيف، أساسيات المحاسبة المالية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006

- 83- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، 2009
- 84- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2004
- 85- وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمه احمد حامد حجاج، كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية
- 86- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات - بين النظرية والتطبيق-، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007

ثانيا- الأطروحات والرسائل

- 87- أبو حمام ، ماجد أبو سمعين ، 2009 ، اثر تطبيق قواعد الحوكمة علي الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية " دراسة ميدانية علي الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية " رسالة ماجستير ، جامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، غزة
- 88- احمد جميل محمد عبده ، مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة دكتوراه ، قسم المحاسبة ، جامعة ام درمان ، السودان ، 2018
- 89- أحمد الهادي ضيف الله، جودة المعلومات المالية ودورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة البليدة 2010
- 90- بوقابة زنبب ، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2010-2011
- 91- الخزعلي، ألاء شمس الدين، نموذج حديث لمقترح لهرمية المعلومات المحاسبية الحكومية، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، عام 2007
- 92 - زالسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.2012

- 93- سعاد ركيمة، مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية باستخدام مؤشرات التحليل المالي ، مذكرة ماستر جامعة جيجل، 2013-2014
- 94- عمر ديلملي، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، 2009
- 95- قليل الهادي ، دور محافظ الحسابات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية وإضفاء الثقة على القوائم المالية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، 2012 – 2013
- 96- لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،مذكرة ماستر، جامعة الوادي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، 2015
- 97- محمد الدينوري سالمي وفاطمة علاق ، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية جامعة حمه لخضر ، الوادي ، العدد 08 ، 2017
- 98- مراد بودياب ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية (دراسة لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص: محاسبة وإدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل - 2014 – 2015
- 99- هاني عبد الوهاب وآخرون ، دور المراجعة الخارجية للحسابات في التقرير عن استمرارية المؤسسة . مذكرة ماستر . تخصص محاسبة . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة حمه لخضر ، الوادي ، 2019-2020
- 100- وسيلة بوخالفة ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ،مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2013

ثالثا - الدوريات والمجلات

101- أحمد مخلوف، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13-15 أكتوبر 2009

102- بوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي نظرية ودروس، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2018

103- السنوسي، أحمد محمد عباس إبراهيم. المراجعة الخارجية ودورها في جودة التقارير المالية والتنبؤ بالفشل المالي في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد - الخرطوم: جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، كليه الدراسات التجارية، 2018

104- منصور، جورج " التقرير عن البيانات المالية المرحلية " مجلة المدقق، العدد 39، 1999

105- هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعالية الملتقى الوطني للحكومة المحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، المنعقد 11/12/2011 جانفي 2011

رابعاً: الجرائد :

106- الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007،

107- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، سنة 2009، المؤرخ في 2009/03/25

108- قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتضمن مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد، الجريدة الرسمية رقم 42، 11 / 07 / 2010

المراجع باللغة الأجنبية

109- Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit, Berti édition, Alger, 2005

110- Hossain, Mohammed ; Hammami, Helmi,2339. Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country: The case of Qatar, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting

112- International Accounting Standards Committee, IASC, " Interim Financial Reporting ", 34, 2006

مواقع انترنت

113- موقع انترنت <https://www.djelfa.info/vb/archive/index.php/t-58642.html> م ولاي حوسين ، محاضرات المراجعة ، يوم 14 فيفري 2022

114- موقع انترنت-<https://www.malek-accounting.com/2020/07/Audit%20report.html> تقرير مراجع الحسابات ، يوم 09 فيفري 2022

الملاحق

الملحق رقم 01
استمارة الاستبيان



جامعة الشهيد حمّة لخضر
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: مالية محاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق



استبيان البحث

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

يقوم الطلبة بإجراء دراسة بعنوان " دور المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية" وذلك كبحث أكاديمي لاستكمال نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي ، ولهذا يأمل الطلبة في تعاونكم عند ملئ الاستبانة وتحري الدقة والموضوعية في الإجابة على فقراتها .
كما نحيطكم علما أن نتائج صحة هذا الاستبيان تعتمد على مدى صحة إجاباتكم .

طلبة البحث:الأستاذ المشرف:

أ.د.سالمي محمد الدينوري

- بلول رفيدة
- بالعروسي حنان
- العايب زكية
- بكاكرة شيماء

أولا : البيانات الشخصية والوظيفية

الرجاء وضع علامة (X) في المكان المناسب

☐	من 31 إلى 40 سنة	☐	العمر: من 20 إلى 30 سنة
☐	أكثر من 50 سنة	☐	من 41 إلى 50 سنة

☐	دكتوراه	☐	ماجستير	☐	ليسانس	
					☐	شهادة أخرى

☐	خبير محاسبي	☐	محافظ حسابات	☐	أستاذ جامعي	
					☐	مدراء تنفيذيين

☐	من 10 إلى 20 سنة	☐	أقل 10 من سنوات
☐	أكثر من 30 سنة	☐	من 21 إلى 30 سنة

ثانيا: معلومات حول الدراسة .

المحور الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة.					
2	يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب					
3	يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة.					
4	يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة.					
5	يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة.					

المحور الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

1	يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية.				
2	يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.				
3	يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام.				
4	المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية.				
5	المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي.				
6	المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية				

المحور الثالث: جمع أدلة الإثبات.

1	يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة لصحة أرصدة الحسابات.				
2	يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى.				
3	يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات.				
4	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال لمسنة السابقة مع القيود الافتتاحية للسنة الحالية.				
5	يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الوثائق المحاسبية.				

.المحور الرابع: إعداد التقرير

					1	تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية
					2	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكاملة لأعلام المستخدمين
					3	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة
					4	تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة
					5	يقدم مراجع الحسابات أنواع التقارير حسب معايير المراجعة الدولية والوطنية

المحور الخامس:مدى جودة القوائم المالية

1	تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية.				
2	تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية.				
3	المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المستقبلية المالية.				
4	يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي والأداء المستقبلي لها.				
5	الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة معلوماتها المالية قادر على تغير الخاصية التنبؤية فيها.				
6	المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكد لدي متخذي القرار.				
7	المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء الفادحة.				

					8 تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.
					9 توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تؤثر على القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية.

شكرا لكم على مساهمتكم وتعاونكم معنا "

الملحق رقم 02
مخرجات SPSS V25

```

CORRELATIONS
/VARIABLES=B B1 B2 B3 B4 B5
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

```

Correlations

Notes		
Output Created		06-JUN-2022 09:47:16
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=B B1 B2 B3 B4 B5 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00.06
	Elapsed Time	00:00:00.10

Correlations

		يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة	قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة
قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة	Pearson Correlation	.516**	.700**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة	Pearson Correlation	.304*	1	.700**
	Sig. (2-tailed)	.036		.000
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب	Pearson Correlation	1	.304*	.516**
	Sig. (2-tailed)		.036	.000
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة.	Pearson Correlation	.194	.161	.461**
	Sig. (2-tailed)	.187	.274	.001
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة	Pearson Correlation	-.049-	.453**	.657**
	Sig. (2-tailed)	.738	.001	.000
	N	48	48	48
يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة.	Pearson Correlation	.110	.325*	.700**
	Sig. (2-tailed)	.455	.024	.000
	N	48	48	48

Correlations

		يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة	يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة	يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة
قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة	Pearson Correlation	.461**	.657**	.700**
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.000
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة	Pearson Correlation	.161	.453**	.325*
	Sig. (2-tailed)	.274	.001	.024
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب	Pearson Correlation	.194	-.049-	.110
	Sig. (2-tailed)	.187	.738	.455
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة.	Pearson Correlation	1	.099	.081
	Sig. (2-tailed)		.502	.586
	N	48	48	48

يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة	Pearson Correlation	.099	1	.462**
	Sig. (2-tailed)	.502		.001
	N	48	48	48
يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة	Pearson Correlation	.081	.462**	1
	Sig. (2-tailed)	.586	.001	
	N	48	48	48

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

CORRELATIONS

```

/VARIABLES=C C1 C2 C3 C4 C5 C6
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

```

Correlations

Notes

Output Created		06-JUN-2022 09:47:58
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.

Syntax	CORRELATIONS /VARIABLES=C C1 C2 C3 C4 C5 C6 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.	
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.04

Correlations

		تقييم نظام الرقابة الداخلية	يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية	يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة
تقييم نظام الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	1	.687**	.726**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية.	Pearson Correlation	.687**	1	.578**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.	Pearson Correlation	.726**	.578**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام.	Pearson Correlation	.718**	.311*	.453**
	Sig. (2-tailed)	.000	.031	.001
	N	48	48	48
المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية.	Pearson Correlation	.703**	.481**	.424**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.003
	N	48	48	48
المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي.	Pearson Correlation	.517**	.158	.198
	Sig. (2-tailed)	.000	.283	.177
	N	48	48	48
المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	.587**	.268	.226
	Sig. (2-tailed)	.000	.065	.122
	N	48	48	48

Correlations

		يقوم المراجع الخارجي بإختبارات الالتزام	المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية	المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي
تقييم نظام الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	.718**	.703**	.517**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000

	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية.	Pearson Correlation	.311*	.481**	.158
	Sig. (2-tailed)	.031	.001	.283
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.	Pearson Correlation	.453**	.424**	.198
	Sig. (2-tailed)	.001	.003	.177
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام.	Pearson Correlation	1	.551**	.114
	Sig. (2-tailed)		.000	.439
	N	48	48	48
المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية.	Pearson Correlation	.551**	1	.074
	Sig. (2-tailed)	.000		.618
	N	48	48	48
المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي.	Pearson Correlation	.114	.074	1
	Sig. (2-tailed)	.439	.618	
	N	48	48	48
المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	Pearson Correlation	.244	.126	.582**
	Sig. (2-tailed)	.095	.393	.000
	N	48	48	48

Correlations

المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقييم نظام الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	.587**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	48
يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية.	Pearson Correlation	.268
	Sig. (2-tailed)	.065
	N	48
يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.	Pearson Correlation	.226
	Sig. (2-tailed)	.122
	N	48
يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام.	Pearson Correlation	.244
	Sig. (2-tailed)	.095
	N	48
المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية.	Pearson Correlation	.126
	Sig. (2-tailed)	.393
	N	48
المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي.	Pearson Correlation	.582**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	48

المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة	Pearson Correlation	1
الداخلية	Sig. (2-tailed)	
	N	48

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

CORRELATIONS

```
/VARIABLES=D D1 D2 D3 D4 D5
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.
```

Correlations

Notes		
Output Created		06-JUN-2022 09:48:38
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=D D1 D2 D3 D4 D5 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00.00

Correlations

		جمع أدلة الإثبات	يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة لصحة أرصدة الحسابات	يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى
جمع أدلة الإثبات	Pearson Correlation	1	.627**	.752**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة لصحة أرصدة الحسابات	Pearson Correlation	.627**	1	.461**
	Sig. (2-tailed)	.000		.001
	N	48	48	48
يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى	Pearson Correlation	.752**	.461**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	
	N	48	48	48
يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات	Pearson Correlation	.544**	.063	.398**
	Sig. (2-tailed)	.000	.669	.005
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال لمسنة السابقة مع القيود الافتتاحية للمسنة الحالية	Pearson Correlation	.645**	.098	.305*
	Sig. (2-tailed)	.000	.507	.035
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الوثائق المحاسبية	Pearson Correlation	.707**	.220	.345*
	Sig. (2-tailed)	.000	.133	.016
	N	48	48	48

Correlations

		يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال لمسنة السابقة مع القيود الافتتاحية للمسنة الحالية	يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الوثائق المحاسبية
جمع أدلة الإثبات	Pearson Correlation	.544**	.645**	.707**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة لصحة أرصدة الحسابات	Pearson Correlation	.063	.098	.220
	Sig. (2-tailed)	.669	.507	.133
	N	48	48	48
يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى	Pearson Correlation	.398**	.305*	.345*
	Sig. (2-tailed)	.005	.035	.016

	N	48	48	48
يستند المراجع الخارجي على دقة نظام	Pearson Correlation	1	.183	.287*
الرقابة الداخلية كدليل للإثبات	Sig. (2-tailed)		.213	.048
	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة	Pearson Correlation	.183	1	.550**
قيود الإقفال لمسنة السابقة مع القيود	Sig. (2-tailed)	.213		.000
الاقتناحية للسنة الحالية	N	48	48	48
يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الوثائق	Pearson Correlation	.287*	.550**	1
المحاسبية	Sig. (2-tailed)	.048	.000	
	N	48	48	48

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

CORRELATIONS

```

/VARIABLES=E E1 E2 E3 E4 E5
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

```

Correlations

Notes

Output Created		06-JUN-2022 09:49:08
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.

Cases Used		Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=E E1 E2 E3 E4 E5 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00.09
	Elapsed Time	00:00:00.11

Correlations

		إعداد التقرير	تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكاملة لأعلام المستخدمين
إعداد التقرير	Pearson Correlation	1	.534**	.779**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	48	48	48
تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية	Pearson Correlation	.534**	1	.356*
	Sig. (2-tailed)	.000		.013
	N	48	48	48
يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكاملة لأعلام المستخدمين	Pearson Correlation	.779**	.356*	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.013	
	N	48	48	48
يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة	Pearson Correlation	.563**	.171	.449**
	Sig. (2-tailed)	.000	.246	.001
	N	48	48	48
تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة	Pearson Correlation	.646**	.098	.252
	Sig. (2-tailed)	.000	.508	.084
	N	48	48	48
يقدم مراجع الحسابات أنواع التقارير حسب معايير المراجعة الدولية والوطنية	Pearson Correlation	.656**	.246	.443**
	Sig. (2-tailed)	.000	.092	.002
	N	48	48	48

Correlations

		يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة	تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة	يقدم مراجع الحسابات أنواع التقارير حسب معايير المراجعة الدولية والوطنية
إعداد التقرير	Pearson Correlation	.563**	.646**	.656**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	48	48	48
تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية	Pearson Correlation	.171	.098	.246
	Sig. (2-tailed)	.246	.508	.092
	N	48	48	48
يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكاملة لأعلام المستخدمين	Pearson Correlation	.449**	.252	.443**
	Sig. (2-tailed)	.001	.084	.002
	N	48	48	48
يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة	Pearson Correlation	1	.291*	-.084-
	Sig. (2-tailed)		.045	.570
	N	48	48	48
تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة	Pearson Correlation	.291*	1	.356*
	Sig. (2-tailed)	.045		.013
	N	48	48	48
يقدم مراجع الحسابات أنواع التقارير حسب معايير المراجعة الدولية والوطنية	Pearson Correlation	-.084-	.356*	1
	Sig. (2-tailed)	.570	.013	
	N	48	48	48

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

CORRELATIONS

```

/VARIABLES=F F1 F2 F3 F4 F5 F6 F7 F8 F9
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

```

Correlations

Notes

Output Created	06-JUN-2022 09:49:46
Comments	

Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=F F1 F2 F3 F4 F5 F6 F7 F8 F9 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00.11
	Elapsed Time	00:00:00.12

Correlations

		مدى جودة القوائم المالية	الوضوح في عرض معلوماتها المالية	إفصاحها على المعلومة المالية	تأثير في القرارات المستقبلية المالية
مدى جودة القوائم المالية	Pearson Correlation	1	.636**	.635**	.751**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N	48	48	48	48
تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية.	Pearson Correlation	.636**	1	.507**	.276
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.057
	N	48	48	48	48
تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية	Pearson Correlation	.635**	.507**	1	.387**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.007
	N	48	48	48	48
المعلومات المالية التي تعرضها	Pearson Correlation	.751**	.276	.387**	1

المؤسسة قادرة على تأثير في	Sig. (2-tailed)	.000	.057	.007	
القرارات المستقبلية المالية	N	48	48	48	48
يمكن الاعتماد على المعلومات	Pearson Correlation	.673**	.399**	.309*	.602**
المالية التي تعرضها المؤسسة	Sig. (2-tailed)	.000	.005	.033	.000
كأساس لتنبؤ للمركز المالي والأداء	N	48	48	48	48
المستقبلي لها					
الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة	Pearson Correlation	.754**	.425**	.276	.586**
معلوماتها المالية قادر على تغيير	Sig. (2-tailed)	.000	.003	.057	.000
الخاصية التنبؤية فيها	N	48	48	48	48
المعلومات التي تعرضها المؤسسة	Pearson Correlation	.771**	.243	.360*	.586**
قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد	Sig. (2-tailed)	.000	.097	.012	.000
أو زيادة درجة التأكد لدي متخذي	N	48	48	48	48
القرار					
المعلومات المعروضة من طرف	Pearson Correlation	.575**	.270	.282	.258
المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء	Sig. (2-tailed)	.000	.064	.052	.076
الفادحة	N	48	48	48	48
تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية	Pearson Correlation	.666**	.467**	.465**	.366*
عند عرضها لمعلوماتها المالية	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.001	.011
	N	48	48	48	48
توازن المؤسسة وعدم حذف أي	Pearson Correlation	.797**	.468**	.493**	.596**
معلومة تأثر على القرارات	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.000	.000
المستقبلية للمستخدمين عند عرضها	N	47	47	47	47
لمعلوماتها المالية					

Correlations

المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء الفادحة	المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكد لدي متخذي القرار	الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة معلوماتها المالية قادر على تغيير الخاصية التنبؤية فيها	يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي والأداء المستقبلي لها		
مدى جودة القوائم المالية	Pearson Correlation	.771**	.754**	.673**	.575**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	48	48	48	48
تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية	Pearson Correlation	.243	.425**	.399**	.270
	Sig. (2-tailed)	.097	.003	.005	.064
	N	48	48	48	48
تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية	Pearson Correlation	.360*	.276	.309*	.282
	Sig. (2-tailed)	.012	.057	.033	.052
	N	48	48	48	48
المعلومات المالية التي تعرضها	Pearson Correlation	.586**	.586**	.602**	.258

المؤسسة قادرة على تأثير في	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.076
القرارات المستقبلية المالية	N	48	48	48	48
يمكن الاعتماد على المعلومات	Pearson Correlation	1	.585**	.427**	.124
المالية التي تعرضها المؤسسة	Sig. (2-tailed)		.000	.002	.400
كأساس لتنبؤ للمركز المالي والأداء	N	48	48	48	48
المستقبلي لها					
الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة	Pearson Correlation	.585**	1	.604**	.389**
معلوماتها المالية قادر على تغيير	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.006
الخاصية التنبؤية فيها	N	48	48	48	48
المعلومات التي تعرضها المؤسسة	Pearson Correlation	.427**	.604**	1	.581**
قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد	Sig. (2-tailed)	.002	.000		.000
أو زيادة درجة التأكد لدي متخذي	N	48	48	48	48
القرار					
المعلومات المعروضة من طرف	Pearson Correlation	.124	.389**	.581**	1
المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء	Sig. (2-tailed)	.400	.006	.000	
الفادحة	N	48	48	48	48
تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية	Pearson Correlation	.378**	.319*	.406**	.285*
عند عرضها لمعلوماتها المالية	Sig. (2-tailed)	.008	.027	.004	.050
	N	48	48	48	48
توازن المؤسسة وعدم حذف أي	Pearson Correlation	.394**	.520**	.578**	.374**
معلومة تأثر على القرارات	Sig. (2-tailed)	.006	.000	.000	.010
المستقبلية للمستخدمين عند عرضها	N	47	47	47	47
لمعلوماتها المالية					

Correlations

		تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية	توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تأثر على القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية
مدى جودة القوائم المالية	Pearson Correlation	.666**	.797**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000
	N	48	47
تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية	Pearson Correlation	.467**	.468**
	Sig. (2-tailed)	.001	.001
	N	48	47
تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية	Pearson Correlation	.465**	.493**
	Sig. (2-tailed)	.001	.000
	N	48	47
المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المستقبلية المالية	Pearson Correlation	.366*	.596**
	Sig. (2-tailed)	.011	.000
	N	48	47
يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها	Pearson Correlation	.378**	.394**

المؤسسة كأساس للتنبؤ للمركز المالي والأداء	Sig. (2-tailed)	.008	.006
المستقبلي لها	N	48	47
الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة معلوماتها المالية	Pearson Correlation	.319*	.520**
قادر على تغير الخاصية التنبؤية فيها	Sig. (2-tailed)	.027	.000
	N	48	47
المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على	Pearson Correlation	.406**	.578**
تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكد لدي	Sig. (2-tailed)	.004	.000
متمخذي القرار	N	48	47
المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من	Pearson Correlation	.285*	.374**
التحيز و الأخطاء الفادحة	Sig. (2-tailed)	.050	.010
	N	48	47
تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها	Pearson Correlation	1	.513**
لمعلوماتها المالية	Sig. (2-tailed)		.000
	N	48	47
توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تأثر على	Pearson Correlation	.513**	1
القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها	Sig. (2-tailed)	.000	
لمعلوماتها المالية	N	47	47

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

RELIABILITY

```

/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Reliability

Notes

Output Created	06-JUN-2022 09:50:21	
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>

	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	48	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	48	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.563	5

```
RELIABILITY
/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
```

/MODEL=ALPHA.

Reliability

Notes		
Output Created		06-JUN-2022 09:51:00
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	48	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	48	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.733	6

```
RELIABILITY
/VARIABLES=D1 D2 D3 D4 D5
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created		06-JUN-2022 09:51:30
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
	Matrix Input	

Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=D1 D2 D3 D4 D5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	48	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	48	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.647	5

```

RELIABILITY
/VARIABLES=E1 E2 E3 E4 E5
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Reliability

Notes		
Output Created		06-JUN-2022 09:52:02
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=E1 E2 E3 E4 E5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.03
	Elapsed Time	00:00:00.03

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	48	100.0

Excluded ^a	0	.0
Total	48	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.625	5

```
RELIABILITY
/VARIABLES=F1 F2 F3 F4 F5 F6 F7 F8 F9
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes		
Output Created		06-JUN-2022 09:52:30
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.

Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=F1 F2 F3 F4 F5 F6 F7 F8 F9 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.03

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	47	97.9
	Excluded ^a	1	2.1
	Total	48	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.867	9

```

RELIABILITY
/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 C1 C2 C3 C4 C5 C6 D1 D2 D3 D4 D5 E1 E2 E3 E4 E5 F1
F2 F3 F4 F5 F6 F7 F8
F9
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Reliability

Notes

Output Created		06-JUN-2022 09:52:46
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 C1 C2 C3 C4 C5 C6 D1 D2 D3 D4 D5 E1 E2 E3 E4 E5 F1 F2 F3 F4 F5 F6 F7 F8 F9 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.03

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	47	97.9
	Excluded ^a	1	2.1

Total	48	100.0
-------	----	-------

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.888	30

```
FREQUENCIES VARIABLES=A1 A2 A3 A4
/ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created		06-JUN-2022 09:53:00
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=A1 A2 A3 A4 /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

Statistics

		العمر	المؤهل العلمي	الوظيفة الحالية	الخبرة المهنية
N	Valid	48	48	48	48
	Missing	0	0	0	0

Frequency Table

		العمر		Valid Percent	Cumulative Percent
		Frequency	Percent		
Valid	من 20 إلى 30 سنة	13	27.1	27.1	27.1
	من 31 إلى 40 سنة	23	47.9	47.9	75.0
	من 41 إلى 50 سنة	9	18.8	18.8	93.8
	أكثر من 50 سنة	3	6.3	6.3	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

		المؤهل العلمي		Valid Percent	Cumulative Percent
		Frequency	Percent		
Valid	ليسانس	17	35.4	35.4	35.4
	ماجستير	11	22.9	22.9	58.3
	دكتوراه	16	33.3	33.3	91.7
	شهادة أخرى	4	8.3	8.3	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

		الوظيفة الحالية		Valid Percent	Cumulative Percent
		Frequency	Percent		
Valid	أستاذ جامعي	16	33.3	33.3	33.3
	محافظ حسابات	31	64.6	64.6	97.9
	مدراء تنفيذيين	1	2.1	2.1	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

		الخبرة المهنية			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل 10 من سنوات	21	43.8	43.8	43.8
	من 10 إلى 20 سنة	22	45.8	45.8	89.6
	من 21 إلى 30 سنة	5	10.4	10.4	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

```

FREQUENCIES VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.

```

Frequencies

Notes		
Output Created		06-JUN-2022 09:53:31
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.

Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

Statistics

		يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب	يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة	يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة	يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة
N	Valid	48	48	48	48
	Missing	0	0	0	0
Mean		1.67	2.13	1.73	2.06
Std. Deviation		.753	1.024	.818	1.130

Frequency Table

يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	22	45.8	45.8	45.8
	موافق	22	45.8	45.8	91.7
	محايد	2	4.2	4.2	95.8
	غير موافق	2	4.2	4.2	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	16	33.3	33.3	33.3
	موافق	16	33.3	33.3	66.7
	محايد	10	20.8	20.8	87.5
	غير موافق	6	12.5	12.5	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	22	45.8	45.8	45.8
	موافق	19	39.6	39.6	85.4
	محايد	5	10.4	10.4	95.8
	غير موافق	2	4.2	4.2	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	16	33.3	33.3	33.3
	موافق	19	39.6	39.6	72.9
	محايد	7	14.6	14.6	87.5
	غير موافق	6	12.5	12.5	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	9	18.8	18.8	18.8
	موافق	18	37.5	37.5	56.3
	محايد	12	25.0	25.0	81.3
	غير موافق	6	12.5	12.5	93.8
	غير موافق بشدة	3	6.3	6.3	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6
/STATISTICS=STDDEV MEAN
/ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created		06-JUN-2022 09:54:00
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Statistics

		يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية	يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة	يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام	المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية	المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي
N	Valid	48	48	48	48	48
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		1.77	2.42	2.52	2.69	2.33
Std. Deviation		.881	.986	1.220	1.133	1.018

Statistics

المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية

N	Valid	48
	Missing	0

Mean	2.79
Std. Deviation	.874

Frequency Table

يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	24	50.0	50.0	50.0
	موافق	12	25.0	25.0	75.0
	محايد	11	22.9	22.9	97.9
	غير موافق	1	2.1	2.1	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	8	16.7	16.7	16.7
	موافق	21	43.8	43.8	60.4
	محايد	10	20.8	20.8	81.3
	غير موافق	9	18.8	18.8	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	12	25.0	25.0	25.0
	موافق	15	31.3	31.3	56.3
	محايد	6	12.5	12.5	68.8
	غير موافق	14	29.2	29.2	97.9
	غير موافق بشدة	1	2.1	2.1	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	8	16.7	16.7	16.7
	موافق	12	25.0	25.0	41.7
	محايد	19	39.6	39.6	81.3
	غير موافق	5	10.4	10.4	91.7
	غير موافق بشدة	4	8.3	8.3	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	10	20.8	20.8	20.8
	موافق	20	41.7	41.7	62.5
	محايد	11	22.9	22.9	85.4
	غير موافق	6	12.5	12.5	97.9
	غير موافق بشدة	1	2.1	2.1	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	2	4.2	4.2	4.2
	موافق	17	35.4	35.4	39.6
	محايد	19	39.6	39.6	79.2
	غير موافق	9	18.8	18.8	97.9
	غير موافق بشدة	1	2.1	2.1	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

FREQUENCIES VARIABLES=D1 D2 D3 D4 D5
 /STATISTICS=STDDEV MEAN
 /ORDER=ANALYSIS.

Frequencies

Notes

Output Created		06-JUN-2022 09:54:19
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=D1 D2 D3 D4 D5 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Statistics

		يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال لمسنة السابقة مع القيود الافتتاحية للسنة الحالية.	يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات.	يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى.	يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة لصحة أرصدة الحسابات.	
N	Valid	48	48	48	48	48
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		2.02	2.10	2.17	1.94	1.75
Std. Deviation		1.041	.881	.859	1.262	.863

Frequency Table

يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة لصحة أرصدة الحسابات.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	27	56.3	56.3	56.3
	موافق	8	16.7	16.7	72.9
	محايد	3	6.3	6.3	79.2
	غير موافق	9	18.8	18.8	97.9
	غير موافق بشدة	1	2.1	2.1	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	10	20.8	20.8	20.8
	موافق	23	47.9	47.9	68.8
	محايد	13	27.1	27.1	95.8
	غير موافق	1	2.1	2.1	97.9
	غير موافق بشدة	1	2.1	2.1	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	13	27.1	27.1	27.1
	موافق	20	41.7	41.7	68.8
	محايد	12	25.0	25.0	93.8
	غير موافق	3	6.3	6.3	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال لمسنة السابقة مع القيود الافتتاحية للمسنة الحالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	18	37.5	37.5	37.5
	موافق	16	33.3	33.3	70.8
	محايد	11	22.9	22.9	93.8
	غير موافق	1	2.1	2.1	95.8
	غير موافق بشدة	2	4.2	4.2	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الوثائق المحاسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	22	45.8	45.8	45.8
	موافق	19	39.6	39.6	85.4
	محايد	4	8.3	8.3	93.8
	غير موافق	3	6.3	6.3	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

```

FREQUENCIES VARIABLES=E1 E2 E3 E4 E5
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.

```

Frequencies

Notes

Output Created		06-JUN-2022 09:54:53
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>

N of Rows in Working Data File		48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=E1 E2 E3 E4 E5 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

Statistics

		تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكاملة لأعلام المستخدمين	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة	تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة	يقدم مراجع الحسابات أنواع التقارير حسب معايير المراجعة الدولية والوطنية
N	Valid	48	48	48	48	48
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		1.67	2.15	2.31	2.40	2.50
Std. Deviation		.753	.899	.993	.962	1.149

Frequency Table

تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	23	47.9	47.9	47.9
	موافق	19	39.6	39.6	87.5
	محايد	5	10.4	10.4	97.9
	غير موافق	1	2.1	2.1	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكاملة لأعلام المستخدمين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	11	22.9	22.9	22.9
	موافق	24	50.0	50.0	72.9
	محايد	8	16.7	16.7	89.6
	غير موافق	5	10.4	10.4	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	11	22.9	22.9	22.9
	موافق	18	37.5	37.5	60.4
	محايد	12	25.0	25.0	85.4
	غير موافق	7	14.6	14.6	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	6	12.5	12.5	12.5
	موافق	24	50.0	50.0	62.5
	محايد	14	29.2	29.2	91.7
	غير موافق	1	2.1	2.1	93.8
	غير موافق بشدة	3	6.3	6.3	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يقدم مراجع الحسابات أنواع التقارير حسب معايير المراجعة الدولية والوطنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	8	16.7	16.7	16.7
	موافق	22	45.8	45.8	62.5
	محايد	7	14.6	14.6	77.1
	غير موافق	8	16.7	16.7	93.8

غير موافق بشدة	3	6.3	6.3	100.0
Total	48	100.0	100.0	

```

FREQUENCIES VARIABLES=F1 F2 F3 F4 F5 F6 F7 F8 F9
/STATISTICS=STDDEV MEAN
/ORDER=ANALYSIS.

```

Frequencies

Notes		
Output Created	06-JUN-2022 09:55:14	
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax	FREQUENCIES VARIABLES=F1 F2 F3 F4 F5 F6 F7 F8 F9 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.	
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Statistics

		يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي والأداء المستقبلي لها.	المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المستقبلية المالية.	تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية.	تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية.
N	Valid	48	48	48	48
	Missing	0	0	0	0
Mean		2.25	2.31	2.17	2.21
Std. Deviation		1.176	1.240	.996	1.110

Statistics

		توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تؤثر على القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية.	تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.	المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء الفادحة.	المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكد لدي متخذي القرار.
N	Valid	47	48	48	48
	Missing	1	0	0	0
Mean		2.62	2.50	2.96	2.50
Std. Deviation		1.360	1.149	1.237	1.185

Frequency Table

تحرص المؤسسة على البساطة و الوضوح في عرض معلوماتها المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	16	33.3	33.3	33.3
	موافق	14	29.2	29.2	62.5
	محايد	11	22.9	22.9	85.4
	غير موافق	6	12.5	12.5	97.9
	غير موافق بشدة	1	2.1	2.1	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	14	29.2	29.2	29.2
	موافق	18	37.5	37.5	66.7
	محايد	10	20.8	20.8	87.5
	غير موافق	6	12.5	12.5	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المستقبلية المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	12	25.0	25.0	25.0
	موافق	22	45.8	45.8	70.8
	محايد	7	14.6	14.6	85.4
	غير موافق	1	2.1	2.1	87.5
	غير موافق بشدة	6	12.5	12.5	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي والأداء المستقبلي لها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	14	29.2	29.2	29.2
	موافق	18	37.5	37.5	66.7
	محايد	10	20.8	20.8	87.5
	غير موافق	2	4.2	4.2	91.7
	غير موافق بشدة	4	8.3	8.3	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة معلوماتها المالية قادر على تغير الخاصية التنبؤية فيها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	8	16.7	16.7	16.7
	موافق	16	33.3	33.3	50.0
	محايد	14	29.2	29.2	79.2
	غير موافق	6	12.5	12.5	91.7
	غير موافق بشدة	4	8.3	8.3	100.0

Total	48	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

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

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	9	18.8	18.8	18.8
	موافق	19	39.6	39.6	58.3
	محايد	12	25.0	25.0	83.3
	غير موافق	3	6.3	6.3	89.6
	غير موافق بشدة	5	10.4	10.4	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز و الأخطاء الفادحة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	9	18.8	18.8	18.8
	موافق	7	14.6	14.6	33.3
	محايد	12	25.0	25.0	58.3
	غير موافق	17	35.4	35.4	93.8
	غير موافق بشدة	3	6.3	6.3	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	10	20.8	20.8	20.8
	موافق	17	35.4	35.4	56.3
	محايد	10	20.8	20.8	77.1
	غير موافق	9	18.8	18.8	95.8
	غير موافق بشدة	2	4.2	4.2	100.0
	Total	48	100.0	100.0	

توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تأثر على القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	13	27.1	27.7	27.7
	موافق	10	20.8	21.3	48.9
	محايد	12	25.0	25.5	74.5
	غير موافق	6	12.5	12.8	87.2
	غير موافق بشدة	6	12.5	12.8	100.0
	Total	47	97.9	100.0	
Missing	System	1	2.1		
Total		48	100.0		

DESCRIPTIVES VARIABLES=B C D E F
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Notes

Output Created		06-JUN-2022 09:55:46
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=B C D E F /STATISTICS=MEAN STDDEV.
Resources	Processor Time	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة	48	2.0167	.57587
تقييم نظام الرقابة الداخلية	48	2.4201	.67196
جمع أدلة الإثبات	48	1.9958	.63980
إعداد التقرير	48	2.2042	.60704
مدى جودة القوائم المالية	48	2.4583	.82247
Valid N (listwise)	48		

REGRESSION

```

/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT F
/METHOD=ENTER B C D E.

```

Notes

Output Created		06-JUN-2022 10:11:44
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any variable used.

Syntax		REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT F /METHOD=ENTER B C D E.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01
	Memory Required	2972 bytes
	Additional Memory Required for Residual Plots	0 bytes

Regression

Notes		
Output Created		06-JUN-2022 10:12:05
Comments		
Input	Data	C:\Users\User\AppData\Local\Temp\Rar\$Dla1260.18537\الدينوري.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	48
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any variable used.

Syntax		REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /ORIGIN /DEPENDENT F /METHOD=ENTER B C D E.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.03
	Memory Required	2972 bytes
	Additional Memory Required for Residual Plots	0 bytes

Variables Entered/Removed^{a,b}

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	إعداد التقرير، قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات ^c	.	Enter

- a. Dependent Variable: مدى جودة القوائم المالية
- b. Linear Regression through the Origin
- c. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square ^b	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.983 ^a	.966	.963	.50007

- a. Predictors: إعداد التقرير، قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات
- b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

ANOVA^{a,b}

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	310.873	4	77.718	310.784	.000 ^c
	Residual	11.003	44	.250		
	Total	321.877 ^d	48			

a. Dependent Variable: مدى جودة القوائم المالية

b. Linear Regression through the Origin

c. Predictors: إعداد التقرير، قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات

d. This total sum of squares is not corrected for the constant because the constant is zero for regression through the origin.

Coefficients^{a,b}

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t
		B	Std. Error	Beta	
1	قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة	.129	.123	.104	1.043
	تقييم نظام الرقابة الداخلية	.956	.114	.926	8.383
	جمع أدلة الإثبات	-.358	.144	-.289	-2.486
	إعداد التقرير	.273	.142	.241	1.918

Coefficients^{a,b}

Model		Sig.
1	قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة	.303
	تقييم نظام الرقابة الداخلية	.000
	جمع أدلة الإثبات	.017
	إعداد التقرير	.062

a. Dependent Variable: مدى جودة القوائم المالية

b. Linear Regression through the Origin