الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université M'SILA

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

العنوان:

إنعكاسات إستخدام النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية

– دراسة ميدانية بولاية المسيلة –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر(أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص محاسبة والتدقيق

إعداد الطالب:
مراح سعيد

إشراف الأستاذ:
ختيم محمد العيد

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة
لقليطي لخضر	أستاذ مساعد أ	عضوا مناقشا
ختيم محمد العيد	أستاذ مساعد أ	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2013/ 2014

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا في إنجاز هذا البحث

كما نخص الشكر والامتنان والعرفان للأستاذ ختيم محمد العيد المشرف على هذا

البحث وذلك بتقديمه لنا النصائح والإرشادات والآراء القيمة وعلى كل ما بذله

من جهد في سبيل مساعدتنا في إتمام إنجاز عملنا هذا

كما نتقدم بالشكر والإمتنان والعرفان إلى كل أساتذة قسم العلوم التجارية وإلى كل

طلبة قسم العلوم التجارية بجامعة المسيلة عبر مختلف أطوار الدراسة

كما نتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساعدنا وساهم في إعداد هذا البحث

سواء كان من قريب أو من بعيد

وفي الأخير لا يفوتني أن أتقدم بعظيم الشكر وأسمي الإمتنان إلى كل من ساهم

بالتشجيع أو السؤال أو المساعدة في إعداد

هذا البحث

إهداء

أهدي عملي هذا

إلى الأم الغالية التي سهرت من أجلي وفرحت لفرحي وحزنت لحزني

حفظها الله

إلى أبي الذي عبدت دعواته لي طريق النجاح

إلى الإخوة والأخوات وعائلاتهم

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى جميع زملائي في الجامعة

إلى جميع الأصدقاء الذين وقفوا معي في السراء والضراء

مراح سعيد

الفهرس

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

الإهداء

الفهرس

مقدمة عامة..... أ-هـ

الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي

مقدمة الفصل.....02

المبحث الأول: طبيعة النظام المحاسبي المالي.....03

المطلب الأول: لمحة عن النظام المحاسبي المالي.....03

المطلب الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي وخصوصياته.....04

المطلب الثالث: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.....05

المبحث الثاني: قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم.....07

المطلب الأول: القواعد العامة للتسجيل المحاسبي والتقييم..... 07

المطلب الثاني: القواعد الخاصة للتسجيل المحاسبي والتقييم.....07

المطلب الثالث: تنظيم المحاسبة.....10

المبحث الثالث: تبويب الحسابات وعرض القوائم المالية..... ..11

المطلب الأول: تبويب الحسابات..... 11

المطلب الثاني: آلية سير بعض الحسابات.....14

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية.....20

خاتمة الفصل.....24

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية وتطورها في الجزائر

مقدمة الفصل.....26

المبحث الأول: ماهية المراجعة.....27

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة.....27

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الخارجية وخصائصها.....28

المطلب الثالث: أهمية المراجعة الخارجية..... 31

المطلب الرابع: أهداف المراجعة الخارجية.....32
المبحث الثاني: مبادئ وأنواع المراجعة والمراجعين.....33

المطلب الأول: مبادئ المراجعة.....34
المطلب الثاني: أنواع المراجعة.....35
المطلب الثالث: أنواع المراجعين.....41
المطلب الرابع: علاقة المراجعة الخارجية بالمحاسبة.....43
المبحث الثالث: المعايير المهنية للمراجعة..... 44
المطلب الأول: ماهية معايير المراجعة..... 44
المطلب الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها..... 45
المطلب الثالث: تشكيلة خدمات المراجع الخارجي..... 48
المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر..... 49
خاتمة الفصل..... 51

الفصل الثالث: تقارير المراجعة الخارجية

مقدمة الفصل..... 53
المبحث الأول: ماهية تقارير المراجعة الخارجية..... 54
المطلب الأول: مفهوم تقارير المراجعة الخارجية..... 54
المطلب الثاني: خصائص تقارير المراجعة الخارجية..... 55
المطلب الثالث: مراحل إعداد تقارير المراجعة الخارجية..... 55
المبحث الثاني:أهمية تقارير المراجعة الخارجية ومعايير إعدادها..... 56
المطلب الأول: أهمية تقارير المراجعة الخارجية.....56
المطلب الثاني: معايير إعداد التقارير المتعارف عليها.....59
المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير الدولية..... 61
المبحث الثالث: أنواع تقارير المراجعة الخارجية ومسؤولية إعدادها..... 63
المطلب الأول: التقارير العامة..... 64
المطلب الثاني: التقارير الخاصة..... 66
المطلب الثالث: مسؤولية المراجع تجاه مستخدمي تقريره..... 68
خاتمة الفصل..... 71

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

مقدمة الفصل.....73
المبحث الأول: إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته.....74
المطلب الأول: مكونات ومنهجية الدراسة.....74
المطلب الثاني: حدود الإستبيان والوسائل الإحصائية المستخدمة..... 75
المطلب الثالث: هيكل الإستبيان وتفريغ وتحليل 76
المطلب الرابع: وصف وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة.....78
المبحث الثاني: تحليل نتائج الإستبيان.....85
المطلب الأول: اختبار فرضيات الاستبيان.....85
المطلب الثاني: الفرضية الأولي 91
المطلب الثالث: الفرضية الثانية.....97
خلاصة الفصل 105
الخاتمة العامة.....106
قائمة الجداول والأشكال والمختصرات 110
قائمة المراجع 113
الملاحق.....117

مقدمة عامة

1 -إشكالية الدراسة:

تعتبر المحاسبة اللغة التي يتم بها الإبلاغ عن الأحداث والوقائع الإقتصادية فهي تعتبر وسيلة لتحليل عمليات المؤسسة فيجب عليها أن تكون معبرة على صدق الواقع الفعلي للمؤسسة، ولقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم مدى تعبير مخرجات المحاسبة على الواقع الفعلي لها من خلال تقرير المراجع الخارجي باعتباره المنفذ لعملية مراجعة القوائم المالية المحاسبية للمؤسسة، حيث يدلي برأيه الفني المحايد حول صحة ودقة ومصداقية المعلومات الواردة في تلك القوائم المالية التي تم إنجازها من طرف المحاسبين والتي تهم الأطراف ذات الصلة والمصلحة، وذلك لما تتضمنه من معلومات يؤكد فيها المراجع الخارجي مدى إمكانية الاعتماد على هذه القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وبمجرد صدور النظام المحاسبي المالي فقد ألزم المراجع الخارجي على الإعتماد عليه للوقوف على مدى صدق القوائم المالية

ويعود سبب إصدار النظام المحاسبي المالي وتطبيقه إلى الشركات المتعددة الجنسيات حيث تحول الإهتمام إلى تقديم المعلومات لأصحاب المصلحة في الشركات من دول أخرى والوصول إلى لغة عالمية للمحاسبة.

وبما أن هذه التغيرات مست الجزائر خاصة عند إبرامها لإتفاقية الشراكة مع الإتحاد الأوربي وإنضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة فقد أصبح من الضروري الإلتزام بالنظام المحاسبي المالي من قبل المراجعين والمحاسبين عند إعداد وفحص القوائم المالية خاصة وأن المخطط المحاسبي الوطني PCN لا يتماشى مع إحتياجات المؤسسات الجزائرية والظروف الدولية، الذي إستدعى تطبيق مشروع SCF إبتداءا من 2010/01/01 حيث أن مخرجات المحاسبة (قوائم مالية) تتأثر بفعل التوجه نحو الأخذ بالنظام المحاسبي المالي فيتضح أنه سوف تتأثر مخرجات المراجعة (تقرير مراجع الخارجي) على إعتبار أن المحاسبة والمراجعة مهمتان متلازمتان متكاملتان

ولمعرفة كيف يكون تأثير النظام المحاسبي المالي على مخرجات المحاسبة " القوائم المالية " وبالتالي التأثير على التقارير التي يتم إعدادها من طرف المراجع الخارجي، تتضح معالم الإشكالية الرئيسية التالية: **ما مدى انعكاسات استخدام النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية ؟**

وتتفرع من هذا الإشكال الأسئلة الفرعية التالية:

1) هل القوائم المالية في شكلها الحالي تخدم مصلحة مستخدميها أحسن مما كانت عليه وهل ستفي بإحتياجاتهم ؟
2) هل تأثر شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية بالنظام المحاسبي المالي ؟
3) ما هي الإضافات التي طرأت في مضمون التقارير ؟
4) إلى أي درجة تختلف مخرجات النظام المحاسبي المالي على مخرجات المخطط الوطني المحاسبي ؟
5) ما هو تأثير التغير في القوائم المالية على درجة إستيعاب المستخدمين لها ؟

2 -فرضيات الدراسة:

تم وضع الفرضيات التالية كإجابات مسبقة على الإشكالية السابقة وهي:

1) إن مخرجات النظام المحاسبي المالي تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة وبالتالي تلبي إحتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها.
2) إن تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسين جودتها سيؤدي إلى تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته.

3 -إطار الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العنصرين الآتيين:

- ✓ الحدود المكانية: ترتبط هذه الدراسة بواقع العمل المحاسبي لدى محافظي الحسابات والمحاسبين من خلال تقديم إستبيان لعينة من محافظي الحسابات بالإضافة إلى فئة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة.
- ✓ الحدود الزمنية: سنحاول التركيز في هذه الدراسة على الفترة الممتدة من تاريخ صدور النظام المالي المحاسبي في 2010/01/01 إلى غاية يومنا هذا.

4 -**أسباب اختيار الموضوع**

هناك أسباب شخصية تتمثل في:

- الميول الشخصي للمحاسبة.
- تناول هذا الموضوع لفتح مجال البحث فيه مستقبلا.
- الرغبة في التطرق إلى مثل هذه المواضيع الجديدة.
- الرغبة في توسيع معرفتنا بالمراجعة الخارجية وتقاريرها.

أما الأسباب الموضوعية هي:

- طبيعة مجال التخصص الدراسي وحتى تكون الفائدة بالتطرق لمثل هذه المواضيع أكبر.
- الرغبة في الإطلاع على ما هو معمول به على المستوى الدولي، خاصة مع إنفتاح الإقتصاد الجزائري على العالم والقيام بإصلاحات محاسبية.

5 -أهداف الدراسة

نهدف من دراستنا هذه إلى الوقوف على معرفة مدى انعكاسات استخدام النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية، وعلى شكل هذه التقارير مقارنة لما كانت عليه من قبل وعلى أهم الإصلاحات التي وردت فيه، والتي من شأنها التأثير على التقارير وعلى مستخدميها من مختلف الأطراف.

6 -أهمية الدراسة

تأتي أهمية البحث كونها تبرز لنا واقع المحاسبة والمراجعة وواقع مخرجاتهم في الجزائر ومدى تكيفهما مع النظام المحاسبي المالي ومع التغييرات المحاسبية التي طرأت في مجال المحاسبة مع تلك المتعلقة بمجال المراجعة لأنهما مجالان متلازمان ومتكاملان غير منفصلان.

7 -منهج الدراسة

إعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي نظرا لطبيعة الموضوع ومصادر المعلومات هذا في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد إعتمدنا على الإستبيان، وعلى أدوات جمع البيانات التالية:

- الجانب النظري: الكتب، مجلات، المذكرات، الجرائد الرسمية.
- الجانب التطبيقي: يتمثل في استبيان موجه إلى عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ومحاسبين معتمدين وأساتذة جامعيين.

8 -أقسام الدراسة

للإحاطة بجوانب هذا الموضوع إرتأينا تقسيمه إلى أربع فصول تسبقها مقدمة وخاتمة لكل فصل، حيث تم في الفصل الأول التركيز على النظام المحاسبي المالي من خلال عرض لمكونات هذا النظام ومراحل إعداده، ثم سير حساباته، أما الفصل الثاني فقد خصص للمراجعة أنواعها ومبادئها وإلى المعايير المهنية للمراجعة في حين خصصنا الفصل الثالث لتقارير المراجعة الخارجية وإلى أهميتها وإلى معايير إعدادها أما الفصل الرابع فقد قمنا بدراسة ميدانية من خلال إستبيان موجه للعينة المذكورة أعلاه.

9 صعوبات الدراسة:

- ضيق الوقت فالموضوع يحتاج إلى دراسة معمقة.
- قلة عدد الدراسات التي تعالج موضوع النظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول

مقدمة الفصل

يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية و معايير الإبلاغ المالي في الجزائر، وذلك في سياق الإصلاحات الإقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، وكذا استجابة المحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات، من خلال تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية.

من هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل إبراز أهم الجوانب المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي بدءا بلمحة عنه ثم أهدافه وخصوصياته والإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في المبحث الأول، ثم سنتناول في المبحث الثاني قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم بدءا بالقواعد العامة ثم القواعد الخاصة ثم تنظيم المحاسبة، وفي المبحث الثالث سنطرق إلى تبويب الحسابات وآلية سير بعض الحسابات وعرض القوائم المالية.

المبحث الأول: طبيعة النظام المحاسبي المالي

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي المناسب حسب مجلس المحاسبة الوطني لتحسين النظام المحاسبي الجزائري الذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، حيث سنتناول في هذا المبحث في الملطب الأول إلى لمحة عن النظام المحاسبي المالي ثم إلى أهدافه وخصوصياته في المطلب الثاني، أما في المطلب الثالث سنتناول الإطار التصوري.

المطلب الأول: لمحة عن النظام المحاسبي المالي

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بالنظام المحاسبي المالي وعلى ما ينص وعلى الجهات المعنية بمسك محاسبة في الفقرة الأولي، وإلى مجال تطبيقه في الفقرة التي تليه.

أولا: الإطار القانوني

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وقد عرف القانون 07-11 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه، ويسمى في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "، ويشمل الإطار القانوني للنظام المحاسبي مجال وأحكام تطبيقه والجهات المعنية بمسك المحاسبة وذلك بتجسده في:[1]

- ✓ القانون التجاري.
- ✓ قانون الضرائب والرسوم المختلفة.
- ✓ قوانين المالية وتعليمات التطبيق.

ثانيا: مجال التطبيق النظام المحاسبي المالي

يطبق على كل مؤسسة تعمل في إطار قانوني كفيل بتبني التطورات الحاصلة في الإقتصاد من جهة، والتحولات التي تخضع لها المؤسسة سواء داخليا أو خارجيا من جهة أخرى، فمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتمد على مبادئ المؤسسة فهو قابل للتطبيق لكل شخص معنوي أو طبيعي كما أنه مرفق بنصوص تدعيميه وقانونية لتطبيق محاسبة مالية تحتوي إجراءات خاصة بها، غير أن الشركات

---

[1] الجريدة الرسمية العدد74، الصادرة بتاريخ25 /2007/11 ، المواد 2- 5.

الوطنية بدأت باتخاذ الإجراءات اللازمة للتماشي مع هذا النظام الجديد من بينها إقامة برامج دراسة حول النظام المحاسبي المالي تهدف من خلاله:

- ✓ أخذ ومعرفة الوضعيات الجديدة للتطبيق المحاسبي.
- ✓ التكيف والتحسس مع التغيرات.
- ✓ الوصول لرؤية واضحة حول التنظيم المحاسبي وكيفية تطبيقه على مستوى المؤسسة.

المطلب الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي وخصوصياته

سنتطرق في هذا المحور إلى إبراز أهم الأهداف المحققة من تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزء الأول، ثم في الجزء الثاني سنتناول أهمية تطبيقه.

أولا: أهداف النظام المحاسبي المالي

- ✓ توفير معلومة مالية مفهومة وموثوق بها دوليا[1].
- ✓ إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية والأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات.
- ✓ جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي.
- ✓ نشر معلومات وافية صحيحة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

ثانيا: أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

تتمثل المزايا التي يوفرها تطبيق النظام المحاسبي المالي بالجزائر في العناصر التالية:

- ✓ يؤدي إلى اقتصاد الجهد والزمن والتكلفة في عملية الإصلاح المحاسبي بالإعتماد على معايير محاسبية معترف بها دوليا.
- ✓ يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، بالتالي يؤدي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية.

[1] Samir MEROUANI," Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage" , mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2007, p 92.

- ✓ يشجع الإستثمار من خلال إعطاء معلومات مطلوبة من المستثمرين سهلة القراءة من المحللين الماليين[1].

المطلب الثالث: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

سنحاول في المطلب هذا التعرف على الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من خلال التطرق إلي التعريف ومجال التطبيق والمبادئ والإتفاقيات المحاسبية.

أولا: التعريف

يعرّف الإطار التصوري بمختلف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، بحيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، ويعطي التعاريف لعناصر القوائم المالية المتمثلة على الخصوص في الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والنواتج والأعباء، إضافة إلى توضيح الخصائص النوعية للقوائم المالية وتحديد مجال التطبيق، ويمكن إبراز أهمية هذا الإطار في العناصر الآتية:

- ✓ يشكل مرجعا لوضع معايير محاسبية جديدة[2].
- ✓ يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات والأحداث الغير المنصوص عليها بوضوح في التنظيم المحاسبي.

ثانيا: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها وتلتزم المؤسسات الآتية بمسك محاسبة مالية:

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- ✓ التعاونيات.
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية والغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- ✓ كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

[1] Mourad EL BESSEGHI," le nouveau système comptable financier algérien", journal el watan économie, Algérie, du 15 au 21 janvier 2008.

[2] الجريدة الرسمية العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة 07.

- ✓ يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، ويستثني من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

ثالثا: المبادئ والإتفاقيات المحاسبية

هناك مبدأين أساسيين يجب التقيد بهما عند تحضير القوائم المالية هما:

- ✓ المحاسبة بالإلتزام
- ✓ إستمرارية الإستغلال

كما يتطلب توفر الخصائص النوعية للمعلومة المالية التالية:

- ✓ الملائمة.
- ✓ الوثوق بالمعلومة المالية وإمكانية الإعتماد عليها.
- ✓ سهولة الفهم.
- ✓ القابلية للمقارنة.

أما المبادئ والإتفاقيات المحاسبية الأساسية فتتمثل فيما يلي:[1]

- ✓ الوحدة المحاسبية.
- ✓ الوحدة النقدية.
- ✓ إستقلالية الدورات.
- ✓ الأهمية النسبية.
- ✓ الحيطة والحذر.
- ✓ دوام تطبيق الطرق والقواعد المحاسبية.
- ✓ التكلفة التاريخية.
- ✓ تغليب الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني.
- ✓ إعطاء صورة صادقة.
- ✓ القيد المزدوج.
- ✓ عدم المقاصة.
- ✓ تطابق الميزانية الإفتتاحية لدورة مالية مع الميزانية الختامية للدورة السابقة.

[1] الجريدة الرسمية العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادتان 06، 07.

المبحث الثاني: قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم وتنظيم المحاسبة

تتشكل قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد عامة وقواعد خاصة، ينبغي تطبيقها على العناصر التي تحتوي عليها القوائم المالية المتمثلة في الأصول والخصوم والأعباء والنواتج، بحيث ينتج عن تطبيق هذه القواعد توفير معلومات تعكس الواقع الإقتصادي للأحداث والتعاملات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة بما يفيد مستعملي هذه المعلومات في عملية إتخاذ القرارات.

المطلب الأول: القواعد العامة للتسجيل المحاسبي والتقييم

تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم، النواتج والأعباء، وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية التي لا تأخذ في الحسبان تأثير تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية للنقود، غير أنه يمكن إجراء مراجعة لهذه الطريقة لبعض العناصر وفق شروط يحددها النظام المحاسبي المالي منها الأصول البيولوجية والأدوات المالية التي تقيم بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة)[1] ، وفي نهاية كل دورة مالية تُقدّر المؤسسة إذا كان هناك مؤشر على إمكانية الخسارة أو النقصان في قيمة أصل معين[2]، وإذا وجد هذا المؤشر يجب على المؤسسة أن تُقدّر القيمة القابلة للتحصيل للأصل بحيث أن:

الخسارة في القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحصيل

حيث تتمثل القيمة القابلة للتحصيل في أكبر قيمة بين سعر البيع الصافي وقيمة المنفعة للأصل، حيث أن سعر البيع الصافي هو المبلغ الذي من الممكن أن يتم الحصول عليه من بيع الأصل منقوصا منه مصاريف البيع والتوزيع في إطار شروط المنافسة العادية بين أطراف يقبلون بعملية البيع ولديهم ما يكفي من المعلومات، أما قيمة المنفعة فتتمثل في القيمة الحالية المقدرة للتدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من الإستعمال المتواصل للأصل إلى غاية التنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

المطلب الثاني : القواعد الخاصة للتسجيل المحاسبي والتقييم

تعتبر القواعد الخاصة للتسجيلات المحاسبية والتقييم قواعد تكمل القواعد العامة وتخص بعض عناصر الميزانية وحساب النتائج.

---

[1] الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 ماي 2009 ، ص7.

[2] Minister des finances,Conseil National de la Comptabilité, Projet de Système Comptable Financier, Alger, Juillet 2006, l'article 321-5.

أولا: الأصول الثابتة المادية والمعنوية

الأصول الثابتة المادية للمؤسسة هي أصول مادية موجهة للإستعمال في إنتاج السلع أو توريد الخدمات أو تأجيرها للغير أو إستعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية، أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول بدون وجود مادي (غير ملموسة) قابلة للتحديد وموجهة لنفس الإستعمال، وكلا من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكونا تحت مراقبة وإستعمال المؤسسة[1]، تضم تكلفة الأصول الثابتة التي تسجل بها أوليا مختلف المصاريف المدفوعة والمرتبطة مباشرة بهذه الأصول، أما النفقات اللاحقة فتتم المحاسبة عنها كما يلي:

- ✓ تسجل ضمن الأعباء إلا إذا كانت تؤدي إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل، ويكون من المحتمل بأن تزداد المنافع الإقتصادية المستقبلية بفضل هذه النفقات من خلال زيادة أداء الأصل، وفي هذه الحالة يتم إضافة هذه النفقات للقيمة المحاسبية للأصل المعني، وبالتالي تسجيلها ضمن الأصول (مثلا تصليح آلة إنتاج يسمح بتمديد مدة منفعتها أو زيادة طاقتها).
- ✓ العناصر المشكلة للأصل، والتي تختلف فيما بينها من حيث مدة المنفعة أو توفير المنافع الإقتصادية بوتيرة مختلفة، تتم معالجتها بصفة منفصلة، أي كل عنصر على حدى، ونفس الأمر بالنسبة للعنصر الذي تكون تكلفته هامة بالمقارنة مع تكلفة الأصل الذي ينتمي إليه، بحيث يتم تسجيل هذه العناصر بصفة منفصلة عن العناصر الأخرى.

ثانيا: الأصول المالية غير الجارية

الأصول المالية غير الجارية (الأصول الثابتة المالية) هي القيم والحقوق التي تكون في حوزة المؤسسة لأكثر من دورة ما عدا تلك القيم المنقولة للتوظيف والأصول المالية الأخرى المحتفظ بها لغرض إجراء التعاملات والمتاحة للبيع، والتي تظهر ضمن الأصول الجارية وتقيم بالقيمة العادلة وتتكون الأصول المالية غير الجارية من العناصر التالية:[2]

- ✓ سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها.
- ✓ السندات والقيم الثابتة الخاصة بنشاطات المحافظ الإستثمارية.
- ✓ قيم التوظيف المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها.
- ✓ القروض والحقوق التي تصدرها المؤسسة وليست لها النية في بيعها في المدى القصير.

[1] Jean.F. DES ROBERT, F. MÉCHIN, H. PUTEAUX, Normes IFRS et PME, Dunod, paris, 2004, p 36.
[2] Minister des finances , Conseil National de la Comptabilité, Op-cit , les articles 322- 4.

ثالثا: المحزونات وما هو قيد الانجاز

يتم التسجيل الأولي للمخزونات ضمن الأصول بتكلفة الحيازة عليها أو بتكلفة إنتاجها، وإن لم يكن ذلك ممكنا فعلى أساس سعر بيعها في تاريخ إقفال الدورة مخصوما منه مصاريف البيع والتوزيع، وبعد ذلك تقيّم وفقا لمبدأ الحيطة والحذر بأدنى قيمة بين تكلفتها وقيمة الإنجاز الصافية لها، بحيث تتمثل هذه الأخيرة في سعر البيع المقدر مطروحا منه مصاريف إتمام البيع والتوزيع، وعندما تكون تكلفة المخزون أكبر من قيمة الإنجاز الصافية له يشكل ذلك خسارةً في القيمة تسجل محاسبيا ضمن الأعباء في جدول حساب النتائج، وذلك حتى لا تظهر المخزونات بمبالغ تفوق المبالغ المنتظر الحصول عليها من عملية البيع أو الإستعمال، وعند الخروج من المخزن أو عند الجرد يتم تقييم المخزونات إما بطريقة الداخل أولا الخارج أولا (First In First Out – FIFO –) أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة، ويكون لزاما على المؤسسة أن تشير في الملحق إلى الطريقة التي يتم بواسطتها تقييم ومتابعة المخزونات، إضافة إلى توضيح أثر اختيار الطريقة المتبعة.

بالنسبة للمنتجات الزراعية تقيم بعد التسجيل الأولي وفي نهاية كل دورة بالقيمة العادلة مطروحا منها المصاريف المقدرة لإتمام عملية البيع، ويتم التسجيل المحاسبي للأرباح والخسائر الناتجة عن تغيرات القيمة العادلة في النتيجة الصافية للدورة التي تحدث فيها تلك التغيرات[1].

رابعا: مؤونات الأخطار والأعباء

مؤونة الأعباء هي عبارة عن خصم يكون إستحقاقه ومبلغه غير مؤكدان ويتم تسجيلها محاسبيا إذا تحققت الشروط التالية:

- ✓ للمؤسسة إلتزام حالي ناتج عن حدث سابق.
- ✓ يحتمل بأن يكون هناك خروج ضروري لموارد تمثل منافع إقتصادية من أجل تسوية هذا الإلتزام.
- ✓ يمكن تقدير مبلغ هذا الإلتزام بطريقة موثوق بها.

وبالتالي فإن هذه الشروط تؤدي إلى إستبعاد الخسائر والتكاليف المحتمل وقوعها في المستقبل، وهو ما ينطبق على مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات لأنها تعتبر خسائر منتظرة في المستقبل ولا تشكل التزامات حالية.

[1] Samir Merouani,Op-cit , p 81.

المطلب الثالث: تنظيم المحاسبة

تستند المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي على تنظيم تخضع له كل المؤسسات التي تمسك المحاسبة كما يلي: [1]

- ✓ تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.
- ✓ تحوَّل العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.
- ✓ تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، بحيث يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم.
- ✓ لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هده المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع أو على أساس صاف.
- ✓ تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمي " القيد المزدوج " حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين إثنين أحدها مدين والأخر دائن في ظل إحترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات التي يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.
- ✓ يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة و مضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.
- ✓ تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق وتلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان واليوم وفي وثيقة محاسبية وحيدة.
- ✓ يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.
- ✓ تمسك مؤسسات خاضعة للنظام المحاسبي المالي دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، دفتر كبيرا ودفتر الجرد، مع مراعاة الترتيبات الخاصة بالمؤسسات الصغيرة ويتفرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع إحتياجات الكيان.

---

[1] الجريدة الرسمية العدد 74، مرجع سبق ذكره، المواد، 12- 20.

- ✓ يرقم رئيس محكمة مقر المؤسسة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد.
- ✓ تمسك المؤسسات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، وتلزم بحفظ الوثائق التبريرية لمدة عشر (10) سنوات ابتداءً من تاريخ إقفال كل دورة مالية محاسبية، وتحدد كيفيات مسك الضبط اليومي للإيرادات والنفقات عن طريق التنظيم.[1]
- ✓ تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهوامش.
- ✓ تمسك الدفاتر المحاسبية إما يدويا أو بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

المبحث الثالث: تبويب الحسابات وعرض القوائم المالية

تشكل خلاصة مخطط حسابات الذي يمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة حسابات ذات رقمين إثنين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع المؤسسات أيا كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها، وداخل هذا الإطار يمكن للمؤسسات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها، وتقترح كذلك مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر.

المطلب الأول: تبويب الحسابات

يتم تجميع حسابات النظام المحاسبي المالي في أصناف بحيث يميز بين أصناف حسابات الوضعية وأصناف حسابات التسيير، فالعمليات المتعلقة بالميزانية موزعة على خمسة أصناف من حسابات الوضعية كالآتي:[2]

1) **الصنف الأول:** حسابات رؤوس الأموال حيث تتضمن ما يلي:
   - ✓ حساب 10 " رأس المال الاحتياطات وما يماثلها ".
   - ✓ حساب 11 " الترحيل من جديد ".
   - ✓ حساب 12 " نتيجة السنة المالية ".
   - ✓ حساب 13 " المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال ".
   - ✓ حساب 14 " متاح ".
   - ✓ حساب 15 " المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية ".
   - ✓ حساب 16 " إقتراضات والديون المماثلة ".

---

[1] الجريدة الرسمية العدد 74، مرجع سبق ذكره، المواد 21– 24.

[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص27.

- ✓ حساب 17 " الديون المرتبطة بالمساهمات ".
- ✓ حساب 18 "حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة ".
- ✓ حساب 19 " (متاح) ".

2) الصنف الثاني: حسابات التثبيتات حيث تتضمن ما يلي:[1]

- ✓ حساب 20 " التثبيتات المعنوية ".
- ✓ حساب 21 " التثبيتات العينية ".
- ✓ حساب 22 " التثبيتات في شكل امتيازات ".
- ✓ حساب 23 " التثبيتات الجاري إنجازها ".
- ✓ حساب 24 " (متاح) " و حساب 25 " (متاح) ".
- ✓ حساب 26 " مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات ".
- ✓ حساب 27 " تثبيتات مالية أخرى ".
- ✓ حساب 28 إهتلاك التثبيتات.
- ✓ حساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات.

3) الصنف الثالث: حسابات المخزونات وما هو قيد الانجاز وتتضمن ما يلي:

- ✓ حساب 30 " مخزونات البضائع ".
- ✓ حساب 31 " المواد الأولية واللوازم ".
- ✓ حساب 32 " التموينات الأخرى ".
- ✓ حساب 33 " سلع قيد الإنتاج ".
- ✓ حساب 34 " خدمات قيد الإنتاج ".
- ✓ حساب 35 " مخزونات المنتوجات ".
- ✓ حساب 36 " المخزونات المتأتية من الخارج ".
- ✓ حساب 37 " المخزونات في الخارج ".
- ✓ حساب 38 " المشتريات المخزنة ".
- ✓ حساب 39 " خسائر القيمة عن المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ ".

4) الصنف الرابع: حسابات الغير وتتضمن ما يلي:

- ✓ حساب 40 " الموردون والحسابات الملحقة ".

---

[1] الجريدة الرسمية العدد19، مرجع سبق ذكره، ص 44.

- ✓ حساب 41 " الزبائن والحسابات الملحقة ".
- ✓ حساب 42 " المستخدمون والحسابات الملحقة ".
- ✓ حساب 43 " الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة ".
- ✓ حساب 44 " الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة ".
- ✓ حساب 45 " المجمع والشركاء ".
- ✓ حساب 46 " مختلف الدائنين ومختلف المدينين ".
- ✓ حساب 47 " الحسابات الإنتقالية أو الإنتظارية ".
- ✓ حساب 48 " الأعباء أو المنتوجات المعاينة مسبقا والمؤونات " .
- ✓ حساب 49 " خسائر القيمة من حسابات الغير".

5) الصنف الخامس: الحسابات المالية وتتضمن ما يلي:[1]

- ✓ حساب 50 " القيم المنقولة للتوظيف ".
- ✓ حساب 51 "البنوك والمؤسسات المالية ويماثلها ".
- ✓ حساب 52 " الأدوات المالية المشتقة ".
- ✓ حساب 53 " الصندوق ".
- ✓ حساب 54 " وكالات التسبيقات و الإعتمادات ".
- ✓ حساب 55 " (متاح) حساب 56 " (متاح) " حساب57 " (متاح) ".
- ✓ حساب 58 " التحويلات الداخلية ".
- ✓ حساب 59 " خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية ".

أما العمليات المتعلقة بحساب النتائج فتوزع على صنفين من حسابات التسيير كالآتي:

6) الصنف السادس: حسابات الأعباء وتتضمن ما يلي:

- ✓ حساب 60 " المشتريات المستهلكة ".
- ✓ حساب 61 " الخدمات الخارجية ".
- ✓ حساب 62 " الخدمات الخارجية الأخرى ".
- ✓ حساب 63 " أعباء المستخدمون".
- ✓ حساب 64 " الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة".
- ✓ حساب 65 " الأعباء العملياتية الأخرى ".

---

[1] الجريدة الرسمية العدد19، مرجع سبق ذكره، ص 45.

- ✓ حساب 66 " الأعباء المالية ".
- ✓ حساب67 " العناصر الغير العادية – الأعباء ".
- ✓ حساب68 " المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة ".
- ✓ حساب69 " الضرائب على النتائج ويماثلها ".

7) **الصنف السابع:** حسابات النواتج وتتضمن ما يلي:[1]

- ✓ حساب70 " المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة ".
- ✓ حساب 72 " الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون ".
- ✓ حساب 73 " الإنتاج المثبت ".
- ✓ حساب 74 " إعانات الاستغلال ".
- ✓ حساب 75 " المنتوجات العملياتية الأخرى ".
- ✓ حساب 76 " المنتوجات المالية ".
- ✓ حساب 77 " العناصر غير العادية – المنتجات ".
- ✓ حساب 78 " الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات ".
- ✓ حساب 79 " (متاح) ".

المطلب الثاني:آلية سير بعض الحسابات.

سنتناول في هذا المطلب آلية سير بعض الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية التي ترد تحت الحسابات الرئيسية ومتى تظهر وعلى الجانب الذي تطهر فيه وعلى ما تتضمنه.

أولا: حسابات الميزانية

الصنف الأول : حساب رؤوس الأموال[2]

- ✓ **حساب 10** " **رأس المال والإحتياطات وما يماثلها** ": يجزأ هذا الحساب إلى حسابات فرعية يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني الذي يمارس فيه الكيان نشاطه ففي الحسابات التي يستخدمها المستغل الفردي يسجل في الحساب الفرعي رقم "101" أموال الإستغلال جانب الدين الدائن قيمة إسهامات المقاول في بداية النشاط أو أثناءه والرصيد المحتمل الدائن في الحساب رقم 108 حساب

[1] الجريدة الرسمية العدد19، مرجع سبق ذكره، ص45.

[2] الجريدة الرسمية العدد19، ص 52– 56.

المستغل عند إقفال السنة المالية أما الجانب المدين فيسجل الرصيد الباقي المدين من حساب رقم 108 عند إقفال السنة المالية.

- ✓ **حساب 11** " **الترحيل من جديد** ": يسجل جزء النتيجة الذي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق في حساب 11، يكون دائن في حالة ترحيل جديد (ربح) ورصيد مدين في حالة ترحيل من جديد (عاجز).
- ✓ **حساب 12** " **نتيجة السنة المالية** ": يسجل الحساب 12 كرصيد حسابات أعباء وحسابات منتوجات السنة المالية، ويمثل هذا الحساب ربحا إذا كانت المنتوجات بملغ يفوق الأعباء (رصيد دائن) أو خسارة (أو عجزا) في حالة العكس.
- ✓ **حساب 18** " **حسابات الإرتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة** ": يوضع هذا الحساب تحت تصرف المؤسسات لكي تستقبل العمليات التي تمت بين المؤسسات ومع الشركات المساهمة خلال السنة المالية.

الصنف الثاني: حسابات التثبيت[1]

- ✓ **حساب 21** " **التثبيتات العينية** ": تسجل في الجانب المدين في تاريخ دخول الأصول العينية تحت رقابة الكيان إما بقيمة الإسهام أو بتكلفة الشراء أو بتكلفة الإنتاج ويسجل في الجانب الدائن حسب الحالة سواء في حساب رأس المال أو من حساب الشركاء عمليات حول رأس المال أو لحساب رقم 40 الموردون أو حساب رقم 73 " الإنتاج المثبت "، كما يمكن فصل العناصر الآتية إذا كانت ذات مبلغ هام مثل الأراضي، عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي، البناءات، المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية والتثبيتات العينية الأخرى.
- ✓ **حساب 28** " **إهتلاك التثبيتات** ": يقيد في الجانب الدائن لهذه الحسابات ويقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية " 20 – 21 " التي تتضمنها، وفي المقابل تسجل مخصصات الإهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحساب المخصصات وفي حالة التنازل عن عناصر الأصول أو نزع ملكيتها زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه فإن حسابات الإهتلاكات المتعلقة بها تحول إلي الحساب " 20 و21 " المعني، وتهتلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها التي يفترض عدم تجاوزها لعشرين سنة إلا إذا كانت هناك حالة استثنائية ينبغي تبريرها في الملحق.

[1] الجريدة الرسمية العدد19، ص 57.

- ✓ **حساب 29** " **خسائر القيمة عن التثبيتات** ": يتم إعداده عند ثبوت خسارة في القيمة بحسم حسابات التخصيص المتعلق (بإستغلال) أو الحسابات المالية أو الاستثنائية المعنية، يتم إعادة تسوية حساب خسائر القيمة في نهاية كل سنة مالية كما يلي:
  - الجانب المدين حسابات التخصيص المناسبة عندما يزيد مبلغ خسارة القيمة.
  - الجانب الدائن لحساب 78 عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو ملغيا.

الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

يؤخذ بمعيارين لتصنيف على العموم في إطار مدونة حسابات المخزونات:[1]

- ✓ الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات أثاء الإنتاج، الإنتاج المخزن البضائع التي أعيد بيعها على حالتها).
- ✓ طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل كيان حسب احتياجاته للتسيير.

على المستوى نأخذ بمبدأ الفصل بين :

- ✓ البضائع المشتراة لكي يعاد بيعها على حالتها (الحساب 30).
- ✓ المواد الأولية والتوريدات (الحساب 31) المشتراة من أجل تحويلها والتي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة.
- ✓ التموينات الأخرى، سلع قيد الإنتاج، خدمات قيد الإنتاج، المنتجات التي صنعتها المؤسسة، المخزونات المتأتية من الخارج والمخزونات التي تراقبها المؤسسة ولكن لا تحوزها ماديا عند إقفال السنة المالية.

الصنف الرابع: حسابات الغير[2]

- ✓ **حساب 40** " **الموردون والحسابات الملحقة** ": ترد تحت هذا الحساب الديون وتسبيقات الأموال المرتبطة بإقتناء السلع أو الخدمات، وحسب الحاجة تفتح حسابات فرعية للحساب 40 مثل:
- ✓ **حساب 401** " **موردو المخزونات والخدمات** ": يقيد في جانبه الدائن مبلغ فواتير شراء البضائع أو تأدية الخدمات بالخصم من الجانب المدين لـ:
  - الحساب 38 بالنسبة للمشتريات المخزنة.

---

[1] الجريدة الرسمية العدد19، مرجع سبق ذكره، ص62.

[2] الجريدة الرسمية العدد19، مرجع سبق ذكره، ص64.

- الحسابات المعنية من الصنف 6 (مبلغ خارج الرسوم القابلة للإسترجاع) بالنسبة للمشتريات غير المخزنة أو الخدمات.
- الحساب الفرعي 44 " الرسم على القيمة المضافة القابلة للخصم " بخصوص مبلغ الرسوم القابلة للإسترجاع.
- الحسابات المعنية من الصنف 6 (مبالغ خارج الرسوم القابلة للإسترجاع) بالنسبة للمشتريات غير المخزنة أو الخدمات.

كما يخصم في الجانب المدين بالتقييد في الجانب الدائن:

- حساب الخزينة عند التسويات التي يقوم بها الكيان إلى مورديه.
- حساب من الصنف 3 (38).
- حساب من الصنف 6 بمبلغ الأموال المتلقاة بمناسبة عودة البضائع إلى الموردين أو التخفيضات أو التنزيل أو الحسومات المحصل عليها (وحساب الرسم على القيمة المضافة المعني).

✓ **حساب 403** " **موردو سندات الدفع** ": أثناء قبول سفتجة أو تسليم سند لأمر يرصد هذا الحساب بالتقييد في الجانب الدائن لحساب خزينة أثناء تسوية السند.

✓ **حساب** 408 " **موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها** ": يقيد في الجانب الدائن من هذا الحساب عند إقفال السنة المالية مبلغ الفواتير المرتبطة بالفترة المقفلة والتي لم تبلغ، مع احتساب الرسم على القيمة المضافة والتي يكون مبلغها معروفا بما فيه الكفاية وقابلا للتقدير بواسطة القيد في الحسابات المدينة من الصنف الرابع لرسوم قابلة للإسترجاع والصنف السادس.

✓ **حساب 409** " **الموردون المدينون التسبيقات المدفوعة على الحساب، تخفيضات وتنزيلات وإنتقاصات للتحصيل وغيرها من الديون** ": يقيد فيه عند إقفال السنة المالية مبلغ المستحقات المرتبطة بالفترة المقفلة والتي لم يتم تبليغها مع إحتساب الرسم على القيمة المضافة والتي يكون مبلغ هذه المستحقات مؤكد وقابل للتقدير بما فيه الكفاية بواسطة القيد في الحسابات الدائنة من الصنف الرابع (رسوم واجبة الدفع) والصنف السادس.

✓ **حساب 41** " **الزبائن والحسابات الملحقة** ": يرد ضمنه الديون المرتبطة ببيع السلع والخدمات الملحة بدائرة إستغلال الكيان وتنشأ أقسام فرعية لهذا الحساب حسب حاجات التسيير والإعلام المالي علي النحو التالي:

- ✓ **حساب 411** " **الزبائن** ": يقيد في حسابه المدين مبلغ فواتير بيع السلع أو تقديم الخدمات من خلال القيد في الحساب الدائن:
  - أحد الأقسام الفرعية من الحساب 70 (المبلغ دون احتساب الرسم على القيمة المضافة المجموعة).
  - قسم من الأقسام الفرعية من الحساب 41 من الديون بعنوان التغليف والعتاد المودع .
  - قسم من الأقسام الفرعية من الحساب 44 بعنوان الرسم على القيمة المضافة المجموعة.

يقيد في حساب الدائن من خلال القيد في الحساب المدين لـ:

- حساب الخزينة عند إجراء عمليات التسوية المستلمة من الزبائن.
- أحد الأقسام الفرعية من الحساب 70 عن مبلغ الأموال التي يعدها الكيان عند رجوع البضائع من الزبائن أو عن مبلغ التخفيضات والتنزيلات والإنتقاصات الممنوحة مع حساب الرسم على القيمة المضافة المعينة.
- حساب زبائن السندات المرتقب استلامها عند موافقة الزبائن على السفتجة أو استلام السند لأمر.

- ✓ **حساب 416** " **الزبائن المشكوك فيهم** ": من خلال القيد في الجانب من الدائن من الحساب الزبائن مقدار مبلغ الديون المشكوك فيها أو المتنازع فيها والتي يكون تحصيلها غير مؤكد.
- ✓ **حساب 417** " **الحسابات الدائنة على أشغال أو خدمات جار إنجازها** ": يسجل الحساب 417 في الجانب المدين مقابل منتوجات صافية جزئية خارج الرسوم التي تمت معاينتها أثناء إبرام عقد طويل الأجل، غير أنه لا يمكن من الجانب التعاقدي أن تكون موضوع إعداد الفواتير، ويقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب من خلال القيد في الجانب المدين لحساب الزبون المطابق عند إعداد الفاتورة[1].

ثانيا: حسابات التسيير

الصنف السادس: حسابات الأعباء

- ✓ **حساب61 و حساب 62** " **الخدمات الخارجية** ": يسجل فيهما التكاليف الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات من عند الغير، حيث أن كثرة أصناف التكاليف التي تشكل التكاليف الخارجية هي التي أدت إلى إستعمال قسمين من الحسابات دون التفريق بينهما، كما أنهما عادة ما يكونان

[1] الجريدة الرسمية العدد19، مرجع سبق ذكره، ص 65.

مجتمعين على خط واحد على مستوى حساب النتائج، وتسجل تكاليف الإيجار بعنوان عقود الإيجار العادي ضمن هذين الحسابين .

- ✓ **حساب 64** " **الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة** ": هي أعباء تتعلق بالمدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية من جهة، وفي الجهة الأخرى تعلق بمدفوعات تقرها السلطة العمومية لتمويل أصول الفائدة الإقتصادية أو الإجتماعية، كما لا تحسب الضريبة على الأرباح ضمن هذا القسم لأنها مسجلة في حساب 69 " الضرائب على النتائج وما يماثلها".
- ✓ **حساب 68** " **المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة** ": يقيد في الجانب المدين للحساب رقم 68 في مقابل حسابات الإهتلاك خسارة القيمة والمؤونات المعينة.
- ✓ **حساب 69** " **الضرائب على النتائج وما يماثلها** ": يقيد في جانبه المدين المبلغ المستحق باسم الأرباح الخاضعة للضريبة والتي تبقى على عاتق الشركة (الضرائب على مبالغ الأرباح، الضرائب الجزافية والضرائب الإضافية المتعلقة بالتوزيعات)، كما يسجل فيه الأعباء المتعلقة لمشاركة الأجراء المحتملة في نتائج الكيان " قانونية أو تعاقدية ".

الصنف السابع:حسابات المنتوجات

- ✓ **حساب 72** " **الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون** ": يقتصر استعماله على تسجيل تغيرات الإنتاج المخزن، فمتغيرات مخازن المؤونات والسلع تقيد هي الأخرى في الحساب 603 " تغيرات المخزونات (التموينات والسلع) في إطار جرد متناوب وتقتطع من قيمة المنتوج المخزن الأولية وتقرض من قيمة المنتوج المخزن النهائية.

يمثل رصيد الحساب 72 التغير الشامل للمنتوج المخزن (الرصيد الدائن) أو المنتوج غير المخزن (الرصيد المدين) وهذا مابين بداية الفترة ونهايتها، وتظهر الحسابات 72 ضمن حساب النتائج تحت فصل " المنتوجات ".

- ✓ **حساب 73** " **الإنتاج المثبت** ": يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن تكلفة إنتاج عناصر الأصل المعنوي وعناصر الأصل العيني التي أنشأتها المؤسسة والمسجلة في الأصول غير الجارية (الأعباء التي تم تسجيلها مسبقا في الحسابات حسب الطبيعة)، كما يسجل في هذا الحساب في جانبه الدائن مبلغ المصاريف الملحقة الداخلية التي يتحملها الكيان بمناسبة اقتناء التثبيت (نقل، منشآت، تركيب....وغيرها).
- ✓ **حساب 74** " **إعانات الإستغلال** ": يقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب مبلغ إعانات الإستغلال والتوازن التي يحصل عليها الكيان في مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الخزينة العينية.

- ✓ **حساب 77 " العناصر الغير عادية (المنتجات)** ": لا يستعمل هذا الحساب إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية وغير مرتبطة بنشاط المؤسسة، وتبرز ضرورة وجوده من خلال وجوب تقييد طبيعة ومبلغ كل عنصر استثنائي في الكشوف المالية على حدى.

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية[1]

يأخذ النظام المحاسبي المالي بنفس القوائم المالية التي يفرضها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، والمشكلة من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملحق، ومن أجل إعداد هذه القوائم تم وضع مدونة حسابات تشمل على كل حسابات الوضعية المالية وحسابات التسيير، والتي تسجل فيها المؤسسات مختلف العمليات التي تقوم بها إستنادا إلى طريقة عمل كل حساب.

أولا: القوائم المالية

القوائم المالية (الكشوف المالية) هي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية والمالية تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وحالة الخزينة في المؤسسة في نهاية الدورة، وتكون كل مؤسسة تنتمي لمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي مجبرة على أن تعد هذه القوائم سنويا، والتي من مميزاتها أنها تظهر معطيات الدورة السابقة من أجل القيام بالمقارنة.

ثانيا: الترتيبات الخاصة بالقوائم المالية

نص النظام المحاسبي المالي على عدة ترتيبات تخص القوائم المالية يمكن إبراز أهمها كما يلي:

- ✓ يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وفية الوضعية المالية والأداء للمؤسسة وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، بحيث تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناتجة عن تعاملات المؤسسة وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.
- ✓ تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين، وتعد في أجل أقصاه أربعة (06) أشهر من تاريخ إقفال الدورة المالية والمحاسبية، وتعرض بالعملة الوطنية.
- ✓ يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، حساب النتائج وجدول تغيرات الأموال الخاصة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة، وعندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة

[1] الجريدة الرسمية العدد74، مرجع سبق ذكره، المادة 25.

بسبب تغير طرق التقييم أو العرض، ويكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، ويتم الشرح الوافي في الملحق لكل الترتيبات والتعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للدورة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة، ويتضمن الملحق كذلك معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي[1].

ثالثا: محتوى القوائم المالية

تتشكل القوائم المالية التي يتم إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي من الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة والملحق.

- ✓ **الميزانية:** تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية (التي تحقق قيمها خلال دورة واحدة) وغير الجارية (لأكثر من دورة واحدة)[2].
- ✓ **حساب النتائج:** حساب النتائج هو جدول تلخيصي للأعباء والنواتج التي حققتها المؤسسة خلال الدورة، يبرز النتيجة الصافية للدورة سواء كانت ربحاً أو خسارةً وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والنواتج، كما يسمح كذلك بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الخام للإستغلال.
- ✓ **جدول تدفقات الخزينة:** يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية (تدفقات الخزينة) وما يعادلها، وكذا معلومات حول إستعمال هذه التدفقات، بحيث يوفر معلومات وافية حول المدخلات والمخرجات التي تمس الخزينة خلال الدورة حسب مصدرها كالآتي:
  - تدفقات ناتجة عن أنشطة الإستغلال (الأنشطة العملياتية).
  - تدفقات ناتجة عن الأنشطة الإستثمارية.
  - تدفقات ناتجة عن الأنشطة التمويلية.
- ✓ **جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:** يشكل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في العناصر المشكلة للأموال الخاصة بالمؤسسة خلال الدورة، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:[3]

---

[1] الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[2] مرجع نفسه، ص 23.

[3] الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 26.

- النتيجة الصافية للدورة.
- أثر تغيّرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي تم تسجيل آثارها في رؤوس الأموال الخاصة.
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة.
- العمليات والتغيرات التي تمس رأس المال (زيادة أو تخفيض).
- توزيعات النتيجة الصافية.

✓ **الملاحق:** تتضمن ملاحق القوائم المالية معلومات ذات أهمية وتفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى، وتكون مكمّلة لها، بحيث يتم توضيح المعلومات الآتية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، والعمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيريها، بتوضيح طبيعة العلاقات ونوعية التعاملات وحجم ومبلغ التعاملات وسياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه العمليات[1].

من خلال عرضنا لمشروع النظام المحاسبي المالي يمكن ملاحظة ما يلي:

- إعادة تصنيف الحسابات والمجموعات.
- الأموال الخاصة والديون تسجلان في الصنف الأول، بحيث تسجل الأموال الخاصة في الحساب 10 والحساب 11 وما يتفرع عنهما، أما الديون تسجل في الحساب 16 والحساب17 وما يتفرع عنهما.
- إعادة تصنيف الإستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف إلى قيم معنوية وقيم مادية.
- تسجيل الموردون والزبائن في حسابات الغير، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق، حيث كانت تسجل حسابات الموردين في الصنف الخامس، أما حسابات الزبائن فتسجل في الصنف الرابع.
- أما النقديات فتسجل في الحسابات المالية وتوضع في الصنف الخامس، مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق.

[1] Minister des finances,Conseil National de la Comptabilité, Op-cit,l'article 460-1.

- تصنف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف وهذا من خلال جدول حسابات النتائج، مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفقا للمخطط المحاسبي السابق.
- تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية.
- إضافة جدول تدفقات الخزينة من خلال النظام المحاسبي المالي للمؤسسات لما له من أهمية مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق.

خاتمة الفصل:

من خلال تطرقنا إلى النظام المحاسبي المالي يتضح لنا أنه يمكن من خلال تطبيقه إلى إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات، وتوفير معلومة مالية مفهومة وموثوق بها دوليا، مما يجعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، وبين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، كما يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذا التسيير في المؤسسات، بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، وبالتالي يؤدي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية.

الفصل الثاني

المراجعة الخارجية

مقدمة الفصل

تعتبر المراجعة علم له جوانبه وأبعاده العلمية والإجتماعية والأخلاقية، وهي من أحد الميادين الواسعة التي وجدت نتيجة الحاجة إليها والتي فرضتها التطورات الإقتصادية وما صاحبها من تعقد وتنوع في النشاطات وكبر في حجم المؤسسات وضخامة في وسائلها المادية والمالية والبشرية المستعملة، حيث أن هذه التغيرات صعبت مع مرور الأيام عملية التسيير وهذا بالنظر إلى كثرة العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة، الأمر الذي سمح في كثير من الأحيان بالوقوع في الأخطاء وفتح المجال أمام إرتكاب أعمال الغش والتلاعبات بحيث أصبح وجود المراجعة الخارجية ضرورة ملحة وهذا باعتبارها أداة للمراقبة وللحكم على مصداقية تعبير ما تعده المؤسسات من معلومات مالية عن مركزها الحقيقي.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المراجعة ونشأتها في المطلب الأول، وإلى بعض تعريفات الباحثين في مجال المراجعة وأهم خصائصها وعلى الأركان التي تقوم عليها في المطلب الثاني، وفيما تتمثل أهميتها في المطلب الثالث وفي الأخير إلى الأهداف المرجوة من القيام بهذه العملية.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

بدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأنهما عمليتان مترابطتان لابد من وجودهما معا في أي نشاط، ويسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق لمصر حيث كان الموظفون العموميين فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال، وأن حكومتي مصر واليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة فكان المدقق في اليونان يستمع للقيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها، وأدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق، ولعبت كذلك السياسة المالية والضريبة دورا هاما وبارزا في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق أين ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة والفحص الضريبي، ويبين التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا

(شمال إيطاليا) سنة1581 م وكان على من يرغب مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينظم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1969 م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق ثم اتجهت دول أخرى إلى تنظيم هذه المهنة، أما في الجزائر فكانت المؤسسات الجزائرية مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1975 م، غير أنه في سنة 1970 م كانت الرقابة على المؤسسات الوطنية مطبقة عليها نصوص قانونية.

تقوم الجمعية العامة أو مدير المِؤسسة بتعيين مراجع الحسابات في كل مؤسسة ذات طابع صناعي أو تجاري وذلك لتأكد من صحة حساباتها وتحليلها للوضع الخاص بالأصول والخصوم ولمراجع الحسابات واجبات محددة كما أن له حقوق أيضا، وفي بداية الثمانينات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية المراجعة مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية المحكم بالنسبة للمؤسسة الوطنية أما في سنة 2000 م فالجمعيات الممولة من طرف الدولة تفرض عليهم مراقبة ومراجعة حساباتها من طرف مأمور الحسابات وفيما يلي سنورد جدولا نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:

الجدول رقم (01): المراحل التاريخية للمراجعة.

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من200 قبل المسيح إلى 1700م	الملك، إمبراطور الكنيسة الحكومة	رجل الدين ،كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850م	الحكومة،المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، حماية الأصول
من1850 إلى1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من1900 إلى1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء،الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970 م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970الى 1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة

المصدر: محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار مطبوعات جامعية، طبعة ثالثة، الجزائر، 2006، ص 8-7.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الخارجية وخصائصها

لقد كانت للمراجعة عدة تعريفات متباينة ومتمايزة ولا كن تدور حول مفهوم واحد سنحاول التطرق إلى هذه التعريفات على أهم ما تركز عليه وفيما تتفق.

أولا: تعريف المراجعة الخارجية

- ✓ **لغويا:**

إن كلمة مراجعة أو تدقيق AUDITI مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع، حيث كان المراجع يستمع في جلسة الإستماع العامة والتي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقريرهم[1].

- ✓ **اصطلاحا:**

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للمراجعة سنحاول إيجازها فيما يلي:

هي فحص القوائم المالية، وهي في الغالب قائمة الدخل و قائمة المركز المالي وعمل إنتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية "[2].

هي فحص إنتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات "[3].

هي عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات، وتقويمها في ما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث إقتصادية، وذلك للتحقق من الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق "[4].

---

[1] Jacques RENARD.; édition d'organisation، théorie et pratique de l'audit interne.3eme édition 2000 ،p27 ،

[2] يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، طبعة الأولي، عمان،2000 ، ص7.

[3] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص11.

[4] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص 30- 31.

[5] حسين القاضي، حسين الدحدوح، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان1999، ص13.

هي مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم[1].

هي فحص القوائم المالية يشمل على بحث وتقييم وتحليل للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمشروع مع تحليل إنتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب،

يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه المهني فيها "[2].

من خلال هذا التعريف يمكن القول أن الحاسوب اليوم من الأدوات المستخدمة في عملية المراجعة، وذلك في ظل بيئة المعالجة الإلكترونية للبيانات والتي أصبحت تعتمدها أغلب المؤسسات وبالتالي فالمراجعة الإلكترونية صارت حتمية في ظل هذه البيئة.

يتضح من خلال هذه التعاريف بأن المراجعة " هي عملية منهجية منضمة تقوم على تقييم موضوعي لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الإقتصادية والتأكد أن درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة، ثم توصيل النتائج للمستخدمين المعنيين ".

هذه التعاريف وغيرها وإن كانت متباينة ومتمايزة بعض الشيء إلا أنها تتفق على أن المراجعة الخارجية تقوم على ثلاثة أركان وهي:

- ✓ **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- ✓ **التحقيق:** ويعني التأكد من صدق البيانات الواردة في القوائم والتقارير المالية الختامية التي تعدها الإدارة، ويشمل التحقيق التأكد من وجود الأصول المملوكة للمؤسسة في تاريخ إعداد القوائم والتأكد من صحة تقويمها وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها والتأكد من أن هذه القواعد هي التي اتبعتها المؤسسة في السنوات السابقة للسنة الحالية، وأخيرا التأكد من أن عرض البيانات للقوائم المالية يفصح بطريقة صحيحة عن حقيقة الأرباح والخسائر، وحقيقة المركز المالي دون إخفاء

---

[2] أحمد نور، مراجعة الحسابات، من النظرية إلي التطبيق، الدار الجامعية للطابعة والنشر، الإسكندرية، مصر 1990، ص6.

لأية معلومات قد تؤدي إلى تزييف الحقيقة ولذا فإن الفحص والتحقيق هما عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

- ✓ **التقرير:** هو بلورت نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، وهنا نستطيع القول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها[1].

ثانيا: خصائص المراجعة الخارجية

يمكن أن نستخلص أهم سمات أو خصائص المراجعة الخارجية إنطلاقا من التعريف الوارد عن جمعية المحاسبة الأمريكية وذلك على النحو التالي:

- ✓ عملية المراجعة هي عملية منتظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة.
- ✓ ضرورة التقييم الموضوعي والخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية.
- ✓ تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة والقرائن.
- ✓ ضرورة تطابق العمليات والأحداث الإقتصادية محل الدراسة والتقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستــها.
- ✓ إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجـــع.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة الخارجية

إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد إعتمادا كثيرا على القوائم المالية التي يعدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل وبين هذه الجهات نذكر:

أولا: إدارة المؤسسة

تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل مراجع الحسابات المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه القوائم، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة إنتخاب وتحديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذا زيادة مكافئاتهم.

---

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون،الجزائر 2006، ص11– 12.

ثانيا: المستثمرون

أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها عدد كبير من المساهمين وإنفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة الماسة إلى تعين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد، بحيث يطمئن المستثمرون سواء الحاليون أو المحتملون بأن أموالهم سوف لن تتعرض للإختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم إنتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات[1].

ثالثا: البنوك

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

رابعا: الجهات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على القواعد التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض التي نذكر منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن القيام بتلك الأعمال دون قوائم موثوق فيها ومعتمدة من الجهات المحايدة.

المطلب الرابع: أهداف المراجعة الخارجية

إن القيام بأي عملية مهما كانت لها غاية وأهداف، والغرض من القيام بعملية المراجعة الخارجية تحقيق عدة أهداف، ونميز نوعين من أهداف المراجعة الخارجية.

أولا: أهداف تقليدية

- ✓ التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها.
- ✓ إبداء رأي فني إستنادا إلى أدلة وبراهين على عدالة القوائم المالية.
- ✓ إكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية.
- ✓ التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص8.

- ✓ مساعدة الإدارة على وضع السياسات وإتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- ✓ مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- ✓ مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الإقتصاد الوطني[1].

ثانيا: أهداف حديثة

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة، حيث إنتقلت المراجعة من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات، وإكتشاف ما قد يوجد من أخطاء أو غش أو التزوير، و فحص مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية وخروج برأي فني محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة والمركز المالي في نهاية الفترة المالية إلى أهداف جاءت وليدة التطور الإقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات تحت المراجعة، وتحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة، بحيث لم يعد " تحقيق أكبر قدر من الربح " الهدف الأهم، بل يشاركه في الأهمية أهداف أخرى منها " العمل على رفاهة المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة[2].

يمكن توضيح هذا التطور الحاصل في أهداف عملية المراجعة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): التطور التاريخي لأهداف المراجعة الخارجية

الفترة	الهدف من عملية المراجعة
قبل عام 1500	• إكتشاف التلاعب والإختلاس
1850 -1500	• إكتشاف التلاعب والإختلاس
1905 -1850	• إكتشاف التلاعب والإختلاس • إكتشاف الأخطاء الكتابية
1933 -1905	• تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي • إكتشاف التلاعب والإختلاس
1940 -1933	• تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي

[1] حسين القاضي وحسين الدحدوح ،مرجع سبق ذكره ، ص15.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص13.

• إكتشاف التلاعب والإختلاس	
• تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي	1940- 1960

المصدر: عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة العملية والعملية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000، ص 12.

المبحث الثاني: مبادئ وأنواع المراجعة والمراجعين

تعتبر عملية المراجعة عملية مهمة ومعقدة ومجهدة وذلك لأهميتها، حيث لها مبادئ تقوم عليها كما لها أيضا أنواع عديدة تختلف حسب إختلاف الجهة التي يركز عليها كل نوع من أنواعها، كما سنتطرق إلى أنواع المراجعين وعلى أوجه الإختلاف بينهما.

المطلب الأول: مبادئ المراجعة

تقسم مبادئ عملية المراجعة الخارجية إلى ركنين، حيث نميز مبادئ مرتبطة بركن الفحص ومبادئ أخرى مرتبطة بركن التقرير.

أولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

- ✓ **مبدأ التكامل** " **الإدراك الرقابي** ": يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية المحتملة على كيانها.
- ✓ **مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري:** يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.
- ✓ **مبدأ الموضوعية في الفحص:** نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون إحتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.
- ✓ **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والإتصال والمشاركة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:[1]

- ✓ **مبدأ كفاية الإتصال:** يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الإقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- ✓ **مبدأ الإفصاح:** يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
- ✓ **مبدأ الإنصاف:** يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.
- ✓ **مبدأ النسبية:** يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

تتنوع المراجعة إلى عدة أنواع مختلفة فهناك من يقسمها من حيث الإلتزام بها وهناك من يقسمها من حيث نطاقها وهناك من يقسمها من حيث حجمها أو من حيث توقيتها وهناك تقسيم حسب الإستقلالية أو الحياد.

أولا: من مدى الإلزام في المراجعة

تقسم إلى نوعين:

- ✓ **مراجعة إلزامية:** وهي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعنية ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركة يتول مراجعة حساباتها وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة الشركة بترشيح مراقب الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في الشركة قرار تعيينه وتحديد أتعابه، ومن ناحية أخرى قد

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص23.

تنص القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص[1].

- ✓ **مراجعة إختيارية:** وهي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة، ومنها بعض المراجعات التي قد تطلبه إدارة المنشأة من المراجع الخارجي لتحقيق غرض معين أو للتحقق من أمر ما أو لإتخاذ قرار معين بناء على نتيجة المراجعة و مثل ذلك:
  - مراجعة وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة.
  - مراجعة وتدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة.
  - مراجعة بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها.
  - مراجعة أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

أي أن هذه المراجعات تكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين.

ثانيا: من ناحية نطاق المراجعة

وتنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى نوعين هما:

- ✓ **مراجعة كاملة:** وهي التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون هناك مراجعة وتدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية:[2]
  - جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد السواء.
  - جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على إختلاف أنواعها.
  - جميع الحسابات في دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها.
  - جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة.

يلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى إستخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.

- ✓ **المراجعة الجزئية:** وهي التي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال فترة زمنية محددة، ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع:[3]
  - بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها.

---

[1] محمد السيد سرايا، المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص41.

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 192.

[3] مرجع نفسه ، ص 193.

- عمليات أيام معينة دون غيرها.
- عمليات أسابيع أو شهور معينة دون غيرها.

عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات إلى غير ذلك من أساليب إختيار موضوعات وعمليات المراجعة التي يتولاها المراجع، وفي هذا المجال يجب مراعاة ما يلي:

- لا يجب على المراجع إستخدام نفس العمليات وبنفس الأسلوب عند القيام بمراجعة عمليات نفس المنشأة مرة أخرى.
- على المراجع أن يكتب في تقريره تفاصيل وطبيعة العمليات التي قام بإختيارها ومراجعتها حتى لا يتعرض لأي مسؤولية معينة بالنسبة للعمليات التي لم يقم بإختيارها.
- لا يجب على المراجع إتباع أسلوب المراجعة الجزئية إلا بعد أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة موضوع المراجعة وتأكده من أنه نظام جيد ويبعث على الاطمئنان[1].

ثالثا: من حيث توقيت المراجعة

تنقسم المراجعة إلى نوعين:[2]

- ✓ **المراجعة النهائية:** المراجعة النهائية هي مراجعة تبدأ بعد إنتهاء السنة المالية أي بعد إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويمكن تنفيذها في المؤسسات الكبيرة الحجم فقط إذا توافرت على أنظمة رقابة داخلية فعالة أين يستطيع المراجع الإعتماد عليها، إلا أن المراجعة النهائية تناسب أكثر المؤسسات الصغيرة المتوسطة الحجم وذلك بسبب قلة عملياتها.

إن في تنفيذ المراجعة النهائية عدة مزايا منها:

- ✓ بإعتبار هذه المراجعة تبدأ عند الانتهاء من عملية إقفال الحسابات، فهي إذ تجنب المراجع الحضور المتكرر إلى المؤسسة، الأمر الذي يجعل عمل الموظفين داخل تلك المؤسسة يسير بصورة عادية وبدون أي مضايقات.
- ✓ التقليص من فرص التلاعب والتعديل في البيانات التي تمت مراجعتها بإعتبار أن كل الدفاتر والحسابات قد تمت تسويتها وإقفالها.
- ✓ إضعاف إحتمالات سهو المراجع عن بعض العمليات لأن عملية المراجعة هنا تتم بشكل متواصل خلال فترة زمنية محددة.

---

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سابق ذكره، ص 40.

[2] نسيمة مدغم، تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف، 2003، ص 27.

بالرغم من تعدد مزايا هذا النوع إلا أنها لا تخلو من العيوب منها:

- ✓ قصر الفترة الزمنية المحددة للقيام بعملية المراجعة يجعل من نطاق فحصها محصورا وضيقا.
- ✓ إن القيام بعملية المراجعة بعد إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية قد يولد الشعور باللامبالاة من جانب العمال بالمؤسسة إتجاه الأعمال المطلوبة منهم بإعتبار أن الأخطاء لا تكتشف إلا في نهاية السنة المالية.
- ✓ إن إكتشاف الأخطاء والتلاعبات في نهاية السنة المالية قد يحول دون إمكانية معالجتها أو محاولة تفادي تراكمها، لأن ترك تلك الأخطاء لمدة عام كامل قد يؤدي إلى إضفاء معالمها.
- ✓ إن عمل المراجع في هذا النوع من المراجعة يتم كله عند نهاية السنة المالية الأمر الذي يؤدي إلى الإرباك أو الضغط في العمل وكذا الإرهاق، مما يجعل من عملية المراجعة نوعا ما غير دقيقة.

تدعيما لهذا النوع من المراجعة بالإستفادة من كل المزايا ومحاولة للتقليص من كل تلك العيوب المذكورة أعلاه ظهر إتجاه أو توجه في أمريكا يدعوا للقيام بما يعرف بـ " مراجعة الميزانية " ومفادها:

" أن يهتم المراجع بفحص عناصر الميزانية فقط، والتأكد من صحة الحسابات فيها، وهي تتم في شكل مراجعة إنتقاديه وتحليلية للميزانية وذلك بغرض إختصار الجهد والوقت اللازمين لتنفيذ عملية المراجعة ".[1]

- ✓ **المراجعة المستمرة:** يلجأ المراجع إلى هذا النوع من الأسلوب في تنفيذ مراجعته لحسابات المؤسسة إذا كان نظام الرقابة الداخلية به غير فعال، وتتم هذه المراجعة على مدار السنة المالية، حيث يقوم المراجع بعمليات الفحص وإجراء الإختبارات وفقا لبرنامج زمني يحدد مسبقا، فهي إذا متابعة دورية وفحص منتظم لكل العمليات بالإضافة إلى إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات في نهاية دورة السنة المالية، وذلك للتحقق من التعديلات التي سبق وأن أشار إليها المراجع عند قيامه بالفحص المكرر.

كما هو الحال بالنسبة للمراجعة النهائية، فإن للمراجعة المستمرة مزايا عديدة منها:

- تعمل المراجعة المستمرة على توسيع نطاق فحص العمليات بالمؤسسة باعتبارها مراجعة تتم على مدار السنة المالية كما أنها تساعد على إكتشاف الأخطاء والتلاعبات بسرعة، فتردد المراجع على المؤسسة محل الفحص يجعل الفترة بين تاريخ حدوث خطأ وإكتشافه وجيزا مما يساعده على تصحيحه أول بأول.

---

[1] نسيمة مدغم، مرجع سبق ذكره، ص 28- 29.

- إن المراجعة المستمرة تساعد على الإنتهاء من عملية الفحص بفترة وجيزة بعد نهاية السنة المالية وإقفال كل الحسابات، الأمر الذي يتيح للمراجع فرصة عرض القوائم المالية في وقت مبكر.
- إن المراجعة الدورية تساعد على تنظيم العمل في مكتب المراجع الخارجي على مدار أيام السنة، وبالتالي تجنب الضغط والإرهاق، مما يسمح بالسير الحسن للعمل وإرتفاع مستوى الأداء.
- إن تردد المراجع على المؤسسة محل المراجعة خلال السنة المالية من شأنه أن يدفع بالعاملين بها إلى الاهتمام أكثر بالأعمال الموكلة إليهم، وذلك خشية أن يرتكبوا أي أخطاء يتم إكتشافها مباشرة عند القيام بالمراجعة.
- إن تعدد زيارات المراجع الخارجي للمؤسسة محل المراجعة تتيح له التوسع في فحص نظام الرقابة الداخلية المتبع في التعرف على كل أوجه وتفاصيل نشاط المؤسسة ونواحيه الفنية[1].

بالرغم من تعدد مزايا المراجعة المستمرة إلا أنها لم تسلم هي الأخرى من الإنتقاد، فهي لا تخلو من العيوب، ومن بين تلك الإنتقادات التي وجهت لها ما يلي:

- تتم المراجعة المستمرة بصورة منفصلة بمعنى هناك إنقطاعا في الفحص عند مرحلة معينة ليستأنف في موعد لاحق، وهذا الأمر قد يؤثر على مدى متابعة المراجعين لكل الجوانب المتعلقة بذلك الفحص كما قد ينشأ عن ذلك سهو من طرف القائمين بالمراجعة عن إتمام بعض الإختبارات والذي قد يستغله العاملين بالمؤسسة.
- إن المراجعة المستمرة تستغرق وقتا طويلا وتحتاج إلى جهد كبير.
- الحضور المتكرر للمراجع الخارجي خلال السنة المالية قد يسبب بعض المضايقات للموظفين بالمؤسسة وقد يؤدي إلى الإرتباك في عملهم، كما يمكن أن تنشأ بينه و بينهم علاقات شخصية الأمر الذي قد يؤثر على حياده وإستقلاله عند إبداء رأيه، مما يضعف بلا شك أهم معيار للمراجعة الخارجية.

رابعا: المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها

تتضمن هذا النوع من المراجعة نوعين منها[2]:

---

[1] نسيمة مدغم، مرجع سبق ذكره، 30.

[2] عمر شريفي، مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2003، ص12.

- ✓ **المراجعة الداخلية :** ظهرت المراجعة الداخلية بعد المراجعة الخارجية نظرا لاحتياجات الإدارة لمراقبة المستويات التنفيذية، ويمكن تعريفها على أساس أنها نشاط تقيمي مستقل يعمل لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى " فهي تعتبر وسيلة رقابة في خدمة الإدارة تعمل على قياس فعالية نظم الرقابة المختلفة "، وهدف المراجعة الداخلية هو مساعدة مختلف أطراف الإدارة في الممارسة الفعالة لمسؤولياتهم، بحيث تقدم لهم تحليلات وتقديرات وتوصيات وشروحات وجيهة وآراء ومعلومات تخص النشاطات تحت المراجعة تكون مساهمة المراجعة الداخلية على مجمع أنشطة المؤسسة، فهي تتدخل في جميع المجالات المالية (محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، معلومات عن التسيير، الإقتراض) والمجالات العملية (تسيير المخزونات، وظائف التموين، سلامة الأصول، إحترام إجراءات التسيير) كما أن المراجعة الداخلية تقوم بتقييم كل من أنظمة الرقابة الداخلية وفعالية المؤسسة، فالمراجعين الداخلين هدفهم الأول هو إظهار المشاكل وتحليلها إنطلاقا من أحداث، وبعد ذلك إقتراح الحلول والإصلاحات والتحسينات في شكل توصيات يمكن القول بأن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يخص دقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل وظائف المؤسسة ولا ننسى كيفية وكفاءة النظام المحاسبي المعمول به، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

في الأخير إنه يجب أن ينتظر إلى مصلحة المراجعة الداخلية على أنها أداة لتحسين الأداء داخل المؤسسة توضع في خدمة الإدارة العليا ولا ينظر إليها كدليل على أن هناك شك في الأشخاص المراقبة أعمالهم.

- ✓ **المراجعة الخارجية:** يقصد بها المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقيم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطاء المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات والأطراف الخارجية خاصة (المساهمون والمستثمرون والبنوك).

ما سبق يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية في النقاط التالية:[1]

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل.

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص30- 31.

- كل عملية تم تسجيلها لا بد أن تكون حقيقية، صحيحة التقييم، صحيحة التسجيل، مسجلة في وقت وقوعها، صحيحة التمركز.

مما سبق من التعاريف وأهداف كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، يمكن إعداد جدول لإبراز أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

جدول رقم (03): أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

بيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	* تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب بالحسابات. *التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للإسترشاد بها في رسم خطط	*إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبة معنية وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها
علاقة القائمة العملية تدقيق المنشأة	موظف من داخل المنشأة تابع	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة
نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والإختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على مراجعة جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمراجع الخارجي، والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص وفقا لطبيعة عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفضيلية أو إختيارية وحجم عمليات المنشأة محل المراجعة
التوقيت المناسب للأداء	* يتبع الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية . *إختيارية وفقا لحجم المنشأة.	*يتم الفحص مرة واحدة نهائية أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية مستمرة. * قد يكون كامل أو جزئي.

		*إلزامية وفقا للقانون السائد
المستفيدين	*إدارة المنشأة	*قراءة التقارير المالية *أصحاب المصالح *إدارة المنشأة

المصدر:أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 1.

المطلب الثالث: أنواع المراجعين

يمكن التمييز بين نوعين رئيسيين من المراجعين وهم مراجعين داخليين ومراجعين خارجيين مستقلين.

أولا: المراجعين الداخليين[1]

المراجع الداخلي هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، إذ يتعين على جميع المؤسسات (إما برغبتها أو بواسطة القوانين والتعليمات) أن تكون لديها قسم للمراجعة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة المراجعة لأجل مساعدة هذه الإدارة إلى الوصول إلى أغراضها، ويشمل عمل المراجع الداخلي المراجعة التشغيلية ومراجعة الالتزام وإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.

لاشك أن المراجعين الداخليين لهم أثرين رئيسيين على مراجعة القوائم المالية هما:

- قد يؤثر وجودهم وعملهم على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- قد يستخدم المراجعون الخارجيون المراجعين الداخليين لتوفير مساعدة مباشرة عند أداء عملية المراجعة، لذلك يجب على المراجع الخارجي أن يقوم بتقييم كفاءة المراجع الداخلي (التقييم، الخبرة والتأهيل المهني وغيرها)، وموضوعيته.

يمكن تلخيص مهام المراجع الداخلي فيما يلي:[2]

[1] هادي التميمي، مدخل إلي التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 83.

[2] محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ، دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل بيروت، الطبعة الأولي، 1998، ص 26.

- مراجعة وتقييم كفاءة القيود المحاسبة والسجلات والمعاملات المالية والبيانات الإحصائية ومدى الإعتماد عليها.
- التأكد من حماية الأصول بكافة أنواعها وأنها مسجلة بدقة وتم معاملتها محاسبيا وفق للأصول وأن الإجراءات المحاسبية المعمول بها تضمن الكشف عن النواقص أو التلف.
- التأكد من إتباع وتطبيق خطط الإدارة وسياستها وإجراءاتها.

ثانيا: المراجعين الخارجيين المستقلين

هو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لمراجعة حسابات المؤسسات الإقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، ويتمتع باستقلالية تامة وعادة يكلف أو يرشح خارج المؤسسة الإقتصادية ويقوم المراجع الخارجي عادة بمراجعة نضم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية مراجعة إنتقاديه قبل إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، إذ عليه الاقتناع بما يلي:

- أن الأصول المبنية بتاريخ الميزانية تعود للمؤسسة وأن الإلتزامات تمثل المبالغ الحقيقية المطلوبة أو المحتملة.
- أنه لم يتم حذف أو إهمال إدراج أية حقائق هامة في الحسابات الختامية يمكن أن تجعلها مضللة أو خادعة، أو على العكس من ذلك.
- أن الحسابات الختامية تعكس نتائج العمليات بصورة عادلة للفترة المعينة.
- أنه لم يتم إهمال أو حذف أو إسقاط أية أصول أو إلتزامات أو أية فقرات ذات أهمية.
- عدم وجود أية فقرة غير حقيقية أو أي كشف أو قائمة أو ميزان أو وثيقة غير حقيقية.

المطلب الرابع: علاقة المراجعة الخارجية بالمحاسبة

تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية وتلخيصها وتفسيرها وبإعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج تلك العمليات التي تحدث خلال فترة زمنية معينة ولهذا فهي تعتبر بمثابة عمل إنشائي يهتم بتحليل وتبويب وتسجيل وتشغيل البيانات الأولية أو الأساسية حتى الوصول بها إلى إعداد القوائم المالية، أما المراجعة فهي على خلاف ذلك لأنها تعتبر عمل إنتقادي تقييمي، حيث يبدأ عمل المراجع بعد نهاية عمل المحاسب ويكون عمله تحديد مدى ملائمة القوائم المالية في عرض نتائج أعمال المؤسسة إذ يعتمد على المخرجات الأساسية للمحاسبة وهي القوائم المالية ومن خلال ما سبق يتضح لنا بأن العلاقة بين المحاسبة والمراجعة هي علاقة تكاملية بمعنى أن المخرجات الأساسية للمحاسبة (القوائم المالية) هي

المدخلات الأساسية للمراجعة والتي يقوم المراجع بفحصها وتحديد مدى دقتها وإمكانية الإعتماد عليها[1]، ففحص القوائم المالية يتطلب من المراجع الرجوع إلى الوراء للإطلاع على دفاتر القيد والترحيل ومنها إلى المستندات الأصلية للعمليات، وقد يتطلب عمله أيضا الرجوع إلى بعض الأدلة خارج النظام المحاسبي المالي لتقييم مدى إمكانية الإعتماد على القوائم الختامية وفي جميع الحالات فإن السؤال الأساسي الذي يحاول المراجع الخارجي الإجابة عليه هو هل أن القوائم المالية للمؤسسة كاملة ودقيقة ومعروضة بطريقة صادقة؟ وحتى يستطيع المراجع الإجابة على هذا التساؤل فإنه لا يتعامل فقط مع البيانات الأساسية الواردة في مستندات العمليات المختلفة للمؤسسة، ولكنه يتعامل أيضا مع نتائج وملخصات هذه البيانات، ونتيجة لذلك فمن الضروري أن يرجع إلى الوراء لتحديد ما إذا كان عمل المحاسب مرضيا أم لا، وقد يتوفر لدى مراجع الحسابات في حالات معينة قوائم وسجلات وحسابات معدة بطريقة جيدة ودقيقة، أو قد تكون السجلات غير دقيقة ويقع على عاتق المراجع دائما تحديد نوعية القوائم والسجلات والبيانات كنقطة إنطلاق رئيسية لما ينبغي أن يقوم به من فحوص.

مما سبق يتضح لنا أن مجال التدقيق ومراجعة الحسابات هو البيانات المالية للمؤسسة ويتمثل الإختلاف بين كل من عملية المراجعة والمحاسبة في النقاط التالية:

- ✓ **الهدف:** تهدف المحاسبة إلى تسجيل العمليات المالية بالدفاتر والسجلات بشكل يمكن في النهاية من إعداد القوائم المالية، بينما تهدف المراجعة إلى التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات ومن صحة القوائم المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ✓ **التبعية:** يعتبر المحاسب موظفا في المؤسسة ينفذ السياسات والقرارات التي تضعها المؤسسة، بينما يعتبر مراجع الحسابات جهة مستقلة عن إدارة المؤسسة يقوم بعمله بإستقلال وحياد تام.
- ✓ **توقيت العمل:** يبدأ المحاسب عمله من بداية العام حتى نهايته، وما يتبع ذلك من تسجيل العمليات المالية في الدفاتر والسجلات وإستخراج موازين المراجعة الشهرية حتى نهاية العام وإعداد القوائم المالية.

أي أن عمل المحاسب يستمر طول الفترة المحاسبية أما مراجع الحسابات فإن توقيت العمل لديه يختلف حسب ظروف الحالة، وحسب الإتفاق المبرم بين مراجع الحسابات وبين إدارة المؤسسة، فإذا كان الإتفاق ينص على القيام بمراجعة مستمرة فإن المراجع يبدأ عمله منذ بداية العام حتى نهايته، ولكن بعد أن يكون المحاسب قد قام بوظيفته الخاصة بتسجيل العمليات المالية في الدفاتر والسجلات، أما إذا نص

---

[1] أحمد نور، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 8.

الاتفاق على القيام بمراجعة نهائية فإن المراجع يقوم بعمله في نهاية العام بعد أن يكون المحاسب قد قام بإعداد الحسابات الختامية للمؤسسة[1].

المبحث الثالث: المعايير المهنية للمراجعة

يتضح لنا من خلال عرضنا السابق لماهية المراجعة، أن الهدف الرئيسي لها هو إبداء المراجع لرأيه في عدالة وصدق القوائم المالية، ومن أجل تقليل درجة التفاوت في الممارسات المهنية من قبل المراجعين وتوحيد مهنة المراجعة، كان لابد من وضع معايير أو قواعد يسترشد بها المراجعون وتحافظ على مستوى عال من الأداء المهني.

المطلب الأول: ماهية معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها.

أولا: مفهوم معايير المراجعة

عرف فاتح سردوك المعيار بأنه:[2] " نموذج موضوع من طرف السلطات المختصة أو نتيجة عرف أو إتفاق عام كأساس لما يجب العمل به وإتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء، بحيث أنه يحدد أساليب تحقيقها، فهي قواعد علمية يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها من أجل ضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة وحماية المراجع من المسؤولية إذا إلتزم بها "، وبناء على ذلك يمكن أن نعتبرها بأنها المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة.

ثانيا: أهمية معايير المراجعة وعلاقاتها بمسؤولية المراجع الخارجي

لقد تطورت مهنة المراجعة بصفة عامة وظهرت هيئات ومنظمات تهتم بهذه المهنة ومن بين ما إهتمت به هذه المنظمات، هو إصدار معايير للأداء المهني في صورة نشرات والتي تعتبر بمثابة إطار متكامل للممارسة المهنية الجيدة، كما تستخدم كأداة لتحديد المسؤولية وتنظيم العلاقة بين أعضاء المهنة أنفسهم ، وعلاقاتهم بعملائهم وجميع أفراد المجتمع المستفيدين من خدماتهم[3].

---

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[2] فاتح سردوك، مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي بالوادي، العدد الأول، جانفي 2008، ص86.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص5.

تبرز أهمية معايير المراجعة في أنها تحدد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بعملية المراجعة أو الفحص، وبالتي من الضروري أن يتم الفحص وفقا لتلك المعايير حتى لا يتحمل المراجع أي مسؤولية في حالة ظهور غش أو تلاعب بعد ذلك.

كما تعتبر المراجعة في غاية الأهمية بالنسبة لمن يستخدمون التقارير والمعلومات المحاسبة مثل البنوك والموردين والضرائب والحكومة وغيرها من الجهات لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به مراجع الحسابات، والمسؤولية التي يتحملها وتحده درجة الإعتماد على القوائم المالية.

ثالثا: التفرقة بين معايير وإجراءات المراجعة

إن الإجراءات هي مجموعة من الخطوات التفصيلية التي سوف يعتمدها ويطبقها المراجع للحصول على الأدلة والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، وبالتالي فإن إجراء المراجعة يتم إعدادها لمقابلة أهداف المراجعة وتحقيقها[1].

يمكن الإختلاف بين إجراءات المراجعة ومعاييرها، إذ انه بينما تمثل المعايير قواعد عامة يجب أن يتبعها المراجع ولا يجوز له مخالفتها، فإن الإجراءات هي الخطوات التفصيلية اللازمة لتحقيق الأهداف والتي تختلف حسب الموضوع محل المراجعة.

المطلب الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليه

ظهرت معايير المرجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل الخمسينات، حيث شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة تسمى " لجنة إجراءات المراجعة " وذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير، وقد تعرضت تلك المعايير لكثير من الدراسات والبحوث من الجانب العاملين في ميدان المحاسبة والمراجعة، حيث إستهدفت تلك البحوث تحديد المقصود بتلك المعايير ووضع التفسيرات الصحيحة الملائمة لها والتغلب على مشاكل التطبيق العملي لها ، بالإضافة إلى العمل على تطوير تلك المعايير وتوسيعها.

في سنة 1947 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قائمة بتسع معايير للمراجعة، وفي سنة 1954 أضاف المعيار العاشر، حيث تبويبها في ثلاث مجموعات لقيت القبول العام في معظم دول العالم وتتمثل هذه المجموعات فيما يلي:

---

[1] فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص87.

المجموعة الأولى: [1]

تسمى من المعايير العامة أو الشخصية وذلك لأنها تتعلق بشخص مراجع الحسابات وهي ثلاثة معايير حسب الأتي:[2]

- ✓ **التأهيل العملي والعلمي:** بالرغم من أن أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة إلا أنه لا يستطيع مقابلة إحتياجات المراجعة بدون التعليم والخبرة في هذا المجال والتي تمكنه من إبداء رأي تثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة في إتخاذ قرارات معنية، وينص هذا المعيار على ضرورة توفر عاملين أساسين في المراجع:
  - التأهيل العلمي (التعليم).
  - التأهيل العملي (الخبرة الكفاءة).
- ✓ **الإستقلال:** غالبا ما يشار إلى الاستقلال على أنه حجر الزاوية في المراجعة فبدونه فإن قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لاشيء، لأن المراجعين لا يجب أن يكونوا مستقلين فقط إتجاههم الذهني عند أداء عملية المراجعة، حيث يتعين أن يكون إستقلالهم عن العميل مدركا عن طريق المستخدمين، ويتطلب الإستقلال الموضوعية والتحرر من التحيز، فعند جمع أدلة الإثبات وتقييم عدالة القوائم المالية يجب ألا يتحيز المراجع سواء تجاه مصلحة العميل أو الطرف الثالث.
- ✓ **العناية المهنية الواجبة:** يتوقع الجمهور أن المراجع سيؤدي عملية المراجعة بمهارة وعناية مهنية مرتفعة، وإن إتباع معايير المراجعة المتعارف عليها يمثل أحد المقاييس المراجعة للعناية المهنية الواجبة، ومع ذلك فإن إتباع تلك المعايير لا يعتبر دائما كافيا فإذا ما قام الشخص الحريص بشكل معقول بعمل الكثير على سبيل المثال للتحقق من الوجود المحتمل للغش، فسوف يتم التأكد غالبا من أن ذلك المراجع المهني قد قام بعمل الكثير على الأقل[3].

لكي يلتزم مراجع الحسابات بمعيار بذل العناية المهنية الواجبة، يجب عليه الوفاء بمسؤوليته القانونية والمهنية من الناحية، وأن يكون لديه آليات توفير أداة نفي في حالة تعرضه لدعوى الإخلال بالمسؤولية القانونية من ناحية لأخرى.

المجموعة الثانية:

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال– المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية–، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص22.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

تسمى بمعايير العمل الميداني وهي تلك المعايير التي تطبق عند أداء مهمة المراجعة فتلك المعايير تحدد إطار العمل لأداء عملية المراجعة، وهي ثلاثة معايير حسب الأتي:

- ✓ **التخطيط والإشراف:** إن المنتج الأكثر مرئيا لعملية التخطيط يتمثل في برنامج المراجعة، والذي يبين أهداف وإجراءات المراجعة التي يتعين إتباعها لجمع أدلة الإثبات لإختبار دقة أرصدة الحسابات، ولاشك أن ذلك البرنامج يساعد هؤلاء الذين يتحملون مسؤولية المراجعة على متابعة مدى التقدم والإشراف على العمل على نحو ملائم.
- ✓ **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب أن تتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الإعتماد عليه بالتالي تحديد حجم الإختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات المراجعة الضرورية.
- ✓ **الحصول على دليل إثبات المراجعة:** يجب أن يتم الحصول على دليل إثبات كاف وصالح، أي قابل للاعتماد عليه وملائم من أجل تقييم التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية والمتضمنة في الإيضاحات المتممة لها.

المجموعة الثالثة:

وتسمى بمعايير إعداد التقرير وتنص كما يلي:[1]

- ✓ يجب أن يبين التقرير فيما إذا كانت القوائم الملية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما "GAAP".
- ✓ يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى أو الإشارة إلى غير ذلك.
- ✓ يجب أن يبين التقرير إفصاحا كاملا عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.
- ✓ يجب أن يبين التقرير رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقبل على القوائم المالية كوحدة واحدة.

*إن المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث تمثل الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مراجع الحسابات عند مباشرته لمهنته، وقد أضاف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1988 قسم خاص لمفاهيم وقواعد آداب وسلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني، ليعكس بذلك المزيد من المسؤوليات للمراجع[2].

---

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص38.

[2] حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولي، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،2000،19

المطلب الثالث : تشكيلة خدمات المراجع الخارجي

تتمثل الخدمات المقدمة من طرف المراجع الخارجي تجاه الأطراف المتمثلة في الإدارة وأصحاب المصلحة في المؤسسة وهي ثلاثة أنواع كالتالي:

أولا: الخدمات التصديقية

تعني الخدمات التصديقية أن يقوم بها مراجع الحسابات بعمل إستنتاج كتابي بشأن مدى إمكانية اعتماد طرف ثالث على مزاعم أو تأكيدات مكتوبة هي مسؤولية الطرف الثاني لأن الخدمات التصديقية خدمات ثلاثية الأطراف، مراجع الحسابات (الطرف الثاني)، والإدارة معدة أو عارضة المزاعم المكتوبة (الطرف الأول)، وأصحاب المصلحة في المؤسسة المستقبلة لهذه المزاعم (الطرف الثالث).

ثانيا: الخدمات غير التصديقية[1]

تتميز الخدمات غير التصديقية بأنها خدمات ثنائية الأطراف، فهي بين مراجع الحسابات وعميله مباشرة، ولا يوجد مزاعم يوصلها طرف لطرف آخر لكي يصادق عليها مراجع الحسابات، ومن أهم صور الخدمات المهنية غير التصديقية خدمات مسك الدفاتر والإستثمارات الضريبية والإستثمارات الإدارية.

ثالثا: خدمات التأكيد المهني

التأكيد المهني خدمة مهنية تستهدف تحسين جودة المعلومات وذلك لخدمة طالب الخدمة متخذ القرار، وهي أحدث خدمة مهنية إنضمت لتشكيلة خدمات مراجع الحسابات، وكان المستهدف لها حتى الآن أن تكون خدمة ثنائية الأطراف أحد الطرفين مراجع الحسابات المسؤول عن تحسين جودة المعلومات وللطرف الثاني متخذ القرار، والمستهدف الآن أن تتطور هذه الخدمة لتصبح ثلاثية الأطراف للتغلب على عيوب خدمات التصديق، وأهمها أن خدمات التصديق تتناول مجالا قاصرا على المعلومات المالية، والتي يتم توصيلها فقط من خلال القوائم المالية وذلك للتأكد بشأن مدى إمكانية الإعتماد عليها، أما خدمة التأكيد فسوف تغطي عندئذ البيانات غير المالية أيضا، والتي يتم توصيلها بوسائل أخرى بجانب القوائم المالية، مستهدفة تحسين جودة المعلومات خاصة بأن تستوفي هذه المعلومات بالإضافة إلى ذلك الدقة والتوقيت والملائمة.

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 29- 30.

المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر

إن تناول الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، لإعتبار أن المراجعة هي مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الإقتصاديين من المحاسبة، لهذا سوف نتناول هذه الهيئات إنطلاقا من تلازم المراجعة والمحاسبة فيها، حيث نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، وتنظيمات مهنية سنتعرض لها في هذا الجزء من التقرير

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة

بموجب القانون أعلاه لا سيما المادة 04 منه، يتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي، و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية.

و يضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء، و هي كالآتي:[1]

- ✓ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية
- ✓ لجنة الاعتماد
- ✓ لجنة التكوين
- ✓ لجنة الانضباط و التحكيم
- ✓ لجنة مراقبة النوعية

ثانيا: التنظيمات المهنية

ينص القانون المذكور سابقا يحل المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، و يتم انتخاب المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، و المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

أ- المصف الوطني للخبراء المحاسبين: هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، و يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب.

ب- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، و يضم الأشخاص

[1] الجريدة الرسمية رقم 64 الصادرة بتاريخ 30 نوفمبر 2011، ص18-21.

الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

ج- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، و يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

يتم تسيير التنظيمات المهنية المذكورة أعلاه من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، و تتكفل هذه التنظيمات بما يلي:

- السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها
- الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم
- السهر على احترام قواعد المهن و أعرافها
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن و حسن سيرها
- تمثل مصالح المهنة إزاء الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة.

و يعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.

خاتمة الفصل:

مما تقدم يتضح بأن المراجعة تهدف إلى التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها عن طريق إبداء رأي فني ومحايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، كما أنا مهنة المراجعة قد عرفت تطور ملحوظا في الجزائر كما تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة متعددة.

الفصل الثالث

تقارير المراجعة

الخارجية

مقدمة الفصل

لقد انتشر استخدام تقارير مراجعة الحسابات في عصرنا الحاضر لما لها من مزايا و فوائد كثيرة، و لقد تزايدت أهمية هذه التقارير بعد النمو الهائل في حجم المشروعات سواء الخاصة أو العامة وغيرها من المشروعات الغير الهادفة إلى الربح، ويقوم المراجع بالتعبير عن النتائج التي توصل إليها بعد إنتهاء عملية المراجعة والفحص من خلال تقريره والذي يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة، وبإصدار هذا التقرير يختتم المراجع عمله ولكنه هذا لا يعفيه من المسؤولية مستقبلا إن ثبت إهماله في أداء واجباته المهنية.

المبحث الأول: ماهية تقارير المراجعة الخارجية

رغم أن تقرير المراجعة لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة وبسبب قصره هذا فقد ينظر إليه القراء من غير ذو المعرفة بالمراجعة على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية مما قد يفقد التقرير جوهره وأهميته البالغة، ولا شك أن ذلك يعتبر مسألة تناقض مع واقع الأمر حيث أن تقرير المراجعة على الرغم من أنه يتضمن فقط مجرد بضع كلمات إلا أنه يتطلب عناية عظيمة كما أنه يعتبر نتائج إستكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة.

المطلب الأول: مفهوم تقارير المراجعة الخارجية

توجد عدة تعريفات لتقارير المراجعة الخارجية حيث يتفقون على أنها هي الغاية من القيام من عملية المراجعة وكانت هذه التعاريف كما يلي:

عرف هادي التميمي تقرير المراجع الخارجي بأنه خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات، ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والإستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع[1].

أما مصطفى حسنين خضير فيرى أن تقرير المراجع هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية[2].

أما محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي فينظران إلى تقرير مراجع الحسابات كمنتج نهائي لعملية المراجعة من ناحية وكأداة اتصال من ناحية أخرى[3]، فتقرير مراجع الحسابات هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة و أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية، وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة.

المطلب الثاني: خصائص تقارير المراجعة الخارجية

باعتبارها منتج نهائي لعملية المراجعة تتصف تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص نلخصها فيما يلي:

---

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص161.

[2] مصطفي حسنين خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود ،المملكة العربية السعودية 1996، ص587.

[3] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002، ص381.

- ✓ يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الإتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- ✓ من الضرورة إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكن.
- ✓ يجب أن كون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة.
- ✓ لاينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة وإنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة.
- ✓ من الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المراجع حقيقية ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.

المطلب الثالث: مراحل إعداد تقارير المراجعة الخارجية

تتمثل المرحلة النهائية لمهمة المراجع الخارجي في إعداد تقرير نهائي للمراجعة والفحص الذي قام بهما طيلة فترة المهمة، ويمكن تقسية هذه المرحلة النهائية للمراجعة إلى جزأين متتالين ومتكاملين كالتالي:[1]

أولا: الاجتماع المهني

ويضم كل من المراجع والعميل وكذا المسيرين ومختلف المسؤولين وتتجلي أهميته في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المراجع أثناء مهمته، مركزا بذالك على المشاكل والتوصيات استنادا إلى الأولويات ودرجة الأهمية ويسمح هذا الاجتماع للعميل بالتعرف على شكوك وتحقيقات المراجع التحضير الجديد من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات:

- العرض: يكشف من خلاله المراجع على كل نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات، فلا داعي للتأكد والحكم دون إثبات ودليل مستمد من تحقيق المراجعة، وأثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع كل حسب تخصصه ومسؤوليته، فهكذا يكون العرض حيويا واضح وشفافا وبعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة والمتمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات المراجع والتي غالبا ما تكثر فيها المعارضات والانتقادات.
- المعارضة: عندما يصادف المراجع معارضة من طرف العميل يجد نفسه أمام حالتين

الحالة الأولي: إما أن يكون المراجع قادر على الاستدلال لإثبات حكمه ونتائجه وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة.

---

[1] بلخيضر سميرة، المراجعة في قطاع البنوك ، مذكرة ماجستير في التسيير، جامعة الجزائر،2002، ص36.

الحالة الثانية: وإما أن يمتنع المراجع لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للإستدلال بها وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير المراجعة وذلك لصالح الطرفين، أما إذا كان المشكل خطيرا ومعتبرا فمن المستحسن إيقاف الإجتماع وتأجيله ريثما يتحصل المراجع على الأدلة والقرائن الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي.

لكن في كل الأحوال سيواجه المراجع معارضة العميل دوما مهما كانت الظروف والتوصيات، ذلك لأن من طبيعة العميل عدم قبول النقد والحلول المقترحة من المراجعين.

ثانيا: إعداد تقرير المراجعة[1]

تقرير المراجعة هو الشكل النهائي والكتابي لمهمة المراجعة، إذ ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة.

المبحث الثاني: أهمية تقارير المراجعة الخارجية ومعايير إعدادها

إن التقارير هي المنتج النهائي لعملية المراجعة الخارجية ونظرا لما تكتسيه من أهمية بالغة بالنسبة للأطراف ذات الصلة بالمؤسسة محل المراجعة يجب على المراجع الإسترشاد بمعايير إعداد التقارير حتى تكون بالصيغة والصورة المطلوبة.

المطلب الأول: أهمية تقارير المراجعة الخارجية

تؤدى عملية مراجعة الحسابات من خلال ثلاثية الأطراف حيث يمثل فيها مراجع الحسابات الطرف الثاني والإدارة الطرف الأول وأصحاب المصلحة في المؤسسة الطرف الثالث.

هذا ويتعدد ممثلو الطرف الثالث أصحاب المصلحة في المؤسسة ولكن تجمعهم مصلحة مشتركة في مراجعة الحسابات وهي أن هذه المراجعة تمدهم بقيمة مضافة من المعلومات من خلال زيادة إمكانية إعتمادهم وثوقهم في المعلومات المالية التي تقدمها لهم القوائم المالية للمؤسسة، التي هم أصحاب مصلحة فيها بناءا على تقرير مراجع الحسابات لذلك تختلف أهمية إستخدام هذا التقرير بإختلاف وتعدد مستخدميه إلا أن أهمهم ما يلي: [2]

أولا: بالنسبة للمساهمين

يحتاج المساهمين إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للمؤسسة، ومن ثم القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة، ومن الثابت أن تقرير مراجع الحسابات يمدهم بمعلومات إضافية خاصة بمدى إمكانية الإعتماد على ما تقدم لهم القوائم المالية من معلومات.

---

[1] بلخيضر سميرة، مرجع سبق ذكره، ص37– 39.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص22.

ثانيا: بالنسبة للمستثمرين المحليين

يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم المؤسسة معلومات كثيرة خاصة على درجة المخاطرة المتعلقة بالإستثمار في الأسهم العائد الحالي والمتوقع للسهم الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات وذلك فإن تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه المعلومات ومن ثم زيادة إعتمادهم عليها في إتخاذ قرار الإستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه.

ثالثا: بالنسبة لاتحادات ونقابات العمال[1]

من المعروف أن إتحادات ونقابات العمال تلعب دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل إقتصاد السوق وذلك من خلال آليتي التفاوض والمساومات الاجتماعية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية.

عادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عمليتي التفاوض والمساومة بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا تلك المعلومات الخاصة بمقدرة المؤسسات على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للمؤسسة ومؤشرات الربحية والسيولة، ولأن القوائم المالية للمؤسسات مجال المراجعة هي المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات فإن تقرير مراجعة هذه القوائم المالية سوف يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال على هذه المعلومات وثقتهم فيها.

رابعا: بالنسبة للمؤسسات التمويلية والاستثمارية

تعتمد المؤسسات التمويلية خاصة البنوك وكذالك المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة أو المستثمر في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية، ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على تقرير مراجع الحسابات هذه المؤسسات في تحديد مدى إمكانية الإعتماد على الوثوق في المعلومات التي توفرها قوائمها المالية.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره،ص 23- 24.

خامسا: بالنسبة لهيئة سوق المال

تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير مراجع الحسابات لما لها من دور إشرافي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون فإن الشركات المقيدة بالبورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها لهيئة سوق المال.

سادسا: بالنسبة للإدارة

يمثل تقرير مراجع الحسابات أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك لذالك فهو ذا تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة، وهذا بافتراض أن الإدارة لا تمتلك بعض أسهم المؤسسة فإذا حدث ذالك فإن اهتمامها بتقرير مراجع الحسابات سيكون أكبر بلا شك.

سابعا: بالنسبة للمصالح الحكومية

تحتاج بعض المصالح الحكومية الرسمية لتقرير مراجع الحسابات المرفق بالقوائم المالية كحق لها في سبيل أدائها لمهامها، ومن أهم هذه المصالح مصلحة الضرائب حيث يزداد اعتماده مثل هذه المصالح على القوائم المالية للمؤسسة في تحديد وتقدير الوعاء الضريبي لتحصيل مختلف المستحقات الضريبية، وذلك كلما كان تقرير مراجع الحسابات المرفق بهذه القوائم المالية يحمل رسالة تدعم إمكانية الإعتماد و الوثوق في المعلومات التي توصلها القوائم المالية لهم.

ثامنا: بالنسبة للمنظمات المهنية

تهتم المنظمات المهنية بتقرير مراجع الحسابات للأسباب الآتية:

- ✓ لكي تطمئن وتتابع مدى إلتزام مراجع الحسابات المنتمي إليها بمعايير إعداد وعرض التقرير.
- ✓ لكي تطمئن باستمرار تحقيق التقرير لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي مراجع الحسابات لأصحاب المصلحة في المؤسسة خاصة المساهمين.
- ✓ لكي تحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه.
- ✓ لكي تتابع مدى حرص أعضائها على جودة المراجعة ككل.
- ✓ لكي تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية في مجال إعداد وتوصيل مراجع الحسابات للتقرير.

تاسعا: بالنسبة للمجتمع

في ظل زيادة الاهتمام بالبعد الإجتماعي للمحاسبة سوف يزداد بالضرورة البعد الإجتماعي للمراجعة وحسب نظرية العقد الإجتماعي فالمجتمع هو الذي يمد المؤسسة بالموارد الإقتصادية اللازمة لتحقيق أهدفها، ويكون على المؤسسة في مقابل ذلك أن تساهم في رفاهية هذا المجتمع من ناحية ولا تتسبب في

أدنى ضرر إجتماعي وبيئي له ولوفاء إدارة المؤسسة بهذه المسؤولية الإجتماعية يلزمها أن تفصح إفصاحا محاسبيا وإجتماعيا وبيئيا للمجتمع، وحتى يثق المجتمع في المعلومات المحاسبية والاجتماعية والبيئية ويعتمد عليها يجب أن يقدم له تقرير بنتائج مراجعة الحسابات لهذا الإفصاح.

المطلب الثاني: معايير إعداد التقارير المتعارف عليها

من الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها يجب أن يتمتع بها تقرير مراجع الحسابات أن يكون في صورة واضحة تعبر تعبيرا صادقا عن نتائج عملية المراجعة، ولهذا يتطلب الأمر إلى وضع معايير ترشد المراجعين في إعداد تقاريرهم.

أولا: معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ومهنيا ينظر مراجع الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما كمعيار لقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية، بمعني أن إلزام الإدارة بهذه المبادئ في إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق هذه القوائم المالية، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير معتمدة أي أخطاء أو تحريفات معتمدة أي غش[1]، وعبارة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هي تعبير محاسبي فني كما ينص على ذلك بيان معايير المراجعة رقم 05 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين، وتشمل الأعراف والقواعد والإجراءات التي تعرف الممارسات المقبولة في وقت معين وهي لا تشمل فقط المبادئ العريضة ذات التطبيق العام ولكنها تشمل أيضا الإجراءات والممارسات التفصيلية وطرق التطبيق، وبذلك فهي تقدم المقياس الذي يمكن بواسطته قياس صدق عرض القوائم المالية[2].

ثانيا: معيار كفاية الإفصاح في القوائم المالية

يتطلب أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية كافية بطريقة معقولة، فإذا انتهي المراجع إلى أن إفصاح هذه القوائم المالية غير كاف أو أنها لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فليس لديه السلطة لإجبار إدارة المؤسسة على تعديل القوائم المالية لتعكس هذا الإفصاح الكافي، ومع هذا فإن المراجع يستطيع التحكم في محتوي تقرير المراجعة من خلال تضمينه الإفصاح الضروري يفي أي وقت تتجاهل القوائم المالية للمؤسسة هذا الإفصاح أو تتضمن إفصاحا غير دقيق[3]، غير أن ذلك لا يتطلب منه مسؤولية إعداد المعلومات المالية المطلوبة، ومع ذلك يجب على المراجع عدم إفشاء أي بيانات لا يتطلب

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 385.

[2] مصطفي حسنين خضير، مرجع سبق ذكره، ص54.

[3] وليم توماس أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض 1989، ص66.

الأمر إظهارها في القوائم المالية لكي تتماشى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إلا إذا وافق العميل على ذلك.

ثالثا: معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية

يتطلب هذا المعيار أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبة الحالية، كما كانت متبعة في الفترة المحاسبية السابقة ويهدف معيار الثبات إلى تحقيق هدفين رئيسين هما: [1]

- ✓ التأكد من قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة ولم تتأثر تأثير جوهريا بالتغير في مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ.
- ✓ في حالة وجود خطأ جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغير في المبادئ المحاسبية فيجب على المراجع في هذه الحالات الإشارة إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره.

رابعا: معيار وحدة الرأي[2]

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يتضمن تقريره إما إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، وليس على أي منها أو بعضها فقط أو توضيح أسباب عدم إبداء الرأي إن حدث.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير الدولية

سنتناول في هذا الإطار معايير المراجعة الدولية التي تناولت الجوانب المتعلقة بتقرير المراجعة لبيان مدى وفاءها للمتطلبات الضرورية لإعداد هذا التقرير، وذلك على النحو التالي:

أولا: المعيار رقم 720 " التقرير حول المعلومات الأخرى "

تناول هذا المعيار المتعلق بالمعلومات الأخرى الموجودة في مستندات تحتوي على بيانات مالية تمت مراجعتها في بعض فقراته ما ينبغي على المراجع عمله إذا ما تبين له بعد قراءته للمعلومات الأخرى التي تصدر مرفقة بتقريره مثل تقرير مجلس الإدارة أو الملخصات المالية، أن هناك اختلافا جوهريا بين هذه المعلومات والقوائم المالية التي تمت مراجعتها، ويجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت هذه البيانات أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل وعليه أن يبلغ العميل بذلك، وعندما يصبح التعديل ضروريا في تلك

---

[1] مصطفي حسنين خضير، مرجع سبق ذكره، ص56.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 386.

المعلومات المالية ورفض العميل مثل هذا التعديل يجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو معارضا وذلك يتوقف على طبيعة الظرف[1].

ثانيا: المعيار رقم 570 " الاستمرارية "

إشتمل هذا المعيار على بعض القواعد حول موقف المراجع في حالة ما إذا كان هناك شك في مبدأ استمرارية المؤسسة، وكذلك إختلاف الرأي حول عدم وجود إفصاح لمبدأ الاستمرارية، يمكن تلخيص ما جاء في هذا المعاير بخصوص تقرير المراجع كما يلي:

- ✓ إذا كان هناك شك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها، على المراجع أن يجمع الأدلة الكافية لتعزيز أو إبعاد هذا الشك والذي يكون لفترة لا تتجاوز سنة بعد تاريخ الميزانية.
- ✓ إذا ما قرر المراجع أن مبدأ إستمرارية المؤسسة سليم بسبب عوامل مطمئنة كخطط الإدارة للإجراءات المستقبلية، فإن عليه أن يحدد ما إذا كان ينبغي الإشارة إلى هذه الخطط وغيرها من العوامل والبيانات المالية، فإذا كان يرى أن ذكرها ضروري ولم تذكر فإن عليه أن يتحفظ بسبب عدم ذكرها.
- ✓ نص على حالات التحفظ التي يبديها المراجع إذا لم يحصل على معلومات مرضية عن تساؤلاته الخاصة باستمرارية المؤسسة.
- ✓ إذا لم يقتنع المراجع بقدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها مما يجعل البيانات مضللة في هذه الحالة له أن يصدر رأيا عكسيا أو أن يصدر رأيا متحفظا.

ثالثا: المعيار رقم 800 " التقارير الخاصة "

خصص هذا المعيار من معايير المراجعة الدولية للتقارير الخاصة لمراجع الحسابات إذ قد يكلف مراجع الحسابات بإعداد تقرير خاص مثل التقارير عن المعلومات غير المالية بالتكليف مثلا بتقديم تقارير حول مكونات حسابات معينة مثل الذمم المدينة أو الذمم الدائنة أو تقديم تقارير حول تطبيق إتفاقيات معينة وعلى سبيل المثال تطبيق بنود إتفاقية إستلام أو إعطاء قرض، كما يجب وضع عنوان واضح وعلى سبيل المثال تقرير حول الذمم الدائنة[2].

---

[1] عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، الطبعة الأولي،الرياض 1994، ص95.

[2] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص41.

رابعا: المعيار رقم 810 " تقرير المراجع عن فحص المعلومات المالية المتوقعة أو المستقبلية "

أشار هذا المعيار إلى إجراءات المراجع بشأن المعلومات المالية المتوقعة، وتحديد أهداف إستعمال هذه المعلومات فيما إذا كانت هذه المعلومات للتداول العام أو محدودة التوزيع الفترة التي تغطيها والأسس التي على أساسها تم الوصول إلى هذه المعلومات.

لا شك أن المراجع لا يقبل الارتباط عندما تكون الإفتراضات غير واقعية وغير واضحة أو عندما يعتقد أن المعلومات المالية المتوقعة لن تكون مناسبة لخدمة الأغراض التي أعدت من أجلها، ويعتمد المراجع على معرفته بأعمال العميل عند تقيمه لهذه العوامل.

كما يجب أن يتضمن التقرير الذي يعده المراجع عنوانا للتقرير والجهة التي يوجه إليها التقرير، وطبيعة المعلومات المالية المتوقعة والإشارة إلى معايير المراجعة لدى فحص هذه المعلومات وبيانا يوضح تحمل الإدارة لمسؤوليتها كاملة عن إعداد المعلومات المالية المتوقعة وخاصة الإفتراضات التي إعتمدت عليها وبيانا برأي المراجع فيما إذا كانت الافتراضات التي إعتمدت عليها، وبيانا برأي المراجع فيما إذا كانت المعلومات المتوقعة قد أعدت بشكل سليم وفقا للإفتراضات وأنها عرضت وفقا للإطار المناسب لإعداد التقارير المالية، وعليه أن يبين ما يدعوه للاعتقاد بأن تلك الافتراضات لا تقدم أساسا معقولا لإعداد المعلومات المالية المتوقعة .

عندما يعتقد المراجع بعدم كفاية العرض والإفصاح في المعلومات المالية المتوقعة يجب أن يعبر عن رأي متحفظ أو سالب أو ينسحب من الإرتباط حسبما يراه مناسبا[1].

خامسا: معيار رقم 560 " تقرير المراجع والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية "

هذا المعيار يوفر إرشادات بشأن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق باكتشاف حقائق بعد صدور القوائم المالية وذلك على النحو التالي:

- ✓ الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع: يجب على المراجع أن ينجز إجراءات مصممة للحصول على أدلة كافية وملائمة تؤكد أنه قد تم تحديد كل الأحداث التي وقعت حتى تاريخ التقرير والتي قد تتطلب إجراء تسوية أو إفصاحا في القوائم المالية.
- ✓ الحقائق المكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية: لا يتحمل المراجع أية مسؤولية لإنجاز أية إجراءات أو القيام بأي إستفسارات بخصوص القوائم المالية بعد تاريخ تقرير المراجع، وخلال الفترة من تاريخ التقرير وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية تحمل الإدارة مسؤولية إعلام

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص ص244- 251.

المراجع بالحقائق ذات التأثير الهام على القوائم المالية وعليه عندئذ أن يتحقق من حاجة القوائم المالية للتعديل وأن يناقش الأمر مع الإدارة وأن يتخذ الإجراءات التي تقتضيها ظروف الحال.

- ✓ الحقائق المكتشفة بعد صدور القوائم المالية: لا يتحمل المراجع أية مسؤولية بعد صدور القوائم المالية، أما إذا علم المراجع بحقائق كانت موجودة في تاريخ تقريره وكانت ستؤدي إلى تعديل التقرير لو علم بها قبل إصداره يجب عليه إتخاذ الإجراءات التي تقتضيها ظروف الحال.

المبحث الثالث: أنواع تقارير المراجعة الخارجية ومسؤوليته إعدادها

تختلف أنواع تقارير المراجعة الخارجية باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها، فهناك من الكتاب في مجال المراجعة من يقسمها[1] من حيث درجة الإلتزام في إعدادها إلى تقارير عامة وتقارير خاصة، وهناك من يقسمها من حيث ما تحتويه من معلومات إلى تقارير مختصرة أو قصيرة وتقارير طويلة، في حين يتجه البعض إلى تقسيمها من حيث أنواع الرأي إلى أربعة أنواع هي التقرير النظيف والتقرير المتحفظ والتقرير السالب أو تقرير عدم إبداء الرأي، وهناك أيضا من يقسمها حسب ناحية التوجيه إلى تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة أو الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير[2].

إلا أن التقسيم الأكثر شيوعا في أدبيات المراجعة والشامل لكل هذه التقسيمات هو تقسيمها إلى مجموعتين رئيسيتين هما التقارير العامة والتقارير الخاصة.

المطلب الأول: التقارير العامة

يقصد بالتقرير العام أو كما يطلق عليه التقرير السنوي ذلك التقرير الذي يلتزم مراجع الحسابات بتقديمه إلى الجمعية العامة للمساهمين التي تنعقد سنويا لاعتماد حساباتها السنوية، وهو بمثابة الحصيلة السنوية للعناية التي بذلها في فحص دفاتر المؤسسة و مراجعة حساباتها[3]، ووفقا لما جرى عليه العرف في الممارسة المهنية ووفقا لنص المعيار الدولي للمراجعة رقم 700 الخاص بتقرير المراجع حول القوائم المالية يمكن إصدار أربعة أنواع من الرأي في التقرير العام للمراجع، والتي تعكس بدورها أنواع التقارير العامة وهي: التقرير النظيف (مطلق غير المتحفظ)، التقرير المتحفظ، التقرير السالب، تقرير عدم إبداء الرأي (حجب أو الامتناع عن إبداء الرأي) [4].

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص93.

[2] محدود قاسم تنتوش، مرجع سبق ذكره، ص 43.

[3] علي سيد قاسم، مراقب الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة 1991، ص189.

[4] حسين قاضي و حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص333.

أولا: تقرير المراجعة النظيف (غير المتحفظ)

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير بدون تحفظات، ويبين أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية بالإنسجام مع المعيار المتبع سواء كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموما أو المعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية.

يمكن أن نميز في هذا الإطار بين نوعين من التقارير النظيفة:

- ✓ تقرير المراجعة النظيف النموذجي (المعياري): يعد هذا التقرير من أفضل تقارير إبداء الرأي من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، ويشير الرأي النظيف ضمنيا مراجع الحسابات قد توصل إلى الحكم بأن القوائم المالية للمؤسسة تعبر بوضوح عن المركز المالي لها في نهاية السنة المالية، وعن نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية عن المنتهية في ذلك التاريخ [1].
- ✓ تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة: في بعض الحالات المحددة يتم إصدار تقرير مراجعة غير متحفظ مع إجراء تعديل في الصياغة أو إضافة فقرة تفسيرية، ومن الضروري أن يتم التمييز بين مثل هذا النوع من التقارير وباقي الصور الأخرى مثل التقرير المتحفظ، التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي، وإن الأسباب الأكثر أهمية لإضافة الفقرة التفسيرية أو تعديل الصياغة عندما يتم إصدار تقرير غير متحفظ هي عدم التطبيق الثابت للمبادئ المحاسبية أو وجود شك بشأن إستمرار المؤسسة محل المراجعة أو التركيز على أمر ما أو إشراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير [2].

تتطلب الأسباب الثلاثة الأولى إضافية فقرة تفسيرية، حيث يتم كتابة الفقرات الثلاث بالتقرير النموذجي بدون تعديل مع إضافة فقرة تفسيرية، أما إشراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير فيتطلب إجراء تعديل بالصياغة حيث يحتوي التقرير على الفقرات الثلاث مع تعديل صياغتها.

*متى يجب على مراجع الحسابات الخروج عن التقرير النظيف؟ إن الإجابة على هذا السؤال يتطلب أن يتفهم كل المراجعين وقراء تقارير المراجعة الشروط التي لا يعد فيها إصدار تقرير المراجعة النظيف أمرا ملائما والتعرف على نوع التقرير الذي يجب إصداره في كل حالة وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:[3]

---

[1] حسين قاضي و حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص334.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص513.

[3] مرجع نفسه، ص 521 .

- الشرط الأول : تقييد نطاق المراجعة.
- الشرط الثاني : عدم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية.
- الشرط الثالث : عدم حياد المراجع.

عند وجود أي شرط من الشروط الثلاثة تتطلب الخروج عن الرأي النظيف على نحو يتسم بالأهمية النسبية، ويجب إصدار تقرير آخر وليس التقرير الغير متحفظ وهناك ثلاث أنواع من التقارير يمكن إصدارها في هذه الحالات " تقرير يتم فيه التعبير عن رأي متحفظ، تقرير يتم فيه التعبير عن رأي سلبي، تقرير يتم فيه الإمتناع عن إبداء الرأي ".

ثانيا: تقرير المراجعة المتحفظ

هو تقرير يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة تحديد نطاق المراجعة أو الفشل في إتباع المبادئ المحاسبية، ويمكن أن يتم في التقرير المتحفظ إما بتقييد فقرتي النطاق والرأي فقط أو تقييد فقرة الرأي فقط، ويمكن إصدار تقرير متحفظا بفقرتي النطاق والرأي عندما لا يستطيع المراجع أن يجمع كافة الأدلة بما يتفق مع معايير المراجعة المعمول بها، وبالتالي يتم إستخدام هذا النوع من التقرير عندما يقوم العميل بتقيد نطاق عمل المراجع أو عند وجود ظروف تمنع المراجع من إجراء مراجعة كاملة، ويجب أن يتم التحفظ في الرأي فقط في المواقف التي لا يتم فيها إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها وفي كلتا الحالتين يجب أن يضيف إلى التقرير فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي يشرح فيها أسباب التحفظ[1].

وعندما يقوم المراجع بإصدار تقريرا متحفظا يجب عليه استخدام أحد المصطلحين (ماعدا أو باستثناء)، ويعني ذلك أن المراجع يشعر بالرضا عن القوائم المالية كوحدة عدا جانب محدد بها.

ثالثا: الرأي السلبي

هو عكس التقرير النظيف فالتقرير السلبي يقرر بأن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التظليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية وأنها لا تعبر عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويصدر المراجع رأيا سلبيا إذا كانت القوائم المالية فيها قصور من الناحية العدالة بحيث أن إبداء رأي متحفظ لا يعتبر تحذيرا كافيا، وإذا كان المراجع يعلم أن القوائم المالية غير عادلة فلا يجوز له الامتناع عن إبداء الرأي فيها[2].

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص523.

[2] مصطفي حسنين خضير، مرجع سبق ذكره، ص604.

رابعا: الإمتناع عن إبداء الرأي

يتم إصدار تقرير يمتنع فيه المراجع عن إبداء رأيه في حالة عدم مقدرة المراجع على الاقتناع بصدق القوائم المالية وقد ترجع ضرورة الإمتناع عن الرأي إلى: [1]

- ✓ وجود قيود على نطاق المراجعة.
- ✓ إذا فقد مراجع الحسابات إستقلاليته في علاقته بالشركة.
- ✓ إذا رأى حسب حكمه المهني أنه غير قادر على تقييم فرص إستمرارية الشركة.

المطلب الثاني: التقارير الخاصة

يقصد بالتقارير الخاصة تلك التقارير التي يلتزم مراجع الحسابات قانونا بتقديمها في مناسبات خاصة حددها المشرع، وتسمى بالتقارير الخاصة لأنها لا تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة وإنما تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون، كما أنها تقدم على إستقلال من التقرير العام نظرا لأهمية المسائل التي تعد بشأنها ولا تختفي زحمة الموضوعات التي يتضمنها التقرير العام، ولعل أهم الحالات التي يجب على مراجع الحسابات أن يقدم تقارير خاصة عنها هي:[2]

أولا: الإتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها

يجب على المراجع أن يقدم تقريرا خاصا عن الإتفاقيات المرخصة أو المسموح بها قانونيا التي تعقدها المؤسسة أو أحد القائمين بالإدارة خلال السنة، وفي حالة اكتشافه لإتفاقيات غير مرخص بها فإنه يشير إلى هذه المخالفة في التقرير العام وعلى مراجع الحسابات عند إعداد تقريره أن يحدد أطراف هذه الاتفاقيات و موضوعها وشروطها وكافة البيانات الأخرى التي من شأنها أن تساعد الجمعية العامة على تكوين رأيها وإتخاذ القرار المناسب.

ثانيا: إصدار السندات

إن إصدار السندات لا يتم إلا بقرار من الجمعية العامة للمساهمين بناءا على إقتراح مجلس الإدارة مرفقا بتقرير مراجع الحسابات، يوضح فيه قيمة أصول المؤسسة وذلك وفقا لأخر ميزانية إعتمدتها الجمعية العامة ومقدار القيمة الإجمالية للإصدار وشروطه ويبين قيمة الضمانات المقررة لحملة السندات، كما يضع مراجع الحسابات في تقريره العام للجمعية العامة للمساهمين كافة البيانات الخاصة بهذا الإصدار حتى يمكن للجمعية العامة أن تتخذ قرارها بوضوح على ضوء هذا التقرير.

---

[1] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص264.

[2] علي سيد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص ص207- 215.

ثالثا: المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة

يتعين على مراجع الحسابات أن يعد تقريرا خاصا يثبت فيه كافة المرتبات والتعويضات والمزايا المختلفة الأخرى التي يحصل عليها مديري المؤسسة، وذلك حتى لا يسئ هؤلاء الأشخاص استخدام السلطات المخولة لهم بحكم مراكزهم في المؤسسة بتحقيق مصالح شخصية بحتة.

رابعا: زيادة رأس مال المؤسسة وتخفيضه

- ✓ زيادة رأس مال المرخص به: إن قرار زيادة رأس مال المِؤسسة من إختصاص الجمعية العامة غير العادية، ويصدر بناءا على إقتراح مجلس الإدارة لأنه بمثابة تعديل لنظام المؤسسة الأساسي حيث تتخذ قرارها في ضوء تقرير يرفعها إليها من مراجع الحسابات حول أسباب الزيادة ومدى جدتها.
- ✓ تخفيض رأس المال: قد تضطر المؤسسة إلى تخفيض رأسمالها متى منيت بخسارة فادحة لا أمل في تعويضها من الأرباح المستقبلية فتصبح قيمة رأس المال الإسمي متجاوز لقيمته الحقيقية فلا يتسنى للمؤسسة أن توزع أرباحها على المساهمين، إذ يتعين عليها أن تضيف كل ما تحققه من أرباح إلى رأس المال حتى يعود إلى حالته الأصلية[1].

خامسا: اندماج شركة المساهمة[2]

تتطلب عملية الإندماج من مراجع الحسابات أن يعد تقريرا خاصا بالعملية وذلك إستنادا إلى مشروع عقد الإندماج المتضمن لكافة الأوراق والمستندات اللازمة لإعادة تقريره، وينقسم تقرير المراجع في هذا الخصوص إلى قسمين:

- ✓ القسم الأول: يتناول الأسلوب الذي يتم به الاندماج.
- ✓ القسم الثاني: يتضمن تقديرا لأصول المشروعات الداخلة في عملية الإندماج للتوصل إلى تقييم المقابل الحقيقي الذي تحصل عليه الشركة المدمجة.

المطلب الثالث: مسؤولية المراجع تجاه مستخدمي تقريره

يقوم المراجع بفحص إنتقادي منظم للقوائم المالية بهدف إعطاء رأي فني محايد ويعتبر هذا الرأي حصيلة ما توصل إليه، وله آثاره على كافة الأطراف ذات العلاقة التي تأخذ هذا الرأي بعين الاعتبار عند إتخاذ القرارات المالية، وبتالي فإن ذلك يولد مسؤوليات مختلفة يتحملها المراجع فإذا ما قام بفحوصاته وإجراءاته بما يتفق مع القواعد المهنية المتعارف عليها، وبذل العناية المهنية الكافية ويضمن تقريره الحقائق والنتائج التي توصل إليها فإنه يكون قد قام بواجباته على الوجه السليم وأعفى نفسه من

---

[1] علي سيد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 219.

[2] علي سيد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 222.

المسؤولية، وبخلاف ذلك فإنه يتعرض للمساءلة من الجهات المختلفة التي تتأثر بعمله أو التي لها سلطة الرقابة عليه تبعا للقاعدة العامة في القانون التي تلزم كل من أحدث ضررا للغير بالتعويض.

أولا: مفهوم المسؤولية

إن مسؤولية المراجع الخارجي تتلخص بأن يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة وفحص القوائم المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمؤسسة وعلى نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية، فالمراجع يفترض به أن يكون خبيرا في شؤون المراجعة والمحاسبة ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني وبالتالي يجب أن تكون مراجعته للقوائم المالية مبنية على أساس علمي سليم، ولكي يتحقق ذلك يجب القيام بالخطوات التالية:[1]

- ✓ تحديد ما هي البيانات المطلوب فحصها.
- ✓ تقييم البيانات من حيث أهميتها.
- ✓ جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عنها.
- ✓ تقييم هذه الأدلة من حيث كفايتها أو عدمها وكذلك من حيث ملائمتها وإرتباطها بالموضوع المطلوب فحصه ومراجعته أيضا من حيث موثوقيتها.
- ✓ إصدار المراجع لرأيه المهني حول صحة وعدالة هذه القوائم المالية وإيضاحاتها.
- ✓ كما ينبغي على المراجع الإلتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتتمثل قواعد السلوك المهني التي تحكم مسؤوليات المراجع في:
  - الإستقامة.
  - الموضوعية والإستقلالية.
  - الكفاءة والعناية المهنية.
  - السلوك المهني.
  - المعايير الفنية والتقنية المناسبة.
  - السرية.

ثانيا: أنواع المسؤولية

لا شك أن إخلال المراجع الخارجي بواجباته ومسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه المستخدمون يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

---

[1] هيثم عبد النبي، مسؤولية مدقق الحسابات النافذة في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 5 سبتمبر2005، الأردن، ص 4.

- ✓ المسؤولية الأدبية: إن الدور المهم الملقى على عاتق المراجع الخارجي جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقي من الرشوة والفساد أو إساءة الإستعمال وبالتالي فإن سكوته على مخالفات أو السرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة إنما يعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به، بالإضافة إلى شعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول من يفترض به أن يكون أداة حماية ورقابة إلى أداة من أدوات الإختلاس والتلاعب[1].
- ✓ المسؤولية المهنية: إن القبول الإجتماعي لدور المراجعين وضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منضمات مهنية في معظم دول العالم، وقد قامت هذه المنضمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الإلتزام به حرصا على كرامة المهنة، وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو الحرمان من ممارسة المهنة إذا كانت هذه الممارسة تقتضي كونهم أعضاء في تلك المنضمة المهنية.
- ✓ المسؤولية القانونية " المدنية ": تعرف المسؤولية القانونية بأنها الإلتزام بتعويض الضرر وهي نوعان مسؤولية عقدية ناتجة عن العقد الذي ينظم عملية المراجع بعميله ويترتب عليه مساءلة المراجع عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل، أما النوع الثاني فهي المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث " الأطراف الأخرى غير المساهمين " التي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المراجع[2].
- ✓ المسؤولية الجنائية: وهي المسؤولية الناجمة عن فعل مجرما بموجب نص قانوني ساري يقوم به مراجع الحسابات أثناء ممارسة عمله، بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية القانونية إذ أن الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق الأضرار بالمجتمع وليست أضرار فردية محدودة[3].

فالمراجع قد يجد نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته بعض نصوص القانون في الحالات التالية: [4]

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة كأن يتعمد تزوير أي بيانات أو كتابة ملاحظات وتفسيرات مضللة على طلب أو تقرير أو مستند يجب تقديمه وفقا لهذا القانون.
- عدم إحترام سر المهنة.

---

[1] هيثم عبد النبي، مرجع سبق ذكره، ص4.

[2] على سيد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 337.

[3] هيثم عبد النبي، مرجع سبق ذكره، ص5.

[4] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص57.

خاتمة الفصل:

يعتبر تقرير مراجع الحسابات الخارجي خلاصة ما وصل إليه من عملية المرجعة ومن ثم يكون تقرير مراجع الحسابات بمثابة كشف يقدمه لمن يهمهم الأمر خاصة لملاك المشروع ، حيث يعتبر وكيل عنهم عن نتائج العمليات المالية التي قامت بها إدارة المؤسسة خلال الفترة المالية موضوع المراجعة، كما أن صياغة تقرير مراجع الحسابات يجب أن يكون في صورة واضحة وبسيطة وبلغة مفهومة من طرف قراءه وتعبر تعبيرا كبيرا صدقا وأمينا عن ما أسفرت عليه عملية المراجعة من ملاحظات وتوجيهات ونتائج، وهذا يحتاج إلى ضرورة وضع معايير يسترشد بها المراجعين في إعدادهم للتقارير وصياغتها حتى تكون بالصورة المطلوبة سواء كانت محلية أو إقليمية أو دولية وهو ما تتجه إليه معظم دول العالم.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

مقدمة الفصل

قصد معرفة إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية، سنحاول دراسة هذا الإنعكاس من خلال إجراء دراسة ميدانية، حيث إعتمدنا على أسلوب التحري المباشر باستخدام الإستبيان الذي يعتبر من أهم وسائل جمع البيانات والمعلومات ومن أكثر أدوات البحث شيوعا، لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بموضوع البحث.

المبحث الأول: إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته

تطرقنا في هذا المبحث إلى تحديد المنهج العلمي المناسب لهذه الدراسة الميدانية وذلك وفقا لطبيعة موضوع البحث، كما سنحدد الأدوات المستعملة والمساعدة على إتباع منهج الدراسة المختار.

المطلب الأول: مكونات ومنهجية الدراسة

أولا- مجتمع الدراسة:

تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين هما فئة الأكاديميين من أساتذة جامعين، وفئة من المهنيين من الخبراء المحاسبين ومحافظي حسابات والمحاسبين المعتمدين باعتبارهم الجهة التي تقوم بإعداد التقارير والذي يتطلب منا الأخذ بآرائهم في الميدان فعلا، حتى يمكن الوصول إلى النتائج المرجوة.

ثانيا- عينة الدراسة:

لم نحدد حجم العينة مسبقا قبل توزيع إستمارة الإستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي (43) إستمارة لكن لم يتم إسترجاع منها سوى (38)، وبذلك قدرت عينة الدراسة بـ (35).

الجدول رقم (04): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	التكرار	%
الإستمارات الموزعة	43	100
الإستمارات المسترجعة	38	88.37
الإستمارات الغير المسترجعة	5	11.63
الإستمارات الملغاة	3	7.89
الإستمارات الصالحة للإستعمال	35	92.11

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الإستبيان

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن العدد الإجمالي للإستمارات الموزعة بلغ 43 إستمارة، منها 38 إستمارة تم استرجاعها وهو ما يمثل نسبة 88.37% من حجم العينة المختارة، في حين لم يتم إسترجاع 5 إستمارات أي بنسبة 11.63% من العدد الإجمالي رغم إستفسارنا المستمر عن مصيرها، وبعد تفحصنا للإستمارات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 3 منها أي بنسبة 7.89% من مجوع الإستمارات المسترجعة بسبب التناقض في الأجوبة وهو ما يعني نقص الجدية اللازمة في التعامل مع الإستمارة من طرف بعض المهنيين وبالتالي فقد تم إلغاء هذه الإستمارات ، ليصبح بذلك العدد النهائي للإستمارات الصالحة للإستعمال 35 إستمارة أي ما يعادل 92.11 % من مجموع الإستمارات المسترجعة.

ثالثا- تحديد منهج الدراسة

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، فالمنهج يسهل البحث ويسمح بالكشف عن الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها، وباعتبار بحثنا يدور حول:" **إنعكاسات إستخدام النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية**"، فسوف نعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المحصل عليها.

رابعا- أسلوب الدراسة الميدانية:

نظرا لارتباط موضوع بحثنا بدراسة تحليلية وكذا تعذر استخدام أسلوبي الملاحظة والمقابلة فقد استخدم الباحث أسلوب الإستبيان كأهم الأدوات البحثية لتحليل رأي العينة المختارة، حيث لم يتم إرسال قائمة الإستبيان إلى أفراد العينة بالبريد، بل قام الباحث بمقابلة أغلبية أفراد العينة للتغلب على أبرز عيوب الإستبيان بالبريد ألا وهي إنخفاض نسبة الردود.

المطلب الثاني: حدود الإستبيان والوسائل الإحصائية المستخدمة

أولا- الحدود الزمانية والمكانية للإستبيان:

تم توزيع الإستبيان على مجموعة من أساتذة جامعيين ومحافظي حسابات والخبراء المحاسبيين و المحاسبين المعتمدين بولاية المسيلة بينما إمتد هذا الإستبيان زمنيا من (05) إلى (25) ماي (2014) بواسطة التسليم المباشر وعن طريق الأصدقاء.

ثانيا- جمع إستمارات الإستبيان والوسائل الإحصائية المستخدمة:

بعد عملية توزيع الإستبيان على العينة المختارة، قمنا بعملية جمع الإستبيان والتي تعد من بين أهم وأصعب الخطوات كونها ترتبط بالحصول على نتائج عملية تفيدنا في إثراء موضوع البحث، فعمدنا إلى جمع هذا الإستبيان عن طريق الإستلام المباشر من العينة المختارة وكذا الأصدقاء، ثم بعد الحصول على الإستبيان بدأنا عملية التحليل وفق جداول يتم تحليلها إحصائيا، بإستخدام الوسائل التالية:

1- التكرارات والنسب المئوية: تم الإعتماد عليهما بهدف التفريق بين فئات العينة، بناءا على المعلومات الشخصية لأفرادها، ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم إعتماد المؤشرين في كافة عبارات الإستبيان.

2- المتوسط الحسابي: تم استخدامه في هذه الدراسة كونه مؤشر يقوم بترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجوبين على الإستبيان من فئات الدراسة (محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين،

المحاسبين المعتمدين، أساتذة جامعين)، حيث تم إعتماد الوسط الحسابي لإجابات المشاركين كمؤشر على مدى إنعكاسات إستخدام النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية.

3- الإنحراف المعياري: تم إستخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي.

4- إختبار ألفا كرونباخ (cronbach's Alpha): تم إستخدامه لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان، بحيث يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، أما إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة قيمة هذا المعامل تعني زيادة مصداقية البيانات.

5- معامل الصدق (Validity): يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ.

6- إختبار معامل إرتباط بيرسون (Correlation Pearson):يستخدم معامل إرتباط بيرسون لقياس صدق فقرات الإستبيان بحيث يجب أن تكون قيمة r دالة عند مستوى الدلالة، كما يجب أن تكون قيمة r المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية.

7- إختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test): يستخدم هذا الإختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.

8- إختبار (ت) الإحصائي (T-Test): يستخدم للمقارنات الثنائية وفي إختبار فرضيات الإستبيان للتأكد من الدلالة الإحصائية للنتائج التي تم التوصل إليها.

المطلب الثالث: هيكل الإستبيان وتفريغ وتحليل البيانات

أولا- إعداد الإستبيان:

إعتمد الباحث في إعداد قائمة الإستبيان على كتب ومراجع ودوريات وأبحاث سابقة تتعلق بموضوع الدراسة وقد تم مراعاة في إعدادها عدة اعتبارات أهمها:

1 -صياغة فقرات الإستبيان بطريقة سهلة وواضحة لتفادي سوء الفهم.

2 -صياغة فقرات الإستبيان باللغة العربية الفصحى.

3 -تدرج الأسئلة باختيار أفراد العينة لبديل من خمسة بدائل.

ثانيا- هيكل الإستبيان:

تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم هذا الإستبيان إلى قسمين:

1 **القسم الأول:** شمل هذا القسم المعلومات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة وتضمن: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية.

2 -**القسم الثاني:** تم تقسيم هذا القسم إلى محورين رئيسيين يشكلان في مجملهما (33) فقرة وهما:

أ - **المحور الأول:** يضم هذا المحور (15) فقرة، تهدف إلى إبراز ما مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي المالي عن الواقع الفعلي للمؤسسة وتلبيها لاحتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها، وهي متعلقة بالفرضية الأولى ويضم الأسئلة من السؤال (01) إلى السؤال (15).

ب - **المحور الثاني:** يضم هذا المحور(18) فقرة، تهدف إلى إبراز تأثير التغير في شكل ومضمون القوائم المالية وتحسن جودتها على شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسن في جودته، وهي متعلقة بالفرضية الثانية ويضم الأسئلة من السؤال (16) إلى السؤال (33).

تم إعداد قائمة أسئلة الإستبيان على أساس مقياس ليكرت الخماسي (likeret scale) الذي يتحمل خمسة إجابات كما هو في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الإستبيان

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدنا عليها في هذا البحث عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة، ولتحديد درجة المقياس فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي: (المنخفض، المتوسط، المرتفع) بناءا على المعادلة التالية:

طول الفئة= (الحد الأعلى البديل - الحد الأدنى البديل) / عدد المستويات

أي: (5 - 1) /3 = 3/4 = 1.33 وبذلك تكون المستويات كما هو مبين بالجدول التالي:

الجدول رقم (06): مقياس تحديد الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة

مستوى الملائمة	2.33 - 1.33	3.67 - 2.34	5 - 3.68
الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	منخفض	متوسط	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الإستبيان

ثالثا: تفريغ وتحليل البيانات

تأتي عملية تفريغ وتحليل البيانات بعد جمعها من خلال الإستمارات الموزعة على أفراد العينة المدروسة وتقوم هذه العملية على مرحلتين هما:

- ✓ المرحلة الأولى: مرحلة تفريغ البيانات

لقد تم تفريغ البيانات من خلال كل الأجوبة المتحصل عليها من طرف المستجوبين في إستمارة واحدة، ثم تم تبويبها في جداول بسيطة لتسهيل عملية تفسير هذه البيانات.

- ✓ المرحلة الثانية: مرحلة تحليل وتفسير البيانات

بعد عملية تفريغ البيانات ووضعها في جداول، قمنا بتحليلها إحصائيا لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول وبالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها، وقد تمت الإستعانة في ذلك بجوانب إحصائية كالتكرارات والنسب المئوية.

المطلب الرابع: وصف وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة

في هذا الجزء سنقوم بدراسة وتحليل القسم الأول للإستبيان والذي يرتبط بالأسئلة المتعلقة بالخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة المتمثلة في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، ولتسهيل عملية التحليل قام الباحث بتجميع البيانات المحصل عليها وتفريغها في كل من برنامج **SPSS -18** وبرنامج **EXEL 2007** حسب طبيعة المعلومة، وفي ما يتعلق بجمع وتبويب بيانات عينة الدراسة تم إعتماد مجموعة جداول تم إستخلاصها بالإعتماد على برنامج **EXEL 2007**، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهل عمليتي التحليل والملاحظة.

أولا- توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

نبين في هذا العنصر طبيعة أفراد العينة المشاركة في الاستبيان وفق الجدول التالي:

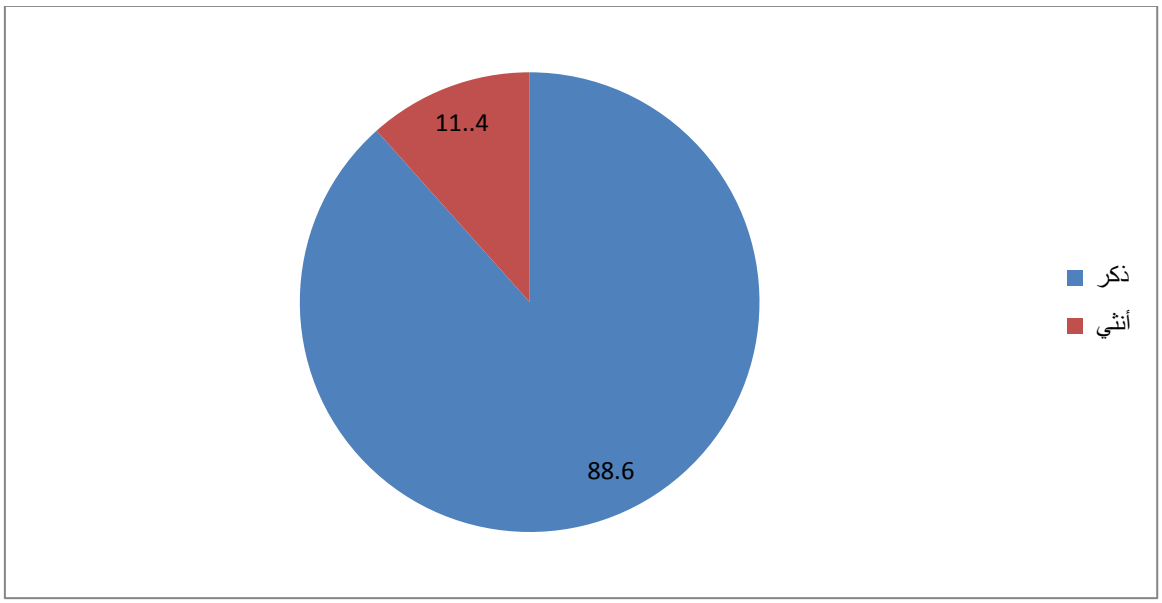
الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب للجنس

البيان	التكرار	%
الذكور	31	88.6
الإناث	4	11.4
المجوع	35	100

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على نتائج الإستبيان

من خلال الجدول السابق يتضح أن نسبة مشاركة الذكور في الإستبيان أكبر بكثير من نسبة مشاركة الإناث كونهم يمثلون نسبة 88.6% من 31 ذكرا، بينما يمثلن الإناث نسبة 11.4% أي بـ 04 إناث، وهذا يدل على هيمنة عنصر الذكور على المهنة المحاسبية مقابل عزوف الإناث عن الإهتمام بامتهان المحاسبة أو خوض مجال البحث فيها.

الشكل رقم (01): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الجدول رقم (07)

ثانيا- توزيع أفراد العينة حسب العمر

قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون (30 سنة)، فيما حددت الفئة الثانية بين (30 و40 سنة)، وخصصت الفئة الثالثة لمن هم بين (40 و50 سنة)، أما الفئة الرابعة فقد خصصت لمن تجاوزوا (50 سنة). والجدول التالي يبين توزيع أفراد العينة حسب العمر.

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب العمر

الفئة العمرية	التكرار	%
أقل من 30	7	20.0
30 - 40	6	17.1
40 - 50	13	37.1
أكبر من 50	9	25.7
المجموع	100	100

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على نتائج الإستبيان

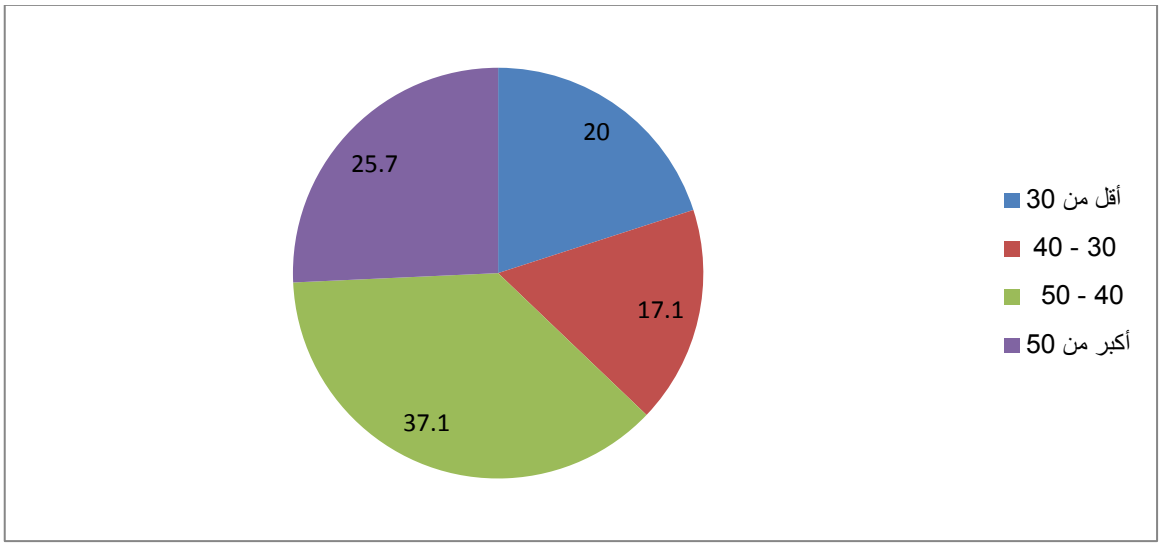
إنطلاقا من هذا الجدول يمكن ملاحظة ما يلي:

من خلال الجدول رقم (08) نلاحظ أن نسبة المشاركة عند فئة المستجوبين الذين مابين (40 - 50 سنة) و هي النسبة الأكبر والتي تمثل (37.1%) من إجمالي العينة وبقدار (13) مشاركا، في حين نجد ما نسبته (25.7%) من إجمالي العينة كانت من الفئة الأكبر من (50 سنة) أي ما يعادل (09) مشاركين، أما الفئة أقل من (30 سنة) فكانت ممثلة بمقدار (7) مشاركين وبنسبة (20.0%)، في حين

نجد أن نسبة المشاركة في الفئة التي تتراوح أعمارهم بين (30 إلى 40 سنة) ما ممثلة بمقدار(06) وبنسبة (17.1%).

والملاحظ هنا أن نسبة مشاركة الأفراد الذين يبلغون 40 سنة فما فوق كبيرة ونفسر ذلك هو تفضيلنا ورغبتنا في التعامل مع المتقدمين سنا بحكم خبرتهم الميدانية التي تمكنهم من التعامل مع الاستمارة بشكل مفيد.

الشكل رقم (02): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الجدول رقم (08)

ثالثا– توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

قصد معرفة المستوي التعليمي لأفراد العينة، قمنا بتصنيفهم حسب المؤهل العلمي المتحصل عليه وذلك ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

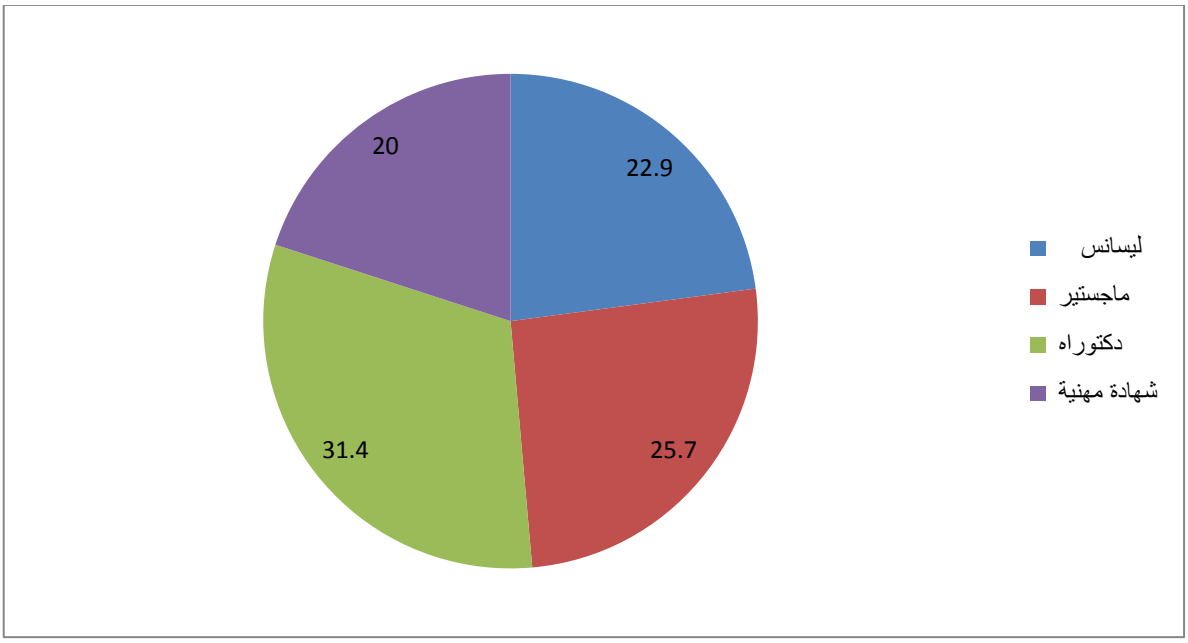
المؤهل العلمي	التكرار	%
ليسانس	8	22.9
ماجستير	9	25.7
دكتوراه	11	31.4
شهادة مهنية	7	20.0
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على نتائج الإستبيان

انطلاقا من هذا الجدول يمكن ملاحظة ما يلي:

نسبة المشاركة من فئة حاملي شهادة الدكتوراه هي الأكبر والمقدرة بنسبة (31.4%) أي ما يعادل 11 فرد من مجموع أفراد العينة، باعتبارها ذات مستوى تأهيل علمي كبير، ثم تليها فئة حاملي شهادة الماجستير بنسبة (25.7%) أي ما يعادل 09 أفراد، ثم تليها فئة حاملي شهادة ليسانس بنسبة (22.9%) أي ما يعادل 08 أفراد. أما أقل نسبة فتمثلت في حاملي شهادات أخرى والذي بلغ عددهم 7 أفراد وبنسبة (20.0%) من إجمالي العينة المدروسة.

الشكل رقم (03): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الجدول رقم (09)

رابعا- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية:

رغبة منا في الإعتماد على عينة متكاملة تمارس مهنة المراجعة الخارجية قمنا بتصنيف الوظائف إلى أربعة أصناف هم أستاذ جامعيين والخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة تبعا الوظيفة:

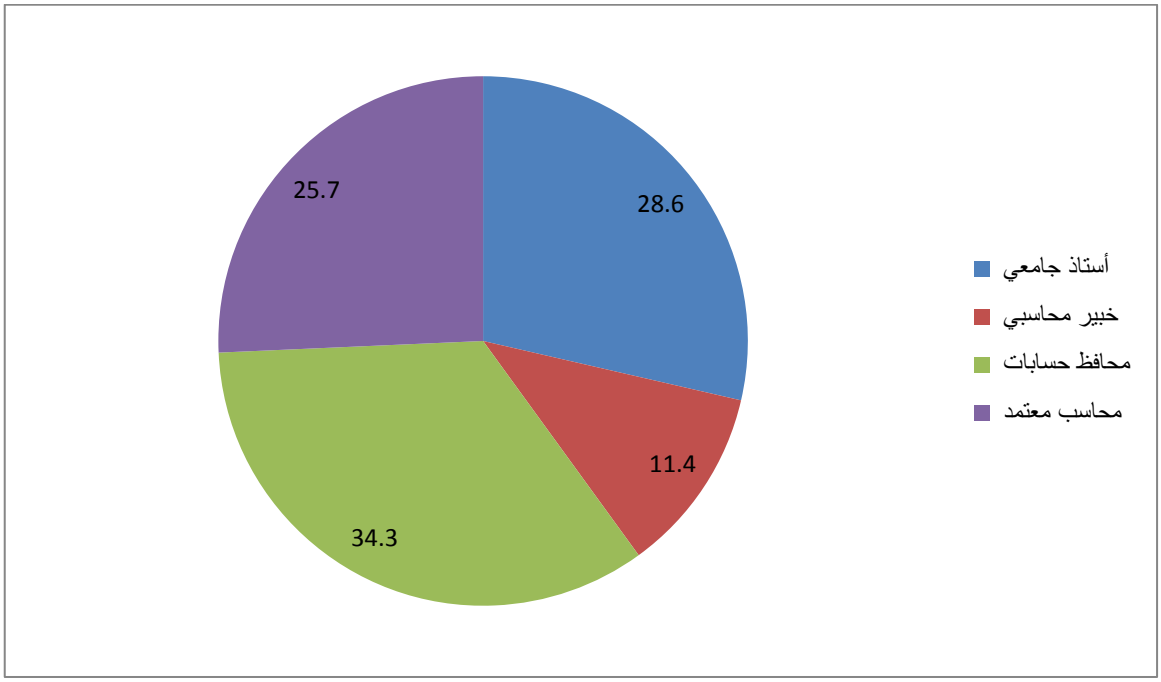
الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية

الوظيفة	التكرار	%
أستاذ جامعي	10	28.6
خبير محاسبي	4	11.4
محافظ حسابات	12	34.3
محاسب معتمد	9	25.7
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على نتائج الإستبيان

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن أكبر فئة وظيفية شاركت في الإجابة على أسئلة الإستبيان هي فئة المهنيين المكونة من محافظي الحسابات والمقدرة بـ (12) فردا من أفراد العينة المدروسة وبنسبة (34.3%)، والملاحظ هنا أن نسبة مشاركة الأفراد الذين يمتهنون مهنة محافظ الحسابات هي الأكبر راجع لطبيعة الحال إلى كونها الفئة المعنية بإصدار تقرير المراجعة الخارجية، تليها مباشرة فئة الأستاذة الجامعيين بنسبة (28.6%) بمقدار (10) أفراد من العينة المدروسة، ثم تليها فئة المحاسبين المعتمدين بنسبة (25.7%) بمقدار 09 أفراد، أما أقل نسبة فتمثلت في فئة الخبراء المحاسبيين بنسبة (11.4%) بمقدار 4 أفراد فقط.

الشكل رقم (04): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الجدول رقم (10)

خامسا– توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

قمنا بتبويب أفراد العينة حسب الخبرة المهنية إلى أربعة فئات، لها مدى يقدر بخمس سنوات، وقد إعتمدنا في إختيار الفئة ما يتلاءم مع أعمار أفراد العينة المدروسة، والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

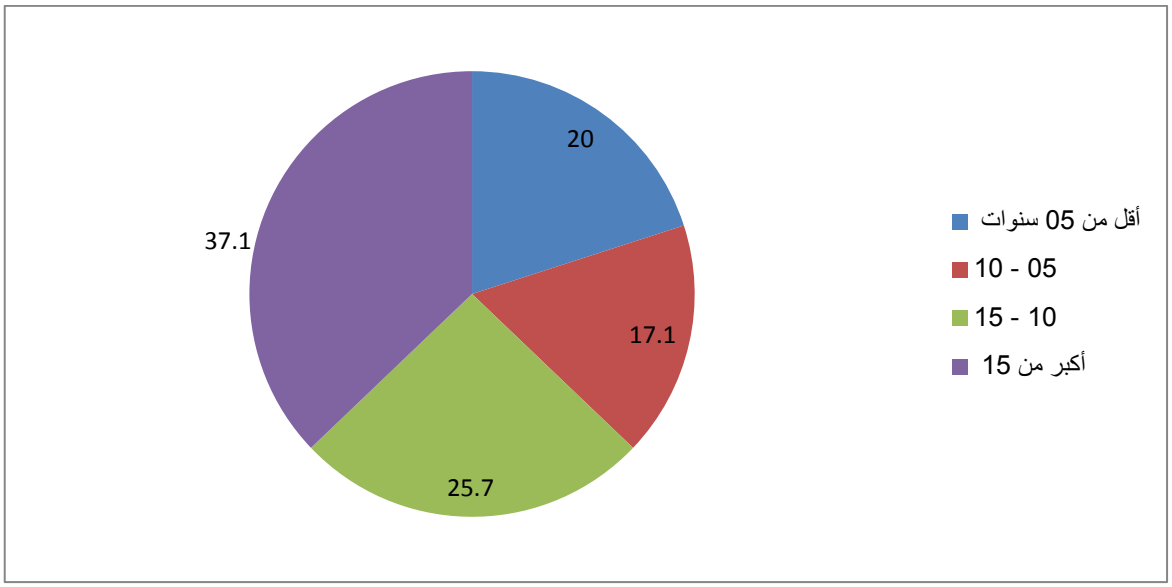
الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

فئة الخبرة	التكرار	%
أقل من 05 سنوات	7	20.0
10 – 05	6	17.1
15 – 10	9	25.7
أكبر من 15	13	37.1
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الباحث بناءا على نتائج الإستبيان

من خلال الجدول رقم (11) نلاحظ أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الرابعة ذات الخبرة الأكثر من (15 سنة) بنسبة (37.1%) وبمقدار (13) فردا من أفراد العينة المدروسة، تليها مباشرة الفئة الثالثة ذات الخبرة (10– 15 سنة) وبمقدار (9) أفراد وبنسبة (25.7%)، ثم الفئة الأولى ذات الخبرة الأقل من (5 سنوات) بنسبة (20.0%) وبمقدار (7) أفراد، أما أضعف نسبة فتمركزت عند الفئة الثانية (5– 10 سنوات) بنسبة (17.1%) أي (6) أفراد فقط من العينة المدروسة، ويعني ذلك أن غالبية المستجوبين هم من فئات عمرية أكبر نسبيا، وبالتالي هم من أصحاب الخبرات العالية، وهذا ما يؤكد الدور الهام لأفراد العينة في تقرير موثوقية ومصداقية النتائج.

الشكل رقم (05): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الجدول رقم (11)

المبحث الثاني: تحليل نتائج الإستبيان

تم تفريغ نتائج التحليل الإحصائي على شكل جداول حيث يرتبط كل جدول بمحور من محاور الإستبيان والذي يتعلق بكل فرضية من فرضيات الدراسة، ثم تم تحليل هذه النتائج.

المطلب الأول: إختبار فرضيات الاستبيان

أولا- إختبار ثبات الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ "cronbachs Alpha "

تم استخدام هذه الطريقة لقياس ثبات الإستبيان وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (12): اختبار ثبات فقرات الاستبيان

رقم المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات
المحور الأول	15	0.836
المحور الثاني	18	0.888
المجموع	33	0.913

من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات SPSS

يستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات الإستبيان من ناحية الإتساق الداخلي لفقراته، والنسبة الإحصائية المقبولة لذلك هي (0.05)، ومن خلال الجدول رقم (12) يتبين لنا أن معاملات ألفا كرونباخ فاقت كلها (0.05) حيث بلغ معامل ألفا كرونباخ لمحوري الإستبيان (0.913) وهي نسبة جد مقبولة إحصائيا، لأنها تقترب من الواحد.

تعني نسبة ثبات الإستبيان (0.913) أنه إذا أعيد توزيع الإستبيان على نفس العينة فإن ما يعادل هذه النسبة من الأفراد سيعيدون نفس إجاباتهم الأولى.

ثانيا- إختبار صدق الإستبيان:

1- إختبار صدق الإستبيان بإستخدام معامل الصدق (Validity):

يتم حساب معامل الصدق عن طريق الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (13): إختبار صدق فقرات الإستبيان

رقم المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	قيمة الصدق
المحور الأول	15	0.836	0.914
المحور الثاني	18	0.888	0.942
المجموع	33	0.913	0.955

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS

ملاحظة: لقد تم حساب قيمة الصدق عن طريق الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

يتضح لنا من خلال هذا الجدول رقم (13) أن معاملات ألفا كرونباخ فاقت كلها (0.05) بالنسبة لكل محور من محاور الإستبيان، كما أن قيمة الصدق تتلائم مع معاملات ألفا كرونباخ، إجمالا بلغ معامل ألفا كرونباخ لمحوري الإستبيان (0.913) وبدرجة صدق بلغت (0.955) وكما ذكرنا سابقا حيث أنه كلما زاد معامل الثبات واقترب من الواحد الصحيح كلما زادت مصداقية البيانات، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات فقرات الإستبيان مما يجعله على ثقة تامة من صحته وصلاحيته لتحليل النتائج وإختبار صحة الفرضيات.

2- إختبار صدق الإستبيان بإستخدام معامل إرتباط بيرسون (Pearson Correlation):

تم قياس صدق الإستبيان في هذه الطريقة وفقا لمعامل إرتباط بيرسون من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له من جهة، وبين محوري الدراسة ومعدل فقرات الإستبيان الكلي من جهة أخرى.

أ -قياس صدق الإستبيان وفقا لمعامل إرتباط بيرسون من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له:

3) الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مخرجات النظام المحاسبي المالي تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة وبتالي تلبية احتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها.

من خلال الجدول رقم (14) الذي يبين معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مخرجات النظام المحاسبي المالي تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة وبتالي تلبية احتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها) والمعدل الكلي لفقراته، يتضح لنا أن معاملات الإرتباط r المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.325)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (14): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	إن الممارسة المهنية وفق النظام المحاسبي المالي ملائمة للوضعية الإقتصادية الحالية.	0.572	0.000
02	إن النظام المحاسبي المالي يستجيب لإحتياجات التسيير.	0.554	0.001
03	إن إحلال النظام المحاسبي المالي القائم على الإنفتاح	0.517	0.001

	على المعايير المحاسبية الدولية محل المخطط المحاسبي الوطني كان أمرا ضروريا.		
04	لقد واجهتكم بعض العراقيل والصعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي في بداية صدوره.	0.683	0.000
05	هناك درجة إختلاف واضحة بين مخرجات النظام المحاسبي المالي ومخرجات المخطط الوطني المحاسبي.	0.639	0.000
06	إن النظام المحاسبي المالي يعبر على الواقع الفعلي للمؤسسات والشركات.	0.625	0.000
07	يعود سبب إصدار النظام المحاسبي المالي لعجز المخطط المحاسبي الوطني تلبية احتياجات مستخدميه.	0.370	0.029
08	إن التغير في المخطط الوطني المحاسبي أدى إلى التغير في شكل ومحتوي القوائم المالية مما أدى إلى التأثير على إستيعاب مختلف المستخدمين لها.	0.776	0.000
09	إن مخرجات النظام المحاسبي المالي "القوائم المالية" تعبر بصدق عن المركز المالي للمؤسسات أو الشركات.	0.425	0.011
10	إن النظام المحاسبي المالي يلبي إحتياجات المستخدمون له من مختلف الفئات.	0.470	0.004
11	هناك دور فعال للخصائص النوعية للقوائم المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .	0.732	0.000
12	هناك درجة ثقة كبيرة في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.	0.519	0.001
13	إن طريقة عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير المحاسبية الدولية أكثر صدقا وعدالة.	0.537	0.001
14	إن القوائم المالية بطريقة عرضها الحالية توفر لكم معلومات ملائمة تساعدكم في إتخاذ قراراتكم المختلفة التي أنتم مسؤولين عنها "أي عن القرارات".	0.570	0.000
15	إحتواء القوائم المالية الحالية لكل المعلومات الضرورية لإتخاذ القرارات.	0.410	0.014

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS

ملاحظة: قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (33) تساوي (0.325).

4) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسن جودتها سيؤدي إلى تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته.

من خلال الجدول رقم (15) الذي يبين معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (إن تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسين جودتها سيؤدي إلى تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته)، والمعدل الكلي لفقراته، يتضح لنا أن معاملات الإرتباط r المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.325)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (15): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
16	إن توحيد نماذج القوائم المالية على المستوي الدولي أدى إلى توحيد في نماذج تقارير المراجعة الخارجية دوليا.	0.568	0.000
17	إن المراجعين لا يتقيدون بنموذج موحد للتقرير أثناء إعداده.	0.491	0.003
18	هناك تغير واضح في شكل ومضمون التقارير وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة لما كان عليه.	0.604	0.000
19	إن التغير في شكل ومضمون التقرير راجع إلى أنواع القوائم المالية وإلى شكل محتواها.	0.722	0.000
20	إن الجهة التي توجه إليها التقارير المعدة من طرف المراجع الخارجي هي جمعية العامة للمساهمين والإدارة و إلى الأطراف ذات الصلة.	0.656	0.000
21	من الواجب إدراج وتحديد إسم المؤسسة أو الشركة محل المراجعة في التقرير الذي تعدونه.	0.578	0.000
22	هناك ضرورة لأن يشار إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها في تقريركم.	0.647	0.000
23	عندما لا يحصل المراجع الخارجي على أدلة الإثبات أو عدم كفايتها من واجبه الإمتناع عن إبداء الرأي.	0.504	0.002
24	في حالة وجود شك حول عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار من مصلحة معد التقرير ومن مصلحة مستخدمي هذه التقارير أن يكون برأي متحفظ.	0.555	0.001
25	في حالة إشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقارير من	0.635	0.000

	مصلحتكم ومن مصلحة مستخدمي تقاريركم أن يكون تقريركم برأي متحفظ.		
26	يجب التذكير إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية في التقرير.	0.540	0.001
27	يجب إرفاق التقرير المعد من طرف المراجع بالقوائم المالية محل المراجعة.	0.606	0.000
28	يوجد هناك تحسن في جودة التقارير وذلك راجع إلى التحسن في جودة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يحصل عليها المراجع حاليا بسبب تطبيق النظام المحاسبي المالي.	0.547	0.001
29	من الضروري إدراج مسؤولية الإدارة والمراجع حتى يتفاد المراجع تحمل لمسؤوليات أكبر من مسؤولياته وواجباته.	0.681	0.000
30	يقوم المراجع بالإفصاح وفقا لمعايير المراجعة في تقريره المقرون بإسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته.	0.658	0.000
31	إن هذه التقارير يجب أن تحتوي وبوضوح على الفقرات الثلاثة أي المقدمة و النطاق والرأي.	0.462	0.005
32	يجب الإشارة إلى كون عملية المراجعة أنها كانت إختيارية في التقرير.	0.464	0.005
33	هناك عناصر أخرى يجب أن يتضمنها التقرير منها التاريخ وإسم المراجع وحتى عنوانه.	0.377	0.026

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS

ب- قياس صدق الإستبيان وفقا لمعامل إرتباط بيرسون من خلال حساب معاملات الإرتباط بين محوري الدراسة ومعدل فقرات الإستبيان الكلي:

من خلال الجدول رقم (16) يتبين لنا أن معاملات الإرتباط بين محوري الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الإستبيان دالة عند مستوى دلالة (0.05)، أي أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.325).

الجدول رقم (16): معامل إرتباط بيرسون بين محوري الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الإستبيان

المحور	معامل إرتباط بيرسون	مستوى الدلالة
المحور الأول	0.901	0.000
المحور الثاني	0.893	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS

ثالثا- إختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test):

لاختبار الفرضيات سنستخدم إختبار كولمجروف- سمرنوف الذي يدرس مدى وجود فروق بين متوسطات المستجوبين حول فرضيات الدراسة، وعليه قمنا بهذا الإختبار لمعرفة مدى توزيع البيانات طبيعيا بحيث تكون نتائج إختبار سمرنوف لمحوري الدراسة أكبر من (0.05) المعتمدة في الدراسة، وهذا للتمكن من القيام باختبار (t).

وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (17): إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الإستبيان

المحور	عدد الفقرات	قيمة z	قيمة z المعنوية Sig
المحور الأول	15	0.611	0.849
المحور الثاني	18	0.798	0.547
الكلي	**33**	**0.737**	**0.650**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة Sig لكل محور أكبر من (0.05) وهي ذات مستوى دلالة إحصائية وهذا يعني أن فقرات الإستبيان تقترب من التوزيع الطبيعي.

المطلب الثاني: إن مخرجات النظام المحاسبي المالي تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة وبتالي تلبية إحتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها.

في هذا المطلب سنقوم بدراسة وتحليل المحور الأول من الإستبيان، والمتمثل في معرفة مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي المالي عن الواقع الفعلي للمؤسسة وتلبية إحتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها، وذلك من خلال طرح (15) فقرة، حيث سنقوم بتفريغ وتحليل البيانات الخاصة بهذا المحور من خلال الأجوبة المتحصل عليها عن طريق الإستبيان، وذلك بعد تبويبها في جداول تسهيلا لعملية التحليل.

الجدول رقم (18): النتائج الإحصائية لفقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
		النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
01	إن الممارسة المهنية وفق النظام المحاسبي المالي ملائمة للوضعية الإقتصادية الحالية.	11	19	5	0	0	4.17	0.664	مرتفع
		31.4	54.3	14.3	0	0			
02	إن الممارسة المهنية وفق النظام المحاسبي المالي ملائمة للوضعية الإقتصادية الحالية.	13	18	3	1	0	4.23	0.731	مرتفع
		37.1	51.4	8.6	2.9	0			
03	إن الممارسة المهنية وفق النظام المحاسبي المالي ملائمة للوضعية الإقتصادية الحالية.	14	14	3	4	0	4.09	0.981	مرتفع
		40.0	40.0	8.6	11.4	0			
04	إن الممارسة المهنية وفق النظام المحاسبي المالي ملائمة للوضعية الإقتصادية الحالية.	9	12	10	4	0	3.74	0.980	مرتفع
		25.7	34.3	28.6	11.4	0			
05	إن الممارسة المهنية وفق النظام المحاسبي المالي ملائمة للوضعية الإقتصادية الحالية.	10	19	6	0	0	4.11	0.676	مرتفع
		28.6	54.3	17.1	0	0			
06	إن النظام المحاسبي المالي يعبر على الواقع الفعلي للمؤسسات والشركات.	7	16	4	3	5	4.31	0.796	مرتفع
		20.0	45.7	11.4	8.6	14.3			
07	يعود سبب إصدار النظام المحاسبي المالي لعجز المخطط المحاسبي الوطني تلبية احتياجات مستخدميه.	7	24	1	3	0	3.94	0.725	مرتفع
		20.0	68.6	2.9	8.6	0			

08	إن التغير في المخطط الوطني المحاسبي أدى إلى التغير في شكل ومحتوي القوائم المالية مما أدى إلى التأثير على إستيعاب مختلف المستخدمين لها.	6	23	4	2	0	3.94	1.183	مرتفع
		17.1	65.7	11.4	5.7	0			
09	إن مخرجات النظام المحاسبي المالي "القوائم المالية" تعبر بصدق عن المركز المالي للمؤسسات أو الشركات.	13	5	10	7	0	3.49	1.314	متوسط
		37.1	14.3	28.6	20.0	0			
10	إن النظام المحاسبي المالي يلبي إحتياجات المستخدمون له من مختلف الفئات.	6	17	5	5	5	4.00	0.767	مرتفع
		17.1	48.6	14.3	14.3	5.7			
11	هناك دور فعال للخصائص النوعية للقوائم المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .	18	10	7	0	0	3.57	1.119	متوسط
		51.4	28.6	20.0	0	0			
12	هناك درجة ثقة كبيرة في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.	7	24	3	1	0	4.06	0.639	مرتفع
		20.0	68.6	8.6	2.9	0			
13	إن طريقة عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير المحاسبية الدولية أكثر صدقا وعدالة.	13	16	3	3	0	4.11	0.900	مرتفع
		37.1	45.7	8.6	8.6	0			
14	إن القوائم المالية بطريقة عرضها الحالية توفر لكم معلومات ملائمة تساعدكم في إتخاذ قراراتكم المختلفة التي أنتم مسؤولين عنها "أي عن القرارات".	13	13	7	2	0	4.06	0.906	مرتفع
		37.1	37.1	20.0	5.7	0			
15	إحتواء القوائم المالية الحالية لكل المعلومات الضرورية لإتخاذ القرارات.	11	13	3	5	3	3.69	1.301	مرتفع
		31.4	37.1	8.6	14.3	8.6			

نتائج المحور الأول	3.94	0.500	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (18) نلاحظ أن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الأول التي تم التوصل إليها والبالغة (15) فقرة كانت في مجملها مرتفعة أي أعلى من المتوسط الفرضي المستخدم وهو (3)، وهذا يشير إلى أن إجابات عينة الدراسة كانت إيجابية، ودليل ذلك أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الأول بلغ (3.94) بأهمية نسبية مرتفعة، وبلغ الإنحراف المعياري العام (0.500) ما يعني أن نسبة تشتت إجابات أفراد العينة على مضمون عبارات المحور الأول من الإستبيان ضعيفة، وهو دليل على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي المالي عن الواقع الفعلي للمؤسسة وتلبية إحتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها، ويمكن تحليل فقرات المحور الأول من الإستبيان كالتالي:

1- إن الممارسة المهنية وفق النظام المحاسبي المالي ملائمة للوضعية الاقتصادية الحالية: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.17) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.664)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (85.7%) بمقدار (30) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (14.3%) أي (5) أفراد من العينة.

2- إن النظام المحاسبي المالي يستجيب لإحتياجات التسيير: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.23) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.731)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (88.5%) بمقدار(31) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (8.6%) أي (3) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار فرد وبنسبة (2.9%).

3 -إن إحلال النظام المحاسبي المالي القائم على الانفتاح على المعايير المحاسبية الدولية محل المخطط المحاسبي الوطني كان أمرا ضروريا: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.09) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.981)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (80.0%) بمقدار (28) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الغير الموافقين (11.4) بمقدار(4) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت للمحايدين بمقدار(3) أفراد بنسبة (8.6%).

4 - لقد واجهتكم بعض العراقيل والصعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي في بداية صدوره: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.74) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.980)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (60.0%) بمقدار (21) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين

(28.6%) أي (10) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار 4 أفراد وبنسبة (11.4%).

5- هناك درجة إختلاف واضحة بين مخرجات النظام المحاسبي المالي ومخرجات المخطط الوطني المحاسبي: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.11) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.676)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (82.9%) بواقع (29) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (17.1%) أي (6) أفراد من العينة.

6- إن النظام المحاسبي المالي يعبر على الواقع الفعلي للمؤسسات و الشركات: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.31) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.796)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (65.7%) بمقدار (23) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الغير الموافقين والغير الموافقين بشدة (22.8%) أي (8) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت للمحايدين بنسبة(11.4%) أي (4) أفراد من العينة.

7- يعود سبب إصدار النظام المحاسبي المالي لعجز المخطط المحاسبي الوطني تلبية احتياجات مستخدميه: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.94) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.725)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (88.6%) بواقع (31) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الغير موافقين (8.6%) أي (3) أفراد من العينة. أما أقل نسبة فكانت للمحايدين بمقدار فرد واحد وبنسبة (2.9%).

8- إن التغير في المخطط الوطني المحاسبي أدي إلى التغير في شكل ومحتوي القوائم المالية مما أدى إلى التأثير على استيعاب مختلف المستخدمين لها: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.94) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (1.183)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (82.2%) بمقدار (29) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (11.4%) أي (4) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار فردين وبنسبة (5.7%).

9- إن مخرجات النظام المحاسبي المالي "القوائم المالية" تعبر بصدق عن المركز المالي للمؤسسات أو الشركات: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.49) باتجاه متوسط وبانحراف معياري (1.314)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (51.4%) بمقدار (18) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (28.6%) أي (10) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار (7) أفراد وبنسبة (20.0%).

10- إن النظام المحاسبي المالي يلبي جميع إحتياجات المستخدمون له من مختلف الفئات: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.00) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.767)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (65.7%) بمقدار (23) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الغير الموافقين والغير الموافقين بشدة (20.0%) أي (7) أفراد من العينة. أما أقل نسبة فكانت للمحايدين بنسبة(14.3%) أي (5) أفراد من العينة.

11- هناك دور فعال للخصائص النوعية للقوائم المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.57) باتجاه متوسط وبانحراف معياري (1.119)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (80.0%) بمقدار (28) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (20.0%) أي (7) أفراد من العينة.

12- هناك درجة ثقة كبيرة في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.06) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.639)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (88.6%) بمقدار (31) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (8.6%) أي (3) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار فرد واحد وبنسبة (2.9%).

13- إن طريقة عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير المحاسبية الدولية أكثر صدقا وعدالة: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.11) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.900)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (82.8%) بمقدار (29) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة كل من المحايدين والغير الموافقين والغير موافقين بشدة (8.6%) أي (3) أفراد من العينة لكل منهما.

14- إن القوائم المالية بطريقة عرضها الحالية توفر لكم معلومات ملائمة تساعدكم في اتخاذ قراراتكم المختلفة التي أنتم مسؤولين عنها "أي عن القرارات": هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.06) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.906)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (74.2%) بمقدار (26) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (20.0%) أي (7) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار فردين وبنسبة (5.7%).

15- إحتواء القوائم المالية الحالية لكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.69) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (1.301)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (68.5%) بمقدار (24) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الغير الموافقين والغير

الموافقين بشدة (22.9%) أي (8) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت للمحايدين بنسبة(8.6%) أي (3) أفراد من العينة.

إختبار الفرضية الأولى:

- ✓ **H0 الفرضية الصفرية:** مخرجات النظام المحاسبي المالي لا تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة وبتالي لا تلبي إحتياجات مستخدميها لعدم صدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها.
- ✓ **H1 الفرضية البديلة:** مخرجات النظام المحاسبي المالي تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة و بالتالي تلبية إحتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها.

الجدول رقم (19): نتائج إختبار T-test للفرضية الأولى

المتغير المستقل	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	Sig	القرار الإحصائي
مخرجات النظام المحاسبي المالي تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة وبالتالي تلبية إحتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها	11.198	1.684	0.000	قبول الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من البيانات الواردة في الجدول أعلاه أن الدلالة الإحصائية Sig (0.000) أقل من مستوى دلالة (0.05)، كما أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (11.198) في حين تم إستخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.684) وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين لنا أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، ولهذا يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على مخرجات النظام المحاسبي المالي تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة وبالتالي تلبية احتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها.

المطلب الثالث: إن تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسن جودتها سيؤدي إلى تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته

في هذا المطلب سنقوم بدراسة وتحليل المحور الثاني من الإستبيان، والمتمثل في معرفة تأثير تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسن جودتها على تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته، وذلك من خلال طرح (18) فقرة، حيث سنقوم بتفريغ وتحليل البيانات الخاصة بهذا

المحور من خلال الأجوبة المتحصل عليها عن طريق الإستبيان، وذلك بعد تبويبها في جداول تسهيلا لعملية التحليل.

الجدول رقم (20): النتائج الإحصائية لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
		النسبة%	النسبة %	النسبة%	النسبة%	النسبة %			
16	إن توحيد نماذج القوائم المالية على المستوي الدولي أدى إلى توحيد في نماذج تقارير المراجعة الخارجية دوليا.	18	13	3	1	0	4.37	0.770	مرتفع
		51.4	37.1	8.6	2.9	0			
17	إن المراجعين لا يتقيدون بنموذج موحد للتقرير أثناء إعداده.	9	16	9	1	0	3.94	0.802	مرتفع
		25.7	45.7	25.7	2.9	0			
18	هناك تغير واضح في شكل ومضمون التقارير وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة لما كان عليه.	8	20	5	2	0	3.69	1.132	مرتفع
		22.9	57.1	14.3	5.7	0			
19	إن التغير في شكل ومضمون التقرير راجع إلى أنواع القوائم المالية وإلى شكل محتواها.	8	17	2	7	1	3.97	0.785	مرتفع
		22.9	48.6	5.7	20.0	2.9			
20	إن الجهة التي توجه إليها التقارير المعدة من طرف المراجع الخارجي هي جمعية العامة للمساهمين والإدارة و إلى الأطراف ذات الصلة.	14	17	4	0	0	4.29	0.667	مرتفع
		40.0	48.6	11.4	0	0			
21	من الواجب إدراج وتحديد إسم المؤسسة أو الشركة محل المراجعة في التقرير الذي تعدونه.	4	19	6	4	2	4.09	0.612	مرتفع
		11.4	54.3	17.1	11.4	5.7			
22	هناك ضرورة لأن يشار إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها في تقريركم.	16	7	3	9	0	3.54	1.039	متوسط
		45.7	20.0	8.6	25.7	0			

23	عندما لا يحصل المراجع الخارجي على أدلة الإثبات أو عدم كفايتها من واجبه الإمتناع عن إبداء الرأي.	8	22	5	0	0	4.40	0.736	مرتفع
		22.9	62.9	14.3	0	0			
24	في حالة وجود شك حول عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار من مصلحة معد التقرير ومن مصلحة مستخدمي هذه التقارير أن يكون برأي متحفظ.	19	11	5	0	0	4.00	0.767	مرتفع
		54.3	31.4	14.3	0	0			
25	في حالة إشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقارير من مصلحتكم ومن مصلحة مستخدمي تقاريركم أن يكون تقريركم برأي متحفظ.	9	18	7	1	0	4.03	0.954	مرتفع
		25.7	51.4	20.0	2.9	0			
26	يجب التذكير إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية في التقرير.	12	16	3	4	0	3.86	1.264	مرتفع
		34.3	45.7	8.6	11.4	0			
27	يجب إرفاق التقرير المعد من طرف المراجع بالقوائم المالية محل المراجعة.	10	18	7	0	0	3.86	0.702	مرتفع
		28.6	51.4	20.0	0	0			
28	يوجد هناك تحسن في جودة التقارير وذلك راجع إلى التحسن في جودة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يحصل عليها المراجع حاليا بسبب تطبيق النظام المحاسبي المالي.	16	13	5	1	0	4.26	0.817	مرتفع
		45.7	37.1	14.3	2.9	0			
29	من الضروري إدراج مسؤولية الإدارة والمراجع حتى يتفاد المراجع تحمل لمسؤوليات أكبر من مسؤولياته وواجباته.	12	18	4	1	0	3.63	1.239	متوسط
		34.3	51.4	11.4	2.9	0			
30	يقوم المراجع بالإفصاح وفقا لمعايير المراجعة في تقريره المقرون بإسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته.	9	19	7	0	0	3.86	0.974	مرتفع
		25.7	54.3	20.0	0	0			
31	إن هذه التقارير يجب أن تحتوي وبوضوح على الفقرات الثلاثة أي	10	20	5	0	0	4.06	0.684	مرتفع
		28.6	57.1	14.3	0	0			

	المقدمة و النطاق والرأي.								
32	يجب الإشارة إلى كون عملية المراجعة أنها كانت إختيارية في التقرير.	9	14	5	4	3	4.17	0.747	مرتفع
		25.7	40.0	14.3	11.4	8.6			
33	هناك عناصر أخرى يجب أن يتضمنها التقرير منها التاريخ وإسم المراجع وحتى عنوانه.	8	19	4	3	1	4.14	0.648	مرتفع
		22.9	54.3	11.4	8.6	2.9			
	نتائج المحور الثاني						4.04	0.483	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (20) نلاحظ أن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني التي تم التوصل إليها والبالغة (18) فقرة كانت في مجملها مرتفعة أي أعلى من المتوسط الفرضي المستخدم وهو (3)، وهذا يشير إلى أن إجابات عينة الدراسة كانت إيجابية، ودليل ذلك أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثاني بلغ (4.04) بأهمية نسبية مرتفعة، وبلغ الإنحراف المعياري العام (0.483) ما يعني أن نسبة تشتت إجابات أفراد العينة على مضمون عبارات المحور الثاني من الإستبيان ضعيفة، وهو دليل على أن تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسن جودتها سيؤدي إلى تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته ، ويمكن تحليل فقرات المحور الثاني من الإستبيان كالتالي:

16- إن توحيد نماذج القوائم المالية على المستوي الدولي أدى إلى توحيد في نماذج تقارير المراجعة الخارجية دوليا: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.37) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.770)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (88.5%) بمقدار(31) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (8.6%) أي (3) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار فرد واحد وبنسبة (2.9%).

17- إن المراجعين لا يتقيدون بنموذج موحد للتقرير أثناء إعداده: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.94) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.802)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (71.4%) بمقدار (25) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (25.7%) أي (9) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار فرد واحد وبنسبة (2.9%).

18- هناك تغير واضح في شكل ومضمون التقارير وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة لما كان عليه: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.69) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (1.132)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (80.0%) بمقدار (28) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة

المحايدين (14.3%) أي (5) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار فردين وبنسبة (5.7%).

19- إن التغير في شكل ومضمون التقرير راجع إلى أنواع القوائم المالية وإلى شكل محتواها: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.97) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.785)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (71.5%) بمقدار (25) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الغير الموافقين والغير الموافقين بشدة (22.9%) أي (8) أفراد من العينة. أما أقل نسبة فكانت للمحايدين بنسبة (5.7%) أي فردين من العينة.

20- إن الجهة التي توجه إليها التقارير المعدة من طرف المراجع الخارجي هي جمعية العامة للمساهمين والإدارة وإلى الأطراف ذات الصلة: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.29) باتجاه متوسط وبانحراف معياري (0.667)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (88.6%) بمقدار (31) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (11.4%) أي (4) أفراد من العينة.

21- من الواجب إدراج و تحديد اسم المؤسسة أو الشركة محل المراجعة في التقرير الذي تعدونه: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.09) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.612)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (65.7%) بمقدار (23) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة كل من المحايدين والغير الموافقين والغير موافقين بشدة (17.1%) أي (6) أفراد من العينة لكل منهما.

22- هناك ضرورة لأن يشار إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها في تقريركم: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.54) باتجاه متوسط وبانحراف معياري (1.039)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (65.7%) بواقع (23) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الغير الموافقين والغير الموافقين بشدة (25.7%) أي (9) أفراد من العينة. أما أقل نسبة فكانت للمحايدين بنسبة(8.6%) أي (3) أفراد من العينة.

23-عندما لا يحصل المراجع الخارجي على أدلة الإثبات أو عدم كفايتها من واجبه الإمتناع عن إبداء الرأي: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.40) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.736)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (85.7%) بواقع (30) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (14.3%) أي (5) أفراد من العينة.

24- في حالة وجود شك حول عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار من مصلحة معد التقرير ومن مصلحة مستخدمي هذه التقارير أن يكون برأي متحفظ: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.00)

باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.767)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (85.7%) بمقدار (30) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (14.3%) أي (5) أفراد من العينة.

25- في حالة اشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقارير من مصلحتكم ومن مصلحة مستخدمي تقاريركم أن يكون تقريركم برأي غير متحفظ: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.03) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.954)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (77.1%) بمقدار (27) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (20.0%) أي (7) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار فرد واحد وبنسبة (2.97%).

26- يجب التذكير إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية في التقرير: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.86) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (1.264)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (80.0%) بمقدار (28) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الغير الموافقين والغير الموافقين بشدة (11.4%) أي (4) أفراد من العينة. أما أقل نسبة فكانت للمحايدين بنسبة(8.6%) أي 3 أفراد من العينة.

27- يجب إرفاق تقرير المعد من طرف المراجع بالقوائم المالية محل المراجعة: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.86) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.702)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (80.0%) بمقدار (28) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (20.0%) أي (7) أفراد من العينة.

28- يوجد هناك تحسن في جودة التقارير وذلك راجع إلى التحسن في جودة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يحصل عليها المراجع حاليا بسبب تطبيق النظام المحاسبي المالي: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.26) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.817)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (82.8%) بمقدار (29) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (14.3%) أي (5) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار فرد واحد وبنسبة (2.97%).

29- من الضروري إدراج مسؤولية الإدارة والمراجع حتى يتفادى المراجع تحمل لمسؤوليات أكبر من مسؤولياته وواجباته: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.63) باتجاه متوسط وبانحراف معياري (1.239)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (85.7%) بمقدار (30) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (11.4%) أي (4) أفراد من العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بمقدار فرد واحد وبنسبة (2.97%).

30- يقوم المراجع بالإفصاح وفقا لمعايير المراجعة في تقريره المقرون باسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (3.86) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.974)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (80.0%) بمقدار (28) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (20.0%) أي (7) أفراد من العينة.

31- إن هذه التقارير يجب أن تحتوي وبوضوح على الفقرات الثلاثة أي المقدمة والنطاق والرأي: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.06) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.684)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (85.7%) بمقدار (30) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة المحايدين (14.3%) أي (5) أفراد من العينة.

32- يجب الإشارة إلي كون عملية المراجعة أنها كانت اختيارية في التقرير: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.17) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.747)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (65.7%) بمقدار(23) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الغير الموافقين والغير الموافقين بشدة (20.0%) أي (7) أفراد من العينة. أما أقل نسبة فكانت للمحايدين بنسبة(14.3%) أي (5) أفراد من العينة.

33- هناك عناصر أخرى يجب أن يتضمنها التقرير منها التاريخ واسم المراجع وحتى عنوانه: هذه الفقرة حققت وسطا حسابيا قدره (4.14) باتجاه مرتفع وبانحراف معياري (0.648)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (77.2%) بمقدار (27) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة كل من المحايدين والغير الموافقين والغير موافقين بشدة (11.4%) أي (4) أفراد من العينة لكل منهما.

إختبار الفرضية الثانية:

- ✓ **H0 الفرضية الصفرية:** إن تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسن جودتها لا يؤدي إلى تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته.
- ✓ **H1 الفرضية البديلة:** إن تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسن جودتها سيؤدي إلى تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته.

الجدول رقم (21): نتائج إختبار T-test للفرضية الثانية

المتغير المستقل	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	Sig	القرار الإحصائي
إن تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسن جودتها سيؤدي إلى تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته.	12.742	1.684	0.000	**قبول الفرضية البديلة**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من البيانات الواردة في الجدول أعلاه أن الدلالة الإحصائية Sig (0.000) أقل من مستوى دلالة (0.05)، كما أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (12.742) في حين تم إستخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.684) وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين لنا أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، ولهذا يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسن جودتها سيؤدي إلى تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته

خلاصة الفصل:

لقد كان الهدف من إجراء هذه الدراسة التطبيقية إلى التعرف على مدى إنعكاسات إستخدام النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية، وهذا من خلال توزيع إستبيان على عينة من أساتذة جامعيين وخبراء محاسبيين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين من ذوي التخصص في مجال المراجعة والمحاسبة على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم، وخلصت هذه الدراسة إلى أن المبحوثين أجمعوا على أن إستخدام النظام المحاسبي المالي كان له دورا كبيرا في تغير شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية من خلال مخرجاته المتمثلة في القوائم المالية التي تتصف بالعدالة والمصداقية والتي أدت إلى تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية والتي تعتبر هذه هي المنتج النهائي لعملية المراجعة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

حاولنا من خلال تناولنا للنظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التنفيذ منذ 01 جانفي 2010 وتقارير المراجعة الخارجية بالجزائر، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول انعكاسات النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية، وذلك من اجل الوقوف على مدى التغير الوارد في القوائم المالية وعلى تقارير المراجعة الخارجية بهدف الاستفادة من هذا الأخير من طرف الإدارة والمساهمين ومختلف الأطراف التي تهمها الأمر في اتخاذ القرارات المختلفة، فضلا عن معرفة أهم المشاكل التي عالجها النظام المحاسبي المالي، ومن أجل ذالك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والتطبيقية وإجراءات التحليل الإحصائي المطلوب، يمكن ذكر نتائج وتوصيات البحث كما يلي:

عرض نتائج البحث:

بعد القيام بالدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية المتمثلة في استبيان من جهة أخرى، توصلنا أثناء اختبار الفروض على النتائج التالية:

أولا: بخصوص الفرضية الأولى والمتمثلة في أن مخرجات النظام المحاسبي المالي تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة وبتالي تلبي احتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها، فقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة الممتدة من (01) ولغاية (15) التي شملها الجزء الأول من هذا المحور، ولقد تبين لنا صحة الفرضية حيث كانت النتائج كما يلي:

- ✓ هناك إجماع في غالبية المستجوبين على الدور الكبير للنظام المحاسبي المالي في تعبير ودلالة مخرجاته على الواقع الفعلي للمؤسسة.
- ✓ أن النظام المحاسبي المالي يلبي جميع احتياجات المستخدمون له من مختلف الفئات سواء كانت إدارة أم مساهمين أم غير ذالك.
- ✓ أن إحلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني كان أمرا ضروريا لوجود نقائص وسلبيات في هذا الأخير لعجزه على تلبية احتياجات مستخدميه.
- ✓ إن الممارسة المهنية وفق النظام المحاسبي المالي ملائمة للوضعية الاقتصادية الحالية.
- ✓ القوائم المالية لها أثر إيجابي على درجة فهم و استيعاب مختلف المستخدمين باعتبارها تحتوي على كل المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها.
- ✓ دلالة مخرجات النظام المحاسبي المالي وتعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

ثانيا: بخصوص الفرضية الثانية والمتمثلة في أن تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسن جودتها سيؤدي إلى تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته، فقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة الممتدة من(16) ولغاية (33) التي شملها الجزء الثاني من هذا المحور، فلقد تبين لنا صحة الفرضية حيث كانت النتائج كما يلي:

- ✓ هناك تغير واضح في شكل ومضمون التقارير وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة لما كان عليه.
- ✓ إن التغير في شكل ومضمون التقرير راجع إلي أنواع القوائم المالية وإلى شكل محتواها.
- ✓ يوجد هناك تحسن في جودة التقارير وذلك راجع إلي التحسن في جودة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يحصل عليها المراجع حاليا بسبب تطبيق النظام المحاسبي المالي
- ✓ توجه التقارير المعدة من طرف المراجع الخارجي إلى جمعية العامة للمساهمين والإدارة وإلى الأطراف ذات الصلة التي تهمها التقارير.
- ✓ إن شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية يمتاز بالوضوح والشفافية مما يساعد مستخدمي هذه التقارير في اتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ النموذج الحالي لتقارير المراجعة الخارجية يتلاءم مع الوضعية المحاسبية.

إختبار الفرضيات:

- ✓ من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى أن مخرجات النظام المحاسبي المالي و المتمثلة في القوائم المالية تعبر عن الوضعية الحقيقية وعن الواقع الفعلي للمؤسسة أو الشركة وتلبي مختلف احتياجات مستخدميها من مراجعين ومحافظي حسابات ومحاسبين وذلك راجع لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تساعد في إعداد التقارير، وبتالي تمت الإجابة على إشكالية المحور الأول من هذه الدراسة.
- ✓ إن التعديل الحاصل في شكل القوائم المالية وفي مضمونها والذي أدي إلى التحسن في جودتها ، كان له لدور كبير في تغير وتعديل شكل ومضمون التقارير المعدة من طرف المراجعين الخارجيين وكذا التحسين في جودة هذه التقرير والتي تعتبر هذه الأخيرة المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي يتم تقديمه لمستخدميه موضحين فيه الوضعية الحقيقة للمؤسسة أو الشركة التي تمت مراجعتها، وبتالي تمت الإجابة على إشكالية المحور الثاني من هذه الدراسة.

الإقتراحات:

استنادا للدراسة النظرية وبناء على نتائج الجانب التطبيقي ومن خلال التحليل الإحصائي للاستبيان، فقد تمت التوصية بما يلي:

- ✓ تشكيل لجان تهتم بدراسة وتحليل واقع المؤسسات الاقتصادية لمراقبة تقارير المراجعين الخارجيين ومدى توافقها مع واقع هذه المؤسسات.

- ✓ أن يحافظ المراجع الخارجي على استقلاليته أثناء أداء مهمته في المؤسسة، وأن يكون تقريره نظيفا خال من التواطؤ والمساومات.
- ✓ ضرورة إلتزام المراجع بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساسا يحتكم إليه عند إعداده لتقرير.
- ✓ من الواجب الإطلاع على جميع الوثائق والمستندات والسجلات التي تساعده في إعداد التقارير.
- ✓ اللجوء إلى أسلوب المراجعة الكاملة أثناء إعداد التقرير في حالة عدم الرضا عن الرقابة الداخلية.
- ✓ للقيام بعملية المراجعة بأقل جهد يجب الاهتمام بفحص عناصر الميزانية والتأكد من صحة حساباتها، وذلك تسهيلا لعملية إعداد التقارير.
- ✓ على المنظمات المهنية الخاصة بالمراجعة بذل جهودها لتنمية الوعي لدى الملاك والمساهمين بإبراز الدور الكبير لتقارير المراجع الخارجي ودورها في إعطائهم الثقة وطمأنتهم على أن مؤسساتهم تسير في الطريق الصحيح.

آفاق البحث:

رغم اعتمادنا في الدراسة التي قمنا بها على مراجع حديثة وسعينا للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية بشقيها، إلا أنها أنجزت في إطار عدة قيود أهمها ضيق الوقت وعدم توفر المراجع الكافية فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي لحداثة تطبيقه، لهذا فالبحث عن إنعكاسات وتأثيرات قد تطرأ من خلال تطبيقه، تكون محل توصية الطالب لإجراء دراسات مستقبلية في هذا الإطار.

قائمة الجداول والأشكال

والإختصارات و

الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	المراحل التاريخية للمراجعة	28
02	التطور التاريخي لأهداف المراجعة الخارجية	33
03	الإختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أوجه	40-41
04	الإحصائيات الخاصة بإستمارة الإستبيان	74
05	المعتمد في الدراسة مقياس ليكرت الخماسي	77
06	مقياس تحديد الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة	78
07	توزيع أفراد العينة حسب للجنس	79
08	توزيع أفراد العينة حسب العمر	80
09	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	81
10	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية	82
11	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	84
12	إختبار ثبات فقرات لإستبيان	85
13	إختبار صدق فقرات الإستبيان	86
14	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	87
15	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	88
16	معامل إرتباط بيرسون بين محوري الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الإستبيان	90
17	إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الإستبيان	90
18	النتائج الإحصائية لفقرات المحور الأول	91
19	نتائج إختبار T-test للفرضية الأولى	97
20	النتائج الإحصائية لفقرات المحور الثاني	98
21	نتائج إختبار T-test للفرضية الثانية	104

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس	79
02	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب العمر	81
03	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	82
04	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية	83
05	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	84

قائمة المختصرات

SystèmeComptable Financier	SCF
Plan Comptable National.	PCN
Generally Accepted Accounting Principles.	GAAP

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	إستمارة الإستبيان	118
02	مخرجات برنامج SPSS	124
03	القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي	139

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية :

الكتب:

1 – بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر،2005.

2– تنتوش محمود قاسم، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية، دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، الطبعة الأولي، دار الجيل بيروت، 1998.

3– توماس وليم، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989.

4– جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، 2000.

5– خضير مصطفي حسنين، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996.

6– سرايا محمد السيد، المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

7– شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.

8– صبان محمد سمير، نصر علي عبد الوهاب، المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

9– طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2006.

10– قاضي حسين، حمدان مأمون توفيق، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولي، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

11– نور أحمد، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الجامعية للطابعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1990.

12– نور أحمد، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للطابعة والنشر، مصر، الإسكندرية، 1998.

13– أحمد لطفي أمين السيد، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.

14– تميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

15- جربوع يوسف محمد، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، طبعة الأولي، عمان، 2000.

16- دهراوي كمال الدين مصطفى، سرايا محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2001.

17- شمري عيد حامد معيوف، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، الطبعة الأولي، الرياض،1994.

18- صحن عبد الفتاح وآخرون، أسس المراجعة العملية والعملية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000.

19- عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، 2003.

20- قاسم علي سيد، مراقب الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.

21- قاضي حسين، الدحدوح حسين، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 1999.

22- نصر علي عبد الوهاب، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال – المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2001.

الدوريات والمقالات:

23- عبد النبي هيثم، مسؤولية مدقق الحسابات النافذة في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 5 سبتمبر، الأردن، 2005.

24- جربوع يوسف محمود، مدى مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونين،العدد 26 ، أكتوبر،الأردن، 2004.

25- سردوك فاتح، مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ،المركز الجامعي بالوادي، العدد الأول ،جانفي، 2008.

الرسائل الجامعية:

26- سميرة بلخيضر، المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير في التسيير، جامعة الجزائر،2001.

27- شريفي عمر، مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2003/2002.

28- مدغم نسيمة، تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف،2003.

الوثائق الرسمية:

29- الجريدة الرسمية العدد74، الصادرة بتاريخ2007/11/25.

30- الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/05/25.

31- الجريدة الرسمية العدد 65، الصادرة بتاريخ 2011/11/30.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

Ouvrages:

32- Jacques RENARD،théorie et pratique de l'audit interne.3emédition, édition d'organisation ،2000.

33-Jean. F. DES ROBERT, F. MÉCHIN, H. PUTEAUX, Normes IFRS et PME, Dunod, paris, 2004

Mémoires et thèses :

34-Samir MEROUANI, " Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper et préparer le passage ", mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2007.

Semiaires :

35-Minister des finances,Conseil National de la Comptabilité, Projet de Système Comptable Financier, Alger, Juillet 2006, l'article 321-5.

36-Mourad EL BESSEGHI," le nouveau système comptable financier algérien", journal el watan économie, Algérie, du 15 au 21 janvier 2008.

الملاحق

الملحق رقم 01: إستمارة الإستبيان باللغة العربية

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسـم العلوم التجارية

تخصـص: محـاسبة وتدقيق

جامعة المسيلة

بعد التحية

إستبيـان البحـث

يشكل هذا الإستبيان جزءًا من الدراسة التي سيجريها الباحث للحصول على شهادة ماستر في المحاسبة والتدقيق من خلال مذكرة بعنوان "**إنعكاسات إستخدام النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية**".

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ما أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية بالجزائر، وذلك قصد معرفة ما مدى صدق وملائمة المعومات المالية الواردة في القوائم المالية في المساعدة على إعداد التقارير الموجهة للإدارة والمساهمين وأطراف ذات الصلة التي تمثل لهم مصدرا رئيسيا في إتخاذ قراراتهم، وسوف تساعدنا المعلومات التي تزودونا بها في تحقيق أهداف البحث، لذا ألتمس منكم الإجابة على الأسئلة بصدق وصراحة وموضوعية، علمًا بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

مع العلم أن هذا الإستبيان تم تحكيمه من طرف مجموعة من أساتذة الكلية.

وشكـرا على تعـاونكم

الطالب: مراح سعيد

أولاً : معلومات ديمغرافية عن عينة الدراسة

الرجاء وضع دائرة حول الأرقام التي تمثلك في الفئات الموجودة بالمتغيرات الآتية :

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐

2. **العمر :** أقل من 30 ☐ ما بين 30 و 40 ☐

ما بين 40 و50 ☐ أكبر من 50 ☐

3. **المؤهل العلمي :** ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ (شهادات أخرى) ☐

4. **الخبرة:** أقل من سنة ☐ مابين 1و4 ☐

ما بين 4 و 10 ☐ أكثر من 10 ☐

5. **الوظيفة:** أستاذ جامعي ☐ خبير محاسبي ☐

محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐

ثانيا: يرجى الإجابة على ما يلي بوضع إشارة في الخانة المناسبة

المحور الأول: إن مخرجات النظام المحاسبي المالي تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة وبتالي تلبي إحتياجات مستخدميها لصدق وملائمة المعلومات التي تتضمنها.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	*غير موافق بشدة*
1	إن الممارسة المهنية وفق النظام المحاسبي المالي ملائمة للوضعية الإقتصادية الحالية.					
2	إن النظام المحاسبي المالي يستجيب لإحتياجات التسيير.					
3	إن إحلال النظام المحاسبي المالي القائم على الإنفتاح على المعايير المحاسبية الدولية محل المخطط المحاسبي الوطني كان أمرا ضروريا.					
4	لقد واجهتكم بعض العراقيل والصعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي في بداية صدوره.					
5	هناك درجة إختلاف واضحة بين مخرجات النظام المحاسبي المالي ومخرجات المخطط الوطني المحاسبي.					
6	إن النظام المحاسبي المالي يعبر على الواقع الفعلي للمؤسسات والشركات.					
7	يعود سبب إصدار النظام المحاسبي المالي لعجز المخطط المحاسبي الوطني تلبية احتياجات مستخدميه.					
8	إن التغير في المخطط الوطني المحاسبي أدى إلى التغير في شكل ومحتوي القوائم المالية مما أدى إلى التأثير على إستيعاب مختلف المستخدمين لها.					
9	إن مخرجات النظام المحاسبي المالي "القوائم المالية" تعبر					

	بصدق عن المركز المالي للمؤسسات أو الشركات.					
10	إن النظام المحاسبي المالي يلبي إحتياجات المستخدمون له من مختلف الفئات.					
11	هناك دور فعال للخصائص النوعية للقوائم المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .					
12	هناك درجة ثقة كبيرة في المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.					
13	إن طريقة عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي المكيف مع المعايير المحاسبية الدولية أكثر صدقا وعدالة.					
14	إن القوائم المالية بطريقة عرضها الحالية توفر لكم معلومات ملائمة تساعدكم في إتخاذ قراراتكم المختلفة التي أنتم مسؤولين عنها "أي عن القرارات".					
15	إحتواء القوائم المالية الحالية لكل المعلومات الضرورية لإتخاذ القرارات.					

المحور الثاني: إن تعديل شكل ومضمون القوائم المالية وتحسن جودتها سيؤدي إلى تعديل شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي وتحسين جودته.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	*غير موافق بشدة*
16	إن توحيد نماذج القوائم المالية على المستوي الدولي أدى إلى توحيد في نماذج تقارير المراجعة الخارجية دوليا.					
17	إن المراجعين لا يتقيدون بنموذج موحد للتقرير أثناء إعداده.					
18	هناك تغير واضح في شكل ومضمون التقارير وفق النظام					

	المحاسبي المالي مقارنة لما كان عليه.					
19	إن التغير في شكل ومضمون التقرير راجع إلى أنواع القوائم المالية وإلى شكل محتواها.					
20	إن الجهة التي توجه إليها التقارير المعدة من طرف المراجع الخارجي هي جمعية العامة للمساهمين والإدارة و إلى الأطراف ذات الصلة.					
21	من الواجب إدراج وتحديد إسم المؤسسة أو الشركة محل المراجعة في التقرير الذي تعدونه.					
22	هناك ضرورة لأن يشار إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها في تقريركم.					
23	عندما لا يحصل المراجع الخارجي على أدلة الإثبات أو عدم كفايتها من واجبه الإمتناع عن إبداء الرأي.					
24	في حالة وجود شك حول عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار من مصلحة معد التقرير ومن مصلحة مستخدمي هذه التقارير أن يكون برأي متحفظ.					
25	في حالة إشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقارير من مصلحتكم ومن مصلحة مستخدمي تقاريركم أن يكون تقريركم برأي متحفظ.					
26	يجب التذكير إلى كفاية الإفصاح في القوائم المالية في التقرير.					
27	يجب إرفاق التقرير المعد من طرف المراجع بالقوائم المالية محل المراجعة.					
28	يوجد هناك تحسن في جودة التقارير وذلك راجع إلى التحسن					

	في جودة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يحصل عليها المراجع حاليا بسبب تطبيق النظام المحاسبي المالي.					
29	من الضروري إدراج مسؤولية الإدارة والمراجع حتى يتفاد المراجع تحمل لمسؤوليات أكبر من مسؤولياته وواجباته.					
30	يقوم المراجع بالإفصاح وفقا لمعايير المراجعة في تقريره المقرون بإسمه عن الخدمة التي قام بتقديمها للشركة ومدى مسؤوليته.					
31	إن هذه التقارير يجب أن تحتوي وبوضوح على الفقرات الثلاثة أي المقدمة و النطاق والرأي.					
32	يجب الإشارة إلى كون عملية المراجعة أنها كانت إختيارية في التقرير.					
33	هناك عناصر أخرى يجب أن يتضمنها التقرير منها التاريخ وإسم المراجع وحتى عنوانه.					

SPSSالملحق رقم 02: مخرجات

Frequency Table

SEX

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	31	88.6	88.6	88.6
	أنثى	4	11.4	11.4	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

AGE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	<30	7	20.0	20.0	20.0
	30-40	6	17.1	17.1	37.1
	40-50	13	37.1	37.1	74.3
	>50	9	25.7	25.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

SPECIALITE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	8	22.9	22.9	22.9
	ماجستير	9	25.7	25.7	48.6
	دكتوراه	11	31.4	31.4	80.0
	شهادات أخرى	7	20.0	20.0	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

EMPLOI

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ جامعي	10	28.6	28.6	28.6
	خبير محاسبي	4	11.4	11.4	40.0
	محافظ حسابات	12	34.3	34.3	74.3
	محاسب معتمد	9	25.7	25.7	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

EXPERIENCE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	<5	7	20.0	20.0	20.0
	5-10	6	17.1	17.1	37.1
	10-15	9	25.7	25.7	62.9
	>15	13	37.1	37.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

Frequency Table

Q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	14.3	14.3	14.3
	موافق	19	54.3	54.3	68.6
	موافق بشدة	11	31.4	31.4	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	3	8.6	8.6	11.4
	موافق	18	51.4	51.4	62.9
	موافق بشدة	13	37.1	37.1	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	11.4	11.4	11.4
	محايد	3	8.6	8.6	20.0
	موافق	14	40.0	40.0	60.0
	موافق بشدة	14	40.0	40.0	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	11.4	11.4	11.4
	محايد	10	28.6	28.6	40.0
	موافق	12	34.3	34.3	74.3
	موافق بشدة	9	25.7	25.7	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	17.1	17.1	17.1
	موافق	19	54.3	54.3	71.4
	موافق بشدة	10	28.6	28.6	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	14.3	14.3	14.3
	غير موافق	3	8.6	8.6	22.9
	محايد	4	11.4	11.4	34.3
	موافق	16	45.7	45.7	80.0
	موافق بشدة	7	20.0	20.0	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	8.6	8.6	8.6
	محايد	1	2.9	2.9	11.4
	موافق	24	68.6	68.6	80.0
	موافق بشدة	7	20.0	20.0	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.7	5.7	5.7
	محايد	4	11.4	11.4	17.1
	موافق	23	65.7	65.7	82.9
	موافق بشدة	6	17.1	17.1	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

9Q

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	20.0	20.0	20.0
	محايد	10	28.6	28.6	48.6
	موافق	5	14.3	14.3	62.9
	موافق بشدة	13	37.1	37.1	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

10**Q**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.7	5.7	5.7
	غير موافق	5	14.3	14.3	20.0
	محايد	5	14.3	14.3	34.3
	موافق	17	48.6	48.6	82.9
	موافق بشدة	6	17.1	17.1	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

11**Q**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	20.0	20.0	20.0
	موافق	10	28.6	28.6	48.6
	موافق بشدة	18	51.4	51.4	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	3	8.6	8.6	11.4
	موافق	24	68.6	68.6	80.0
	موافق بشدة	7	20.0	20.0	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	8.6	8.6	8.6
	محايد	3	8.6	8.6	17.1
	موافق	16	45.7	45.7	62.9
	موافق بشدة	13	37.1	37.1	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.7	5.7	5.7
	محايد	7	20.0	20.0	25.7
	موافق	13	37.1	37.1	62.9
	موافق بشدة	13	37.1	37.1	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	8.6	8.6	8.6
	غير موافق	5	14.3	14.3	22.9
	محايد	3	8.6	8.6	31.4
	موافق	13	37.1	37.1	68.6
	موافق بشدة	11	31.4	31.4	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	3	8.6	8.6	11.4
	موافق	13	37.1	37.1	48.6
	موافق بشدة	18	51.4	51.4	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	9	25.7	25.7	28.6
	موافق	16	45.7	45.7	74.3
	موافق بشدة	9	25.7	25.7	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.7	5.7	5.7
	محايد	5	14.3	14.3	20.0
	موافق	20	57.1	57.1	77.1
	موافق بشدة	8	22.9	22.9	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	7	20.0	20.0	22.9
	محايد	2	5.7	5.7	28.6
	موافق	17	48.6	48.6	77.1
	موافق بشدة	8	22.9	22.9	100.0

19**Q**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	7	20.0	20.0	22.9
	محايد	2	5.7	5.7	28.6
	موافق	17	48.6	48.6	77.1
	موافق بشدة	8	22.9	22.9	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	11.4	11.4	11.4
	موافق	17	48.6	48.6	60.0
	موافق بشدة	14	40.0	40.0	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

1**Q2**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.7	5.7	5.7
	غير موافق	4	11.4	11.4	17.1
	محايد	6	17.1	17.1	34.3
	موافق	19	54.3	54.3	88.6
	موافق بشدة	4	11.4	11.4	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

2**Q2**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	9	25.7	25.7	25.7
	محايد	3	8.6	8.6	34.3
	موافق	7	20.0	20.0	54.3
	موافق بشدة	16	45.7	45.7	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

23**Q**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	14.3	14.3	14.3
	موافق	22	62.9	62.9	77.1
	موافق بشدة	8	22.9	22.9	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

4Q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	14.3	14.3	14.3
	موافق	11	31.4	31.4	45.7
	موافق بشدة	19	54.3	54.3	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

25Q

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	7	20.0	20.0	22.9
	موافق	18	51.4	51.4	74.3
	موافق بشدة	9	25.7	25.7	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

26Q

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	11.4	11.4	11.4
	محايد	3	8.6	8.6	20.0
	موافق	16	45.7	45.7	65.7
	موافق بشدة	12	34.3	34.3	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	20.0	20.0	20.0
	موافق	18	51.4	51.4	71.4
	موافق بشدة	10	28.6	28.6	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

Q28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	5	14.3	14.3	17.1
	موافق	13	37.1	37.1	54.3
	موافق بشدة	16	45.7	45.7	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

29**Q**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	4	11.4	11.4	14.3
	موافق	18	51.4	51.4	65.7
	موافق بشدة	12	34.3	34.3	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

0**Q3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	20.0	20.0	20.0
	موافق	19	54.3	54.3	74.3
	موافق بشدة	9	25.7	25.7	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

1**Q3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	14.3	14.3	14.3
	موافق	20	57.1	57.1	71.4
	موافق بشدة	10	28.6	28.6	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

32**Q**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	8.6	8.6	8.6
	غير موافق	4	11.4	11.4	20.0
	محايد	5	14.3	14.3	34.3
	موافق	14	40.0	40.0	74.3
	موافق بشدة	9	25.7	25.7	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

3**Q3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	3	8.6	8.6	11.4
	محايد	4	11.4	11.4	22.9
	موافق	19	54.3	54.3	77.1
	موافق بشدة	8	22.9	22.9	100.0
	المجموع	35	100.0	100.0	

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
M_1	46.684	34	.000	3.94667	3.7749	4.1185

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
M_2	49.454	34	.000	4.04127	3.8752	4.2073

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q1	10.444	34	.000	1.171	.94	1.40
Q2	9.942	34	.000	1.229	.98	1.48
Q3	6.545	34	.000	1.086	.75	1.42
Q4	4.482	34	.000	.743	.41	1.08
Q5	9.750	34	.000	1.114	.88	1.35
Q6	9.768	34	.000	1.314	1.04	1.59
Q7	7.691	34	.000	.943	.69	1.19
Q8	3.431	34	.002	.686	.28	1.09
Q9	2.186	34	.036	.486	.03	.94
Q10	7.714	34	.000	1.000	.74	1.26
Q11	3.021	34	.005	.571	.19	.96
Q12	9.786	34	.000	1.057	.84	1.28
Q13	7.324	34	.000	1.114	.81	1.42
Q14	6.906	34	.000	1.057	.75	1.37
Q15	3.118	34	.004	.686	.24	1.13
Q16	10.534	34	.000	1.371	1.11	1.64
Q17	6.952	34	.000	.943	.67	1.22
Q18	3.585	34	.001	.686	.30	1.07
Q19	7.318	34	.000	.971	.70	1.24
Q20	11.398	34	.000	1.286	1.06	1.51
Q21	10.492	34	.000	1.086	.88	1.30
Q22	3.092	34	.004	.543	.19	.90
Q23	11.259	34	.000	1.400	1.15	1.65
Q24	7.714	34	.000	1.000	.74	1.26
Q25	6.376	34	.000	1.029	.70	1.36
Q26	4.013	34	.000	.857	.42	1.29

Q27	9.153	34	.000	1.086	.84	1.33
Q28	9.105	34	.000	1.257	.98	1.54
Q29	3.002	34	.005	.629	.20	1.05
Q30	5.204	34	.000	.857	.52	1.19
Q31	9.150	34	.000	1.057	.82	1.29
Q32	9.278	34	.000	1.171	.91	1.43
Q33	10.431	34	.000	1.143	.92	1.37
M_1	11.198	34	.000	.94667	.7749	1.1185
M_2	12.742	34	.000	1.04127	.8752	1.2073

One-Sample Test

	Test Value = 3					
				Mean	95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Difference	Lower	Upper
M_1	11.198	34	.000	.94667	.7749	1.1185

One-Sample Test

	Test Value = 3					
				Mean	95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Difference	Lower	Upper
M_2	12.742	34	.000	1.04127	.8752	1.2073

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		M_1	M_2	M_M
	N	35	35	35
Normal Parameters[a,b]	Mean	3.9467	4.0413	3.9940
	Std. Deviation	.50014	.48345	.44113
Most Extreme Differences	Absolute	.103	.135	.124
	Positive	.096	.114	.090
	Negative	-.103-	-.135-	-.124-
	Kolmogorov-Smirnov Z	.611	.798	.737
	Asymp. Sig. (2-tailed)	.849	.547	.650

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	35	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	35	100.0

Listwise deletion based on all variables in the procedure. .a

.b

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.913	33

Scale: ALL VARIABLE

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	35	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	35	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.836	15

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Q1	55.09	53.963	.576	.822
Q2	55.03	53.676	.542	.823
Q3	55.17	53.264	.404	.829
Q4	55.51	50.669	.601	.817
Q5	55.14	53.303	.634	.819
Q6	54.94	52.879	.562	.821
Q7	55.31	56.398	.284	.835
Q8	55.57	47.958	.651	.812
Q9	55.77	52.476	.305	.841
Q10	55.26	54.667	.420	.828
Q11	55.69	48.692	.645	.812
Q12	55.20	55.341	.449	.828
Q13	55.14	53.597	.426	.828
Q14	55.20	53.165	.457	.826
Q15	55.57	53.429	.258	.845

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	35	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	35	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.888	18

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Q16	68.00	77.647	.524	.882
Q17	68.43	77.134	.538	.882
Q18	68.69	75.516	.435	.887
Q19	68.40	73.835	.808	.873
Q20	68.09	78.492	.543	.882
Q21	68.29	79.092	.541	.883
Q22	68.83	74.499	.545	.882
Q23	67.97	78.970	.447	.885
Q24	68.37	76.770	.595	.880
Q25	68.34	76.232	.493	.883
Q26	68.51	74.551	.422	.889
Q27	68.29	76.328	.696	.878
Q28	68.11	77.634	.490	.883
Q29	68.74	70.197	.656	.877
Q30	68.51	74.139	.612	.879
Q31	68.31	78.457	.531	.882
Q32	68.20	80.518	.319	.888
Q33	68.23	79.476	.473	.884

Correlations

Correlations

		M_1	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5
M_1	Pearson Correlation	1	.572**	.554**	.517**	.683**	.639**
	Sig. (2-tailed)		.000	.001	.001	.000	.000
	N	35	35	35	35	35	35

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		M_1	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10
M_1	Pearson Correlation	1	.625**	.370*	.776**	.425*	.470**
	Sig. (2-tailed)		.000	.029	.000	.011	.004
	N	35	35	35	35	35	35

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		M_1	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15
M_1	Pearson Correlation	1	.732**	.519**	.537**	.570**	.410*
	Sig. (2-tailed)		.000	.001	.001	.000	.014
	N	35	35	35	35	35	35

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		M_2	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20	Q21
M_2	Pearson Correlation	1	.568**	.491**	.604**	.722**	.656**	.578**
	Sig. (2-tailed)		.000	.003	.000	.000	.000	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		M_2	Q22	Q23	Q24	Q25	Q26	Q27
M_2	Pearson Correlation	1	.647**	.504**	.555**	.635**	.540**	.606**
	Sig. (2-tailed)		.000	.002	.001	.000	.001	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		M_2	Q28	Q29	Q30	Q31	Q32	Q33
	Pearson Correlation	1	.547**	.681**	.658**	.462**	.464**	.377*
	Sig. (2-tailed)		.001	.000	.000	.005	.005	.026
	N	35	35	35	35	35	35	35

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Corelations

	M_M	M_1	M_2
Pearson Correlation	1	.901**	.893**
Sig. (2-tailed)		.000	.000
N	35	35	35
Pearson Correlation	.901**	1	.609**
Sig. (2-tailed)	.000		.000
N	35	35	35
Pearson Correlation	.893**	.609**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	
N	35	35	35

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 03: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

ميزانية (الأصول)

السنة المالية المقفلة في: .....

الأصول	ملاحظة	ن إجمالي	ن/الإهتلاكات والمؤونات	ن الصافي	ن-1
أصول غير جارية فرق الاقتناء أصول ثابتة معنوية أصول ثابتة مادية أراضي مباني أصول مادية أخرى..... أصول ثابتة ممنوح إمتيازها أصول ثابتة يجري إنجازها أصول ثابتة مالية سندات خاضعة للطريقة المكافئة مساهمات أخرى وديون مشابهة سندات ثابتة أخرى سلفيات وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول الغير الجارية					
أصول جارية مخزونات وقيد التنفيذ حسابات دائنة و توظيفات مشابهة زبائن مدينون آخرون ضرائب حسابات دائنة أخرى و توظيفات مشابهة الموجودات وما يشابهها أموال موظفة وأصول مالية جارية أخرى					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع الإجمالي للأصول					

ميزانية (الخصوم)

السنة المالية المقفلة في: .....

الخصوم		ملاحظة	ن	ن-1
أموال خاصة				
رأس المال المصدر				
رأس المال غير المستدعى				
علاوات واحتياطات/(احتياطات موحدة)				
فرق إعادة التقييم				
²فرق إعادة التكافؤ				
²النتيجة الصافية/حصة المجموعة في النتيجة الصافية				
أموال خاصة أخرى – يحول من جديد				
²(الأم) حصة الشركة الموحدة				
²حقوق الأقلية				
*1 *المجموع				
خصوم غير جارية				
قروض وديون مالية				
ضرائب				
ديون أخرى غير جارية				
مؤونات ونواتج مقيدة سلفا				
مجموع الخصوم غير الجارية* 2*				
	خصوم جارية			
موردون وحسابات مرتبطة بهم				
ضرائب				
ديون أخرى				
خصوم النقديات				
مجموع الخصوم الجارية* 3*				
المجموع العام للخصوم				

جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من....إلى.....

	ملاحظة	ن	ن-1
رقم الأعمال		70	
تغيرات مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التصنيع		71	
إنتاج ثابت		72	
إعانات الاستغلال		74	
1*إنتاج الدورة			
مشتريات مستهلكة		60	
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى		61و62	
2*إستهلاك الدورة			
3*القيمة المضافة للاستغلال			
أعباء المستخدمين		63	
ضرائب، رسوم ودفعات مشابهة		64	
4*الفائض الإجمالي للإستغلال (1-2)			
إيرادات عملياتية أخرى		75	
أعباء عملياتية أخرى		65	
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات		68	
إسترجاع المؤونات وتدني القيم		78	
5*النتيجة العملياتية			
إيرادات مالية		76	
أعباء مالية		66	
6*النتيجة المالية			
7*النتيجة العادية قبل الضريبة(5+6)			
الضرائب الواجبة الدفع على النتيجة العادية		695	
الضرائب الآجلة على النتيجة العادية		698	
مجموع نواتج (إيرادات)النشاطات العادية		692	
مجموع أعباء النشاطات العادية		693	
8*النتيجة الصافية للنشاطات العادية			
عناصر إستثنائية (نواتج)		77	
عناصر إستثنائية (أعباء)		67	
9*النتيجة الإستثنائية			
10*النتيجة الصافية للدورة			
الحصة في النتائج الصافية للشركات الخاضعة للطريقة المكافئة			
11*النتيجة الصافية للمجموعة الموحدة[2]			

²منها حصة الأقلية			
²حصة المجموعة			

جدول حسابات النتائج (حسب الوظائف)

الفترة من....إلى....

	ملاحظة	ن	ن-1
رقم الأعمال تكلفة المبيعات **الهامش الإجمالي** إيرادات عملياتية أخرى تكاليف تجارية أعباء إدارية أعباء عملياتية أخرى **النتيجة العملياتية** تقديم تفصيل للأعباء حسب طبيعتها(مصاريف العاملين، مخصصات الإهتلاكات) أعباء مالية **النتيجة العادية قبل الضريبة** الضرائب الواجبة الدفع على النتيجة العادية الضرائب- الآجلة - على النتيجة العادية **النتيجة الصافية للنشاطات العادية** أعباء إستثنائية نواتج إستثنائية **النتيجة الصافية للدورة** **الحصة في النتائج الصافية للشركات الخاضعة للطريقة المكافئة** **²النتيجة الصافية للمجموعة الموحدة** **²منها حصة الأقلية**			
²حصة المجموعة			

جدول تدفقات أموال الخزينة (طريقة مباشرة)

	ملاحظة	ن	ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية(أ)			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من أنشطة الإستثمار:			
المسحوبات عن إقتناء أصول ثابتة مادية أو غير مادية			
التحصيلات عن بيع أصول ثابتة مادية أو غير مادية			
المسحوبات عن إقتناء أصول ثابتة مالية			
التحصيل عن بيع أصول ثابتة مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من أنشطة الإستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم-			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها-			
التحصيلات المتأتية من القروض-			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة-			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات ونسب السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة(أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إفتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة في الفترة			
المقارنة مع النتيجة المحاسبية			

جدول تدفقات أموال الخزينة (طريقة غير مباشرة)

	ملاحظة	ن	ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية-			
تصحيحات من أجل-			
*الإهتلاكات والأرصدة			
*تغير الضرائب المؤجلة			
*تغير المخزونات			
*تغير الزبائن والديون الدائنة الأولى			
*تغير الموردون والديون الأخرى			
*قيمة البيع الصافية التي تزيد أو تنقص من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من عمليات الاستثمار:			
مسحوبات من شراء الأصول الثابتة-			
تحصيلات من مبيعات الأصول الثابتة-			
)- تأثير تغيرات محيط التجميد(1			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من عمليات الإستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من عمليات التمويل:			
الحصص المدفوعة للمساهمين-			
- زيادة رأس المال النقدي (النقديات)			
إصدار قروض-			
تسديد قروض-			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة في الفترة(أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح-			
أموال الخزينة عند الإقفال-			
- تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية			
- تغير أموال الخزينة			

بيان رأس المال

البيان	ملاحظة	رأس مال إجمالي للشركة	علاوات إصدار الأسهم	فرق التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 12/31/ن-2					
تغيير الطرق المحاسبية تصحيح الأخطاء إعادة تقييم الأصول أرباح وخسائر غير مسجلة في جدول حسابات النتائج رفع رأس المال الأرباح الموزعة النتيجة الصافية للسنة المالية					
الرصيد في 12/31/ن-1					
تغيير الطرق المحاسبية تصحيح الأخطاء إعادة تقييم الأصول أرباح وخسائر غير مسجلة في جدول حسابات النتائج رفع رأس المال الأرباح الموزعة النتيجة الصافية للسنة المالية					
الرصيد في 12/31/ن					

الملخص

تعالج هذه الدراسة مدى إنعكاسات إستخدام النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية، بهدف معرفة مدى إستجابته لمتطلبات مستخدمي التقارير وكيفية تأثيره على شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية من خلال جملة من التأثيرات التي طرأت على مخرجات النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في القوائم المالية.

شملت هذه الدراسة في إستعراض كل من النظام المحاسبي المالي والمراجعة وتقارير المراجعة الخارجية ومعايير إعدادهما في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة ميدانية لتوضيح تأثير النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر.

خلصت هذه الدراسة إلى أنه هناك إنعكاس واضح وجلي لإستخدام النظام المحاسبي المالي على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث أدى إستخدامه إلى تغيير في شكل القوائم المالية مما كانت عليه حيث أصبحت تعبر بصورة بصورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة، والتي بدورها أثرت على شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية تأثيرا إيجابيا وهذا ما يساعد مستخدمي هذه الأخيرة من إدارة و مساهمين وباقي الأطراف ذات الصلة في إتخاذ قراراتهم المختلفة .

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، تقارير المراجعة الخارجية، القوائم المالية .

Résumé :

Cette étude porte sur la mesure des conséquences de l'utilisation du système de comptabilité financière aux rapports d'audit externes, afin de connaître l'étendue de Te répondu aux besoins des utilisateurs de rapports Et comment cela affectera la forme et Amadnon rapports d'audit externe par un certain nombre d'influences qui se sont produits dans la sortie du système de comptabilité financière et des Forces de Im Finances.

Cette étude a inclus dans l'examen Quiconque Système de comptabilité financière, de l'audit et des rapports et des normes d'audit externe préparés dans le plan théorique, mais dans le côté pratique est l'expression pour l'étude de l'eau Dania clarifier L'impact du système de comptabilité financière aux rapports d'audit externe en Algérie.

Cette étude a conclu Qu'il y ait une réflexion de clair et évident à utiliser le système de comptabilité financière aux rapports d'audit externes en Algérie, où Adi utilisé pour la modification de la forme des accès et des installations Finances que c'était où il est devenu réfléchir davantage sur la situation financière de l'institution sont honnêtes et justes, et qui à son tour affecté la forme et le contenu des rapports audit externe impact positif C'est ce que mon Q promettant utilisateurs de ces dirigeants et les actionnaires et les autres parties récent Connexe Dans leurs décisions différentes.

Les mots clés : système de comptabilité financière, les rapports d'audit externe, les états financiers.