جامعة قاصدي مرباح، ورقلة – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان : علوم الاقتصادية والتسيير و علوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة

بعنوان:

دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية

"دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين بورقلة"

من إعداد الطالب : مسعيد عبد الحكيم لخضر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2016/06/01

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د– غزون محمد العربي (أستاذ محاضر " أ "–جامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... رئيسا

أ– عوينات فريد (أستاذ مساعد "ب "– جامعة قاصدي مرباح ورقلة)..... مشرفا

د –قريشي خير الدين (أستاذ محاضر "أ"– جامعة قاصدي مرباح ورقلة)..... مناقشا

السنة الجامعية 201/2015

الاهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي و أبي العزيزين حفظهما الله لي

وإلى أفراد أسرتي ، إلى كل أقاربي ، إلى كل الأصدقاء و الأحباب من دون استثناء

إلى أساتذتي الكرام و كل رفقاء الدراسة و إلى هذا الوطن العزيز

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعا يستفيد منه جميع الطلبة المتربصين المقبلين على التخرّج

عبد الحكيم

شكر و عرفان

الحمد لله الذي وفقني لهذا ولم أكن لأصل إليه لولا فضل الله علي ، أما بعد أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف عوينات فريد الذي لم يبخل علي بتوجيهاته الهادفة ونصائحه القيمة و كل الوقته و الجهده المبذول في متابعة هذه الرسالة و الإشراف عليها في كل مراحلها

كما أخص بالشكر الأستاذ غوالي محمد بشير و الأستاذة رفاع شريفة على التوجيهات و المساعدة التي قدمها لي لإنجاز هذه المذكرة

و أشكر كل من ساهم في هذه الرسالة من قريب أو بعيد

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى بيان الدور الذي يلعبه المراجع الحسابات في مساعدة القوائم المالية على تحسين أداء المؤسسة من خلال إبراز الدور الفعال الذي يلعبه مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، ولتحقيق هذه الدراسة استعملنا إستبيان تضمن أسئلة متعلقة بثلاثة محاور ، كل محور يصب في فكرة فرضيات الدراسة ، و قد تم توزيعه على محاسبين ، مراجعي حسابات و أساتذة على مستوى ولاية ورقلة لإجابة على الإشكالية المطروحة .

خلصت الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية و إعطاء الضمان لمستخدمي هذه القوائم و ذلك من خلال التزام المؤسسة بتطبيق إرشادات الملراجع الحسابات و تعزيز و تقوية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة للحصول على دقة و سلامة و مصداقية القوائم المالية .

الكلمات المفتاحية : مراجع الحسابات ، قوائم المالية ، مستخدمي القوائم المالية

Résumé:

Cette étude vise à libérer le rôle de l'auditeur pour aider les états financiers pour améliorer la performance de l'organisation en mettant en évidence le rôle efficace joué par l'auditeur pour répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers, et de réaliser cette étude, nous avons utilisé un questionnaire garanties liées à trois axes de questions, chaque axe est dans l'idée hypothèses de l'étude, et a été distribué, des comptables, des auditeurs et des professeurs au niveau de la province de Ouargla pour répondre. L'étude a conclu de connaître le rôle de l'audit pour répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers et donner la sécurité aux utilisateurs de ces listes, et par l'engagement de la Fondation pour appliquer les directives du vérificateur et de promouvoir et de renforcer le système de contrôle interne approuvé dans l'organisation pour obtenir l'exactitude et l'intégrité et la crédibilité des états financiers .
Mots-clés: auditeur, les états financiers, les utilisateurs des états financiers.

قائمة المحتويات

الإهداء III
الشكر IV
ملخص V
قائمة المحتويات VI
قائمة الجداول..... VII
قائمة الأشكال البيانية VIII
قائمة الملاحق..... IX
المقدمة..... ب
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمراجعة الحسابات والقوائم المالية 03
المبحث الأول:ماهية المراجعة الحسابات 04
المطلب الأول :ماهية المراجعة الحسابات 04
المطلب الثاني :ما هية القوائم المالية 17
المطلب الثالث : دور المراجعة الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية 22
المبحث الثاني:الأدبيات التطبيقية 24
المطلب الأول :عرض الدراسات السابقة 24
المطلب الثاني: مقارنة بين الدراسات السابقة 27
المطلب الثالث : مميزات الدراسة 29
المبحث الأول : الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة 32
المطلب الأول : الطريقة المتبعة..... 32
المطلب الثاني : الأدوات و الإجراءات المتبعة 36
المبحث الثاني :الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية..... 37
المطلب الأول عرض نتائج الدراسة و تفسيرها..... 37
المطلب الثاني تحليل و مناقشة نتائج الدراسة الميدانية ..... 46.
الخاتمة 49
قائمة المراجع 52
قائمة الملاحق 55

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول
الجدول رقم 1 _1	مراحل تقيم نظام الرقابة الداخلية
الجدول رقم 1 _2	يوضح اجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية :
الجدول رقم: (2–1)	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان
الجدول رقم: (2–2)	التفسير الاحصائي لمقياس ليكارت الخماسي
الجدول رقم: (2–3)	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان
الجدول رقم: (2–4)	التفسير الاحصائي لمقياس ليكارت الخماسي
الجدول رقم 2–5	توزيع المشاركين حسب الجنس
جدول رقم2–6	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة
الجدول رقم2–7	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة
حدول رقم 2–8	يمثل توزيع المشاركين حسب الفئات العمرية
الجدول رقم 2–9	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي
جدول رقم 2–10	النتائج المتعلقة بإعتبار مراجعة المحاسبية أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي
الجدول 2–11	تعمل عملية المراجعة على إعطاء نصائح تصحيحية وتعديلية لمتخذي القرار
جدول رقم2–12	النتائج المتعلقة بكيفية المراجعة في إثبات موثوقية ومصداقية القوائم المالية المقدمة

قائمة الأشكال البيانية

رقم الجدول	عنوان الجدول
الشكل رقم.1_1:	معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها
الشكل رقم 1_2:	مستخدمو القوائم المالية
الشكل الرقم 2-1	توزيع افراد العينة حسب الوضبفة
الشكل رقم 2-2	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة
الشكل رقم 2-3	يمثل توزيع المشاركين حسب العمرية العدد
الشكل رقم 2-4	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي التكراري

قائمة الملاحق

رقم الجدول	عنوان الجدول
ملحق رقم :1	**إستبيان**
لملحق رقم 2:	**قائمة الأستاذة المحكمين**
ملحق رقم 03	**معامل آلفا كورنباخ لقياس معامل ثبات الدراسة**
ملحق رقم 4:	**المتوسطات الحسابية والانحراف المعيارية**
الملحق رقم 5:	**التكرارات والنسب المئوية لكل سؤال**

مقدمـــة:

أ . طرح الإشكالية :

تعتبر المراجعة المحاسبية من المواضيع التي شكلت حيزا كبير في جانب المالي و المحاسبي و التي تلعب دورا بارز في الإدارة الاقتصادية للوحدات و الموارد المملوكة للمجتمع ، توجيه قرارات تخطيط الموارد و القرارات الاقتصادية ، و لها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة ، وقد برز دور مهنة المراجعة بسبب تزايد الطلب على الخدمات المرجعية نتيجة لكبر حجم المؤسسات و ظهور شركات الأموال و أسواق المال الأمر الذي يتطلب مزيد من الشفافية و الوضوح حول القوائم المالية قبل مراجعتها . بالرغم من أن الغرض الرئسي لمهنة المراجعة هو إبداء الرأي حول سلامة و عدالة القوائم المالية لزيادة مصداقيتها إلا أنه يبقى أمامه تحدي كبير يتعلق بكيفية إرضاء الأطراف المستفيدة من خدماته

هدف المراجع الحسابات أثناء تدخله إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات عن مدى شرعية و صدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية قوة القانونية ، فالمجالات المتعددة و المتشعبة أفرزت تعدد في أنواع و أهداف المراجعة لتصل إلى مجال الحسابات الختامية و عناصر المركز المالي من أصول و خصوم ، التي تدرس مختلف الأنشطة و الوظائف في المؤسسة ، و التي تهدف إلى تحديد الانحرافات و أسبابها و العمل على رفع مستوى الأداء و الكفاية الاقتصادية .

ولقد كان للتحولات السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية التي شهدتها الجزائر خلال العقدين الأخيرين ، أثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية و الذي شهد بدوره تطورا ملحوظا ، خاصة بفضل الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية عشرية الثمانيات ، و عقد التسعينات و التي تحاول من خلاله إحداث نمط جديد للتسيير يقضي بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي حيث يتطلب هذا المنهج الجديد من المؤسسة الاقتصادية التكيف مع الظروف الجديدة بغية ضمان الفعالية و الصرامة لتصمن بها البقاء في هذا المحيط الذي تشوبه المخاطر و المنافسة الشديدة نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي في كنف تحرير التجارة الخارجية و فتح المجال أمام الاستثمار الوطني الخاص و الأجنبي ، وما يخلفه من منافسة كبيرة بين المؤسسات ، وفي هذه الظروف تبدو الحاجة إلى مهمة المراجعة حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات و الرقابة على الأداء .

و بناء على ما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية في السؤال التالي :

فيما يتمثل دور المراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ؟

للإجابة على الإشكالية نطرح التساؤلات التالية :

- هل تعتبر المراجعة المحاسبية وسيلة فعالة يعتمد عليها في تحسين جودة المعلومة المالية ؟

- فيما يكمل عمل المراجعة الخارجية إتجاه متخدي القرارات داخل المؤسسة ؟
- كيفية عمل المراجعة المحاسبية.في إثبات صحة القوائم المالية ؟

ب – فرضيات البحث

- تعتبر المراجعة المحاسبية أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي
- تعمل عملية المراجعة على إعطاء نصائح تصحيحية و تعديلية لمتخذي القرارات
- تعمل المراجعة في إثبات موثوقية و مصداقية القوائم المالية المقدمة

ج - أسباب اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة اسباب منها:

1 – أسباب الذاتية

- الرغبة في التعرف أكثر على عمل مراجع الحسابات .
- الميول الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة و رغبة في الإطلاع على كل ما هو جديد يخص الموضوع

2 – أسباب الموضوعية

- مكانة مراجع الحسابات في الواقع اليوم نتيجة للدور الأساسي الذي يلعبه في مجال حماية حقوق أصحاب المصالح .
- حاجة المؤسسات الجزائرية التي شهدت تحولا في المحيط الاقتصادي لهذه الألية بقصد الفعالية في التسيير .

د – أهداف الدراسة و أهميتها

- معرفة الدور الذي يلعبه المراجع الحسابات في مساعدة للقوائم المالية على تحسين أداء المؤسسة و ذاك في ظل بيئة تنافسية شديدة .
- توضيح أثر تقرير المراجع الحسابات على المؤسسة و ضرورة ضمان صحة القوائم المالية
- معرفة المصاعب و المشاكل التي توجه مهنة المراجعة في الجزائر

تكمن أهمية البحث في : كون تقارير مراجع الحسابات لها أثر علي سلامة القوائم المالية من خلال إتباع التوصيات المراجع بإعتبار أن هذه التقارير تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة ، كما يلتزم المراجع الحسابات بفحص القوائم المالية من خلال معايير المراجعة الدولية من أجل توفير بيئة مناسبة و ملائمة و منشجمة مع البيئة الدولية و بالتالي بقاء المؤسسة و إستمراريتها .

ذ – حدود الدراسة

إقتصرت الدراسة في جانبها النظري على مراجعة الحسابات و القوائم المالية و الدور الذي يلعبه المراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، و بنسبة للجزاء التطبيقي تحدد الدراسة في إجراء دراسة إشمارة الاستبيان و توزيعها على مستوي مكاتب مراجعي الحسابات لولاية ورقلة لتقصي أرائهم

حدود الزمانية :تمت الدراسة الميدانية خلال شهر أفريل بتوزيع إستمارك إستبيان على مستوي مكاتب مراجعي الحسابات بولاية ورقلة .

ر – منهج البحث و الأدوات المستخدمة

لتحقيق أهداف البحث و الإجابة على التساؤلات و إثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول نظري على المنهج الوصفي ، لكونه أكثر المناهج إستخداما من خلال وصف مهنة مراجع الحسابات و القوائم المالية و دور المراجع في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، أما في الفصل الثاني اعتمدت الدراسة علي دراسة إشمارة الموجه للمراجعين الحسابات لتقصي أرائهم .

ز – صعوبات البحث

- ❖ عدم التجاوب من قبل مكاتب مراجعة الحسابات بسبب إنشغالهم بإعداد التقارير و تسويات نهاية السنة تزامنا مع فترة التربص .
- ❖ قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع و خاصة منها أطروحة الدكتوره و مذكرات الماجيستيير التي تفتقد منها المكاتب الجزائرية في حدود البحث .

س – هيكل البحث

سعيا للإجابة على إشكالية الدراسة و تحقيق أهدافها و كذا من أجل إختبار الفرضيات ، تناولنا الموضوع من خلال فصلين كالتالي :

الفصل الأول : خصصنا الفصل الأول إلى تقديم متعلق بأدبيات النظرية و التطبيقية المراجعة الحسابات و القوائم المالية ، حيث قسم الفصل الأول إلى مبحثين : المبحث الأول مفاهيم حول مراجعة الحسابات و القوائم المالية ، أما الثاني فقد تناول الأدبيات التطبيقية من خلال عرض الدراسات السابقة .

الفصل الثاني : يتضمن الدراسة الميدانية

خصص لدراسة الحالة من خلال تحليل نتائج الإستبيان الموجهة لفائدة المراجعيين الخارجين و المحاسبينمن أجل الإستقصاء أرائهم في الموضوع وتحليلها و تقييم مدى إستيعابهم بالشكل المطروح في الدراسة .

الفصل الأول

تمهيد :

تعتبر المراجعة الركيزة الأساسية لتحقق صحة البيانات و المعلومات المحاسبية والمالية المختلفة ، حيث عرفت تطورات كبيرة متواصلة صاحبت تعقد النشاطات و تنوعها ، مع كبر حجم المؤسسات و ضخامة الوسائل البشرية و المالية المستعملة يصعب التسيير فيها يوم بعد يوم ، و يرجع ذلك إلى كثرة العمليات المنجزة و المعلومات المتدفقة والأخطاء و الانحرافات ،تنطلق المراجعة من فرضيات حتى تحقق بذلك وظيفتها التي قامت من أجلها ،و للقيام بهذا العمل كان لا بد من توفير معايير تخص الجوانب الشخصية المرتبطة بالمراجع ، بهدف الوصول إلى إبداء رأيه فني محايد و مستقل يعبر عن مدى سلامة القوائم المالية ،

و بغرض التعرف أكثر على مفهوم المراجعة المحاسبية و مضمونها و مفهوم القوائم المالية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين كما يلي :

المبحث الأول : ماهية المراجعة المحاسبية و القوائم المالية .

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية .

•

المبحث الأول: ماهية المراجعة وأهميتها وأهدافها

سوف نتناول في هذا المبحث المراجعة بشيء من التفصيل من حيث المفهوم و الأهمية والأهداف.

المطلب الأول:ما هية المراجعة الحسابات

الفرع الأول : مفهوم و أهمية و أهداف المراجعة

أولا : مفهوم المراجعة [1]

المتتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة وذلك لحاجة ملاك المؤسسة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة ، وتتضح أبرز ملامح هذا التطور في التعاريف المختلفة للمراجعة.

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة بأنها : " عملية منتظمة و موضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع و أحداث اقتصادية ، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق و المعايير المحددة و إيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق".

أما التعريف الثاني للمراجعة فهو ينص على أن المراجعة هي: "عملية تجميع و تقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل ومحايد".

ثانيا: أهمية المراجعة الحسابات[2]

تتجلى أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية ، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة الأطراف المستخدمة أن تكون تلك البيانات صحيحة وتعكس الحالة الفعلية والسليمة أي تكون مدققة من قبل هيئة فنية محاسبية ،حيث يعتمد المستثمرون على هذه القوائم عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتوجيه مدخراتهم إلى ما يحقق لهم أكبر عائد ممكن ،كما تعتمد البنوك على هذه القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند قيامها بدراسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة،وكذلك يعتمد الاقتصاديون في هياكل الدولة على هذه القوائم للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية ،أما الجهات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة لأغراض كثيرة وكذلك نقابات العمال تعتمد على القوائم المالية عند التفاوض مع الإدارة .

[1] _ منصور حامد محمود ، محمد أبو العلا الطهان ، محمد هشام الحموي ، أساسيات المراجعة ، جامعة التعليم المفتوح ، القاهرة 1994 ، ص02

[2] _ حمدي السقاء ،أصول المراجعة ،جزء الأول ، إبن حيان، دمشق ،1978،ص27 .

•

ثالثا: أهداف المراجعة الحسابات[1]

إن تتبع التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومضمونه المهني يقودنا إلى ملاحظة التغيير الهائل الذي طرأ على هذه الأهداف، كانت المراجعة مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء وغش وتلاعب وتزوير، لكن أهداف المراجعة تطورت إلى أبعد وأرقى من ذلك بتطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة الأكثر في المعلومة والتي سوف تكون عبارة عن ركيزة أساسية للإنطلاق في اتخاذ أي قرار بالنسبة لمستعملي القوائم المالية النهائية للمؤسسة ، فتعدد أنواع المراجعة وتشعبها ما هو إلا تعبير عن التطور في أهدافها، فكل نوع من أنواع المراجعة يخدم أهداف معينة.

حيث انتقلت المراجعة من مجرد قيام المراجع بتحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي للمؤسسة والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات ، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده العالم ، و من هذه الأهداف مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها ، و تقييم الأداء و رفع مستوى الكفاءة و الفاعلية في المؤسسات الخاضعة للمراجعة ، وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة .

الفرع الثاني: فروض و معايير مراجعة الحسابات

أولا :فروض مراجعة الحسابات[2] : تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل الى نتائج تساهم في وضع اطار العام للنظرية التي تحكم هذا لمجال .

حيث تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها اطار نظري يمكن الرجوع الية في عمليات المراجعة ولقد عرف KOTHER الفرض أنه : قاعدة تحظي بالقبول عام ، و تعبر عن تطبيق العلمي و تستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك .ومن الملاحظ أن فروض المراجعة لم تلق الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة ،و لذلك فان وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة ، و نوعية المشاكل التي تتعامل معها ، هو بمثابة ايجاد الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة.

و يمكن حصر أهم الفروض فيما يلي :

[1] _ لطفي أمين السيد أحمد ،التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية الإسكندارية ،2007 ،ص39 .

[2] _محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية . الدار الجامعية الإسكندارية ص 17 _18

•

1_ قابلية القوائم المالية للفحص [1]: من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة فان لم تكن البيانات و القوائم المالية قابلك للفحص ، فلا مبرر لوجود مهنة المراجعة.و ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبة ، و الخطوط العريضة التي نسترشد بها للإيجاد نظام الاتصال بين معدي المعلومات و مستخدميها تتمثل هذه المعايير في :

*الملائمة

*القابلية للفحص

*البعد عن التحيز

*القابلية للقياس الكمي

2_ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة [2]: من الواضح وجود تبادل للمنفعة بين الإدراة المشروع و مراجع الحسابات فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراجع الحسابات ، و ذلك لغرض تقدم المشروع و رخائه ، و من ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تتم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها .

حيث يتمحور هذا الفرض في العلاقة التبادلية للمنافع التي تنشئ بين المراجع و الإدارة و يستوجب هذا الفرض وجود نوع من التكامل و التعاون بينهما.

3 _ خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص أية أخطاء غير عادية أو تواطئية [3]: نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفرض السابق فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من المراجع الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباراته ، و أن يتقصى وراء كل شيء برغم عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء .

ويثير هذا الفرض نقطة هامة ، و هي مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء فوجود هذا الفرض سوف لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية و تواطئية، و في حالة إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراقب اكتشافها من خلال اختباراته العادية ، فانه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به .

[1] _ مرجع سبق ذكره ، ص26 .

[2] _عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، و الأخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية الإسكندارية ، 2000، ص 26 .

[3] _ نفس المرجع سبق ذكره ، ص27

•

4_ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء [1]: يبقى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطاء مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من المدى الفحص ، فوجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة سوف يقلل من وجود الأخطاء و تلاعب .

5_ التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها : تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي . و يعني هدا الفرض أن مراجعو الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبة المتعارف عليها كمؤشر للحكم سلامة المواقف المعينة ، و في الوقت نفسه تكون لهم سند لتعضيد أرائهم .

أي ضمنيا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيار يقاس عليه صدق و عدالة عرض القوائم المالية .

6 _ مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع [2]: يقوم هذا الفرض على أن المراجع الحسابات علية التصرف في حدود نطاق عمله ، و ذلك لما تمليه الاتفاقية المبرمة بينه و بين المؤسسة على أن لا تمس أو تخل الاتفاقية بمعايير و قواعد سلوك المهنية و على رأسها الاستقلالية و الموضوعية .

فرغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراجع الحسابات أن يؤديها لعملية فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية ، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات الجمهور ، و لكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة ، فإنه يكون مقيدا بها ، و ليس له الحرية المطلقة .

7_ استقلالية المراجع [3]: يمثل هذا الفرض حجر الأساس في عملية المراجعة ، و ينتج فرضيتين سبق التعرض لهما ، فرض عدم وجود تعارض بين مصلحة الإدارة و المراجع و فرض المراجع يزاول عمله كمراجع فقط ،و يعتمد فرض استقلال المراجع على نوعين من المقومات هما :

أ* المقومات الذاتية :وهي التي تتعلق بشخصية المراجع و تكوين العلمي و الخلقي و خبرته العلمية

ب* المقومات الموضوعية : و هي ما تتضمنه التشريعات و ما تصدره الهيئات المهنية من أحكام و قواعد و ضمانات .

و يفسر هذا الفرض حق المراجع في إبداء الرأي المعارض في تقريره إن دعت الحاجة إلى ذلك .

[1] _ محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي نفس مرجع سبق ذكره ص30

[2] _ محمد بوتين ،المراجعةو مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر ، طبعة 2 ،2005 ص 7

[3] _ نفس المرجع سبق ذكره ، ص 8

•

ثانيا : معايير المراجعة الحسابات[1]

تمثل المعايير قواعد عامة مرشدة للسلوك حيث تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي تصدرها الهيئات المهنية وتلقى القبول العام ويمكن تقسيمها إلى ثلاث فئات:

– معايير عامة: تتناول شخص المراجع وتأهيله.

– معايير العمل الميداني: وتختص بالعمل الفني للمراجع وبرنامج المراجعة .

– معايير إعداد التقرير: وتضع القواعد اللازمة لشكل ومضمون تقرير المراجع

أولا: المعايير العامة:[2] تتلخص في:

1 . يجب أن يقوم بعملية الفحص شخص على درجة كافية من التأهيل المهني والكفاءة العلمية كمراجع .

2 . يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات عملية المراجعة .

3 . يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص والاختبار وكذلك عند إعداد التقرير.

ثانيا: معايير العمل الميداني [3]

هي معايير تتعلق بتنفيذ عمليات المراجعة وهي:

1. يجب أن يقوم المراجع بإعداد خطة لعملية المراجعة والإشراف على مساعدي المراجع، حيث يمكن للخطة الملائمة أن تساعد في تنفيذ عملية المراجعة في الوقت الملائم كما أن الإشراف على مساعدي المراجع هام جدا لأنهم يقومون بأداء جزء كبير من العمل الميداني.

2. يجب أن يقوم المراجع بدراسة وفحص واف لنظام الرقابة الداخلية للعميل ونظام الرقابة الداخلية هو عملية تتأثر بمجلس الإدارة، والمديرون والعاملين بالمؤسسة، ويهدف إلى توفير تأكيدات تتعلق بمدى الاعتماد على التقارير المالية، ومدى التماشي مع القوانين والإجراءات، ومدى توفير معلومات عن كفاءة وفعالية عمليات المؤسسة، وتؤثر درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية على مدى الوثوق في أدلة الإثبات المعدة في ظل هذا النظام، وتؤثر على قرار المراجع بأداء عملية المراجعة من عدمه.

[1] _ نفس مرجع سابق ص136

[2] _ منصور أحمد البديوي و أخرون الإتجاهات الحديثة في المرجعة الإسكندرية الدار الجامعية 2003 _ 2002 ص14 _15

[3] _ ادريس عبد السلام إشتوي ، المراجعة معايير و إجراءات ، منشورات جامعة قار يونس ، الطبعة الخامسة 2006 ، ص 87

•

3. يجب أن يجمع المراجع قدر واف من الأدلة الموثوق فيها ، ويتطلب اتخاذ قرار بالأدلة الواجب جمعها ونوعها قدر كبير من التقدير الشخصي الذي يأخذ في الاعتبار الظروف المحيطة بعملية المراجعة .

ثالثا: معايير إعداد التقرير: [1]تتمثل فيما يلي:

1/ يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا .

2/ يجب أن يحدد التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات في السنة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة .

3/ يجب أن يتم النظر إلى أن الإفصاحات المعرفية في القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير.

4/ يجب أن يحتوي التقرير إما على رأي المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية .

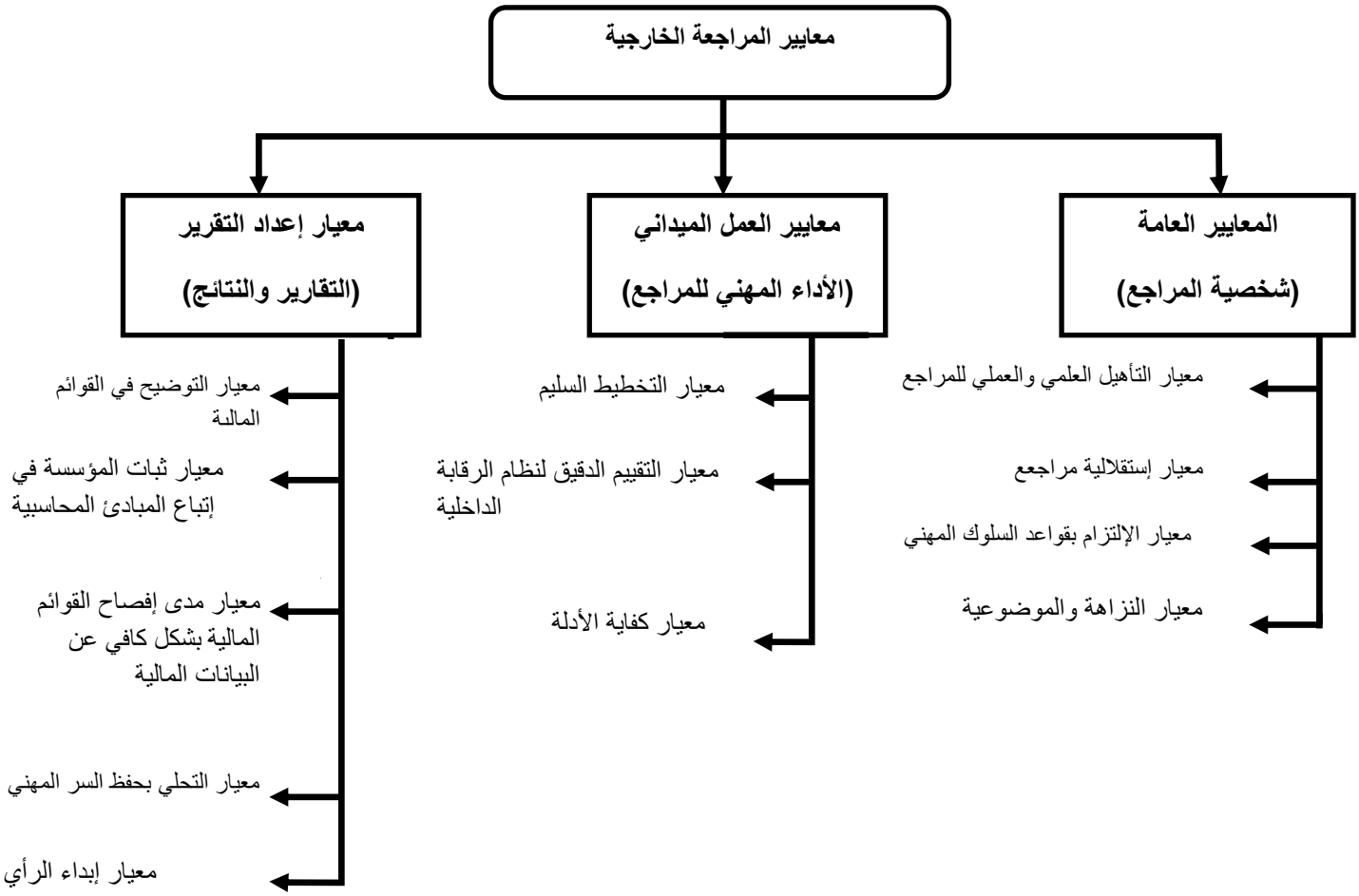
انطلاقا من العناصر السابقة فإن الشكل الموالي يلخص لنا معايير المراجعة المتعارف عليها.

ويمكن تلخيص المعايير في الشكل الموالي

[1] _ محمد بوتين نفس مرجع سابق ص 34

•

الشكل رقم.1_1: معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على بابنات عبد الرحمان، ناصر دادي عدون،

التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دار المحمدية العامة، الجزائر : ص20.

•

تقارير مراجعة الحسابات :

تستهدف عملية المراجعة المحاسبية إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناء على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص و إختبارات و يقوم المراجع المحاسبي بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير في نهاية عملية التي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة .

أولا : أنواع التقارير[1]

عموما سنركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المثمتلة فيما يلي :

1 _ التقرير النظيف

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي :

_ أن القوئم الماليية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما .

_عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في جدول حسابات النتائج أو في الميزانية .

_ صدق و عدالة القوائم المالية و دقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة و مركزها المالي .

_حصول المراجع على أدالة الإتبات الكافية و الملائمة التي تبرر رأية على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال و الركز المالي في نهاية السنة المالية .

2 _**التقرير التحفظي** [2]: يقوم المراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات و المعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمتل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها ،

مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير االمراجع ، أي أن تكون التحفظات هامة و بدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير ، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينظوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ .

[1] _ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوانالمطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2003 ص55_56-

[2] _ محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة الجزائر 3 ، 2011 ، ص :43

•

3_ التقرير السالب :[1]

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة و براهين مع ذكرها ،و يعتبر الرأي السلبي أمر نادر حدوثه لأن المراجع يقوم عادة بوضع مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي و غالبا ما تلتزم المؤسسات بتنفيد هذه التوصيات

4_ تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي :[2]

يعني الإمتناع عن الإبداء الرأي أي أن المراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة ، و قد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي :

_ وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض علية من إدارة المؤسسة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع المؤسسة .

_ وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التنبؤ بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعديها على حقوق الإختراع لمؤسسة أخرى ، أو قضية من عمال المؤسسة يطالبون بدفع تعويضاتهم ....و غيره .

_ في حالة قيام زميل أخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية ، في هده الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها .

_ عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة و التي تسمح بإبداء رأيه ، فإنه يمتنع عن ذلك .

_ غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها و لها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأية فيها .

ثانيا : العناصر الرئيسية لتقارير المراجعة المحاسبية

يتضمن تقرير مراجع الحسابات العناصر التالية :

أ _ عنوان التقرير : حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراقب الحسابات)

ب _ الموجه إليهم التقرير [1]: يوجه إلى المساهمين ، أصحاب الحصص و أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تم مراجعة قوائمها المالية ،

[1] ROBERT OBERT. COMPTABILITE ET AUDIT MANURL ET APPLICATIONS. PARIS. 2010. P 45

[2] MICHELINE FRIEDERICH. COMPTABILITE ET AUDIT E. EDITIONS FOUCHER PARIS 2008. P516.

•

ج _ الفقرة الافتتاحية : تتضمن تحديد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التي تمت مراجعتها ،

د_ فقرة النطاق :تشمل وصفا لنطاق و عملية المراجعة ، كما أن الفقرة تفيد أن مراقب الحسابات قد حصل على البيانات و الإيضاحات التي رأها لازمة لأغراض المراجعة ، و كذلك بيانا بأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء رأيه .

هـ _ فقرة الرأي : تتضمن رأيا صريحا عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ،

و _المعلومات الأخيرة : تتضمن تاريخ التقرير ، عنوان مراقب الحسابات ، توقيع مراقب الحسابات .

الفرع الثاني : خطوات المراجعة الحسابات ،حقوق وواجبات و مسؤولية المراجع الحسابات

أولا :خطوات المراجعة الحسابات لكي تحقق مهنة المراجعة الحسابات أهدافها بكفاءة و فاعلية ، فإنها تفرض على المراجع ثلاث خطوات رئيسية و هي :

1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:[2]

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الحسابات ، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة.

لذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته .

[1] _ أطلع عليه بتاريخ 14/ 04/ 2016 http :/ /www, Aadd 2. COM / Vb/t79934, html

[2] _ محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 67

•

2- **فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:**

دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

يمكن تلخيص مراحل تقيم نظام الرقابة الداخلية **في** الجدول رقم 1 _1:

أ –جمع الإجراءات	–استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح. –ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.
ب –اختبارات التطابق (الفهم)	–تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
ج –تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	–نقاط قوة النظام – نقاط ضعف النظام.
د –اختبارات الاستمرارية	–اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.
هـ –تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	–نقاط قوة النظام – ضعف وقصور النظام –النتائج.

المصدر :محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999)، ص67

03 – **فحص الحسابات والقوائم المالية:**

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية .والموضحة بالشكل التالي:

إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية

الجدول رقم 1 _2 يوضح اجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية :

تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية	إعادة النظر في برنامج المراجعة: تخفيف البرنامج. تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية.

اختبارات السريانية والتطابق	اختبارات التطابق) إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريقالعمليات الحسابية.(اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية. اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية. -اختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية.
انهاء عملية المراجعة	فحص الأحداث ما بعد الميزانية. فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية. إعادة النظر في أوراق العمل. -إصدار الرأي. -التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة.

المصدر :محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**،(الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999)، ص83

ثانيا : حقوق وواجبات المراجع الحسابات

I _ حقوق مراجع الحسابات[1]: بعد أن تطورت مهنة المراجعة من الفحص الشامل لدفاتر و السجلات إلى الفحص الإنتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى ملائمة أداء الإدارة لكونه الرقيب و الرعي لحقوق الأطراف المعنية بالمنشأة .للقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بمجموعك من الحقوق نذكر منها :

1_ الإطلاع على الدفاتر و المستندات و فحص الحسابات الشركة :يحق للمراجع الحسابات الاطلاع على الدفاتر المنشأة و سجلاتها و مستنداتها في أي وقت و يشمل ذلك جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية وغير المحاسبية و محاضر جلسات مجلس الادارة و الهيئة العامة للتأكد من مدى التقييد بنظام المنشأة و متطلبات القانون ، و يتمثل حق المراجع في زيارة المنشأة للإطلاع على دفاترها و مستنداتها في أي وقت دون إخطار مسبق .

2_ حق طلب البيانات و الإيضاحات :يحق للمراجع الحسابات طلب البيانات و الإيضاحات من إدارك المنشأة التي يقوم بفحص حساباتها للقيام بمهمتة بالشكل المناسب ،و في حالة رفض إدارة المنشأة توفير البيانات و الإيضاحات الضرورية للمراجع الحسابات فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن الإمتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات .

[1] _ محمد الخليل محمد ، المراجعة و الرقابة المحاسبية . دار الجامعات المصرية ، مصدر،1968،ص67 .

•

3_ حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين : لمراجع الحسابات حق الحصول صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم الحضور إلى اجتماع الهيئة العامة للمساهمين .

4–حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق لمراجع الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي و استقرارها مثل سوء تصرف الإدارة ، وجود حالة انحراف خطيرة تؤثر على استقرار المنشأة وذالك كونه وكيلا للمساهمين للمحافظة على مصالحهم وأموالهم .

5 – حق حضور الجمعية العامة ، و أن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع.

II – واجبات المراجع[1]

حيث يمكننا تلخيصها فيما يلي :

1- فحص حسابات الشركة و التحق من القيود و الكشف عن الأخطاء و التحقق من الحسابات الختامية تمثل الواقع و أن الميزانية العمومية صحيحة .

2–التحقق من قيم الأصول و الخصوم وأنه مطابق للأسس العامة للمحاسبة .

3–أن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير الشركة .

4 اختيار اختباراته للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية المطبق في المؤسسة بحيث ليس من واجبه مراجعة كافة العمليات بالدفاتر .

5–فرض أن الميزانية ملخص حيويا لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم و واجبه التحقق من سلامة هذه الفرضية .

6–على المرجع أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة .

7–على المراجع أن يحضر لجمعية العمومية و يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الاجتماع .

8–على المراجع أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين و الأنظمة و العقود و غيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة .

9–أن يتلو المراجع تقرير على الجمعية العمومية .

[1] نفس المرجع سبق ذكره ص 68

•

ثالثا: مسؤولية المراجع [1]

تهدف عملية المراجع إلى إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية وذلك من خلال تقرير المراجع حيث أنه يعتبر رسالة المراجع لمستخدمي قوائم المالية ، و يرافق تقرير مراجع الحسابات القوائم المالية المدققة مما يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف ذوي العلاقات في محتويات هذه التقارير وتتبع مسؤولية المراجع الحسابات من تصرفاته و مدى التزامه بآداب و سلوك المهنة و كذالك الفحص الذي يقوم به و ما إذا كان يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها .

المطلب االثاني : ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل إلى الأطراف الخارجية و بالتالي تزودهم القوائم المالية بمعلومات ضرورية تتصف بالثقة و الوقتية و الملائمة لأغراض التقرير المالي و المساعدة في إتخاد القرارات الاقتصادية الرشيدة.

الفرع الاول : تعريف و خصائص القوائم المالية

أولا : تعريف القوائم المالية

هي تلك الكشوف المالية التي يجب إن تتعرض بضفة وفية الوضعية المالية للكيان و نجاعته و كل تغيير يطرأ على حالته المالية ،كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين و تعد في اجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية ،توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة ، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية . [2]

ثانيا : الخصائص النوعية للقوائم المالية

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين و بالتالي فان تطبيق الخصائص النوعية الأساسية و معايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة و عادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي و الأداء و تغيرات الحاصلة على مستوى هذا الأخير للمنشأة و تتمثل الخصائص الأساسية فيما يلي :[3]

القابلية للفهم : يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها ، بمعنى البيانات و تامعلومات المعبر عنها إلا بالقوائم المالية يجب إن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد .[1]

[1] _ محمد بشير غوالي دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية مجلة الباحث _ عدد 12 / 2013 جامعة قاصدي مرباح ورقلة ص130

[2] غسان فلاح المطارنة ، مؤيد راضي خنفر ، تحليل القوائم المالية _ مدخل نظري وتطبيقي ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ط 3 الأردن ، 2011 ص:28

[3] _مصطفى طويل ، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد scf دار الحديث للكتاب للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ،2010 ص45

•

الملائمة [2]: يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة الاحتياجات متخذي القرار من جهة ، وفي الوقت المناسب من جهة الأخرى و تعتبر المعلومات الملائمة إذا كانت قادرة على احدث فرق في هدا القرار بحيث تساعد المعلومات المستخدمين على إجراء التنبؤات حول نتائج الأحداث في الماضي و الحاضر ،و المستقبل أو لتأكيد أو تصحيح التوقعات الماضية .

القابلية للتماثل و المقارنة : تكون المعلومة صادقة للمقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية تسمح للمستخدمين بالقيام بمقارنات لها مدلول في الوقت و بين المؤسسات[3] .

المصداقية : تكون المعلومة صادقة اذا كانت خالية من الأخطاء و يثق فيها مستخدموها ، و تكون المعلومة صادقة اذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية :

* البحث عن الصورة الصادقة .

* تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني.

* الحياد .

* الحيطة و الحذر .

* الشمولية [4].

الفرع الثاني : حاجة مستخدمي القوائم المالية

تخدم القوائم المالية شرائح و طوائف مختلفة كما تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها هذه القوائم المالية ، كما تتنوع اغراض استخدماتهم لتلك المعلومات و ذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة و لتنوع قرارتهم المبنية بناء على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى ومن الأطراف المستعملة و المستفيدة من معلومات القوائم المالية نجد :[5]

---

[1] _ هواري سويسي ،بدر الزمان خمقاني ، مداخلة بعنوان ، نموذج مقترح لتقييم مستوي جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي ،الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 .

[2] Donald e , kieso jerrywjegand terry d warfield yntermediqte accounting 2nd edition publisher john ziley sons new York usa 2007 p 48

[3] علي عزوز ، محمد متلوي ، مداخلة بعنوان ، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب تطبيقات و أفاق "معهد العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي بالواد ، يومي 17 و 18 جانفي 2010 "

[4] _ سعد بوراوي ،مداخلة بعنوان ، الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري ، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية "تجارب تطبيقات وأفاق " معهد العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،المركز الجامعي بالوادي ،يومي 17و18 جانفي 2010، ص10 .

•

1 **المستثمرون** : يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع ،كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح .

2 **المقرضون** : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على مقدرة الوحدة الاقتصادية على سداد قروضهم و الفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق

3 **الموردون و الدائنون التجاريون الآخرون** : يهتم الموردون و الدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق .

4 **العملاء** : تهتم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها في توريد احتياجاتهم .

5 **العاملون** :هم بحاجة إلى معلومة متعلقة باستقرار و ربحية المنشأة من اجل معرفة قدرة المنشأة على دفع التعويضات المكافآت منافع التقاعد وتوفير فرص العمل ،[1]

6 **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها** : تهتم بعملية توزيع الموارد وبتالي أنشطة الوحدة الاقتصادية ،كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة ،و تحديد السياسات الضريبية ،و كذالك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي و إحصاءات أخرى.

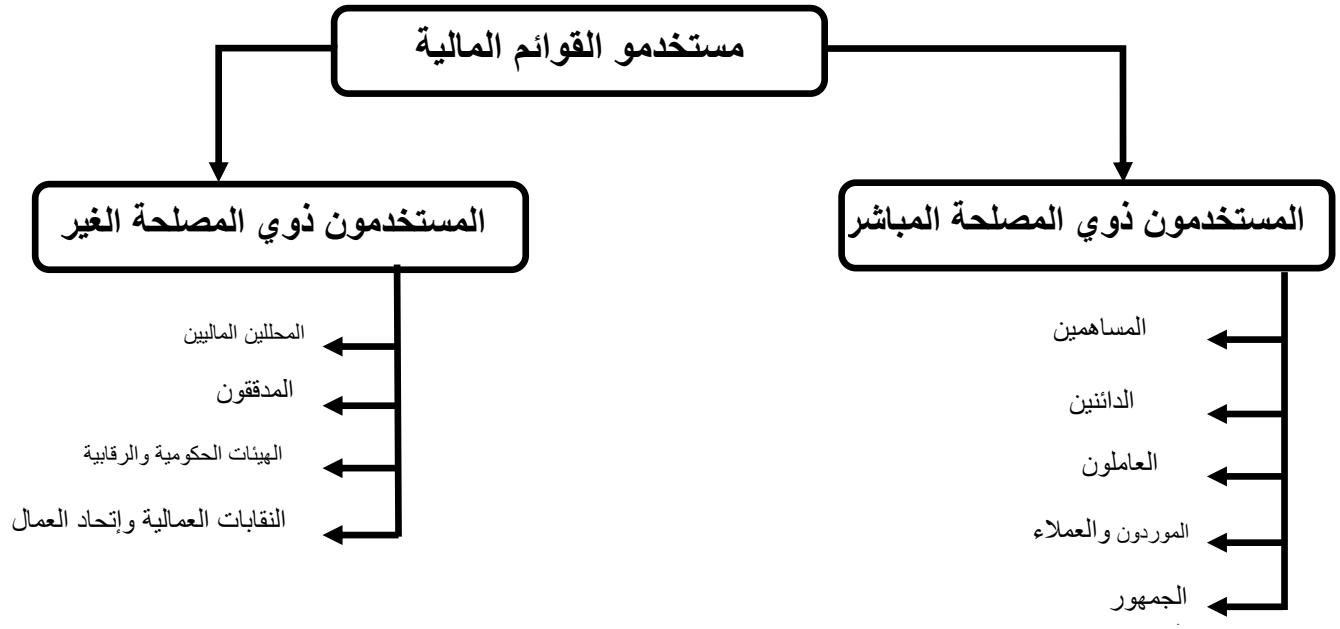
7 **الجمهور** : تؤثر الوحدات الإقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة ،كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات و التطورات الحديثة في المنشاء و تنوع أنشطة

و يمكن تلخيص مستخدمي القوائم المالية في الشكل الموالي : و ينقسم بذاتها إلي قسمين : قسم يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المؤسسة وقسم يشمل ذوي المصلحة غير مباشرة ؛

[5] محمد عباس بدوي ، المحاسبة و تحليل القوائم المالية ، دار الهناء للتحليل الفني ، الإسكندارية ، 2009، ص15 .

[1] _ صالح مرزاقة ، مداخلة بعنوان ،القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية المالية الإسلامية ،الملتقى الدولي الأول حول الإقتصاد الإسلامي " الواقع....و رهانات المستقبل "معهد العلوم غلإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي بغرداية بذون

الشكل رقم 1_2: مستخدمو القوائم المالية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزء الثاني، الجزائر، طبعة 2009 : ص185.

الفرع الثالث : عرض القوائم المالية[1]

تعتبر القوائم من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين و المقرضين و المحللين الماليين و غيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بها ، و تقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف سنوي أو الربع سنوي .

تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هدا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عددا الكيانات الصغيرة ، الميزانية ، حساب النتائج

[1] _ أحمد مخلوف مداخلة بعنوان ، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي و الإيجاد لغة المحاسبة المستركة ملتقي الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي في المعايير المحاسبة الدولية جامعة سعد دحلب البليدة يومي 13و15أكتوبر 2009 ص07

•

، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغيرات الأموال الخاصة ، ملحقيين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

***قائمة المركز المالي** [1] : تعرف كذلك بالميزانية العمومية هي مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة ، توفر قائمة المركز المالي

معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشأة ، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات و ما عليها من إلتزامات

سواء من قبل أو اتجاه الغير ، تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول

و الإلتزامات و حقوق الملكية.

قائمة حساب النتائج : يصف عمليات المنشأ أو الوحدة الاقتصادية على فترة زمنية معينة و هدا غالبا ما تكون فترة سنة مالية ،

الإيرادات و التكاليف يتم الاعتراف بها عند حدوث المبيعات و ليس عند تحصيل النقد عند الزبائن .

وفي تعريف آخر فإنه يسمى كذلك بقائمة الدخل ، تبين نتيجة أعمال إدارة المشاة ، أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية في تفسير بعض وليس كل التغيرات التي طرأت على الأصول و المطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانيتين متتاليتين (ميزانية أول مدة و أخرها) ، ويبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح ،

* **قائمة جدول سيولة الخزينة** : هو حالة من التوليفة الكاملة و النهائية لشرح الاختلافات في المؤسسة ، و التالي يحدد المقبوضات (مصادر السيولة) و المصروفات (المخصصات النقدية) التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة المحاسبية ، تهدف تلك القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة للأغراض مختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية ، حيث يعد جدول تدفقات الخزينة بطرقتين : [2]

– **الطريقة الغير المباشرة** : هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج و على الميزانية و على جدول تغيرات الأموال الخاصة ، جمع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة ، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.

–**الطريقة المباشرة** [3] : هي نفس المضمون في الطريقة الغير المباشرة لكن تنطلق من التحصيلات و التسديدات سواء المتعلقة

[1] _ وسيلة بوخالفة ،مذكرة بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، ص 05

[2] _ منير إبراهيم هندي ، الإدارة المالية مدخل التحليلي معاصر ، الطبعة الخامسة ، المكتب العربي الحديث الإسكندارية ، 2003،ص 56 .

[3] _ صلاح حواص ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالية الدولية ، أطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، الجزائر ، 2008 ،ص189 .

•

بالاستغلال كالزبائن و الموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل ، اقتراض ، تسديد القروض ، الرفع من رأس المال .....الخ.

***قائمة تغيرات الأموال الخاصة** تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر فترة و بداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب العامة و الخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية و لا تظهر في قائمة الدخل ، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي ، إلا إن هده المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إدا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى [1]

***الملحق** : يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية و يشمل ملخص ا لسياسات المحاسبية و ملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية و إضافة الإفصاحات عن الالتزامات و الأصول الطارئة و أي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي

و نتيجة الأعمال .

المطلب الثالث : دور المراجعة الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

تعتبر المراجعة الحسابات الأداة الفعالة في تحسين المعلومات المالية و المحاسبية إذا يساهم المراجع الحسابات في إكتشاف أعمال الغش و الأخطاء و التزوير ، كما يعمل على زيادة فعالية النظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من أجل خلق قيمة مضافة لها تتمثل في زيادة فعالية ثقة أصحاب المؤسسة و مستخدمو القوائم المالية لضمان حقوقهم و حمايتها ، إذا أن أسلوب االمراجعة الحسابات المطبق يبرر مدى إثبات صحة و دقة و سلامة القوائم المالية و مدى إمكانية الإعتماد على نتائج المراجعة الحسابات.[2]

مما يتضح الدور المحوري الذي تلعبه المراجعة الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصها الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصا و نزيها لإتقان عمله إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة بما يمكنه التأكد من مصداقيتها و إعتمادها لفروض المراجعة الحسابات و المبادئ المحاسبية و كذا إحترام القوانين الجاري العمل بها و جعلها تعكس صورة وفية لواقع المؤسسة

[1] _ عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبية ، الطبعة الأولى ، ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع ، الكويت ، 1990 ، ص 213 .

[2] _ عبد العالي محمدي ، مدخلة بعنوان ، دورمحافظ الحسابات في تفعيل أليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري ، الملتقي الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي و الإداري و كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، يومي 60 /07 ماي 2012، ص: 06 .

- كونها خالية من الأخطاء و الغش و التزوير و هذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية أي سلامة و صحة و دقة هذه القوائم كما يعتبر تقرير المراجع الحسابات أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي مما تبرر هذه التقارير انعكاسا إيجابيا في تطبيق المؤسسة لإرشاداتها على جودة القوائم المالية ، و أهم ما توفره هذه التقارير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق و الإعتماد على تقرير منشور بشهادة طرف خارجي محايد كالمراجع الحسابات الذي يبدي رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية وبتالي تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة .

•

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

يعتبر الاستطلاع الابحاث و الدراسات السابقة من المراحل المنهجية في البحث العلمي بهدف التعرف على المساهمات السابقة المتعلقة بموضوع البحث ، و لقد تم الاستطلاع على العديد من الدراسات فيما يخص الموضوع بحثي وسأعرض أهم و أحدث ما توفرلدينا لذا سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات و الابحاث ذات الصلة بموضوع الدراسة ،حيث تم تقسيمها حسب الدراسات العربية و الدراسات الاجنبية ، أما المطلب الثاني يتمثل في المقارنة بين هذه الدراسات .

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة

الفرع الاول : الدراسات العربية

الدراسة الاولى : لقيطي لخضر مذكرة للنيل متطلبات شهادة الماجيستير في علوم التسيير تخصص محاسبة جامعة حاج لخضر باتنة مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر 2009 حيث تمحورث إشكالية الدراسة في ما هية مراجعة الحسابات و خطواتها و ما هو واقع ممارستها المهنية بالجزائر ؟

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بالأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات ، معرفة المصاعب و المشاكل التي توجه مهنة المراجعة في الجزائر محاولة لتقريب وجهات النظر بين هذه الأطراف

لقد إستدعت طبيعة البحث إستخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسة الإقتصادية ، لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي للمراجعة المالية و تاريخيا في الأجزاء مرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة، كما أعتمد الباحث دراسة حالة لواقع المراجعة المالية في الجزائر ، و أستعمل كذلك إستمارات للإستقصاء تقدم للعينة مختارة و إجراء المقابلات الشخصية ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن ملراجعي الحسابات الخارجين في الجزائر يتقيدون و بشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة قواعد السلوك المهني ، و نستنتج أن هناك تضارب بين وجهة نظرا المراجعين بقاعدة الإتصال بالمراجع السابق حيث يرى المراجعون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة بينما يرى مستخدمو البيانات المالية عكس ذلك ، ومن خلال البحث نستخلص أن مراجعي الحسابات في الجزائر يوجهون في عملهم مصاعب متعددة .

الدراسة الثانية : مرداس معتز بالله مذكرة ماجيستير المراجعة المحاسبية و دورها في إتخاد القرارات 2010

حاول الباحث دراسة حالة المؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير حيث تمحورث إشكالية الدراسة في هل يمكن للمراجعة المحاسبية أن ترفع من كفاءة و فاعلية إتخاد القرارات المؤسسة

•

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مضمون المراجعة و الأهمية و درجة الإستفادة من بالمراجعة المحاسبية في عملية إتخاد القرارات و محارلة تشخيص الواقع العملي على أهمية المراجعة المحاسبية بالنسبة للمؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير في العملية التسييرية وإتخاد القرارات بها لمعالجة موضوع الدراسة أعتمد الباحث على المنهج التحليلي الوصفي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي قام بدراسة الميدانية للمؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير بورقلة .

أهم النتائج التي تم التوصل إليها تساعد المراجعة المحاسبية في إيجاد الثغرات و إقتراح الحلول الممكنة . كما تساعد على تنفيد القرارات المتخدة بما يتضمن فعالية و كفاءة هذه القرارات ، أما أهم التوصيات التي تم التوصل إليها فتمثلت في ضرورة الإلتزام بجميع معايير و قواعد وأداب و سلوك مهنة المراجعة المحاسبية و تطبيق كافة إجراءات المراجعة للوصول لنتيجة غاية في الدقة .

الدراسة الثالثة : محمد بشير غوالي ،مقال علمي بعنوان : دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، مجلة الباحث ،العدد 12 ، ورقلة 2013

حاول من خلالها دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولاية الجنوب ، حيث تمحورت إشكالية الدراسة في هل يستطيع مراجع الحسابات تعظيم منفعته الذاتية من جهة و تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى ؟

هدفت هاته الدراسة إلى محاولةّ إكتشاف كل المخالفات القانونية بالقوائم المالية من طرف المراجع و كذا إمكانية إعطاء عملية المراجعة

تأكيدات مطلقة على أن القوائم المالية خالية من الأخطاء من أجل توضيح أثر ذلك على قدرة خدمة المراجعة في تحقيق رصا المستفيدين من القوائم المالية لتلبية متطلباتهم و احتياجاتهم و ذلك بناء على الرد بخصوص الانتقادات التي وجهت للمهنة

لمعالجة موضوع الدراسة أعتمد الباحث على المنهج التحليلي الوصفي في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي تم تصميم إستبيان أستمل على مجموعة من الاسئلة و قد تم استخدام مقياس ليكارات ذي النقاط الخمس لإعداد الاستمارة و كذا استخدام الاحصاء الوصفي من أجل وصف البيانات الأأحصائية المأخودة ،كما يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات على أنهم طرف أساسي يمثل وجهة النظر مقدمي الخدمة المراجعة و الأطراف ذات العلاقة بالمهنة

أهم النتائج التي تم التوصل إليها وجود تفاوت في أراء أطراف المحيط المهني حول جوانب تتعلق بطبيعة مهنة مراجعة القوائم المالية و أن الغالبية من مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن دور المراجع لا

يختلف عن دور الشرطي ،ففي نظر هؤلاء المراجع لا يكشف الأخطاء و بالتالي الذي لا يكشف الأخطاء و بالتالي الذي لا يكشف عيوب الإدارة لا داعي لوجوده في المؤسسة مما يدل على عدم إستيعاب مستخدمو القوائم المالية لمهمة المراجع و للدور الذي يلعبة .

•

الدراسة الرابعة : حولي محمد مذكرة لنيل متطلبات شهادة الماجستبر في علوم التسيير تخصص محاسبة جامعة العقيد الحاج لخضر باتنة 2009 المراجعة محاسبية في المؤسسة الإقتصادية حاول الباحث دراسة حالة المؤسسة الحديد و الفوسفات فرفوس فرع نقل الموارد المنجمية حيث تمحورت الإشكالية الدراسة في ماهو الدور الدي تلعبه المراجعة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية ، و هل هي حقا كفيلة بالإجابة عن الإحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المتعددة ، كما أعتمد على منهج الوصفي و المنهج التحليلي كما تم المزج بين المنهج الوصفي و التحليلي في الدراسة الميدانية للمؤسسة .

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مضمون الراجعة أهدافها ، معاييرها و أخيرا إجراءتها ، و كذلك إبراز حتمية تطبيق المراجعة المحاسبية من قبل المؤسسة إذا أردت ضمان البقاء على الساحة الإقتصادية ، و محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة المحاسبية في مؤسسة نقل الموارد المنجمية و الوقوف على الإطار التطبيقي لهذه المهمة .

و لقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أصبحت المراجعة المحاسبية تشكل ضمانا دائما لأموال المستثمرين و المساهمين و المقرضين للمؤسسات الإقتصادية بفعل الثقة المطروحة في المعلومات المعلن عنها ، تستعين إدارة المؤسسة بالمراجعة المحاسبية لتخفيف ما عليها من ثقل المسؤولية الملقاة عليها ، و التي تخص تطبيق السياسات و الإجراءات المختلفة و تحقيق الأهداف و المحافظة على مواردها ، و مساعدتها على تحديد نقاط القوة و الضعف و سد الثغرات القائمة بالإضافة إلى أن المراجعة المحاسبية أصبحت تعتبر كأداة بيد الإدارة تساعدها على تقييم الأداء من خلال توفير المعلومة المطلوبة التب تمتاز بالموصوعية و البعد عن التحيز لإستعمالها في إتخاذ القرارو رسم السياسات على أساس سليم .

الفرع الثاني:الدراسات الأجنبية

الدراسة الأولى:

Douglasj.skinner,scientific articles,Audit quality and Auditor Reputation Ovidence From japan,journal of Accoenting and Auditing,N:05,87,University of Chicago,2012

تمحورت اشكالية الدراسة فيما تبرز أهم الأساليب للحصول على جودة التدفق المحاسبي من خلال تقييم أدلة المراجع في المؤسسات اليابانية؟

هدفت هاته الدراسة إلى معالجة الإحداث المحيطة بجودة التدقيق المحاسبية و كذا تقييم أدلة مدقق الحسابات في المؤسسات اليابانية ، كما تسعى إلى المحافظة على سمعة المراجع من قبل المؤسسات و مستخدمي القوائم المالية لتفادي المشاكل التي تعرقل مدقق الحسابات وإبعاد عوامل تغيير المدققين في المؤسسات .

•

لمعالجة الموضوع أعتمد الباحث على المنهج التحليلي التجريبي حيث استخدم المنهج التحليلي التجريبي

بغية دراسة الاحداث الاخيرة في اليابان حول سمعة المدققين ومعرفة السياسات اللازمة للحصول على جودة عالية للتدقيق ، أما المنهج التجريبي فالغرض منة دراسة عينة إحصائية لمجموعة مؤسسات من أجل معالجة مشاكل الجودة في التدقيق و تم استخدامه في شكل استبيانات .

أهم النتائج المتوصل عليها هي أن تقييم أدلة المراجع أحد الأدوات المهمة التي يمكن استخدمها للحصول على جودك التدقيق المحاسبي و إعطاء الضمان و الثقة لمستخدمي القوائم المالية و كما تتبع فرق التدقيق الخاصة بالمؤسسات تساعد في الحفاظ على سمعة المدقق ، كما أن الاستعانة بمؤسسات ذات مستوي أعلى من جودة التدقيق يمكننا من الاستفادة منها لتحديد عمليات التدقيق لمحاولة تحسين جودة التدقيق المحاسبي و كذا الحفاظ على سمعة المدقق الحسابات الذي يكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة.

المطلب الثاني : مقارنة بين الدراسات السابقة

سنحاول إجراء مقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة من خلال تحديد أوجه الشبه و إختلاف و كذا عرض مميزات الدراسة .

الفرع الاول : أوجه الشبه و الإختلاف

أولا : الدراسة العربية

1 _ دراسة لقيطي لخضر 2009

تتشابه الدراستان من حيث المضمون و الهدف و كذا من حيث المنهج كما تم إعتماد على نفس المنهج التحليل الوصفي في جانب النظري والدراسة الميدانية إلى أن الإختلاف يعود إلى طريقة معالجة الإستبيان و أدوات إحصائية مستخدمة مثل إختبار (ت) و إختبار التباين الأحادي حيث أعتمدت دراستنا على برنامج SPSS

2 _ دراسة مرداس معتز بالله 2010

تتشابه هذه الدراسة من حيث الهدف إلى إبراز مضمون المراجعة و الاهمية و درجة الإستفادة من المراجعة المحاسبية ، كما تم إعتماد على نفس المنهج التحليل الوصفي في الجانب النظري إلى أن الإختلاف يكمن في الدراسة الميدانية لمؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير بورقلة أما دراستنا أعتمدت على توزيع إستمارة إستبيان لمحافظي الحسابات لولاية ورقلة من أجل معالجة المشكل المطروح .

•

3 _ دراسة غوالي بشير 2013

تتشابه الدراستين من حيث المضمون و الهدف في معرفة دور المراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وكذا من حيث المنهج المتبع و الدراسة الميدانية حيث تم إستخدام إستبيان إلا أن الإختلاف يكمن في عينة و مجتمع الدراسة حيث أعتمدت هذه الدراسة على توزيع الإستمارة الإستبيان على المدراء الماليين و مراجعي الحسابات و مفتشو مصلحة الضرائب و موظفي البنوك ، أما دراستنا فقد تم توزيع إستمارة إستبيان على محافظي الحسابات بولاية ورقلة .

4 _ دراسة محمد حوالي 2009

تتشابه الدراسة من حيث الهدف و إبراز مضمون المراجعة و الأهمية و الأبعاد الميدانية للمراجعة المحاسبية كما تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري إلى أن الإختلاف يكمن المنهج التاريخي و الدراسة الميدانية لمؤسسة الحديد و الفوسفات فرع نقل الموارد المنجمية أما دراستنا تضمنت توزيع إستمارة إستبيان لمحافظي الحسابات لولاية ورقلة لتأكد من صحة الفرضيات

ثانيا : الدراسة أجنبية

تتشابه الدراستين من حيث المضمون و إبراز و دراسة جودة التدقيق المحاسبي كما إعتمدت الدراستين على نفس المنهج التحليلي الوصفي و الدراسة الميدانية تم إستخدام إستبيان إلا أن الإختلاف يكمن في إعتماد الدراسة على المنهج التجريبي والمجتمع المدروس حيث تمت دراسة عينة إحصائيةلمجموعة من مؤسسات أما دراستنا فقد أعتمدت على المنهج التحليلي الوصفي و توزيع إستمارة استبيان على محافظي الحسابات بولاية ورقلة .

•

المطلب الثالث:مميزات الدراسة

ـ إبراز أهمية مراجعة الحسابات و دورها في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري و معايير المراجعة الدولية

ـ محاولة التعرف على أراء المراجعي الحسابات و الخبراء المحاسبين و هذا على مستوي ولاية ورقلة من خلال تساؤلات في شكل إستمارة إستبيان .

ـ محاولة التطرق إلى مختلف مجالات مراجعة المحاسبية و دور مراجع الحسابات في تفعيل الأداء المحاسبي من أجل ضمان صورة صادقة للقوائم المالية .

•

خلاصة الفصل :

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية لموضوع حيث أوضحنا المفاهيم المرتبطة بالدراسة و المتمثلة في كل من المراجعة المحاسبية و القوائم المالية و دور المراجعة الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية

من خلال ما سبق يمكن القول أن المراجعة المحاسبية المرأة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية كونها الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها للتحقيق من صحة و سلامة القوائم المالية .

أما المبحث الثاني فكان بعنوان الأدبيات التطبيقية التي لها علاقة بموضوع دراستنا ، و الذي تم من خلال استعراض لأهم جوانب هذه الدراسات و المتمثلة في الهدف من الدراسة ، عينتها ، طريقة المعالجة ، و كذا ذكر أهم النتائج المتوصل لها و من ثم إبراز أوجه التشابه و الإختلاف بين هذه الدراسات فيما بينها مع دراستنا ، و مميزات الدراسة .

الفصل الثاني

المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية .وهذا من وجهة نظر المهنيين (محاسبين،محافظي حسابات) ومن وجهة نظر الأكاديميين (أساتذة في المحاسبة والمالية) ،حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة و الأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب عرض الطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين فئة الأكاديميين متمثلة في الأساتذة الجامعيين، وفئة المهنيين والمتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسيات وروعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية .

وبالنسبة لعينة الدراسة لم يتم تحديدها بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان ونظرا لصعوبة التقرب الى ورفض البعض منهم الإجابة على الاستبيان ، استوجب علينا ضرورة الاعتماد على اكبر عدد من العينات الممكنة عبر عدت مناطق شملت (ورقلة، تقرت،) ، وللحصول على اكبر عينة معتبرة عن المجتمع قمنا بتوزيع حوالي 50 استمارة شملت المهنيين (محاسبين، مراجعي حسابات) و من مجموع الاستمارات لتمثيل عينة الدراسة ، و بعد إلغاء الاستمارات المقدرة ب 13 استمارات وهذا بسبب النقص في الإجابات أو لضياعها .

ورغم العمل على جمع اكبر عدد من الاستبيان إلا آن هذا لم يؤثر على موضوعية الدراسة الميدانية حيث راعينا في اختيار عينة الدراسة العناصر المناسبة والتي تفيدنا في الحصول على نتائج موضوعية ومن بين النقاط الملاحظة على عينة الدراسة:

- وجود أساتذة متحصلين على اعتماد مراجعي الحسابات أو خبير معتمد أو يزاولون تربص من اجل نيل هذه الشهادة .
- وجود بعض الأكاديميين ممن لديهم خبرة ميدانية معتبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.
- وجود مهنيين متحصلين على شهادات أكاديمية عليا.
- توسع الحدود الجغرافية للعينة ، حيث ينحدر معظم طلبة الدراسات العليا من مناطق مختلفة .

الجدول رقم: (2–1) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	التكرارات	النسبة المئوية %
إستبيانات الموزعة	50	%100
إستبيانات المفقودة	06	%12
إستبيانات الملغاة	07	% 14
إستبيانات الصالحة لتحليل	37	%74

الفرع الثاني : بيانات الدراسة وطرق وأدوات جمعها

1. بيانات الدراسة:

ولقدتم الاعتماد فيها على الجانبين النظري والميداني ، وتمثلا فيما يلي:

الجانب النظري: حيث حاولنا في هذا الجزء بقدر الإمكان مسح الدراسات السابقة للموضوع ومراجعة الدراسات المنشورة حول موضوع دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، وهذا باستخدام جميع الوسائل المتاحة (كتب، مقلات، انترنيت، ورسائل جامعية)، بالإضافة إلى الإطلاع على المنشورات كالجرائد الرسمية ومنشورات لمنظمات مهنية.

الجانب الميداني : وفي هذا الجزء اعتمدنا في جمع البيانات على الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة ،وقد قسمت هذه الأسئلة إلى ثلاثة أجزاء حسب فرضيات الدراسة، ومن ثم قمنا بطرح الاستبيان على عينة عشوائية، مجموعة (من المحاسبين، محافظي الحسابات، وأساتذة متخصصين في المحاسبة) .

2. أدوات جمع البيانات :

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات و المعلومات من الواقع ، والمتمثلة في أراء وجهات نظر محافظي الحسابات والمحاسبين وطلبة لدراسات العليا حول مشكلة الدراسة.

و لكي تكون الاستمارة دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح والمضمون، فقد مرّ تصميم ها على ثلاثة مراحل:

✓ مرحلة التصميم الأولي.

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، و انطلاق امن الجانب النظري و الدراسات السابقة تمّ صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعة، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

– صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس.

– استعمال لغة سليمة.

– ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

– ترتيب الأسئلة وتدرجها وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تمّ عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة ، وذالك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة ، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة ، ولقد تم الرد من بعض الأساتذة .

✓ مرحلة التصميم النهائي:

بعد المراجعة و الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين ، انتقلنا إلى مرحلة التصميم النهائي للاستبيان ، وبعد تصحيح الأخطاء والتعديل النهائي تم توزيع الاستبيان مستعينين في ذالك على :

- التسليم المباشر لأفراد العينة خصوصا في منطقة تقرت و ورقلة؛
- الاستعانة ببعض الزملاء (الأكاديميين و أصحاب المهنة) فيما يخص الاستمارات الموزعة في بعض المؤسسات.

أما عن طرق استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعاً لاختلاف طرق توزيعها حيث تم الحصول على الإجابة من خلال مايلي:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين.

- استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة به .

محتوى الاستبيان : احتوت استمارة الاستبيان على جزئيين من الأسئلة :

الجزء الأول: خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

الجزء الثاني: متعلق بالأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة حيث قسم إلى ثلاث محاور.

- المحور الأول تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى تعتبر المراجعة المحاسبية أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي
- المحور الثاني تعمل عملية المراجعة على إعطاء نصائح تصحيحية و تعديلية لمتخذي القرار.
- المحور الثالث تعمل المراجعة في إثبات موثوقية و مصداقية القوائم المالية المقدمة .

وبغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعدنا على تحقيق أهداف بحثنا ، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت (LikertScale) الخماسي ، حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال ، بالإضافة إلى تحديد أراء أفراد العينة لفقرات الاستبيان ، ويسهل ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجداول التالية :

الجدول رقم: (2-2)التفسير الاحصائي لمقياس ليكارت الخماسي

الرأي (التصنيف)	لا أوافق تماما	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماما
الدرجة (الوزن)	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[1,79-1]	[2,59-1,80]	[3,39-2,60]	[4,19-3,40]	[5-4,20]

المصدر :عز عبد الفتاح، **مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام SPSS** ، الجزء الثالث (موضوعات مختارة)

المطلب الثاني : الأدوات و الإجراءات المتبعة

ونحاول من خلال هذا المطلب إيضاح الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة الاستبيان

الفرع الأول : الأدوات الإحصائية والقياسية المتبعة

1.تحكيم الاستبيان: بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة تم اللجوء إلى بعض الأساتذة المختصين للتأكد من الجانب الشكلي والتقني للاستمارة بالإضافة إلى أساتذة مختصين في مجال المراجعة للتأكد من الجانب الموضوعي للاستمارة ، وتغطية جميع جوانب البحث ، وقد مكنتنا هذه الإجراءات من تفادي بعض الأخطاء التقنية ، والمنهجية التي قد تحول دون الوصول لتحقيق أهداف الاستبيان ؛وتمت صياغة الاستبيان بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين .

2.اختبار ثبات الاستبيان: "من اجل اختبار ثبات الاستبيان ، استخدمنا المؤشر الإحصائي **الفاكرونباخ (Cronbach's Alpha)**، وهي طريقة لقياس ثبات الاستبيان حيث أن معامل آلفاكرونباخ يأخذ قيما بين الصفر والواحد .(1,0) فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، و على العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح .أي أن زيادة قيمة معامل آلفاكرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة" [1]

نتائج اختبار الثبات : عند تطبيق اختبار المصداقية و الثبات آلفاكرونباخ على إجابات عينة الدراسة المكونة من37 فرد،

وجدنا أن قيمة آلفا بلغت (0.883) وهذا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد و مقبول إحصائيا.

الفرع الثاني : الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد تحصيل الاستبيانات المقبولة ، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة ، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد للبيانات، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS) ، ومن هذه التحاليل انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل :

- تحليل التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة .
- حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة .

[1] وليد عبد الرحمن خالد الفرا،**تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائيSPSS**، الندوة العالمية لشباب الإسلامي ، المتاح على الموقع : www.minshawi.com/vb/attachment.php?attachmentid=570&d... Consulté le 18-04-2014 à 14 : 35

- حساب الانحرافات المعيارية لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة.

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي جمعت ، استخدمنا العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل في مايلي :

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان؛
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان؛
- حساب الانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة .

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ، تفسيرها و مناقشته

وسنتعرض في هذا المبحث إلى المطلب الأول و الذي يتم فيه عرض النتائج المتحصل عليها من الدراسة و تفسيرها ، و المطلب الثاني الذي يتم فيه تحليل الاستبيان و مناقشة النتائج المتحصل عليها

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة و تفسيرها

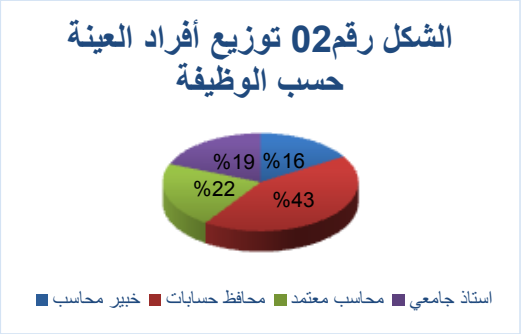
و نعرض في هذا المطلب النتائج المتوصل إليها من خلال الاستبيان و يتم تفسيرها بالأدوات الإحصائية و البرامج المذكورة سلفا

الفرع الأول : الخصائص العامة لعينة الدراسة

1 . الوظيفة : تم تقسيم أفرادالعينة إلى 4 فئات تمثل الوظيفة المهنية لكل فرد و قد قمنا باختيار الفئات و ما يتناسب مع أفراد العينة و تحصلنا على التوزيع التالي :

جدول رقم2–6 توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسب
خبير محاسب	2	5.40
محافظ حسابات	16	43.2
محاسب معتمد	12	32.43
استاذ جامعي	7	18.9
المجموع	37	100.0

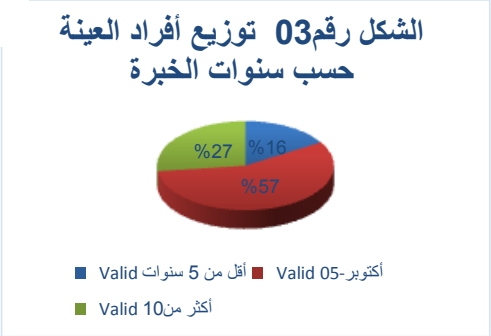


نلاحظ من خلال جمع الإستمارات و تصنيفها حسب المستوى الوظيفة أن نسبة المستجوبين أغلبهم محافظين الحسابات يمثلون نسبة 43.2% تليها نسبة 21.6%محاسبين معتمدين أما النسبة الثالثة للأساتذة جامعيين بنسبة 18.9% ، أما النسبة الرابعة تعود لخبير محاسب بنسبة 16.2%

3. الخبرة المهنية

الجدول رقم2– 7 توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

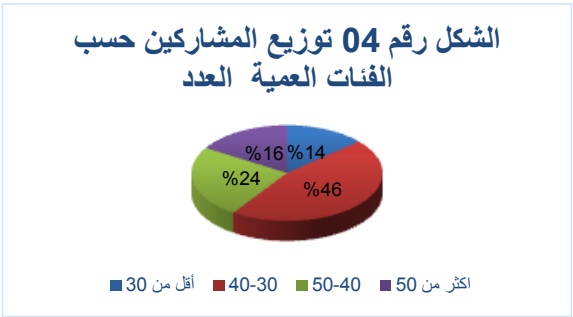
فئة الخبرة		التكرار	النسب
أقل من 5 سنوات	Valid	6	16.2
5-10		21	56.8
أكثر من10		10	27.0
Total		37	100.0



من خلال الجدول والشكل السابق نلاحظ توزيع النسبة حول سنوات الخبرة لأفراد العينة ، حيث نجد نسبة56.8 % خبرتهم مابين 5و10 سنوات ، و نسبة16.2%خبرتهم أقل من 5 سنوات ، أما الذين يمتلكون خبرة أكثر من 10سنوات فالكانو بنسبة27 %، و هي نسبة عادية بالنسبة لتوزيع العينة على متغير الوظيفة المهنية .

4. السن: قمنا بتقسيم أفراد العينة حسب العمر إلى أربعة فئات عمرية ، بعد جمع الاستمارات وجدنا أن الفئة الثانية من 30إلى 40 تمثل النسبة الأكبر بنسبة 45.9 %

تليها الفئة الثالثة بنسبة 24.3%، وكذلك تليها فئة الرابعة بنسبة16.2 %، و في الأخير الفئة أقل من 30 سنة بنسبة 13.5 %، و هذا ما يفسر أن الأطراف الفاعلة في المحاسبة أعمارها تتراوح من 30 سنة فما فوق ، و سنوضح هذا بالجدول التالي :



حدول رقم 2–8 يمثل توزيع المشاركين حسب الفئات العمرية

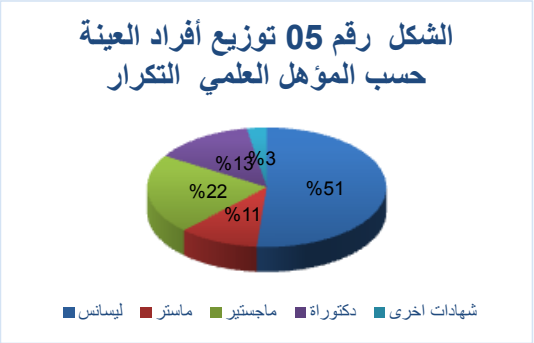
البيان	العدد	النسبة
أقل من 30	5	13.5
30-40	17	45.9
40-50	9	24.3
اكثر من 50	6	16.2
المجموع	37	100.0

المصدر : من إعدد الطالب بإعتماد على spss

5. المستوى العلمي :.

الجدول رقم 2–9 توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المستوى العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	19	51.4
ماستر	4	10.8
ماجستير	8	21.6
دكتوراة	5	13.5
شهادات اخرى	1	2.7
المجموع	37	100.0



المصدر : من إعداد الطالب إعتماد على الاستبيان و برامجEXCel

يوضح لنا الجدول و الشكل المولين الدرجات العلمية و الشهادات المتوفرة لدى أفراد العينة ، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس بنسبة 51.4 % ، بينما نسبة الحاصلين على شهادة الماجستيير 21.6 %، و الحاصلين على شهادة الماستر بنسبة 10.8 %، بينما الحاصلين على شهادة دكتوراه بنسبة 13.5 %، أم الحاصلين على شهادات أخرى بنسبة 2.7 %

نلاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الليسانس كونهم يمثلون جزء كبير من شريحة المهنيين و تليها نسبة الماجستير كونها تغطي الوظائف الأربعة أساتذة ، خبراء محاسب ، محافظي حسابات ، محاسب معتمد

الفرع الثاني : النتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين حول محاور الاستبيان

1. **نتائج أراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الأول** : يوضح الجدول الأول النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان و المتعلق ب :تعتبر مراجعة المحاسبية أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي

جدول رقم 2–10: النتائج المتعلقة بإعتبار مراجعة المحاسبية أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي :

العبارة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماما	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الرتبة	الإتجاه العام للعينة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة				

يقوم المراجع ببذل العناية المهنية الكافية من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف المراجعة .	24 64.9	9 24.3	2 5.4	2 5.4	/	1.51	1	1	موفق تماما
يؤثر إدراك المراجع الحسابات لنشاط الشركة على جودة تقريره ودرجة موثوقيته .	18 48.6	16 43.2	3 8.1	/	/	1.59	2	1	موفق تماما
يرفع التعاون بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي من كفاءة الأعمال المنجزة بشكل يخدم المصلحة العامة للمؤسسة	18 48.6	16 43.2	1 2.7	2 5.4	/	1.65	2	1	موفق تماما
إهتمام المؤسسة بتوصيات وإرشادات مراجع الحسابات والالتزام بتطبيقها يؤدي إلى تفعيل الاداء المحاسبي	17 45.9	12 32.4	4 10.8	4 .10	/	1.86	2	2	موفق تماما
تقرير مراجع الحسابات ملائم و ضروري حيث يرفع من فاعلية إتخاد القرارات	16 43.2	15 40.5	5 13.5	1 2.7	/	1.76	2	2	موفق
إتباع مراجع الحسابات لمنهجية واضحة تمكنه من الحصول على أدلة كافية للإبداء رأيه الفني حول القوائم المالية	12 32.4	14 37.8	8 21.6	3 8.1	/	2.05	2	2	موفق
يتبع مراجع الحسابات مجموعة من الإجراءات و يتقيد بها لضمان صورة صادقة للقوائم المالية .	14 37.8	20 54.1	3 8.1		/	1.70	2	2	موفق
المتوسط العام للأسئلة						1.73	1085	/	موفق

نلاحظ من خلال الجدول أن متوسطات الحسابية للمحور المتعلق بإعتبار مراجعة المحاسبية أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي تراوحت بين(1.51- 2.05) وبإنحرافات معيارية بين (1 – 2)و هذا يعني موافقة أغلبية أفراد العينة على هذا 1المحور و الذي يقيس ضرورة مراجعة المحاسبية من أجل تفعيل الأداء المحاسبي في المؤسسة ،حيث لقي السؤال الأول نسبة 64.9% موافق تماما من أفراد العينة ونسبة 24.3 %موافق ، بحيث النسب ضئلة من أفراد العينة على العباراة المتبقية، أما بالنسبة للسؤل الثاني فقد نال نسبة48.6% موافق تماما من أفراد العينة و نسبة 43.2 % بعبارة موافق ، و نسبة 8.1% محايد ، حيث لم يجب أفراد العينة بالعبارتين غير موافق و غير موافق تماما ، أما السؤل التالث فقد أجاب أفراد العينة بعبارة موافق تماما بنسبة % 48 موافق تماما من أفراد العينة ، بنسبة 43.2% موافق ،نسب ضئيلة للعباراة الأخرى ، أما بانلسبة السؤال الرابع فكانت نسبة 45.9% موافق تماما ، ونسة 32.4% موافق ، و محايدبنسبة 10 ،ونسبة10لا أوفق من أفراد العينة ، أما السؤال الخامس فكانت النسب43.2% موافق تماما ، ونسبة 40.5 %موافق ، ونسبة 13.5%محايد ، و 2.7 % لاأوافق من أفراد العينة ، أما بالنسبة لسؤال السادس فقد أجاب أفراد العينة بعبارة أوفق تماما بنسبة 32.4 % ، و أوفق بنسبة 37.8% ، و محايد بنسبة21.6% ، و بعبارة لا أوفق بنسنة 8.1 %من أفراد العينة ، أما السؤال السابع فقد % أجاب أفراد العينة بنسبة 37.8 % بعبارة أوفق تماما ، وبنسبة 54.1 % بعبارة أوفق ، و بنسبة8.1% بعبارة محايد ، و لم يجيبوا على العبارة الأخرى . بالإضافة إلى ذلك يتبين لنا من خلال بيانات الجدول موافقة عينات الدراسة على فقرات المحور الأول ، إذا بلغ المحور المتوسط الحسابي العام للمحور الأول (1.73)و الانحراف المعياري لعبارات المحور الأول كانت (1.85)و هي تبين تشتت كبير في أداء عينات الدراسة .

2. **نتائج أراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الثاني** : يوضح الجدول الثاني النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان و المتعلق بعملية المراجعة على إعطاء نصائح تصصحيحية و تعديلية لمتخذي القرار .

الجدول 2–11 : تعمل عملية المراجعة على إعطاء نصائح تصحيحية وتعديلية لمتخذي القرار:

العبارة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه العام للعينة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة				
يشير مراجع الحسابات في تقريره على كل التجاوزات و	14	15	3	4	1	2	2	2	موفق

التلاعبات والأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة .	37.8	40.5	8.1	10.8	2.7				
يحرص مراجع الحسابات على تقديم تأكيد صريح حول اكتشاف الأخطاء و التصرفات غير القانونية في المؤسسة	13 35.1	17 45.9	2 5.4	4 10.8	1 2.7	2	2	2	موفق
تلبي تقرير مراجع حسابات حاجة مستخدميه عند إتخاد القرارات	10 27	20 54.1	5 13.5	1 2.7	1 2.7	2	2	2	موفق
يشير مراجع الحسابات إلى حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ وطرق المحاسبية من سنة لأخرى	10 27	17 45.9	7 18.9	3 8.1	/	2.08	2	2	موفق
إصدار التعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من الغش و الاحتيال .	12 32.4	13 35.1	8 21.6	4 10.8	/	2.11	2	2	موفق
المتوسط العام للأسئلة					/	2.038	2	/	موفق

نلاحظ من خلال الجدول أن متوسطات الحسابية للمحور المتعلق بحرص عملية المراجعة على إعطاء نصائح تصحيحية و تعديلية لمتخدي القرار تراوحت بين(2 ،2.11.) وبإنحرافات معيارية بين(2).و هذا يعني موافقة أغلبية أفراد العينة على هذا المحور و الذي يقيس قدرة مراجعة المحاسبية على إعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار .

لقي السؤال الأول و السؤال الثاني نسبة إجابةأفراد العينة بالتقريب متساوية حيث أجاب بعبارة موافق تماما بنسبة 37.8% ، وبعبارة موافق بنسبة 40.5% ،ونسبة45.9 %من أفراد العينة على الترتيب ، و بعبارة محايد بنسبة 8.1%،وبنسبة5.4% على الترتيب و بعبارة لا أوفق بنسبة10.8%لكل منهما ، و بعبارة لاأوفق تماما بنسبة2.7% لكل منهما . أما السؤل التالث و الرابع لهما نفس النسبة 27% بعبارة أوفق تماما ، و نسبة 54.1%، 45.9% بعبارة أوفق عللى الترتيب . و نسبة 2.7%، 18.9% بعبارة محايد على الترتيب .، فقد أجاب أفراد العينة على السؤال الخامس بعبارة أوفق تماما بنسبة 32.4

و نسبة 35.1 بعبارة أوفق ، و نسبة 21.6%بعبارة محايد ، و نسبة 10.8%بعبارة لا أوفق من أفراد العينة .

و من خلال التحليل السابق يتضح لنا أن المتوسط الحسابي للعبارات الخمس التي تدور حول عمل عملية المراجعة على إعطاء نصائح تصحيحية و تعديلية لمتخدي القرار كان (2.038) و الإنحراف المعياري بلغ (2)

نتائج أراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الثالث : يوضح الجدول الثالث النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الإستبيان و المتعلق بعمل المراجعة في إثبات موثوقية القوائم المالية .

جدول رقم2–12 :النتائج المتعلقة بكيفية المراجعة في إثبات موثوقية ومصداقية القوائم المالية المقدمة :;

العبارة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماما	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الرتبة	الإتجاه العام للعينة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة				
يسهر مراجع الحسابات الحفاظ على موثوقية و نزاهة القوائم المالية	16 43.2	12 32.4	5 13.5	3 8.1	/	1.86	2	1	موفق تماما
تساهم المراجعة الحسابات بقدلر كبير و فعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية	12 32.4	18 48.6	/ /	4 10.8	2 5.4	2.06	2	1	موفق تماما
يضع مراجع الحسابات خطة					/	2.14	2	1	غير موفق

عمل كافية لأعمال المراجعة و مراقبة الحسابات و الإشراف على أعمال مساعديه	11 29.7	13 35.1	10 27	3 8.1					بشدة
للمراجع الخارجي أهمية بالغة في تقيم نظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان صحة البيانات و المعلومات ، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة.	8 21.6	19 51.4	6 . 16.2	4 10.8	/	2.16	2	2	موفق
إلزامية المراجعين بتطبيق معايير المراجعة الدولية مما ينتج عن ذلك إحترام أخلاقيات المهنة من أجل كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية	9 24.3	14 37.8	9 24.3	5 13.5	/	2.27	2	2	موفق
يحرص مراجع الحسابات على فحص ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء و بالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء .	10 27	20 54.1	3 8.1	4 10.8	/	2.03	2	2	موفق
المتوسط العام للأسئلة						2.08	2	2	موفق

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسطات الحسابية للمحور المتعلق بعمل المراجعة في إثبات موثوقية و مصداقية القوائم المالية المقدمة تروحت بين (2.27 – 1.86 الانحرافات معيارية بين(2)

لقي سؤال الأول نسبة 43.2% بعبارة موفق تماما من أفراد العينة و نسبة 32.4% بعبارة موفق ونسبة 13.5% بعبارة محايد ونسبة 8.1بعبارة لا أوفق ، أما السؤال الثاني فقد أجاب بنسبة 32.4%من أفراد العينة بعبارة موفق تماماو بعبارة موفق نسبة 48.6% و بعبارة لا أوفق تماما بنسبة 5.4%بينما لم يجب أفراد العينة بعبارة محايد ، أما بالنسبة للسؤال الثالث فقد أجاب أفراد العينة بعبارة موفق تماما بنسبة 29.7 % ، و بعبارة موفق بنسبة 35.1% و ببعبارة محايد بنسبة 27% و بعبارة لا أوفق بنسبة 8.1% أما السؤال الرابع فقد

أجاب أفراد العينة بعبارة موفق تماما بنسبة 21.6% وبعبارة موفق بنسبة 51% و بعبارة محايد بنسبة 16.2% و بعبارة لا أوفق بنسبة 10% ، أما السؤال الخامس فقد أجاب أفراد العينة بعبارة أوفق تماما بنسبة 24.3% و بعبارة أوفق بنسبة 37.8% و بعبارة محايد بنسبة 24.3% و بعبارة لا أوفق بنسبة 13.5 % ، أما السؤال السادس فقد أجاب أفراد العينة بعبارة أوفق تماما بنسبة 27% و بعبارة أوفق بنسبة 54.1% و بعبارة محايد بنسبة 8.1% و بعبارة لا أوفق بنسبة 10.8 % من أفراد العينة . بالإضافة إلى ذلك يتبين لنا من خلال الجدوال موافقة عينة الدراسة على أن عملية المراجعة تعمل على إثبات موثوقية و مصداقية القوائم المالية المقدمة ، إذا بلغ المتوسط الحسابي العم للمحور الثالث (2.08) و الإنحراف المعياري (2) و هذا يدل على وجود تشتت كبير في الفقرات .

المطلب الثاني :تحليل و مناقشة النتائج الدراسة الميدانية

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل و مناقشة النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق و المتعلق بإتجاه و أراء المستجوبين إتجاه محاور الاستبيان .

الفرع الأول : تحليل و مناقشة نتائج المحور الأول من الإستبيان

من خلال الجدول نرى أن إيجابات أفراد العينة تمركزت حوا عبارة موفق و هذا ما توضحه نتائج أراء المستجوبين بإعتبار أن مراجعة المحاسبية أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيلرالأداء المحاسبي حيث تعتبر مراجعة الحسابات وسيلة فعالة من أجل ضغط على إدالرة

المؤسسة من مصاهمتها في إعطاء حقائق و معلومات مالية بصورة صادقة و أكثر شفافية من أجل تفعيل الأداء المحاسبي .

و فيما يخص العباراة المحور الأول إنحصرت إجابات أفراد العينة بين موافق و موافق بشدة ، على أن يقوم المرجع ببذل العناية المهنية الكافية من أجل تحقيق أهداف المراجعة ، وفي العبارة الثانية يؤثر إدراك المراجع الحسابات لنشاط الشركة على جودة تقريره و درجة الموثوقية و في العبارة الثالثة يرفع التعاون بين المراجع الداخلي و الملراجع الخارجي من كفاءة الأعمال المنجزة و كذلك في العبارة الرابعة إهتمام المؤسسة بتوصيات و إرشادات مراجع الحسابات ، و في العبارة الخامسة تقرير مراجع الحسابات ملائم و ضروري ، و في العبارة السادسة إتباع مراجع الحسابات لمنهجية واضحة ، و كذلك في العبارة السابعة يتبع مراجع الحسابات مجموعة من الإجراءات من خلال تقيد مرايجع الحسابات بكل هذه التعليمات يكون قد أعطى صورة للقوائم المالية من أجل تفعيل الأداء المحاسبي .

الفرع الثاني : تحليل و مناقشة المحور الثاني من الإستبيان

من خلال الجدول أشارة النتائج أن غالبية أفراد العينة أجمعوا على العبارة موافق تماما ، و موافق و هذا يدل أن العباراة المحور الثاني تتناسب مع الفرضية و المثمتلة في عمل عملية المراجعة على إعطاء نصائح تصحيحية و تعديلية لمتخدي القرار و هذا يدل على أن العباراة المحور الثاني تتماسى مع الفرضية

الفرع الثالث تحليل و مناقشة المحور الثالث من الاستبيان

من خلال الجدول نرى أن أغلبية إجابات أفراد العينة أجمعوا حول عبارة و موفق و هذ ما يوضح نتائج أراء المستجوبين حول عملية المراجعة في إثبات موثوقية و مصدقية القوائم المالية

ويرجع هذا إلى حرص مرجع الحسابات الحفاظ على موثوقية و نزاهة القوائم المالية ، ومساهمة عملية المراجع بقدر كبير و فعال في الحصول على معلومات محاسبية ، و وضع المراجع خطة عمل محكمة لنجاح عملية المراجعة ، و كذلك تطبيق مراجع الحسابات لمعايير المراجعة الدولية .....الخ

خلاصة الفصل :

حولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الإضكالية الدراسة و المتمثلة في ما مدى قدرة المراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية ، حيث حاولنا الإجابة عليها من خلال الاعتماد على الدراسة الميدانية ، إذ تناولنا هذا الفصل من خلال مبحثين ، المبحث الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية ، و المبحث الثاني تطرقنا إلى عرض الدراسة و تحليلها و مناقشتها

الخاتمـة

تناولت هذه الدراسة موضوع دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية و يعتبر هذا من المواضيع التي نالت إهتمام الكثير من الباحثين و المهنيين في مجال مراجعة الحسابات و التحليل المالي ، حيث أن هذه القائمة جاءت لخدمة لإحتياجات الأطراف المتعاملة مع المؤسسة للحصول على المعلومات تتميز بالصحة و المصداقية

إذا يساهم مراجع الحسابات في إكتشاف أعمال الغش و الأخطاء و التزوير ، كما يعمل على زيادة فعالية النظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من أجل خلق قيمة مضافة لها تتمثل في زيادة فعالية ثقة أصحاب المؤسسة و مستخدمو القوائم المالية لصمان حقوقهم و حمايتها إن أسلوب المراجعة الحسابات المطبق يبرر مدى إثبات صحة و دقة و سلامة القوائم المالية من أجل تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة و عليه يمكن تلخيص إختبار فرضيات البحث ، نتائج الدراسة ، التوصيات و الإقتراحات ثم أفاق البحث بالشكل التالي :

أ – إختبار فرضيات الدراسة

بعد تناولنا هذه الدراسة مكننا من إختبار الفرضيات التي تم إعتمادها في مقدمة البحث لذا سنلخصها في ما يلي :

1/ **حسب الفرضية الأولى** : تعتبر المراجعة المحاسبية وسيلة فعالة يعتمد عليها في تحسين جودة المعلومة المالية و المحاسبية كونها تنطلق من فرضيات و أسس حتي تحقق بذلك وظيفتها التي قامت من أجلها و للقيام بهذا العمل كان لا بد من توفير معايير تخص الجوانب الشخصية المرتبطة بالمراجع ، بهدف الوصول إلى إبداء رأي فني محايد و مستقل يعبر عن مدى سلامة القوائم المالية و هذا ما يثبت صحة الفرضية

2 / **حسب الفرضية الثانية** : تعمل عملية المراجعة على إعطاء نصائح تصحيحية و تعديلية لمتخذي القرارات

بإعتبارأن تقرير هو بلورة لمختلف العمليات المحاسبية و المالية للمؤسسة و لإشارة على كل التجاوزات و التلاعبات و الأخطاء و التصرفات غير قانونية في المؤسسة و هذا ما يثبت صحة الفرضية

3 / **حسب الفرضية الثالثة** : تعمل المراجعة في إثبات موثوقية و مصداقية القوائم المالية المقدمة وذلك من خلال إعتماد المراجع الحسابات على دراسة و متابعة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة و فحص مختلف السجلات و الدفاتر المحاسبية و القانونية والرقابة على أعمال الجرد وعليه تكمن عملية المراجعة في متابعة و تقييم القوائم المالية لإثبات موثوقيتها و مصداقيتهاو هذا ما يثبت صحة الفرضية

ب – نتائج البحث :

ـ تبرز المراجعة المحاسبية الأليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية و ذلك من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدر عن مدى صحة و دقة و عدالة تلك القوائم المالية

– تعمل المراجعة المحاسبية على زيادة القدرة على التوصيل المعلومات المحاسبية و هذا من خلال إعداد تقرير نهائي للمراجع و الذي يحتوي على مدى الإفصاح عن كل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و التي تستخدم في عملبية إتخاد القرارات داخل أو خارج المؤسسة الإقتصادية .

ـ يقوم المراجع بمراجعة عناصر القوائم المالية و ذلك من خلال طرق و أساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل و فحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود ملكية الأصل ، و كما يتأكد من صحة تقييمه و كذا تسجيله محاسبيا ، و هذا يزيد من درجة الثقة و المصداقية في العناصر المكونة للقوائم المالية .

ـ للمراجع الحسابات أهمية بالغة في تقيمه لنظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان صحة البيانات و المعلومات ، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة .

- مراجع الحسابات أثناء آداء مهمته لابد أن يتبع منهجية واضحة، حيث يتطلب التخطيط لعملية المراجعة الحصول على أدلة الإثبات، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية.

– تعتبر الكفاءة المهنية و الاستقلالية عامل من عوامل المراجعة التي تساعد المراجع في إعطاء حقائق و معلومات مالية بصورة صادقة و أكثر شفافية .

ج – الإقتراحات و التوصيات :

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإننا نقترح جملة من التوصيات التي نعتقد أن تجسيدها يعود بنفع و الفائدة على المؤسسة و تمثلت فيما يلي :

ـ الاهتمام بالجانب التقني و العملي للمراجعة الحسابات كمهنة مستقلة و وضع دراسات لحالات الميدانية لاستفادة الطالب الباحث من تطبيق المراجعة الحسابات .

ـ تفعيل الإستقلالية لتعزيز الموثوقية في تقرير المراجع و وضع قوانين و ضوبط لتحديد مسؤوليات المراجع الخارجي ..

ـ ضرورة الالتزام مسيري ومسؤولى المؤسسة بإتباع و تطبيق إرشادات و توصيات المراجع الحسابات و ذلك من خلال وضع برامج ملائمة و الإشراف على تنفيدها لتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هذه التوصيات .

د – أفاق الدراسة :

لقد تم التطرق في هذا الموضوع إلى نوع من أنواع المراجعة و هي المراجعة الحسابات و كانت الدراسة في دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية .

_مدى التكامل الوظيفي بين المراجعين الحسابات و المراجعين الداخلين في تحسين الوظيفة المحاسبية .

_ لتقارير المراجع الحسابات أهمية بالغة في تحسين نظام الرقابة الداخلية

قائمة المراجع

1. صلاح حواص ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالية الدولية ، أطروحة دكتوراه ، غير منشورة ، الجزائر ، 2008 .
2. منير إبراهيم هندي ، الإدارة المالية مدخل التحليلي معاصر ، الطبعة الخامسة ، المكتب العربي الحديث الإصكندارية ، 2003،
3. عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبية ، الطبعة الأولى ، ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع ، الكويت ، 1990
4. محمد سمير الصبان ، عبد الله هلالي ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية الإسكندارية 1997
5. منصور حامد محمود ، محمد أبو العلا الطهان ، محمد هشام الحموي ، أساسيات المراجعة ، جامعة التعليم المفتوح ، القاهرة ، 1994
6. غسان فلاح المطارنة ، مؤيد راضي خنفر ، تحليل القوائم المالية _ مدخل نظري وتطبيقي ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ط 3 الأردن ، 2011
7. مصطفى طويل ، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد scf دار الحديث للكتاب للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ،2010
8. هواري سويسي ،بدر الزمان خمقاني ، مداخلة بعنوان ، نموذج مقترح لتقييم مستوي جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي ،الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 .
9. علي عزوز ، محمد متلوي ، مداخلة بعنوان ، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب تطبيقات و أفاق "معهد العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي بالواد ، يومي 17 و 18 جانفي 2010 "
10. محمد عباس بدوي ، المحاسبة و تحليل القوائم المالية ، دار الهناء للتحليل الفني ، الإسكندارية ، 2009،.
11. صالح مرزاقة ، مداخلة بعنوان ،القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية المالية الإسلامية ،الملتقى الدولي الأول حول الإقتصاد الإسلامي " الواقع....و رهانات المستقبل "معهد العلوم غلإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي بغرداية بذون
12. أحمد مخلوف مداخلة بعنوان ، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي و الإيجاد لغة المحاسبة المستركة ملتقي الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي في المعايير المحاسبة الدولية جامعة سعد دحلب البليدة يومي 13و15أكتوبر 2009
13. وسيلة بوخالفة مذكرة بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة
14. حمدي السقاء ،أصول المراجعة ،جزء الأول ، إبن حيانى، دمشق
15. عبد العالي محمدي ، مدخلة بعنوان ، دورمحافظ الحسابات في تفعيل أليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري ، الملتقي الوطني حول حوكمة الشركات كأالية للحد من الفساد المالي و الإداري و كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، يومي 60 /07 ماي 2012

16.محمد الخليل محمد ، المراجعة و الرقابة المحاسبية . دار الجامعات المصرية،1968
17.لطفي أمين السيد أحمد ،التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية الإسكندارية
18.محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية . الدار الجامعية الإسكندارية
19.سعد بوراوي ،مداخلة بعنوان ، الأسس و المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري ، مع آلإّشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية "تجارب تطبيقات وأفاق " معهد العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،المركز الجامعي بالوادي ،يومي 17و18 جانفي 2010.
20.عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، و الأخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية الإسكندارية
21.محمد بوتين ،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر ، طبعة 2 ،2005 ص 7
22.محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوانالمطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2003
23.محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة الجزائر 2003 .
24.محمد بشير غوالي دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية مجلة الباحث _ عدد 2013/12 جامعة قاصدي مرباح ورقلة

قائمة المراجع باللغة الفرنسية

[1] Donald e , kieso jerrywjegand terry d warfield yntermediqte accounting 2nd edition publisher john ziley sons new York usa 2007 p 48

[1] ROBERT OBERT. COMPTABILITE ET AUDIT MANURL ET APPLICATIONS. PARIS. 2010. P 45

[1] MICHELINE FRIEDERICH. COMPTABILITE ET AUDIT E. EDITIONS FOUCHER PARIS 2008. P51

ملحق رقم :1 إستبيان

وزارة التعليم العـالي و البـحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلـية:العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية

قسم:العلوم التجارية

استمارة الاستبيان

أخي الفاضل. أختي الفاضلة

تحية طيبة و بعد:

أتوجه إليكم بالتقدير والاحتًرام راجيا تعاونكم لاستكمال هذه الدراسة من خلال الاستبيان المتعلق

بـ : (دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية)

المذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة.

احيطكم علما أن جميع المعلومات التي ستدلون بها ستحظى بسرية تامة و لن تستخدم إلا للأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا مني خالص الاحترًام و التقدير شاكر لتعاونكم.

❖ **ضع علامة (x) في المكان المناسب:**

- **الوظيفة :**

خبير محاسب ☐ محافظ حسبات ☐ محاسب معتمد ☐

استاذ جامعي ☐

- **الخبرة:**

أقل من 5 سنوات ☐ من 05 الى 10 سنوات ☐

اكثر من 10 سنوات ☐

- **فئات السن :**

أقل من 30 ☐ من 30 إلى 40 ☐

من 40 إلى 50 ☐ أكثر من 50 ☐

- **المؤهل العلمي:**

ليسانس ☐ ماستر ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐

شهادات أخرى : ☐

المحور 01 : تعتبر مراجعة المحاسبية أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي :

	العبارة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماما
01	يقوم المراجع ببذل العناية المهنية الكافية من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف المراجعة .					
02	يؤثر إدراك المراجع الحسابات لنشاط الشركة على جودة تقريره ودرجة موثوقيته .					
03	يرفع التعاون بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي من كفاءة الأعمال المنجزة بشكل يخدم المصلحة العامة للمؤسسة					
04	إهتمام المؤسسة بتوصيات وإرشادات مراجع الحسابات والالتزام بتطبيقها يؤدي إلى تفعيل الاداء المحاسبي					
05	تقرير مراجع الحسابات ملائم و ضروري حيث يرفع من فاعلية إتخاد القرارات					
06	إتباع مراجع الحسابات لمنهجية واضحة تمكنه من الحصول على أدلة كافية للإبداء رأيه الفني حول القوائم المالية					
07	يتبع مراجع الحسابات مجموعة من الإجراءات و يتقيد بها لضمان صورة صادقة للقوائم المالية .					

المحور 02 : تعمل عملية المراجعة على إعطاء نصائح تصحيحية وتعديلية لمتخذي القرار:

	العبارة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماما
01	يشير مراجع الحسابات في تقريره على كل التجاوزات و التلاعبات والأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة .					
02	يحرص مراجع الحسابات على تقديم تأكيد صريح حول اكتشاف الأخطاء و التصرفات غير القانونية في المؤسسة					
03	تلبي تقرير مراجع حسابات حاجة مستخدميه عند إتخاد القرارات					
04	يشير مراجع الحسابات إلى حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ وطرق المحاسبية من سنة لأخرى					
05	إصدار التعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من الغش و الاحتيال .					

المحور 03 : تعمل المراجعة في إثبات موثوقية ومصداقية القوائم المالية المقدمة :

	العبارة	أوافق تماما	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق تماما
01	يسهر مراجع الحسابات الحفاظ على موثوقية ونزاهة القوائم المالية					
02	تساهم المراجعة بقدر كبير وفعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية					
03	يضع مراجع الحسابات خطة عمل كافية لأعمال المراجعة و مراقبة الحسابات و الإشراف على أعمال مساعديه					
04	للمراجع الخارجي أهمية بالغة في تقيم نظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان صحة البيانات و المعلومات ، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة.					
05	إلزامية المراجعين بتطبيق معايير المراجعة الدولية مما ينتج عن ذلك إحترام أخلاقيات المهنة من أجل كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية .					

06	يحرص مراجع الحسابات على فحص ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء و بالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء .					

لملحق رقم 2:

قائمة الأستاذة المحكمين

إسم الاستاذ المحكم	التخصص
غوالي محمد بشير	محاسبة

Frequencies

ملحق رقم 03 : معامل آلفا كورنباخ لقياس معامل ثبات الدراسة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.884	23

ملحق رقم 4:

المتوسطات الحسابية والانحراف المعيارية

Statistics

		الجنس	الوظيفة	الخبرة	فئات السن.	المؤهل العلمي.	س1	س2	س3	س4	س5	س6	س7	س2.1	س2.2	س2.3	س2.4	س2.5	س3.1	س3.2	س3.3	س3.4	س3.5	س3.6
N	Valid	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	36	36	37	37	37	37
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0
متوسط		1.19	2.43	2.11	2.43	2.05	1.51	1.59	1.65	1.86	1.76	2.05	1.70	2.00	2.00	2.00	2.08	2.11	1.86	2.06	2.14	2.16	2.27	2.03
انحراف		1.00	2.00	2.00	2.00	1.00	1.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00
Std.	Deviation	.397	.987	.658	.929	1.246	.837	.644	.789	1.004	.796	.941	.618	1.080	1.054	.882	.894	.994	.961	1.145	.948	.898	.990	.897
	Sum	44	90	78	90	76	56	59	61	69	65	76	63	74	74	74	77	78	67	74	79	80	84	75

Frequency Table

الملحق رقم 5:

التكرارات والنسب المئوية لكل سؤال:

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	30	81.1	81.1	81.1
	أنثى	7	18.9	18.9	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسب	6	16.2	16.2	16.2
	محافظ حسابات	16	43.2	43.2	59.5
	محاسب معتمد	8	21.6	21.6	81.1
	استاذ جامعي	7	18.9	18.9	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	6	16.2	16.2	16.2
	5-10	21	56.8	56.8	73.0
	أكثر من10	10	27.0	27.0	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

فئات.السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30	5	13.5	13.5	13.5
	30-40	17	45.9	45.9	59.5
	40-50	9	24.3	24.3	83.8
	اكثر من 50	6	16.2	16.2	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

المؤهل.العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	19	51.4	51.4	51.4
	ماستر	4	10.8	10.8	62.2
	ماجستير	8	21.6	21.6	83.8
	دكتوراة	5	13.5	13.5	97.3
	شهادات اخرى	1	2.7	2.7	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

أسئلة المحو الأول

س1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	24	64.9	64.9	64.9
	أوافق	9	24.3	24.3	89.2
	محايد	2	5.4	5.4	94.6
	لا اوافق	2	5.4	5.4	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	18	48.6	48.6	48.6
	أوافق	16	43.2	43.2	91.9
	محايد	3	8.1	8.1	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	18	48.6	48.6	48.6
	أوافق	16	43.2	43.2	91.9
	محايد	1	2.7	2.7	94.6
	لا اوافق	2	5.4	5.4	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	17	45.9	45.9	45.9
	أوافق	12	32.4	32.4	78.4
	محايد	4	10.8	10.8	89.2
	لا اوافق	4	10.8	10.8	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	16	43.2	43.2	43.2
	أوافق	15	40.5	40.5	83.8
	محايد	5	13.5	13.5	97.3
	لا اوافق	1	2.7	2.7	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	12	32.4	32.4	32.4
	أوافق	14	37.8	37.8	70.3
	محايد	8	21.6	21.6	91.9
	لا اوافق	3	8.1	8.1	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	14	37.8	37.8	37.8
	أوافق	20	54.1	54.1	91.9
	محايد	3	8.1	8.1	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

اسئلة المحور الثاني:

س2.1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	اوافق تماما	14	37.8	37.8	37.8
	أوافق	15	40.5	40.5	78.4
	محايد	3	8.1	8.1	86.5
	لا اوافق	4	10.8	10.8	97.3
	لا اوافق تماما	1	2.7	2.7	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س2.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	13	35.1	35.1	35.1
	أوافق	17	45.9	45.9	81.1
	محايد	2	5.4	5.4	86.5
	لا اوافق	4	10.8	10.8	97.3
	لا اوافق تماما	1	2.7	2.7	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س2.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	10	27.0	27.0	27.0
	أوافق	20	54.1	54.1	81.1
	محايد	5	13.5	13.5	94.6
	لا اوافق	1	2.7	2.7	97.3
	لا اوافق تماما	1	2.7	2.7	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س2.4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	اوافق تماما	10	27.0	27.0	27.0
	أوافق	17	45.9	45.9	73.0
	محايد	7	18.9	18.9	91.9
	لا اوافق	3	8.1	8.1	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س2.5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	12	32.4	32.4	32.4
	أوافق	13	35.1	35.1	67.6
	محايد	8	21.6	21.6	89.2
	لا اوافق	4	10.8	10.8	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

أسئلة المحور الثالث

س3.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	16	43.2	44.4	44.4
	أوافق	12	32.4	33.3	77.8
	محايد	5	13.5	13.9	91.7
	لا اوافق	3	8.1	8.3	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
	Total	37	100.0		

س3.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	12	32.4	33.3	33.3

	أوافق	18	48.6	50.0	83.3
	لا اوافق	4	10.8	11.1	94.4
	لا اوافق تماما	2	5.4	5.6	100.0
	Total	36	97.3	100.0	
Missing	System	1	2.7		
	Total	37	100.0		

س3.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	11	29.7	29.7	29.7
	أوافق	13	35.1	35.1	64.9
	محايد	10	27.0	27.0	91.9
	لا اوافق	3	8.1	8.1	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س3.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	8	21.6	21.6	21.6
	أوافق	19	51.4	51.4	73.0
	محايد	6	16.2	16.2	89.2
	لا اوافق	4	10.8	10.8	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س3.5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	9	24.3	24.3	24.3

	أوافق	14	37.8	37.8	62.2
	محايد	9	24.3	24.3	86.5
	لا اوافق	5	13.5	13.5	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

س3.6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اوافق تماما	10	27.0	27.0	27.0
	أوافق	20	54.1	54.1	81.1
	محايد	3	8.1	8.1	89.2
	لا اوافق	4	10.8	10.8	100.0
	Total	37	100.0	100.0	

Pie Chart

الفهرس

الإهداء III
الشكر IV
ملخص V
قائمة المحتويات VI
قائمة الجداول..... VII
قائمة الأشكال البيانية VIII
قائمة الملاحق..... IX
مقدمــة:.....ب
تمهيد : 3
المبحث الأول :ماهية المراجعة وأهميتها وأهدافها..... 4
المطلب الأول : ما هية المراجعة الحسابات..... 4
الفرع الأول : مفهوم و أهمية و أهداف المراجعة..... 4
الفرع الثاني: فروض و معايير مراجعة الحسابات ، حقوق و واجبات و مسؤلية المراجع الحسابات 5
الفرع الثاني : خطوات المراجعة 13
المطلب االثاني : ماهية القوائم المالية..... 17
الفرع الاول : تعريف و خصائص القوائم المالية..... 17
الفرع الثاني : مستخدمو و الحاجة إلى القوائم المالية..... 18
الفرع الثالث : عرض القوائم المالية..... 20
المطلب الثالث : دور المراجعة الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية 22
المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية..... 24

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة 24
الفرع الاول : الدراسات العربية 24
المطلب الثاني : مقارنة بين الدراسات السابقة 27
الفرع الاول : أوجه الشبه و الإختلاف.....27
المطلب الثالث:مميزات الدراسة 29
خلاصة الفصل : 30
المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.....32
المطلب الأول: الطريقة المتبعة 32
الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة 32
الفرع الثاني : بيانات الدراسة وطرق وأدوات جمعها 33
المطلب الثاني : الأدوات و الإجراءات المتبعة.....36
الفرع الأول : الأدوات الإحصائية والقياسية المتبعة.....36
الفرع الثاني : الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان.....36
المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ، تفسيرها و مناقشته.....37
المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة و تفسيرها 37
الفرع الأول : الخصائص العامة لعينة الدراسة 37
الفرع الثاني : النتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين حول محاور الاستبيان 40
المطلب الثاني :تحليل و مناقشة النتائج الدراسة الميدانية 46

الفرع الأول : تحليل و مناقشة نتائج المحور الأول من الإستبيان 46
الفرع الثاني : تحليل و مناقشة المحور الثاني من الإستبيان 46
الفرع الثالث تحليل و مناقشة المحور الثالث من الاستبيان 46
خلاصة الفصل :.....48
الخاتمة.....49