وزارة التعليـم العالـــي والبحث العلمـــي

جامعة محمد الشريف مساعدية
سوق أهراس

Université Mohamed Chérif
Messadia Souk-Ahras

كلّية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قســم علوم التسيير

السنة الجامعية 2023/2022

مذكرة مقدّمَة للحصول على شهادة الماستر

المراجع الخارجي ودوره في تعزيز خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية

دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التّخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد : حاجي حكيمة و بوعلاق شهرة

لجنة المناقشة :

المقرر :	بهلول نورالدين	أستاذ	جامعة سوق أهراس
المشرف :	د/ بوقفة علاء	أستاذ محاضر أ	جامعة سوق أهراس
المناقش :	والي صفية	أستاذ مساعد أ	جامعة سوق أهراس

رقم ..../...2023

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و تقدير

بعد تمام مذكرتنا لا شيء أجمل ولا أحلى من الدعاء بالحمد، فالحمد لله والشكر له كما ينبغي لجلال وجه وعظيم سلطانه، وكما ينبغي لجزيل فضله وعظيم إحسانه على ما أنعم علينا حتى يتم إتمام مشوارنا الدراسي ليتجسد في نهاية المطاف بمذكرة تحمل معها كل الذكريات.

فلا يسعني سوى أن التوجه بالشكر والامتنان لكل من ساهم في إنجاز هذا البحث وأخص بالذكر أستاذي المشرف الدكتور" **بوقفة علاء** "على جميع التوجيهات والنصائح المقدمة.

إلى كل الأساتذة أدامهم الله فخر ونبع للعلم والمعرفة أخص بالذكر:

الدكتور "**عوادي نعمان**"

الدكتور " **حاب الله الشريف**"، والدكتور "**عزالدين فؤاد**"

كما أخص أسمى عبارات التقدير والشكر إلى الأستاذة "**رقايقية فاطمة الزهراء**".

كما أشكر جميع أساتذة لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه الدراسة وتفحصها وتصويب ما تحتويه من اخطاء وتقييمها لتكون زاد معرفي للطلبة في المستقبل.

ولا أنسى أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى كافة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. والأساتذة الذين تكرموا بالإجابة عن الاستبيان بكل صدق وموضوعية.

ندعوا لله العلي العظيم أن يبارك لنا هذا العمل ويسدد خطانا.

الإهداء

في البداية الشكر و الحمد لله جلا في علاه إليه ينسب الفضل كله فله الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه الحمد لله الذي أعانني على إنجاز هذا العمل ويسر لي سبل إتمامه

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي

إلى روح من ليست معي ولكنها في قلبي وفي دعائي، إلى من انتقلت إلى جوار ربي لكنها موجودة في كل تفاصيل حياتي إلى روح أمي الغالية اللهم ارحمها بقدر ما تمنيت لها البقاء.

إلى من كان أعز الناس إلى قلبي إلى روح أبي الطاهرة الزكية.

إلى من ساندني وخطى معي خطواتي ويسر لي الصعاب إلى أخواتي نور عيني ونبض فؤادي خاصة وأخوتي أدامهم الله وحفظهم

إلى زهرتي وقرة عيني ابنة أختي رؤى

إلى كل أبناء إخوتي وأخواتي

إلى رفيقة بحثي "شهرة بوعلاق".

إلى كل من قدم لي يد العون والمساعدة ولو بكلمة من قريب أو من بعيد بداءا بعمال مكتب بريد مداوروش

إلى زميلاتي الطالبات اللاتي أكن لهن كل المحبة وإلى كل الأساتذة في مشواري.

كما لا يفوتني أن أتوجه بعميق شكري وتقديري إلى الأستاذتين "رقايقية فاطمة الزهراء" و"حليمي حكيمة" حفظهما الله ورعاهما

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي، وأدعوا الله عز وجل أن يبارك لنا في هذا العمل ويسدد خطانا

حكيمة

الإهـــداء..

بسم الله الرحمن الرحيم

" وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ"

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

بفضله تعالى أهديها إلى :

روح الإنسان الذي علمني كيف يكون الصبر طريقا للنجاح، كان السند و القدوة مازالت كلماته تفرح خيالي

" أبي الغالي"

إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها... إلى من سهرت الليالي تنير دربي...

إلى من تشاركني أفراحي ومأساتي... إلى نبع العطف والحنان... إلى أجمل ابتسامة في حياتي...

"أمي الحبيبة"

أروع امرأة في الوجود حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد... إلى الذين كانوا سندي في السراء والضراء أخوتي وأخواتي

أدامهم الله بالصحة و العافية .

إلى جميع أبنائهم أخص بالذكر الكتكوت الصغير جاد أنس حفظه الله.

إلى صديقاتي بالجامعة رحمة، لندة، لمياء أسأل الله لكم النجاح و التوفيق.

إلى زميلتي في هذا العمل حاجي حكيمة وفقك الله و أعانك على تحقيق أمنياتك.

إلى كل من ساعدني على إتمام هذا البحث ولو بكلمة والكلمة الطيبة صدقة.

إلى الذين لم يذكرهم اللسان ويذكرهم القلب...

شهرة

الملخص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية لما له من أثر بالغ في فحص البيانات و السجلات المحاسبية للوصول إلى رأي فني محايد و نزيه حول جودة المعلومات المحاسبية، وتمثيلها الصادق للمؤسسة محل المراجعة ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على القياسات الإحصائية عن طريق توزيع استمارة استبيان على عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر.

و قد توصلت الدراسة إلى أن المعلومات المحاسبية باعتبارها جوهر عملية اتخاذ القرار تستمد صدقها وجودتها من خصائصها النوعية خاصة منها الموثوقية حتى تكون أكثر نفع وفائدة مما استوجب وجود شخص محايد ومستقل يؤكد صحتها.

وقد أوصت الدراسة بضرورة أن تتخذ الشركات كافة الإجراءات التي من شأنها رفع درجة الثقة والشفافية للمعلومات المحاسبية و أيضا تسهيل أداء المراجع الخارجي لمهامه.

الكلمات المفتاحية: المراجع الخارجي، المعلومات المحاسبية، الخصائص النوعية ، الموثوقية، جودة المعلومة المحاسبية.

Summary:

The purpose of the study is to determine the role played by the external auditor in enhancing the reliability of accounting information because of its significant impact on the examination of data and accounting records in order to obtain an impartial and impartial technical opinion on the quality of accounting information and its genuine representation of the audited organization. In order to achieve the objectives of the study, statistical measurements were drawn upon by distributing a questionnaire form to a sample of external auditors in Algeria.

The study found that accounting information, as the essence of the decision-making process, derived its credibility and quality from its specific characteristics, particularly reliability, in order to be more useful and useful than a neutral and independent person had to confirm its validity .

The study recommended that all companies should take action that would increase confidence and transparency in accounting information and also facilitate the performance of the External Auditor .

I) **Keywords:** external reference, accounting information, qualitative characteristics, reliability. Quality of accounting information.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
البسملة	I
شكر و تقدير	II
الإهداء	III-IV
الملخص	V
فهرس المحتويات	VII-VIIX
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VII
قائمة الملاحق	VII
مقدمة عامة	06-02
الفصل الأول: الأطر النظرية للمراجعة	
تمهيد	08
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة	09
المطلب الأول: نشأة المراجعة وتطورها	09
المطلب الثاني: ماهية المراجعة	11
المطلب الثالث: تصنيفات المراجعة	12
المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الخارجية و معاييرها	14
المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية و أهدافها	14
المطلب الثاني: سمات المراجعة الخارجية	16
المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية	19
المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي و القانوني لعمل المراجع الخارجي	22
المطلب الأول: مفهوم المراجع الخارجي والضوابط القانونية له	22
المطلب الثاني: مهام و مسؤوليات المراجع الخارجي	25
المطلب الثالث: تقرير المراجع الخارجي	27
خلاصة الفصل الأول	32
الفصل الثاني: مدخل إلى المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجع الخارجي	

تمهيد	34
المبحث الأول: ماهية المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية	**35**
المطلب الأول: ماهية المعلومة المحاسبية	35
المطلب الثاني: أنواع ومجال استخدام المعلومات المحاسبية	37
المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	39
المبحث الثاني: موثوقية المعلومة المحاسبية وتقييم جودتها	42
المطلب الأول: مصداقية المعلومة المحاسبية و خصائصها الفرعية	42
المطلب الثاني: تقييم جودة المعلومة المحاسبية و معاييرها	44
المطلب الثالث: أبعاد جودة المعلومة المحاسبية و العوامل المؤثرة فيها	46
المبحث الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي على موثوقية البيانات المالية	49
المطلب الأول: الأخطاء والغش وطرق تصويبها	49
المطلب الثاني: المراجع الخارجي ودوره في تحقيق مصداقية و حيادية المعلومة المحاسبية	55
المطلب الثالث: تعزيز استقلالية المراجع الخارجي و أهميتها في إعداد تقارير مفصلة وموثوقة	57
خلاصة الفصل الثاني	62
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر	
تمهيد	64
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	65
المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة	65
المطلب الثاني: مراحل تطوير أداة القياس	66
المطلب الثالث: الاختبارات المتعلقة بأداة القياس	67
المبحث الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة	71
المطلب الأول: عرض النتائج المتعلقة بالفئة العمرية	71
المطلب الثاني: تحليل خصائص المجتمع على أساس المستوى العلمي والوظيفة	72
المطلب الثالث: تحليل خصائص المجتمع حسب الخبرة العملية	74
المبحث الثالث: قراءة وتحليل نتائج الاستبيان و اختبار الفرضيات	75
المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية	75
المطلب الثاني: دراسة الارتباط واختبار فرضيات الدراسة	82
المطلب الثالث: أثر السمات الشخصية لعينة الدراسة	88

خلاصة الفصل الثالث	91
الخاتمة العامة	93
قائمة المراجع	97
الملاحق	105

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم(3-1)	الإحصائيات الخاصة بالاستمارات	65
الجدول رقم(3-2)	درجات مقياس ليكرت	66
الجدول رقم(3-3)	جدول التوزيع لسلم ليكارت	66
الجدول رقم(3-4)	الصدق الداخلي للفقرات الخاصة بمعايير و مبادئ المراجعة الخارجية	68
الجدول رقم(3-5)	الصدق الداخلي للفقرات الخاصة بالكفاءة المهنية	68
الجدول رقم(3-6)	الصدق الداخلي للفقرات الخاصة بالاستقلالية و الموضوعية	69
الجدول رقم(3-7)	صدق الاتساق الداخلي لفروع المحور الأول	70
الجدول رقم(3-8)	صدق الاتساق الداخلي لفروع المحور الثاني	70
الجدول رقم(3-9)	قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة	71
الجدول رقم(3-10)	خصائص المجتمع حسب الفئة العمرية	72
الجدول رقم(3-11)	خصائص المجتمع حسب المستوى التعليمي	73
الجدول رقم(3-12)	خصائص المجتمع حسب الوظيفة	73
الجدول رقم(3-13)	خصائص المجتمع حسب الخبرة العلمية	74
الجدول رقم(3-14)	تحليل فقرات البعد الأول (معايير و مبادئ المراجعة الخارجية)	76
الجدول رقم(3-15)	تحليل فقرات البعد الثاني(الكفاءة المهنية)	77
الجدول رقم(3-16)	تحليل فقرات البعد الثالث(الاستقلالية و الموضوعية)	78
الجدول رقم(3-17)	تحليل فقرات المحور الثاني(المعلومات المحاسبية و موثوقيتها)	80
الجدول رقم(3-18)	معامل الارتباط بيرسون	82
الجدول رقم(3-19)	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	83
الجدول رقم(3-20)	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	84
الجدول رقم(3-21)	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	86
الجدول رقم(3-22)	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية	87
الجدول رقم(3-23)	نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير السن	88
الجدول رقم(3-24)	نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي	89
الجدول رقم(3-25)	نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة	89
الجدول رقم(3-26)	نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الخبرة	89

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
شكل رقم(3-1)	خصائص المجتمع حسب الفئة العمرية	72
شكل رقم(3-2)	خصائص المجتمع حسب المؤهل العلمي	73
شكل رقم(3-3)	خصائص المجتمع حسب الوظيفة	74
شكل رقم(3-4)	خصائص المجتمع حسب الخبرة العلمية	74

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الاستبيان	107
02	معاملات الارتباط	112
03	اختبار الثبات (معامل ألفا كرونباخ)	115
04	عرض النتائج المتعلقة بالفئة العمرية	116
05	عرض وتحليل إجابات المجتمع الخاصة بمحاور الدراسة	117
06	أسلوب الانحراف الخطي البسيط	119
07	اختبار تحليل التباين الأحادي	120

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

إن تطور بيئة الأعمال و ما تتميز به من سرعة و تغيير في كافة المجالات الإقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية أعطى للمؤسسات الإقتصادية دافعا رئيسيا لمجارات هذه التغيرات حتى يكون لها دورا رياديا في محيطها، دور قائم على المنافسة و التميز، ونتيجة للانفتاح المتزايد للمؤسسات الإقتصادية على العالم الخارجي و تأثرها بهذه البيئة تزايدت معها الحاجة الى معلومات مالية و محاسبية على قدر كبير من المصداقية في ترجمة واقع المؤسسة، تستوفى فيها الخصائص النوعية لأهميتها البالغة في إضفاء الجودة على القوائم و التقارير المالية فلم يعد الحصول على المعلومات في حد ذاتها مشكلة بل تعداه إلى جودة تلك المعلومات ومدى دقتها وفعاليتها وموثوقيتها ومدى خلوها من الأخطاء و الغش، معلومات صادقة في التعبير عن الأحداث والعمليات الإقتصادية، موضوعية قابلة للتحقق يغلب فيها الجوهر عن الشكل، متجردة من التحيز على أكبر قدر ممكن من الإكتمال، متاحة لجميع المستخدمين دون استثناء أو تمييز فئة عن أخرى، فأصبح الحصول على معلومات محاسبية بهذه النوعية أولى الاهتمامات التي يصبو إليها كل من مستخدمي القوائم المالية و متخذي القرار على حد سواء.

ولكون المراجع الخارجي بمثابة الضامن لسلامة وشرعية هذه البيانات المالية من خلال تفحصه و تحققه من مدى مطابقة عناصر القوائم المالية و مستنداتها و سجلاتها المحاسبية للواقع الفعلي للمؤسسة، و أن كانت قد اعدت وفقا لمعايير و قواعد ومبادئ محاسبية مقبولة عموما، ومدى خلو بياناتها من شتى أنواع التحريفات والتضليلات، فحتى يصل المراجع الخارجي للرأي السليم حول عدالة تمثيل هاته البيانات وجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة و استخدام كافة الإجراءات و التقنيات و الأدلة و البراهين بكل كفاءة واحترافية وحيادية في نفس الوقت.

1- الإشكالية:

من خلال ما سبق ولتعمق في الموضوع نطرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم المراجع الخارجي في تعزيز خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية؟

الأسئلة الفرعية:

يتفرع عن السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ كيف يمكن للمراجعة الخارجية أن تضمن التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وحيادتها؟

✓ هل الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي تساهم في تحقيق جودة البيانات المالية؟

✓ ما مدى تأثير استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ودقتها؟

2- الفرضيات:

من خلال ما تم طرحه من تساؤلات فرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

✓ تسعى المراجعة الخارجية بكل معاييرها ومبادئها وقواعدها لتوفير معلومات محاسبية ملائمة.

✓ تساهم الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي مساهمة فعالة في تحقيق جودة البيانات المالية.

✓ تؤثر استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته تأثيراً بالغا في توفير معلومات ذات جودة ودقة عالية.

3-أسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيار الموضوع للأسباب التالية:

❖ **أسباب ذاتية:**

- يندرج الموضوع ضمن التخصص؛
- أهمية الموضوع في الميدان العلمي والعملي؛
- الميول والاهتمام بمهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة.

❖ **أسباب موضوعية:**

- المساهمة في إثراء المكتبة وزيادة الكم المعرفي بمراجعة الحسابات؛
- توفير لبنة تساعد الطلبة على البحث والتقصي في مجال المراجعة الخارجية؛
- أهمية الموضوع من حيث تسليط الضوء على الدور الريادي للمراجع الخارجي في اضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية.

4-أهمية الموضوع:

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج موضوع ذو أهمية بالغة سوآءا على المستوى العلمي أو المهني وتتمثل هذه الأهمية في ابراز دور المراجع الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية، نظرا للمكانة التي تتمتع بها هذه المعلومات في بيئة الأعمال.

وهذا ما يعطي للموضوع أهمية لدى مختلف الهيئات والجهات الأكاديمية، كما يتيح المجال امام إمكانية مواصلة البحث والاطلاع على مستجداته نظرا لما تشهده المؤسسات من تطور في تكنولوجيا المعلومات.

5- أهداف الدراسة:

تهدف هذا الدراسة إلى:

- الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات.
- معرفة مدى تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والكفاءة المهنية لإبداء رأيه الفني المحايد.
- الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش للحد أو التقليل من التحريفات المحاسبية.
- معرفة تأثير المراجعة الخارجية على موثوقية المعلومات المحاسبية في المؤسسات.

6- منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة هذا البحث و ما يتطلبه من مناهج فقد تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وهذا في الفصلين الأول والثاني حيث تناولنا الإطار النظري للمراجعة وللمراجعة الخارجية والمراجع الخارجي، وكذا المعلومة المحاسبية خصائصها وجودتها أما بالنسبة للجانب التطبيقي تم استخدام الاستبيان ومعالجة النتائج وتحليلها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

7- هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات قسم البحث إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، بدءا بالمقدمة التي تتضمن الأبعاد الأساسية للبحث ثم الإشكالية و ينتهي بخاتمة تتضمن نتائج البحث، وقد تدرجت الفصول على النحو الآتي:

- **الفصل الأول:** تمحور حول الأطر النظرية لمراجعة الحسابات وتضمن ثلاث مباحث، حيث عالج المبحث الأول مدخل إلى المراجعة والمبحث الثاني اساسيات المراجعة الخارجية ومعاييرها أما الثالث فتطرق إلى الإطار المفاهيمي والقانوني لعمل المراجع الخارجي.
- **الفصل الثاني:** تضمن مدخل إلى المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجع الخارجي، مقسم إلى ثلاث مباحث، تمثل المبحث الأول في ماهية المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية، أما البحث الثاني فتمثل في موثوقية المعلومة المحاسبية وتقييم جودتها، والمبحث الثالث تم فيه تبيان مسؤولية المراجع الخارجي على موثوقية البيانات المالية.
- **الفصل الثالث:** خصصنا هذا الفصل لدراسة الميدانية تجسد فيه الجانب النظري ميدانيا عن طريق دراسة دور المراجع الخارجي في تعزيز خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية، وتمت الدراسة الميدانية على عينة من المراجعين

الخارجيين في الجزائر حيث قسم إلى ثلاث مباحث، تضمن المبحث الأول منهجية الدراسة الميدانية أما المبحث الثاني فتضمن التحليل الوصفي لعينة الدراسة والمبحث الثالث قراءة وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

8- حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

- **الحدود المكانية:** تنحصر في عدة مكاتب للمراجعين الخارجيين لولاية سوق اهراس وخارجها ونخبة من الأساتذة المختصين في المحاسبة.
- **الحدود الزمنية:** ينحصر الإطار الزمني للدراسة في شهر أفريل 2023.

9- الدراسات السابقة:

يمكن إدراج بعض الدراسات التي تناولت موضوع دراستنا كالآتي:

❖ **دراسة فاتح طواف (2021/2020):" المراجعة الخارجية للمؤسسات الإقتصادية العمومية الجزائرية-إرساء معايير التدقيق "، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد شريف مساعدية –سوق أهراس-** :هدفت الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية والمحلية في إرساء قواعد وممارسات لمهنة المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، وأهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة:

- تعتبر المراجعة الخارجية كمهنة مجموعة من العمليات المنظمة لجمع أدلة الإثبات وتقييمها بصورة موضوعية من أجل الخروج برأي حول مدى صحة وموثوقية العمليات والأحداث الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة الإقتصادية خلال فترة زمنية معينة.
- يعتبر التأهيل العلمي و العملي والاستقلالية الكاملة عن المؤسسة محل المراجعة من أهم الصفات الواجب توفرها في المراجع الخارجي للممارسة مهنة المراجعة الخارجية.

❖ **دراسة سوياد أمينة(2017/2016):"دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية"، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف:** هدفت هذه الدراسة إلى استعراض وتحليل الإصدارات المهنية التي تتعلق بدور ومسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية والتعرف على مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية وتأثيرها على زيادة كفاءة المراجع في اكتشاف هذه التحريفات ، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- يعد التضليل في التقارير المالية تلاعب محاسبي ينتهجه المحاسبون في مهنتهم لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة على حساب باقي الفئات.

- يتم التلاعب المحاسبي في إطار المبادئ والمعايير باستغلال الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة لتقديم بيانات مالية مضللة.

❖ **دراسة سميحة بوحفص(2017/2018):"أثر خصائص المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر– بسكرة–:** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على عملية إتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الإقتصادية من خلال التطرق إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتبيان أثرها في إتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الإقتصادية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تتميز بالملائمة والموثوقية وتعد على أساس حيادي خالي من التحيز وتعطي صورة صادقة على أساس ما جاء في النظام المحاسبي المالي.
- يفرض المشرع الجزائري ضرورة توفير معلومات محاسبية من قبل المؤسسات قابلة للمقارنة كما يضمن الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في إظهارها لدور الذي يعلبه المراجع الخارجي بممارسته لمهنة المراجعة في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية بتأكيده لصحة وشرعية القوائم المالية ونظامية الدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك من خلال ابداء رأيه الفني المحايد.

10– صعوبات الدراسة:

- واجهنا صعوبات كبيرة متعلقة بمكاتب المراجعين نظرا لقلة المكاتب بولايتنا من جهة، وصعوبة التواصل معهم لكثرة انشغالاتهم وعدم تواجدهم بمكاتبهم الخاصة نظرا للخرجات المهنية داخل وخارج الولاية من جهة أخرى إضافة إلى عدم الرد علينا عبر البريد الإلكتروني في بعض الأحيان.
- صعوبة التحكم والإلمام بطرق المعالجة الإحصائية المتعلقة ببرنامج spss.
- ضيق الوقت المتاح لإنجاز هذا البحث.

الفصل الأول:

الأطر النظرية للمراجعة

تمهيد:

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في مختلف المجالات وبالأخص منها الاقتصادية، ولعل أبرزها انتقال المؤسسات من مؤسسات صغيرة ذات عمليات بسيطة وسهلة إلى مؤسسات ضخمة الحجم، مشبعة العمليات، معقدة الإجراءات انفصلت فيها الملكية عن التسيير.

ومواكبة لكل هذه التطورات أصبح الاهتمام بالمراجعة وتطويرها ضرورة ملحة وبالأخص منها الخارجية لما تضفيه من ثقة في المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة فلتحقيق ذلك طورت مجموعة من المعايير والقواعد محليا ودوليا لتوجيه المراجع، الذي يجب أن تتوفر فيه مجموعة من المؤهلات التي تمكنه من إبداء رأي مستقل ومحايد حول محتوى القوائم، ومدى ملاءمتها وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، وبهذا تتحقق الغاية الأساسية والأهداف المحددة لعملية المراجعة.

ولإدراج ما سبق بشكل أكثر تفصيلا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول**: مدخل إلى المراجعة.
- **المبحث الثاني**: أساسيات المراجعة الخارجية و معاييرها.
- **المبحث الثالث**: الإطار المفاهيمي والقانوني لعمل المراجع الخارجي.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة

نبعت الحاجة إلى مهنة المراجعة من قديم الزمان في صورة جهود فردية، ومع مرور الزمن تطورت واتسع نطاقها نتيجة للتطورات الاقتصادية و ظهور المشروعات الكبيرة الحجم مما زاد الحاجة إلى خدمات المراجعة الأمر الذي أدى إلى تطور المراجعة في حد ذاتها سواء من حيث مفهومها، فروضها وطرق ممارستها، وكذا الأهداف التي تصبو إليها كما ساهم ذلك في ظهور عدة تصنيفات للمراجعة.

المطلب الأول: نشأة المراجعة و تطورها

نشأت المراجعة **Audit**منذ العصور القديمة الأولى حينما دعت الحاجة إلى تدوين الحسابات إذ تشير السجلات و الآثار إلى ما يفيد بأن المصريين القدماء واليونان والرومان قد استخدموا أساليب مبسطة في مراجعة الموارد العامة للدولة، و في محاسبة موظفيها على تلك الأموال التي في حوزتهم، ومن ثم كانت المراجعة في تلك الفترة من الزمن تختص بمراجعة حسابات الحكومة للتحقق من صحتها، وفي العصور الوسطى نشأت الحاجة إلى وجود نظام محاسبي كنتيجة للتطور الاقتصادي و إنشاء البنوك و صدور مؤلف لوقاباشيليو paciolo الذي يحتوي شرحا لمفهوم القيد المزدوج، فبرزت المحاسبة بصورتها الحديثة في كل من إيطاليا و بريطانيا ومع بداية القرن السابع عشر كان المراجع الممتهن قد برز إلى الوجود، كما أنه بحلول القرن التاسع عشر ظهرت الثورة الصناعية فعرفت المشاريع الصناعية اتساعا كبير إذ تم تأسيس شركات المساهمة التي تمثل الشكل الغالب للنشاط الصناعي والتجاري في معظم دول العالم حيث اتسمت هذه الشركات بانفصال الملكية عن الإدارة والمسؤولية المحدودة للمساهمين فهذه الأخيرة دفعت بالمساهمين إلى تعيين مراجعي حسابات كوكلاء بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.[1]

وبناء عليه فإننا سنذكر أهم المحطات التاريخية للمراجعة كما يلي:[2]

1- الفترة ما قبل سنة 1500 م

في هذه الفترة استعملت المراجعة من طرف ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم، وهذا عن طريق الاستماع فكان أحدهم يستمع إلى الحسابات التي تتلى عليه ويلجأ إلى حنكته وخبرته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه.

2-الفترة ما بين 1500-1850 م

[1]- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، منشورات مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، كلية التجارة، جامعة القاهرة مصر، 2008، ص 2.

[2]- كمال زواق، **المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2009،ص ص 3 - 4.

تميزت هذه الفترة بما يعرف بالتمهيد للثورة الصناعية التي نجم عنها انفصال ملكية المؤسسة عند إدارتها مما جعل الحاجة إلى المراجعة ضرورة ملحة، كما تميزت بظهور أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية Roxonati وكانت تتطلب 06 سنوات خبرة بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح خبير محاسبة.

3-الفترة ما بين 1850 – 1905 م

خلال هذه الفترة أصبح المجال مفتوحا أمام المراجعة حتى تبرز كمهنة و شاط لا يستهان به و هذا من خلال تدعيمها بقوانين و إجراءات، وقد كان الهدف منها هو اكتشاف التلاعب و الاختلاس و الأخطاء الكتابية.

4-الفترة ما بين 1905 – 1933 م

كان الغرض من المراجعة تحديد سلامة وصحة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، وهنا كانت عملية الفحص تتم بالتفصيل مع مراجعة اختبارية.

5-الفترة ما بين 1933 – 1940 م

كان لها نفس الغرض والهدف إلا أن عملية الفحص كانت اختبارية مع بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية.

6-الفترة من 1940 –إلى يومنا هذا

تمثل الهدف الرئيسي في تحديد مدى صحة وسلامة تقرير المركز المالي، أما الهدف الثانوي أقتصر على اكتشاف الأخطاء و الغش مع الاهتمام و التركيز القوي على أنظمة الرقابة الداخلية و هو ما يفسر الانتشار الواسع للمراجعة في جميع أنحاء العالم و على جميع المستويات.

من خلال التطورات المتلاحقة للمراجعة نجد أنها كانت رهينة الأهداف المستوحاة منها هذا من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطور هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، و التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص. نتيجة لما عرفته البيئة المحاسبية من تغيرات وما تعرضت له الشركات الكبرى من مشاكل خاصة بعد الازمة المالية العالمية 2008 زاد الاهتمام بالمراجعة التي يقوم بها شخص محترف ومحايد، مستقل وخارجي كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال نتيجة ما استثمره وعن عدم التلاعب فيه.[1]

[1]- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون، الجزائر، 2003، ص4.

المطلب الثاني: ماهية المراجعة

أولا: مفهوم المراجعة

تعرضت العديد من المؤلفات العربية و الأجنبية لتعريف المراجعة و يعد التعريف الذي ذكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية من التعارف الشاملة للمراجعة و يتضمن أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية ".[1]

كما عرف "Germond" و"Bonnault" المراجعة على أنها، اختبار تقني صارم وبناء يتم من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، من أجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية و نتائج المؤسسة.[2]

وعرفت المراجعة أيضا على أنها:" عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".[3]

وعليه يمكن القول:" أن المراجعة هي فحص وتقييم للبيانات المالية للتحقق من صحتها وتأكيد تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ومطابقتها للمعايير المتعارف عليها، تتم من طرف شخص من داخل المؤسسة "مراجع داخلي" أو من خارجها " مراجع خارجي ".

ثانيا: أهمية المراجعة

تتلخص أهمية المراجعة فيما يلي:[4]

- ✓ المراجعة وسيلة تخدم عدة أطراف كالمستثمرين والبنوك والهيئات الحكومية وغيرها من خلال تأكيدها صحة ومصداقية القوائم المالية، التي تأخذ كقاعدة للتخطيط واتخاذ القرارات وإثبات نجاح إدارة المشاريع؛

[1]– محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية– المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية–، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص6.

[2]– حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009/2008،ص11.

[3]– كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص156.

[4]– خيضر خنفري، المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، العدد 10،الجزء02،جامعة الوادي الجزائر،2017،ص157.

- ✓ إعطاء صورة واضحة للمركز المالي للمؤسسات بغرض تمكين الإدارة الجبائية من تحديد المبلغ الحقيقي للضريبة وصحة الوعاء الضريبي و مراقبة التصريحات؛
- ✓اعتماد الهيئات الحكومية و أجهزة الدولة المختلفة على المراجعة في عملية التخطيط و الرقابة؛
- ✓تحديد مواطن الضعف في التسيير، والعمل على تحسينها من خلال تقديم اقتراحات و توصيات من شأنها الرفع من كفاءة و فعالية التسيير؛
- ✓تحديد مدى قدرة المؤسسات على الوفاء بالتزاماتها فيأجلها المستحقة.

ثالثا: فروض المراجعة

يجب أن تتوفر مجموعة من الفروض لكي تكون المراجعة مقبولة وممكنة إذ تبرر هذه الفروض عملية المراجعة من حيث ضرورتها و فعاليتها و تشمل ما يلي:[1]

- ✓ إمكانية التحقق منصحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية؛
- ✓ إلتزام المراجعون بمعايير المراجعة المتعارف عليها و التشريعات و القواعد المهنية؛
- ✓ عدم وجود تعارض بين المراجع وإدارة المؤسسة؛
- ✓ إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في التقييم المبدئي للمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي؛
- ✓ تمثل المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما أساسا رئيسيا في عمل المراجع ويتجسد هذا من درجة صدق وعدالة القوائم المالية؛
- ✓ قيام المراجع بمهمة المراجعة دون أي ضغوط تحد من درجة استقلاليته.

المطلب الثالث: تصنيفات المراجعة

تعددت تصنيفات المراجعة بتعدد وجهات النظر إليها إلا أن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة ويمكن عرض هذه التصنيفات على النحو الآتي:[2]

1- من حيث مدى الالتزام بها: تصنف المراجعة من حيث الالتزام بها إلى:

أ- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة الملزمة بموجب النصوص القانونية، حيث أن كافة الشركات والهيئات والأشخاص الاعتبارية تنص اللوائح المتضمنة لأعمالها على ضرورة تعيين مراجع خارجي لها.

[1]- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008،ص26.

[2]- منصور حامد وآخرون، الأصول العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، مقررات الفرقة الثالثة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2019ص ص18-19

ب– المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي تتم بمحض إرادة أصحاب المنشأة، و دون تدخل أو إلزام من أي جهة مثل شركات الأشخاص.

2– من حيث نطاق وحجم المراجعة: تصنف المراجعة من حيث النطاق والحجم إلى:

أ– المراجعة الكاملة: تتم هذه المراجعة على كافة المستندات والدفاتر والسجلات و كذا كافة المعلومات، عادة لا يتم اللجوء إليها إلا في الحالات الخاصة نظرا لارتفاع تكلفتها.

ب– المراجعة الجزئية: تشمل المراجعة جزءا من المستندات و القيود والمعلومات فهي مراجعة اختيارية تعتمد على فحص جزء من العمل المحاسبي، و يتم تعميم النتيجة التي يتوصل إليها المراجع على كامل العمل المحاسبي.

3– من حيث الجهة التي تقوم بها: تنقسم المراجعة بالنظر لصفة القائم بها إلى:[1]

أ– المراجعة الداخلية: مراجعة يقوم بها مراجع من داخل الشركة وهو موظف تابع لإدارة الشركة أو جزء من هيكلها التنظيمي.

ب– المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي يمثل جهة مستقلة لا تنتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها ولا يخضع لإشرافها.

4– من حيث وقت عملية المراجعة:

أ– **المراجعة المستمرة:** مراجعة تتم على مدار السنة المالية أي انطلاقا من تاريخ إقفال القوائم المالية للسنة السابقة وافتتاح السنة المالية الجديدة إلى غاية إقفال أعمالها وحساباتها.

ب – المراجعة النهائية: وهي المراجعة التي تتم في نهاية الفترة المحاسبية بعد إقفال الدفاتر والحسابات، وإجراء التسويات الجردية، وإعداد القوائم المالية النهائية.

5– من حيث طبيعة المهام التي يتم مراجعتها: تصنف المراجعة إلى:[2]

أ–مراجعة الأداء أو المراجعة الإدارية أو الإلتزام:

يقصد بها فحص الأداء للتعرف والتأكد من الالتزام بتنفيذ السياسات والقواعد التنظيمية الموضوعة بواسطة الإدارة والسلطات العليا.

[1]– عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة– دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية– أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف،2012/2011، ص ص24 – 25.

[2]– الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص25.

ب– المراجعة التشغيلية: تتمثل في فحص الإجراءات التشغيلية بالمنشأة بهدف تقييم كل من الكفاءة و الفعالية يتم رفع توصيات نتيجة المراجعة إلى الإدارة للعمل على تحسين التشغيل مثل إعمال إدارة المشتريات.

ج– المراجعة المالية (مراجعة القوائم المالية):

هي المراجعة التي تتم على كافة عناصر العمل المحاسبي للتأكد من صحة المستندات، التسجيل المحاسبي و كذا صحة الترحيل والترصيد...الخ، تتم مراجعة القوائم المالية لتحديد ما إذا تم إعدادها وفقا للمعايير المتعارف عليها.

المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الخارجية ومعاييرها

تحظى المراجعة الخارجية باهتمام كبير من طرف المؤسسات وجل الأطراف المتعاملة أو الراغبة في التعامل معها فهي أداة فعالة لتسيير نشاطها بكفاءة وفعالية مما يتيح لها فرصة تحقيق أهدافها و ضمان استمرارها، إذ ترتكز عملية المراجعة الخارجية على جملة من المعايير المتعارف عليها والتي تستخدم في تقييمها وتعزيز أهميتها.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية و أهدافها

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم المراجعة الخارجية والأهداف التي تتضمنها

أولا: تعريف المراجعة الخارجية

التعريف الأول:

المراجعة الخارجية هي علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب التي تسمح بالقيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع من طرف شخص خارجي محايد ومستقل عن المشروع، لإبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية الختامية لمؤسسة ما وعن نتيجة أعمالها و مركزها المالي في نهاية فترة زمنية محددة.[1]

التعريف الثاني :

المراجعة الخارجية هي المراجعة التي تقوم بها هيئة خارجية غير تابعة للإدارة أو ملكية الشركة والهدف منها هو التقرير الحيادي حول عدالة القوائم المالية و عرض الوضع المالي عن طريق الميزانية و قائمة الدخل لفترة مالية معينة.[2]

التعريف الثالث: هي المراجعة التي يمارسها جهاز خارجي سواء مراجعين مهنيين مستقلين أو أجهزة حكومية كالجهاز المركزي للمحاسبات، وهؤلاء المراجعين مستقلين تماما عن إدارة المشروع أي ليستلهم تبعية وظيفية لها، ويمارسون

[1]– صبرينة العايب، المراجعة الخارجية في ظل اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي الجديد–دراسة حالة–مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2013/2012، ص35.

[2]– مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص40.

عملهم كوكلاء عن المساهمين أو أصحاب مصلحة كالحكومة و الدائنون و المقترضون و المراجعة الخارجية تنظمها قوانين و آداب المهنة.[1]

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص أن:" المراجعة الخارجية هي فحص للبيانات و المستندات و الحسابات فحصا انتقاديا منظما خاص يهدف لإعطاء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة تسند إلى مراجع مستقل عن إدارة الشركة يعرف بالمراجع الخارجي أو المحاسب القانوني أو مراقب حسابات".

ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية

تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدة أهداف:

1- **الأهداف الرئيسية**: تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في الآتي:[2]

- ✓ إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال و المركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما؛
- ✓ إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، و بيان أوجه القصور في هو ذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام؛
- ✓ إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين و الدائنين و البنوك و الدوائر الحكومية المعنية و غيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتجاه القرارات المناسبة.

2- أهداف خاصة:

في سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف عليه أولا أن يحقق أهدافا فرعية متعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، كونها تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة و إجراءاتها و تتمثل هذه الأهداف الفرعية فيما يلي :

- ✓ **التحقق من الوجود**: أي أن الأصول و الخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين؛
- ✓ **التحقق من الاكتمال**: يعني أن كافة الأصول و الخصوم و المصروفات و الإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر و السجلات كاملة، و أنه لا يوجد عمليات غير مسجلة؛

[1]- منصور حامد وآخرون، مرجع سبق ذكره،ص22.

[2]- عبدالسلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص53.

- ✓ **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين؛
- ✓ **التحقق من التقييم:** أن الأصول و الخصوم قد تم تقييمها و قيدها بقيمتها الملائمة؛
- ✓ **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقا للمتطلبات القانونية و المهنية ذات الصلة؛
- ✓ **التحقق من شرعية و صحة العمليات المالية:** أي أن كافة الأصول و الخصوم و المصروفات و الإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة وفقا لمتطلبات القوانين و اللوائح و النظم النافذة و تمت في الأغراض الرسمية التي تحقق أهدافها.

المطلب الثاني: سمات المراجعة الخارجية

تتمثل سمات المراجعة الخارجية فيما يلي:

أولا: المراجعة الخارجية عملية منظمة[1]

يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم ووفق خطوات ممنهجة ومنتظمة حيث يبدأ المراجع بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص ليقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى هذه المؤسسة ليقف على نقاط القوة و نقاط الضعف فيها و فيما يلي سنعرض أهم تلك الخطوات و المراحل:

1- مرحلة قبول التكليف: تضمن هذه المرحلة مجموعة من الخطوات التي تبدأ من تلقي مراقب الحسابات للتكليف وتنتهي بقبول هذا التكليف، ومن أهم هذه الخطوات ما يلي:

- ❖ استلام خطاب التكليف؛
- ❖ الإلمام بطبيعة نشاط العمل؛
- ❖ تحديد احتياجات التكليف من الموارد المادية و البشرية؛
- ❖ تقييم مدى مقدرة المكتب على أداء التكليف؛
- ❖ الرد بقبول التكليف من خلال خطاب الارتباط.

[1]- عبد الوهاب نصر علي وآخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، مكتبة الاقتصاد، جامعة الإسكندرية، مصر، 2020، ص 7.

2- **مرحلة تخطيط أعمال المراجعة:** تشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات اللازمة لوضع خطة المراجعة وصولا لبرنامج المراجعة، ومن أهم هذه الخطوات ما يلي:

- ❖ أداء الاجراءات التحليلية الأولية؛
- ❖ تحديد حدود الأهمية النسبية و مستوى خطر المراجعة المقبول؛
- ❖ فهم الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية مع تقدير مستوى خطر الرقابة؛
- ❖ إعداد الخطة العامة لأعمال المراجعة وبرنامجها المبدئي؛
- ❖ أداء اختبارات الرقابة مع الاختبارات الأساسية للعمليات؛
- ❖ تحديد إحتمال تحريف القوائم المالية و المستوى المقبول من خطر الاكتشاف.

3- **مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة:** تشتمل هذه المرحلة على خطوات تنفيذ خطة برنامج المراجعة على مستوى أرضية الحسابات، و من أهم هذه الخطوات ما يلي:[1]

- ❖ أداء اختبارات الفحص التحليلي؛
- ❖ أداء اختبارات التفاصيل وكذا اختبارات الإضافية للتفاصيل.

4-مرحلة تحديد نتائج المراجعة و إعداد التقارير: وتشتمل على جملة من الخطوات بدءا من استكمال أعمال المراجعة وانتهاء بالاتصال بلجنة المراجعة وهي:

- ❖ فحص الأحداث الطارئة في تاريخ الميزانية والأحداث التي تليها؛
- ❖ تجميع الأدلة النهائية والحكم النهائي عليها؛
- ❖ تقييم نتائج المراجعة و إعداد التقرير و من ثم الاتصال بلجنة المراجعة و إدارة الشركة.

ثانيا: أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية: يعرف دليل الإثبات [2]بأنه أي معلومة يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت البيانات محل المراجعة تم تحديدها بما يتفق والمعايير الموضوعة ذات الصلة، و بمعنى آخر فإن أي دليل إثبات من شأنه أن يؤثر على حكم و تقدير المراجع، على ما اذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتأخذ أدلة الإثبات في المراجعة عدة صور:

- ❖ الوجود؛
- ❖ الملاحظة؛

1- مرجع نفسه،ص8.

2- عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، اسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 73.

- ❖ المصادقات؛
- ❖ الشهادات من داخل وخارج الشركة.

وعموما فإن مراقب الحسابات مطالب بجمع أدلة تتصف بخاصيتي الكفاية والملائمة حتى يستطيع إبداء الرأي على القوائم المالية محل المراجعة.

ثالثا: المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل

من المعروف أن كل مهنة تتطلب من اعضائها أن يكونوا مؤهلين علميا و مدربين مهنيا، إلا أنه في المراجعة وبجانب ضرورة توفر التأهيل العلمي و العملي في المراجع الخارجي يطلب منه اثناء الفحص وإبداء الرأي أن يكون مستقلا كل الاستقلال عن العميل حيث لا تربطه به أية مصالح مباشرة أو غير مباشرة، ولا يخضع لأي ضغوط من طرف الغير و في ظل هذا الوضع لا يتبنى المراجع وجهة نظر العميل كما تعتبر الحاجة إلى استقلال المراجع الخارجي وليدة مسؤوليته تجاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل وبالتالي اذا لم يكن مراجع الحسابات مستقل لا يمكن الاعتماد على رأيه في القوائم المالية[1]

رابعا: المراجعة الخارجية عملية اتصال إنساني متكاملة

كحد أدنى تحتاج عملية الاتصال إلى مرسل و مستقبل و أداة اتصال ورسالة، وبالتالي فمراجعة الحسابات عملية اتصال إنساني متكاملة تستوفي أركان نموذج الاتصال الإنساني، وهي على النحو الآتي:[2]

- ➢ **المرسل:** وهو مراقب الحسابات الذي يبدي رأيا فنيا محايدا على القوائم المالية ويعد تقريره المتضمن لرأيه هذا و يقوم بعرضه على مستخدميه.
- ➢ **الرسالة:** عبارة عن الرأي الفني لمراقب الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة.
- ➢ **أداة الاتصال:** وهي تقرير مراقب الحسابات المتضمنة لرأيه الفني المحايد.
- ➢ **المستقبل:** يتمثل في مستخدم القوائم المالية و تقرير مراقب الحسابات.
- ➢ **التأثير المنشود:** تعتبر الرسالة التي يحملها تقرير مراقب الحسابات في الأصل رسالة إعلامية، ولتحقيق فاعلية المراجعة يجب أن يستهدف التقرير إحداث تأثير في سلوك متخذي القرارات ومستخدمي التقرير.
- ➢ **التغذية العكسية:** التغذية العكسية آلية لإعلام المرسل برد فعل الرسالة على المستقبل.

[1]– كهينة بن عمارة، المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة مؤسسة النقل و الشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية و الكهربائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2013/2012، ص67.

[2]- عبد الوهاب نصر علي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 9.

إما في حالة المراجعة الخارجية تعتبر التغذية العكسية آلية تساعد مراقب الحسابات على الوقوف على رد فعل رأيه الفني الذي تضمنه تقريره على مستخدم التقرير نفسه. ومن أهم آليات التغذية العكسية في نموذج اتصال المراجعة الخارجية نجد:

- ✓ مناقشات و تعليقات أعضاء الجمعية العامة للشركة؛
- ✓ تعليقات جهات الرقابة الرسمية مثل هيئة سوق المال؛
- ✓ نتائج البحوث المحاسبية؛
- ✓ تقارير المنظمات المهنية بشأن الرقابة على جودة أعمال مراقب الحسابات.

➢ **البعد الإنساني للاتصال:** يتحقق البعد الإنساني لنموذج الاتصال في المراجعة الخارجية لكون المرسل والمستقبل كلاهما إنسان و معنى ذلك أن المستقبل أو مستخدم تقرير مراقب الحسابات سوف يتفاعل مع الرسالة التي يحملها التقرير.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية

أن من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة وجوب توفر معايير ومستويات أداء معينة يعمل على ضوئها مارسوا هذه المهنة، و للمراجعة وكغيرها من المهن معايير و قواعد متعارف عليها تمثل اطارا عاما لتقييم نوعية و كفاءة العمل الفني وتحديد طبيعة و عمق المسؤولية المهنية وتتمثل هذه المعايير في:[1]

أولا: المجموعة الأولى: المعايير العامة: وتتضمن

1- معايير التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية

حسب هذا المعيار فإن الفحص يجب أن يتم بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجع، وبحكم المهام المنوطة له إبان عملية المراجعة بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية و الكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام و الكفء بهذه المهمة.

➢ **من ناحية التأهيل العلمي:**

أن يكون لدى المراجع مؤهلا جامعيا في المالية أو في العلوم التجارية تخصص المحاسبة أو المالية أو في فروع أخرى، وأيضا شهادة ميدانية في المحاسبة.

[1]- محمد التوهامي طواهر ، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات–الإطار النظري و الممارسة التطبيقية- الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص40. (بتصرف)

- **من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية:**

لا بد على المراجع من قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، أي أن يكون قد أنهى تربصه كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية هذه الشروط لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية و ندوات و تربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالهم تنمية قدراته الفكرية و العلمية و الميدانية.

2- معيار الاستقلال:

يسعى مستخدمو المعلومات المحاسبة أن تكون هاته المعلومات ذات مصداقية عالية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية ، حيث يحدد مدى الاعتماد عليها بمدى استقلالية المراجع ، ولتحديد مدى استقلالية المراجع ينبغي توفر ما يلي:[1]

- عدم وجود مصالح مادية للمراجع مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، ألا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع، كون وجود هذه المصالح يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.
- وجود استقلال ذاتي للمراجع من خلال عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به من النواحي التالية:
  - ✓إعداد برنامج مراجعة و خطوات وحجم العمل من خلال البيانات الواجب فحصها؛
  - ✓استقلال المراجع في مجال فحص و اختبار حجم المفردات المراد فحصها؛
  - ✓استقلالية المراجع في إعداد وكتابة تقريره الموضح لعملية الفحص، مع إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص و إعطاء رأي فني محايد، ولا ينبغي تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق التي في التقرير أو استبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية.

3- معيار العناية المهنية:

يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها، مع ضرورة إبقاء المراجع بالمعيارين السابقين" التأهيل العلمي و العملي و الاستقلالية" ، ويمكن تحديد شروط عامة يجب توفرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة وهي:[2]

---

[1]- محمد التوهامي طواهرو مسعود الصديقي، مرجع نفسه، ص42.

[2]- أسماء مالوسي، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق sonelgaz- SDE-، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة جيجل، 2018/2017، ص40.

- ✓ محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير المنتظرة؛
- ✓ أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛
- ✓ التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف، الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث اخطاء.
- ✓ العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛
- ✓ العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

ثانيا: المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني[1]

وهي التي تتعلق بالإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية والأنشطة الأخرى الخاصة بالأداء الفعلي للمراجعة وتتضمن المعايير التالية:

1- التخطيط السليم لعملية المراجعة :

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها و يأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة و الوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة مع تحديد الأهداف الأساسية المنتظرة من هذه العملية فيقوم بوضع برنامج المراجعة من خلال المعلومات التي تحدد نطاق الفحص وخطواته و مدته، كما تحدد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهامه و توقيعه على قبول المهمة.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يحدد هذا المعيار إطار المراجعة ونطاق الفحص، مدى و نوع الإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها، طبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها. حتى يتمكن المراجع من الوصول إلى حكم موضوعي يجب أن يراعي مايلي:

- ✓ افتراض وجود نظام جيد للرقابة الداخلية، فيضع المراجع برنامجا مبدئيا يدرس من خلاله إمكانية تطبيق عناصره في المؤسسة ثم يقوم بتعديله من خلال النتائج المتوصل إليها؛
- ✓ في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة يفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المراجعين والمساعدين؛

[1]-محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 25.(بتصرف)

✓ تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالمراجعة للوصول إلى تقارب ما بين أحكامهم.

3- كفاية أدلة الإثبات:

لإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم المراجع بالبحث عن الأدلة الكافية ، المدعمة والملائمة لهذا الرأي اعتمادا على التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها و من خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات و عرض المعلومات، وكذا من خلال الفحص و الملاحظة والاستفسارات و المصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا و قاعدة متينة يستطيع على ضوئها إبداء رأيه الفني المحايد.

ثالثا: المجموعة الثالثة: معايير تقديم التقارير "إبداء رأي"[1]

- يجبأن ينص تقرير المراجع على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا بكل وضوح في تقريره؛
- يجب أن يحدد تقرير المراجع الظروف التي أدت إلى تغيير السياسات أو التقديرات المحاسبية من فترة إلى أخرى إن وجدت؛
- يوضح التقرير أن الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية قد تم بطريقة مناسبة ما لم ينص التقرير على خلاف ذلك؛
- يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية ككل ، وحينما لا يمكنه التعبير عن رأي شامل يجب ذكر أسباب ذلك كما يجب أن يحتوي التقرير على إشارة واضحة لعمل المراجع و حدود المسؤولية التي يتحملها.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي و القانوني لعمل المراجع الخارجي:

تمارس المراجعة الخارجية من طرف مراجع خارجي يعتمد على قوانين منظمة ومحددة لجميع الجوانب المتعلقة بممارسة مهنة المراجعة، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى المراجع الخارجي، مؤهلاته، الضوابط القانونية التي تحكمه، وتحديد كل من مهامه، مسؤولياته إضافة إلى التقرير الذي يعبر عن رأيه الفني المحايد.

المطلب الأول: مفهوم المراجع الخارجي والضوابط القانونية له

سوف يتضمن هذا المطلب بعض المفاهيم المتعلقة بالمراجع الخارجي والإجراءات المنظمة لأداء المهنة.

[1]- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية-، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2010،ص ص 40- 41.

أولا: مفهوم المراجع الخارجي

1- **تعريف المراجع الخارجي:** تعددت الألقاب المتعلقة بالمراجعين الخارجيين من دولة إلى أخر بحيث يعرف مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي أو" المحاسب القانوني "بأنه:

- شخص مؤهل ومدرب ومستقل مسؤول عن إبداء رأي فني محايد، عن القوائم المالية لمنشأة العميل وسواء كان المراجع الخارجي يعمل بمفرده أو من خلال مكتب محاسبة فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل و مدرب ومستقل و محايد.[1]
- شخص خارجي مستقل يقوم بفحص القوائم المالية التي من إعداد إدارة المؤسسة بغرض إبداء الرأي في مدى عدالة تمثيل هذه القوائم للمركز المالي للمؤسسة، ولنتيجة أعمالها، ويجبأن لا يكون المراجع خاضعا لنفوذ الإدارة أو متأثر بآرائها أو متحيزا لوجهة نظرها حتى لا يكون لهذه العوامل أي تأثير على نتائج الفحص الذي يقوم به.[2]
- هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل و المجاز لإنجاز مراجعة البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته.[3]

مما سبق ذكره يمكن القول أن المراجع الخارجي هو شخص يتمتع بمجموعة من الصفات و المؤهلات التي تمكنه من إضفاء الثقة و المصداقية للمعلومات المحاسبية، وذلك بإبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة البيانات المالية المعدة من طرف المؤسسة من خلال التقرير المعد من طرفه.

2- مؤهلات المراجع الخارجي: يعد التأهيل العلمي والعملي أحد معايير المراجعة العامة التي يجب توافرها في المراجع الخارجي حتى يتمكن من أداء مهمة المراجعة المتفق عليها مع العملاء و من المؤهلات ما يلي:[4]

- التأهيل العلمي للمراجع الخارجي: يبدأ تأهيل المراجع بحصوله على شهادة في المحاسبة أو العلوم المالية والإدارية كما يجب عليه الإلمام بالعلوم التالية:
  - ✓ نظريات و مبادئ وتطبيقات علم المحاسبة، أصول ومبادئ المراجعة وأساليبها المعاصرة، معرفة مبادئ علم الإدارة وعلم الاقتصاد وعلم القانون...وغيرها؛

[1]- عبد الوهاب نصر علي و آخرون مرجع سبق ذكره،ص15.

[2]- سوميه قحموش، دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، مجلة العلوم الإنسانية،المجلد22، العدد01، جامعة بسكرة، الجزائر، 2022، ص487.

[3]- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2006، ص07.

[4]- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص134.

- ✓ الأساليب الإحصائية و الرياضية و أساليب الحاسوب وتطبيقات المحاسبية والمراجعة وكذا اللغات؛
- ✓ ينبغي مواكبة التطورات والبحوث الحديثة وكذا مختلف التعديلات التي تطرأ على القوانين ذات الصلة بعمله.

➢ التأهيل المهني للمراجع الخارجي: يتعلق بالتدريب الإيجابي الذي يتلقاه المراجع الخارجي حتى يتمكن من ممارسة المهنة بسهولة، و إيجاد حلول للمشاكل التطبيقية التي تواجهه في حياته المهنية إضافة إلى إمكانية اكتسابه للخبرة المهنية بالاستفادة من خبرات المراجعين القدامى والاطلاع باستمرار على ما تنشره الهيئات و الجمعيات المحلية و الدولية.

ثانيا : الضوابط القانونية للمراجع الخارجي

حتى يتمكن المراجع من أداء عمله بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وما عليه من واجبات وفق ما تقتضيه مبادئ وقواعد المراجعة.

1- حقوق المراجع الخارجي:

تتجلى هذه الحقوق في السلطات التي يتمتع بها المراجع والتي تساعده في إنجاز برنامج المراجعة ومن أهمها:[1]

- ✓ حق طلب الاطلاع على المستندات أو الدفاتر والسجلات وكذا الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة؛
- ✓ يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة كل التوضيحات والمعلومات التي تساعده على أداء مهامه؛
- ✓ حق فحص وتدقيق كافة الحسابات وفقا للقوانين واللوائح؛
- ✓ القيام بجرد الخزائن المختلفة للشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية (أسهم، سندات)؛
- ✓ حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وذلك لعرض تقرير المراجعة وحضور المناقشة والرد على أي استفسار حول محتوى التقرير.

2-**واجبات المراجع الخارجي:** تحدد واجبات المراجع الخارجي حسب طبيعة العمل في إطار فحص ومراجعة والحصول على البيانات التي يراها ضرورية لأداء مهمته و المصادقة على صحة النتائج التي تبينها الحسابات ويمكن تلخيص أهم تلك الواجبات في النقاط التالية:[2]

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 211.

[2]- فاتح طواف، المراجعة الخارجية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية- إرساء معايير التدقيق- أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سوق أهراس، 2021/2020، ص50.

- ✓ عند القيام بعملية المراجعة يجب عليه الالتزام بالمبادئ المهنية وبذل العناية المهنية الكافية؛
- ✓ على المراجع الخارجي الاحتفاظ بالسجلات والمستندات التي تعطي صورة واضحة عن نشاطه ونتائج عمله؛
- ✓ يجب على المراجع الخارجي تحديث وتطوير الخدمات المهنية و أساليب ممارستها؛
- ✓ على المراجع إبلاغ الجهات المختصة التي يراجع حساباتها كتابيا في حالة اكتشاف عمليات اختلاس أو تزوير أو احتيال وغش في الحسابات والوثائق؛
- ✓ تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت المراجعة؛
- ✓ يجب على المراجع الخارجي الالتزام بكتم السر المهني من خلال محافظته على سرية معلومات المؤسسة محل المراجعة.
- ✓ على المراجع القيام بتلاوة تقريره في اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة ولكل مساهم الحق في مناقشة التقرير وطلب توضيحات حوله.

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي

أولا: مهام المراجع الخارجي

يضطلع المراجع الخارجي بالمهام الآتية:[1]

- ✓ المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة وأنها تعطي الصورة الصادقة للوضعية المالية للممتلكات الشركة في نهاية السنة المنصرمة؛
- ✓ التحقق من صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ✓ احترام مبدأ المساواة بين المساهمين؛
- ✓ إصدار شهادات وتقارير عن مختلف الأحداث التي قامت بها المؤسسة؛
- ✓ مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

ثانيا: مسؤوليات المراجع الخارجي:

1- **المسؤولية الفنية:** وتتلخص في مجالين رئيسيين هما:[1]

[1]-مروة مويسي، عجيلة محمد، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر– رؤية مستقبلية– مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد03 العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، جوان 2008، ص220.

- ✓ مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما؛
- ✓ مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة التي تنظم أعمال الشركة قد طبقت تطبيقا سليما.

2- **المسؤولية الأخلاقية**: تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ويمكن حصرها في:

- ✓ إخفائه حقائق مادية عرفها عند أداء مهمة المراجعة؛
- ✓ تقديم بيانات مظللة وغير حقيقية؛
- ✓ إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر؛
- ✓ الإهمال والتقاعس في أداء عمله؛
- ✓ إذا لم يتضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

3- المسؤولية المدنية:

- ✓ يتحمل المراجع المسؤولية المدنية عن أي إهمال في القيام بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛
- ✓ حالة وقوعه في بعض الأخطاء أثناء مراجعته؛
- ✓ عدم قيامه أصلا بالمراجعة.

4- **المسؤولية الجنائية (الجزائية)**: تتضح المسؤولية الجزائية للمراجع الخارجي من خلال ما يلي:

- ✓ تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح وهمية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة؛
- ✓ التآمر مع الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معنية في ظاهرها تبدو في مصلحة الشركة وفي حقيقتها تضر بمصلحة الشركة أو المساهمين؛
- ✓ الإخفاء والتغاضي عن الانحرافات التي ارتكبها مسيرو الشركة وعدم إدراج ذلك في التقرير خوفا على مصالحه الشخصية؛
- ✓ الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين؛
- ✓ إفشاء أسرار الشركة إلى الشركات المنافسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصيا.

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 216 -217.

5- **المسؤولية التأديبية:** تمنح معظم التشريعات هذه المسؤولية إلى الجمعية المهنية أو نقابة المحاسبين والمراجعين وذلك بإعطاء سلطة مسائلة أعضائها إذا ما أخلوا بالواجبات المهنية أو بآداب وسلوك المهنة، وتتدرج جزاءتها حسب درجة الإخلال بالواجبات المهنية أو ارتكابه أمورا مخلة بشرفها أو ماسة بكرامتها حيث يتعرض إلى:[1]

- ✓ التنبيه؛
- ✓ الإنذار؛
- ✓ التوبيخ؛
- ✓ التوقف المؤقت عن ممارسة المهنة؛
- ✓ شطب الاسم من جدول الجمعية أو النقابة.

المطلب الثالث: تقرير المراجع الخارجي

أولا: محتوى التقرير

يعتبر التقرير خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات من خلال تنفيذ عملية المراجعة كما أنه وثيقة مكتوبة يتم الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع حول البيانات المحاسبية، لذا يجب أن يكون نموذج التقرير مكتوبا بطريقة لا تحتمل أكثر من معنى الأمر الذي دفع بالجمعيات المهنية إلى صياغة نماذج استرشاديه لتقارير مراجع الحسابات وعموما تتمثل أهم العناصر المكونة للتقرير في:[2]

- ➢ **عنوان التقرير:** تتطلب معايير المراجعة الدولية وجود اسمأ و عنوان التقرير مع احتوائه على كلمة مستقل أو محايد.
- ➢ **الموجه لهم التقرير:** يوجه التقرير إلى مساهمي الشركة ومجلس الإدارة.
- ➢ **فقرة المقدمة:** حيث تحتوي على النقاط التالية:
  - ✓ الإشارة في تعبير بسيط عن قيام المراجع بمهمته؛
  - ✓ ذكر المراجع البيانات المالية التي قام بمراجعتها والفترة المتعلقة بها؛
  - ✓ الإشارة إلى مسؤولية الإدارة عن إعداد تلك البيانات؛

[1]- حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق– المراجعة نظريا –الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، عمان الأردن،2003، ص79.

[2]- أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007، ص ص241- 242.

✓ الإشارة إلى أن مسؤولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة البيانات المالية.

- **فقرة النطاق:** تتضمن جميع الإجراءات التي قام بها المراجع خلال عملية المراجعة وتأكيده في بداية الفقرة اعتماده على معايير المراجعة المعمول بها.
- **فقرة الرأي:** تتضمن عرض للنتائج التي توصل إليها المراجع من خلال إبداء رأيه الشخصي.
- **اسم المراجع:** يجب أن يحدد اسم مكتب المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع.
- **عنوان المراجع:** ينبغي ذكر مكان وجود مكتب أو مقر وجود المراجع الذي يتحمل مسؤولية المراجعة.
- **تاريخ التقرير وتوقيع مراجع الحسابات:** ينبغي على المراجع ذكر التاريخ الذي انتهت به عملية المراجعة وكذا التوقيع على التقرير.

ثانيا: أنواع وخصائص تقارير المراجع الخارجي

1- أنواع التقارير:

يقوم المراجع الخارجي بإعداد التقرير حسب نوع المراجعة التي قام بها حيث أن الاختلاف بين التقارير يكون في المحتوى وليس بالشكل إذ يتم إعدادها وفقا لما كلف به.[1]

- **من حيث درجة الإلزام:**

✓ **التقارير الخاصة:** هي التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون، والتي يكون المراجع ملزما قانونيا بتقديمها في مناسبات خاصة، ويعد هذا التقرير بناء على طلب من إدارة المؤسسة مثل تقرير المراجعة عن الرقابة الداخلية وأيضا تقرير لغرض ضريبي.

✓ **التقارير العامة:** هي تقارير تعد وفقا للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات إذ تلزمها بتقديم مراجعتها في شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل بإبداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية و المراجع هنا يتحمل كامل مسؤوليته في فحص صحة وعدالة البيانات التي قام بمراجعتها.

- **من حيث إبداء الرأي:** يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني حول صحة البيانات المالية باستخدام أحد أنواع التقارير التالية:

✓ التقرير النظيف؛

[1]- سعاد شدري معمر، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية – حالة تقرير المراجع حول سونلغاز–اطروحة الدكتوراه، جامعة بومرداس، 2015/2014، ص 44- 45.

- ✓ التقرير التحفظي؛
- ✓ التقرير السالب؛
- ✓ تقرير عدم إبداء الرأي.

- **التقرير النظيف:**

يشير التقرير النظيف أن القوائم المالية للشركة محل المراجعة أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتعكس حقيقة المركز المالي لها إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية من جهة وسلامة المعالجة المحاسبية من جهة أخرى وقد يمتنع المراجع الخارجي على إصدار هذا التقرير للاعتبارات التالية:

– عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا؛

– عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى؛

– عدم كفاية الأدلة و الإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛

– عدم إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة كالمصادقات أو عدم توفر السجلات والمستندات وكذا عدم استقلالية المراجع.

- **التقرير برأي متحفظ:**

في بعض الحالات قد يجد مراقب الحسابات أنه لا يمكنه ابداء رأي غير متحفظ (نظيف) على القوائم المالية، وفي نفس الوقت يجد أنه ليس في وضع يسمح له بالامتناع عن إبداء الرأي او إبداء رأي معاكس وفي هذه الحالة يشير المراجع الخارجي إلى بعض التحفظات التي يراها ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة بشكل واضح وصريح مع تحديد تأثيرها على القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة. [1]

- **التقرير برأي معاكس :** على عكس الحال في ظل الرأي النظيف (غير متحفظ) نجد أن الرأي المعاكس لمراقب الحسابات يوضح أن القوائم المالية مضللة، بمعنى أنها لا تعبر بصدق ووضوح عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة.

- **تقرير عدم إبداء الرأي:**

ويكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها لاستحالة حصوله على الأدلة التي يبني عليها رأيه أو قيود تضعها إدارة الشركة محل المراجعة أو بسبب ظروف خارجة عن نطاق المراجع الخارجي.

1- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص341 و ص347.

2- خصائصها:

يحتوي التقرير على عبارات حقيقية مدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المراجع، ومعروضة بطريقة تمنع أي تحريف أو تأويل، حتى يمكن القول أن هذا التقرير جيد و ذو جودة هناك بعض الخصائص التي تبرهن عن نوعية التقرير و هي:[1]

- ✓ **الإيجاز:** ينبغي ألا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم أو يتضمن كلمات وعبارات مكررة.
- ✓ **الوضوح:** يجب ألا يكون هناك أي غموض في محتوى التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
- ✓ **الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للأطراف المستخدمة لها.
- ✓ **الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات التي بالتقرير دقيقة وصحيحة حتى يتسنى للأطراف الاستفادة من تلك المعلومات.
- ✓ **الترابط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة حتى تقدم المعنى الصحيح لما ورد به.
- ✓ **الصدق والأمانة:** يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف و أن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق و أمانة.

ثالثا: مستخدمي تقارير المراجع الخارجي

تعد تقارير المراجع الخارجي أداة فعالة لدى مستخدمي القوائم المالية فهي تضمن لهم شرعية و صدق تلك القوائم كونها أعدت وفق قواعد قانونية و مبادئ محاسبية متعارف عليها و خالية من كل الأخطاء المقصودة و غير مقصودة باعتبارها أساس اتخاذ القرارات ورسم السياسات الاستراتيجية، ويتمثل مستخدمي تقارير المراجع في :[2]

- **الملاك والمستثمرين:** إن الهدف الأساسي للملاك و المستثمرين حماية أموالهم المستثمرة في المؤسسة من التلاعب و الاختلاس لذا يتم الاعتماد على تقرير المراجع للتحقق من جودة التسيير و كذا اتخاذ قرارات مناسبة حول جدوى الاستثمار أي هل يتم التوقف أو توسعه أو تغييره.
- **إدارة المؤسسة:** بما أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية فإن المراجعة تمكنها من معرفة أماكن القوة و الضعف لديها كما أن تقرير المراجع يسهل عملية الاستثمار في البورصة.

[1]- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة- دراسة ميدانية-مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف،2011/2010، ص44.

[2]- نبيل حمادي، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية- دراسة حالة- أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012/2011، ص ص 55 - 56.

- **الدائنون:** تعتمد البنوك والمؤسسات المالية بشكل كبير على القوائم المالية و تشترط تأشيرة المراجع عليها خاصة في حالة منح قروض كونه يقدم صورة واضحة عن المركز المالي للمؤسسة و مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، وعلى أساسها تحدد طبيعة القرارات التي سيتخذها المقرضون بالتعامل مع الشركة ام لا.
- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تعتمد الدولة و الأجهزة الحكومية على القوائم المالية التي خضعت للمراجعة في عدة أغراض كالتخطيط و الرقابة و فرض الضرائب، إذ تفيد الهيئات في التأكد من صحة محتوى البيانات المالية و بالتالي تضمن صحة القرارات التي تتخذها فمثلا الإدارة الجبائية عند اقتناعها بمدى كفاءة المراجع في أداء مهمة فحص وثائق ومستندات المكلف بالضريبة فإنها ستطمئن لقيمة الوعاء الضريبي وبالتالي ستقلل من الرقابة الجبائية ومن عبء التكاليف الضريبية و كذا التقليل من منازعتها مع مكلفيها.
- **المنظمات المهنية:** تسعى المنظمات المهنية إلى تقديم خدماتها بجودة عالية من خلال تحسين الأداء المهني لكل فرد من أفراد فريق المراجعة، باعتماد سياسة فعالة لرفع كفاءتهم حتى تحظى التقارير المعدة من طرفهم بالقبول العام الأمر الذي يتيح فرص الحصول على أكبر قدر من طلبات المراجعة، وكذا تعظيم الأرباح والقدرة على المنافسة.
- **العاملون:** يحتاج العاملون في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب العمال لتحسين أوضاعهم المهنية.
- **الموردون:** يحتاج الموردون إلى معلومات تساعدهم في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميلا جيدا قادرا على الوفاء بالتزاماته.

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى عدة جوانب تتعلق بالأطر النظرية لمراجعة الحسابات من خلال التعرف على نشأة المراجعة و تطورها عبر مراحل تاريخية متتالية سواء من حيث أهميتها أو من حيث أهدافها، ثم تم عرض تعريفها والتصنيفات المختلفة لها، وكذا ذكر أهم الفروض الواجب توفرها مع إبراز أهميتها ودورها لدى جميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية خاصة بعد ما عرفته البيئة الاقتصادية من تحولات نتج عنها اتساع حلقة المبادلات التجارية للمؤسسات و تعدد عملياتها، الأمر الذي دفعها إلى تبني أو اللجوء للمراجعة الخارجية التي تساهم في إعلام جميع المتعاملين الداخليين و الخارجيين بمختلف التطورات داخل المؤسسة.

كما أن ارتكاز المراجعة الخارجية على جملة من المعايير والمبادئ يساهم في أداء المراجع الخارجي لمهمته وتحمل مسؤولياته من أجل إضفاء وتعزيز الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية من خلال إعداده لتقارير مفصلة وموثوقة وهذا ما سنتناوله في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

مدخل إلى المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجع الخارجي

تمهيد:

تمثل المعلومات المحاسبية عنصرا حيويا في المؤسسات الاقتصادية كونها الأساس الذي يعتمد عليه في إعداد بياناتها المالية التي تستخدمها في رسم سياستها الاستراتيجية و آفاقها المستقبلية، وفي ظل الواقع الاقتصادي الذي تعيشه لم يعد توفير المعلومات في حد ذاته مشكلة، بل تعدت ذلك ليصبح توفير المعلومات ذات الجودة العالية و الدقة المتنامية أولى الاهتمامات التي يصبو إليها كل من مستخدمي المعلومة، و متخذي القرار وللوصول إلى النتيجة المرجوة أصبح من الضروري الاهتمام بتحقق الخصائص النوعية للبيانات المالية وبالأخص الموثوقية من خلال تفعيل دور المراجع الخارجي في الكشف عن التجاوزات و التحريفات المحاسبية و توفير الجو الملائم له لأداء عمله بكل نزاهة و أمانة و استقلالية.

و عليه نستعرض هذا الفصل مقسم كما يلي:

- **المبحث الأول:** ماهية المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية.
- **المبحث الثاني:** موثوقية المعلومة المحاسبية و تقييم جودتها.
- **المبحث الثالث:** مسؤولية المراجع الخارجي على موثوقية البيانات المالية.

المبحث الاول :ماهية المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية

تعد المعلومة المحاسبية الحصيلة النهائية لمعالجة البيانات داخل المؤسسات الاقتصادية حيث تعتمد عليها في رسم سياستها واتخاذ قراراتها الاستثمارية المستقبلية لذا لابد أن تتسم بجملة من الخصائص النوعية التي تعكس مدى صحتها و الثقة بها.

المطلب الأول: ماهية المعلومة المحاسبية

نظرا لأهمية التي تحظى بها المعلومات وجب الإحاطة بماهيتها من خلال هذا المطلب بالتطرق لتعريفها ودورها

أولا: تعريف المعلومة المحاسبية:

قبل التطرق إلى تعريف المعلومات المحاسبية يجب معرفة القصد من البيانات المحاسبية، حيث أن هذه البيانات تتضمن أمثلة كثيرة كأرقام الانتاج و المبيعات، وتمثل النشاطات الاقتصادية التي تتم على مستوى المؤسسات المصدر الأساسي لها ويمكن تصنيف هاته الأخيرة إلى صنفين:[1]

1. **البيانات المالية:**

تتعلق البيانات المالية بكافة الأحداث التي تتم على مستوى الوحدات الاقتصادية ويكون لها أثر مالي مما يسمح بإمكانية قياسها والتعبير عنها ماليا وتشمل ما يلي:

- **الأحداث التمويلية:** ترتبط بالسياسة المنتهجة للحصول على التمويل لتغطية احتياجات الوحدة الاقتصادية سواءا كانت أموال الملاك أو عن طريق الإقتراض.
- **الأحداث الرأسمالية:** تتعلق بعمليات بيع و شراء أو استبدال وكراء الموجودات الثابتة.
- **الأحداث التشغيلية:** متعلقة بكيفية الحصول على أرباح من خلال النشاط الرئيسي للوحدة الاقتصادية.

2. **البيانات الغير مالية:**

تتجسد في كافة الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالوحدة و لا يتبعها أثرا ماليا وهي نوعين:

- **بيانات كمية:** هي بيانات يمكن التعبير عنها كميا مثل: عدد المستخدمين، عدد ساعات العمل، حجم الإنتاج، عدد الوحدات المباعة.....الخ.
- **بيانات غير كمية: وهي** بيانات لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية نظرا لصعوبة قياسها مثل: درجة الاستفادة من برامج تكوين العاملين ،ميولات و رغبات المستهلك.....الخ.

[1] سميحة بوحفص، أثر خصائص المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية–، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،الجزائر،2018/2017، ص114.

- انطلاقا من البيانات المحاسبية تعرف المعلومات المحاسبية كالآتي: هي ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها و معالجتها و إخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للمؤسسة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف فاعلية الإدارة على مدى توفير المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط و التوجيه و الرقابة .[1]
- كما عرفت بأنها: "كل المعلومات الكمية و غير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية، التي تم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية، وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا".[2]

ومما سبق يمكن القول أن المعلومات المحاسبية هي مجموعة من البيانات التي تم جمعها وتبويبها وتحليلها ومعالجتها للحصول على مخرجات ذات دلالة و قيمة تعود بالفائدة على جميع الأطراف المستخدمة لها.

ثانيا :دور المعلومات المحاسبة:

تكمن أدوار المعلومات المحاسبية في:[3]

1- دورها في تحسين الأداء الإداري في المؤسسة الاقتصادية في مجال التخطيط:

تمثل عملية التخطيط الوظيفة الإدارية التي تتضمن الاختيار بين البدائل بالنسبة لأهداف المشروع و سياسته وإجراءات العمل ويتمثل دور المعلومة المحاسبية في تحقيق الأهداف الاستراتيجية كإعداد الموازنات التشغيلية والموازنات التخطيطية مما يسهل إيجاد حلول للمشكلات في الوقت المناسب.

2- دورها في تحسين الأداء الإداري في المؤسسة الاقتصادية في مجال الرقابة :

تمثل الرقابة عملية تأكيد من تماشي الإنجازات مع الخطط المرسومة بهدف الحماية ورفع من الكفاية الإنتاجية ويتمثل دور المعلومات المحاسبية في تحقيق جودة الإنتاج بتزويد المسيرين بالمعلومات اللازمة.

3- دورها في تحسين الأداء الإداري في المؤسسة الاقتصادية في مجال التنبؤ:

[1] محمد الخطيب نمر، فؤاد صديقي، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية، تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)،المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر ،يومي 30/29 نوفمبر، 2011، ص03.

[2] صافية بومصباح ،الحسين بلعجور، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و الأداء المالي للمؤسسات- دراسة لعينة من المؤسسات بولاية برج بوعريريج -،مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة، المجلد03،العدد01،جامعة الجزائر3، الجزائر،2018، ص277.

[3] نور الدين بهلول ،دور المعلومة المحاسبية في تحسين الأداء الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الاقتصاد الجديد،العدد04،سبتمبر2012، ص 290-289.

لكي تكون المعلومة المحاسبية ملائمة يتعين أن تتميز بالقدرة التنبؤية للأحداث بمعنى قدرتها على مساعدة متخذي القرار في إحتمال التوصل إلى تنبؤات صادقة عن النتائج المتوقعة في المستقبل أو تؤدي هذه المعلومات إلى تعزيز أو تصحيح توقعاته الحالية، كما تفيد في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد النقدية مستقبلا وكذا مدى حاجتها من التمويل الخارجي بالسيولة و قدرتها على السداد في تاريخ الاستحقاق.

4- دورها في تحسين الأداء الإداري في المؤسسة الاقتصادية في مجال اتخاذ القرارات :

يقوم متخذ القرار بالحكم على ماهي المعلومات المفيدة، ويتأثر هذا الحكم بعدة عوامل كالطريقة المستخدمة للاتخاذ القرار وبالتالي بالمعلومات المقتناة، والتي تتميز بالخصائص النوعية التي تساعد في رسم القرار السليم.

❖ **دورها في مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية :**

يقوم القرار الاستثماري على أساس اختبار أفضل البدائل الممكنة من خلال تحليل جميع البدائل المتاحة واختيار ما يتوافق مع حاجات المؤسسة و رغبتها، هذا وتعد المعلومات المحاسبية أهم ركائز نجاح القرار الاستثماري من خلال ما توفره من مؤشرات يمكن من خلالها:[1]

- ✓ تحديد حجم الأموال المخصصة للاستثمار؛
- ✓ قياس العائد المتوقع وتكلفة الأموال المستثمرة؛
- ✓ قياس درجة المخاطر التي يتعرض لها المشروع الاستثماري.

❖ **دورها في مجال اتخاذ القرارات التمويلية:**

يعتبر قرار التمويل من القرارات الهامة لدى المؤسسات لما يوفره من الأموال اللازمة والضرورية للقيام بمختلف الوظائف، وتعد المعلومة المحاسبية من المؤشرات التي تساعد في الإختيار بين البدائل التمويلية المقترحة من ناحية التكلفة والمخاطرة. كما نجد أن البنوك تشترط على المؤسسات تقديم معلومات تتعلق بقدرتها على السداد وتوليد النقدية ومعلومات أخرى متعلقة بقيمة الموجودات وبيان المركز المالي.

ومن هنا يتضح لنا مدى أهمية و دور المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال و تأثيرها على اتخاذ القرارات الصحيحة التي تحقق المساعي المرجوة، وكذا تمكين المسيرين ومتخذي القرار من أداء واجباتهم و تحمل مسؤولياتهم بشكل سليم.

[1] نور الدين بهلول، مرجع سبق ذكره، ص ص 291-292.

المطلب الثاني: أنواع و مجال استخدام المعلومات المحاسبية.

أولا: أنواع المعلومات المحاسبية

يمكن تبويب أنواع المعلومات المحاسبية كما يلي:[1]

1- **المعلومات التاريخية:**

تتضمن جميع المعلومات الناتجة عن مختلف العمليات الاقتصادية والتي على أساسها يتم تحديد ربح أو خسارة المؤسسة عن فترة زمنية معينة وإعطاء صورة عن الوضعية المالية للكيان، و أهم ما يميز هذه المعلومات أنها حقيقية تم تسجيلها بعد وقوعها فعلا تعتمد عليها الإدارة في المقارنة بين نتائج الدورات و كشف الانحرافات.

2- معلومات عن التخطيط و الرقابة:

ترتبط هذه المعلومات بتحسين الأداء واتخاذ القرارات المناسبة من خلال إدراج جملة من التقديرات اللازمة لإعداد الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية للتنبؤ بالوضعية المالية للمؤسسة مستقبلا، كما يتم على أساسها تحديد المسؤوليات وتفعيل الجهاز الرقابي في المؤسسة، وبالتالي فإن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية للكيان يتم الحصول عليها من مختلف وظائف المؤسسة.

3- **معلومات لحل المشكلات:**

تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينها وتعتبر جد ضرورية للأمور الغير روتينية إذ تستخدم عادة في التخطيط الطويل الأجل مثل: قرار توسيع النشاط، حيازة استثمارات جديدة وغيرها من القرارات.

ثانيا: مجال استخدام المعلومات المحاسبية:

يتم حصر مجالات استخدام المعلومات المحاسبية وفقا للجهات المستخدمة لها وذلك كما يلي:[2]

1- **الاستخدام الداخلي للمعلومات المحاسبية:** تتضمن هذه المجموعة كل الفئات التي تعمل داخل المؤسسة و التي لها دور في اتخاذ القرارات المصيرية كالملاك و المدراء فهم يحتاجون تلك المعلومات بهدف ترشيد قرارتهم.

2- **الاستخدام الخارجي للمعلومات المحاسبية:** تستخدم المعلومات المحاسبية فيما يلي:

[1] حياة بزقراري، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة-،مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر ،2011/2010،ص57.

[2] عباس حيدر العطار وأخرون، دور مستخدمي المعلومات المحاسبية في تحقيق رضا الزبون في ظل استخدام المحاسبة الرشيدة - دراسة عملية في الشركات الصناعية المسجلة في سوق الأوراق المالية-، مجلة الكلية،المجلد11، العدد02، جامعة القادسية، العراق،2019،ص131.

- تزويد المساهمين بالمعلومات بغية تقييم الأداء الإداري للمسيرين؛
- إمداد الخبراء و المحللين بالمعلومات المحاسبية للتأكد من مدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
- استعمال الإدارة الجبائية للمعلومات المحاسبية لتأكد من التزام المؤسسة بالتشريعات الضريبية؛
- سعي الدائنون لطلب معلومات محاسبية بهدف معرفة المركز المالي للمؤسسة لتحصيل أموالهم؛
- سعي المستثمرون إلى طلب معلومات محاسبية للتنبؤ بأوضاع وأرباح المؤسسة المستقبلية لاتخاذ قرارات ملائمة للاستثمار أو الاقتراض؛
- يهتم الجمهور بالوضعية المالية للمؤسسة بهدف معرفة اتجاه نموها و فرص توفيرها لمناصب العمل.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

هي تلك الخصائص التي تميز المعلومات الأفضل والأكثر نفعا وفائدة وتتمثل في:[1]

أولا: الخصائص النوعية الرئيسية:

هي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية وإلا فقدت هذه المعلومات أهميتها وأصحبت غير مفيدة للمستخدمين.

1- **الملاءمة:** تكون المعلومات المحاسبية ملاءمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم، وتكون غير ملاءمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار وحتى تكون هذه المعلومات ملاءمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص التالية:

❖ **الملائمة في التوقيت:**

إن توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في اتخاذ القرار المناسب بينما تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على قرار المستخدم عند توفرها في توقيت غير ملائم أو زمن غير كاف.

❖**القدرة على التنبؤ بالمستقبل:**

يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم وتحسن من قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، ويمكن للمعلومات والتقارير المالية أن تقوم بهذا الدور من خلال الافصاح عن نتائج الأحداث الماضية حينما تصدر القوائم المالية.

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان سلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية – مدخل نظري وتطبيقي –،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الاردن،2006،ص ص 18-19.

❖**القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة:**

يقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار والمستخدم في تقييم صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي سبق وأن اتخذها بناءا على هذه التوقعات.

2-الموثوقية: تعتمد الثقة على المدى الذي يمكن به التحقق من صدق التعبير المحاسبي عن الصفقات والأحداث المالية وسلامة القياس، كما ترتبط الثقة ب:[1]

❖ **القدرة على التحقق:** أي اتباع أساليب وطرق القياس التي يكون عليها إجماع في الرأي، وبشكل يمكن الوصول معه إلى نفس النتائج اذا تم القياس من خلال أشخاص مستقلين باستخدام نفس طرق القياس.

❖ **صدق التعبير:** صدق التعبير يرجع إلى التماثل أو الاتفاق بين الأرقام المحاسبية والموارد والأحداث التي يتم التعبير عنها.

❖ **الحياد وعدم التحيز:** يقصد بذلك أن الاهتمام الأساسي يجب أن يركز على الملاءمة والموثوقية في المعلومات التي يتم الافصاح عنها و أن يبتعد عن التحيز والتأثير على متخذي القرارات في اتجاه معين أو محاولة الوصول إلى نتيجة محددة سلفا.

ثانيا :الخصائص النوعية الثانوية

وهي الخصائص التي يتيح توفرها فائدة أكبر للمعلومات، ويعزز من فائدة الخصائص الرئيسية وتتمثل في:

1- القابلية للمقارنة:

أي أن يكون للمعلومات المحاسبية القدرة على إجراء المقارنات بين فترة وأخرى لنفس المؤسسة أو المقارنة بينها وبين مؤسسات أخرى، وتؤدي هذه الخاصية إلى تمكين مستخدمي المعلومات من التعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين أداء المؤسسة وأداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة أو مقارنة أداء المؤسسة ذاتها في فترات زمنية مختلفة ولتكون المعلومات قابلة للمقارنة يجب أن تتوفر فيها:[2]

- ✓ سهولة العرض واستخدام أسلوب واحد في القياس و الإلتزام بذلك من فترة مالية إلى أخرى؛
- ✓ الثبات في قياس وعرض المعلومات من فترة زمنية إلى أخرى حتى تتم المقارنة بكفاءة وفعالية إلى اخرى؛
- ✓ الثبات في قياس وعرض المعلومات من فترة زمنية إلى أخرى حتى تتم المقارنة بكفاءة وفعالية.

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية -أسس الإعداد و العرض و التحاليل -، الدار الجامعية، مصر، 2002 ،ص50.

[2] حياة بزقراري، مرجع سبق ذكره، ص48.

2- الثبات:

ويعرف أيضا بالتماثل وهي خاصية إن توفرت مكنت المستخدم من إجراء المقارنات في المنشأة الواحدة أو بين المنشآت المتعددة ويقصد بالتماثل والثبات تطبيق نفس الطرق والأساليب المحاسبية في المنشأة الواحدة لسنوات متعددة أو تطبيق هذه الطرق والأساليب في المنشآت المتعددة.[1]

3- القابلية للفهم:

تعتبر خاصية القابلية للفهم بالنسبة للمستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ويقصد بها امكانية فهمها من قبل قراء القوائم المالية وتقتضي أن يكون المستخدمون أيضا على دراية بالأنشطة التجارية والاقتصادية وبالمحاسبة، ومع ذلك لا يجب استبعاد معلومات تفيد في اتخاذ القرارات بحجة أنه يصعب على بعض المستخدمين فهمها.[2]

4- الافصاح عن المعلومات:

يعني الافصاح إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع، ويعد الافصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية، وهذا يعني أن تشمل القوائم المالية الملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها أي كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمشروع ،ويجب على المحاسب الافصاح عن المعلومات الهامة فعدم الافصاح عنها يترتب عليه تغير واختلاف جوهري في اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية.[3]

بالإضافة إلى الخاصيتين التاليتين:[4]

❖ **التكلفة والمنافع:**

تعني الموازنة بين تكلفة الحصول على المعلومات والمنفعة التي سوف تعود على المؤسسة من تلك المعلومات وأن حجم المعلومات التي يجب أن تحتويها التقارير المرحلية يعتمد على تكلفة الحصول عليها والمنفعة التي سوف تعود على المؤسسة من تلك المعلومات.

---

[1] مؤيد رضا خنفر ،غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص21.

[2] ابراهيم بومزايد، التقارير المالية – أسس الإعداد و العرض و التحاليل –،الطبعة الأولى، الدار الجزائرية للنشر و التوزيع، 2018،ص 31.

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره،ص53.

[4] عباس حيدر العطار وأخرون، مرجع سبق ذكره،ص133.

❖ **الأهمية النسبية للمعلومات :**

تعد المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان لها تأثير في القرار المتخذ من قبل الدائنين والمستثمرين، وتظهر أهمية هذه الخاصية بأن في غيابها سيتم عرض المعلومات المهمة والغير المهمة مما يؤدي إلى إرباك المستخدم العادي وكذلك صعوبة أداء المحلل المالي لوظيفته وحاجاته إلى تجميع بعض العناصر بهدف تكوين مجموعات ذات معنى في التحليل.

المبحث الثاني: موثوقية المعلومة المحاسبية وتقييم جودتها

تعتبر المعلومات المحاسبية الأداة المحركة لإدارة أي مشروع اقتصادي كما تعد عنصر ربط وتنسيق بين المؤسسات وفروعها وكوسيلة إتصال بين الفعاليات والأحداث الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة ومستخدمي المعلومات عند عملية اتخاذ القرار، وبالتالي فإن جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة هذه المعلومات.

المطلب الأول: مصداقية المعلومة المحاسبية وخصائصها الفرعية

حتى تكون المعلومة المحاسبية مفيدة لمستخدميها ينبغي أن تكون موثوقة وذات مصداقية لذا يجب أن تتوفر على بعض الخصائص الفرعية.

أولا : تعريف مصداقية المعلومة المحاسبية

التعريف الأول:

تتمثل هذه الخاصية في امكانية الاعتماد على المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ والتحيز الجوهري وتتصف بأمانة التعبير، ولا يعني هذا الدقة الكاملة المطلقة ولكن أن تتحلى بالثقة من جانب المستخدمين وتتضمن هذه الخاصية ثلاثة خصائص فرعية: هي أمانة التعبير، الحيادية، الكمال.[1]

التعريف الثاني:

تسمى كذلك خاصية صدق التعبير والذي يعني بشكل عام تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها المنشأة، ويتعلق بثقة المستخدم في المعلومات المحاسبية، وبأن الأرقام والأوصاف تعكس ما هو موجود فعلا ويشمل تصورا كاملا لجميع المعلومات اللازمة للمستخدم

[1] ابراهيم بومزايد، مرجع سبق ذكره، ص31.

لفهم ظاهرة معينة، كما تعبر هذه الخاصية أيضا حسب ما ورد في الإطار المفاهيمي لسنة 2010 عن صدق القوائم المالية في التعبير عن الظواهر الاقتصادية والذي يعد أمرا ضروريا لجعل المعلومات المحاسبية مفيدة.[1]

التعريف الثالث: عرفتها الجريدة الرسمية بالصورة الصادقة للهدف الذي تستوفيه الكشوف المالية للكيان من حيث طبيعتها ونوعيتها في ظل احترام قواعد المحاسبة، ويكون بمقدورها تقديم معلومات مناسبة عن الوضعية المالية للكيان وأدائه وعن متغيرات وضعيته المالية.[2]

مما سبق نستخلص بأن الموثوقية هي إحدى الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية بل وأهمها، ويقصد بها خلوها من الاخطاء والتحيز إلى حد معقول، وتوفير امكانية الإعتماد عليها كمعلومات صادقة تعرض أحداث اقتصادية ومعاملات مالية قامت بها المؤسسة بكل صدق حتى يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة. وحتى تتسم المعلومات المالية بخاصية الموثوقية باعتبارها الخاصية النوعية الأساسية لابد من توفر ثلاثة عناصر أساسية: القابلية للتحقق، صدق وعادلة التمثيل" التعبير"، الحيادية.

ثانيا: الخصائص الفرعية للموثوقية

1- القابلية للتحقق: ويقصد بها تطابق النتائج التي يتوصل إليها شخص معين اذا استخدم أساليب محددة من القياس والافصاح مع نتائج شخص آخر استخدم هو كذلك نفس الأساليب في القياس والافصاح، وتكمن أهمية هذه الخاصية بنفي التحيز الذي قد ينشأ عن الشخص الذي يقوم بعملية القياس ويؤدي ذلك إلى ما يعرف بحيادية المعلومات وتجردها.[3]

2- التمثيل الصادق: لتحقق المعلومة هذه الخاصية يجب أن تعبر بصدق عن الظواهر التي تريد التعبير عنها ولكي يتحقق ذلك يجب أن تمتاز بثلاث خصائص:[4]

- **الوصف الحيادي(الخالي من التحيز):** ويقصد به عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية والمهتمة بالمعلومات على حساب جهات اخرى.

[1] صبرينة شراقة، أثر استخدام سياسة التحفظ المحاسبي على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في شركات التأمين الجزائرية – دراسة حالة- أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف،2019/2018، ص 197.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 26 جويلية2008، متعلق بقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوفات المالية و مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجزائر، ملحق 03، عدد 19، مارس 2009، ص85.

[3] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[4] نورالدين جرد، مراد آيت محمد، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي و منظور المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد الأول، جامعة الجزائر 3، جوان 2008، ص ص 141-142.

- **الوصف الكامل (الاكتمال)**: يشمل وصف الكامل جميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي يتم وصفها، بما في ذلك جميع التوصيات والتوضيحات اللازمة.
- **الوصف الخالي من الأخطاء**: يعني أنه لا يوجد أخطاء أو اغفالات في وصف الظاهرة وأنه قد تم اختيار وتطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المبلغ عنها دون أي أخطاء في العملية، وفي هذا السياق فإن الخلو من الخطأ لا يعني الدقة الكاملة في جميع الجوانب.

3- الحيادية: يقصد بالمعلومات المحاسبية المحايدة عدم وجود تعديل أو تحريف مقصود في المعلومات للتأثير على مستخدميها، بحيث يصل من يعتمد عليها إلى نتيجة معينة أو بمعنى آخر تعني الحيادية عدم عرض المعلومات بطريقة معينة لتؤثر على مسار صاحب القرار ويفضل بسببها بديل آخر، وبذلك يجب أن تكون المعلومات المعروضة واقعية وحقيقية وغير معدة لتخدم فئة محددة، وعليه فالحيادية هي الخاصية التي لا تنتج تحيزا في الحكم خلال ترجمة الظروف المالية والأحداث الاقتصادية للمؤسسة،[1]

وعليه نخلص أنه كلما تمتعت المعلومات المالية بالدقة والصدق والحيادية كلما كانت أكثر موثوقية ينتج عنها قياس محاسبي موضوعي خالي من التحيز واكتسبت ثقة مستخدميها.

المطلب الثاني: تقييم جودة المعلومة المحاسبية ومعاييرها

إن المعلومات المحاسبية الواردة بالبيانات المالية أساس إتخاذ القرارات، حيث أن صحتها تتوقف على جودة المعلومات المحاسبية وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهومها وكيفية تقييمها وكذا معاييرها.

أولا: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

باعتبار المعلومات المحاسبية امرا بالغ الأهمية فتوفير معلومات محاسبية عالية الجودة بشأن أنشطة المؤسسة يعمل على تحقيق أفضل النتائج في ظل الظروف المحيطة بها، فالهدف الرئيسي من البيانات المالية هو تقديم المعلومات ذات الصلة عن حالة المؤسسة المالية والتشغيلية لمساعدة المستثمرين والدائنين في اتخاذ القرارات المالية الهامة والصائبة، والبيانات المالية التي تحقق هذا الهدف يجب أن تكون لها نوعية جيدة وفعالة، وعليه فإن جودة المعلومات المحاسبية تعني" ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف

[1] رابح طويرات، أهمية الموازنة بين خاصيتي الملائمة و الموثوقية في تعزيز جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية– دراسة عينة من مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائر–، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 6، العدد 2، جامعة لمسيلة، الجزائر، ديسمبر 2021، ص 398.

والتظليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها".[1]

ثانيا: تقييم جودة المعلومات المحاسبية

إن المعلومات المحاسبية تستمد قيمتها من جودتها، وهناك عوامل تحدد درجة جودة المعلومة المحاسبية بالنسبة لمستخدميها، وهذه العوامل تتمثل في:[2]

1- **الدقة:** يمكن التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات، أي بدرجة تمثيل ال المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، ومما لا شك فيه أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

2-المنفعة: تتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها وتأخذ الصور التالية:

- **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية؛
- **المنفعة الزمنية:** وهي تعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي يعظم كل من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات؛
- **الفاعلية:** تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة وعلى ذلك فإن هي مكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متحذ القرار من خلال استخدام الموارد محدودة.

3-التنبؤ: يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

4-الكفاءة: يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات المحاسبية، والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات المحاسبية بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد عن قيمة المعلومات.

[1] نورالدين أحمد قايد، إسلام هلايلي، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد 04، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، جوان 2019، ص 247.

[2] مروة بوقدوم، قياس جودة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية و علاقته بتحسين إتخاذ القرار الاستثماري الرأسمالي– دراسة تطبيقية على مؤسسة باورفول انشاءات كبرى للأشغال العمومية –، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، جامعة البليدة، الجزائر، 2021، ص 673.

ثالثا: معايير جودة المعلومات المحاسبية

تتحقق جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما تتمتع به من مصداقية ومنفعة وملاءمة مع خلوها من التضليل وأن تعد في ظل مجموعة من المعايير لتحدث بذلك القيمة المضافة على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات المؤسسة ووظائفها وتتمثل هذه المعايير في[1]:

1- **معايير قانونية:** تسعى العديد من الهيئات المهنية في مختلف الدول لتطوير معايير جودة المعلومات المحاسبية وتحقيق الالتزام بها من خلال تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه الهيئات، مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

2- **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الرقابة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياساتها واجراءاتها تنفذ بفعالية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة، وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومتى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

3- **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضوابط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مسائلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، التي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لأعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

مما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع متطلبات المراجعة وزيادة ثقة الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

4- **معايير فنية:** إن توفير معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومة مما ينعكس بدوره على جودة القوائم المالية، ويزود ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

[1] لبنى بن زاف، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية—دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية – اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2019/2018، ص ص 131-132.

هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي نحو اصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات وعليه يتضح أن وجود معايير ضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية.

المطلب الثالث: أبعاد جودة المعلومة المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها

تتعلق المعلومة المحاسبية بعدة أبعادكما توجد عوامل تؤثر في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

أولا: أبعاد جودة المعلومة المحاسبية

إن احترام أبعاد معينة في معالجة وإعداد المعلومات المالية يؤثر بالإيجاب على جودتها و هذه الأبعاد هي:[1]

1- **البعد الزمني**: ويتحدد بالسمات التالية:

- التوقيت: المعلومات يجيب أن تقدم عندما تكون مطلوبة.
- الآنية: يجب أن تقدم المعلومات بالتوافق مع أحداثها.
- التكرار: المعلومات يمكن أن تقدم كلما كانت مطلوبة.
- الفترة الزمنية: يجب أن تقدم المعلومات حول الماضي، الحاضر، والمستقبل.

2- **البعد المتعلق بالمضمون**: يتمثل في:

- الدقة: ترتبط جودة المعلومة بدرجة دقتها التي تتصف بها أي أن تكون خالية من الأخطاء، فكلما زادت دقتها زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية والتوقعات المستقبلية.
- ذات الصلة: المعلومات يجب أن تكون مرتبطة بمدى الحاجة إليها من قبل شخص معين في حالة معينة.
- الإكتمال: تعني أن كل المعلومات المطلوبة يجب أن تكون كاملة عند تقديمها.
- الوعي: يجب أن تكون المعلومات واضحة ومفهومة عند تقديمها.
- النطاق: المعلومات يمكن أن يكون لها نطاق واسع أو ضيق أو ذات تركيز داخلي أو خارجي.
- الأداء: المعلومات يجب أن تعبر عن الأداء الفعلي لوحدات المؤسسة وتعطي صورة عما تم تحقيقه والموارد المتراكمة.

3 – **البعد الشكلي**: ويشمل الخصائص التالية:

- الوضوح: تقدم المعلومات بشكل سهل ومفهوم وواضح.
- التفصيل: يمكن أن تقدم المعلومات بشكل تفصيلي أو ملخص.

[1] ربحي مصطفى عليان، إدارة المعرفة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، 2008، ص ص 52-53.

- الترتيب: المعلومات يمكن ترتيبها بتعاقب محدد مسبقا.
- التقديم: تقدم المعلومات بشكل سردي، رقمي، بياني أو أي شكل آخر.
- الوسائط المتعددة: يمكن أن تقدم المعلومات على شكل مطبوعة، فيديو، أو أية أو سائط أخرى.

ثانيا: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية.

تتأثر المعلومة المحاسبية وجودتها بجملة من العوامل نذكرها كالآتي:

- **العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية:** إن المحاسبة و كغيرها من النظم و الأنشطة الإنسانية هي نتاج لبيئتها حيث تتكون بيئة المحاسبة من الظروف و القيود و المؤثرات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و القانونية التي تختلف من وقت لآخر و من بلد لآخر.[1]
- **عوامل اقتصادية:** إن النظم المحاسبية و الإجراءات و العمليات في الاقتصاديات المتطورة و رغم تعقيدها وتشعبها إلا أنها جد متطورة مقارنة بتلك النظم و العمليات التي تتميز بالبساطة و التقادم المستخدمة في الاقتصاديات الأخرى الأقل تطور، أي كلما زاد التطور الاقتصادي لأي بلد تمتعت النظم المحاسبية بأهمية نسبية أعلى وبالتالي زادت جودة و دقة المعلومات المحاسبية و التقارير المالية.
- **عوامل اجتماعية:** تتأثر المحاسبة و معلوماتها بالبيئة الاجتماعية التي تتعامل معها وعلى سبيل ذلك الفقر، الأمن الاجتماعي ،وعلم البيئة، بالإضافة لجوانب الأخرى في المجتمع و التي من أجلها يتم إيجازة القياس و التقرير المحاسبي.
- **عوامل قانونية وتشريعية:** تتأثر الممارسة المحاسبية بشدة وسواء في منهجيتها أو تطبيقاتها بالمتطلبات المرتبطة بقوانين الشركات و التشريعات القانونية و الضريبية و المقاييس التنظيمية الأخرى و لا شك أن تلك القوانين قد زادت من امكانية مقارنة و منفعة المعلومات المحاسبية، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات و طرق عرضها في التقارير المالية.
- **عوامل سياسية:** يؤثر النظام السياسي السائد على المفاهيم المحاسبية و بالتالي على الأنظمة المحاسبية كما تؤثر بعض العوامل كالاستقرار السياسي و درجة الفساد و البيروقراطية على الأنظمة و الممارسات المحاسبية.

1- العوامل المتعلقة بجودة المعلومة المحاسبية: وتتمثل في:[1]

[1] أحمد لطفي أمين السيد، نظرية المحاسبة – منظور التوافق الدولي-، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الاسكندرية، مصر، 2005، ص ص15-16. (بتصرف).

- **تعدد الجهات الرقابية على المعلومات المحاسبية واختلاف قوة الإلزام:** بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، حيث لم يكن هناك قواعد علمية مشتركة يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهن المحاسبة اذ تقوم كل هيئة بوضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية.
- **تأثير الإدارة** : تتمثل في المرونة المتاحة أمام الإدارة في الإختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة، وعمل التقديرات المحاسبية، إلى جانب هيكلة العمليات بإتباع طريقة معينة في معالجة بعض البنود المحاسبية، وقد تكون دافع لإساءة استغلالها لتحقيق مصالح شخصية على حساب أصحاب المصالح و هو ما يقلل من جودة المعلومات المحاسبية.
- **حكومة الشركات:** إن أهم الدوافع لتطبيق الحوكمة في الشركات الصناعية و الأسواق المالية هي لإرجاع ثقة العملاء المستثمرين، وإدارة المؤسسات و المؤسسات المدرجة في البورصة لتجنب التعرض للانهيارات أو الفشل بسبب عدم دقة البيانات و المعلومات المحاسبية.
- **تأثير المراجعة:** يتمثل دور مهنة المراجعة في مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تحديد جودة المعلومات، ومن ثمة مدى منفعتها، وذلك بإضفاء الثقة و المصداقية على القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية.
- **تأثير الافصاح المحاسبي:** عرض المعلومة المحاسبية الواضحة التي تعكس الوضعية الصادقة للمؤسسة و المعدة وفقا للمعايير السائدة ،يؤدي إلى فهمها واستيعابها من طرف المستخدمين مما يجعلها ذات جودة عالية.

المبحث الثالث: مسؤولية المراجع الخارجي على موثوقية البيانات المالية

يعتمد مستخدمي البيانات المالية على المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء و الغش و التصرفات غير القانونية التي تخل بالوضعية الحقيقة للمؤسسة، كما يتوقعون الحصول على بيانات مالية صادقة و موثوقة باعتباره آلية فعالة للحد من صدور البيانات المضللة، لكن لا توجد عملية مراجعة تعطي تأكيدات جازمة عن خلو البيانات من الأخطاء و الغش نظرا للضغوطات التي يتعرض لها المراجع الخارجي من مختلف الأطراف ذات العلاقة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تعزيز استقلاليته.

[1] حكيم نشاد، وئام حمداني، العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية– دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة الجزائرية –، مجلة آفاق للبحوث و الدراسات، المجلد 05، العدد 01، الجزائر ، جانفي 2022، ص 303.

المطلب الأول: الأخطاء والغش وطرق تصويبها

يؤدي كل من الخطأ والغش إلى إحداث تحريفات وتغيرات في القوائم المالية مما يستوجب إعادة تصويبها.

أولا: الأخطاء و أنواعها:

1- تعريف الخطأ:

التعريف الأول: يعرف الخطأ بأنه: "تعديل أو حذف أو عدم صحة تبويب بعض العمليات المالية في المشروع أو عدم إتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بسبب جهل أو إهمال أو تقصير أو بهدف إخفاء عجز أو اختلاس أو تلاعب أو إخفاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية للمشروع ،فإذا اقترن بسوء نية القائمين به اعتبر نوعا من الغش أو التزوير".[1]

تعريف الثاني: عرفت الأخطاء وفقا لمعايير المراجعة الدولية بأنها :"التحريفات الغير مقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو خطأ في جمع البيانات أو معالجتها أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن سهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الإعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح"[2].

ومن التعاريف السابقة نجد أن الخطأ يؤدي إلى تحريفات غير متعمدة في البيانات المالية نتيجة مرورها بعدة مراحل من تسجيل وترحيل وترصيد وغيرها كما أن ارتكاب هذه الأخطاء يعود إلى سببين رئيسيين هما:[3]- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب إتباعها في التسجيل أو الترحيل أو التبويب أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة.

- السهو أو عدم العناية أي الإهمال والتقصير من طرف موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم.

2- أنواع الأخطاء المحاسبية:

تنقسم الأخطاء المحاسبية التي تواجه مراجع الحسابات عند فحصه للدفاتر والسجلات إلى أنواع متعددة:

أ- **من حيث تعمد وقوع الخطأ:** تنقسم إلى نوعين:[4]

[1] كمال زواق، التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من التحريف والتلاعب بالقوائم المالية– دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين –، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد07،جامعة المدية، الجزائر، أفريل 2017، ص 143.

[2] محمد حولي، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الاخطاء و الغش في القوائم المالية– دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر– مجلة روئ اقتصادية ،المجلد 07، العدد 02، جامعة الوادي ،الجزائر ، ديسمبر 2017، ص 341.

[3] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية – الطبعة الاولى، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، الأردن، 2000، ص 51.

[4] حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص 71.

❖الأخطاء العمدية وهي أخطاء ترتكب بقصد وبتخطيط مسبق بهدف الاختلاس و الغش أو لتغطية اختلاس أو غش و كذا التلاعب في البيانات المحاسبية.

❖الأخطاء الغير العمدية تتمثل في تلك الأخطاء التي ترتكب عن غير قصد أو تدبير سابق تحدث بسبب الإرهاق أو الجهل بالمبادئ المحاسبية أو الإهمال في أداء الأعمال.

ب– من الناحية المحاسبية: وتتضمن الأنواع التالية:

❖ أخطاء الحذف أو السهو:

وهي الأخطاء التي تحدث عن قصد وعن غير قصد، وتنتج عن عدم إجراء التسجيل المحاسبي لعملية ما بالكامل أو أحد طرفيها في دفتر اليومية، أو عدم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ كليا أو جزئيا أو حذف العملية بالكامل، فهذه الأخيرة لا تحدث تأثيرا على توازن ميزان المراجعة أو دفتر الأستاذ على عكس السهو أو الحذف الجزئي، ومن أمثلته عدم قيد عملية شراء أو بيع آجلة.

❖ الأخطاء الفنية:

تتمثل هذه الأخطاء في قياس وتسجيل العمليات في الدفاتر والسجلات دون احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو عدم الأخذ بها كتجاهل أسس القياس المحاسبي السليم لعناصر الإيرادات والمصروفات، عدم تكوين احتياطات لمقابلة الخسائر المحتمل حدوثها.[1]

❖ الأخطاء الكتابية:

تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب أخر وهذا النوع لا يؤثر على ميزان المراجعة، أو ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن بالجانب المدين بدل الدائن وهذا النوع يؤثر على ميزان المراجعة.

❖ الأخطاء الإرتكابية:

تنتج عن الخطأ في العمليات الحسابية أو في الترحيل والترصيد إذ يمكن أن يكون خطأ جزئيا يتعلق بأحد طرفي العملية ويتأثر أو لا يتأثر بها ميزان المراجعة أما اذا الخطأ كليا لا يتأثر بها ميزان المراجعة.

❖ الأخطاء المتكافئة:

يقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافؤ مع بعضها بحيث يمحو خطأ أثر خطأ آخر بالدفاتر مما يصعب على المراجع اكتشافها إلا اذا قام بمراجعة دقيقة مستندية وحسابية.[1]

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات– الإطار النظري –، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص ص 62-63.

ثانيا الغش و أهدافه:

1- تعريف الغش:

التعريف الأول: عرفت رابطة محققي الغش المجازين الأمريكية غش البيانات المالية بأنه: "التحريف المتعمد للوضع المالي للمنشأة، والذي يمكن انجازه من خلال التحريف المتعمد للبيانات المالية من خلال إغفال الإفصاح عن بعض المبالغ بهدف خداع مستخدمي البيانات المالية" كما عرفته بأنه: "المخطط المصمم للخداع والذي يمكن أن يتم إنجازه بالوثائق والمزاعم الزائفة التي تدعم البيانات المالية المضللة".[2]

التعريف الثاني: عرف الغش أو التزوير بأنه :"الخطأ المتعمد الذي يرتكب عن قصد أو عمد أو تدبير سابق من قسم المحاسبة أو الهيئة الإدارية للتضليل أو الإخفاء أو الغش أو الإختلاس أو التأثير على البيانات المالية".[3]

و بالتالي يمكن القول أن الغش يتضمن كل الأفعال والأعمال الغير قانونية التي يسعى من ورائها الفرد إلى تحقيق منافع خاصة من خلال التلاعب في البيانات المحاسبية لخداع مستخدمي البيانات المالية. مما سبق ذكره يمكن إستقراء أن الغش يتضمن السمات التالية:[4]

- **وجود القصد لارتكاب الغش:** عدم وجود النية في ارتكاب الغش يجعل التحريف في البيانات المالية مجرد خطأ غير متعمد، ونظرا لصعوبة تحديد نية الغش يلجأ المراجعين إلى استخدام الشك المهني للتنبؤ به.

– مرتكب الغش على دراية بمعطيات المؤسسة: يرتكب الغش عادة من قبل طرف أو أطراف تابعة للإدارة، أو من أطراف لهم صلة بها مما يوحي بعلمهم بجميع المعلومات التي يعتمد عليها في إعداد وتنفيذ الخطط الاحتيالية.

– الانعكاسات السلبية على البيانات المالية: تعد البيانات المالية مصدرا أساسيا للمعلومات يستند عليها مستخدموها في إتخاذ قراراتهم الاستثمارية، لذا فإن وجود أي تحريف بها سواءا كان أخطاء أو مخالفات محاسبية ينتج عنه بيانات مالية خاطئة، أو تحريفات عمدية بسبب حذف قيم أو افصاحات بنية الخداع من خلال بيانات

---

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث – الإطار الدولي أدلة و نتائج التدقيق– ،الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر و التوزيع عمان، الأردن، 2009، ص 159.

[2] سارة عراب، مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش و الأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، العدد09، جامعة شلف، الجزائر، جوان 2018، ص ص 482- 483.

[3] رأفت سلامة محمود وأخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص 59.

[4] لخضر لعروس، يحي سعيدي، امكانية استخدام قانون بنفورد في الكشف المبكر عن الأخطاء و الغش في البيانات المحاسبية و المالية، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية – ،المجلد 27، العدد 02،جامعة الجلفة، الجزائر، ص 311.

مالية احتيالية سيؤدي لا محال إلى تضليل الحسابات التي تتضمنها، وبالتالي خداع مستخدميها ما ينجر عنه إتخاذ قرارات استثمارية واقتصادية خاطئة ضف إلى ذلك الخسائر المالية الناجمة عن الغش.[1]

2- أهداف الغش: يسعى مرتكب الغش إلى تحقيق أحد الهدفين الآتيين أو كلاهما:[2]

أ- إظهار المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة عكس حقيقتها لأهداف شخصية أو لخداع الأطراف المستخدمة أو المستفيدة من المعلومات المحاسبية، ويتم ذلك بعدة أساليب أهمها:

- تعظيم قيمة الأرباح بتسجيل مبيعات وهمية بهدف بيع أسهم الشركة بأسعار عالية أو الرفع من قيمة العمولة في حالة الحصول على عمولة أرباح؛
- إظهار الأرباح بأقل من قيمتها بإثبات مصروفات وأعباء وهمية بهدف التهرب الضريبي أو تضليل منافسي المؤسسة؛
- التلاعب في تقدير قيم الأصول أو الخصوم.

ب- إخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال أحد أصول المؤسسة وذلك بعدة طرق أهمها:

- اختلاس النقدية بسحب أموال الخزينة والاستيلاء على محصلات العملاء وتغطيتها بقيود وهمية؛
- الاستيلاء على كميات من المخزونات بتلاعب في سجلات المخازن عن طريق رفع قيمة المخرجات أو نسب المواد التالفة؛
- التلاعب في كشوف الأجور بإضافة أسماء وهمية للعمال واختلاس قيمة الأجور؛
- التواطؤ مع موردي الأصول الثابتة للحصول على استثمارات غير مطابقة للمواصفات بهدف تحقيق منفعة مادية؛

ثالثا: مواطن الأخطاء والغش وطرق تصويبها

1- مواطن التحريفات المحاسبية: تمر البيانات المحاسبية بثلاثة مراحل رئيسية خلال الدورة المالية وتعتبر هذه المراحل مواطن ارتكاب الخطأ والغش وتتمثل في:[3]

❖ **مرحله إثبات العمليات أي مرحلة القيد الأول:** تنقسم فرص ارتكاب الغش والخطأ إلى ثلاثة أنواع:

---

[1] أمينة سوياد، الغش المحاسبي و دوافع ارتكابه–دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في سطيف–، مجلة دراسات متقدمة في المالية و المحاسبة، المجلد 04، العدد 01، جامعة سطيف، الجزائر، 2021، ص 09.

[2] منصور حامد و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 48-49.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 61- 62.

- التحليل غير سليم للعمليات: قد يخطئ المحاسب عن عمد أو عن غير عمد في تحليل العملية إلى طرفيها المدين والدائن فيوجهها إلى غير حساباتها الصحيحة عن جهل أو سهو أو بهدف التضليل.
- حذف عمليات كان يجب قيدها: من أمثلتها عدم إدراج بضاعة معينة ضمن المخزون السلعي في نهاية الفترة بالرغم من إستلام الفواتير من المورد بهدف تضخيم الأرباح.
- إدراج عمليات كان يجب حذفها: يتميز هذا العمل بصفة العمد و التصميم لتحقيق هدف معين ومن أمثلته لجوء بعض المؤسسات إلى تسجيل مقبوضات حدثت في بداية الفترة المالية التالية ضمن مقبوضات الفترة المالية السابقة وذلك بقصد تحسين مظهر الميزانية من حيث النقدية.

❖ **مرحلة التجميع والترحيل:** تمثل مرحلة الأعمال الكتابية والحسابية المتضمنة للترحيل من اليومية إلى الأستاذ وترصيد الحسابات وإعداد قوائم الجرد والكشوف التفصيلية وغيرها، ومن الطبيعي أن تكون هذه العمليات معرضة للخطأ وموطنا له سواء كان متعمدا أو غير متعمد.

❖ **مرحلة إعداد وتحضير البيانات المالية النهائية:**

في هذه المرحلة الأخيرة التي تمر بها البيانات المحاسبية تكون فرص حدوث إرتكاب الأخطاء والغش متعددة:

- كإدراج مبالغ أو قيم غير صحيحة كتضخيم الموجودات أو اظهارها بغير قيمتها الحقيقية؛
- حذف بعض البنود أو المبالغ من البيانات المالية كعدم تسجيل بعض الإلتزامات بقيمتها الفعلية؛
- إعطاء وصف غير صحيح أو كافي لبعض بنود البيانات المالية مما يؤدي إلى إظهار صورة غير صادقة عن الوضعية الحقيقية للمشروع كإدراج الأصول الثابتة ضمن مجموعة الأصول المتداولة.
- عدم الإفصاح عن كل العناصر المؤثرة على المركز المالي ضمن بنودها أو إدراجها في قائمة الملاحق.

ثانيا: طرق تصويب الأخطاء المحاسبية:

يقصد بها إثبات القيود المحاسبية التصحيحية لغرض تصحيح القيود المحاسبية الخاطئة عند اكتشافها مباشرة، حيث تتم عملية الإثبات في دفتر اليومية سواء كانت هذه الأخطاء تؤثر في توازن المجموعة الدفترية أم لا وتنقسم طريق التصويب إلى:[1]

[1] عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع، بيروت، لبنان، 2004،ص ص 45،46.

1- الطريقة المطولة في تصحيح الأخطاء(قيدين: إلغاء- تصحيح)

يتم تطبيق هذه الطريقة عندما يكون القيد المحاسبي الخاطئ غير ملائم كليا مما يتطلب إلغاء مفعوله في العملية المحاسبية عن طريق تطبيق خطوتين أساسيتين في دفتر اليومية كما يلي:

الخطوة الأولى: إلغاء القيد المحاسبي الخاطئ وذلك عن طريق إثبات معكوس القيد، مما ينجم عنه الغاء أثره على الحسابات، وذلك بجعل الجانب المدين للقيد الخاطئ في الجانب الدائن للقيد التصحيحي وكذلك الحال للجانب الدائن بقيده في الجانب المدين.

الخطوة الثانية: إثبات قيد محاسبي ثاني يمثل القيد الصحيح والمناسب للعملية يتم إظهاره في الدفاتر نتيجة إلغاء تأثير القيد في الخطوة الأولى فتكون الدفاتر في حالتها الصحيحة المعدلة.

2- الطريقة المختصرة في تصحيح الأخطاء:

تتضمن الطريقة المختصرة إثبات قيد محاسبي واحد يقتصر على إلغاء الجانب الغير صحيح من القيد المحاسبي الخاطئ وبذات الوقت إثبات الجانب الصحيح المطلوب إظهاره في الدفاتر المحاسبية، كما يتم تطبيق طريقة المتمم إلى الصفر ويقصد به ذلك المبلغ الذي اذا اضيف إلى المبلغ الخاطئ كان الناتج صفر بحيث عندما يحدث الخطأ نعيد كتابة القيد الخاطئ مرة أخرى لكن بقيمة المتمم إلى الصفر وفي مرحلة أخرى يجرى نفس القيد ولكن بالمبلغ الصحيح.

المطلب الثاني: المراجع الخارجي ودوره في تحقيق مصداقية وحيادية المعلومة المحاسبية.

يلعب المراجع الخارجي دورا هاما في إضفاء الثقة و الشفافية للمعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية وكون الإدارة هي المسؤولة عن إعدادها قد لا تلتزم أحيانا بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو تقوم بإخفاء بعض الحقائق بغرض تحقيق منافع غير قانونية، و بالتالي يتم زيادة موثوقية البيانات المالية بمراجعتها من طرف مراجع خارجي الذي يضمن خلوها من أي خطأ أو تحريف.

أولا: ضرورة اكتشاف الأخطاء والغش في البيانات المالية:

ورد في معايير المراجعة الدولية بأنه لا يمكن أن تكون البيانات المالية ذات مصداقية و جودة عالية إذا كانت تحتوي على أخطاء جوهرية، بمعنى مختلف التحريفات الواردة في البيانات المالية سواءا كانت مقصودة أو غير مقصودة، تحول دون تعبيرها عن الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة.[1]

[1] إسماعيل سبتي، عباس فرحات، دور محافظ الحسابات في اكتشاف الغش و أخطاء القوائم المالية- دراسة عينة من محافظي الحسابات-، مجلة التواصل في الاقتصاد و إدارة القانون، المجلد 26، العدد 04، جامعة المسيلة، الجزائر، ديسمبر 2020،ص109.

1- التحريفات المرتبطة بمسؤولية المراجع الخارجي:

هناك نوعين من الغش و التلاعب لهما صلة بالمراجع الخارجي، ويرتبطان بمسؤوليته عند اكتشاف التحريفات الجوهرية، وهما: الغش المتعلق بالتقارير المالية، والغش المتعلق باختلاس الأموال، إضافة إلى كل من الفساد والجرائم الإلكترونية.

- **التقارير المالية الاحتيالية:** يعد التقرير المالي الاحتيالي تحريف عمدي أو إفصاحات بنية خداع أو تضليل للأطراف المستخدمة للبيانات المالية بهدف التأثير على ادراكهم بشأن أداء الوحدة و ربحيتها من خلال التلاعب و التزوير وتغيير السجلات و الوثائق المساندة لتلك البيانات.
- **سوء تخصيص الأصول (اختلاس الأصول):** تتعلق بالاختلاسات التي تتعرض لها المنشأة حيث تتضمن سرقة أصولها و ممتلكاتها، وعادة ما يرافقها سجلات غير صحيحة أو مضللة من أجل إخفاء حقيقة أن الأصول ناقصة أو تم رهنها دون تفويض مناسب.[1]

بالإضافة إلى هذين النوعين أضاف مكتب برايسوترهاوس (price waterhouse) كل من الفساد و الجرائم الإلكترونية:[2]

- **الفساد:** من مظاهر الفساد بالمؤسسات تلقي الرشاوي والهبات غير المشروعة، الابتزاز، التزوير والتباطؤ في إنجاز المهام، وبالتالي فإن للفساد أثار مختلفة على الوضعية المالية للمؤسسة الأمر الذي ينعكس على بياناتها المالية، فتجاهل المراجع الخارجي وتمسكه بمحدودية مسؤوليته وأنه غير مسؤول عن البحث والتحري في جرائم الفساد، يؤثر بشكل سلبي على نزاهته و شفافية تقاريره.
- **الجرائم الإلكترونية:** تعرف الجرائم الإلكترونية أيضا بالجرائم الحاسوبية حيث يتم ارتكاب الغش باستخدام أجهزة الحاسوب والأنترنت مثل نشر الفيروسات التي تضر بالأجهزة والبرامج و المعلومات و كذا سرقة البيانات مثل المعطيات البنكية و التحويلات الإلكترونية.

2-الاجراءات المعتمدة من قبل المراجع الخارجي في حالة اكتشاف الأخطاء والغش

يعمل المراجع من خلال توسيع اجراءات المراجعة بإثبات أو نفي وجود الأخطاء أو الاحتيال، وفي حالة اكتشاف

[1] اسامة عمر جعارة، أساسيات المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال–الغش في البيانات المالية للمساهمة العامة– مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 39، العدد 02، الأردن، 2012، ص 188.

[2] زوليخة محامي، دور المراجعة الخارجية في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية للبنوك التجارية– دراسة ميدانية– اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2022/2021، ص ص 83-84.

غش أو خطأ في البيانات المالية يكون التبليغ لأعلى جهة في الإدارة أو مستوى إداري أعلى وفقا للخطوات التالية:[1]

- **إبلاغ إدارة المؤسسة:** يجب على مراجع الحسابات إبلاغ إدارة المؤسسة بالنتائج المتوصل اليها بأقصى سرعة إذا كان الغش موجود فعلا.
- **إبلاغ السلطات العليا المشرفة:** في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين يتعين على المراجع إعلام وكيل الجمهورية بذلك.
- **إعلام مستخدمي البيانات المالية:** عند تأكد مراجع الحسابات من حقيقة أن الخطأ أو الغش له تأثير مادي على البيانات المالية، ولم يتم إظهاره أو تصحيحه يقوم بإبداء رأي متحفظ أو سلبي.
- **الانسحاب من عملية المراجعة** : يمكن للمراجع الانسحاب من عملية المراجعة إذا لم تتخذ المؤسسة إجراءات تجاه الغش و التي يرى المراجع إنها ضرورية، ومن العناصر المؤثرة على رأي المراجع وجود أدلة تورط الإدارة و السلطة العليا.

ثانيا: مسؤولية مراجع الحسابات عن الأخطاء و الغش بعد صدور تقريره:

لم يرد نص قانوني يلزم المراجع الخارجي باتخاذ اجراءات جديدة للبيانات المالية المدققة إلا إذا وصلت معلومات مفادها أن تلك البيانات تأثرت بأخطاء و غش جوهرية ، ولو أنه علم بها قبل إصدار تقريره لأثرت على الرأي الذي يبديه عليها، فعند حدوث هذه الحالات فعلى المراجع الخارجي القيام بـ:[2]

- يطلب من إدارة المؤسسة إبلاغ كل من يتأثر بالتحريف المادي للخطأ و الغش على البيانات المالية؛
- ضرورة إجراء تعديل للبيانات المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتوافق مع البيانات المعدلة؛
- إتخاذ المراجع الخارجي الإجراءات اللازمة تأكد من قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب؛

ولكن عند امتناع إدارة المؤسسة بالقيام بعملية الافصاح فإن المراجع الخارجي يقوم بمايلي:

- إخطار إدارة المنشأة بأنه لا يوجد من الآن فصاعدا ارتباط بين تقريره والبيانات المالية؛
- إخطار الجهات الرقابية التي تخضع لها إدارة المؤسسة بعدم الإعتماد على تقريره مستقبلا؛
- إخطار جميع المتعاملين و المستفيدين من البيانات المالية بعدم الإعتماد على تقريره مستقبلا.

[1] امينة بوفرح، مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية، مجلة المالية و حوكمة الشركات، المجلد 04، العدد 02 ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ام البواقي ، 2020، ص 10.

[2] عبد الجليل لخذاري، اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية– دراسة عينة من محافظي الحسابات– اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2019/2018، ص 45.

المطلب الثالث: تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وأهميتها في إعداد تقارير مفصلة وموثوقة

يعد استقلال المراجع الخارجي ركيزة أساسية في مهنة المراجعة فإذا كانت هذه الأخيرة تعزز الثقة لدى مستخدمي البيانات المالية فإن الاستقلالية هي التي تعطي الثقة لمهنة المراجعة في حد ذاتها.

أولا: تعريف استقلالية المراجع الخارجي

التعريف الأول:

الاستقلال هو القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.[1]

التعريف الثاني:

تعني الاستقلالية أن يقوم المراجع بعمله في جميع مراحل عملية المراجعة بكل أمانة واستقلالية وموضوعية و دون أي تحيز لجهة معينة، أو الخضوع لأي تأثيرات قد تتعارض مع الموضوعية و النزاهة.[2]

إن العديد من المناقشات أشارت إلى أن مفهوم الاستقلالية ينعكس في اتجاهين هما:[3]

- **الاستقلال الذاتي:** يتعلق هذا الاستقلال بذات المراجع أي بشخصه وتكوينه العلمي و المهني و خبرته العلمية، وصدقه و أمانته ومثابرته في تقصي الحقائق، كلها مقومات شخصية تجسد استقلاله.
- **الاستقلال الموضوعي:** يجب عدم وجود أية مصالح مادية للمراجع أو أحد افراد أسرته، بالمؤسسة محل المراجعة طيلة فترة المراجعة.

ثانيا : أبعاد استقلالية المراجع الخارجي و العوامل المؤثرة فيها

1- أبعاد استقلالية وحيادية المراجع الخارجي:

حتى يتمكن المراجع الخارجي من أداء مهامه بكل استقلالية وحيادية يجب أن تتوفر في عمله الأبعاد التالية:[4]

- **الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:**

[1] فاتح سردوك، معيار استقلال مراجع الحسابات الخارجي في مواجهة احتياجات العملاء، مجلة لبحوث و الدراسات، العدد 01، الوادي ، الجزائر، أفريل2004، ص 100.

[2] علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية – نظرية وتطبيق –، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2015، ص 115.

[3] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الاسكندرية، 2003/2002،ص 60.

[4] نوح لبوز، مبارك بوعلاق، مظاهر وحدود مبدأ استقلالية مراجع الحسابات في الكشف عن الفساد في بيئة المحاسبة الجزائرية– دراسة تحليلية انتقادية – المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2020، ص 76.

يعتمد المراجع الخارجي في أداء مهمته على التخطيط لها بصورة تمكنه من تجاوز كافة الصعوبات التي تحول دون الحصول على المعلومات الكافية إنطلاقا من بداية المهمة إلى نهايتها، حتى يتم ممارسة المهمة دون أي ضغوط من أي جهة، و قد قسم المختصون في المراجعة مهمة إعداد برنامجها وفق مراحل أهمها:

- ✓ بدء المهمة؛
- ✓ الأعداد للمهمة؛
- ✓ انطلاق المهمة؛
- ✓ تحرير الاستنتاجات؛
- ✓ متابعة المهمة.

❖ **الاستقلال في مجال الفحص:**

لتحقيق الحياد المطلوب في مهمة المراجعة تتطلب الاستقلالية بعدا ثانيا لا يقل أهمية عن سابقه و هو الاستقلال في مجال الفحص، و يقصد به ابتعاد المراجع الخارجي عن أي ضغوط مادية أو معنوية تمنعه من فحص الوثائق و المستندات أو أي شيء يرغب في الاطلاع عليه ويتعلق الاستقلال في هذا المجال ب:

- ✓ حق الاطلاع الكامل و الفحص لجميع الوثائق و مصادر المعلومات؛
- ✓ التعاون الفاعل بينه وبين جميع الأطراف العاملة بالمنشأة محل المراجعة؛
- ✓ عدم تدخل الإدارة في تحديد مجال الفحص؛
- ✓ البعد عن العلاقات و المصالح الشخصية التي تؤثر على اداءه للمهمة.

❖ **الاستقلال في مجال إعداد التقرير:**

بمعنى أن يكون للمراجع الخارجي كامل الحرية في كتابة الأحداث التي عاينها و التي تم اثباتها من خلال جمعه للأدلة الكافية، حيث يتجسد الاستقلال في مجال إعداد التقرير في:

- ✓ عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل الحقائق التي تضمنها التقرير؛
- ✓ تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع الخارجي؛
- ✓ تجنب استبعاد التحفظات و التوصيات التي من شأنه خدمة المؤسسة.

2-العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات

تتعدد العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع الخارجي كما يلي:[1]

❖ **المنفعة المالية:**

يتلقى مراجع الحسابات نظير خدمات المراجعة المقدمة أو الاستشارية اتعاب تحدد من قبل الجهة الطالبة للخدمة، لذا اثبتت العديد من الدراسات أن قيمة الأتعاب وطريقة سدادها تؤثر بشكل كبير على استقلالية المراجع الخارجي و توصلت أغلبها إلى تقديم اقتراحات من شأنها تخفيف الخطر على استقلالية المراجع من حيث :

- ✓ يتم تحديد الأتعاب من طرف جهة رسمية ووفقا للمعايير المعمول بها؛
- ✓ تقوم جهة مهنية بتحديد معدل معياري لأجر ساعة المراجعة؛
- ✓ أن يتقاضى اتعاب بما يتكافئ و مهمته دون المبالغة في قيمتها.

❖ **العوامل السلوكية:**

و هي العوامل المرتبطة بالسلوك الإنساني للمراجع الخارجي، حيث ترغب المؤسسة في الحصول على تقرير مراجع الحسابات لتقييم أدائها، بينما تسعى الإدارة إلى ارضاء الملاك فتعارض المصالح فيما بينهم يؤثر على استقلال المراجع من خلال ممارسة ضغوط ضده خاصة من طرف الجهة التي عينته.

❖ **الفترة الزمنية المستغرقة بعملية المراجعة:**

إن مكوث مراجع الحسابات بالمؤسسة فترة طويلة يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بينه و بين إدارة المؤسسة، الأمر الذي يؤدي إلى احتمال تغاضيه عن بعض الأمور غير السليمة، مما يؤثر على جودة عملية المراجعة و موضوعية و استقلالية المراجع الخارجي.

❖ **المنافسة لجذب العملاء:**

عندما يقرر المراجع الخارجي الدخول في مجال المنافسة لجذب الزبائن فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب، مما يخلق الدافع لدى الزبائن لتغيير المراجع سواءا بقصد خفض الأتعاب أو البحث عن مراجع آخر يكون أكثر ولاء للإدارة وهو ما ينعكس أثره على نوعية المراجعة و ما يعرض استقلال المراجع للخطر.[2]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية–، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص ص 87-88.

[2] محمد جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 76، العدد 26،الجامعةالاسلامية،غزة، فلسطين،2004، ص 07.

❖ **حجم مكتب المراجعة:**

أكدت العديد من الدراسات على وجود علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة و جودتها إلا أن هناك من يرى أن هذه الأخيرة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما أيضا بالمكاتب الصغيرة. على أساس أن قلة الطلب على خدمات هذه المكاتب دلالة على تمسكها بمعيار الاستقلال.

ثالثا: الاستقلالية و أهميتها في إعداد التقارير الموثوقة

إن درجة وثوق المستخدمين بمصداقية البيانات المالية لأي مؤسسة يعتمد أساسا على نظرتهم للمراجع الخارجي الذي يبدي رأيه الفني فيها، فانحياز المراجع للإدارة يفقد مهنة المراجعة أهميتها، وعليه.[1]

فإن هذه المهنة تعتمد في أساسها على استقلالية المراجع ولا يخفى علينا مدى التدهور الذي أصابها ككل بعد الانهيارات الكارثية التي أصابت العديد من الشركات العملاقة مثل انرون وغيرها، حيث وجهت أوجه الإتهام أولا وأساسا لمراجع الحسابات.

إن قيمة البيانات المالية تتجسد في مصداقيتها كونها تعبر عن حقيقة و عدالة المركز المالي للمؤسسة مصدرة هذه التقارير، حيث أن هذه الأخيرة لا تكتسب مثل تلك الصفة و الفعالية إلا بعد ابداء الرأي فيها من قبل مراجع حسابات مستقل، وهذا ما دفع بالعديد من الحكومات و الهيئات إلى اصدار قوانين وتعليمات لضبط معالم مهنة المراجعة، ومن ابرزها القانون الصادر عن الكونغرس الأمريكي الذي يعد الأول في العالم من حيث الصرامة والشمولية، حيث عمدت لجنة أعضائه المتخصصين إلى دراسة مهنة المراجعة واستقلاليتها، و العوامل المؤثرة في هذه الاستقلالية، وكذا أوجه الضبط التي تضمن حد أدنى منها، وحظر بعض السلوكيات و الأنشطة التي تشكل خطرا مهددا للاستقلالية.

وعليه فإن الحاجة إلى وجود مراجع خارجي مستقل يصادق على صحة التقارير المالية تنبع من الرغبة في تقليل الخسائر المحتملة عن طريق توفير تقارير مفصلة و موثوقة.

[1] محمد أسامة ابراهيم ابو القمصان، العوامل المؤثرة على استقلالية و حياد المراجع الخارجي – دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة –،رسالة ماجستير ، عمادة الدراسات العليا ،الجامعة الاسلامية،غزة،فلسطين،2007،ص ص -6059.

خلاصة:

أخذت مهنة المراجعة زمام المبادرة في تحسين و ترقية المحتوى الإعلامي و شفافية المعلومات التي يجب توفيرها في التقارير و البيانات المالية، ومن خلال ما عرضناه في هذا الفصل نجد أن اهمية المعلومات المحاسبية تنبع من خصائصها النوعية، وحتى تؤدي هذه المعلومات الدور المنوط بها يجب أن تتحلى بالملائمة و الموثوقية وكل الخصائص النوعية التي من شأنها تعزيز فعاليتها و جودتها لتعبير بكل صدق عن الأحداث و التعاملات الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة هذا من جهة، و من جهة أخرى ولاستعادة الثقة من قبل المستثمرين والجمهور ككل في شفافية وموضوعية هاته البيانات المالية بات من الضروري تدعيم و ترسيخ استقلالية المراجع الخارجي سواءا الظاهرية أو الخفية من أجل ضمان اعداد وتوفير تقارير عادلة مستقلة و موثوقة.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

لعينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الجزء النظري لأهم متغيرات الدراسة وجب علينا تدعيمها بالواقع الميداني للإجابة على الإشكالية المطروحة وتأكيد أو نفي الفرضيات التي تم صياغتها في بداية البحث وهذا من خلال الاستعانة بإطار منهجي يساهم في تحديد و تنظيم المعلومات المتحصل عليها من خلال توزيع استمارة استبيان على عينة الدراسة المتكونة من المراجعين الخارجيين في الجزائر و أساتذة متخصصين في المحاسبة.

وبعد استرجاع الاستمارات وتنظيمها وفرزها للتأكد من صلاحيتها تم تحليل نتائج الاستبيان بالاعتماد على البرنامج الإحصائي"spss" ومنه تم تقسيم الفصل الى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الاول: منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة.

المبحث الثالث: قراءة و تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

تمحورت هذه الدراسة حول ثلاثة جوانب أساسية تعلقت الأولى بمجتمع وعينة الدراسة أما الثانية فبأداة الدراسة و الثالثة بإجراءات صدق وثبات هذه الأداة.

المطلب الاول: مجتمع وعينة الدراسة.

أولا: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المراجعين الخارجيين في الجزائر الذين اوكلت لهم قانونيا مهمة المراجعة تحت سلطة وزير المالية، وهم محافظي الحسابات و الخبير المحاسبي، كما قمنا بإضافة نخبة من أساتذة مختصين في المحاسبة إلى عينة الدراسة.

ثانيا: عينة الدراسة

تتضمن عينة الدراسة محافظي الحسابات، الخبير المحاسب، واساتذة في التخصص وقد تم توزيع **40** استمارة استبيان شملت 23 استمارة لمحافظي حسابات وخبير محاسب موزعة كالآتي: 05 بولاية سوق أهراس و02 بدائرة سدراتة و02 بدائرة عين البيضاء عن طريق التسليم المباشر، أما الباقي وزعت على مختلف الولايات بالاعتماد على البريد الإلكتروني. و 12 استمارة سلمت لأساتذة مختصين في المحاسبة بجامعة سوق أهراس وقد تم إستلام 35استمارة فقط.

جدول رقم (3-1): الإحصائيات الخاصة بالاستمارات.

البيان	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	40	100%
عدد الاستمارات المسترجعة	37	92.50%
عدد الاستمارات الملغاة	02	5.40%
عدد الاستمارات الصالحة لدراسة	35	94.59%

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: مراحل تطوير أداة القياس:

أولا: اختيار مقياس الاستبانة: لقد تم اختيار ليكرت الخماسي لأنه يعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء، وذلك نظرا لسهولة فهمه وتوازن درجاته حيث يتم فيه التعبير عن مدى موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي تحتويها الاستبانة وفق خمس درجات موضحة كما يلي:

الجدول رقم (3-2): يوضح درجات مقياس ليكرت

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

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي.

ثانيا: أساليب المعالجة الإحصائية

لغرض تحقيق أهداف وفرضيات البحث تم استخدام النظام الإحصائي Spssنسخة19وهو برنامج خاص يقوم بالتحليلات الإحصائية البسيطة منها والمعقدة، وقد استخدم في هذه الدراسة الوسائل الإحصائية التالية:

- **المدى:**

تم حساب المدى بين اكبر واصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت الخماسي (5-1=4). حيث تمثل 4 عدد الفئات (من 1 إلى 2 تمثل الفئة الأولى. من 2 إلى 3 تمثل الفئة الثانية. من 3 إلى 4 تمثل الفئة الثالثة. من 4 إلى 5 تمثل الفئة الرابعة). بينما تمثل 5 عدد الدرجات.

طول الفئة(المدى) = عدد الفئات /عدد الدرجات =0.8، وهكذا يصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-3): جدول التوزيع لسلم ليكرت

الفئة	{1-1.80}	{1.80-2.6}	{2.6-3.40}	{3.40-4.2}	{4.2-5}
درجة الموافقة	ضعيف جدا	ضعيف	متوسطة	قوي	قوي جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين

- **النسب المئوية:** وهذا لمعرفة نسبة مجتمع الدراسة اللذين اختاروا كل بديل من بدائل أسئلة الاستبانة. وتحسب بقسمة عدد التكرارات الموافقة لعبارة ما على عدد أفراد المجتمع.

- **المتوسط الحسابي**: لمعرفة متوسط إجابات المبحوثين حول محاور الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب (03) لان التنقيط تراوح من (01) إلى (05)، وذلك ليساعدنا في اتخاذ قرار فيما يخص دور المراجع الخارجي في تعزيز خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية.
- **الانحراف المعياري** :لمعرفة مدى وجود فروق بين المراجع الخارجي وتعزيز خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية.
- **معامل الارتباط**: لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين المتغيرات التابعة والمستقلة، حيث من خلال الاختبار الإحصائي المرافق لقيمة معامل الارتباط يمكن إقرار أو عدم إقرار وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.
- **معامل الفا-كرونباخ**: وتم استخدامه للتأكد من ثبات فقرات الاستبانة.
- **اختبار(t)في حالة عينة واحدة(T- test)**: وذلك للتأكد من وجود دلالة إحصائية في إجابات الأفراد حول محاور وعبارات الاستبانة، وقياس مدى صحة فروض الدراسة.
- **معامل التحديد المعدل**: وذلك لمعرفة مدى قدرة المراجع الخارجي على تفسير التغيرات التي تحدث في تعزيز خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية، أي نسبة التغيرات التي تحدث في تعزيز خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية وتعود إلى المراجع الخارجي ونشير هنا انه اعتمدنا معامل التحديد المعدل لأنه أكثر دقة من معامل التحديد.

المطلب الثالث: الاختبارات المتعلقة بأداة القياس:

بعد صياغة محاور وفقرات الاستبانة في شكلها الأولي تم إخضاعها إلى:

أولا-**صدق أداة الدراسة**: الهدف من اختبار الصدق هو التأكد من أن أداة القياس (الاستبانة) صالحة للقياس وأن المحاور والفقرات التي تحتويها الاستبانة صالحة للحصول على البيانات المرغوبة.

- **الصدق الظاهري**: للتأكد من صدق الاستبيان تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين بجامعة سوق أهراس لتأكيد صحة بنائه والوقوف على طريقة تصميمه ومنهجيته وقد تم تعديله في ضوء ما تم اقتراحه وبذلك تم اظهاره في صورته النهائية.(**انظر الملحق رقم1**).
- **الصدق الداخلي**: تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على مجتمع الدراسة، وذلك بحساب معاملات الارتباط (انظر **الملحق رقم2**) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

1. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (المراجع الخارجي ومقومات مهنته):

1.1. الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول: معايير ومبادئ المراجعة الخارجية.

الجدول رقم (3-4): الصدق الداخلي للفقرات الخاصة بمعايير ومبادئ المراجعة الخارجية

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	إن التخطيط والأداء الجيد لعملية المراجعة الخارجية ينبثق من التطبيق السليم لمعاييرها ومبادئها.	0.747	0.000
2	توجد سياسات واجراءات مكتوبة وواضحة تساهم في تنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية.	0.864	0.000
3	يلتزم المراجع الخارجي بتقديم تقرير يلخص فيه كل ما توصل اليه من خلال تنفيذ عملية المراجعة ويكون مكتوب بطريقة لا تحتمل أكثر من معنى.	0.698	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

الجدول رقم (**3-4**)يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الاول والمعدل الكلي لفقراته حيث أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05،وبما أن القيمة الاحتمالية لكل فقراته اقل من 0.05 يدل هذا على أن الفقرات صادقة لما وضعت لقياسه.

2.1 الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني: الكفاءة المهنية

الجدول رقم (3-5): الصدق الداخلي للفقرات الخاصة بالكفاءة المهنية

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
4	مشاركة المراجع الخارجي في الدورات التدريبية والندوات المهنية من شأنه رفع مستوى كفاءته المهنية.	0.774	0.000
5	مواكبة المراجع الخارجي للمستجدات التي تطرأ على القوانين والتشريعات الخاصة بمهنته تزيد من مستوى أدائه المهني.	0.861	0.000
6	التأهيل العلمي و العملي للمراجع الخارجي يؤثر على جودة التقارير المالية.	0.832	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

الجدول رقم (**3–5**)يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثاني والمعدل الكلي لفقراته حيث أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، وبما أن القيمة الاحتمالية لكل فقراته اقل من 0.05 يدل هذا على أن الفقرات صادقة لما وضعت لقياسه.

3–1 الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث: الاستقلالية و الموضوعية

الجدول رقم (3–6) : الصدق الداخلي للفقرات الخاصة بالاستقلالية والموضوعية

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	درجة الموافقة
7	يكون المراجع الخارجي مستقلا من خلال عدم تدخل العميل أو أي سلطة عليا في الدور الذي يقوم به من إعداد برنامج المراجعة وخطوات العمل ومجال الفحص.	0.558	0.001
8	استقلالية المراجع الخارجي في إعداد وكتابة تقريره الموضح لعملية الفحص مع إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص ولا ينبغي تدخل الغير لتحريف أو تعديل هذه الحقائق.	0.595	0.000
9	يبين تقرير المراجع الخارجي رأيه بوضوح بشأن صدق وعدالة القوائم المالية و مدى امتثالها للقوانين و الأنظمة النافذة.	0.689	0.000
10	تحديد قيمة أتعاب المراجع الخارجي و طريقة سدادها تؤثر على استقلاله و نزاهته.	0.620	0.000
11	يلتزم المراجع بالحياد والموضوعية عند تقييم أدلة وقرائن الإثبات في عملية المراجعة.	0.673	0.000
12	قوة شخصية المراجع الخارجي ومدى تمكنه من التمتع بالموضوعية أثناء تأديته لمهامه يزيد من قدرة اكتشافه للأخطاء والإبلاغ عنها.	0.474	0.004

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

الجدول رقم (**3–6**)يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثالث والمعدل الكلي لفقراته. حيث أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، وبما أن القيمة الاحتمالية لكل فقراته اقل من 0.05 يدل هذا على أن الفقرات صادقة لما وضعت لقياسه.

4-1 صدق الاتساق الداخلي لفروع المحور الأول (المراجع الخارجي ومقومات مهنته)

رقم الجدول(3-7): صدق الاتساق الداخلي لفروع المحور الأول (المراجع الخارجي ومقومات مهنته)

رقم البعد	عنوان البعد	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	معايير ومبادئ المراجعة الخارجية	0.558	0.001
2	الكفاءة المهنية	0.595	0.000
3	الاستقلالية والموضوعية	0.689	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ومخرجات نظام SPSS

الجدول رقم (**3-7**)يوضح معاملات الارتباط بين كل فرع من فروع المحور الاول والمعدل الكلي لفقراته حيث ان معاملات الارتباط المبينة عند مستوى الدلالة (0.05)، وبما ان القيمة الاحتمالية لكل فقراته اقل من (0.05) يدل هذا على أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:المعلومات المحاسبية و موثوقيتها

الجدول رقم(3-8) : الصدق الداخلي للفقرات الخاصة بالمعلومات المحاسبية و موثوقيتها

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
13	تعتبر موثوقية المعلومة المحاسبية وصدقها في التعبير المحاسبي عن الأحداث المالية من أهم خصائصها الجوهرية.	0.429	0.010
14	تعبر المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجع الخارجي في الغالب على صدق الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة المالية.	0.710	0.000
15	تتوافق المعلومات المعروضة في البيانات المالية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي مع واقع وحقيقة المركز المالي للمؤسسة.	0.729	0.000
16	تدعم تقارير المراجع الخارجي موثوقية المعلومات المحاسبية.	0.585	0.001
17	يتضمن تقرير المراجع الخارجي معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها لسنوات سابقة.	0.534	0.001
18	يعتمد صدق البيانات المالية على احتوائها معلومات محاسبية خالية من التحريف والتضليل.	0.726	0.000
19	شفافية المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها يلبي احتياجات جميع المستخدمين ويضمن اتخاذ قرارات سليمة.	0.766	0.000

20	مقدرة المراجع الخارجي على تقديم معلومات محايدة وخاليةمن التحيز.	0.603	0.000
21	الإلتزام بالضوابط القانونية لمهنة المراجعة الخارجية يؤثر في مصداقية المعلومات المحاسبية وموثوقيتها.	0.587	0.000
22	ترتبط جودة المعلومة المحاسبية بأهميتها النسبية.	0.366	0.033

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

الجدول رقم (**3–8**) يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته. حيث أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05. وبما أن القيمة الاحتمالية لكل فقراته اقل من 0.05 يدل ذلك على أن الفقرات صادقة لما وضعت لقياسه.

2–اختبار الثبات:يختبر ثبات الاستمارة باستعمال معامل ألفا–كرونباخ حيث تبين أن ثبات المراجع الخارجي ومقومات مهنته يساوي 76.3%، وان ثبات مقياس المعلومات المحاسبية و موثوقيتها يساوي 81.1%وأن ثبات الاستبانة ككل يساوي 85.6% (كما يوضحه الجدول الموالي)، وهي نسب أعلى من النسبة المقبولة إحصائيا 60% ، وبذلك يمكن الاستعانة بالاستبانة للحصول على بيانات صحيحة (**انظر الملحق رقم 03**)

جدول رقم (3–9): قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

اسم المتغير	المراجع الخارجي ومقومات مهنته	المعلومات المحاسبية و موثوقيتها	الاستمارة ككل
معامل الفاكرونباخ	0.763	0.811	0.856

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة.

يتناول هذا المبحث تحليل المعلومات العامة لمجتمع وعينة الدراسة حسب المتغيرات المحددة في دراسة الفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة العملية.

المطلب الأول: عرض النتائج المتعلقة بالفئة العمرية

يتضمن الجزء الأول من الاستبانة بيانات موضوعية.نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية وسيتم التطرق لها وتحليلها (**انظر الملحق رقم 04**).

أولا: تحليل خصائص المجتمع على أساس الفئة العمرية

إن تحليل مجتمع الدراسة على أساس السن يتطلب تحديد فئات السن التي ينتمي إليها مجتمع الدراسة.

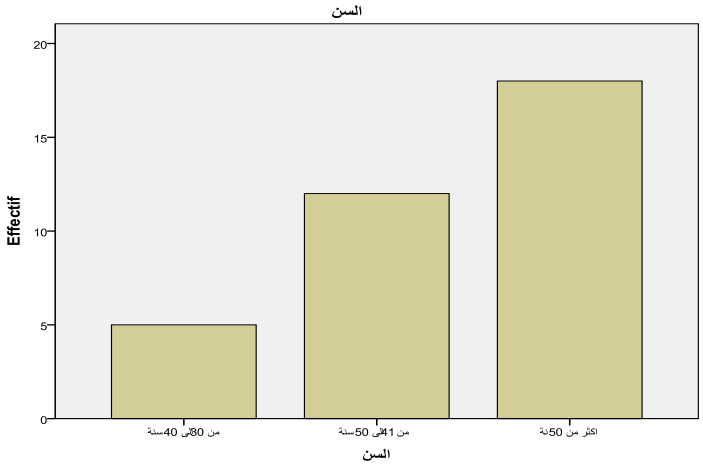
الجدول رقم(3–10) : خصائص المجتمع حسب الفئة العمرية

		التكرار	التكرار النسبي %
العمر	اقل من30سنة	0	%0
	من 30الى 40سنة	5	%14.3
	من 41الى 50سنة	12	%34.3
	اكثر من 50 سنة	18	%51.4
المجموع		35	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

من الشواهد الكمية المبينة في الجدول رقم (**3–10**)نلاحظ أن عدد افراد العينة اللذين تتراوح اعمارهم اكثر من 50 سنة يمثلون اكبرنسبة ب 51.4%وهوما يمثل 18شخص،ثم تليها الفئة العمرية من 41إلى 50سنة حيث قدرت نسبتهم ب 34.3%وهو ما يعادل 12شخص،ثم تليها الفئة العمرية من 30 الى 40 سنة ب14.3%وهو ما يعادل5 اشخاص .في حين نسجل انعدام كلي للأفراد اللذين اعمارهم اقل من 30سنة.

الشكل رقم(1): خصائص المجتمع حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

المطلب الثاني: تحليل خصائص المجتمع على أساس المستوى العلمي والوظيفة:

أولا: على أساس المستوى العلمي: يبين الجدول أدناه توزيع مجتمع الدراسة حسب المستوى العلمي

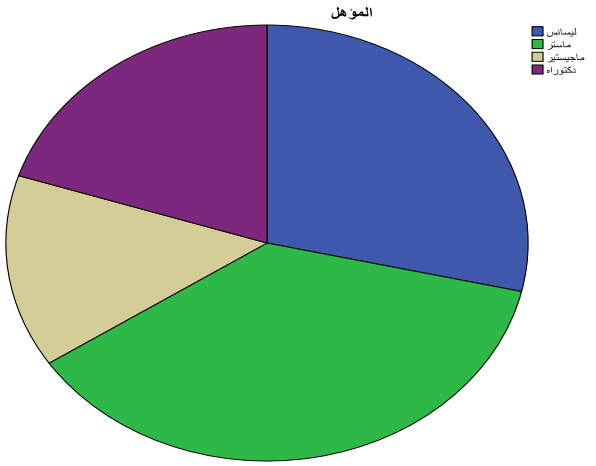
الجدول رقم (3–11): خصائص المجتمع حسب المستوى العلمي

		التكرار	التكرار النسبي %
المؤهل العلمي	ليسانس	10	%28.6
	ماستر	13	%37.1
	ماجيستير	5	%14.3
	دكتوراه	7	%20
المجموع		35	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

يبين الجدول رقم (**3–11**) نسبة الأفراد الحاملين لشهادة "ماستر"يمثلون اكبر نسبة قدرت ب37.1% وهو ما يعادل13شخص.ثم تليها نسبة الأفراد الحاملين لشهادة «ليسانس" بنسبة 28.6%وهو ما يعادل 10اشخاص. ثم تليها نسبة الأفراد الحاملين لشهادة " دكتوراه " بنسبة 20%وهو ما يعادل 7 اشخاص في حين نسجل اقل نسبة لدى الأفراد الحاملين لشهادة" ماجستير" بنسبة 14.3%وهو ما يعادل 5اشخاص.

الشكل رقم(2): خصائص المجتمع حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظامSPSS

ثانيا: على أساس الوظيفة: يبين الجدول أدناه توزيع مجتمع الدراسة حسب الوظيفة.

الجدول رقم (3–12): خصائص المجتمع حسب الوظيفة

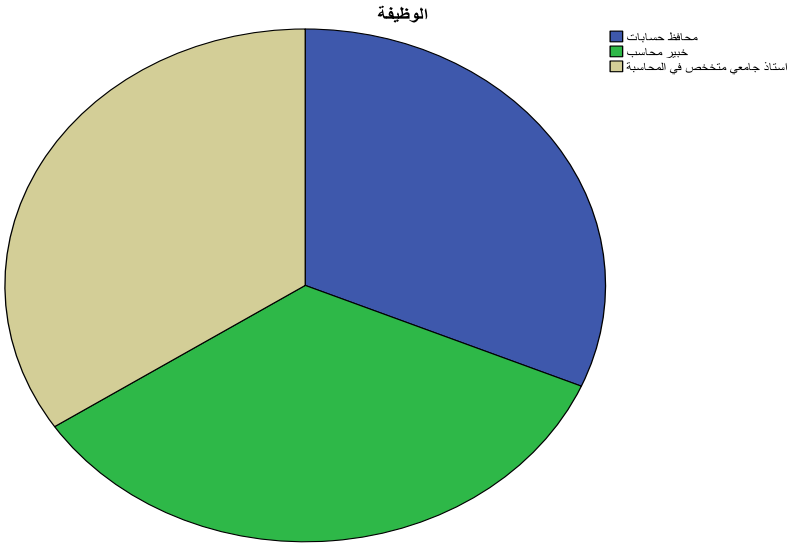
		التكرار	التكرار النسبي %
الوظيفة	محافظ حسابات	11	%31.4

	خبير محاسب	12	%34.3
	استاذ جامعي متخصص في المحاسبة	12	%34.3
المجموع		35	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

يبين الجدول رقم (**3-12**)تساوي نسبة "الخبراء المحاسبين" مع «الاساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة "حيث قدرت نسبتهم ب34.3%وهوما يعادل 12شخص لكل فئة، ثم تليها فئة" محافظي الحسابات" بنسبة 31.4% وهو ما يعادل 11شخص.

الشكل رقم(3): خصائص المجتمع حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

المطلب الثالث: تحليل خصائص المجتمع حسب الخبرة العملية

يبين الجدول أدناه توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة العملية

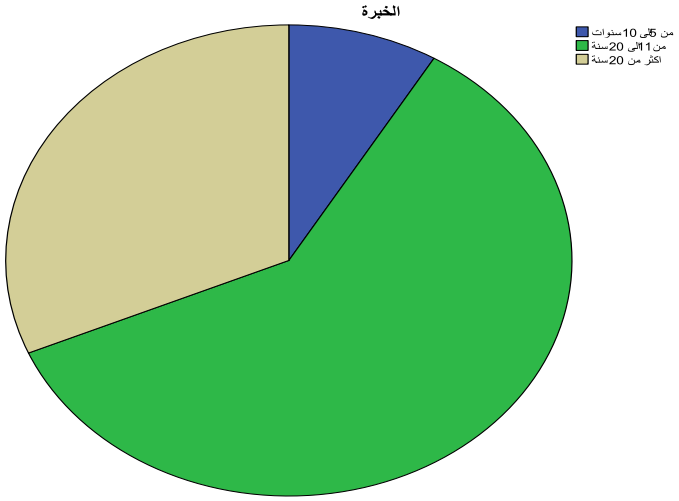
الجدول رقم (3-13): خصائص المجتمع حسب الخبرة العملية

		التكرار	التكرار النسبي %
الخبرة العملية	اقل من 5سنوات	0	%0
	من 5الى 10سنوات	3	%8.6
	من 11الى 20 سنة	21	%60
	اكثر من 20سنة	11	%31.4
المجموع		35	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

استنادا للجدول رقم (**3-13**)نلاحظ أن عدد الأشخاص اللذين لديهم اقدمية في العملمن11إلى 20سنة تمثل اكبر نسبة قدرت ب 60%وهو ما يعادل 21شخص.ثم يليهم عدد الافراد اللذين لديهم اكثر من 20سنة عمل في المرتبة الثانية بنسبة 31.4%وهو ما يمثل 11شخص، ثم يليهم عدد الافراد اللذين لديهم من 5إلى 10 سنوات عمل في المرتبة الثالثة بنسبة 8.6%وهو ما يمثل 3 اشخاص،في حين نسجل غياب كلي للأفراد اللذين لهم اقل من 5 سنوات عمل.وهذا دلالة على أن عينة الدراسة لهم خبرة لا بأس بها.

الشكل رقم(4): خصائص المجتمع حسب ا لخبرة العملية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

المبحث الثالث: قراءة وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

يتضمن هذا المبحث دراسة وتحليل محاور الاستبيان بالاعتماد على الطرق الاحصائية من خلال برنامج SPSS،وبعد ذلك نقوم باختبار فرضيات الدراسة لمعرفة مدى تحققها من عدمه، ثم في الأخير نستعرض النتائج العامة للدراسة ونقدم مجموعة من الاقتراحات.

المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية.

أولا: عرض وتحليل إجابات المجتمع الخاصة بمحاور الدراسة: لتحليل البيانات تم استخدام اختبارTوهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة والمجال الذي ينتمي إليها المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض وتم حساب قيمة معامل الاختلاف في كل فقرة لمعرفة ما إذا كانت إجابات الأفراد متشتتة أم لا(**انظر الملحق رقم 05**).

- **عرض وتحليل إجابات مجتمع الدراسة حول الفقرات الخاصة بالمحور الأول (المراجع الخارجي ومقومات مهنته)**: تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة الخاصة بالمراجع الخارجي ومقومات مهنته في المؤسسة لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 ام لا، وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض.
- **عرض وتحليل إجابات الفقرات الخاصة بالبعد الأول (معايير ومبادئ المراجعة الخارجية)**:

تم استخدام اختبار العينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم3-14والذي يبين آراء مجتمع الدراسة حول فقرات البعد الأول (معايير ومبادئ المراجعة الخارجية) من المحور الأول.

جدول رقم(3-14): تحليل فقرات البعد الأول (معايير ومبادئ المراجعة الخارجية)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	إن التخطيط والأداء الجيد لعملية المراجعة الخارجية ينبثق من التطبيق السليم لمعاييرها ومبادئها.	4,49	0,507	قوية جدا
2	توجد سياسات واجراءات مكتوبة وواضحة تساهم في تنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية.	4,29	0,750	قوية جدا
3	يلتزم المراجع الخارجي بتقديم تقرير يلخص فيه كل ما توصل اليه من خلال تنفيذ عملية المراجعة ويكون مكتوب بطريقة لا تحتمل أكثر من معنى.	4,60	0,497	قوية جدا
البعد الاول	**معايير ومبادئ المراجعة الخارجية**	4,45	0,457	قوية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

1. في الفقرة رقم (03): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.60**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5}وبالتالي كانت درجة الموافقةللعبارة« يلتزم المراجع الخارجي بتقديم تقرير يلخص فيه كل ما توصل اليه من خلال تنفيذ عملية المراجعة ويكون مكتوب بطريقة لا تحتمل أكثر من معنى»قويةجدا .بانحراف معياري قدره **.0.497**

2. في الفقرة رقم (01): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.49**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5}وبالتالي كانت درجة الموافقةللعبارة« إن التخطيط والأداء الجيد لعملية المراجعة الخارجية ينبثق من التطبيق السليم لمعاييرها ومبادئها» قويةجدا .بانحراف معياري قدره 0.507.
3. في الفقرة رقم (02): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.29**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5} وبالتالي كانت درجة الموافقةللعبارة« توجد سياسات واجراءات مكتوبة وواضحة تساهم في تنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية» قوية جدا.بانحراف معياري قدره 0.750.

- **عرض وتحليل إجابات الفقرات الخاصة بالبعد الثاني(الكفاءة المهنية):** تم استخدام اختبار العينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم3-15 والذي يبين آراء مجتمع الدراسة حول فقرات البعد الثاني(الكفاءة المهنية)

جدول رقم(3-15): تحليل فقرات البعد الثاني (الكفاءة المهنية)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
4	مشاركة المراجع الخارجي في الدورات التدريبية والندوات المهنية من شأنه رفع مستوى كفاءته المهنية.	4,60	0,553	قوية جدا
5	مواكبة المراجع الخارجي للمستجدات التي تطرأ على القوانين والتشريعات الخاصة بمهنته تزيد من مستوى أدائه المهني.	4,50	0,497	قوية جدا
6	التأهيل العلمي و العملي للمراجع الخارجي يؤثر على جودة التقارير المالية.	4,49	0,507	قوية جدا
البعد الثاني	**الكفاءة المهنية**	4,561	0,426	قوية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

1- في الفقرة رقم (04): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد انه يساوي **4.60**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5}وبالتالي كانت درجة الموافقةللعبارة« مشاركة المراجع الخارجي في الدورات التدريبية والندوات المهنية من شأنه رفع مستوى كفاءته المهنية»قويةجدا بانحراف معياري قدره 0.553.

2- في الفقرة رقم (05): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد انه يساوي **4.50**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5} وبالتالي كانت درجة الموافقةللعبارة« مواكبة المراجع الخارجي للمستجدات التي تطرأ على القوانين والتشريعات الخاصة بمهنته تزيد من مستوى أدائه المهني» قويةجدا بانحراف معياري قدره 0.497.

3- في الفقرة رقم (06): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد انه يساوي **4.49**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5} وبالتالي كانت درجة الموافقةللعبارة« التأهيل العلمي و العملي للمراجع الخارجي يؤثر على جودة التقارير المالية»قوية جدا.بانحراف معياري قدره 0.507.

-عرض وتحليل إجابات مجتمع الدراسة حول الفقرات الخاصة بالبعد الثالث (الاستقلالية والموضوعية):

تم استخدام اختبار العينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (3-16) والذي يبين آراء مجتمع الدراسة حول فقرات البعد الثالث(الاستقلالية والموضوعية) من المحور الأول.

جدول رقم (3-16): تحليل فقرات البعد الثالث (الاستقلالية والموضوعية)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
7	يكون المراجع الخارجي مستقلا من خلال عدم تدخل العميل أو أي سلطة عليا في الدور الذي يقوم به من إعداد برنامج المراجعة وخطوات العمل ومجال الفحص.	4,31	0,530	قوية جدا
8	استقلالية المراجع الخارجي في إعداد وكتابة تقريره الموضح لعملية الفحص مع إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص ولا ينبغي تدخل الغير لتحريف أو تعديل هذه الحقائق.	4,43	0,558	قوية جدا
9	يبين تقرير المراجع الخارجي رأيه بوضوح بشأن صدق وعدالة القوائم المالية ومدى امتثالها للقوانين و الأنظمة النافذة.	4,20	0,759	قوية جدا
10	تحديد قيمة أتعاب المراجع الخارجي و طريقة سدادها تؤثر على استقلاله ونزاهته.	4,43	0,558	قوية
11	يلتزم المراجع بالحياد والموضوعية عند تقييم أدلة وقرائن الإثبات في عملية المراجعة.	4,49	0,562	قوية جدا
12	قوة شخصية المراجع الخارجي و مدى تمكنه من التمتع بالموضوعية أثناء تأديته	4,49	0,507	قوية

	لمهامه يزيد من قدرة اكتشافه للأخطاء والإبلاغ عنها.			جدا
البعد الثالث	**الاستقلالية و الموضوعية**	4,39	0,352	قوية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

1- في الفقرة رقم (12): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد انه يساوي **4.55**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5}وبالتالي كانت درجة الموافقةللعبارة« قوة شخصية المراجع الخارجي و مدى تمكنه من التمتع بالموضوعية أثناء تأديته لمهامه يزيد من قدرة اكتشافه للأخطاء والإبلاغ عنها»قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.507.

2- في الفقرة رقم (11): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد انه يساوي **4.49**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5}وبالتالي كانت درجة الموافقة للعبارة« يلتزم المراجع بالحياد والموضوعية عند تقييم أدلة وقرائن الإثبات في عملية المراجعة» .قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.562.

3- في الفقرة رقم (08): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد انه يساوي **4.43**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5} وبالتالي كانت درجة الموافقةللعبارة « استقلالية المراجع الخارجي في إعداد وكتابة تقريره الموضح لعملية الفحص مع إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص ولا ينبغي تدخل الغير لتحريف أو تعديل هذه الحقائق» .قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.558.

4- في الفقرة رقم (10): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد انه يساوي **4.43**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5} وبالتالي كانت درجة الموافقةللعبارة« تحديد قيمة أتعاب المراجع الخارجي و طريقة سدادها تؤثر على استقلاله و نزاهته» .قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.558.

5- في الفقرة رقم (07): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد انه يساوي **4.31**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5} وبالتالي كانت درجة الموافقةللعبارة« يكون المراجع الخارجي مستقلا من خلال عدم تدخل العميل أو أي سلطة عليا في الدور الذي يقوم به من إعداد برنامج المراجعة وخطوات العمل ومجال الفحص» .قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.530.

6- في الفقرة رقم (09): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد انه يساوي **4.20**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5} وبالتالي كانت درجة الموافقةللعبارة« يبين تقرير المراجع الخارجي رأيه بوضوح بشأن صدق وعدالة القوائم المالية و مدى امتثالها للقوانين و الأنظمة النافذة» قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.530.

❖ **عرض وتحليل إجابات مجتمع الدراسة حول الفقرات الخاصة بالمحور الثاني(المعلومات المحاسبية وموثوقيتها)**: تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالمحور الثاني من الاستبانة الخاصة بالمعلومات المحاسبية و موثوقيتها لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، واستخدام اختبار العينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول أدناه.

جدول رقم (3–17): تحليل فقرات المحور الثاني (المعلومات المحاسبية وموثوقيتها)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
13	تعتبر موثوقية المعلومة المحاسبية وصدقها في التعبير المحاسبي عن الأحداث المالية من أهم خصائصها الجوهرية.	4,42	0,507	قوية جدا
14	تعبر المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجع الخارجي في الغالب على صدق الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة المالية.	4,43	0,502	قوية جدا
15	تتوافق المعلومات المعروضة في البيانات المالية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي مع واقع وحقيقة المركز المالي للمؤسسة.	4,34	0,539	قوية جدا
16	تدعم تقارير المراجع الخارجي موثوقية المعلومات المحاسبية.	4,51	0,562	قوية جدا
17	يتضمن تقرير المراجع الخارجي معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها لسنوات سابقة.	4,49	0,507	قوية جدا
18	يعتمد صدق البيانات المالية على احتوائها معلومات محاسبية خالية من التحريف والتضليل.	4,37	0,646	قوية جدا
19	شفافية المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها يلبي احتياجات جميع المستخدمين ويضمن إتخاذ قرارات سليمة.	4,30	0,639	قوية جدا
20	مقدرة المراجع الخارجي على تقديم معلومات محايدة و خالية من التحيز.	4,40	0,553	قوية جدا
21	الإلتزام بالضوابط القانونية لمهنة المراجعة الخارجية يؤثر في مصداقية المعلومات المحاسبية وموثوقيتها.	4,43	0,402	قوية جدا
22	ترتبط جودة المعلومة المحاسبية بأهميتها النسبية.	4,57	0,502	قوية جدا

المحور الثاني	**المعلومات المحاسبية و موثوقيتها**	4,43	0,333	قوية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

1- في الفقرة رقم (22): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.57**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5}وبتالي كانت درجة الموافقة للعبارة« ترتبط جودة المعلومة المحاسبية بأهميتها النسبية»قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.502.

2- في الفقرة رقم (12): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.52**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5} وبالتالي كانت درجة الموافقة للعبارة« تعتبر موثوقية المعلومة المحاسبية وصدقها في التعبير المحاسبي عن الأحداث المالية من أهم خصائصها الجوهرية» قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.507.

3- في الفقرة رقم (16): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.51**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5} وبالتالي كانت درجة الموافقة للعبارة« تدعم تقارير المراجع الخارجي موثوقية المعلومات المحاسبية» قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.562.

4- في الفقرة رقم (17): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.49**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5} وبالتالي كانت درجة الموافقة للعبارة« يتضمن تقرير المراجع الخارجي معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها لسنوات سابقة.» قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.532.

5- في الفقرة رقم (14):بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.43**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5} وبالتالي كانت درجة الموافقة للعبارة« تعبر المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجع الخارجي في الغالب على صدق الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة المالية.» قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.502.

6- في الفقرة رقم (21): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.41**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5}وبالتالي كانت درجة الموافقة للعبارة« الإلتزام بالضوابط القانونية لمهنة المراجعة الخارجية يؤثر في مصداقية المعلومات المحاسبية وموثوقيتها.» قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.402.

7- في الفقرة رقم (20): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.40**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5}وبالتالي كانت درجة الموافقة للعبارة« مقدرة المراجع الخارجي على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز. »قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.553.

8- في الفقرة رقم (18): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.37**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5}وبالتالي كانت درجة الموافقة للعبارة« يعتمد صدق البيانات المالية على احتوائها معلومات محاسبية خالية من التحريف والتضليل» قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.646.

9- في الفقرة رقم (15): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.34**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5}وبالتالي كانت درجة الموافقة للعبارة« تتوافق المعلومات المعروضة في البيانات المالية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي مع واقع وحقيقة المركز المالي للمؤسسة» قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.539.

10- في الفقرة رقم (19): بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي **4.30**وهو ينتمي إلى المجال {4.2-5}وبالتالي كانت درجة الموافقة للعبارة«شفافية المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها يلبي احتياجات جميع المستخدمين ويضمن إتخاذ قرارات سليمة. » قوية جدا بانحراف معياري قدره 0.639.

المطلب الثاني: دراسة الإرتباط واختبار فرضيات الدراسة:

أولا: دراسة الإرتباط

من أجل تحديد العلاقة بين المتغيرين المستقل و لتابع بين محاور الدراسة Xو Yو تحديد مقدار الإرتباط بينهما، سيتم حساب معامل الارتباط(Person) و يأخذ المعامل قيمة محصورة بين 1 و -1 و تدل إشارته على اتجاه العلاقة، طردية (موجبة)أو عكسية (سالبة).

جدول رقم(3-18): معامل الارتباط بيرسون بين المراجع الخارجيX و موثوقية المعلومات المحاسبيةY

البيان	X	Y
معامل الارتباط بيرسون	0.573	
مستوى الدلالة	00	
حجم العينة	35	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة.

سيتم اختبار الفرضيات الفرعية ثم بعد ذلك الإجابة على الفرضية الرئيسية.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** تنص الفرضية الفرعية الأولى على أنه يوجد اثر لمعايير ومبادئ المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية ملائمة وسيتم اختبار هذه الفرضية باستخدام أسلوب الانحدار الخطي

البسيط(**الملحق رقم7**) لمعرفة العلاقة التأثيرية لمعايير ومبادئ المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية ملائمة ويمكن كتابة الفرضية على الشكل التالي:

H0: لا يوجد اثر لمعايير ومبادئ المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية ملائمة عند مستوى دلالة 0.05.

H1:يوجد اثر لمعايير ومبادئ المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية ملائمة عند مستوى دلالة 0.05.

وقد كانت أهم نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (معايير ومبادئ المراجعة الخارجية) والمتغير التابع (توفير معلومات محاسبية ملائمة) متضمنة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3–19): نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

معامل الارتباط r	0.502			
قيمة (f)= 11.106	القيمة الاحتمالية= 0.000عند 0.05 =α			
المتغير	معاملات غير موحدة		معاملات موحدة	قيمة (t)	معنوية (t)
	B	Seb	بيتا		
	2.808	0.491		5.716	0.000
معاييرومبادئ المراجعة	0.365	0.110	0.502	3.333	0.002

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

يظهر من الجدول السابق أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد R^2 قد بلغت قيمتها 0.452، وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل(معايير ومبادئ المراجعة الخارجية) في سلوك المتغير التابع (توفير معلومات محاسبية ملائمة) بنسبة 45.2%،وأن باقي النسبة والمقدرة ب 54.8% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير معايير ومبادئ المراجعة الخارجية. وبلغ معامل الارتباط (r)القيمة 0.502وهو يعبر عن ارتباط جيد والعلاقة بين المتغيرين طردية لان قيمة معامل الارتباط موجبة، كما تشير قيمة f التي ظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين.

في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الانحدار) والتي تمثل معامل المتغير المستقل (معايير ومبادئ المراجعة الخارجية) 0.365مما يشير إلى العلاقة الايجابية بين المتغيرين إحصائيا. وقد ظهرت مستوى المعنية 0.002 وهى اصغر من 0.05 مما يشير إلى معنوية الميل. أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد

بلغت 2.808بمستوى معنية 0.000 وهي أقل من 0.05 ما يشير إلى معنويتها إحصائيا، وبالتالي مما سبق في التحليل لنتائج الاختبار التي يفرضها الجدول يؤدي بنا إلى قبول الفرضية الفرعية الأولى H1 والتي تنص على

✓ يوجد اثر لمعايير ومبادئ المراجعة الخارجية بكل معاييرها و مبادئها و قواعدها في توفير معلومات محاسبية ملائمة عند مستوى دلالة 0.05.

وبذلك نموذج الانحدار البسيط يكون وفق الشكل التالي:Y= 2.808+0.365 X

تبين المعادلة أن كل تغير في معايير ومبادئ المراجعة الخارجية بوحدة واحدة يقابله تغير في معلومات محاسبية ملائمة بمقدار 0.365

*اختبار **الفرضية الفرعية الثانية:** تنص الفرضية الفرعية الثانية على أنه يوجد اثر للكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تحقيق جودة البيانات المالية وسيتم اختبار هذه الفرضية باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط(**الملحق رقم7**) لمعرفة العلاقة التأثيرية للكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تحقيق جودة البيانات المالية ويمكن كتابة الفرضية على الشكل التالي:

✓ Ho لا يوجد اثرللكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تحقيق جودة البيانات المالية عند مستوى دلالة 0.05.

✓ H1: يوجد اثرللكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تحقيق جودة البيانات المالية عند مستوى دلالة 0.05.

وقد كانت أهم نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (الكفاءة المهنية) والمتغير التابع (تحقيق جودة البيانات المالية) متضمنة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3–20): نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

معامل الارتباط r	0.521			
قيمة (f)=13.701	القيمة الاحتمالية= 0.000عند 0.05 =α			
المتغير	معاملات غير موحدة		معاملات موحدة	قيمة (t)	معنوية (t)
	B	Seb	بيتا		
	3.647	0.609		5.990	0.000
الكفاءة المهنية	0.273	0.133	0.221	6.304	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

يظهر من الجدول السابق أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد R^2قد بلغت قيمتها 0.462، وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (الكفاءة المهنية) في سلوك المتغير التابع (تحقيق جودة البيانات المالية) بنسبة 46.2%، وأن باقي النسبة والمقدرة ب 53.8% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير الكفاءة المهنية. وبلغ معامل الارتباط (r)القيمة 0.521وهو يعبر عن ارتباط جيد والعلاقة بين المتغيرين طردية لان قيمة معامل الارتباط موجبة، كما تشير قيمة fالتي ظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين.

في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الانحدار) والتي تمثل معامل المتغير المستقل (الكفاءة المهنية) 0.273مما يشير إلى العلاقة الايجابية بين المتغيرين إحصائيا. وقد ظهرت مستوى المعنوية 0.000 وهى اصغر من 0.05 مما يشير إلى معنوية الميل. أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 3.674بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 ما يشير إلى معنويتها إحصائيا، وبالتالي مما سبق في التحليل لنتائج الاختبار التي يفرضها الجدول يؤدي بنا إلى قبول الفرضية الفرعية الثانيةH1 والتي تنص على :

يوجد اثرللكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تحقيق جودة البيانات المالية عند مستوى دلالة 0.05

وبذلك نموذج الانحدار البسيط يكون وفق الشكل التالي:$Y= 3.647+0.237\ X$

تبين المعادلة ان كل تغير للكفاءة المهنية للمراجع الخارجي بوحدة واحدة يقابله تغير في جودة البيانات المالية بمقدار 0.237

***اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** تنص الفرضية الفرعية الثالثة على أنه يوجد اثر لاستقلالية وموضوعية المراجع في توفير معلومات ذات جودة ودقة عالية وسيتم اختبار هذه الفرضية باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط (**الملحق رقم) 7**لمعرفة العلاقة التأثيرية لاستقلالية والموضوعية المراجع في توفير معلومات محاسبية ملائمة ويمكن كتابة الفرضية على الشكل التالي:

- ✓ Ho: لا يوجد اثر لاستقلالية وموضوعية المراجع في توفير معلومات ذات جودة ودقة عالية عند مستوى دلالة 0.05.
- ✓ H1: يوجد اثرلاستقلالية وموضوعية في توفير معلومات ذات جودة ودقة عالية عند مستوى دلالة 0.05.

وقد كانت أهم نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (استقلالية وموضوعية المراجع) والمتغير التابع (توفير معلومات ذات جودة ودقة عالية) متضمنة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3–21): نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

معامل الارتباط r	0.567				
قيمة (f)=14.208 القيمة الاحتمالية= 0.000عند 0.05 =α					
المتغير	معاملات غير موحدة		معاملات موحدة	قيمة (t)	معنوية (t)
	B	Seb	بيتا		
	2.227	0.620		3.672	0.000
لاستقلالية والموضوعية	0.492273	0.141	0.520	4.494	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظامSPSS

يظهر من الجدول السابق أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد R^2قد بلغت قيمتها 0.470، وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (استقلالية وموضوعية المراجع) في سلوك المتغير التابع (توفير معلومات ذات جودة ودقة عالية) بنسبة 47%،وأن باقي النسبة والمقدرة ب 53% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير استقلالية المراجع الخارجي، وبلغ معامل الارتباط (r) القيمة 0.567وهو يعبر عن ارتباط جيد والعلاقة بين المتغيرين طردية لان قيمة معامل الارتباط موجبة، كما تشير قيمة fالتي أظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين.

في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الانحدار) والتي تمثل معامل المتغير المستقل (استقلالية وموضوعية المراجع) 0.492مما يشير إلى العلاقة الايجابية بين المتغيرين إحصائيا. وقد ظهرت مستوى المعنوية 0.000 وهى اصغر من 0.05 مما يشير إلى معنوية الميل. أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 2.277بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 ما يشير إلى معنويتها إحصائيا، وبالتالي مما سبق في التحليل لنتائج الاختبار التي يفرضها الجدول يؤدي بنا إلى قبول الفرضية الفرعية الثالثةH1 والتي تنص على: يوجد اثرلاستقلالية وموضوعية المراجع في توفير معلومات ذات جودة ودقة عالية عند مستوى دلالة 0.05.

وبذلك نموذج الانحدار البسيط يكون وفق الشكل التالي:$Y= 2.277+0.492\ X$

تبين المعادلة ان كل تغير في استقلالية وموضوعية المراجع بوحدة واحدة يقابله تغير في معلومات ذات جودة ودقة عالية بمقدار 0.492.

اختبار الفرضية الرئيسية:تنص الفرضية الرئيسية على أنه يوجد اثر للمراجع الخارجي في تعزيز خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية وسيتم اختبار هذه الفرضية باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط(**الملحق رقم7**)لمعرفة

العلاقة التأثيرية للمراجع الخارجي في تعزيز خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية ويمكن كتابة الفرضية على الشكل التالي:

- ✓ Ho: لا يوجد اثرللمراجع الخارجي في تعزيز خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة 0.05
- ✓ H1: يوجد اثرللمراجع الخارجي في تعزيز خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة 0.05

وقد كانت أهم نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (المراجع الخارجي) والمتغير التابع (تعزيز خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية) متضمنة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3–22): نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية

معامل الارتباط r	0.573			
قيمة (f)= 16.110	القيمة الاحتمالية= 0.000عند 0.05 =α			
المتغير	معاملات غير موحدة		معاملات موحدة	قيمة (t)	معنوية (t)
	B	Seb	بيتا		
	1.616	0.704		5.293	0.000
المراجع الخارجي	0.634	0.158	0.573	4.014	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

يظهر من الجدول السابق أن القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد R^2قد بلغت قيمتها 0.470، وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (المراجع الخارجي) في سلوك المتغير التابع (تعزيز خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية) بنسبة 47%، وأن باقي النسبة والمقدرة ب 53% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير المراجع الخارج. وبلغ معامل الارتباط (r)القيمة 0.567وهو يعبر عن ارتباط جيد والعلاقة بين المتغيرين طردية لان قيمة معامل الارتباط موجبة، كما تشير قيمة f التي ظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين.

في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الانحدار) والتي تمثل معامل المتغير المستقل (المراجع الخارجي) 0.634مما يشير إلى العلاقة الايجابية بين المتغيرين إحصائيا. وقد ظهرت مستوى المعنوية 0.000 وهى اصغر من 0.05 مما يشير إلى معنوية الميل. أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 1.616بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 ما يشير إلى معنويتها إحصائيا، وبالتالي مما سبق في التحليل لنتائج الاختبار التي يفرضها الجدول يؤدي بنا إلى قبول الفرضية الرئيسيةH1 والتي تنص على :

✓ يوجد اثرللمراجع الخارجي في تعزيز خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة 0.05

وبذلك نموذج الانحدار البسيط يكون وفق الشكل التالي: Y= 1.616+0.634 X

تبين المعادلة ان كل تغير في للمراجع الخارجي بوحدة واحدة يقابله تغير في تعزيز خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية بمقدار 0.634.

المطلب الثالث: أثر السمات الشخصية لعينة الدراسة

تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي" Anova(**انظر الملحق رقم 08**)،لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول "المراجع الخارجي و دوره في تعزيز خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية"تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

أولا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الفئة العمرية

جدول رقم(3-23) : نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الفئة العمرية.

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	15,505	23	0,674	2,781	0,061
	بين المجموعات	2,667	11	0,242		
	المجموع	18,171	34			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.061 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء مفردات مجتمع الدراسة يعزى لمتغير السن عند مستوى دلالة 0.05.

ثانيا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي و الوظيفة

1- اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

جدول رقم(3-24): نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

	مصدر التباين	مجموع	درجة الحرية	متوسط	قيمة F	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	27,019	23	1,175	0,946	0,567
	بين المجموعات	13,667	11	1,242		
	المجموع	40,686	34			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.567 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء مفردات مجتمع الدراسة يعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة 0.05.

2-اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

جدول رقم(3-25): نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	14,305	23	0,622	0,789	0,697
	بين المجموعات	8,667	11	0,788		
	المجموع	22,971	34			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

بين الجدول قيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.697 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء مفردات مجتمع الدراسة يعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05.

ثالثا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة

جدول رقم(3-26): نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة للخبرة

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	8,005	23	0,348	0,919	0,588
	بين المجموعات	4,167	11	0,379		
	المجموع	12,171	34			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد مجتمع الدراسة ونظام SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.588 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء مفردات مجتمع الدراسة يعزى لمتغير الخبرةعند مستوى دلالة 0.05.

خلاصة:

تم في هذا الفصل معالجة الجانب التطبيقي لهذا الموضوع من خلال استخدام برنامج (spss)لتحليل اراء عينة من المراجعين الخارجيين بالجزائر و نخبة من الأساتذة المختصين في المحاسبة لتأكيد أهمية معايير ومبادئ المراجعة الخارجية كركيزة اساسية يعتمد عليها في اداء مهمة المراجعة ضف إلى ذلك الصفات التي ينبغي أن يتحلى بها المراجع الخارجي وتأثير كفاءته العلمية و العملية في تحقيق الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية و التي من شأنها إضفاء الثقة و المصداقية للقوائم المالية لدى جميع الأطراف المستخدمة لها.

ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي لإجابتهم توصلنا إلى:

- ✓ موافقة أغلبية المستجوبين على مساهمة معايير و مبادئ المراجعة الخارجية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- ✓ موافقة أغلبية المستجوبين على أهمية الكفاءة المهنية في عمل المراجع الخارجي و إجماعهم على أن التأهيل العلمي والعملي من شأنه أن يساهم في تحقيق المصداقية للمعلومات المحاسبية.
- ✓ تأكيد أغلبية العينة محل الدراسة على التأثير الكبير لاستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي في توفير معلومات ذات جودة ودقة عالية.

الخاتمة

الخاتمة:

نظرا لأن القوائم المالية التي تقدمها إدارة المؤسسة سوف تستخدم من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها فإن تعارض المصالح قد يدفع الإدارة إلى تقديم معلومات مضللة وغير سليمة حتى تظهر في الصورة الناجحة والقوية، لمثل هذه الحالات وغيرها بات من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد و مستقل يعطي رأي فني محايد حول مصداقية هذه القوائم المالية و مدى سلامة عرضها وإعطائها الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة، وبهذا أصبح للمراجع الخارجي دورا هاما بل وريادي في إضفاء الثقة على هاته القوائم من خلال التقارير التي يعدها بعد بذل العناية المهنية الواجبة و الإلتزام بأخلاقيات المهنة بالاستناد إلى قواعد ومعايير المراجعة وذلك من أجل كسب ثقة كل من قارئي و مستخدمي هذه القوائم وكل الأطراف ذات الصلة. الأمر الذي جعل المراجع الخارجي يعد بمثابة الضامن و الوكيل لسلامة وشرعية هاته القوائم المالية و ما تحتويه من معلومات محاسبية، هذه الأخيرة و حتى تؤدي الدور الاقتصادي المنوط بها يجب أن تكون ذات جودة عالية بتصافها بالملاءمة و الموثوقية من خلال الصدق في التعبير عن كل الأحداث و التعاملات التي قامت بها المؤسسة بكل حيادية وموضوعية، وبذلك أضحى إعداد القوائم والتقارير المالية عن الوضع المالي يستدعي الكثير من الدقة والعناية و الصدق في التعبير من الداخل ليلقى الاهتمام من الخارج.

ومن خلال الدراسة الميدانية لمجموعة من المراجعين الخارجيين في ولاية سوق أهراس وخارجها وبعض الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة، حاولنا معرفة مدى فعالية دور المراجع الخارجي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية، من خلال استبيان موجه للعينة ثم القيام بتحليله، و لقد توصلنا إلى جملة من النتائج نذكر منها:

نتائج اختبار صحة الفرضيات: تم إدراج في بداية الدراسة مجموعة من الفرضيات للإجابة عن التساؤلات المطروحة وعلى أساس ما تم دراسته توصلنا إلى:

- الفرضية الأولى: "تسعى المراجعة الخارجية بكل معاييرها و مبادئها و قواعدها لتوفير معلومات محاسبية ملائمة". فرضية مؤكدة؛ حيث أن الالتزام و التطبيق السليم لمعايير و مبادئ و قواعد المراجعة الخارجية يضمن الحصول على معلومات محاسبية تلبي احتياجات جميع المستخدمين وتضمن اتخاذهم لقرارات مناسبة.

- ❖ الفرضية الثانية: "تساهم الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي مساهمة فعالة في تحقيق جودة البيانات المالية". فرضية مؤكدة؛ حيث أن التأهيل العلمي و العملي للمراجع الخارجي ومشاركته في الدورات التدريبية مع مواكبة المستجدات يرفع من مستوى كفاءته المهنية ويؤثر ايجابا على جودة التقارير المالية.
- ❖ الفرضية الثالثة: "تؤثر استقلالية المراجع الخارجي و موضوعيته تأثيراً بالغا في توفير معلومات ذات جودة و دقة عالية"، فرضية مؤكدة؛ إذ تعتبر استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي الحجر الأساسي لبناء شخصيته و أهم مقومات مهنته ولها تأثيرا بالغا في توفير معلومات على درجة عالية من الجودة والدقة.

نتائج الدراسة:

ساعدتنا عملية تحليل نتائج الاستبيان على تأكيد و دعم الجانب النظري وتجسد ذلك من خلال النتائج التالية:

- وجود تجاوب من أفراد عينة الدراسة لفروع المحور الأول سواء تعلق الأمر بمعايير و مبادئ المراجعة الخارجية أو بصفات المراجع الخارجي كونها عوامل تساهم بشكل فعال في زيادة الثقة في موثوقية المعلومات المحاسبية .
- نظرا لأهمية المعلومات المحاسبية وباعتبارها جوهر عملية إتخاذ القرارات بالنسبة للمستخدمين وجب وجود شخص محايد ومستقل يأكد صحة وصدق هذه المعلومات.
- أن المعلومات الجيدة هي المعلومات الأكثر نفع و فائدة وحتى تحقق المعلومات المحاسبية الجودة المطلوبة يجب أن تكتسب مجموعة من الخصائص النوعية أهمها الموثوقية، الملاءمة، قابلية الفهم و قابلية المقارنة.
- أن توفير المؤسسة لمعلومات محاسبية ذات جودة تعبر فعلا عن واقعها الاقتصادي تعزز الثقة لدى المستخدمين وغيرهم، لذلك فإن أي تضليل أو تحريف في هذه المعلومات من شأنه أن يفقدها أهمتها ويفقد ثقة المستخدمين فيها.
- للمراجع الخارجي دور فعال و ريادي في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية.
- ان كفاءة المراجع الخارجي وتمتعه بكامل الاستقلالية والحيادية يعزز قدرته على اكتشاف الأخطاء والغش بشتى أنواعه والتصريح عنه في تقاريره بكل شفافية.

التوصيات و الاقتراحات:

خلص هذا البحث إلى التوصيات و الاقتراحات التالية:

- ينبغي للمنظمات المهنية متابعة تطوير اداء المراجعين الممارسين للمهنة واطلاعهم على كل المستجدات.
- تطوير وتحسين البرامج التعليمة بالجامعات و المعاهد المتخصصة بما يتناسب و مهنة المراجعة.
- ضرورة أن تتخذ الشركات كافة الإجراءات التي من شأنها رفع درجة الثقة والشفافية للمعلومات المحاسبية وتسهيل مهام المراجع الخارجي خاصة من حيث تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
- ينبغي إعطاء أهمية للتوصيات و الاقتراحات التي يقدمها المراجع الخارجي في تقريره النهائي.
- يجب تدعيم و ترسيخ استقلالية المراجع الخارجي سواءا في شخصه أو تفكيره من أجل إعداد تقارير عادلة وموثوقة.
- يجب التحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية ودقتها و مصادرها من أجل الإعتماد عليها في أتخاذ القرارات.

افاق الدراسة:

تم الطرق في هذه الدراسة إلى الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وتم ملاحظة أنه موضوع قابل للتجديد نظرا للتغيرات التي تعرفها الأنظمة والقوانين وكذا تطور نظم المعلومات لذا نرجو اجراء دراسات أخرى تتناول على سبيل المثال لا الحصر:

- مدى تأثير تقرير المراجع الخارجي على اداء المؤسسات الإقتصادية في المستقبل.
- مساهمة المراجع الخارجي في دعم الثقة في البيانات الالكترونية.
- أثر المراجعة الإلكترونية على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة و معاييرها ، منشورات مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، كلية التجارة، جامعة القاهرة مصر، 2000.

2- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة– شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية–، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2010.

3- عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، اسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر،.2007

4- عبد الوهاب نصر علي وآخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية و الأمريكية مكتبة الاقتصاد، جامعة الإسكندرية، مصر، 2020.

5- الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.

6- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

7- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

8- محمد التوهامي طواهر و مسعود الصديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات– إطار نظري و الممارسة التطبيقية– الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2006.

9- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.

10- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية-،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

11- مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2014.

12– منصور حامد وآخرون، الأصول العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، مقررات الفرقة الثالثة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2019.

13- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006.

14- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.

15- حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق– المراجعة نظريا –الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، عمان، الأردن، 2003.

16- أحمد محمد نور و آخرون، دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

17- مؤيد راضي خنفر، غسان سلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية – مدخل نظري وتطبيقي –، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الاردن،2006.

18- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية – أسس الإعداد و العرض و التحاليل –،الدار الجامعية، مصر، 2002.

19- ابراهيم بومزايد، التقارير المالية – أسس الإعداد و العرض و التحاليل – الطبعة الأولى، الدار الجزائرية للنشر و التوزيع، 2018.

20- ربحي مصطفى عليان، إدارة المعرفة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، 2008.

21- أحمد لطفي أمين السيد، نظرية المحاسبة– منظور التوافق الدولي–، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2005.

22- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية – الطبعة الاولى، دار وائل للطباعة و النشر عمان، الأردن، 2000.

23- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات– الإطار النظري –، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.

24- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث– الإطار الدولي أدلة و نتائج التدقيق – ،الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر و التوزيع عمان، الأردن، 2009.

25- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع، بيروت، لبنان، 2004.

26- علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية – نظرية وتطبيق –، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2015.

27- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الاسكندرية،2002 /2003.

28- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية-، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2006.

29- رأفت سلامة محمود وأخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2011.

ثانيا: المجلات

1- سوميه قحموش، دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، مجلة العلوم الإنسانية،المجلد22،العدد01،جامعة بسكرة، الجزائر، 2022.

2- مروة مويسي، عجيلة محمد، ركائز و مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر– رؤية مستقبلية- مجلة إقتصاد المال و الأعمال، المجلد 03، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، جوان 2008.

3- صافية بومصباح ، الحسين بلعجور، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و الأداء المالي للمؤسسات- دراسة لعينة من المؤسسات بولاية برج بوعريريج -، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة، المجلد03، العدد01، جامعة الجزائر3، 2018.

4- نور الدين بهلول ،دور المعلومة المحاسبية في تحسين الأداء الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الاقتصاد الجديد، الجزائر، العدد04،سبتمبر2012.

5- عباس حيدر العطار وأخرون، دور مستخدمي المعلومات المحاسبية في تحقيق رضا الزبون في ظل استخدام المحاسبة الرشيدة – دراسة عملية في الشركات الصناعية المسجلة في سوق الأوراق المالية-، مجلة الكلية، المجلد11، العدد02، جامعة القادسية، العراق، 2019.

6- نورالدين جرد، مراد آيت محمد، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي و منظور المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد الأول، جامعة الجزائر 3، جوان 2008.

7- رابح طويرات، أهمية الموازنة بين خاصيتي الملائمة و الموثوقية في تعزيز جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية— دراسة عينة من مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائر-، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 6، العدد 2، جامعة لمسيلة، الجزائر، ديسمبر 2021.

8- نورالدين أحمد قايد، إسلام هلايلي، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد 04، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، جوان 2019.

9- مروة بوقدوم، قياس جودة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية و علاقته بتحسين إتخاذ القرار الاستثمار يالرأسمالي— دراسة تطبيقية على مؤسسة باورفول انشاءات كبرى للأشغال العمومية -، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، جامعة البليدة، الجزائر، 2021.

10- حكيم نشاد، وئام حمداني، العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية— دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة الجزائرية -، مجلة آفاق للبحوث و الدراسات، المجلد 05، العدد 01، الجزائر ، جانفي 2022.

11-كمال زواق، التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من التحريف والتلاعب بالقوائم المالية— دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين -، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد07،جامعة المدية، الجزائر، أفريل 2017.

12-محمد حولي، مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الاخطاء و الغش في القوائم المالية— دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر- مجلة روئ اقتصادية ،المجلد 07، العدد 02، جامعة الوادي، الجزائر ، ديسمبر 2017.

13-سارة عراب، مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش و الأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد09، جامعة شلف، الجزائر، جوان 2018، ص ص 482- 483.

14- لخضر لعروس، يحي سعيدي، امكانية استخدام قانون بنفورد في الكشف المبكر عن الأخطاء و الغش في البيانات المحاسبية و المالية، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية – ،المجلد 27، العدد 02،جامعة الجلفة، الجزائر.

15-أمينة سوياد، الغش المحاسبي و دوافع ارتكابه— دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في سطيف-، مجلة دراسات متقدمة في المالية و المحاسبة، المجلد 04، العدد01، جامعة سطيف، الجزائر، 2021.

16-إسماعيل سبتي، عباس فرحات، دور محافظ الحسابات في اكتشاف الغش و أخطاء القوائم المالية- دراسة عينة من محافظي الحسابات-، مجلة التواصل في الاقتصاد و إدارة القانون، المجلد 26، العدد 04 ،جامعة المسيلة، الجزائر، ديسمبر 2020.

17- اسامة عمر جعارة، أساسيات المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال- الغش في البيانات المالية للمساهمة العامة- مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 39، العدد 02، الأردن، 2012.

18- امينة بوفرح، مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية، مجلة المالية و حوكمة الشركات، المجلد 04، العدد 02 ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ام البواقي ، 2020 .

19-فاتح سردوك، معيار استقلال مراجع الحسابات الخارجي في مواجهة احتياجات العملاء، مجلة البحوث والدراسات، العدد 01، الوادي الجزائر، أفريل2004.

20-نوح لبوز، مبارك بوعلاق، مظاهر وحدود مبدأ استقلالية مراجع الحسابات في الكشف عن الفساد في بيئة المحاسبة الجزائرية- دراسة تحليلية انتقادية – المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2020.

21-محمد جربوع، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 76، العدد 26، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2004.

22-خيضر خنفري، المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة، مجلة الدراسات المالية و الاقتصادية، العدد 10،الجزء02،جامعة الوادي الجزائر،2017.

ثالثا: الأطروحات و الرسائل

❖ **أطروحات الدكتوراه**

1- فاتح طواف، المراجعة الخارجية للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية- إرساء معايير التدقيق -مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سوق أهراس، 2021/2020.

2- سعاد شدري معمر، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية – حالة تقرير المراجع حول سونلغاز-اطروحة الدكتوراه، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015/2014.

3- نبيل حمادي، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية- دراسة حالة- مذكرة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012/2011.

4- سميحة بوحفص ،أثر خصائص المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية- ،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،الجزائر،2018/2017.

5- صبرينة شراقة، أثر استخدام سياسة التحفظ المحاسبي على ملائمة و موثوقية المعلومات المحاسبية في شركات التأمين الجزائرية – دراسة حالة- أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف، 2019/2018.

6- لبنى بن زاف، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية– دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية – اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2019/2018.

7- زوليخة محامي، دور المراجعة الخارجية في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية للبنوك التجارية– دراسة ميدانية- اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2022/2021.

8- عبد الجليل لخذاري، اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية– دراسة عينة من محافظي الحسابات- اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2019/2018

9- عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية- أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر،2012/2011.

❖ **رسائل الماجيستير**

1- كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2009.

2- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009/2008.

3- صبرينة العايب، **المراجعة الخارجية في ظل اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي الجديد**- دراسة حالة-مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2013/2012.

4- عبدالسلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.

5- كهينة بن عمارة، المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية و الكهربائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2013/2012.

6- أسماء مالوسي، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية- دراسة حالة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق -sonelgaz- SDE، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة جيجل، 2018/2017.

7- بوبكر عميروش ،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة- دراسة ميدانية-مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف،2011/2010.

8- حياة بزقراري، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة-مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر ،2011/2010.

9- محمد أسامة ابراهيم ابو القمصان، العوامل المؤثرة على استقلالية و حياد المراجع الخارجي– دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة -،رسالة ماجستير ، عمادة الدراسات العليا ، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين،2007.

❖ **الجريدة الرسمية:**

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 26 جويلية2008 متعلق بقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوفات المالية و مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجزائر، ملحق 03، عدد 19، مارس 2009.

❖ **الملتقيات:**

1- أحمد الخطيب نمر، فؤاد صديقي، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية، تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)،مداخلة في ملتقى حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، الجزائر ،يومي 30/29 نوفمبر، 2011.

الملاحق

جامعة محمد الشريف مساعدية - سوق أهراس-

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: محاسبة و تدقيق

استمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله و بركاته:

يطيب لنا أن نضع بين ايديكم هذا الاستبيان الذي يهدف للإجابة على الأسئلة المقترحة لدراسة بحثنا الذي يندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان:

"المراجع الخارجي و دوره في تعزيز خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية"

"دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر"

نرجوا من سيادتكم الموقرة الإجابة عن هذا الاستبيان بدقة و موضوعية تعزز من ثقة نتائج الدراسة لتعم الفائدة على الجميع كما نحيطكم علما أن هذه الآراء لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم منا جزيل الشكر والامتنان.

من إعداد الطالبتان:

- حاجي حكيمة
- بوعلاق شهرة

الدكتور المشرف:

بوقفة علاء

الملحق رقم(01):استمارة الاستبيان

نرجو منكم الإجابة بوضع إشارة (X) في الخانة المناسبة.

المعلومات الشخصية:

- الفئة العمرية:

☐ اقل من 30 ☐ من 30إلى 40 سنة

☐ من 41 إلى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة

- المؤهل العلمي:

☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى

- الوظيفة:

☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐ أستاذ جامعي متخصص في المحاسبة

- الخبرة العملية:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ ما بين 5 و 10 سنوات

☐ ما بين 11 و 20 سنة ☐ أكثر 20سنة

المحور الأول: المراجع الخارجي ومقومات مهنته.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	أولا: معايير ومبادئ المراجعة الخارجية					
01	إن التخطيط والأداء الجيد لعملية المراجعة الخارجية ينبثق من التطبيق السليم لمعاييرها و مبادئها.					
02	توجد سياسات واجراءات مكتوبة وواضحة تساهم في تنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية.					
03	يلتزم المراجع الخارجي بتقديم تقرير يلخص فيه كل ما توصل اليه من خلال تنفيذ عملية المراجعة ويكون مكتوب بطريقة لا تحتمل أكثر من معنى.					
	ثانيا: الكفاءة المهنية					
01	مشاركة المراجع الخارجي في الدورات التدريبية والندوات المهنية من شأنه رفع مستوى كفاءته المهنية.					
02	مواكبة المراجع الخارجي للمستجدات التي تطرأ على القوانين والتشريعات الخاصة بمهنته تزيد من مستوى أدائه المهني.					
03	التأهيل العلمي و العملي للمراجع الخارجي يؤثر على جودة التقارير المالية.					
	ثالثا: الاستقلالية و الموضوعية					
01	يكون المراجع الخارجي مستقلا من خلال عدم تدخل العميل أو أي سلطة عليا في الدور الذي يقوم به من إعداد برنامج المراجعة وخطوات العمل ومجال الفحص.					
02	استقلالية المراجع الخارجي في إعداد وكتابة تقريره الموضح لعملية الفحص مع إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص ولا ينبغي تدخل الغير لتحريف أو تعديل هذه الحقائق.					
03	يبين تقرير المراجع الخارجي رأيه بوضوح بشأن صدق وعدالة القوائم المالية و مدى امتثالها للقوانين و الأنظمة النافذة.					
04	تحديد قيمة أتعاب المراجع الخارجي و طريقة سدادها تؤثر على استقلاله و نزاهته.					
05	يلتزم المراجع بالحياد و الموضوعية عند تقييم أدلة و قرائن الإثبات في عملية المراجعة.					
06	قوة شخصية المراجع الخارجي و مدى تمكنه من التمتع بالموضوعية أثناء تأديته لمهامه يزيد من قدرة اكتشافه للأخطاء والإبلاغ عنها.					

المحور الثاني: المعلومات المحاسبية و موثوقيتها .

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعتبر موثوقية المعلومة المحاسبية وصدقها في التعبير المحاسبي عن الأحداث المالية من أهم خصائصها الجوهرية.					
02	تعبر المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجع الخارجي في الغالب على صدق الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة المالية.					
03	تتوافق المعلومات المعروضة في البيانات المالية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي مع واقع وحقيقة المركز المالي للمؤسسة.					
04	تدعم تقارير المراجع الخارجي موثوقية المعلومات المحاسبية.					
05	يتضمن تقرير المراجع الخارجي معلومات تسمح بمقارنتها مع معلومات مماثلة لها لسنوات سابقة.					
06	يعتمد صدق البيانات المالية على احتوائها معلومات محاسبية خالية من التحريف والتضليل.					
07	شفافية المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها يلبي احتياجات جميع المستخدمين ويضمن إتخاذ قرارات سليمة.					
08	مقدرة المراجع الخارجي على تقديم معلومات محايدة و خالية من التحيز.					
09	الإلتزام بالضوابط القانونية لمهنة المراجعة الخارجية يؤثر في مصداقية المعلومات المحاسبية وموثوقيتها.					
10	ترتبط جودة المعلومة المحاسبية بأهميتها النسبية.					

لكم منا جزيل الشكر

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الشريف مساعدية– سوق أهراس–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم :علوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان المعنون ب:

"المراجع الخارجي و دوره في تعزيز خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية"

"دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر"

الرقم	اسم ولقب الأستاذ المحكم	الرتبة العلمية	التخصص	الملاحظات المقدمة	الإمضاء
01	عمار لكحل	استاذ مساعد أ	محاسبة	إضافة بحض الأسئلة التي تشير إلى إحدى خاصيتي الموضوع	
02	بن العايش فاطمة	أستاذ محاضر ب	محاسبة ومالية	الإلتزام بالتعديلات المقترحة	
03	سوالم صلاح الدين	أستاذ	محاسبة	الأخذ بالاعتبار الملاحظات المقدمة	
04	رحاحلية فاروق	استاذ	مالية	حسب	

الملحق رقم :(02)

الصدق الداخلي للفقرات الخاصة بمعايير ومبادئ المراجعة الخارجية

Corrélations

		1ع	2ع	3ع	x1
1ع	Corrélation de Pearson	1	,475**	,327	,747**
	Sig. (bilatérale)		,004	,055	,000
	N	35	35	35	35
2ع	Corrélation de Pearson	,475**	1	,394*	,864**
	Sig. (bilatérale)	,004		,019	,000
	N	35	35	35	35
3ع	Corrélation de Pearson	,327	,394*	1	,698**
	Sig. (bilatérale)	,055	,019		,000
	N	35	35	35	35
x1	Corrélation de Pearson	,747**	,864**	,698**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	35	35	35	35

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي للفقرات الخاصة بالكفاءة المهنية

Corrélations

		4ع	5ع	6ع	x2
4ع	Corrélation de Pearson	1	,471**	,399*	,774**
	Sig. (bilatérale)		,004	,018	,000
	N	35	35	35	35
5ع	Corrélation de Pearson	,471**	1	,677**	,861**
	Sig. (bilatérale)	,004		,000	,000
	N	35	35	35	35
6ع	Corrélation de Pearson	,399*	,677**	1	,832**
	Sig. (bilatérale)	,018	,000		,000
	N	35	35	35	35
x2	Corrélation de Pearson	,774**	,861**	,832**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	35	35	35	35

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي للفقرات الخاصةبالاستقلالية والموضوعية

Corrélations

		7ع	8ع	9ع	10ع	11ع	12ع	x3
7ع	Corrélation de	1	,327	,132	,228	,361*	,072	,558**
	Sig. (bilatérale)		,055	,451	,189	,033	,681	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35
8ع	Corrélation de	,327	1	,278	,338*	,067	,178	,595**
	Sig. (bilatérale)	,055		,106	,047	,702	,305	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
9ع	Corrélation de	,132	,278	1	,278	,386*	,199	,689**
	Sig. (bilatérale)	,451	,106		,106	,022	,253	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
10ع	Corrélation de	,228	,338*	,278	1	,349*	,074	,620**
	Sig. (bilatérale)	,189	,047	,106		,040	,671	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
11ع	Corrélation de	,361*	,067	,386*	,349*	1	,283	,673**
	Sig. (bilatérale)	,033	,702	,022	,040		,099	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
12ع	Corrélation de	,072	,178	,199	,074	,283	1	,471**
	Sig. (bilatérale)	,681	,305	,253	,671	,099		,004
	N	35	35	35	35	35	35	35
x3	Corrélation de	,558**	,595**	,689**	,620**	,673**	,471**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,000	,000	,004	
	N	35	35	35	35	35	35	35

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)

صدق الاتساق الداخلي لفروع المحور الأول

Corrélations

		7ع	8ع	9ع	10ع	11ع	12ع	x3
7ع	Corrélation de	1	,327	,132	,228	,361*	,072	,558**
	Sig. (bilatérale)		,055	,451	,189	,033	,681	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35
8ع	Corrélation de	,327	1	,278	,338*	,067	,178	,595**
	Sig. (bilatérale)	,055		,106	,047	,702	,305	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
9ع	Corrélation de	,132	,278	1	,278	,386*	,199	,689**
	Sig. (bilatérale)	,451	,106		,106	,022	,253	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
10ع	Corrélation de	,228	,338*	,278	1	,349*	,074	,620**
	Sig. (bilatérale)	,189	,047	,106		,040	,671	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
11ع	Corrélation de	,361*	,067	,386*	,349*	1	,283	,673**
	Sig. (bilatérale)	,033	,702	,022	,040		,099	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
12ع	Corrélation de	,072	,178	,199	,074	,283	1	,471**
	Sig. (bilatérale)	,681	,305	,253	,671	,099		,004
	N	35	35	35	35	35	35	35
x3	Corrélation de	,558**	,595**	,689**	,620**	,673**	,471**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,000	,000	,004	
	N	35	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		7ع	8ع	9ع	10ع	11ع	12ع	x3
7ع	Corrélation de	1	,327	,132	,228	,361*	,072	,558**
	Sig. (bilatérale)		,055	,451	,189	,033	,681	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35
8ع	Corrélation de	,327	1	,278	,338*	,067	,178	,595**
	Sig. (bilatérale)	,055		,106	,047	,702	,305	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
9ع	Corrélation de	,132	,278	1	,278	,386*	,199	,689**
	Sig. (bilatérale)	,451	,106		,106	,022	,253	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
10ع	Corrélation de	,228	,338*	,278	1	,349*	,074	,620**
	Sig. (bilatérale)	,189	,047	,106		,040	,671	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
11ع	Corrélation de	,361*	,067	,386*	,349*	1	,283	,673**
	Sig. (bilatérale)	,033	,702	,022	,040		,099	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35
12ع	Corrélation de	,072	,178	,199	,074	,283	1	,471**
	Sig. (bilatérale)	,681	,305	,253	,671	,099		,004
	N	35	35	35	35	35	35	35
x3	Corrélation de	,558**	,595**	,689**	,620**	,673**	,471**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,000	,000	,004	
	N	35	35	35	35	35	35	35

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الصدق الداخلي للفقرات الخاصة بالمعلومات المحاسبية و موثوقيتها

Corrélations

		13ع	14ع	15ع	16ع	17ع	18ع	19ع	20ع	21ع	22ع	Y
13ع	Corrélation de	1	,429*	,234	,130	,428*	,241	,106	-,084	,083	,149	,429*
	Sig. (bilatérale)		,010	,177	,458	,010	,163	,543	,632	,637	,394	,010
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
14ع	Corrélation de	,429*	1	,528**	,238	,314	,402*	,354*	,318	,417*	,400*	,710**
	Sig. (bilatérale)	,010		,001	,168	,067	,017	,037	,063	,013	,017	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
15ع	Corrélation de	,234	,528**	1	,372*	,234	,468**	,502**	,710**	,310	,016	,729**
	Sig. (bilatérale)	,177	,001		,028	,177	,005	,002	,000	,070	,929	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
16ع	Corrélation de	,130	,238	,372*	1	,336*	,593**	,477**	,170	,134	-,030	,585**
	Sig. (bilatérale)	,458	,168	,028		,048	,000	,004	,328	,443	,865	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
17ع	Corrélation de	,428*	,314	,234	,336*	1	,331	,288	,021	,198	,149	,534**
	Sig. (bilatérale)	,010	,067	,177	,048		,052	,094	,905	,254	,394	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
18ع	Corrélation de	,241	,402*	,468**	,593**	,331	1	,680**	,313	,220	-,039	,726**
	Sig. (bilatérale)	,163	,017	,005	,000	,052		,000	,067	,203	,824	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
19ع	Corrélation de	,106	,354*	,502**	,477**	,288	,680**	1	,516**	,354*	,196	,766**
	Sig. (bilatérale)	,543	,037	,002	,004	,094	,000		,002	,037	,258	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
20ع	Corrélation de	-,084	,318	,710**	,170	,021	,313	,516**	1	,530**	,106	,603**
	Sig. (bilatérale)	,632	,063	,000	,328	,905	,067	,002		,001	,545	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

ع21	Corrélation de	,083	,417*	,310	,134	,198	,220	,354*	,530**	1	,400*	,587**
	Sig. (bilatérale)	,637	,013	,070	,443	,254	,203	,037	,001		,017	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ع22	Corrélation de	,149	,400*	,016	-,030	,149	-,039	,196	,106	,400*	1	,361*
	Sig. (bilatérale)	,394	,017	,929	,865	,394	,824	,258	,545	,017		,033
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
Y	Corrélation de	,429*	,710**	,729**	,585**	,534**	,726**	,766**	,603**	,587**	,361*	1
	Sig. (bilatérale)	,010	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,033	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم (03)

معامل الثبات الفاكروميخ :مقياس المراجع الخارجي ومقومات مهنته

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,763	12

معامل الثبات الفاكروميخ :مقياسالمعلومات المحاسبية و موثوقيتها

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,811	10

معامل الثبات الفاكروميخللاستمارة ككل

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,856	22

الملحق رقم (04)لنتائج المتعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية

السن

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 30الى 40سنة	5	14,3	14,3	14,3
	من 41الى 50 سنة	12	34,3	34,3	48,6
	اكثر من 50 نة	18	51,4	51,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

المؤهل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	10	28,6	28,6	28,6
	ماستر	13	37,1	37,1	65,7
	ماجيستير	5	14,3	14,3	80,0
	دكتوراه	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	11	31,4	31,4	31,4
	خبير محاسب	12	34,3	34,3	65,7
	استاذ جامعي متخخص في المحاسبة	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 5الى 10سنوات	3	8,6	8,6	8,6
	من 11الى 20 سنة	21	60,0	60,0	68,6
	اكثر من 20 سنة	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم (05)

نتائج المتوسط الحسابي،والانحراف المعياري،واختبار tللفقرات الخاصة بالبعد الأولمن المحور الاول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
ع1	35	4,49	,507	,086
ع2	35	4,29	,750	,127
ع3	35	4,60	,497	,084
x1	35	4,4571	,45794	,07741

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
ع1	17,333	34	,000	1,486	1,31	1,66
ع2	10,137	34	,000	1,286	1,03	1,54
ع3	19,044	34	,000	1,600	1,43	1,77
x1	18,825	34	,000	1,45714	1,2998	1,6145

نتائج المتوسط الحسابي،والانحراف المعياري،واختبار tللفقرات الخاصة بالبعد الثانيمن المحور الاول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
ع4	35	4,60	,553	,093
ع5	35	4,50	,497	,084
ع6	35	4,49	,507	,086
x2	35	4,5619	,42604	,07201

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
ع4	17,115	34	,000	1,600	1,41	1,79
ع5	19,044	34	,000	1,600	1,43	1,77
ع6	17,333	34	,000	1,486	1,31	1,66
x2	21,689	34	,000	1,56190	1,4156	1,7083

نتائج المتوسط الحسابي،والانحراف المعياري،واختبار tللفقرات الخاصة بالبعد الثالثمن المحور الاول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
7ع	35	4,31	,530	,090
8ع	35	4,43	,558	,094
9ع	35	4,20	,759	,128
10ع	35	4,43	,558	,094
11ع	35	4,49	,562	,095
12ع	35	4,55	,507	,086
x3	35	4,3905	,35226	,05954

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
7ع	14,677	34	,000	1,314	1,13	1,50
8ع	15,157	34	,000	1,429	1,24	1,62
9ع	9,350	34	,000	1,200	,94	1,46
10ع	15,157	34	,000	1,429	1,24	1,62
11ع	15,637	34	,000	1,486	1,29	1,68
12ع	17,333	34	,000	1,486	1,31	1,66
x3	23,352	34	,000	1,39048	1,2695	1,5115

نتائج المتوسط الحسابي،الانحراف المعياري،اختبار tلفقرات المحور الثاني:المعلومات المحاسبية و موثوقيتها

tatistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
13ع	35	4,52	,507	,086
14ع	35	4,43	,502	,085
15ع	35	4,34	,539	,091
16ع	35	4,51	,562	,095
17ع	35	4,49	,532	,086
18ع	35	4,37	,646	,109
19ع	35	4,30	,639	,108
20ع	35	4,40	,553	,093
21ع	35	4,41	,402	,085
22ع	35	4,57	,502	,085
Y	35	4,4371	,33351	,05637

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
13ع	17,333	34	,000	1,486	1,31	1,66
14ع	16,833	34	,000	1,429	1,26	1,60
15ع	14,733	34	,000	1,343	1,16	1,53
16ع	15,938	34	,000	1,514	1,32	1,71
17ع	17,333	34	,000	1,486	1,31	1,66
18ع	12,567	34	,000	1,371	1,15	1,59

ع19	12,431	34	,000	1,343	1,12	1,56	
ع20	14,976	34	,000	1,400	1,21	1,59	
ع21	16,833	34	,000	1,429	1,26	1,60	
ع22	18,516	34	,000	1,571	1,40	1,74	
Y	25,493	34	,000	1,43714	1,3226	1,5517	
Z	,178	35	,086	,925	35	,020	

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم (6)نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,502[a]	,452	,229	,29282

a. Valeurs prédites : (constantes), x1

ANOVA[b]

Modèle		Somme des	ddl	Moyenne des	D	Sig.
1	Régression	,952	1	,952	11,106	,002[a]
	Résidu	2,829	33	,086		
	Total	3,782	34			

a. Valeurs prédites : (constantes), x1
b. Variable dépendante : Y

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,808	,491		5,716	,000
	x1	,365	,110	,502	3,333	,002

a. Variable dépendante : Y

نتائج تحليلي الانحدار لاختبارالفرضية الفرعية الثانية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,521[a]	,462	,020	,33012

a. Valeurs prédites : (constantes), x2

ANOVA[b]

Modèle		Somme des	ddl	Moyenne des	D	Sig.
1	Régression	,185	1	,185	13,701	,000[a]
	Résidu	3,596	33	,109		
	Total	3,782	34			

a. Valeurs prédites : (constantes), x2
b. Variable dépendante : Y

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,647	,609		5,990	,000
	x2	,273	,133	,221	6,304	000

a. Variable dépendante : Y

نتائج اختبار تحليل الانحدار لاختبارالفرضية الفرعية الثالثة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,567[a]	,470	,248	,28923

a. Valeurs prédites : (constantes), x3

ANOVA[b]

Modèle		Somme des	ddl	Moyenne des	D	Sig.
1	Régression	1,021	1	1,021	14,208	,000[a]
	Résidu	2,760	33	,084		
	Total	3,782	34			

a. Valeurs prédites : (constantes), x3
b. Variable dépendante : Y

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,277	,620		3,672	,000
	x3	,492	,141	,520	4,494	,000

a. Variable dépendante : Y

نتائج الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard
1	,573[a]	,478	,308	,27750

a. Valeurs prédites : (constantes), X

ANOVA[b]

Modèle		Somme des	ddl	Moyenne des	D	Sig.
1	Régression	1,241	1	1,241	16,110	,000[a]
	Résidu	2,541	33	,077		
	Total	3,782	34			

a. Valeurs prédites : (constantes), X
b. Variable dépendante : Y

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,616	,704		5,293	,000
	X	,634	,158	,573	4,014	,000

a. Variable dépendante

الملحق رقم (07)أثر السمات الشخصية لعينة الدراسة

ANOVA

السن

	Somme des	ddl	Moyenne des	F	Signification
Inter-groupes	15,505	23	,674	2,781	,061
Intra-groupes	2,667	11	,242		

ANOVA

السن

	Somme des	ddl	Moyenne des	F	Signification
Inter-groupes	15,505	23	,674	2,781	,061
Intra-groupes	2,667	11	,242		
Total	18,171	34			

ANOVA

المؤهل

	Somme des	ddl	Moyenne des	F	Signification
Inter-groupes	27,019	23	1,175	,946	,567
Intra-groupes	13,667	11	1,242		
Total	40,686	34			

ANOVA

الوظيفة

	Somme des	ddl	Moyenne des	F	Signification
Inter-groupes	14,305	23	,622	,789	,697
Intra-groupes	8,667	11	,788		
Total	22,971	34			

ANOVA

الخبرة

	Somme des	ddl	Moyenne des	F	Signification
Inter-groupes	8,005	23	,348	,919	,588
Intra-groupes	4,167	11	,379		
Total	12,171	34			