



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة ومالية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

أثر المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية  
-دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ميله-

الأستاذ المشرف:  
مريم باي

اعداد الطلبة:  
وردة هوارى  
فيروز لحكيري

لجنة المناقشة:

| الصفة        | الجامعة                                | اسم ولقب الأستاذ(ة) |
|--------------|----------------------------------------|---------------------|
| رئيسا        | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | زليخة كنيده         |
| مشرفا ومقررا | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | مريم باي            |
| مناقشا       | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | فايزة بولعجين       |

السنة الجامعية 2025/2024

الله أكبر  
لا إله إلا الله  
محمد رسول الله

قال تعالى:

﴿قُلْ لِّئِنْ اجْتَمَعَتِ الْإِنْسُ وَالْجُنُّ عَلَىٰ أَنْ يَأْتُوا بِمِثْلِ هَٰذَا الْقُرْآنِ لَا يَأْتُونَ بِمِثْلِهِ وَلَوْ كَانَ بَعْضُهُمْ لِبَعْضٍ ظَهِيرًا﴾

[الإسراء: 88]

# شكر وتقدير

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك،  
لك الحمد ربي حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا.  
الحمد لله الذي من علينا بإتمام دراستنا وانجاز هذا العمل، فإن أصبنا  
فبتوفيق من الله وإن أخطأنا فمن أنفسنا ومن الشيطان، وصل اللهم وسلم  
على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وبعد:  
نتقدم بخالص الشكر والعرفان وبالفضل لأهل الفضل، لكل أساتذتنا الكرام  
الذين منحونا الكثير من معرفهم وعلومهم ووقتهم الثمين وكما نتوجه  
بخالص مشاعر الفخر والتقدير والامتنان والاعتراف بالجميل  
لجميع أفراد أسرتنا.

# إهداء وردة

إلى من قال فيهما الحق

﴿وَإِخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾

[الإسراء: 24]

إلى من جُعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، تحمل في ثنايا نفسها الطيبة  
الحب والطهر والحنان والعطاء، وفاءا بالعهد ألا أنسى فضلك ما حبيت "والدي" الغالية

أطال الله في عمرها

إلى قنوتي الدائمة في الحياة، إلى نواس العطاء المبнул ومعلمي الأول "والدي"

الفاضل أطال الله في عمره

إلى كل أخوتي كل واحد باسمه

إلى كل باحث وطالب علم

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكوتي

# إهداء فيروز

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على من أخرج البشرية من  
الظلمات

إلى النور، سيد الوجود، سيدي وحبيبي محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من علماني أن الحياة إيمان وصبر وتحدي

إلى من لهم الفضل علي بعد الله عز وجل وقوتني في الحياة وسر وجودي، والديا

الغريزين حفظهما الله

إلى إخواني وأخواتي الأغواء الذين قاسموني أخواني وأفواحي كل باسمه

إلى كل الأهل والأصدقاء وجميع الأحباب

## الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية، حيث تم تطبيق الدراسة على مؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميله، دراسة حالة عينة الأفراد والأعوان الذين يتعاملون مع المراجعين الخارجيين وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم التطرق في الجانب النظري إلى الإطار الفكري للمراجعة الخارجية من خلال ماهية المراجعة الخارجية ومعاييرها، بالإضافة إلى إطارها العملي من خلال مسار تنفيذ عمل مراجع الحسابات، وكذلك تم التطرق إلى التقارير المالية، وفي الجانب التطبيقي قمنا بتحليل الاستبيان بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ، وقد تم التوصل إلى أن المراجعة الخارجية لها أثر في تحسين جودة التقارير المالية، كما أظهرت النتائج وجود مستوى عالي من الاتفاق بين أفراد العينة على أن الخبرة المهنية والكفاءة الفنية للمراجع الخارجي تسهم بدرجة كبيرة في تحسين جودة التقارير المالية، وعكس نتائج التحليل وجود إدراك عال لدى أفراد العينة لمسؤولية المراجع الخارجي في الحد من الأخطاء والتحريفات، وأظهرت النتائج أن تقارير المراجعة الخارجية تؤدي دورا متكاملًا في تعزيز مختلف الخصائص النوعية للتقارير المالية.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الخارجية، التقارير المالية، جودة التقارير المالية، مؤسسة سونلغاز.

## Abstract

This study aimed to identify the impact of external auditing on improving the quality of financial reports. The study was applied to the Sonelgaz East Distribution Company, Mila Directorate, a case study of a sample of individuals and employees who deal with external auditors. The descriptive analytical approach was used. The theoretical aspect addressed the intellectual framework of external auditing through the nature of external auditing and its standards, in addition to its practical framework through the path of implementing the auditor's work. Financial reports were also addressed. In the practical aspect, we analyzed the questionnaire using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) program. It was concluded that external auditing has an impact on improving the quality of financial reports. The results also showed a high level of agreement among sample members that the professional experience and technical competence of the external auditor contribute significantly to improving the quality of financial reports. The analysis results reflected a high awareness among sample members of the responsibility of the external auditor in reducing errors and distortions. The results showed that external audit reports play an integrated role in enhancing the various qualitative characteristics of financial reports.

**Key words:** External audit, financial reporting, financial reporting quality, Sonelgaz.

# الفهارس

أولاً: فهرس المحتويات

| المحتوى                                                       | رقم الصفحة |
|---------------------------------------------------------------|------------|
| البسملة                                                       | -          |
| آية الاستفتاح                                                 |            |
| الشكر وتقدير                                                  | -          |
| الإهداء                                                       | -          |
| الملخص                                                        | II-I       |
| الفهارس                                                       | VI-IV      |
| المقدمة                                                       | أ-ج        |
| الفصل الأول: عموميات حول المراجعة                             |            |
| تمهيد                                                         | 02         |
| المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية                         | 03         |
| المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الخارجية                   | 03         |
| المطلب الثاني: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية                  | 06         |
| المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية                 | 08         |
| المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً | 14         |
| المطلب الأول: المعايير الشخصية (العامة)                       | 14         |
| المطلب الثاني: معايير العمل الميداني                          | 17         |
| المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير                           | 19         |
| المبحث الثالث: مسار تنفيذ عمل المراجع الخارجي                 | 22         |

|                                            |                                                         |
|--------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| 22                                         | المطلب الأول: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية            |
| 31                                         | المطلب الثاني: أنواع أدلة وقرائن الإثبات                |
| 32                                         | المطلب الثالث: أساليب الحصول على أدلة الإثبات           |
| 35                                         | خلاصة الفصل الأول                                       |
| الفصل الثاني: عموميات حول التقارير المالية |                                                         |
| 37                                         | تمهيد                                                   |
| 38                                         | المبحث الأول: التقارير المالية                          |
| 38                                         | المطلب الأول: مفهوم التقارير المالية                    |
| 39                                         | المطلب الثاني: خصائص وأهداف التقارير المالية            |
| 41                                         | المطلب الثالث: أنواع التقارير المالية                   |
| 43                                         | المبحث الثاني: جودة التقارير المالية                    |
| 43                                         | المطلب الأول: مفهوم وخصائص جودة التقارير المالية        |
| 46                                         | المطلب الثاني: معايير جودة التقارير المالية             |
| 47                                         | المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية |
| 48                                         | خلاصة الفصل الثاني                                      |
| الفصل الثالث: الدراسة الميدانية            |                                                         |
| 60                                         | تمهيد                                                   |
| 61                                         | المبحث الأول: تقديم لشركة سونلغاز                       |
| 61                                         | المطلب الأول: التعريف بشركة سونلغاز                     |
| 62                                         | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز            |

|    |                                                                    |
|----|--------------------------------------------------------------------|
| 64 | المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وتحليل نتائجها |
| 64 | المطلب الأول: منهجية الدراسة                                       |
| 66 | المطلب الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة                         |
| 68 | المطلب الثالث: اختبار الفرضيات                                     |
| 70 | خلاصة الفصل الثالث                                                 |
| 72 | خاتمة                                                              |
| 74 | قائمة المصادر والمراجع                                             |
| 80 | قائمة الملاحق                                                      |

ثانيا: قائمة الأشكال

| الرقم | العنوان                                                | الصفحة |
|-------|--------------------------------------------------------|--------|
| 1     | أنواع المراجعة                                         | 13     |
| 2     | معايير المراجعة المتعارف عليها                         | 21     |
| 3     | مراحل الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة محل المراجعة | 24     |
| 4     | مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية محل المراجعة         | 28     |
| 5     | أنواع التقارير المالية                                 | 42     |
| 6     | معايير جودة التقارير المالية                           | 46     |
| 7     | الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء                 | 53     |
| 8     | نسبة توزيع أفراد العينة حسب الجنس                      | 57     |
| 9     | توزيع أفراد العينة حسب العمر                           | 58     |
| 10    | نسبة توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي              | 59     |
| 11    | نسبة توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية             | 61     |
| 12    | نسبة توزيع أفراد العينة حسب المنصب الإداري             | 62     |

ثالثا: قائمة الجداول

| الرقم     | العنوان                                               | الصفحة    |
|-----------|-------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1</b>  | الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيانات               | <b>54</b> |
| <b>2</b>  | جدول التوزيع لمقياس ليكارت الخماسي                    | <b>55</b> |
| <b>3</b>  | توزيع لسلم ليكارت                                     | <b>55</b> |
| <b>4</b>  | توزيع أفراد العينة حسب الجنس                          | <b>56</b> |
| <b>5</b>  | توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر                     | <b>58</b> |
| <b>6</b>  | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي                  | <b>59</b> |
| <b>7</b>  | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية                 | <b>60</b> |
| <b>8</b>  | توزيع أفراد العينة حسب المنصب الإداري                 | <b>62</b> |
| <b>9</b>  | حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واتجاه العينة | <b>63</b> |
| <b>10</b> | حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واتجاه العينة | <b>64</b> |
| <b>11</b> | حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واتجاه العينة | <b>66</b> |
| <b>12</b> | حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري               | <b>67</b> |

رابعا: قائمة الملاحق

| رقم الملحق | عنوان الملحق                 | الصفحة    |
|------------|------------------------------|-----------|
| <b>1</b>   | الاستبيان                    | <b>80</b> |
| <b>2</b>   | قائمة بأسماء محكمي الاستبيان | <b>84</b> |

# مقدمة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم تطورا على مستوى حجم ونشاط المؤسسات الاقتصادية، فانقلبت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تتفصل الملكية فيها عن التسيير، ونتيجة تزايد العولمة الاقتصادية في نشاط الشركات اليوم في مختلف دول العالم، والتطور المتزايد والمستمر في العمليات المالية وحجمها في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة حاليا والتي باتت تتسم بمستويات مختلفة من التعقيد والصرامة، أصبح لزاما اليوم على أعضاء مجالس إدارة الشركة العاملة في مختلف المجالات وأعضاء جهازها الإداري انتباها أكثر وحرصا متزايدا على ضبط نشاطاتها، بحيث تفرض عليهم معايير وضوابط أكثر دقة لمحاسبتهم على نتائج حسن إدارتهم لهذه المؤسسات، إن هذا التطور الاقتصادي وتلك النهضة الصناعية جعلت لعلم المحاسبة دورا رئيسيا في تصوير المركز المالي للمؤسسة إلا أن هذا التطور صاحبه نمو علم آخر يساعد على ضبط معطيات المحاسبة والتحقق من صحة الأرقام والنتائج التي قدمتها المحاسبة وهذا العلم الذي هو مراقبة المحاسبة يسمى بعلم المراجعة.

تعتبر عملية المراجعة المحاسبية من أهم المهن التي دورها الكبير في التطوير الاقتصادي لأي دولة، وترتبط بتركيب المراجعة المحاسبية ارتباطا ثانياً بنوعية الخدمات التي تقدمها الناشئة من الشركات والمؤسسات الاقتصادية وكافة المشتركين من خدمات المراجعة.

### 1- إشكالية الدراسة: يمكن طرح التساؤل الرئيس التالي:

- هل يوجد أثر للمراجعة الخارجية على تحسين جودة التقارير لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة؟

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيس يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر لخبرة المراجع الخارجي على تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة؟

- هل يوجد أثر لاستقلالية المراجع الخارجي على تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة؟

- هل يوجد أثر لمسؤولية المراجع الخارجي عن الأخطاء والتحريفات على تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة؟

- هل يوجد أثر لتقارير المراجعة الخارجية على تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة؟

### أ- الفرضية الرئيسية:

## 2- فرضيات الدراسة

-يوجد أثر للمراجعة الخارجية على تحسين جودة التقارير لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة.

### ب-الفرضيات الفرعية:

-يوجد أثر لخبرة المراجع الخارجي على تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة.

-يوجد أثر لاستقلالية المراجع الخارجي على تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة.

-يوجد أثر لمسؤولية المراجع الخارجي عن الأخطاء والتحريفات على تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة.

-يوجد أثر لتقارير المراجعة الخارجية على تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة.

## 3-أسباب اختيار الموضوع

اختيار الموضوع يعود لجملة من الأسباب تتمثل أهمها في:

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

- الميول الشخصي لميدان المراجعة والمحاسبة.

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص في المحاسبة.

- محاولة إثراء المكتبة بمثل هذه الدراسات.

-الحاجة الماسة إلى التقارير المالية ذات الجودة وخاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.

## 4-أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة من الأهمية البالغة التي يحضى بها كل من مفهوم المراجعة الخارجية وكذا التقارير المالية.

• تكمن أهمية المراجعة المحاسبية في كونها ركيزة أساسية للتحقق من صحة المعلومات والبيانات المحاسبية.

• إن الاهتمام بجودة التقارير المالية ساعد على توافر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية.

• تساهم الدراسة في إبراز أهمية المراجعة المحاسبية في تعزيز مصداقية المعلومات المالية.

## 5-أهداف الدراسة: تهدف الدراسة عموماً إلى:

- محاولة تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية.
- التعرف على الخطوات الواجب اتباعها عند القيام بعملية المراجعة.
- معرفة الإجراءات والأساليب التي من خلالها يتمكن المراجع الخارجي من الحصول على أدلة الإثبات.
- التعرف على التقارير المالية وما هي أنواعها.
- التعرف على جودة التقارير المالية.
- التعرف على كيفية إسهام المراجعة الخارجية في تحقيق جودة التقارير المالية.

## 6- الدراسات السابقة

بغية الاستفادة مما توصلت إليه الدراسات السابقة بما يخدم موضوع دراستنا، فسنعرض بعض الدراسات التي قامت بالربط بين المراجعة الخارجية والتقارير المالية - من حدود اطلاعنا - مرتبة زمنياً على النحو التالي:

- بلعيد وردة، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية" مذكرة ماجستير قسم العلوم التجارية، تخصص دراسة مالية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2014/2013.

-تهدف الدراسة إلى بيان أهمية وأهداف المراجعة الخارجية وكذا إيجاد حلقة الوصل المفقودة ما بين العمل المحاسبي وعمل المراجعة، فيما يخص بالتحديد التحقق من مدى توافر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، هناك إطار نظري لمراجعة النظرية الحسابات يدعم التنظيم والممارسة الميدانية المهنية، الالتزام بالخطوات والإجراءات العملية أثناء القيام بمهمة المراجعة، وهناك تزايد للطلب على تقارير المراجعة الخارجية باعتبارها المنتج النهائي لعملية المراجعة.

-دراسة بريك عبد الحفيظ والتي تحمل عنوان "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية" - دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بورقلة 2017-2018، هدفت هذه الدراسة إلى بيان الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في جودة القوائم المالية حيث تناول الباحث دراسة حالة عشوائية من تقارير محافظ الحسابات.

- دراسة حمراوى محمد، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"- دراسة حالة شركة تحويل المعادن SOTRANET - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي علوم مالية ومحاسبة 2018/2019. تخصص محاسبة وتدقيق، هدفت هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة

الخارجية في المساعدة على تقديم قوائم مالية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها وكذا إبراز أهمية ودرجة استفادة هذه الجهات من المراجعة الخارجية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرار بصفة خاصة، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية تساهم مساهمة كبيرة في الحصول على قوائم مالية ذات جودة كما أنها مفيدة لمستخدميها منها وتساعدتهم في اتخاذ القرارات.

## 7- منهج الدراسة

اعتمدت على المنهج الوصفي والتحليلي، حيث تمت الدراسة على عينة الأفراد والأعوان الذين لديهم علاقة بالمراجعين الخارجيين في مؤسسة سونلغاز بميلة، كما تمت معالجة البيانات المتحصل عليها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss).

## 8- حدود الدراسة

- **الحدود الزمانية:** تم إنجاز هذه الدراسة خلال الفترة (من بداية أبريل إلى نهاية أبريل 2025).

- **الحدود المكانية:** اقتصرَت الدراسة على عينة الأعوان الذين يتعاملون مع المراجعين الخارجيين في مؤسسة سونلغاز توزيع الشرق في مديرية ميلة.

**9- هيكل الدراسة:** بغية الإلمام بجميع الجوانب المهمة المرتبطة بالموضوع وكذا الإجابة على تساؤلات الدراسة وبلوغ أهدافها، قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة وتتعقبهم خاتمة، وفيما يخص فصول الدراسة فقد تم تقسيمها كما يلي:

تطرقنا في الفصل الأول إلى عموميات حول المراجعة الخارجية من خلال دراسة ماهية المراجعة الخارجية ثم معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً بالإضافة إلى مسار تنفيذ عمل المراجع الخارجي. أما الفصل الثاني فتطرقنا فيه إلى عموميات حول التقارير المالية حيث عرضنا التقارير المالية، كما تطرقنا فيه إلى جودة التقارير المالية. وبالنسبة للفصل الثالث فهو عبارة عن دراسة تطبيقية على عينة من الأفراد والأعوان الذين يتعاملون مع المراجعين الخارجيين في مؤسسة سونلغاز بولاية ميلة وتطرقنا فيه إلى تقديم لشركة سونلغاز وكذلك الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وتحليل نتائجها.

# الفصل الأول

عموميات حول المراجعة

الخرجية

**تمهيد**

إن التطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم، كان لها أثر كبير في توسع المؤسسات الصغيرة ذات العمليات التجارية البسيطة إلى مؤسسات ضخمة يصعب فيها التسيير لكثرة العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأطراف المتعاملة معها وانفصال الملكية عن الإدارة، ما أدى إلى تبني مهنة المراجعة الخارجية استجابة لمختلف هذه التطورات الاقتصادية.

ونتيجة لإمكانية وجود تعارض ما بين الإدارة من جهة والملاك والمساهمين من جهة أخرى، وجدت مهنة المراجعة الخارجية التي تهدف إلى الخروج برأي في محايد ومستقل ومنع اكتشاف مختلف حالات الأخطاء والغش.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى مدخل المراجعة الخارجية من خلال ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية.

-المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً.

-المبحث الثالث : مسار تنفيذ عمل المراجع الخارجي.

## المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

تؤدي المراجعة دورا هاما في نجاح المؤسسات الاقتصادية، خاصة بعد تطورها وتوسعها وانفصال الملكية فيها وبروز الشركات المتعددة الجنسيات، وذلك من خلال تلبية مختلف الطلبات على خدماتها وترشيد قرارات مستخدمي المعلومات المالية.

### المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الخارجية

#### أولا: نشأة المراجعة الخارجية

مر تطور المراجعة الخارجية بمراحل تاريخية يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

#### 1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية - وخصوصا العائلات المالكة، كانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو عث بالدفاتر، كما أنه في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه وذلك للوقوف على ممتلكاته، ولمنع أو اكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل القائمين على تلك الممتلكات وحفظه الحسابات.

وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات ظهرت الحاجة العملية للمراجعة وخصوصا بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة، حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة في مراجعة العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهر السفن التجارية، وفي هذه الحقبة أيضا كان الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو اكتشاف التلاعب والغش في الحسابات.

وفي سنة 1394 استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية، وكان الهدف أيضا اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر.

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام النبوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس، ليبيا، 2008، ص ص 17-20.

## 2-الفترة من 1500 حتى 1850

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميز عن الفترة التي سبقتها، ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية، غير أنه حدثت بعض التغيرات وهي:

❖ انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين.

❖ تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

وكنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على -عمليات المشروع - ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

## 3-الفترة من 1850 حتى 1905

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا، وخاصة في المملكة المتحدة، وذلك بعد الطلاق الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات، وظهرت بذلك حاجة المساهمين للمحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات، وبناء على هذا كله أصبح الجو مهينا للمراجعة كمهنة، أن تبرز وتظهر إلى حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القائمين على أموالهم وممتلكاتهم، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين مواد على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات.

وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختبارية وذلك باستخدام العينات، وبالتالي أصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلا، أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي:

❖ اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر.

❖ اكتشاف الأخطاء الفنية.

❖ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

#### 4- الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر

في هذه الفترة خاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة وتبنى أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة-أصبحت المراجعة اختبارية-، وفي أواخر هذه الفترة استخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس عملي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة فأصبح هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركات، أما اكتشاف الأخطاء والتلاعب فلم يعد الهدف الأساسي لعملية المراجعة، بل ذلك يتأتى كنتيجة طبيعية القيام المراجع بمهمته على أحسن وجه.

#### ثانيا: المفهوم العام للمراجعة الخارجية

هناك مجموعة من التعاريف للمراجعة الخارجية نذكر منها:

التعريف الأول: " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"<sup>1</sup>.

حسب هذا التعريف يمكن القول أن المراجعة الخارجية عبارة عن فحص لنظام الرقابة الداخلية بهدف إبداء رأي فني محايد عن محتوى القوائم المالية لمعرفة المنشأة سواء ربح أو خسارة في فترة زمنية معينة. التعريف الثاني: " عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بالمنشأة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية وتحديد مدى تماشي المنشأة مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة والمشروع"<sup>2</sup>.

بالنظر لهذا التعريف يمكننا أن نلاحظ أن المراجعة الخارجية عملية منظمة وأن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية المراجعة وأن مجال المراجعة هو المنشأة كما تظهرها القوائم المالية.

التعريف الثالث: " عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، التنمية النظرية والعلمية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص13.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر على، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص13.

للأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم<sup>1</sup>.

فحص وتحليل وتفسير وتبويب البيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة فحصاً انتقادياً منظماً من طرف جهة محايدة ومستقلة بقصد الخروج برأي فني محايد عن سلامة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة خلال فترة زمنية معينة.

من خلال ما سبق يمكن استخلاص ثلاث عناصر أساسية تركز عليها المراجعة الخارجية وهي<sup>2</sup>:  
الفحص: نقصد به فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية. التحقيق: ونقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم النتيجة أعمال المنشأة وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضعية المنشأة الحقيقية في فترة زمنية محددة وبصورة صحيحة وصادقة.

التقرير (إبداء الرأي): يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير الذي يعده المراجع وهو يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة سواء الأطراف داخل المنشأة أو الأطراف الخارجية كشهادة على مصداقية هذه المعلومات.

## المطلب الثاني: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية

### أولاً: مبادئ المراجعة الخارجية

تجدر الإشارة إلى أن تتناول مبادئ مراجعة الحسابات يتطلب أركانه وهي: ركن الفحص، ركن التقرير وبناء على ذلك فإن مبادئ مراجعة الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين وهما<sup>3</sup>:

#### 1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة.

<sup>1</sup> شرف الدين عبد الحسين، مبادئ ومعايير المراجعة الخارجية، دار الكتاب العربي، بغداد، 2004.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 14.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص ص 23-24.

ب- مبدأ الشمولية في مدى الفحص الاختياري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة.

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه، خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا.

د- مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجود فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاءة الإنتاجية، لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيحة لدى المراجع عن أحداث المنشأة.

## 2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

أ- مبدأ كفاءة الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداء لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع على كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى تطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها.

ج- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

د- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

## ثانياً: فروض المراجعة الخارجية

إن ظهور المراجعة الخارجية كعلم له أصول علمية وعملية جعلها تقوم على مجموعة من الفروض والمبادئ التي تمثل الأساس الصحيح الذي يجب الرجوع إليه عند القيام بعملية المراجعة.

يمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار، ولكن تحظى فروض المراجعة بنفس الأهمية التي أعطيت الفروض المحاسبية ومما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطور والتغير. ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية المراجعة الخارجية في الآتي<sup>1</sup>:

### 1- فرض استقلال المراجع.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص 21.

2- فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم.

3- فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم.

4- فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغير في الفروض.

5- فرض الصدق في محتويات التقرير.

### المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

#### أولاً: أهمية المراجعة الخارجية

تعود أهمية المراجعة الى كونها وسيلة لتحقيق الغاية، وهذه الوسيلة تهدف إلى خدمة عدة طرائف باستخدام القوائم المالية للمراجعة وتعتمدها في اتخاذ القرارات ورسم سياساتها، حيث يجب أن تخدم عملية المراجعة العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للإنشاء ومن هذه الجهات:

1- إدارة المنشأة : تعتبر مراجعة خارجية مهمة إدارة المشروع حيث أن الاعتماد على الإدارة في عملية التخطيط ضمن القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على المراجعة الخارجية يجعل من عمل المراجع حافزاً لتحقيق هذه المهمة، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لهذه المنشأة<sup>1</sup>.

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

3- الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على مراجعة القوائم المالية في العديد من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، وفرض الضرائب على منح القروض وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... وغير ذلك كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في المحاكمات مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه<sup>3</sup>.

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

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ص: 19.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص: 19.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والمراقبة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1998، ص 11.

والسرقة نتيجة إجراء المراجعات بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم حدوث انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات<sup>1</sup>.

### ثانياً: أهداف المراجعة الخارجية

إن المراجعة الخارجية رافقت تطورات الأحداث وتطوراتها، بالإضافة إلى أهدافها، حيث يمكن أن تزيد من النشاط المتغير الذي يستهدف الأهداف والنتائج المضمونة، فانتقلت هذه الأهداف من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة وهي<sup>2</sup>:

#### 1- الأهداف التقليدية

بدورها تنفرع إلى نوعين:

##### أ- الأهداف الرئيسية: والمتمثلة في:

- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها
- إبداء رأي فني محايد بناءً على أدلة قوية حول مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- ب- الأهداف الفرعية: والمتمثلة في:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من الأخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملاً للاستثمارات للهيئات الحكومية لمساندة المراجع.

#### 2- الأهداف الحديثة والمتطورة

- أ- مراقبة الخطة ومتابعة التنفيذ والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المرسومة.
- ب- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها.
- ج- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع.
- د- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات - بين النظرية والتطبيق - الوراق للنشر والتوزيع الأردن، 2007، ص ص 8-9.

<sup>2</sup> نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 21.

- بالإضافة إلى هذه الأهداف العامة للمراجعة، هناك أهداف أخرى ميدانية (علمية) أخرى وهي كالتالي<sup>1</sup>:
- الشمولية: نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حقيقتها المنشأة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية، أي أن كل العملية قد تم تسجيلها وتقييمها عند حدوثها في وثيقة أولية، تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسباً.
  - الوجود: وهو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي، ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المنشأة لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات) ويتأكد المراجع أيضاً من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقاً أو ديوناً أو إيرادات أو نفقات وهمية.
  - الملكية: وتعني الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمنشأة فعلاً أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية، بحيث لا تدمج للأصول عناصر ليست ملكاً للمؤسسة ولكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضاً.
  - التقييم: معنى هذا المبدأ أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.
  - التحليل المحاسبي: معناه أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولاعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل إلى أن كل العمليات سجلت حيث يمكن للمراجع من خلال عملية المراجعة إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية في نهاية الأمر.

### المطلب الرابع: أنواع المراجعة الخارجية

هناك أنواع متعددة من المراجعة الخارجية تتراوح بين الزاوية التي تنظر إليها في عملية المراجعة المقترحة، ولكن مستويات الأداء التي تتحكم في جميع الأنواع الفردية وتضعها في الاعتبار، وتصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة كما يلي:

#### أولاً: من زاوية مجال أو نطاق المراجعة

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز أنواع المراجعة هما على النحو الآتي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 21.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 22-23.

1- المراجعة الكاملة: في هذا النوع من المراجعة يخوّل للمراجع إطار عمل غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها، وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم من الأصناف منها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختبار

المفردات التي يقوم المراجعون بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جمع المفردات لا على العينة التي شملتها اختبارات.

2- المراجعة الجزئية: تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بلد معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند، تبعاً لما سبق، أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة.
- إبراء ذمة المراجع من القصور والإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه.
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

#### ثانياً: من زاوية توقيت المراجعة

يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة ونميز بين نوعين وسنتطرق إلى النوعين التاليين من المراجعة والناجمين عن هذه الزاوية كما يلي<sup>1</sup>:

1- المراجعة النهائية: ويكلف المراجع بالقيام بمثل هذه المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها. وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً، وهي ميزة لهذا النوع من المراجعة على أنه يعاب عليه.

2- المراجعة المستمرة: وهنا يقوم المراجع بمراجعة الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع المراجعة طوال الفترة التي يراجعها، ثم يقوم في نهاية العام بمراجعة الحسابات الختامية

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ص 28-29.

والميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في مراجعة المنشآت الكبيرة حيث يصعب مراجعتها عن طريق المراجعة النهائية.

### ثالثاً: من زاوية الإلزام القانوني

وهنا القانون هو الذي يلزم المؤسسات بضرورة المراجعة، لذلك نميز نوعين من المراجعة في هذا البند<sup>1</sup>:

1- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي لتلك الشركات التي ألزمها القانون بضرورة مراجعة حساباتها، مثال ذلك الشركات المساهمة الخاصة والعامة والهيئات والمؤسسات.

2- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني للوحدة الاقتصادية وخاصة الوحدات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.

### رابعاً: من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين كما يلي<sup>2</sup>:

1- المراجعة الداخلية: هي فحص العمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المنشأة، وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية.

2- المراجعة الخارجية: هي فحص انتقادي محايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.

### خامساً: من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات

يمكن تقسيم المراجعة الخارجية من هذه الزاوية إلى قسمين يمكن توضيحهما فيما يلي<sup>3</sup>:

1- المراجعة الشاملة أو التفصيلية: وتعني المراجعة الشاملة أو التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمنشأة صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المنشأة كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحصر المراجع الخارجي على مراعاتهما باستمرار.

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق ص 28-29.

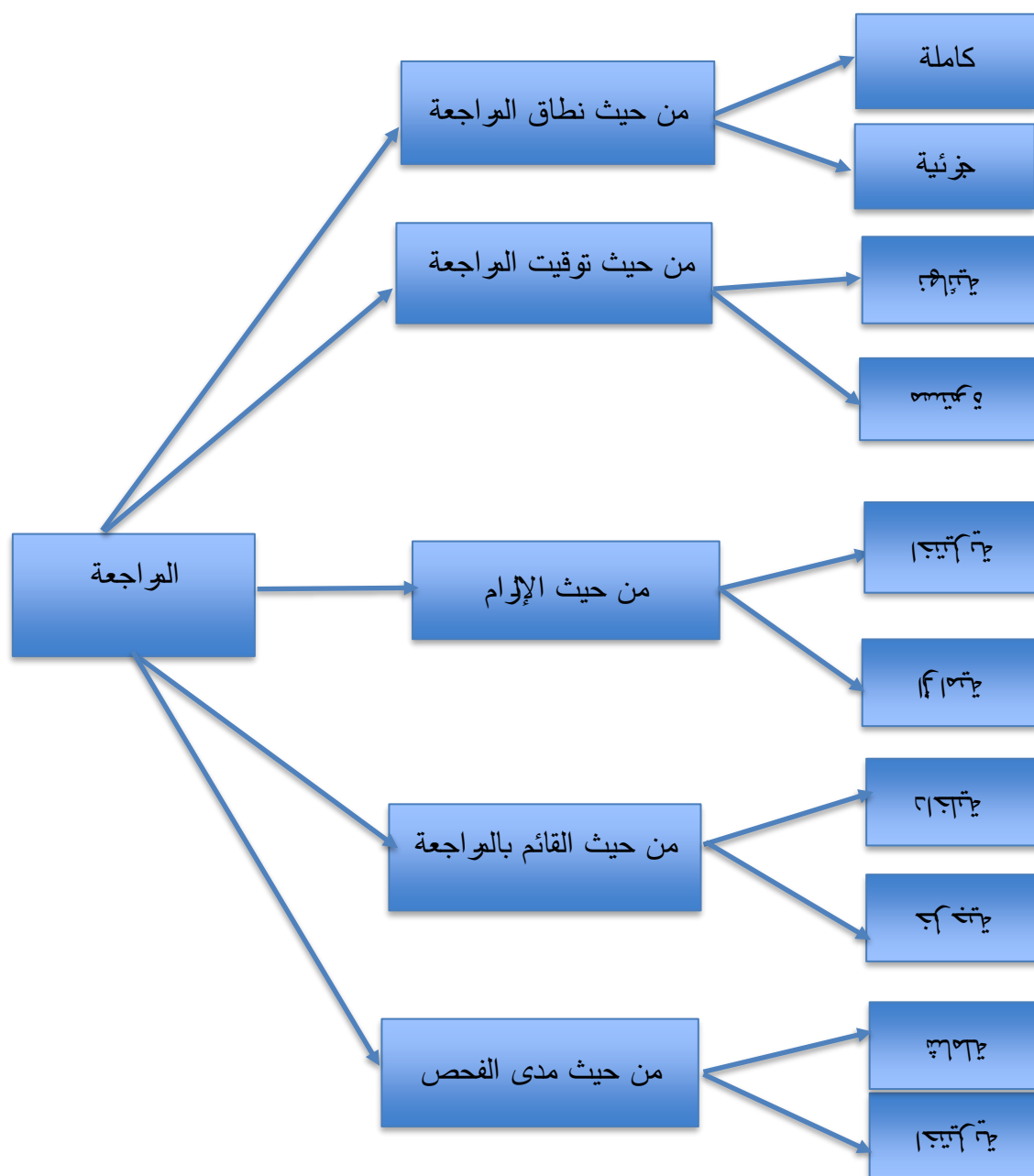
<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 16.

<sup>3</sup> محمد سمير السيان، محمد مصطفى سليمان، نظرية المراجعة وآليات التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003، 2002، ص 48-49.

2-المراجعة الاختيارية: في هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على جميع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع).

يمكن تلخيص أنواع المراجعة:

**الشكل رقم (01)<sup>1</sup>: يمثل أنواع المراجعة**



<sup>1</sup> - ليندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2015، ص5.

**المصدر:** ليندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2015، ص5.

## المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً

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

### المطلب الأول: المعايير الشخصية (العامة)

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

❖ يجب أن يتم الفحص من قبل شخص أو أشخاص لديهم قدرًا كافيًا من التأهيل العملي والعلمي كمراجعين.

❖ يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل ما يتعلق بعملية الفحص والمراجعة.

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

### أولاً: التأهيل العلمي والعملي للمراجعة الخارجية

تتبع أهمية هذا المعيار من وجود أطراف متعددة على رأي المراجع خارجي (مراقب الحسابات) عن القوائم المالية الختامية للمشروع، مما يتطلب معه ضرورة توافر الثقة لدى هؤلاء الأطراف في مدى كفاءة وحياد القائمين بعملية المراجعة، ولن تتحقق هذه الثقة إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والمهني للقائمين بعملية المراجعة، وضرورة توافر الاستقلال لهم عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الفحص وينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المراجع، هما<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، مرجع سابق ص49-50.

<sup>2</sup> - محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سابق، ص ص 51-53.

- التأهيل العلمي أو الفني: ويعني ذلك ضرورة أن يكون لدى المراجع درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية والمراجعة، ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد والكلديات التي تقدم مثل هذه المواد، ونورد الإشارة في هذا المجال أن المقصود بالتأهيل العلمي أو الفني في هذا الصدد يقتصر على الجوانب المحاسبية فقط ولكن يتطلب أيضا بعض جوانب المعرفة الأخرى والتي تمكن المراجع من إبداء الرأي فيما يعرض عليه من قوائم وتقاريره، ولقد ذكر البعض بأن جوانب المعرفة الأخرى قد تعتبر أكثر أهمية للتكوين العلمي والفني للمراجع عن جوانب المعرفة في علوم المحاسبة والمراجعة<sup>1</sup>.
- وهناك نقطة أخرى وهي أن هذا المعيار لا يعني أن نجاح المراجع يتحقق من خلال التأهيل العلمي الذي حصل عليه من خلال سنوات الدراسة السابقة على مزاوله المهنة، ولكن يتطلب الأمر استمرار الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن أصول المحاسبة والمراجعة، وهناك العديد من الهيئات المهنية التي تتيح الفرص لمزاولي المهنة لاستمرار الدراسة وتحديث ما لديهم من جوانب فنية في مجال المحاسبة والمراجعة، ولا شك أن استمرار الدراسة أثناء مزاوله المهنة ينبع من الشعور الذاتي للمراجع بأن هدفه النهائي هو قدرته في إبداء الرأي الفني في القوائم المالية التي تعدها إدارة المشروع وذلك كخبير مهني مستقل<sup>2</sup>.
- التأهيل العملي أو الخبرة المهنية: فكما هو الحال في جميع المهن الأخرى والتي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة، فإن مهنة المحاسبة والمراجعة تتطلب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، وهنا تلاحظ أن المتدرب عليه ضرورة قضاء فترة التدريب المهني لدى أحد مزاولي المهنة، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة، على الرغم من أن غالبية المتدربين سوف يتركون العمل بعد فترة التدريب لمزاولة المهنة لحسابهم الخاص أو العمل لدى مكاتب مراجعة أخرى أو العمل في الوظائف المحاسبية الأخرى<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 62-63.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 62-63.

<sup>3</sup> - محمد سمير الصبان مرجع سابق، ص 51-52.

### ثانياً: الاستقلال (الحياد)

يجب أن تكون مراجعة الحسابات ذات وجهة نظر مستقلة ومحيدة في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة أي يقتضي هذا المعيار بأن يحتفظ بالاستقلال التام، حتى لا يشوب رأيه عيوب، وحتى تكون النتائج حكماً على الأمور وكذلك توصيات موضوعية غير قابلة للضمان هذه الاستقلال تضع شروطاً حكومية محددة وواضحة لكي يقوم المراجع بقبول أو عدم مراجعة حسابات المشروع ما<sup>1</sup>.

ومن بين هذه الشروط ما يلي<sup>2</sup>:

1- عدم وجود مصالح مادية للمراجع: أي أنه لا يجب أن تكون مصالح له أو لأحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها وذلك خلال الفترة التي تخضع للفحص والتي يبدي رأيه بشأن مدى سلامة العمليات المالية.

2- الاستقلال الذاتي: بمعنى الاستقلال المراجع المهني من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من خلال العميل أو السلطة علياء في الدور الذي يقوم به بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي ويرى البعض أن الاستقلال المراجع تعد من خلال التركيز على ثلاثة جوانب وهي:

أ - الاستقلال عند وضع برامج المراقبة.

ب - الاستقلال عند إجراء الفحص.

ج - الاستقلال عند إعداد التقرير.

### ثالثاً: العناية المهنية اللازمة

وهو أن يبذل مراجع الحسابات العناية الواجبة في عملية المراجعة وعند إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة الأداء أثناء القيام بعمله، والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقاً لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة، وكذلك تتطلب ممن يعمل في المكتب تدقيق الحسابات، الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

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

❖ أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالمخاطر التي من الممكن أن تلحق بالعمل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.

<sup>1</sup> - نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 46.

<sup>2</sup> - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

- ❖ أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة نفسها.
- ❖ أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.
- ❖ أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بعناصر المهمة في إبداء الرأي.
- ❖ أن يعمل دائماً على تطوير خبرته المهنية.
- ❖ الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه على أن يكون مقتنع في ذلك.

### المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الارشادات اللازمة لعملية التخطيط لتنفيذ مهمة جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتتنحصر هذه المعايير في ثلاثة هي:

#### أولاً: معيار دقة تخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين

يجب على مراجع الحسابات أن يضع برنامج مراجعة لمراجعة العمليات المختلفة حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله ليتم التأكد من ان خطوات المراجعة الضرورية قد تم تحديدها واستيعابها من قبل المساعدين حيث تختلف خطوات وإجراءات عملية المراجعة باختلاف نوع عملية المراجعة واختلاف العناصر التي تخضع لهذه العملية، ويجب قبل وضع خطة المراجعة للتعرف على المنشأة التي سيتم مراجعة حساباتها والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة العمل، ويجب على المراجع أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من أتباعهم للخط المتنوعة خصوصاً بالنسبة للموظفين الجدد ومراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدون<sup>1</sup>.

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

#### ثانياً: تقييم نظام الرقابة الداخلية

وتتمثل أهمية هذه الخطوة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجع لأرصدة القوائم المالية، وبالطبع فإن الغرض الذي يفسر هذا إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية،

<sup>1</sup> - نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 48.

فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصاد مراجعة كافة هذه العمليات المالية مائة في المائة، ومن ثم فإن المراجع يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائماً مخاطر أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير في القوائم المالية من قبل المراجع، ولهذا فإن نشره معايير المراجعة رقم (1) قد حددت ووصفت هذه المخاطر كآلاتي:

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

### ثالثاً: جمع أدلة الإثبات الكافية

يقضي المعيار الثالث من معايير الفحص الميداني بأنه يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقة لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص. ويعتبر من قبل جميع أدلة المراجعة الخارجية، ذلك الفحص والتقييم الذي يجريه مراجع الحسابات النظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل للتأكد من إمكانية الاعتماد عليه، ولكن مراجع الحسابات لا يمكنه الاعتماد فقط على نتيجة الفحص الذي يجريه في هذه الحالة، فنظام الرقابة الداخلية قد يكون مثالياً من ناحية التصميم ولكنه غير منفذ بصورة كاملة في الواقع، وتتمثل أهمية التزام المراجع بهذا المعيار في أن فشله في جمع الأدلة الكافية والملائمة يمكنه أن يزيد من احتمال تحمله لمستوى مرتفع من خطر المراجعة والمتمثلة في إبداء رأي فني غير صحيح، وحتى يمكن استخدام دليل المراجعة كقرينة لإثبات صحة العمليات والتصرفات والإجراءات والقوائم المالية فإنه يجب أن يتميز بخاصتي الكفاءة والملائمة يعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق

<sup>1</sup> - وليم توماس، امرسون هناي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح للنشر، جامعة الملك سعود، الرياض السعودية 1997، ص 58-59.

فيما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب، ويجب على مراجع الحسابات أن يقوم بتقييم الأدلة التي يحصل عليها ويكون الدليل ذات علاقة مباشرة بالعنصر محل الفحص بمعنى أن تكون علاقة السبب والنتيجة واضحة بالنسبة لكل دليل، ويجب أن يسعى المراجع للحصول على الأدلة الكافية والمتاحة لديه وإلا وجب أن يمتنع عن عدم اشتغال الأدلة لعنصر معين<sup>1</sup>.

#### رابعاً: توثيق العمل

يوثق عمل المراجع دائماً بملفات عمل يتم مسكها بعرض توثيق المراجعات التي قد تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهنة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاختيارات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية<sup>2</sup>.

#### المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

وتتعلق هذه المعايير بإعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة المتعارف عليها ويتمثل ذلك فيما يلي<sup>3</sup>:  
يجب أن يُبين تقرير مراجع الحسابات، ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. يجب أن يُبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الفترة الحالية قد أعدت طبقاً لنفس الفترة السابقة يجب أن يقوم المراجع بالإفصاح عن البيانات الضرورية في القوائم المالية يعتبر كافياً بدرجة معقولة، ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك؛ يجب أن يشتمل التقرير على إبداء رأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، أي يتضمن تقريراً رأياً في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، مع بيان الأدلة التي تشير إلى الامتناع عن إبداء الرأي.

وتتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي:

1- معايير قواعد المحاسبة المتعارف عليها: يجب أن يكون التقرير صحيحاً إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي تشترط العديد من التشريعات أن يفصح تقرير مراجع الحسابات عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك في التقارير النموذجية التي وضعها بعض المحاسبين والمراجعين، فقرة حول رأي المراجع فيما إذا كانت إدارة المشروع قد أعدت قوائم نتائج الأعمال المحاسبية المتعارف عليها، ويترتب على ذلك أن تكون المراجعات على

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 44.

<sup>2</sup> - زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

<sup>3</sup> - عبد الكريم الرماحي، تدقيق في الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، دار المكتبة الوطنية، عمان، 2002، ص 3.

علم تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو التي تلاقي قبولاً عاماً مع ملاحظة أن هذه المبادئ أو القواعد ليست جامدة بل تتطور من حين لآخر عن طريق ما يطبقه الجمعيات العلمية والتشريعات القانونية<sup>1</sup>.

2- معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عمومياً: يمثل الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عامّاً إحدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية، ولذلك جاء المعيار الثاني من معايير التقرير ليقضي يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة مقبولة عامّاً في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي وردت في الفترة السابقة<sup>2</sup>.

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

- ❖ إن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور.
- ❖ إن عامل الأهمية يلعب دوراً أساسياً في عملية الإفصاح كونه مرتبطاً بالمصلحة العامة.
- ❖ كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر.

<sup>1</sup> - نواف محمد عباس الزماحي، مرجع سابق، ص 50.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح محمد السمان، وآخرون، أصول الجامعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 44.

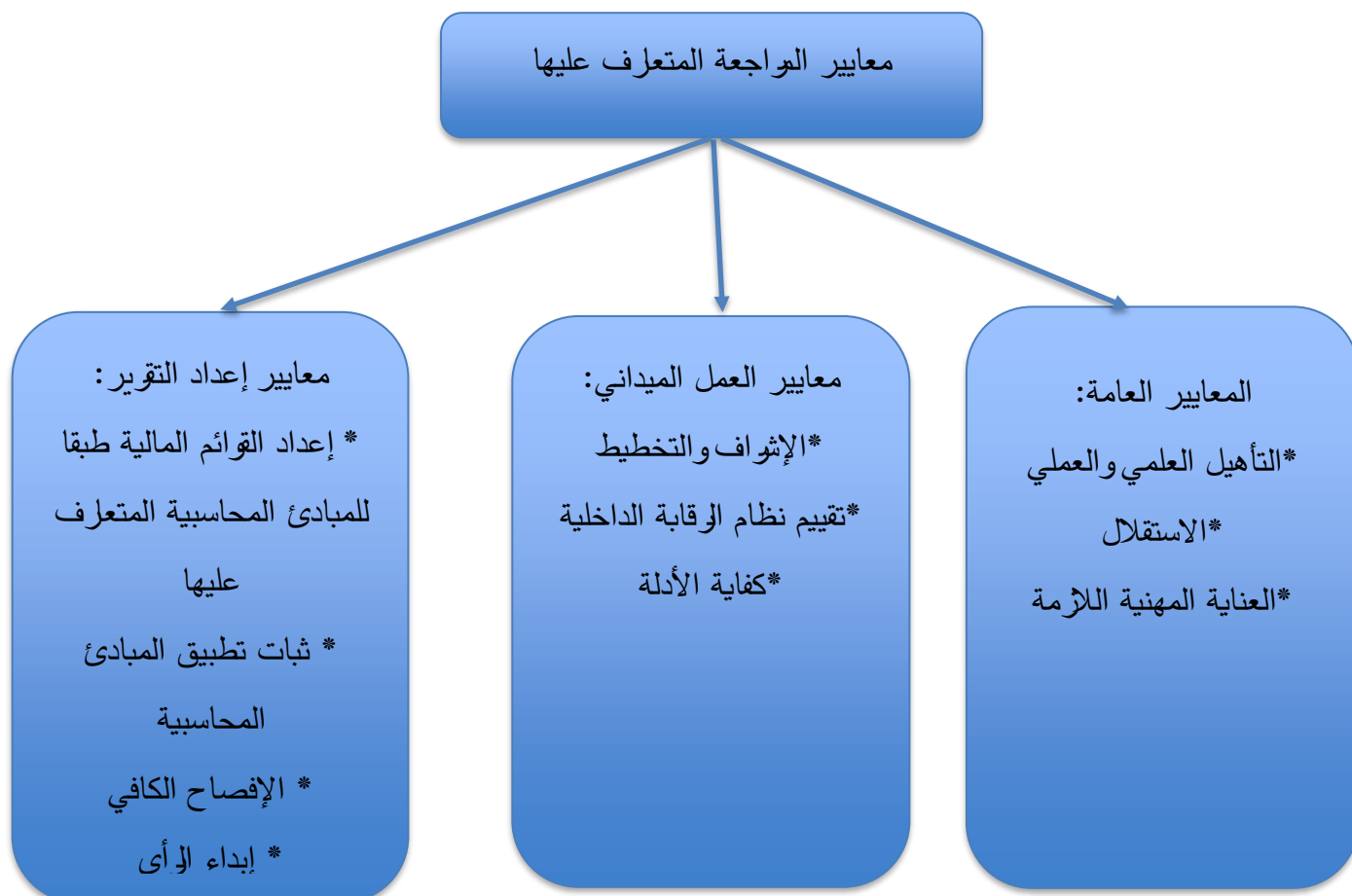
<sup>3</sup> - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 47-84.

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

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

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005، ص108-

الشكل رقم (02) <sup>1</sup>: معايير المراجعة المتعارف عليها



**المصدر:** بلعيد ورده، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2014/2013، ص 37.

<sup>1</sup> - بلعيد ورده، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2014/2013، ص 37.

## المبحث الثالث: مسار تنفيذ عمل المراجع الخارجي

### المطلب الأول: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة وفاعلية، فإنه ينبغي على المراجع الخارجي أن يسير وفق منهجية علمية معينة، تندرج تحت هذه المنهجية ثلاث خطوات رئيسية تتابعيه تكمل كل منهما الأخرى، وكل خطوة رئيسية تتضمن مجموعة من الخطوات الفرعية، يجب عليه إتباعها أثناء قيامه بتنفيذ المهمة، وهو ما أكدته معايير المراجعة العامة، هذه الخطوات الرئيسية الثلاث تتمثل في الآتي: أولاً الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة محل المراجعة إن هذه المرحلة أهمية كبيرة بالنسبة للمراجع الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة للمرة الأولى، حيث ومهما كانت كفاءة وخبرة المراجع فإنه لن يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمؤسسة إذا لم يجمع مؤشرات تقنية تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي سيقوم بمراجعتها، وتتضمن هذه المرحلة ثلاث خطوات رئيسية يتبعها المراجع تتمثل في الأشغال الأولية والاتصال الأولي مع المؤسسة وانطلاق الأشغال، توضح هذه الخطوات كما يلي:

#### 1-أشغال أولية:

هي خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول للمهنة والمؤسسة أحياناً، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع<sup>1</sup>.

#### 2-الاتصالات الأولية مع المؤسسة:

في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية، وذلك من خلال قيامه بالآتي<sup>2</sup>:

عبد الفتاح الصحن، وآخرون، المرجع السابق، ص 45.

✓ الاطلاع على ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة.

✓ دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.

✓ دراسة بعض التقارير المالية للمؤسسات المماثلة بعد الاطلاع عليها، والتي لها نفس الظروف ونفس

النشاط.

<sup>1</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 69.

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي، 2007، ص 208.

- ✓ دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسئولياتها.
- ✓ دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسؤوليات.
- ✓ دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة.
- ✓ دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات.
- ✓ الاطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة.
- ✓ القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة، ومنها (الظروف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، العامة وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة).
- ✓ محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع.

### 3- انطلاق الأشغال:

بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز مختلف الخطوات السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة، عن طريق المعلومات والبيانات التي جمعها والتي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجعة. وهذا الملف يجب أن يتم الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة وأن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة كما أنه يكون قد تمكن من التحديد المبدئي للأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولي والذي هو عبارة عن خطة عمل للمراجعة، يقوم بوضعها المراجع مع مساعدته تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه<sup>1</sup>.

ويمكن إيضاح مراحل الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة محل المراجعة من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق ص 206.

الشكل رقم (03): مراحل الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة محل المراجعة



المصدر:

Francis Lefebvre : Le comptable Memento pratique, Edition Francis Lefebvre. 1992,  
P1209. بتصرف

يتضح من الشكل السابق أن مراحل الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة محل المراجعة تمر بثلاثة مراحل أساسية.

### ثانيا - تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة:

يقوم المراجع في هذه المرحلة بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالمؤسسة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها، ويسمح له ذلك بتحديد مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات، وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت وإجراءات المراجعة وبرنامج العمل بصفة عامة. كما يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من نوعية وفعالية وكفاءة الأنظمة وأنشطة الرقابة الموضوعة من طرف المديرين والمطبقة من طرف الموظفين في المؤسسة. ويهدف المراجع الخارجي من هذا التقييم إلى التحكم في المعلومات المالية والمحاسبية وتحديد نطاق محال تدخله في فحص القوائم المالية والمحاسبية، فإذا تيقن أنه يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فإن عمليات مراجعة الحسابات تمس عينة ضئيلة، أما إذا قدر أنه لا يمكن الاعتماد عليه، فإن عمليات المراجعة تزداد توسعا للتمكن من إعطاء التوصيات اللازمة لزيونه إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن تتم من خلال عناصره الأساسية والتي تتمثل في الهيكل التنظيمي نظام التوثيق نظام الإثبات الوسائل المادية للحماية المستخدمين ونظام الإشراف.

#### 1 - جمع الإجراءات (التوثيق):

يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثوقة. حيث يتفاوت توثيق المراجعين النظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل عميل المراجعة. ويوجد ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي<sup>1</sup>:

- الوصف النظري: وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل.
- خرائط التدفق: وهي عرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو عمليات محددة.
- قوائم الاستقصاء: عبارة عن قوائم يتم إعدادها عن طريق المراجع، وتحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية في المؤسسة، بهدف تقييم والحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر.

<sup>1</sup> - 2 الفين أريتر، وجيمس لوبك، ترجمة محمد محمد الديسبي، المراجعة، مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، بالرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص398.

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

## 2- اختبارات التطابق (الفهم):

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

- فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها: حيث يقوم المراجع باختيار عملية أو عدة عمليات، ثم يقوم بفحصها من بدايتها ويتبعها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر وحفظ المستندات.
- فحص عينة من العمليات: في هذه الحالة يختار المراجع عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من إتباع إجراءات الرقابة الموضوعية والمحددة.

## 3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً، لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير). تستعمل في هذه الخطوة، في الغالب استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو لا، (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي)، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة<sup>1</sup>.

## 4- اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلاً أي مطابقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبار الاستمرارية ذا أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطابقة باستمرار ولا تحمل خلافاً.

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان<sup>2</sup>.

## 5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> - محمد بوتين المرجع السابق، ص 73-74.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق من 74.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق ص 74، 75.

باعتقاد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق النقاط القوة. هذا بالإضافة لنقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها نقاط الضعف ونقاط القوة يقدم المتدخل حوصلة في وثائق شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات تمثل وثيقة الحوصلة هذه، في العادة، تقريراً حول نظام الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته. يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة نظام الرقابة الداخلية، بتعبير آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكناً، ومفهوم من طرف الجميع.
- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي اتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية التعامل معها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة الحقيقي للنظام المتمثل في المؤسسة.
- لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه، يوجد موظفون ذوو كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون بتحقيق هذه الأهداف الأخيرة لتحقيق أهدافهم أيضاً.

ويمكن تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة من خلال الشكل الموالي:

**الشكل رقم (04):** مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة



**المصدر:**

Francis Lefebvre : Le comptable Memento pratique, Edition Francis Lefebvre. 1992, P1212. بتصرف

**ثالثاً: فحص الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة وكتابة تقرير المراجعة**

إن الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ومعايير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة يكون من خلال قوائم مالية ختامية تجعلها عناصر حسابات الأصول والخصائص وحسابات النتائج، وبالتالي ينبغي على كل العنصر الذي يعكس الآتي<sup>1</sup>:

- الكمال: يعني هذا المعيار أن كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة تظهر في القوائم المالية، وذلك باحترام ما يلي:  
تسجيل العمليات منذ نشأتها، تسجيل كل العمليات، احترام استقلالية كل الدورات.
- الوجود: يعبر هذا المعيار على الوجود الفعلي للعناصر المادية مثل الاستثمارات والمخزون، ترجمة العمليات الحقيقية للمؤسسة بالنسبة لباقي العناصر (أصول، خصوم، أعباء ونواتج)، أي لا تجد عمليات وهمية.
- الملكية: يعبر هذا المعيار على أن عناصر الأصول التي تظهر في ميزانية المؤسسة ترجع ملكيتها فعلاً للمؤسسة، ويعبر كذلك على أن عناصر الخصوم تعبر عن التزامات فعلية للمؤسسة.
- التقييم: يعبر هذا المعيار على أن العمليات المسجلة في محاسبة المؤسسة قد تم تقييمها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وبطريقة ثابتة من سنة لأخرى.
- التسجيل المحاسبي: يعبر هذا المعيار على أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تم تسجيلها محاسبياً وبشكل سليم وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً<sup>2</sup>.

**رابعاً: إعداد تقرير المراجع الخارجي**

يعد تقرير المراجع الخارجي الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة وهو الشكل النهائي والكتابي مراجعة المهمة إذ ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع على وضعية المؤسسة<sup>3</sup>.  
ورأي المراجع أربعة أنواع نذكرها كما يلي:

**– رأي نظيف أو بدون تحفظات:**

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 148.

<sup>2</sup> - شرفي عمر، التطوير المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011-2012، ص 98.

<sup>3</sup> - لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حماة لخضر الوادي، 2014-2015، ص 24.

يصدر المراجع الرأي بدون تحفظات عندما لا يجد المراجع أي ملاحظات أو اقتراحات خلال قيامه بعملية المراجعة ذات أثر على صحة القوائم المالية، بمعنى أن القوائم المالية تمثل واقع المؤسسة، ويتم استخدام هذا الرأي إذا توفرت فيه الحالات التالية جميعا وليس جزء منها ويجب أن يحتوي الرأي النظيف على الحالات النقاط التالية<sup>1</sup>:

✓ أن المراجع قد أتم عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها دون أي ضغوط أو قيود من الإدارة.

✓ أن القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

✓ أن هذه المبادئ مطبقة بطريقة متجانسة من فترة إلى أخرى.

✓ لا يوجد أي مخالفة للنظام الأساسي للمؤسسة أو الأحكام القانون.

#### -الرأي المتحفظ:

هو أن يصدر المراجع في تقريره رأي متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات، ويجب على المراجع أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة، ويكون الرأي المتحفظ في الحالات التالية<sup>2</sup>:

✓ إذا كان هناك خروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وأن هذا الخروج ليس بدرجة كبيرة من

الجوهري بحيث لا يبدي رأي معارض وهذا التحفظ يذكر في فقرة نطاق الفحص.

✓ إذا كانت القوائم المالية أعدت بطريقة لا تفي بمعايير الإفصاح الكافي بحيث لا تلبي احتياجات

مستخدمي القوائم المالية وهذا التحفظ يذكر في فقرة الرأي.

#### - الرأي السلبي:

يصدر المراجع هذا الرأي، إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناجمة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - زهية توفيق، المرجع السابق، ص 201.

<sup>2</sup> - زهية توفيق، المرجع السابق، ص 201-202.

<sup>3</sup> - محمد التهامي طواهر، المرجع السابق، ص 57.

### - عدم إبداء الرأي:

ويعتبر هذا الرأي من أخطر أنواع الرأي للمراجع والمتمثل في الامتناع عن الرأي وذلك مع ذكر الأسباب التي أدت به إلى هذا الامتناع، يكون ذلك في حالة وجود قيود على مراجع الحسابات جعلته لم يتمكن من إتمام عملية المراجعة مثل وجود قيود من الإدارة بحيث تجعله غير مستقل في أدائه العملية المراجعة، وبالتالي لم يتمكن من إتمام عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها مع ملاحظة أن القيود والضغوطات المفروضة على المراجع من قبل الإدارة قد ترتب عليها عدم إمكانية التحقق من بعض العناصر ذات الأهمية النسبية الكبيرة أو الجوهرية في القوائم المالية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أنواع أدلة وقرائن الإثبات

تمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي المراجع في القوائم المالية، كما تمثل الأساس العملية المراجعة فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني، حيث يستخدمها المراجع كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي والرشد الأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية.

### الوجود الفعلي:

\_ يعتبر الوجود الفعلي للمواد والعناصر الأصول الثابتة دليل إثبات قوي على الوجود، بدليل أن الوجود لا يعكس بشكل آلي ملكية المؤسسة للموجودات المتوفرة ولا صحة وسلامة تقييمها، لذلك يجب على المراجع إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها.

### المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات:

تعتبر المستندات من أكثر الأدلة والبراهين أهمية من وجهة نظر المراجع، إذ تحتوي هذه الأخيرة على كافة البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة ومن صحة إثباتها في السجلات المحاسبية ويمكن تصنيف هذه المستندات إلى ثلاث مجموعات هي على النحو الآتي:

- مستندات تم إعدادها من طرف جهات خارج المؤسسة: ومستعملة داخلها كالفواتير المتعلقة بالشراء.
- مستندات تم إعدادها داخل المؤسسة ومستعملة خارجها: كفواتير البيع والشيكات والتصاريف الجبائية.
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة: كالدفاتر المحاسبية ووصول الاستلام والكشوف الإجمالية للرواتب.

<sup>1</sup> - زهية توفيق، المرجع السابق، ص 201.

**الإقرارات المعدة خارج المؤسسة:**

تستقي هذه الإقرارات المكتوبة من أطراف خارجة عن المؤسسة، وتضم شهادات من الموردين والعملاء والبنوك على صحة أرصدة هذه الحسابات والمصادقة عليها أو عكس ذلك<sup>1</sup>.

**الإقرارات المعدة داخل المؤسسة:**

تستعمل الإقرارات المعدة داخل المؤسسة كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، كإعداد تقرير يشهد على أن الإدارة استعملت طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم السلع المستهلكة و في تقييم مخزون آخر مدة مثلاً.

**وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:**

إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلاً مادياً على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية، كون أن هذا النظام يستعمل مجدداً أساسياً النطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية.

**صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:**

إن المعالجة المحاسبية للبيانات تمر هو مراحل عدة وتستغرق وقت كبير خاصة في ظل المؤسسات ذات العمليات الكثيرة، مما يسمح بحدوث أخطاء تؤثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن تألية المعالجة المحاسبية واستعمال الآلات الحاسبة يعتبر دليلاً مادياً على صحة وانتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية<sup>2</sup>.

**المطلب الثالث: أساليب الحصول على أدلة الإثبات****الجرد الفعلي أو المعاينة:**

يوجد شبه اتفاق في الرأي في التشريعات والمنظمات المهنية على أنه ليس من اختصاص المراجع القيام بالجرد الفعلي للأصول، وتقتصر مهمته فيما يلي:

- التحقق من دقة الاختبارات الموضوعية للجرد، ومدى التزام القائمين بالجرد هذه الإجراءات.
- القيام ببعض الاختبارات إذا صادف ما يثير شكوكه في أي مرحلة من مراحل الجرد حتى يزيل الشك أو يؤيده.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص134.

<sup>2</sup> - المرجع السابق، ص135.

-مراجعة عملية تقييم الأصول والتأكد من عدم حدوث أي تغيير في أسس التقييم من سنة لأخرى<sup>1</sup>.

#### المراجعة الحسابية:

يقوم المراجع وفق هذه الوسيلة بالتحقق من صحة العمليات الحسابية التي يقوم بها المحاسب أو التي تحتويها المستندات المحاسبية والكشوف أو الدفاتر، والتأكد من أن التوازن حقيقي في العمليات الحسابية وليس صورياً.

#### المراجعة المستندية:

تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال اعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات، لذلك يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها والتحقق من أن لكل عملية تسجيل محاسبي له مستند يعتمد عليه<sup>2</sup>.

#### المراجعة القياسية:

هي وسيلة يلجأ إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في توقيت قياسي، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر، كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المبيعات برقم الأعمال المحقق أو أن يقيس اقتطاع الضمان الاجتماعي، بالكتلة الأجرية للعمال.

#### المصادقات:

هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدينين والدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته، إذ يتم إعدادها من طرف المؤسسة موضوع المراجعة يطلب من المراجع على أن يكون الرد موجه إليه مباشرة، تأخذ هذه المصادقات الأشكال التالية:

- مصادقات إيجابية: في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقدير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة.

-مصادقات سلبية: يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحتها.

- مصادقات سلبية: يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحتها.

<sup>1</sup> - بلعيد وردة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات عليا، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2013 - 2014، ص50.

<sup>2</sup> -محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص137.

- مصادقات بيضاء: في هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر التقرير على الرصيد المتواجد في دفاتره.

#### الاستفسارات:

تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة إثبات حول صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزام بالخطط، ومن أجل تحقيق ذلك يمكن أن يكون الاستفسار شفويا أو تحريرا كحالات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، أو الاستفسار عن الأنماط والطرق المحاسبية المتبناة خلال السنة موضوع المراجعة.

#### المقاربات:

تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من عمليات، إذ يقوم المراجع مثلا بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بيومية البنك في المؤسسة بما تم فعلا على مستوى البنك من خلال الكشف المرسل من قبله، إن فعالية هذه الوسيلة تكمن في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية باستعمال كافة المعطيات المتاحة من قبل الأطراف الأخرى (داخلية أو خارجية، وتضفي هذه الوسيلة على المعلومات المحاسبية مصداقية أكبر وقبولا واسعا لدى قراء القوائم المالية للمؤسسة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> -المرجع السابق، ص138-139.

خلاصة الفصل الأول

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل ثم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور المراجعة الخارجية كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة الأمر، الذي أدى إلى الاعتماد والاستعانة بطرف خارجي مستقل معترف يدلي برأي فني محايد موضوعي، انتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مضمونه مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثل هذه القوائم للصورة الصادقة والوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

تحكم المراجعة الخارجية هي مجموعة من القواعد تُعتبر كإرشادات لممارسة المهنة بكفاءة وفاعلية أثناء عملية المراجعة وكذلك إعداد التقرير، ويعتبر هذا الأخير ذو أهمية كبيرة لمتخذي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها لما يحتويه من رأي فني محايد صادر عن جهة مستقلة وتتمتع بالكفاءة العلمية والعملية للحكم على عدالة القوائم المالية للمؤسسة ومركزها المالي.

تعتبر المراجعة الخارجية عملية منظمة يمر القائم بها بمجموعة من الخطوات والإجراءات من بداية قبوله لمهمة المراجعة بالمؤسسة وإعداد برنامج المراجعة، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، ليقوم بعدها بجمع أدلة الإثبات اللازمة، حتى يتسنى له في النهاية إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة وصحة مركزها المالي.

# الفصل الثاني

## عموميات حول التقارير

### المالية

### تمهيد

تعتبر التقارير المالية هي الوسيلة الأساسية للاتصال بين الإدارة وكافة الأطراف المعنية الأخرى بالمنظمة، ومن خلال التقارير المالية يمكن لجميع الأطراف الأخرى التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي وما تحققه من النتائج، حيث أن التقارير المالية هي نتائج تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية، وتمثل جودة التقارير المالية محوراً مهماً كان الكشف عن الكثير من القضايا التي تهم الهيئات المهنية والتنظيمية والمحاسبية وتستخدم التقارير المحاسبية ككل، إذ تقدم معلومات التقارير المالية التي تساعد على قياس وتقييم كفاءة الأداء المالي، بالإضافة إلى زيادة كفاءتها وشفافيتها في اتخاذ القرارات المالية في الوحدات الاقتصادية. وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفصل الأول من الدراسة حيث يعالج هذا الفصل ما يلي:

-المبحث الأول: التقارير المالية.

- المبحث الثاني: جودة التقارير المالية.

## المبحث الأول: التقارير المالية

### المطلب الأول: مفهوم التقارير المالية

تعد التقارير المالية الوسيلة الأساسية لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة وتحليل النتائج عبر السنوات المتعاقبة من قبل المهتمين بوضع تلك المؤسسة، وذلك لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة نظرًا لتنوعها وأهمية المعلومات التي تحتويها هذه التقارير.

يمكن أن نوجز أهم تعاريفها فيما يلي:

التقارير المالية هي وسيلة الإدارة الأساسية للتواصل مع الأطراف المعنية بأنشطة المنشأة، فمن خلال هذه التقارير يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج، فالتقارير المالية تشمل القوائم المالية، حيث لا تتضمن التقارير المالية جزءًا من القوائم المالية فقط، ولكنها تمتد لتشمل كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة، والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، كما تشمل هذه التقارير معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرها أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية التي تؤدي إلى توجيه قراراتهم بما يخدم أنشطتهم في ضوء إمكانياتهم المتاحة<sup>1</sup>.

التقارير المالية هي عبارة عن تصوير بالأرقام والكلمات لنتائج الأنشطة الاقتصادية في نهاية الفترة المالية، بحيث تمثل معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمتوقعين والمقرضين والدائنين وغيرهم من الأطراف الخارجية، الذين لا يستطيعون الحصول على المعلومات التي يحتاجونها بشكل مباشر لاتخاذ قراراتهم بشأن تقديم الموارد للشركة، وتقييم أداء المدراء ومجلس الإدارة لتلك الشركة في استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية<sup>2</sup>.

- التقارير المالية هي عبارة عن المخرجات النهائية لنظم المحاسبة، وحلقة الوصل الرئيسية بين أصحاب المصالح والمؤسسة، ويتمثل الهدف الأساسي من إعداد التقارير المالية في توفير معلومات عالية الجودة بشأن التقارير المالية المتعلقة بالمنظمات الاقتصادية، ومركزها المالي ونتيجة أعمالها

<sup>1</sup> طارق عبد المال حمادة، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 35.

<sup>2</sup> عمر يوسف عبد الله الحيارى، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان الدولي، رسالة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2017، ص 20.

والتدفق النقدي لها، حيث تضم القوائم المالية التقليدية والإفصاحات الإضافية، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وبالتالي تعد اتساع المفهوم القوائم المالية، إذ أصبحت تشمل الكثير من المعلومات المالية وغير المالية<sup>1</sup>.

● التقارير المالية هي الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات الناتجة عن معالجة بيانات أنشطة الوحدة الاقتصادية إلى الأطراف المعنية بنشاط الوحدة، وقد تشمل التقارير على معلومات مالية وغير مالية، ويعد جزء من هذه التقارير بصورة إلزامية وبصفة دورية والبعض الآخر بعد بصورة اختيارية أو عند الحاجة<sup>2</sup>.

نستنتج من خلال هذه التعاريف أن التقارير المالية هي المخرجات النهائية لنظم المحاسبة يتم تصويرها بالأرقام والكلمات لنتائج الأنشطة الاقتصادية في نهاية الفترة المالية، حيث تعد الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات الناتجة عن معالجة بيانات أنشطة الوحدة الاقتصادية إلى الأطراف المعنية بنشاط الوحدة الاقتصادية لقضايا محدودة، وقد تشمل التقارير على معلومات مالية وغير مالية.

المطلب الثاني: خصائص وأهداف التقارير المالية

تلعب التقارير المالية دورا هاما في عمل ونشاط أي مؤسسة، حيث يتم بواسطتها تبادل البيانات والمعلومات بين مختلف الأقسام داخل المؤسسة أو بينها وبين الجهات والمؤسسات الأخرى، حيث تبني فعالية التقرير على صفاته الذاتية بالإضافة إلى الصفات العامة، فكلما حوي التقرير صفة إيجابية كان أثر ذلك إيجابيا بينما خلوه من الصفات الإيجابية أو أن صفاته الإيجابية لم تستوفي بشكل كامل أو معمق فهذا ينعكس سلبا على قيمته العلمية والعملية.

### المطلب الثاني: خصائص وأهداف التقارير المالية

#### أولا: خصائص التقارير المالية

الخصائص هي تلك الصفات والمميزات التي تميز التقارير المالية عن غيرها من التقارير الأخرى، وعليه فقد أصبح من الضروري على كاتب التقرير التعرف على خصائصه ومميزاته باعتبارها الأساس الذي يستند إليه في إعداد وإنجازه ذلك لأنها لا تحتوي على إطار محدد مضمونها، كما أن فعالية التقرير تتوقف على صفاته الذاتية

<sup>1</sup> محمد عبد العزيز محمد أبو العلاء، أثر درجة التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد 2 كلية التجارة جامعة بني سويف، مصر، 2018، ص 273.

<sup>2</sup> حاتم خالد عبد الكريم محمد، قصور التقارير المالية المنشورة وأثرها في اتخاذ القرارات في المؤسسات المالية، رسالة الدكتوراه، كلية الدراسات العليا جامعة شندي السودان 2016، ص 113.

فكلما تضمن التقرير ميزة إيجابية كان أثر ذلك إيجابياً والعكس في حالة احتوائه على صفات سلبية وعليه تقسم خصائص التقارير إلى<sup>1</sup> :

### 1- الخصائص العامة

هي تلك الخصائص والصفات الجوهرية التي تتميز بها كافة التقارير ولا تحتكر على التقرير المالي والتي يجب أن تتميز بها باستمرار. ويحصر المختصين هذه الخصائص في النقاط التالية<sup>2</sup> :

-الوضوح: يكون التقرير حائزاً على هذه الصفة إذا عرض معده أفكاره بسلسلة دون تزوير حيث تكمن جدوى وضوح التقرير في سهولة فهمه واستيعابه والسرعة في تحقيق أهدافه، ويتطلب الوضوح في التقرير تجنب الغموض وضرورة استخدام العبارات القصيرة التي تخص جوهر موضوع التقرير، والدقة في اختيار الألفاظ.

-الحدثة: الحدثة في صفة جوهرية مطلوبة في التقرير الذي يحوي معلومات وبيانات وأرقام فلا زيادة ولا نقصان فيها، كما يجب أن تكون هذه المعلومات أو الأرقام حديثة للتمكن من تحديد الموضوع والمشكلة في ضوءها ومن ثم التعرف على أبعاده وآثاره.

-الإيجاز : عنصر الإيجاز يعني استخدام الكلمات الدالة أو المعبرة عن المشكلة أو الموضوع دون إسهاب أو حشو ويتطلب هذا العناية في اختيار الكلمات وضرورة الترابط قيم بينها وتجنب التكرار.

-الموضوع : لكل تقرير موضوع مثل الاقتصاد فهو يدرس الظواهر الاقتصادية والموضوع هو ما تحاول وصفه.

-الموضوعية : تعني الموضوعية في التقرير الالتزام بالأمانة العلمية، استخراج المعلومات من الحقيقة أو الحقائق المتولدة عنها وعرض الأمور والمسائل كما هي.

-الشكل: وهو الهيئة التي تأخذها التقارير المالية على السند.

-المصادقية: كل التقارير تتميز بالمصادقية وهي مدى إجماع الأفراد في وصف الحدث بنفس الطريقة.

-الدقة : وتكمن جدوى الدقة في التقرير في منحه المصادقية والشفافية فالتقارير التي لا تحمل هذه الصفة إما أن تكون غير مفيدة أو لا تحقق الغرض منها ومن ثم فإن دقة التقرير تعني دقة اللغة ومثانة الأسلوب.

### 2- الخصائص المؤقتة

الخصائص المؤقتة هي تلك الخصائص التي تتمتع بها التقارير في فائرة أو فقدتها في فترة أخرى ومن هذه الخصائص ما يلي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> الطراونة عمر، كتابة التقارير والمراسلات التجارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2013، ص30.

<sup>2</sup> الشخيلي عبد القادر، مرجع سابق، دط، ص 87.

<sup>3</sup> العلاق بشير، العلاق بشير، أساليب وطرق إعداد التقارير والخطب، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص 154.

-الاطلاع: يكون الاطلاع معلوم أو انتقائي من خلال اختيار الأفراد الذين يمكنهم الاستفادة من هذه التقارير كما يمكن أن يكون الاطلاع إلى ما لانهاية وفي هذه الحالة جميع الأفراد لهم الحق في الاطلاع على هذه التقارير .

- الحماية: وهي تلك الإجراءات التي تسمح بالمحافظة على محتويات التقرير وحماية العناصر المؤدية له من التدمير .

### ثانياً: أهداف التقارير المالية

ليس التقرير عملاً عشوائياً وإنما هو عمل هادف هذا يعني أنه مرتبط بهدف أو أهداف محددة كما أنه يهدف لإيصال رسالة وهي محتوى التقرير إلى من يهمه الأمر سواء كان رئيساً أو مديراً لجهة عليا أو لأي جهة أخرى مستقلة، لذلك فإن التقرير لا يخرج عن هدف أو أكثر من الأهداف الآتية<sup>1</sup> :

- تزويد العاملين بالمعلومات الضرورية المرتبطة بالعمل المناط بهم.
- عرض أوجه الخلل أو القصور في العمل مع بيان المعالجة المطلوبة.
- تحديد موجودات المؤسسة خلال فترة مالية معينة.
- تحديد قيمة التغيرات في الموجودات والمطلوبات والموازنة بينهما.
- عرض جميع البيانات والمعلومات الخاصة بالمؤسسة خلال فترة معينة، واستخراج نتائجها.
- عرض نتائج بحث أو دراسة الموضوع معين أو مشكلة ما ليستفيد من قراءة التقرير كل من يطلع عليه.
- إبقاء المديرين والمؤوسين مطلعين بشكل مستمر على ما يجرى يوميا داخل المؤسسة.
- وضع المعلومات بطريقة تكون فيها هذه المعلومات واضحة ومناسبة وموضوعية.

### المطلب الثالث: أنواع التقارير المالية

**1- القوائم المالية:** تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي الذي من خلاله تصل المعلومات المحاسبية للجهات الخارجية ذات المصلحة والتي تهتم بأعمال المؤسسة كما تتضمن ملخص من عمليات المؤسسة محددة عادة بشهر أو سنة مع إظهار المركز المالي للمؤسسة وقت إعدادها هذا بالإضافة إلى نتائج الأعمال التي أدت إلى الوصول إلى هذا المركز .

**2- التصريحات الجبائية:** هي التي تفرض على المؤسسة من طرف القانون الجبائي على المؤسسات وتتضمن الإبلاغ عن الأرباح والأتعاب المدفوعة للأشخاص الخاضعين للضرائب بغية حصر الخاضعين للضريبة حيث

<sup>1</sup> أبو الفتوح علي فضالة، التحليل المالي وإدارة الأموال، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1994، ص293.

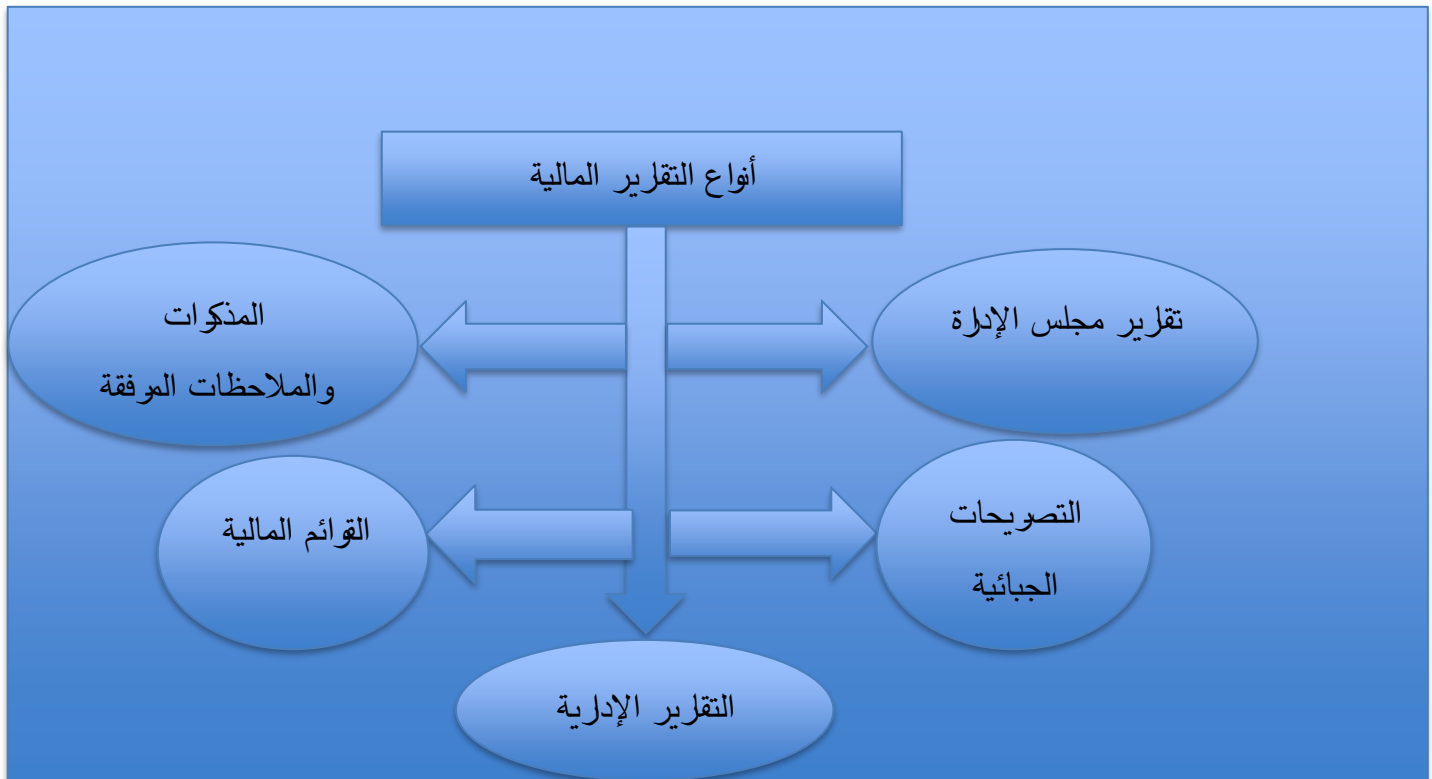
يسلط القانون الجبائي رقابته على مؤسسات مختلفة بحيث يفرض عليها تقديم تصريحات دورية بفترات زمنية محددة.

**3- التقارير الإدارية:** هي المعلومات التي تحتاجها المؤسسة للارتقاء إلى مستويات أعلى بحيث تساعد هذه التقارير المؤسسة لإجراء خطط آنية تساعد في رقابة العمليات اليومية لنشاطها وخطط طويلة الأجل لتطور الشركة وازدهارها<sup>1</sup>.

**4- المذكرات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية :** تعتبر الملاحظات جزء مهم من مصادر المعلومات المفيدة، بحيث تضيف معلومات غير موجودة في القوائم المالية.

**5- تقارير مجلس الإدارة:** تحوي معلومات مفيدة تحمل بيانات مالية وإحصائية مثل بيان أداء المؤسسة وبيان درجة السيولة والقدرة على السداد وبيان أداء المؤسسة ..... الخ<sup>2</sup>.

**الشكل رقم(05):** يمثل أنواع التقارير المالية.



**المصدر:** من إعداد الطالبتين.

<sup>1</sup> الهام سنوساوي، "أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية"، دراسة حالة بعض الشركات التجارية الجزائرية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، 2016، ص 69.

<sup>2</sup> سوياد أمينة، دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، ولاية سطيف، 2017، ص 3.

## المبحث الثاني: جودة التقارير المالية

## المطلب الأول: مفهوم وخصائص جودة التقارير المالية

## أولاً: مفهوم جودة التقارير المالية

الجودة مصطلح مشتق من الكلمة اللاتينية (Qualities) وتعني طبيعة الشيء ودرجة صلاحه وهي مفهوم نسبي يختلف النظر له باختلاف جهة الاستفادة منه سواء كانت المؤسسة، المورد، العميل، المجتمع.... وغيره. وهي مفهوم مرتبط ببرنامج يتضمن التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي عن طريق الحد من العيوب في الأداء ووضع الشيء المراد تحقيقه<sup>1</sup>.

أما عن جودة التقارير المالية فقد تعددت التعاريف المسندة لها من قبل الباحثين وفيما يلي سنتطرق البعض التعاريف المقترحة:

نقصد بالجودة في التقارير المالية مصداقية المعلومة المحاسبية التي تتضمنها التقارير، والمنفعة التي تحققها للمستخدمين ومن أجل تحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل ويتم إعدادها وفق المعايير القانونية والرقابية والمهنية<sup>2</sup>.

إن جودة التقارير المالية هي أحد الخصائص النوعية التي تتضمنها تلك التقارير بحيث نستنتج هذه الخصائص من منفعة المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات والتي تركز على درجة الثقة ومدى الملائمة وقابليتها للمقارنة وهذه العوامل تحسن منفعة المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرار. جودة التقارير هي إن تكون تخلو من التحريفات الجوهرية بحيث تمنحها صورة حقيقية عن المركز المالي للشركة مما يرفع من قيمتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للشركة<sup>3</sup>.

من خلال التعاريف السابقة تستنتج أن الجودة هي الخاصية النوعية للمعلومات المحاسبية والتي يجب أن تكون ضمن التقارير المالية وما يمكن أن تحققه من منفعة للمستخدمين ومن أجل تحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريفات والتضليل كما يجب إعدادها وفق المعايير القانونية كما تساهم درجة الثقة في المعلومة وملاءمتها وقابليتها للمقارنة في تحسين منفعة المعلومة في اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> إلهام سنوساوي، مرجع سبق ذكره، ص 80.

<sup>2</sup> صخر عمار، تقييم دور خاصيتي العلامة والموثوقية في تفعيل جودة التقارير المالية، دراسة حالة في المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية ص 23.

<sup>3</sup> أحمد بوشمال، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017، ص 26.

## ثانيا: خصائص جودة التقارير المالية

ترتبط جودة المعلومة المحاسبية بمجموعة من الخصائص النوعية التي حددت من طرف النظام المحاسبي المالي في المادة 8 من المرسوم التنفيذي 8/156 بأنه يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على خصائص نوعية:

**1-الملائمة:** وهي قدرة المعلومات المحاسبية على إحداث أثر في قرار المستخدم للمعلومات والتأثير عليه حيث أن الملائمة للمعلومات في الحياة العملية متوقف على اتخاذ القرار<sup>1</sup>. طبقا لمجلس المعايير المحاسبية لتكون المعلومة ملائمة يجب أن تصنع فرق لأي قرار بمساعدة مستخدمي التقارير المالية في التوصل إلى تنبؤات نتائج الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تؤكد التوقعات<sup>2</sup>. وحتى تكون المعلومة المحاسبية ملائمة يجب أن تؤثر على قرارات مستخدميها، ولكي تحقق المعلومة المحاسبية الملائمة يجب أن تتوفر الشروط الثلاثة الفرعية التالية:

- خاصية التنبؤ بالمعلومة: تساعد المعلومة المحاسبية متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المستقبلية على ضوء النتائج الماضية والحاضرة، فالمعلومة الملائمة تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي.
- التوقيت الزمني المناسب: أي تقديم المعلومات في حينها وتكون متاحة لمن يستخدمها عند الحاجة إليها من أجل اتخاذ قراراتهم وهذا لأن المعلومة تفقد منفعتها إذا لم تكن متوفرة في وقت استخدامها، أو إذا تأخرت فترة تقديمها بعد وقوع الحدث مما يفقدها فعاليتها في اتخاذ القرار التغذية العكسية وهي أن تستخدم المعلومات من أجل تصحيح معلومات حالية أو مستقبلية بحيث تساعده في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تتمتع المعلومات بالقدرة على التقييم الارتدادي للقرارات المالية الماضية والتنبؤ بالمستقبل<sup>3</sup>.

## 2-الموثوقية

تعتبر خاصية الموثوقية أحد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات ومن أجل أن تكون المعلومة مفيدة يجب أن تمتلك صفة الموثوقية ولكي تتحلّى بهذه الصفة يجب أن تكون خالية من الأخطاء والحيادية أي أنها تتعلق

<sup>1</sup> Lewis Richard & Pendrill David. Advanced Financial Accounting 4th Edition USA : Pitman Publishing 1994- P15.

<sup>2</sup> يونس بونقاب، أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية على جودة التقارير في البيئة الجزائرية دراسة ميدانية لمحافظي الحسابات، مذكرة ماستر في العلوم المالية المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018، ص 26.

<sup>3</sup> يونس بونقاب، مرجع سبق ذكره، ص 27.

بمصادقية المعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها، بحيث يعتمد عليها المستخدمون كمقياس للظروف والأحداث الاقتصادية التي تمثلها. حسب بيان FASB حسب البيان رقم 2 إن الموثوقية خاصية للتأكد أن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تمثله<sup>1</sup>.

ولتحقيق الموثوقية يجب توفر الخصائص الفرعية التالية:

- التعبير الصادق هو التوافق بين المقاييس وبين الظواهر المراد التقرير عنها بدرجة عالية اي وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من جانب الموارد والأحداث التي تنتجها هذه الأرقام في التقارير المالية.
- قابلة للتحقيق: هي أحد أسس المحاسبة التي يمكن أن تعتمد عليها من بين الطرق المحاسبية المختلفة وتعتبر هذه الخاصية مبدأ نسبي أي وجود درجة عالية من التوافق بين المحاسبين الذين يستخدمون نفس طرق القياس ويتم التوصل إلى نفس النتائج.
- الحيادية: ويقصد به عدم تحيز المعلومة لصالح مستخدم على حساب مستخدم آخر بل يجب إعدادها بشكل عام وشمولي لكي تستفيد منه جميع الفئات<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: معايير جودة التقارير المالية

تبنى جودة التقارير المالية على أساس مجموعة معايير فنية رقابية مهنية، قانونية والتي تعد ضرورية في إعداد التقارير المالية:

- معايير قانونية: تسمى مؤسسات في دول مختلفة لتطوير معايير جودة التقارير المالية بحيث لا توجد تشريعات أو قوانين تضبطها، وتخطط لهيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط أداء المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزمها.
- معايير رقابية: تعتبر الرقابة من المكونات العملية في الإدارة حيث يركز عليها كلا من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتحقق من ذلك بوجود رقابة فعالة تهتم بفحص مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المؤسسة، وزيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> الغربي سماح، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية في البنوك التجارية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية بجامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015، ص 35.

<sup>2</sup> الغربي سماح، مرجع سبق ذكره، ص 36.

<sup>3</sup> قلوب حنان، حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2015 ص 8-68.

- معايير مهنية: تتشرف الهيئات والمجالس المهنية والمحاسبية على إصدار معايير المحاسبة والمراجعة لكي تضبط العملية المحاسبية مما تبين للملاك مسألة الإدارة للاطمئنان على استثماراتهم، وهذا ما أدى للحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والشفافية.
- معايير فنية: إن توفر معايير فنية تؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومة مما ينعكس على جودة التقارير المالية وترفع ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب مصالح الشركة، مما يؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار<sup>1</sup>.

حيث تم إصدار عدة معايير تساعد في ضبط الخصائص النوعية للمعلومات من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي

الشكل رقم (06): معايير جودة التقارير المالية.



المصدر: من إعداد الطالبتين

يمثل الشكل معايير جودة التقارير المالية والتي تنقسم إلى معايير رقابية وهي وجود رقابة فعالة تهتم بمدى الالتزام بالسياسات، معايير قانونية وهي الالتزام بالتشريعات والقوانين، معايير مهنية وهي معايير تضبط العملية المحاسبية، معايير فنية والتي تطور جودة المعلومة.

<sup>1</sup> أسماء سعدي، شريفة عمار، كريمة هركوس، استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2019، ص 35.

### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية

إن الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه هو أن تتخلى عن التقارير المالية الخاصة بها من التحريفات، حيث يركز النظام المحاسبي في وظائفه على مقومات تكون في شكل عمليات في النظام لتحقيق أهدافه نذكر منها ما يلي:

- مقومات بشرية هي مجموع الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي ومسؤولين عن العمل فيه.
- مقومات مادية: هي التي تشمل جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية واليدوية التي تستخدم لإنتاج المعلومات<sup>1</sup>.
- مقومات مالية: هي كافة الأموال المتاحة للنظام والتي تستخدمها ليقوم بها بوظائف ومهام السؤل عنها.
- قاعدة البيانات: تحتوي قاعدة البيانات على مجموعة من عمليات التطبيق والبيانات اللازمة نظام التشغيل من أجل تحقيق أهدافه.
- تتأثر جودة التقارير من طرف العوامل تتعلق بإنتاجها سواء كان هناك أشخاص قائمون على النظام المحاسبي أو من خلال الأجهزة المستخدمة أو من قاعدة البيانات اللازمة لتشغيل النظام أو المالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> أحمد بو شمال مرجع سبق ذكره، ص 27.

<sup>2</sup> زينب بضياف، أثر تجميع المحيط ونسبة المساهمة في جودة التقارير المالية، دراسة حالة ENSP حاسي مسعود، ورقة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018، ص 5.

## خلاصة الفصل الثاني:

نستنتج مما سبق أن التقارير المالية مع المخرجات النهائية لنظم المحاسبة يتم تصويرها بالأرقام والكلمات لنتائج الأنشطة الاقتصادية في نهاية الفترة المالية، وتبين لنا أن التقارير المالية ليست مجرد وثائق محاسبية تعد لتلبية متطلبات قانونية أو ضريبية، بل أداة استراتيجية حيوية تستخدم لتوجيه القرارات المالية والإدارية داخل المؤسسات كما تبين أن جودة التقارير المالية تتأثر بعوامل متعددة وتحسين هذه العوامل يسهم بشكل كبير في تعزيز مصداقية التقارير المالية واحة المشكل ملا في تقرير من مصداقية التقارير المالية، وقد أظهرت دراسات عدة أن جودة هذه التقارير تلعب دورا محوريا في تقييم الأداء المالي للمؤسسات.

# الفصل الثالث

## التراسة الميدانية

**تمهيد**

بعد استيفائنا للجانب النظري من البحث، والذي تطرقنا من خلال إلى كل من المراجعة الخارجية والتقارير المالية، يكون من المناسب تقديم دراسة ميدانية لمعالجة الأفكار النظرية في الواقع العملي، وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع استمارة استبيان بعد ما تم تحكيمها من طرف في عدد من الأساتذة، قمنا بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي كالانحراف المعياري والمتوسط الحسابي، وفيما يلي تقسيم للجانب التطبيقي إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم لشركة سونلغاز.

-المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وتحليل نتائجها.

## المبحث الأول: تقديم لشركة سونلغاز

### المطلب الأول: التعريف بشركة سونلغاز

تعتبر مؤسسة سونلغاز من بين أهم المؤسسات الاقتصادية الوطنية، وذلك لأنها تمتلك العديد من الامتيازات التي جعلتها تتفوق بشكل كبير في هذا المجال، حيث تحتكر إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها في الجزائر وكذلك نقل وتوزيع الغاز الطبيعي، كما أنها تحتل المرتبة الرابعة بعد الشركات السعودية والمصرية والكويتية<sup>1</sup>، فهي رقما صعبا في السوق الاقتصادية إذا بلغ مجمل أعمالها أكثر من 43 بليون دينار جزائري يا يعادل 600 مليون دولار أمريكي في سنة 1999 بالنسبة لقطاع الكهرباء، أما بالنسبة لقطاع الغاز فقد وصل رقم أعمالها فيه أكثر من آيلايين دج ما يعادل 97 مليون دولار أمريكي زيادة على كل هذا فإنها تتميز بيع الكهرباء والغاز بأسعار منخفضة وذلك بدعم من الدولة التي تبقي المستثمر الوحيد إلى حد الآن، ورغم فتح رأس مال الشركة على شكل أسهم فقد وصلت اليد العاملة في مؤسسة سونلغاز إلى أكثر من 21 ألف عامل من بينهم حوالي ثلاثة آلاف موظف وسبعة آلاف رئيس فريق و 11 ألف عامل كما تعود نشأة المؤسسة إلى العهد الاستعماري، حيث كانت لشركة احتكارية تابعة لفرنسا كان ذلك في 05-06-1947 وبعد استقلال الجزائر بقيت كما هي الكهرباء والغاز إلى غاية 28-06-1969 حيث عملت قرار التأميم نظرا للخراب الذي خلقه الاستعمار الفرنسي وصدور الأمر 59 691 تم حل مؤسسة كهرباء والغاز الجزائر وظهر ما يسمى بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز مع مطلع التسعينات وبالضبط 1991 تغير طابع المؤسسة إلى شركة ذات طابع صناعي وتجاري وفقا للإصلاحات الاقتصادية المستهدفة آنذاك.

ومؤسسة سونلغاز بولاية ميلة هي فرع تابع لمجمع سونلغاز الوطني المتخصص في توزيع الكهرباء والغاز على مستوى الولاية تسعى هذه المؤسسة إلى تحسين وتوسيع شبكة الطاقة لتلبية احتياجات المواطنين والمستثمرين، بما يتماشى مع السياسة الطاقوية الوطنية.

تتولى مؤسسة سونلغاز ولاية ميلة عدة مهام أساسية منها:

- توزيع الكهرباء والغاز: توفير خدمات الكهرباء والغاز لمختلف بلديات الولاية، مع التركيز على المناطق الريفية والمستثمرات الفلاحية.
- تطوير الشبكة إنجاز مشاريع لتدعيم وتقوية الشبكة الكهربائية، مثل محطات التحويل في شلغوم العيد وواد سقان، بالإضافة إلى مشاريع ربط جديدة. أخبار أفريقيا+

<sup>1</sup> اطلع عليه يوم 02-04-2017 [www.aonelgaz.d2017-04-02](http://www.aonelgaz.d2017-04-02)

من بين المشاريع البارزة التي تنفذها سونلغاز في ولاية ميله تركيب 8 محطات لشحن السيارات الكهربائية على مستوى 6 مواقع، بما في ذلك محطتي الخدمات "ميلاف" على الطريق السيار شرق غرب، وذلك في إطار تعزيز الطاقة المتجددة وتسهيل استخدام السيارات الكهربائية.

كما تسعى سونلغاز إلى ربط المستثمرات الفلاحية بالكهرباء، حيث تم ربط 458 مستثمرة فلاحية بالكهرباء، و35 أخرى في طور الإنجاز، و100 في طور الدراسة، مما يسهم في دعم القطاع الفلاحي وتحسين الإنتاجية. تجسد هذه المشاريع التزام سونلغاز بتطوير البنية التحتية للطاقة في ولاية ميله، بما يتماشى مع استراتيجية الدولة في تحسين الخدمات الطاقوية وتعزيز التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز

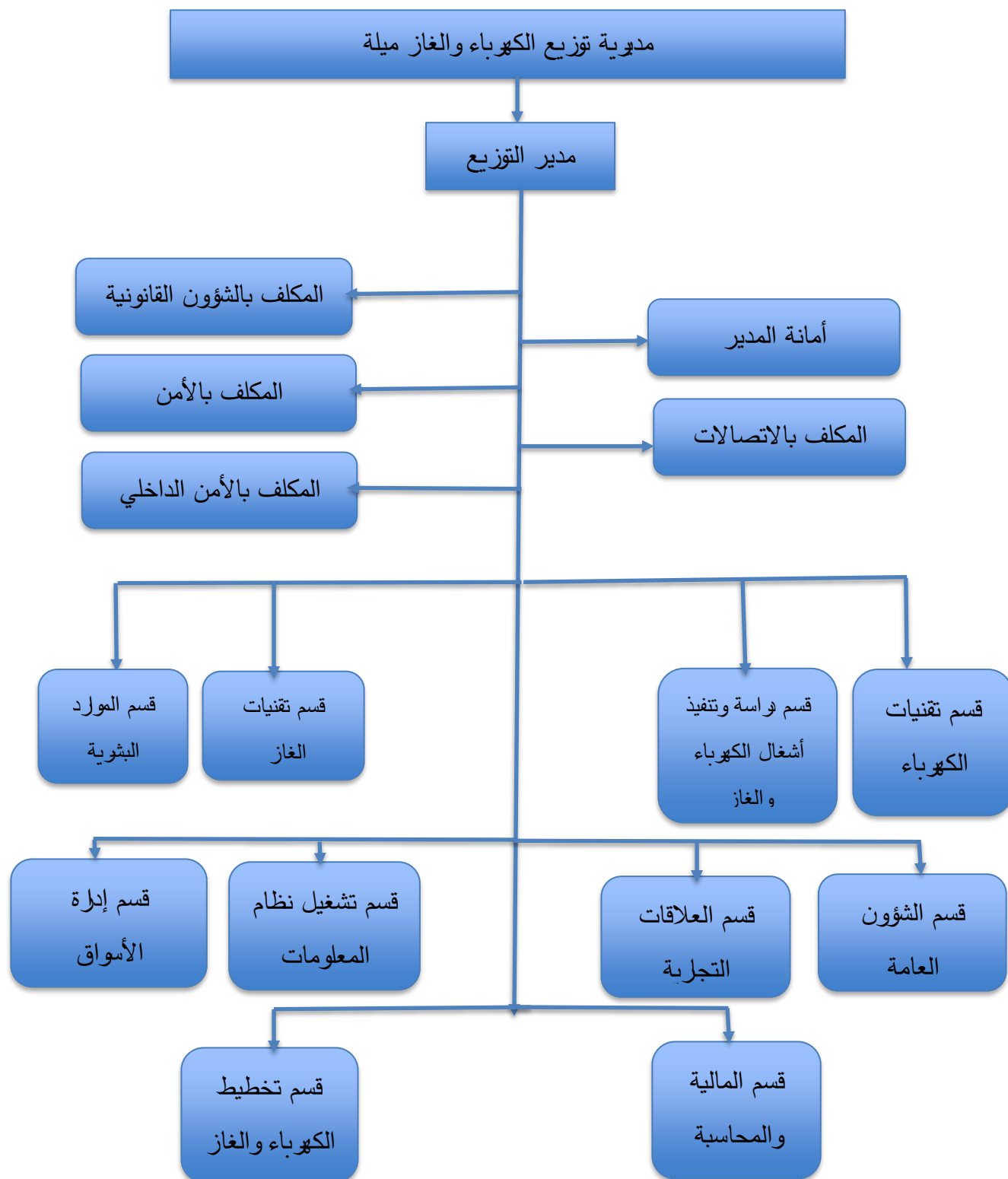
يعني الهيكل التنظيمي الطريقة التي يتم بها تقسيم أنشطة المؤسسة وتنظيمها، بانتظام. الوظائف وترابطها يؤدي بالضرورة إلى مسايرة المحيط الذي تعيش فيه، حيث تسعى مديرية توزيع الكهرباء والغاز إلى الاهتمام بهذا التنظيم من خلال إجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط.

#### أولاً: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز (وحدة ميله)

يمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمديرية في الشكل التالي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> معلومات محصلة من مديرية توزيع الكهرباء والغاز ميله.

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق داخلية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز ميلة.

## المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وتحليل نتائجها

### المطلب الأول: منهجية الدراسة

#### أولاً: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة المستهدف من جميع الأفراد العاملين لدى مديرية توزيع الكهرباء والغاز بميلة والذي يقدر عددهم ب 702 موظفاً.

#### ثانياً: عينة الدراسة

تم اختيار عينة قصدية (غير عشوائية) عددهم 40 وهم الأفراد والأعوان الذين يتعاملون مع المراجعين الخارجيين، وذلك لارتباطهم الوثيق بموضوع الدراسة، وقد بلغ عدد أفراد العينة 40 مفردة، وهو ما يمثل حوالي 5.7% من اجمالي مجتمع الدراسة، وهذا كله لمعرفة أثر المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية، ويمثل الجدول التالي عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة.

**الجدول رقم (01): الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيانات**

| البيان                    | العدد | النسبة المئوية |
|---------------------------|-------|----------------|
| الاستبيانات المسترجعة     | 35    | 87.5           |
| الاستبيانات الموزعة       | 40    | 100            |
| الاستبيانات غير المسترجعة | 5     | 12.5           |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

#### ثالثاً: أداة الدراسة

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإلمام بجوانب الموضوع من الناحية العلمية تم الاستعانة بالاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات وهذا لأهمية هذه الأخيرة كونها تعتبر أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صناعة نموذج من الأسئلة لأفراد عينة الدراسة (أنظر الملحق رقم 1) المحور الأول: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويشمل الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة.

المحور الثاني: يحتوي على العبارات والبالغة 18 عبارة يتناول توجيهات أفراد عينة الدراسة حيث تم تقسيمه كالتالي:

1 - خبرة المراجع الخارجي.

2- استقلالية المراجع الخارجي.

3- مسؤولية المراجع الخارجي عن الأخطاء والتعريفات.

4- تقارير المراجعة الخارجية.

وقد صمم الاستبيان وفقا لمقياس ليكارت الخماسي والموزع درجاته كما يلي:

الجدول رقم (2): جدول التوزيع لمقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبتين

وقد تم الاعتماد في إعداد الاستبيان على الشكل المغلق الذي يعتمد على طرح عبارات لها إجابات محددة.

#### رابعاً: أساليب المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات الم جمعة تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وهو برنامج يحتوي على مجموع كبيرة من الاختبارات الإحصائية التي تدرج ضمن الإحصاء الوصف يمثل التكرارات، المتوسطات والانحرافات المعيارية...الخ وضمن الإحصاء الاستدلالي مثل معاملات الارتباط والتباين الأحادي...الخ وفي إطار الدراسة قمنا باستخدام الأساليب (التقنيات) التالية:

1- المدى: قمنا بحساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت الخماسي (5-4=1)، حيث تمثل

5 عدد الفئات ويحسب طول الفئة على النحو التالي:

طول الفئة = المدى / عدد الفئات

$$5/4 =$$

$$0.8 =$$

وهكذا يصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (03) توزيع لسلم ليكارت

| الفئة         | 1-1.80     | 2-2.6  | 3-3.4  | 4-4.2 | 5-5       |
|---------------|------------|--------|--------|-------|-----------|
| الدرجة        | 1          | 2      | 3      | 4     | 5         |
| درجة الموافقة | منخفضة جدا | منخفضة | متوسطة | عالية | عالية جدا |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

2- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الامر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة في وصف عينة الدراسة.

3- الانحراف المعياري: يعتبر من أكثر مقاييس التشتت أهمية لأنه مفهوم جبري محدد بدقة ومن اقواها حساسية وأكثرها شيوعا، والفكرة الأساسية له هي انه بدلا من اهمال الإشارات الجبرية وعند حساب الانحراف المتوسط نحاول التخلص من تلك الإشارات بطريقة أكثر صلاحية، وذلك بتربيع الانحرافات وحسب بالعلاقة التالية:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum n_i (x_i - x)^2}{N}}$$

### المطلب الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة

نرمي من خلال هذا المبحث إلى التعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحميل فقراتها.

#### أولا: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

يتضمن القسم الأول من الاستبيان بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية، وسيتم التطرق إليها وتحليلها.

#### 1-الجنس

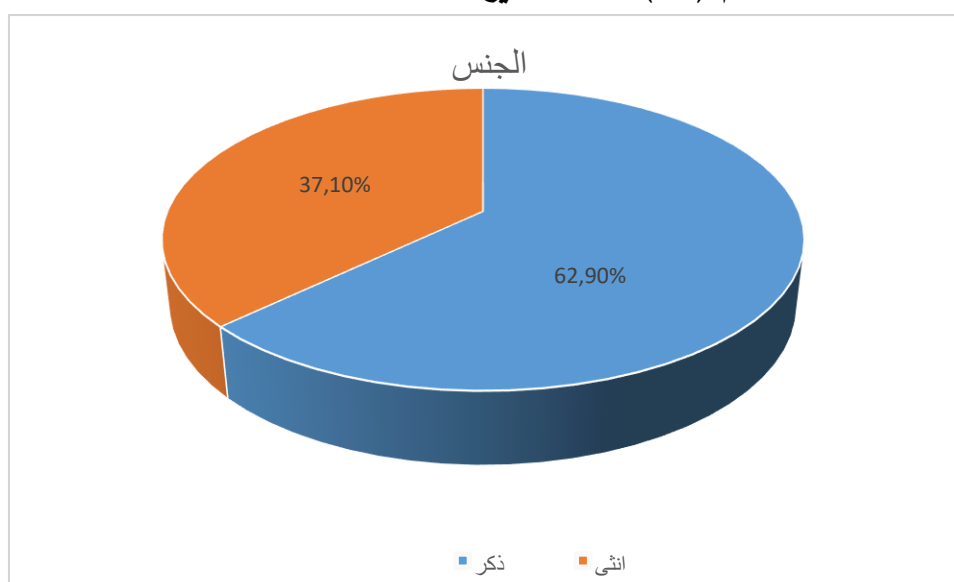
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

| الجنس   | التكرار | النسب المئوية% |
|---------|---------|----------------|
| ذكر     | 22      | 62.9           |
| انثى    | 13      | 37.1           |
| المجموع | 35      | 100            |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم (08): نسبة توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL

يتضح من خلال الجدول رقم (04) أن أغلب أفراد العينة هم من الذكور، حيث بلغت نسبتهم (9.62%) من إجمالي العينة، في حين بلغت نسبة الإناث (1.37). ويعكس هذا التوزيع سيطرة نسبية للجنس الذكري ضمن تركيبة موظفي مديرية سونلغاز - ميلة، وهو ما قد يؤثر على التوجهات العامة للإجابات، خاصة فيما يتعلق بمواقفهم تجاه موضوع المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية، نظرا لاختلاف الخبرات والمهام بين الجنسين داخل المؤسسة.

## 2- العمر

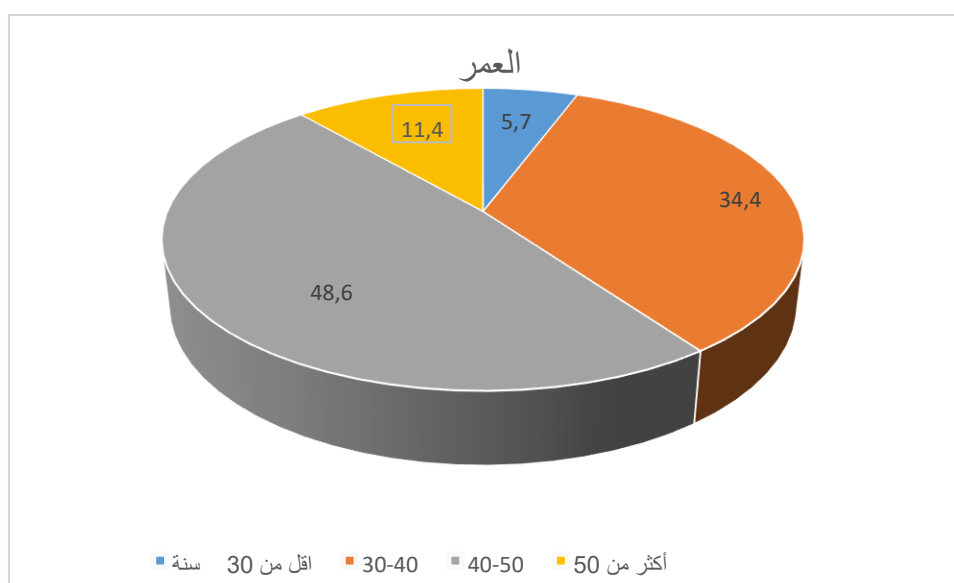
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات العمر مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر

| فئة العمر     | التكرار | النسبة المئوية % |
|---------------|---------|------------------|
| أقل من 30 سنة | 2       | 5.7              |
| 30-40         | 12      | 34.4             |
| 40-50         | 17      | 48.6             |
| أكثر من 50    | 4       | 11.4             |
| المجموع       | 35      | 100              |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

الشكل رقم (09): نسبة توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL

يتضح من خلال الجدول رقم (05) أن أكبر فئة عمرية ضمن أفراد العينة هي الفئة التي تتراوح أعمارها بين 40 و 50 سنة، حيث بلغ عدد أفرادها 17 فرداً، أي ما يمثل 48.6% من إجمالي العينة. تليها الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة بنسبة 34.4%، ثم الفئة التي يزيد عمرها عن 50 سنة بنسبة 11.4%. أما أقل الفئات تمثيلاً فهي الفئة الأصغر من 30 سنة، بنسبة 5.7% فقط.

ويشير هذا التوزيع إلى أن أغلب المشاركين في الدراسة ينتمون إلى فئات عمرية متقدمة نسبياً، ما قد يعكس خبرات مهنية طويلة في المؤسسة، وبالتالي من المتوقع أن تكون آراؤهم أكثر نضجاً وتعمقاً بشأن موضوع الدراسة المتعلق بالمراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

### 3- المؤهل العلمي

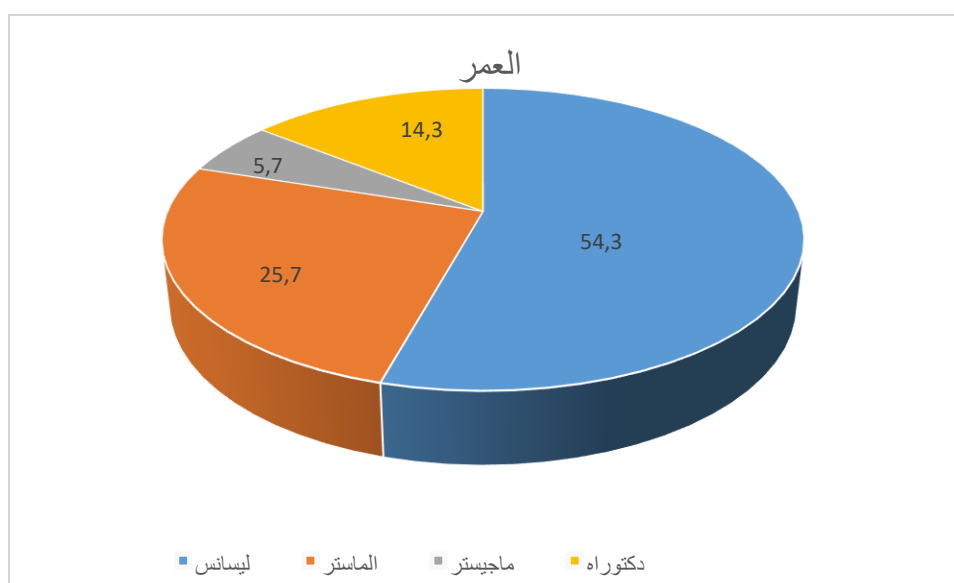
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية % |
|---------------|---------|------------------|
| ليسانس        | 19      | 54.3             |
| الماستر       | 9       | 25.7             |
| ماجستير       | 2       | 5.7              |
| دكتوراه       | 5       | 14.3             |
| المجموع       | 35      | 100              |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم (10): نسبة توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL

يتبين من الجدول رقم (06) أن أغلب أفراد العينة يحملون شهادة الليسانس، حيث بلغ عددهم 19 فردًا، أي بنسبة 3.54% من إجمالي العينة. يليهم حملة شهادة الماستر بنسبة 7.25%، ثم حملة الدكتوراه بنسبة 3.14% أما أقل فئة من حيث عدد الأفراد فهي فئة الحاصلين على شهادة الماجستير، بنسبة 7.5% فقط. ويعكس هذا التوزيع أن غالبية المشاركين يمتلكون تأهيلاً أكاديمياً جامعياً على مستوى الليسانس أو الماستر، وهو ما يُعزز من موثوقية آرائهم في القضايا المحاسبية والمالية المتعلقة بموضوع الدراسة، خصوصاً أن هذه الشهادات تعدّ أساساً لفهم مفاهيم المراجعة وجودة التقارير المالية.

#### 4- الخبرة المهنية

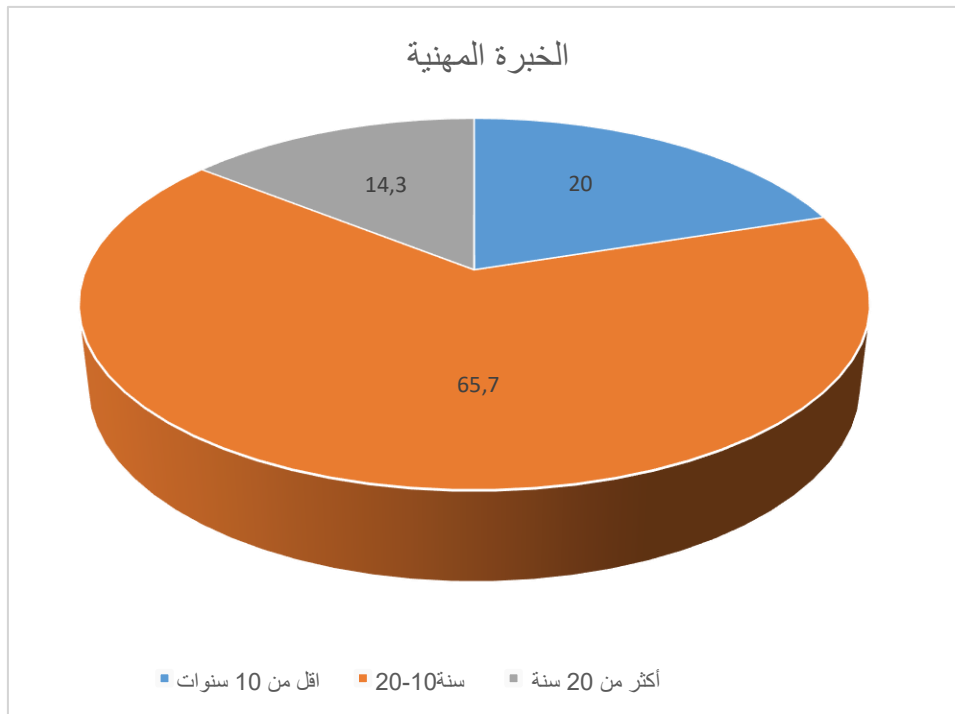
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

| الخبرة المهنية  | التكرار | النسبة المئوية % |
|-----------------|---------|------------------|
| أقل من 10 سنوات | 7       | 20               |
| 10-20 سنة       | 23      | 65.7             |
| أكثر من 20 سنة  | 5       | 14.3             |
| المجموع         | 35      | 100              |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم (11): نسبة توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL

يتضح من الجدول رقم (07) أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية تتراوح بين 10 و 20 سنة، حيث بلغ عددهم 23 فرداً بنسبة 7.65%، ما يشير إلى أن معظم المشاركين في الدراسة يمتلكون مستوى متوسطاً إلى متقدماً من الخبرة المهنية. تليهم فئة المشاركين الذين تقل خبرتهم عن 10 سنوات، بنسبة 20%، ثم المشاركون الذين تتجاوز خبرتهم 20 سنة، بنسبة 3.14%.

ويُعزز هذا التوزيع من قيمة البيانات المحصلة في هذه الدراسة، نظراً لما يتمتع به أغلب أفراد العينة من خبرة طويلة نسبياً قد تؤهلهم لتقديم تقييمات دقيقة وموضوعية حول دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية.

## 5-المنصب الإداري

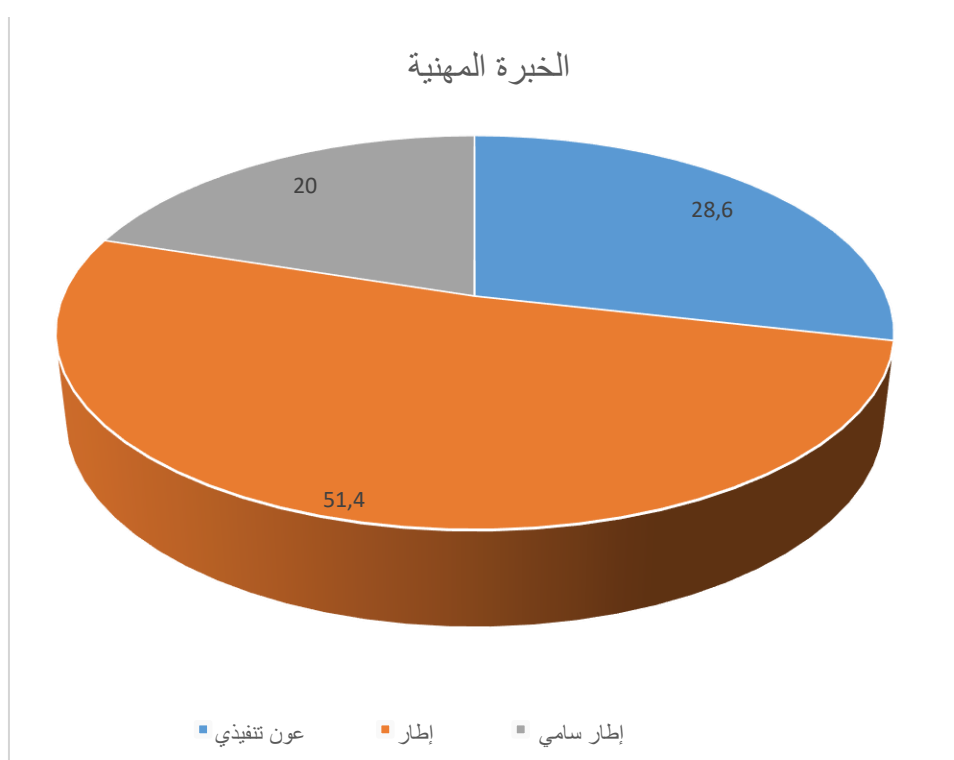
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب الإداري مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب المنصب الإداري

| المنصب الإداري | التكرار | النسبة المئوية % |
|----------------|---------|------------------|
| عون تنفيذي     | 10      | 28.6             |
| إطار           | 18      | 51.4             |
| إطار سامي      | 7       | 20               |
| المجموع        | 35      | 100              |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم (12): نسبة توزيع أفراد العينة حسب المنصب الإداري



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL

تشير بيانات الجدول رقم (08) إلى أن أغلب أفراد العينة يشغلون منصب "إطار حيث بلغ عددهم 18 فردًا بنسبة 51.4% من إجمالي العينة. يليهم الموظفون في منصب "عون تنفيذي" بنسبة 28.6%، ثم الإطارات السامي بنسبة 20% فقط.

ويعكس هذا التوزيع أن غالبية المشاركين يتمتعون بمناصب إشرافية أو تنفيذية متوسطة، ما قد ينعكس على مدى اطلاعهم على الإجراءات المحاسبية والتقارير المالية، وبالتالي على قدرتهم على تقييم مدى تأثير المراجعة الخارجية على جودة هذه التقارير داخل المؤسسة.

### ثانياً: تحليل نتائج الدراسة

تحليل فقرات القسم الأول للمحور الثاني (أثر المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية):

#### 1-خبرة المراجع الخارجي

الجدول رقم (09): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واتجاه العينة

| الاتجاه<br>العينة | الانحراف<br>المعياري | المتوسط<br>الحسابي |                                                                         |
|-------------------|----------------------|--------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| موافقة<br>عالية   | 0.75                 | 3.88               | تساهم خبرة المراجع الخارجي في تحسين مصداقية التقارير المالية            |
| موافقة<br>عالية   | 0.80                 | 3.94               | يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة والخبرة الكافية لمراجعة التقارير المالية |
| موافقة<br>عالية   | 0.78                 | 3.97               | تؤدي خبرة المراجع الخارجي الى تقليل الأخطاء في التقارير المالية         |
| موافقة<br>عالية   | 0.72                 | 4                  | تزيد خبرة المراجع الخارجي في جودة التقارير المالية                      |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

يعكس الجدول أعلاه نتائج تحليل الفقرات المتعلقة بأحد أهم أبعاد المراجعة الخارجية، وهو خبرة المراجع الخارجي، باعتبارها متغيراً مؤثراً في جودة التقارير المالية الصادرة عن المؤسسات. تشير القيم المحسوبة للمتوسطات الحسابية إلى أن جميع الفقرات نالت درجة "موافقة عالية" من قبل أفراد العينة، حيث تراوحت القيم بين 3.88 و 4.00 ما يدل على وجود إدراك إيجابي واسع النطاق من طرف المبحوثين حول أهمية هذا البعد. وقد جاءت العبارة "تزيد خبرة المراجع الخارجي في جودة التقارير المالية" في المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي، محققة أعلى متوسط (4.00) وأقل انحراف معياري (0.72)، وهو ما يُعد مؤشراً على قوة التوافق بين

آراء أفراد العينة، بما يؤكد أن التراكم المعرفي والمهني لدى المراجع يسهم بشكل كبير في تحسين جودة المعلومات المقدمة في التقارير المالية.

أما العبارة " يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة والخبرة الكافية لمراجعة التقارير المالية"، فقد حصلت على ثاني أعلى متوسط (3.94) ولكن بانحراف معياري أعلى نسبياً (0.80)، مما قد يشير إلى وجود بعض التفاوت في تقييم الكفاءة، خاصة بالنظر إلى اختلاف التجارب الفردية أو مستوى تعامل كل مشارك مع المراجع الخارجي.

ومنه يمكن القول إن النتائج الإحصائية تشير إلى إجماع واضح بين أفراد العينة على أهمية الخبرة المهنية للمراجع الخارجي كعامل حاسم في تحسين جودة التقارير المالية، وذلك من خلال عدة أبعاد: تقليل الأخطاء، تعزيز المصداقية، دعم الكفاءة، وزيادة جودة المعلومات المحاسبية المقدمة لمتخذي القرار.

وهذه النتائج تتوافق مع أدبيات المحاسبة والتدقيق التي تؤكد على أن الخبرة المهنية المتراكمة للمراجع الخارجي تمكنه من تقييم الأنظمة المالية بدقة، واكتشاف المخالفات، وتقديم ملاحظات موضوعية تسهم في تحسين التقارير المالية للمؤسسة.

## 2- استقلالية المراجع الخارجي

الجدول رقم (10): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واتجاه العينة

| اتجاه<br>العينة | الانحراف<br>المعياري | المتوسط<br>الحسابي |                                                                 |
|-----------------|----------------------|--------------------|-----------------------------------------------------------------|
| موافقة<br>عالية | 0.65                 | 4.08               | يتمتع المراجع الخارجي باستقلالية تامة عن إدارة المؤسسة          |
| موافقة<br>عالية | 0.64                 | 4.14               | تسهم استقلالية المراجع الخارجي في زيادة شفافية التقارير المالية |
| موافقة عالية    | 0.70                 | 3.97               | تضمن استقلالية المراجع الخارجي الموضوعية في تقييم المؤسسة       |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

وقد جاءت العبارة "تسهم استقلالية المراجع الخارجي في زيادة شفافية التقارير المالية" في المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي، محققة (4.41)، مصحوبة بأدنى انحراف معياري قدره (0.46)، مما يعكس درجة عالية من الاتفاق بين المبحوثين، وانخفاضاً في تباين آرائهم. هذه النتيجة تبرز إدراك أفراد العينة للعلاقة الوثيقة بين الاستقلالية والشفافية، خاصة في بيئة العمل التي قد تشهد ضغوطاً من الإدارة.

كما أظهرت العبارة "يتمتع المراجع الخارجي باستقلالية تامة عن إدارة المؤسسة" متوسطاً مرتفعاً نسبياً (4.08)، وانحرافاً معيارياً محدوداً (0.65)، وهو ما يعكس ثقة المشاركين في استقلالية المراجعين الخارجيين عن التأثيرات الإدارية، وهو عامل حاسم في ضمان الحياد والموضوعية.

أما العبارة الثالثة "تضمن استقلالية المراجع الخارجي الموضوعية في تقييم المؤسسة"، فقد حصلت على متوسط (3.97)، وهو الأقل ضمن هذا المحور، رغم أنه لا يزال يشير إلى موافقة عالية. ويمكن تفسير هذا الفارق الطفيف بأنه قد توجد بعض التحفظات لدى بعض المبحوثين بشأن قدرة الاستقلالية وحدها على ضمان الموضوعية الكاملة، ربما نتيجة لتجارب واقعية.

ومنه تشير هذه النتائج بوضوح إلى أن أفراد العينة يقرّون بأن استقلالية المراجع الخارجي تمثل ركيزة أساسية في تعزيز الشفافية والمصداقية والموضوعية داخل المؤسسة. وهذا التوجه يدعم بقوة ما توصلت إليه الأدبيات السابقة، والتي أكدت على أن فقدان الاستقلالية قد يؤدي إلى تحريف التقارير، والتأثير على فاعلية المراجعة، وبالتالي إضعاف ثقة المستخدمين في القوائم المالية.

وعليه، يمكن القول إن الاستقلالية المهنية للمراجع لا تعد فقط ضماناً أخلاقية، بل عنصرًا تقنيًا ومهنيًا له أثر مباشر على جودة المخرجات المالية، ويُعد هذا من النقاط الجوهرية التي تعزز نتائج فرضية الدراسة.

### 3-مسؤولية المراجع الخارجي عن الأخطاء والتحريفات

الجدول رقم (11): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واتجاه العينة

| الاتجاه<br>العينة | الانحراف<br>المعياري | المتوسط<br>الحسابي |                                                                      |
|-------------------|----------------------|--------------------|----------------------------------------------------------------------|
| موافقة<br>عالية   | 0.51                 | 3.97               | تساعد المراجعة الخارجية على كشف الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية |
| موافقة<br>عالية   | 0.64                 | 4                  | تقلل المراجعة الخارجية من احتمالية حدوث تحريف متعمد في البيانات      |
| موافقة<br>عالية   | 0.72                 | 3.94               | تعزز المراجعة الخارجية الدقة في عرض النتائج المالية                  |
| موافقة<br>عالية   | 0.77                 | 3.77               | الرقابة التي توفرها المراجعة الخارجية تقلل من فرص وقوع أخطاء محاسبية |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

تشير نتائج التحليل الإحصائي في الجدول أعلاه إلى وجود اتفاق قوي من قبل أفراد العينة حول مسؤولية المراجع الخارجي عن الأخطاء والتحريفات. فقد تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.77) و(4.00) وكلها تنتمي الى المجال [3.4-4.2]، وهي تقع ضمن مستوى "موافقة عالية"، مما يدل على إدراك كبير لدى العينة لأهمية التقارير الخارجية. كما أظهرت العبارة "تقلل المراجعة الخارجية من احتمالية حدوث تحريف متعمد في البيانات" أعلى متوسط حسابي بلغ (4.00) مصحوباً بأدنى انحراف معياري (0.64)، ما يعكس درجة عالية من الاتفاق بين المبحوثين وضعف في تباين آرائهم. وبصورة عامة، فإن قيم الانحراف المعياري تراوحت بين (0.51) و (0.77)، مما يدل على وجود درجة تشتت معتدلة، تعزز موثوقية البيانات. تعكس هذه النتائج أهمية المراجعة الخارجية في دقة ونزاهة التقارير المالية.

ومنه تعكس هذه النتائج إدراكا واضحا من طرف العينة للدور الجوهرى للمراجع الخارجى فى حماية التقارير المالية من الأخطاء والتحريفات، سواء كانت ناتجة عن الإهمال أو متعمدة. كما تدعم النتائج الرؤية التى تؤكد على أن المراجعة الخارجية لا تقتصر فقط على التأكد من صحة الأرقام، بل تشمل أيضا التقييم الأخلاقى والنظامى لنزاهة البيانات.

ويُعزز هذا التحليل فرضية الدراسة المتعلقة بأثر المراجعة الخارجية على تحسين جودة التقارير المالية، من خلال التأكيد على أنها تمثل أداة فعالة للرقابة، والتدقيق، وردع محاولات التحريف، وهو ما يساهم فى رفع درجة الثقة لدى الأطراف المعنية كالجهاز التنظيمية، المستثمرين، والبنوك.

#### 4-تقارير المراجعة الخارجية

الجدول رقم (12): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واتجاه العينة

| المتوسط<br>الحسابي | الانحراف<br>المعياري | اتجاه<br>العينة |                                                                              |
|--------------------|----------------------|-----------------|------------------------------------------------------------------------------|
| 3.85               | 0.64                 | موافقة<br>عالية | تساهم تقارير المراجعة الخارجية فى تحسين ملاءمة التقارير المالية              |
| 4.00               | 0.64                 | موافقة<br>عالية | تساعد تقارير المراجعة الخارجى فى تحسين مصداقية التقارير المالية              |
| 3.68               | 0.86                 | موافقة<br>عالية | تساعد تقارير المراجعة الخارجية فى تحسين قابلية المقارنة للتقارير المالية     |
| 3.74               | 0.91                 | موافقة<br>عالية | تساعد تقارير المراجعة الخارجية فى تحسين توقيت الحصول على التقارير المالية    |
| 3.85               | 0.69                 | موافقة<br>عالية | تساعد تقارير المراجعة الخارجية فى تحسين خاصية التحقق للتقارير المالية        |
| 3.54               | 0.70                 | موافقة<br>عالية | تساعد تقارير المراجعة الخارجية فى تحسين قابلية الفهم وسهولة التقارير المالية |
| 3.68               | 0.83                 | موافقة<br>عالية | تساعد تقارير المراجعة الخارجية فى تخفيض تكلفة الحصول على التقارير المالية    |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

تشير نتائج التحليل الإحصائي في الجدول اعلاه إلى وجود اتفاق قوي من قبل أفراد العينة حول تقارير المراجعة الخارجية. فقد تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.54) و (4.00)، وكلها تنتمي الى المجال [4.2-3.4] وهي تقع ضمن مستوى "موافقة عالية"، مما يدل على إدراك عالٍ لدى العينة لأهمية التقارير الخارجية. كما أظهرت العبارة "تساعد تقارير المراجعة الخارجي في تحسين مصداقية التقارير المالية" أعلى متوسط حسابي بلغ (4.00) مصحوباً بأدنى انحراف معياري (0.64)، ما يعكس درجة عالية من الاتفاق بين المبحوثين وقلة في تباين آرائهم. وبصورة عامة، فإن قيم الانحراف المعياري تراوحت بين (0.64) و (0.91)، مما يدل على وجود درجة تشتت معتدلة، تعزز موثوقية البيانات. تعكس هذه النتائج أهمية تقارير المراجعة الخارجية في فاعلية التقارير المالية.

وعليه تؤكد هذه النتائج أن تقارير المراجعة الخارجية تؤدي دوراً فاعلاً في تحسين خصائص الجودة الأساسية والنوعية للمعلومات المالية، وعلى رأسها المصداقية والملاءمة والتحقق.

ويُعزز هذا الدور أهمية المراجعة الخارجية في دعم الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات، كما تساهم في تقليل مخاطر المعلومات المالية المضللة أو غير الدقيقة، وبالتالي تعزيز جودة القرارات الاقتصادية والمالية المبنية عليها.

وتشير بعض التباينات، خاصة في خصائص مثل "قابلية الفهم" و"التوقيت"، إلى وجود مجالات تحتاج إلى مزيد من التطوير في صياغة تقارير المراجعة، وزيادة وضوحها ومراعاتها لاختلاف فئات المستخدمين.

### المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

**الفرضية الأساسية:** يوجد أثر للمراجعة الخارجية على تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة. وبالاعتماد على نتائج المتوسطات لكل الفقرات التي تتمتع بقبول عالي لأسئلة الاستبيان فإن الفرضية محققة.

**الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد أثر لخبرة المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة، بما أن نتائج القسم الأول من المحور الثاني كلها ذات قبول عالي فهذا يقودنا إلى القول أن الفرضية محققة.

**الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد أثر الاستقلالية المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة، بما أن نتائج القسم الثاني من المحور الثاني كلها ذات قبول عالي فهذا يقودنا إلى القول أن الفرضية محققة.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** يوجد أثر لمسؤولية المراجع الخارجي عن الأخطاء والتحريفات على جودة التقارير المالية المؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة، بما أن نتائج القسم الثالث من المحور الثاني كلها ذات قبول عالي فهذا يقودنا إلى القول أن الفرضية محققة.

**الفرضية الفرعية الرابعة:** يوجد أثر لتقارير المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية المؤسسة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة، بما أن نتائج القسم الرابع من المحور الثاني كلها ذات قبول عالي فهذا يقودنا إلى القول أن الفرضية محققة.

### خلاصة الفصل الثالث:

يعد هذا الفصل تكميلاً للفصلين السابقين من خلال التأكد من أن الجانب النظري يتم تطبيقه فعلياً ميدانياً، إذ قمنا في هذا الفصل بتوزيع استمارة الاستبيان على عينة بقسم المالية وقسم العلاقات التجارية في شركة سونلغاز بولاية ميلة وباستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرار والنسب المئوية، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي Spss ثم التوصل إلى جملة من النتائج ساهمت بشكل كبير في اختبار فرضيات الدراسة.

خاتمة

عالجت الدراسة اثر المراجعة الخارجية على تحسين جودة التقارير المالية لمؤسسة سونلغاز توزيع الشرق - مديرية ميلة، و قد احتوت الدراسة على ثلاث فصول فصلين نظريين و فصل تطبيقي و توصلت الدراسة الى عدة نتائج و توصيات

### أولاً: نتائج الدراسة

#### 1. خبرة المراجع الخارجي ودورها في جودة التقارير المالية

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود مستوى عالٍ من الاتفاق بين أفراد العينة على أن الخبرة المهنية والكفاءة الفنية للمراجع الخارجي تسهم بدرجة كبيرة في تحسين جودة التقارير المالية حيث تراوحت المتوسطات الحسابية للعبارات بين (3.88) و(4.00)، مما يدل على أن العينة ترى في الخبرة عاملاً مؤثراً في تقليل الأخطاء، وتعزيز دقة البيانات المقدمة للمستخدمين.

العبارة ذات أعلى تقييم كانت " تزيد خبرة المراجع الخارجي من جودة التقارير المالية "المتوسط = 4.00، الانحراف المعياري = 0.72، ما يعكس إجماعاً شبه كلي على أهمية هذا العامل.

وتشير هذه النتيجة إلى أن المؤسسات ذات الطابع العمومي تدرك أهمية توفر الخبرة لدى المراجع الخارجي كشرط أساسي لضمان تقارير مالية عالية الجودة.

#### 2. استقلالية المراجع الخارجي

بينت النتائج أن الاستقلالية تمثل أحد الركائز الجوهرية التي تضمن موضوعية المراجعة الخارجية، إذ تراوحت المتوسطات بين (3.97) و(4.14)، وهو ما يشير إلى توافق كبير بين المبحوثين حول هذا البُعد.

العبارة الأعلى تقييماً " تسهم استقلالية المراجع الخارجي في زيادة شفافية التقارير المالية " المتوسط = 4.14، الانحراف المعياري = 0.64.

ومنه تُعد الاستقلالية من المبادئ الأساسية لمهنة المراجعة، وقد أكدت نتائج الدراسة أن الحفاظ على استقلالية المراجع عن الإدارة التنفيذية للمؤسسة يسهم في تقديم تقارير تتسم بالحيادية والموضوعية، بعيداً عن ضغوط التأثير أو التوجيه.

### 3. مسؤولية المراجع الخارجي عن الأخطاء والتحريفات

عكست نتائج التحليل وجود إدراك عالٍ لدى أفراد العينة لمسؤولية المراجع الخارجي في الحد من الأخطاء والتحريفات، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.77) و(4.00). ويعني ذلك أن هناك قناعة بأن للمراجعة الخارجية دورًا فاعلاً في اكتشاف ونقادي الأخطاء، سواء كانت ناتجة عن الإهمال أو التعمد.

أبرز عبارة كانت " تقلل المراجعة الخارجية من احتمالية حدوث تحريف متعمد في البيانات " المتوسط = 4.00، الانحراف المعياري = 0.64

ومنه تشير هذه النتائج إلى أهمية البعد الرقابي للمراجعة الخارجية، والذي يسهم في حماية التقارير المالية من التلاعب والتحريف. وهو ما يتفق مع دور المراجع كمراقب خارجي مستقل يتحقق من صحة البيانات، ويقدم تأكيدًا معقولاً على أن المعلومات المنشورة تعكس الواقع المالي الفعلي للمؤسسة.

### 4. دور تقارير المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية

أظهرت نتائج التحليل أن تقارير المراجعة الخارجية تؤدي دورًا متكاملًا في تعزيز مختلف الخصائص النوعية للتقارير المالية، مثل المصادقية، القابلية للمقارنة، الملاءمة، قابلية الفهم، والتحقق. تراوحت المتوسطات بين (3.54) و(4.00)، مما يعكس توافقًا واسعًا حول هذا البعد.

العبارة الأكثر تقييمًا " تساعد تقارير المراجعة الخارجية في تحسين مصداقية التقارير المالية " المتوسط = 4.00، الانحراف المعياري = 0.64

و منه تشير هذه النتائج إلى أن تقارير المراجعة لا تقتصر على تقديم رأي حول عدالة القوائم المالية، بل تسهم أيضًا في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المنشورة. وتبرز أهمية هذه التقارير في تقديم ضمانات للمستخدمين الخارجيين - من مستثمرين ومقرضين ومشريين - حول مدى مطابقة التقارير للمعايير المحاسبية المعتمدة، وما إذا كانت تعكس بشكل صادق الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

### ثانياً: التوصيات

- ضرورة الاستثمار المستمر في تطوير المهارات الفنية والخبرات العملية للمراجعين الخارجيين، من خلال التكوين المستمر، والدورات المهنية المتخصصة، ومتابعة المستجدات في المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية.

- التأكيد على ضرورة توفير بيئة تنظيمية وقانونية تضمن استقلال المراجع الخارجي عن إدارة المؤسسة الخاضعة للمراجعة، وذلك لتفادي أي تضارب محتمل في المصالح
- إدراج ملاحظات تفسيرية أو توصيات موجزة في نهاية التقرير، توضح للمستخدمين أهم النقاط الحرجة التي تم التحقق منها
- إشراك الإدارات التنفيذية في نقاش نتائج المراجعة والتوصيات الصادرة عنها، بهدف الاستفادة منها في تحسين الأداء المالي والإداري.

### ثالثا:افاق الدراسة

- دور تقارير المراجعين الخارجيين في تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات الحكومية الكبرى.
- أثر استقلالية المراجع الخارجي على ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
- التحول الرقمي وتأثيره على مدى جاهزية مؤسسات المراجعة الخارجية في الجزائر

# قائمة المصادر والمراجع

\* القرآن الكريم

- 1- أبو الفتوح علي فضالة، التحليل المالي وإدارة الأموال، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1994.
- 2- أحمد بوشمال، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017.
- 3- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- 4- إدريس عبد السلام النبوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس، ليبيا، 2008.
- 5- أسماء سعيدي، شريفة عمار، كريمة هركوس، استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2019 35.
- 6- بلعيد وردة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات عليا، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2013-2014.
- 7- بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2014/2013.
- 8- حاتم خالد عبد الكريم محمد، قصور التقارير المالية المنشورة وأثرها في اتخاذ القرارات في المؤسسات المالية، رسالة الدكتوراه، كلية الدراسات العليا جامعة شندي السودان 2016.
- 9- خالد أمين عبد الله، التدقيق والمراقبة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1998.
- 10- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، التنمية النظرية والعملية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 11- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 12- زينب بضياف، أثر تجميع المحيط ونسبة المساهمة في جودة التقارير المالية، دراسة حالة ENSP حاسي مسعود، ورقة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018.
- 13- سوياد أمينة، دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، ولاية سطيف، 2017.
- 14- شرف الدين عبد الحسين، مبادئ ومعايير المراجعة الخارجية، دار الكتاب العربي، بغداد، 2004.
- 15- شرفي عمر، التطوير المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011-2012.

- 16- صخر عمار، تقييم دور خاصيتي العلامة والموثوقية في تفعيل جودة التقارير المالية، دراسة حالة في المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية.
- 17- طارق عبد المال حمادة، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 18- الطراونة عمر، كتابة التقارير والمراسلات التجارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2013.
- 19- عبد الفتاح محمد السمان، وآخرون، أصول الجامعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- 20- عبد الكريم الرماحي، تدقيق في الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، دار المكتبة الوطنية، عمان، 2002.
- 21- عبد الوهاب نصر على، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص13.
- العلاق بشير، العلاق بشير، أساليب وطرق إعداد التقارير والخطب، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن 2009.
- 22- عمر يوسف عبد الله الحيارى، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان الدولي، رسالة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2017.
- 23- الغربي سماح، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية في البنوك التجارية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية بجامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015.
- 24- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
- 25- الفين أريتر، وجيمس لوبك، ترجمة محمد محمد الديسطي، المراجعة، مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، بالرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
- 26- قلع حنان، حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2015.
- 27- لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر قسم علوم التدبير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حماة لخضر الوادي، 2014-2015.

- 28- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
- 29- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي، 2007.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 30- محمد سمير السيان، محمد مصطفى سليمان، نظرية المراجعة وآليات التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002، 2003.
- 31- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005.
- 32- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 33- الهام سنوساوي، "أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية"، دراسة حالة بعض الشركات التجارية الجزائرية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، 2016.
- 34- وليم توماس، امرسون هناي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح للنشر، جامعة الملك سعود، الرياض السعودية 1997.
- 35- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات - بين النظرية والتطبيق - الوراق للنشر والتوزيع الأردن، 2007.
- 36- يونس بونقاب، أثر أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية على جودة التقارير في البيئة الجزائرية دراسة ميدانية لمحافظي الحسابات، مذكرة ماستر في العلوم المالية المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.

\*المراجع باللغة الفرنسية

1-Lewis Richard & Pendrill David. Advanced Financial Accounting 4th Edition USA : Pitman Publishing 1994.

الملاحق

الملحق رقم (01): الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف -ميلة-

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبانة الدراسة

السادة المحترمين؛

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته؛

في إطار إعداد مذكرة الماستر حول موضوع "أثر المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية - دراسة حالة سونلغاز توزيع الشرق مديرية ميلة " يرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة مع العلم أن المعلومات التي نحصل عليها لن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي فقط وتعامل بسرية تامة نرجو منكم الإجابة بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة.

المحور الأول: البيانات الشخصية

يرجى التفضل بوضع إشارة (x) أمام الإجابة المناسبة.

1-الجنس: - أنثى - ذكر

2-العمر: - أقل من 30 سنة - 30 - 40 سنة - 40 - 50 سنة - أكثر من 50 سنة

3-المؤهل العلمي: - ليسانس - ماستر - ماجستير - دكتوراه - أخرى

4- سنوات الخبرة: -أقل من 10 سنوات - من 10 إلى 20 سنة - أكثر من 20 سنة

5- المنصب الإداري: - عون تنفيذي - إطار - إطار سامي

المحور الثاني: أثر المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية

## أولاً: خبرة المراجع الخارجي

| الرقم | العبارة                                                                 | موافق<br>بشدة | موافق | محايد | غير<br>موافق | غير<br>موافق<br>بشدة |
|-------|-------------------------------------------------------------------------|---------------|-------|-------|--------------|----------------------|
| 1     | تساهم خبرة المراجع الخارجي في تحسين مصداقية التقارير المالية            |               |       |       |              |                      |
| 2     | يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة والخبرة الكافية لمراجعة التقارير المالية |               |       |       |              |                      |
| 3     | تؤدي خبرة المراجع الخارجي إلى تقليل الأخطاء في التقارير المالية         |               |       |       |              |                      |
| 4     | تزيد خبرة المراجع الخارجي في جودة التقارير المالية                      |               |       |       |              |                      |

## ثانياً: استقلالية المراجع الخارجي

| الرقم | العبارة                                                          | موافق<br>بشدة | موافق | محايد | غير<br>موافق | غير<br>موافق<br>بشدة |
|-------|------------------------------------------------------------------|---------------|-------|-------|--------------|----------------------|
| 1     | يتمتع المراجع الخارجي باستقلالية تامة عن إدارة المؤسسة           |               |       |       |              |                      |
| 2     | تسهم استقلالية المراجع الخارجي في زيادة شفافية التقارير المالية. |               |       |       |              |                      |
| 3     | تضمن استقلالية المراجع الخارجي الموضوعية في تقييم المؤسسة        |               |       |       |              |                      |

## ثالثاً: مسؤولية المراجع الخارجي عن الأخطاء والتحريفات

| الرقم | العبارة                                                              | موافق<br>بشدة | موافق | محايد | غير<br>موافق | غير<br>موافق<br>بشدة |
|-------|----------------------------------------------------------------------|---------------|-------|-------|--------------|----------------------|
| 1     | تساعد المراجعة الخارجية على كشف الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية |               |       |       |              |                      |
| 2     | تقلل المراجعة الخارجية من احتمالية حدوث تحريف متعمد في البيانات      |               |       |       |              |                      |
| 3     | تعزز المراجعة الخارجية الدقة في عرض النتائج المالية                  |               |       |       |              |                      |
| 4     | الرقابة التي توفرها المراجعة الخارجية تقلل من فرص وقوع أخطاء محاسبية |               |       |       |              |                      |

رابعاً: تقارير المراجعة الخارجية

| الرقم | العبارة                                                                         | موافق<br>بشدة | موافق | محايد | غير<br>موافق | غير<br>موافق<br>بشدة |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------|-------|--------------|----------------------|
| 1     | تساهم تقارير المراجعة الخارجية في تحسين<br>ملاءمة التقارير المالية              |               |       |       |              |                      |
| 2     | تساعد تقارير المراجعة الخارجية في تحسين مصداقية<br>التقارير المالية             |               |       |       |              |                      |
| 3     | تساعد تقارير المراجعة الخارجية في تحسين قابلية<br>المقارنة للتقارير المالية     |               |       |       |              |                      |
| 4     | تساعد تقارير المراجعة الخارجية في تحسين توقيت<br>الحصول على التقارير المالية    |               |       |       |              |                      |
| 5     | تساعد تقارير المراجعة الخارجية في تحسين خاصية<br>التحقق للتقارير المالية        |               |       |       |              |                      |
| 6     | تساعد تقارير المراجعة الخارجية في تحسين قابلية الفهم<br>وسهولة التقارير المالية |               |       |       |              |                      |
| 7     | تساعد تقارير المراجعة الخارجية في تخفيض تكلفة<br>الحصول على التقارير المالية    |               |       |       |              |                      |

الملحق رقم (02): قائمة بأسماء محكمي الاستبيان

| الاسم واللقب | مكان العمل                              |
|--------------|-----------------------------------------|
| جناة بوقجاني | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف-ميلة- |