

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم إقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية

الشعبة : علوم تجارية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب : بن دادة سعيد

بعنوان :

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر

- دراسة تطبيقية -

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 11 جوان 2014

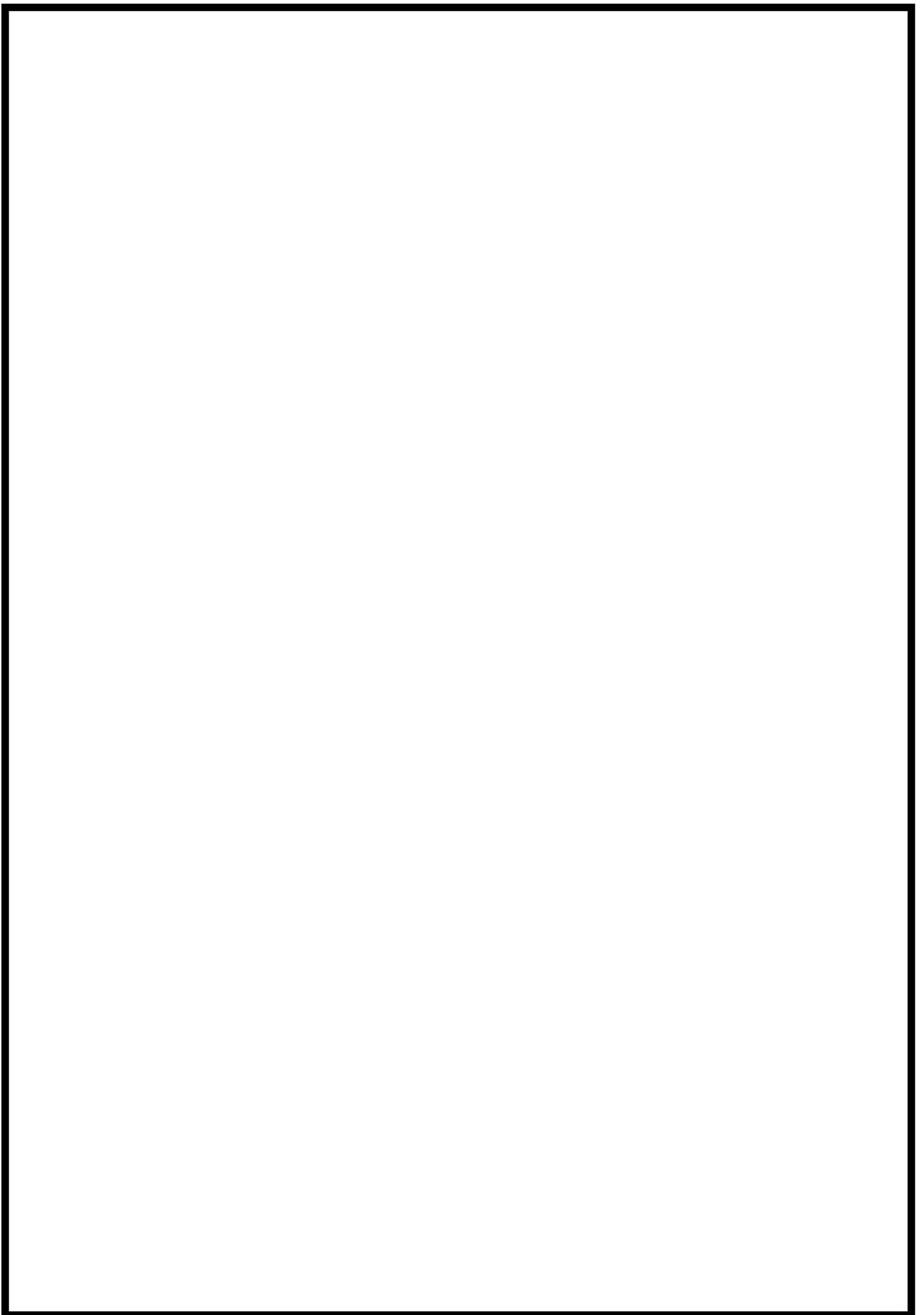
أمام اللجنة المكونة من السادة :

الاستاذ/ مرزوقي مرزوقي (الدرجة العلمية- جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الاستاذ/ مايو عبد الله (الدرجة العلمية- جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الاستاذ/ عمر مساوي (الدرجة العلمية- جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2013/2014



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

}}بأيها الذين آمنوا إذا قيل لكم تفسحوا في المجلس فافسحوا
يفسح الله لكم وإذا قيل انشزوا فانشزوا يرفع الله الذين آمنوا منكم
والذين أوتوا العلم درجات والله بما تعلمون خبير (11)}}

صدق الله العظيم.

"الآية 11 من سورة (المجادلة)"

إهداء

إلى التي حملتني وهنأ على وهن، ووفرت لي شروط الراحة
التامة، أمي العزيزة حفظها الله.
إلى الذي حثني على العلم و العمل كل هذه السنين أبي
الكريم حفظه الله.
إلى إخوتي وأخواتي وكل أفراد عائلتي
إلى كل الأصدقاء
إلى زملائي في الدراسة
إلى كل طالب علم

سعيد

شكر و عرفان

بسم الله وكفى والصلاة والسلام على النبي

المصطفى ومن لأثره اقتفى وبهداه اهتدى محمد خير خاتم

المرسلين الحبيب الأمين.

نتقدم بالشكر الجزيل لله سبحانه وتعالى.

إلى الأستاذ المشرف الذي لم يبخل علينا بإرشاداته وتوجيهاته طيلة

فترة الاشراف " مايو عبد الله " .

كما لا ننسى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا

العمل.

إلى من تمنى لنا الخير

الملخص:

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر ومدى تكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية ، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء على أهم الجوانب الموضوع بكل جوانبه، تقارير المراجعة الخارجية و المعايير المحاسبية الدولية واستراتيجية الجزائر في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال، خاصة المقرر الصادر عن وزير المالية رقم 103/SPM/94 بتاريخ 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات، وأهم ما جاء به القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما أعقبه من مراسيم تنفيذية، خاصة وأن الجزائر اتخذت إصلاحات محاسبية للتوفيق بين نظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدارها القانون 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية-القوائم المالية - تقارير المراجعة -المعايير المحاسبية الدولية.

Abstract | Resummé

The objective of this study is trying to take on the professional practice of external audit in Algeria. In addition, how it adapts to international accounting standards, through this study we have tried to highlight on the most important aspects of the subject; external audit, international accounting standards and the Algerian strategy applied for it.

Through the legislation issued by the Algerian authorities in this field, in particular the decision of the Minister of Finance No. 94/SPM/103 February 2nd, 1994 concerning minimal efforts of Auditors. The most important thing that has been mentioned in the law 10_01 of June 29, 2010, concerning the organization of the function of the accountant, auditor and chartered accountant and what follows of executive decrees.

Especially that Algeria had taken accounting regulations to coordinates between accounting system and international accounting standards from délivrassions of law 11-07 of November 25, 2007. Which contains the adoption of derivative financial accounting system of international accounting standards.

Key words \ Mots clés : external audit, financial statements, audit reports, international accounting standards,

قائمة

المحتويات

الإهداء.....	III
التشكرات.....	IV
الملخص.....	V
قائمة المحتويات.....	VI
قائمة الجداول والاشكال.....	VII
مقدمة العامة.....	أ
الفصل الأول: تقارير المراجعة الخارجية في ضل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	1
تمهيد.....	2
المبحث الاول: الادبيات النظرية للمراجعة الخارجية وجودة المعلومة في ضل المعايير المحاسبية الدولي	3
المطلب الاول : عموميات حول المراجعة الخارجية.....	3
الفرع الأول: ماهي المراجعة.....	3
الفرع الثاني: أنواع المراجعة الخارجية واهميتها وحدودها.....	5
المطلب الثاني: القوائم المالية ومصداقية المعلومة المحاسبية.....	8
الفرع الأول: طبيعة القوائم المالية.....	8
الفرع الثاني: جودة المعلومات المحاسبية.....	10
المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية والايطار العام لمعايير المحاسبة الدولية.....	12
الفرع الاول: مفهوم تقارير المراجعة الخارجية.....	12
الفرع الثاني: ماهية المعايير المحاسبية.....	13
المبحث الثاني: مراجعة الأبحاث والدراسات العملية السابقة في مجال الدراسة	16
المطلب الاول: دراسات لها علاقة بالدراسة الحالية.....	16
الفرع الأول: دراسة "حكيمة مناعي" تقارير المراجعة الخارجية في ضل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر".....	16

قائمة المحتويات

16.....	الفرع الثاني: دراسة قسومي عبد الرحمان " الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية بين الإطار النظري والواقع العملي"
17.....	الفرع الثالث : دراسة وسيلة بوخالفة "دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية"
18.....	الفرع الرابع: دراسة (دهمش 1998).....
18.....	المطلب الثاني: تعليق عن الدراسات السابقة
19.....	خلاصة الفصل.....
20.....	الفصل الثاني :دراسة ميدانية
21.....	تمهيد.....
22.....	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.....
22.....	المطلب الاول: مجتمع الدراسة
22.....	المطلب الثاني: عينة الدراسة.....
23.....	المطلب الثالث: حدود الدراسة.....
24.....	المبحث الثاني: اعداد الاستبيان وتفرغ بياناته.....
24.....	المطلب الاول: اعداد الاستبيان.....
24.....	المطلب الثاني: هيكل الاستبيان.....
25.....	المطلب الثالث: تفرغ البيانات.....
32.....	المبحث الثالث: تحليل نتائج محاور الدراسة الميدانية.....
32.....	المطلب الاول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان
38.....	المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان.....
43.....	المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان
45.....	خلاصة.....
46.....	خاتمة عامة.....
50.....	المراجع.....
53.....	الملاحق.....

1- قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
22	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	1-2
25	مقياس ليكارت الثلاثي	2-2
26	توزيع لأفراد العينة حسب الجنس	3-2
27	توزيع لأفراد العينة حسب العمر	4-2
28	توزيع لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	5-2
29	توزيع لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	6-2
30	توزيع لأفراد العينة حسب الوظيفة	7-2
31	توزيع لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة	8-2
32	التحليل الإحصائي للعبارة الأولى للمحور الأول	9-2
33	التحليل الإحصائي للعبارة الثانية للمحور الأول	10-2
33	التحليل الإحصائي للعبارة الثالثة للمحور الأول	11-2
34	التحليل الإحصائي للعبارة الرابعة للمحور الأول	12-2
35	التحليل الإحصائي للعبارة الخامسة للمحور الأول	13-2
36	التحليل الإحصائي للعبارة السادسة للمحور الأول	14-2
37	التحليل الإحصائي للعبارة السابعة للمحور الأول	15-2
38	التحليل الإحصائي للعبارة الأولى للمحور الثاني	16-2
39	التحليل الإحصائي للعبارة الثانية للمحور الثاني	17-2
39	التحليل الإحصائي للعبارة الثالثة للمحور الثاني	18-2
40	التحليل الإحصائي للعبارة الرابعة للمحور الثاني	19-2
41	التحليل الإحصائي للعبارة الخامسة للمحور الثاني	20-2
42	التحليل الإحصائي للعبارة السادسة للمحور الثاني	21-2
43	التحليل الإحصائي لعبارات المحور الثالث	22-2

2- قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
23	رسم بياني يمثل توزيع الاستثمارات	1-2
26	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	2-2
27	توزيع لأفراد العينة حسب العمر	3-2
28	توزيع لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	4-2
29	توزيع لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	5-2
30	توزيع لأفراد العينة حسب الوظيفة	6-2
31	توزيع لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة	7-2

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
22	الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان	1-2
25	مقياس ليكارت الثلاثي	2-2
26	توزيع لأفراد العينة حسب الجنس	3-2
27	توزيع لأفراد العينة حسب العمر	4-2
28	توزيع لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	5-2
29	توزيع لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	6-2
30	توزيع لأفراد العينة حسب الوظيفة	7-2
31	توزيع لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة	8-2
32	التحليل الإحصائي للعبارة الأولى للمحور الأول	9-2
33	التحليل الإحصائي للعبارة الثانية للمحور الأول	10-2
33	التحليل الإحصائي للعبارة الثالثة للمحور الأول	11-2
34	التحليل الإحصائي للعبارة الرابعة للمحور الأول	12-2
35	التحليل الإحصائي للعبارة الخامسة للمحور الأول	13-2
36	التحليل الإحصائي للعبارة السادسة للمحور الأول	14-2
37	التحليل الإحصائي للعبارة السابعة للمحور الأول	15-2
38	التحليل الإحصائي للعبارة الأولى للمحور الثاني	16-2
39	التحليل الإحصائي للعبارة الثانية للمحور الثاني	17-2
39	التحليل الإحصائي للعبارة الثالثة للمحور الثاني	18-2
40	التحليل الإحصائي للعبارة الرابعة للمحور الثاني	19-2
41	التحليل الإحصائي للعبارة الخامسة للمحور الثاني	20-2
42	التحليل الإحصائي للعبارة السادسة للمحور الثاني	21-2
43	التحليل الإحصائي لعبارات المحور الثالث	22-2

2- قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
23	رسم بياني يمثل توزيع الاستثمارات	1-2
26	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	2-2
27	توزيع لأفراد العينة حسب العمر	3-2
28	توزيع لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	4-2
29	توزيع لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	5-2
30	توزيع لأفراد العينة حسب الوظيفة	6-2
31	توزيع لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة	7-2

مقدمة عامة

أ. توطئة:

في ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات كبيرة في العالم، حيث ظهرت مؤسسات كبيرة ذات الامتداد الإقليمي والوطني تبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات وتشعب أنشطتها و تعدد أشكالها، حيث يعتمد المسيرين و الملاك بشكل كبير على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها ولعدم وجود الثقة الكاملة بين المسيرين والملاك، مما خلق الحاجة لوجود طرف ثالث آخر محايد يحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، وأصبح المراجع الخارجي يعمل على إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية الختامية وبذلك أصبح عمل المراجع الخارجي يهتم كل من المسيرين والملاك في الاعتماد عليه فيما يخص صحة القوائم المالية قبل اتخاذ أي قرار .

ب. طرح الإشكالية:

انطلاقاً مما سبق، وفي ظل التغيير الذي سيمس مخرجات المحاسبة نتيجة التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، فإن ذلك يحتم علينا دراسة انعكاس هذا التغيير على مخرجات المراجعة، وهذا من خلال معالجة موضوع " تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر". وعلى هذا الأساس، فإن السؤال الجوهرى الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذا البحث يمكن صياغته على النحو الآتى:

مامدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية مستقبلاً ؟

ويندرج تحت هذا السؤال، الأسئلة الفرعية التالية:

هل هناك مجموعة من الأسس والمبادئ التي تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي والتي تمكنه من

إبداء رأي في ومحايد؟

هل بإمكان الجزائر تكييف مهنة المراجعة مع المعايير الدولية للمحاسبة ؟

ما هي الإضافات التي يمكن أن تقدمها المعايير الدولية للمحاسبة لمهنة المراجعة في الجزائر في حالة تبنيها؟

ت. فرضيات البحث

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نفترض الآتي:

كـ هناك مجموعة من الأسس والمبادئ التي تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي، مما يمكنه من إبداء رأي في

محايد حول مصداقية القوائم المالية؛

كـ توافق تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية ؛

كـ تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة سيعمل على تحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر.

ث. مبررات إختيار الموضوع

يرجع اختيار هذا الموضوع إلى:

- يندرج الموضوع ضمن مجال تخصص الدراسة.
- الميول الشخصي للطالب لمواضيع المراجعة ورغبة منه في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.
- كون الكثير من الدول من ذوي الواقع الاقتصادي المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير المراجعة الدولية.
- محاولة إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا، نتيجة ندرة الدراسات والبحوث في مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية.

ج. أهمية الدراسة وأهدافها

تتعلق أهمية الدراسة أساساً في أهمية متغيرات الدراسة، والتي تتمثل في المراجعة الخارجية من جهة والمعايير الدولية للمراجعة من جهة أخرى، ويمكن توضيح أهمية الدراسة في النقطتين التاليتين:

- الدور البالغ الأهمية التي تلعبه مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، وهذا من خلال الخدمة التي تسديها لمستخدمي المعلومة المحاسبية.

مقدمة عامة

- أهمية تبني المعايير الدولية للمراجعة التي ترمي للحد من التفاوت بين ممارسات المهنيين وتعمل على توحيد الممارسات على المستوى الدولي.

وتتلخص أهداف الدراسة في:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- إبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الكبير الذي يقوم به مراجع الحسابات ، في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية.
- محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي.
- تصور الأبعاد النظرية والعملية للمراجعة في الجزائر التي تسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة.
- محاولة تشخيص الواقع المهني للمراجعة الخارجية في بيئة الجزائر مع تسليط الضوء على أهم القوانين المؤسسة لها.

ح. حدود الدراسة

الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في ولايتي سطيف و برج بوعرييج ، و ذلك لإستبانة واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، ومدى تكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية .

الحدود الزمانية: مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة، حيث امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 10 ماي إلى 19 ماي 2014.

خ. منهج البحث والأدوات المستخدمة

بناء على طبيعة الإشكال المطروح وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذا البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة والتمكن منه، سنستخدم المناهج المعتمدة في الدراسات المالية والاقتصادية وعليه فإن المنهج المستخدم سيكون المنهج الوصفي لسرد الحقائق المتعلقة بتاريخ المراجعة وتطورها ومن خلال الاستعانة بالمصادر

العلمية ذات العلاقة بموضوعات المعلومات المحاسبية، مراجعة الحسابات، المراجع الخارجي، كما نعتمد على الأداة التحليلية في باقي الأطوار النظرية للدراسة.

د. صعوبات البحث

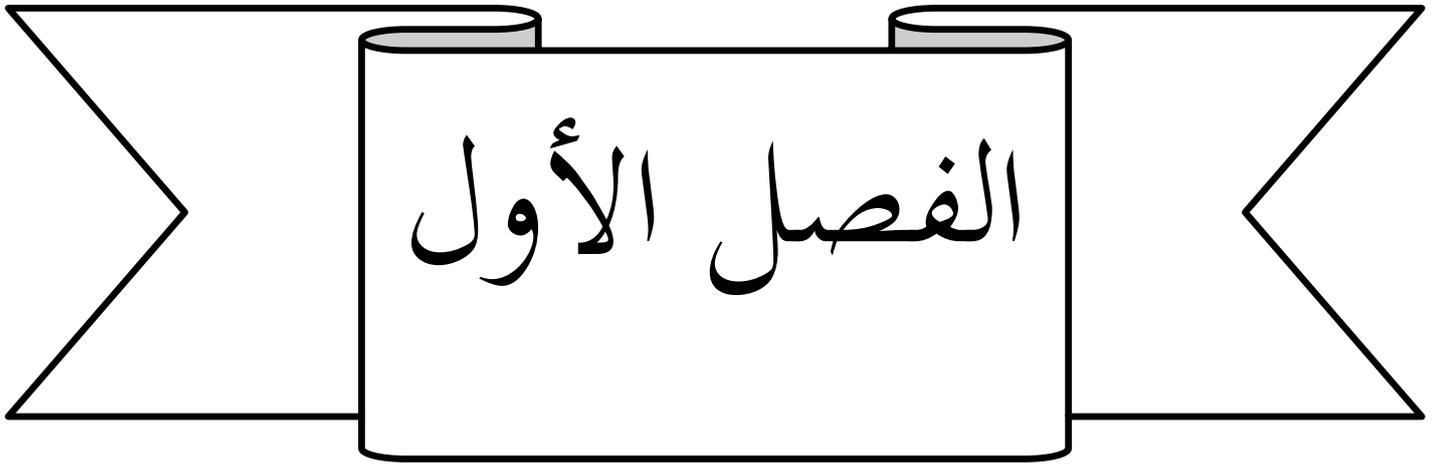
- صعوبة استرداد استمارات الاستبيان من قبل المستجوبين نظراً للتأخر في الإجابة؛
 - التجاوب الجدد سلبي مع قائمة الاستقصاء من بعض أفراد العينة وهذا بالرغم من المستوى العلمي و المهني الحائزين عليه، وهم من أكثر فئات المجتمع تأثراً بمستجدات بيئة المحاسبة والمراجعة.
- لكن في الأخير كل هاته الصعوبات هانت بعد إنجاز هذا العمل البسيط.

ذ. هيكل الدراسة

سنتناول هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول إضافة إلى مقدمة عامة و خاتمة عامة، قسم البحث حسب المنهجية التالية:

الفصل الأول: بعنوان تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية و الذي قسمناه إلى مبحثين، المبحث الأول الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية وجودة المعلومة في ضل المعايير المحاسبية الدولية، والمبحث الثاني بعنوان مراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في مجال الدراسة.

الفصل الثاني: فكان للدراسة الميدانية وارتأينا فيه عرض استبيان يقدم إلى عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين و بعض الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة و المراجعة للوقوف على مدى قدرة المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية، وتم تحليل هذا الاستبيان باستخدام الأدوات الإحصائية بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS، وشملت الدراسة الميدانية بدورها ثلاث مباحث الأول تطرقنا فيه إلى التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة، والثاني إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة، وأخيراً قمنا بتحليل نتائج كل محور من الاستبيان.



تمهيد:

لقد عرفت مهنة المراجعة تعايشا كبيرا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور، وفي ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات كبيرة في العالم خاصة على مستوى الأنشطة الصناعية والتجارية، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة، وتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط، فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني تبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات، ولذلك كان لا بدّ من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين وفصل الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقاً، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها مما جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة ووجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، هذا ما خلق الحاجة لوجود طرف ثالث آخر محايد يحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، وأصبح المراجع الخارجي يعمل على إثبات صحة، دقة وسلامة القوائم المالية الختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ليتطور ويصبح بعد ذلك عمل المراجع ويهم كل من المسيرين والملاك، المسيرين على اعتبار أنهم يعتمدون بشكل كبير على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها، والملاك يعتمدون على تقرير المراجع الخارجي حول عدالة القوائم المالية (الحسابات الختامية) قبل اتخاذ أي قرار بتوجيه مدخراتهم.

لذا سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، وبالتالي سنقسم الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول:** الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية وجودة المعلومة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

- **المبحث الثاني:** مراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في مجال الدراسة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية وجودة المعلومة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

حظيت مهنة المراجعة بدور هام ومحوري في الحياة الاقتصادية، ولا غرابة في ذلك إذ أن تقرير المراجع يضمن الثقة على القوائم المالية التي تعتمد عليها شريحة واسعة من المستثمرين والمؤسسات في اتخاذ قراراتها الاستثمارية وغير الاستثمارية الهامة.

المطلب الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية

ستتطرق فيه إلى ماهية المراجعة وأنواع المراجعة الخارجية وأهميتها وحدودها

الفرع الأول: ماهية المراجعة

تتماشى المراجعة و مفهوما وأغراضها و أهدافها مع النشاط الاقتصادي وما يرتبط به هذا الأخير من عوامل الإنتاج هذه العوامل تستخدم المراجعة من اجل تحقيق أقصى نفع ممكن ولكي تتم مهمة المراجعة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

أولاً: مفهوم المراجعة

تعددت التعاريف التي أعطيت للمراجعة و التي نذكر منها:

✓ **التعريف الأول:** إن كلمة مراجعة AUDIT¹ جاءت من كلمة (Audire) اللاتينية التي تعني الاستماع (écouter) لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين، والإغريق، والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، حيث كانت تعقد جلسات استماع عامة تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم، مع الإشارة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وبسيطة لكنها تطورت مع ظهور مبدأ القيد المزدوج على يد العالم الإيطالي لوكا باسيولو Luca Paciolo في القرن الخامس عشر 1494م²؛

1- يوسف الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2007، ص:6.

2- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق-، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:24.

✓ **التعريف الثاني:** عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية AAA* كما يلي: "المراجعة هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف بنتائج المراجعة"⁽³⁾؛

✓ **التعريف الثالث :** عرف أحمد حلمي جمعة المراجعة بأنها "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً إنتقادياً محايداً، للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة وهذا بالاعتماد على قوة نظام الرقابة الداخلية"⁴

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف المراجعة بأنها عملية مراجعة الحسابات والتي تتضمن مجموعة من المبادئ والأسس من اجل القيام بفحص انتقادي والوقوف على مصداقية جميع السجلات والدفاتر والقوائم المالية والمحاسبية للمؤسسة بهدف إعطاء رأي محايد عن وضعية المؤسسة.⁵

بعدما تطرقنا إلى مفهوم المراجعة بصفة عامة سنتطرق إلى مفاهيم حول المراجعة الخارجية : هي فحص القوائم المالية وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات و أنظمة الرقابة الداخلية و الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق و سلامة القوائم المالية، وذلك من طرف شخص محايد هو المراجع الخارجي.

و لهذا فالمراجعة الخارجية يجب أن تحوي على ثلاثة فقرات:

✓ الفحص؛

✓ التحقق؛

✓ إبداء الرأي.

ثانياً: أهداف المراجعة

تطورت أهداف المراجعة نتيجة عدة عوامل في الفترة الأخيرة، ولقد كانت عبارة القاضي لوباس في قضية حلج القطن سنة 1897 الأثر الأكبر في تغيير النظر لعملية المراجعة وهي العبارة المشهورة: المراجع هو حارس وليس شرطي لاقتفاء اثر المجرمين.

* American Accounting Association

3-محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، 2007، الاسكندرية، 2007، ص:29

4-أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص:7

5- يوسف الجربوع، مرجع سابق، ص:6.

يمكن لنا تقسيم أهداف المراجعة إلى مجموعتين أساسيتين: أهداف تقليدية وأهداف حديثة⁶:

1- الأهداف التقليدية: وتنقسم هي الأخرى إلى نوعين رئيسية وفرعية.

✓ الأهداف الرئيسية: وتمثل في:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

✓ الأهداف الفرعية: وتمثل في:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب في الحسابات؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة على تقرير مراجع الحسابات لرسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.

2- الأهداف الحديثة أو المتطورة: وتمثل في:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة الخارجية وأهميتها وحدودها

تخدم المراجعة الخارجية الاقتصاد بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها من خلال مساهمتها الكبيرة والفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب، ويعتبر المراجع خير عون للدولة لتنفيذ خططها والكشف عن أي انحراف مالي ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهمية الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

6-سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص17-18.

أولاً: انواع المراجعة الخارجية

سوف نوضح بشكل خاص أنواع المراجعة الخارجية كما هي في الواقع، والتي تتمثل في ثلاثة أنواع هي: المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، الخبرة القضائية⁷.

✓ المراجعة القانونية:

هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ويترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة ولا بد أن تكون هذه المراجعة كاملة بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل المراجعة من قبل الإدارة ومن أمثلة ذلك مراجعة حسابات شركات المساهمة.

✓ المراجعة التعاقدية (الاختيارية):

هي مراجعة تطالبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود التزام قانوني يحتم القيام بها وهي تسمى في بعض الأحيان المراجعة الخاصة وقد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة وهي ليست إجبارية، ففي الشركات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجعة الخارجية في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء خاصة في حالات الإفصاح عن صحة المعلومات المحاسبية .

✓ الخبرة القضائية:

وهي المراجعة التي يقوم بها طرف خارجي بطلب في المحكمة للحكم في نزاع وأن كل هذا النزاع يتطلب مراجعة القوائم المالية لإصدار حكم على مصداقيتها.

7- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008، ص 27.

ثانياً: حدود و أهمية المراجعة الخارجية:

أ- حدود المراجعة الخارجية

لا يعتبر القيام بوظيفة المراجعة ضمان بأن القوائم المالية دقيقة أو خالية من التحريفات وذلك لعدة أسباب⁸:

✓ يتم التوصل إلى كثير من استنتاجات المراجعة على أساس فحص عينة من الأدلة. والمراجعة كغيرها من الخدمات المهنية تؤدي في ظل قيود تكلفة وزمن معين، وهذا يتطلب فحص عينة من الأدلة المؤيدة للقيم النقدية، ويمكن لهذه العينات أن تصمم علمياً لتقديم درجة كبيرة من الثقة، ورغم ذلك فإن الاستنتاجات المشتقة من فحص عينة من الأدلة المتاحة معرضة بالضرورة لظروف عدم التأكد.

✓ بعض الأدلة المؤيدة للقيم النقدية الظاهرة في القوائم المالية يلزم بالضرورة تجميعها عن طريق الاستفسار من الإدارة سواء شفهيًا أو كتابيًا مثل: التقديرات المتعلقة بإمكانية تحصيل حسابات المدينين، وعلى الرغم من أن المراجع يمكن أن يحصل على أدلة تؤيد أو تنفي تأكيدات الإدارة في هذا الصدد إلا أنه في بعض الحالات قد يكون من الضروري اعتماد بدرجة كبيرة على ما تقدمه الإدارة من معلومات، فإذا كانت الإدارة تنقصها الأمانة فقد يتوصل المراجع إلى استنتاجات غير سليمة عن مدى عدالة القوائم المالية.

✓ مظاهر وأوجه ضعف العنصر البشري مثل الإرهاق من كثرة العمل وعدم الاهتمام والنسيان وغيرها، قد تدفع المراجع لإغفال أو التغاضي عن الأدلة الملائمة، أو فحص النوع الخطأ من الأدلة أو اشتقاق استنتاجات غير سليمة من الأدلة التي تم فحصها.

ب- أهمية المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة تخدم العديد من الأطراف في المؤسسة وخارجها، التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ومن هذه الأطراف نذكر:

✓ إدارة المؤسسة: تعتبر المراجعة الخارجية مهمة لإدارة المشروع، حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التخطيط يجعل من عمل المراجع حافزاً للقيام هذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسة.

8 - عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص: 32-33.

- ✓ المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: تعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات حي أنها تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض من عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.
- ✓ الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن أهمية المراجعة تكمن في أن مراجعي الحسابات المستقلون يساعدون في المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسة المالية وكذلك مساعدة خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي، كما أنه يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة⁹.
- ✓ أهمية المراجعة للاقتصاد الوطني: تخدم المراجعة الخارجية الاقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، من خلال مساهمتها الكبيرة والفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب، ويعتبر المراجع خير عون للدولة لتنفيذ خططها والكشف عن أي انحراف مالي ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد وتحقيق الرفاهية للمواطنين¹⁰.

المطلب الثاني: القوائم المالية ومصداقية المعلومة المحاسبية

بالنظر للتقدم العلمي الذي غزا كل مجال من مجالات النشاط البشري، أصبح الاعتماد على المعلومة الصحيحة والدقيقة واجب كل مراجع أو مخطط أو مسئول في أي موقع إداري كان، وعليه فإن الأنظمة والقوانين الحديثة أصبحت تركز على أهمية الإفصاح للمعلومات وخاصة المالية منها، وقد صيغت أدلة ومعايير دولية تعالج موضوع الإفصاح عن القوائم المالية والتي تعتبر غاية أساسية لتزويد بتلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في اتخاذ القرار.

9- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص: 13.
10- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 27-28.

الفرع الأول: طبيعة القوائم المالي

تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات، وهي مصدر مهم من مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المراجع والمستفيدون، ووسيلة رئيسية لإيصال المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.

أولاً: مفهوم القوائم المالية

عرفت القوائم المالية بأنها: "الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنه تقتبس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدققها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المنشأة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية¹¹.

ثانياً: أهمية اعداد ونشر القوائم المالية¹²

- تحتل القوائم المالية مرتبة هامة من بين مصادر المعلومات نظراً لتحقيق الأمور التالية :
- تعد من مصادر المعلومات الأساسية لاتخاذ القرارات الرشيدة
- توفر فرصاً متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات مما يجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة
- تتصف بتنوع المعلومات المحاسبية التي تتضمنها والتي تساعد في توضيح نشاطات الوحدات الاقتصادية المختلفة
- تعد من العوامل الأساسية في تحديد اتجاه أسعار الاسهم
- توفر مناخاً استثمارياً ملائماً و تزيد من فرصة نمو وازدهار واستمرارية السوق المالي

ثالثاً: المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية¹³

- لا بد أن تشمل القوائم المالية على كافة المعلومات الضرورية لمستخدميها كونها أساس اتخاذ القرارات المالية، ويجب أن تقدم هذه المعلومات كمعلومات إضافية أو في جداول ملحقة.

11- أوسريز منور و مجبر محمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي والمالي الجديد على عرض القوائم المالية (حالة جدول حساب النتائج)، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية - تجارب تطبيقات وآفاق، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي بالوادى، 17-18 جانفي 2010م، ص4.

12- محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، دار البناء للتخليد الفني، الإسكندرية ص: 12

13- شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة سونلغاز)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2008-2009م، ص142.

- ويجب أن توفر القوائم المالية وأية إيضاحات متممة لها معلومات تمثل الأساس للفهم الصحيح للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدققاتها النقدية مع استبعاد أي إفصاح يخالف مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها؛

- توضح القوائم المالية نتائج العمليات لمجموعة من المؤسسات وحتى يمكن لمستخدمي القوائم المالية أن يحصلوا على فهم واضح للبيانات المالية الموجودة بالقوائم المالية حيث يشير معيار المحاسبة الدولي رقم (01)؛ الصادر عن لجنة معايير المحاسبة المالية FASB عن السياسات المحاسبية الهامة التي يجب أن يفصح عنها عند نشر القوائم المالية.

- كما يجب أن تحتوي القوائم المالية بما يفيد أنها معروضة بطريقة عادلة للمركز المالي والتدفق النقدي للمؤسسة والتطبيق المناسب لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

- وفي الحالات النادرة عندما تصل إدارة الشركة إلى قرار بأن الاستجابة لمتطلبات المعايير سوف تؤدي إلى التضليل فإن الخروج عن هذه المتطلبات يعتبر أمرا ضروريا للوصول إلى العرض العادل والصادق للقوائم المالية.

الفرع الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

أصبحت المعلومات موردا جوهريا في العصر الحالي، فإذا أرادت المؤسسة أن تبقى فعليها أن تجمع وتخزن وتعالج كما هائلا من المعلومات، أما إذا أرادت التفوق فعليها أن تكون السبابة في الحصول على المعلومات، ولكي تقوم هذه الأخيرة بدورها يجب أن تتوفر على بعض الخصائص والمميزات.

أولا: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية¹⁴

تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمراجع ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها. ويقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

14- بن عيشي عمار و عمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012م، ص9.

ثانيا: خصائص جودة المعلومات المحاسبية

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، وفيما يلي بيان هذه الخصائص¹⁵:

أ- **الملائمة**: يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها؛¹⁶

ب- **أمانة المعلومات وإمكان الثقة بها أو الاعتماد عليها**: يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الأمانة؛

ج- **قابلية المعلومات للمقارنة**: تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشأة وأداء المنشآت الأخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة أداء المنشأة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة؛

د- **التوقيت الملائم (المناسب)**: يقصد بالتوقيت الملائم، تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة معلومات المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها. وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامه؛.

هـ- **قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب**: لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، ومن الإجراءات التي تسهم في إمكانية فهم معلومات المحاسبة المالية واستيعابها: تصنيف البيانات في مجموعات ذات مغزى لمن يستخدمون القوائم المالية، الاستعانة بعناوين واضحة المعنى سهلة الفهم، وضع البيانات المترابطة مقابل بعضها البعض؛

و- **الأهمية النسبية والإفصاح العام الأمثل**: يعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة غير صحيحة إلى تشويه المعلومات التي تشملها القوائم المالية، ويسهم الإفصاح الأمثل في زيادة منفعة معلومات المحاسبة المالية، ومن ثم فإن القوائم المالية يجب أن تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة، ولكن ينبغي أن يتركز الإفصاح في التأكيد على المعلومات التي يتعين إبرازها بصورة خاصة وهي المعلومات الملائمة ذات الأهمية النسبية؛

ج- **المصدقية**: وتكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:¹⁷

- البحث عن الصورة الصادقة؛

15- Site Internet :<http://www.abahe.co.uk> (17-12-2013).

16 - امين السيد احمد لطفي، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008، ص50
17 - كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص13.

- تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني.
- الحياد؛
- الحيطة و الحذر؛
- الشمولية.

المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية والإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية

نتطرق في هذا المطلب إلى تقارير المراجعة الخارجية والإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول: ماهية تقارير المراجعة الخارجية

ينبغي على مراجع الحسابات، ان يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتيجة عمله للمهتمين باعمال المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وعادة يتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية المنشورة ويعتبر جزءا لا يتجزء منها¹⁸.

أولاً: مفهوم تقارير المراجعة الخارجية

- عرف "هادي تميمي" تقرير المراجع الخارجي بأنه: خلاصة ما توصل اليه المراجع الحسابات من خلال مراجعته على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوفيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع اليها لتحديد مسؤولية المراجع.¹⁹

أما "مصطفى حسنين خضير" فيرى ان تقرير المراجع هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رايه في القوائم المالية او عند اللزوم يمتنع عن ابداء الراي في القوائم المالية.²⁰

- انطلاقاً مما سبق، يمكن ادراج التعريف التالي: "التقرير هو وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً، يبدي فيه رايه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على ضوءه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية".

18- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد عمان 1980، ص 90 .
 19 - هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 23
 20- مصطفى حسنين خضير المراجعة، المفاهيم والمعايير، مطابع جامعة الملك سعود المملكة العربية السعودية 1996، ص 587.

ثانيا: خصائص تقارير المراجعة الخارجية²¹

تتصف تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص نلخصها فيما يلي:

- يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة؛

- من الضروري اعداده في وقت مبكر بعد اقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا؛

- يجب ان يكون التقرير قريير منضمنا ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة؛

- يجب ان تكون العبارات واضحة ومختصرة ودقيقة وشاملة.

ثالثا: مراحل اعداد تقارير المراجعة الخارجية

تتمثل المرحلة النهائية لمهنة المراجع الخارجي في اعداد تقرير نهائي للمراجعة والفحص الذي قام بهما طيلة فترة المهنة. ويمكن تقسيم هذه المرحلة النهائية للمراجعة الى جزئيين مثاليين ومتكاملين كالتالي:²²

1- الاجتماع النهائي: ويضم كل من المراجع والعميل، وكذا المسيرين ومختلف المسؤولين. تتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة التي يحصل عليها المراجع اثناء مهمته، مركزا بذلك على الشاكل والتوصيات استنادا الى الأولويات ودرجة الأهمية. ويسمح هذا الاجتماع للعميل بالتعرف على شكوك وتحقيقات المراجع وإمكانية مناقشتها. حيث يتوقف نجاح الاجتماع المقابلة النهائية على التحضير الجيد من ناحية العرض او عند مناقشة التوصيات.

2- اعداد تقرير المراجع: فتقرير المراجع هو الشكل النهائي والكتابي لمهمة المراجعة. إذا ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة دون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة.

الفرع الثاني : ماهية المعايير المحاسبية²³

سنتناول في هذا الاطار، بعض العموميات الخاصة بالمعايير المحاسبية، من حيث مفهومها وأهميتها , وكذا الأسباب الداعية الى توحيدها دوليا .

21- احمد نور,مراجعة الحسابات,من النظرية الى التطبيق,الدار الجامعية للطباعة والنشر,الاسكندرية,مصر,1990,ص 6

22- بلخضيرسميرة,المراجعة في قطاع البنوك, مذكرة ماجستير في التسيير,جامعة الجزائر, 2001_2002,ص36

23- امين السيد لطفى,المرجع السابق, ص50

أولاً: مفهوم المعايير المحاسبية²⁴

المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية او مهنية ، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية او نوع من العمليات او الاحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الاعمال ، ويحدد أسلوب القياس او العرض او التوصيل المناسب .

كما يمكن القول بان المعيار المحاسبي هو "نمط او نموذج او مؤشر، تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب ان يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة"²⁵.

ثانياً: أهمية المعايير المحاسبية²⁶

تأتي أهمية المعايير المحاسبية عموماً من خلال:

- تحديد وقياس الاحداث المالية للمؤسسة؛

- إيصال نتائج القياس الى مستخدمي القوائم المالية؛

- تحديد الطرق الملائمة للقياس؛

- تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.

ولا شك ان غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي الى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة او تؤدي المؤسسة استخدام طرق متباينة وغير موحدة، مما يؤدي الى اعداد قوائم مالية متباينة، قد يصعب فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين، كما يؤدي غياب المعيار الى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والاحداث المحاسبية للمؤسسة الواحدة او المؤسسات المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة.

24- الجريد الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29 العدد 74، الجزائر، صادرة 2007، ص 5.

25- توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية في المملكة السعودية، مجلة الإدارة العام، ص 175.

26- امين السيد احمد لطفي، المرجع السابق، 2004، ص 371.

ثالثاً: أسباب نشوء المعايير المحاسبية الدولية

ان المعاملات بالعملة الأجنبية وأثار معدلات التضخم المختلفة, بالإضافة الى الحاجة الى وجود قوائم مالية موحدة هذه العوامل أدت الى ضرورة تدويل المعايير المحاسبية , والعمل على استعمال لغة محاسبة واحدة قابلة للفهم والمقارنة لان المعالجة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والاحداث, تجعل من الصعوبة القيام بتحليل ومقارنة القوائم المالية. وهذه الخاصية تعتبر امراً هاماً في عالم التجارة والاستثمار المالي, لان عملية وضع المعايير المحاسبية. تعني ضرورة تطبيق نفس المعايير المحاسبية عالمية النطاق , وتتضمن تلك العملية اتاحة القابلية للمقارنة بالكامل, حتى تصبح مؤشرات قوائم الدخل (جدول حسابات النتائج) والمركز المالي (الميزانية), أكثر تجانساً بين الشركات متعددة الجنسيات²⁷.

27-شونوف رضا، التغيرات المحاسبية بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الجديد، الملتقى الوطني، المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، عنابة 22، 21 نوفمبر 2007، ص 27.

المبحث الثاني : مراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في مجال الدراسة.

شمل هذا المبحث مراجعة مجموعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في مجال هذه الدراسة

المطلب الأول: دراسات لها علاقة بالدراسة الحالية

يتضمن بعض الدراسات السابقة كالاتي:

الفرع الأول: دراسة "حكيمة مناعي" تقارير المراجعة الخارجية في ضل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر".

دراسة استقصائية، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، قسم التسيير، تخصص محاسبة، الجزائر، 2008-2009م، هدف الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على أهم الجوانب الكفيلة التي تبين تقارير المراجعة الخارجية ومدى تاثرها بالمعايير المحاسبية الدولية ، ومن بين النتائج التي توصلت إليها الباحثة والتي تتمثل فيما يلي :

- 1- ان المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة الى أخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو اعداد تقرير يتضمن رايه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم. وبذلك يعتبر تقرير المراجع بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المراجعة.
- 2- تهدف المعايير المحاسبية الدولية الى إزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الانظمة المحاسبية بين مختلف دول العالم، من خلال اعتماد لغة محاسبية مشتركة مفهومة على المستوى العالمي. لذا اصبح تطبيق هذه المعايير، مطلباً رئيسياً لكل دولة ترغب في الاندماج في الاقتصاد العالمي.

الفرع الثاني: دراسة قسومي عبد الرحمان " الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية بين الإطار النظري والواقع العملي"

دراسة حالة مؤسسة "BCR"، مذكرة ماستر، جامعة فرحات عباس، سطيف، قسم العلوم التجارية، تخصص مالية و محاسبية، الجزائر، 2012-2013م، هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى معالجة مواكبة التطور الحاصل في البيئة الاقتصادية العالمية، حيث تم تبني المعايير المحاسبية الدولية، التي تسعى لتحقيق توافق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، ومنها تلك التي تتناول الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، ومن بين النتائج التي توصل إليها الباحث والتي تتمثل فيما يلي :

- 1- يتوافق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى حد بعيد مع معايير المحاسبة الدولية؛
- 2- إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يسمح بالإفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المراجع.

- 3- يسعى النظام المحاسبي المالي على مساعدة الشركات و المؤسسات الجزائرية على الاندماج في بيئة الأعمال الدولية بتوفير معلومات معبرة عن وضعية وأداء المؤسسات.
- 4- مؤسسة "BCR" تعد القوائم المالية الخمسة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي: الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملاحق. لكنها تفصح لمستعملي القوائم على جدولين فقط (الميزانية، جدول حسابات النتائج). وهذا مالا يسمح بإعطاء المستخدم رؤية كافية وواضحة عن باقي عمليات المنشأة والتي توفرها باقي القوائم، كجدول التدفقات النقدية الذي يوضح التدفقات النقدية للمؤسسة، جدول تغيرات الأموال الخاصة الذي يوضح حركة رأس المال والتغيرات في السياسات المحاسبية وكذلك عمليات التقييم وإعادة التقييم... الخ، إضافة إلى الملاحق التي تكمل وتشرح القوائم السابقة؛
- 5- التزمت مؤسسة "BCR" بالشكل والمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية التي تقوم بإعدادها وفق النظام المحاسبي المالي.
- 6- الجهات المستفيدة من القوائم المالية لمؤسسة "BCR" اغلبهم إما جهات داخل المؤسسة أو الهيئات المرتبطة بالدولة.

الفرع الثالث : دراسة وسيلة بوخالفة " دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية "

دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، حيث حاولت من خلال هذا البحث استخلاص دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وهذا من خلال دراسة عينة من تقارير المراجع الخارجي التي تتضمن رايه الى جانب توصياته لثلاث دورات محاسبية متتالية وذلك خلال فترة (2008_2012) حيث توصلت إلى لنتائج التالية:

- تعتبر المراجعة الخارجية وظيفية تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستعملي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الراي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.
- يؤدي تظافر جهود مسيري المؤسسة والمراجع الخارجي الى التقييم الشامل لمخاطر المؤسسة والتقليل منها الى ادنى مسوياتها الممكنة الامر الذي من شأنه تقوية وتعزيز نظام الرقابة للمؤسسة وبالتالي حسن تسييرها ونجاحها.
- ان وجود نضام سليم وقوي للرقابة داخل المؤسسة يمكن من التقليل في حدود الأخطاء ان لم نقل حذفها نهائيا.

الفرع الرابع: دراسة (دهمش 1998)

- هدفت هذه الدراسة الى دراسة واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن وتوصل إلى مجموعة من المشكلات التي يواجهها مراقبو الحسابات في الأردن وأهمها :
- المنافسة الداخلية بين مراقبي الحسابات.
 - عدم وجود وعي كامل لدى مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وبأهمية استقلال مراجعي الحسابات.
 - تأثير ادارة الشركة محل المراجعة في استقلالية المراجعة.
 - عدم توفير الادارة للمعلومات الضرورية لعمل مراقب الحسابات.
 - عدم كفاية تأهيل مراقب الحسابات.
 - عدم تطبيق كل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية.
 - عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية.
- ويلاحظ ان الباحث قد اهتم بالمشكلات التي يمكن أن يواجهها مراقب الحسابات مع إدارة الشركات، ولكنه لم يهتم بالمشكلات التي يمكن أن يواجهها في علاقته مع النقابات المهنية.

المطلب الثاني: تعليق عن الدراسات السابقة :

ركزت أغلب الدراسات السابقة على تقارير المراجعة الخارجية، ومدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية حيث اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون المتمثل في توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات وانعكاسها الايجابي على الشركات بصفة عامة، بينما اختلفت كل من الدراسات سواء السابقة او الحالية من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسة والعينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت. إلا أن دراسة حكيمة مناعي والتي كانت موضوعها " تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية في الجزائر"، حيث لاحظنا من خلال هذه الدراسة أنه لا بد على الشركات الاهتمام بتقارير المراجع الخارجي التي تتضمن رايه المهني على القوائم المالية وذلك بعد فحصها وفحص الحسابات بقصد التحقق من تطبيق المبادئ و المعايير المحاسبية الدولية التي تسعى الى إزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الانظمة المحاسبية بين مختلف دول العالم، من خلال اعتماد لغة محاسبية مشتركة مفهومة على المستوى العالمي.

خلاصة الفصل

تحدثنا في هذا الفصل عن الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية وجودة المعلومة في ظل المعايير المحاسبية الدولية من خلال إبراز مفهوم المراجعة وأهدافها وأنواع المراجعة الخارجية وأهميتها وحدودها، وتقارير المراجعة الخارجية والإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية، ثم في المبحث الثاني تطرقنا فيه مراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في مجال الدراسة.

الفصل الثاني

تمهيد:

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى ماهية المراجعة الخارجية وتقاريرها والاطار العام للمعايير المحاسبية الدولية، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة، كان لا بد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية ومحاوله منا لإثبات أو نفي إشكالية البحث من خلال إستخدام أسلوب الإستبانة لجمع البيانات الأولية، وتم تقسيم الفصل إلى مايلي:

✓ المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية؛

✓ المبحث الثاني : إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته؛

✓ المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة، حيث سنتناول من خلالها في مجتمع الدراسة، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة والمشاكل التي اعترضت السير الحسن لها.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة

استهدف الاستبيان فئتين فئة المهنيين المتمثلة في محافظي الحسابات و خبراء محاسبين وفئة الأكاديميين متمثلة في أساتذة جامعيين من ولايتي سطيف و برج بوعرريج، وذلك للمزاوجة بين آراء الفئتين كون الموضوع يتعلق بمعايير المحاسبية الدولية غير المعايير الجزائرية، و بالتالي ضرورة الفهم النظري لها قبيل الوصول إلى الاقتناع بها وتطبيقها.

المطلب الثاني: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل و كذا صعوبة التقرب من كل أفراد المجتمع ، فحاولنا التماسي مع عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة، حيث قمنا بتوزيع 55 إستمارة إستبيان عن طريق التسليم المباشر، تم إسترجاع منها 47 إستمارة، أما عدد الاستثمارات التي أجريت عليها الدراسة فكانت 45 استمارة ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

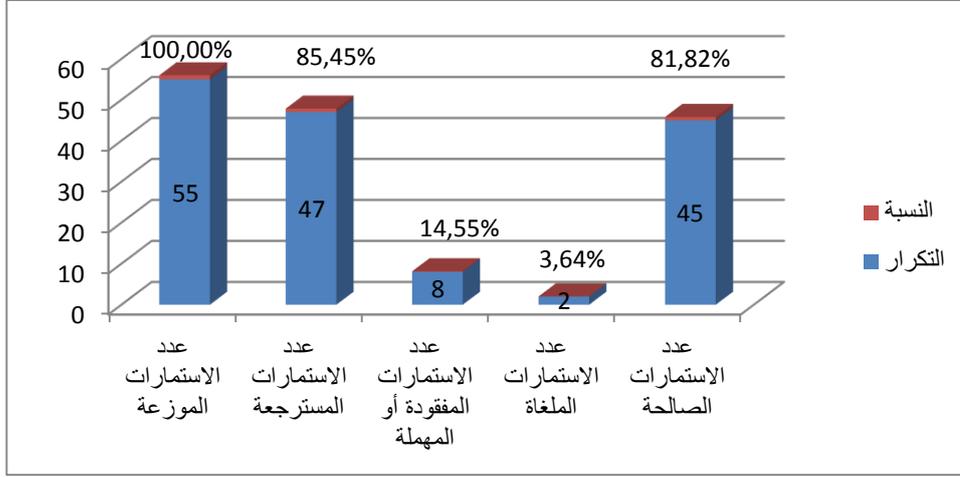
جدول رقم (3-1): الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان.

النسبة	التكرار	البيان
100,00%	55	عدد الاستثمارات الموزعة
85,45%	47	عدد الاستثمارات المسترجعة
10,91%	8	عدد الاستثمارات المفقودة أو المهملة
3,64%	2	عدد الاستثمارات الملغاة
81,82%	45	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

والشكل (3-1) يترجم نتائج الجدول أعلاه

الشكل (3-1): رسم بياني يمثل توزيع الاستثمارات



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

الملاحظ من خلال الجدول رقم 3 ، أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ 55 استثمارة بنسبة 100 % ، و التي إسترجعنا منها 47 استثمارة بنسبة 85,45 % أقصينا استثمارتين نظرا للتضارب في الإجابة والتي بلغت نسبتها 3,64 % ، كما أن عدد الاستثمارات غير المسترجعة وذلك لأسباب مجهولة فكان عددها 8 استثمارات بنسبة 14,55% ، أما باقي الاستثمارات الصالحة للدراسة بلغت 45 استثمارة حيث بلغت نسبتها 81,82 % .

المطلب الثالث: حدود الدراسة

تشمل هذه الحدود في الحدود المكانية، الزمانية، البشرية والموضوعية:

- * **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة في ولايتي سطيف وبرج بوعرييج ، و ذلك لإستبانة واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، ومدى تكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية .
- * **الحدود الزمانية:** مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة، حيث امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 10 ماي إلى 19 ماي 2014.
- * **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة و التدقيق، أو امتلاكهم خبرة مهنية في نفس المجال.
- * **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بواقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وكذا معايير المحاسبة الدولية، و دراسة مدى إمكانية موائمتها للواقع الجزائري.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها في إعداد استمارة الاستبيان ، بالإضافة إلى مكوناته وطريقة تبويب الأسئلة ، وطرق التفريغ والمعالجة المنتهجة ، فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل الاستمارات من أفراد العينة

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

- حتى تكون الاستمارة منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والشكل والمحتوى لا بد وأن تمر بمراحل
- في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة، كونه قد لا يستطيع في بعض الأحيان توضيح الالتباسات التي قد تنشأ نتيجة ترك الاستمارة لدى المستقصى منه للإجابة عليها؛
- أن تحتوي على أسئلة متدرجة يقوم الأفراد باختبار بديل من ثلاث بدائل؛
- ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها في ضوء الإشكالية محل الدراسة.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين على النحو التالي:

القسم الأول: شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة محل الدراسة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة)، وهي عبارة عن أسئلة مغلقة.

القسم الثاني: تم تجزئته إلى ثلاثة محاور (3) وذلك تماشيا مع طبيعة الموضوع، ضمت المحاور في مجملها 34 سؤالا:

- **المحور الأول:** ضم 7 أسئلة حول متطلبات إبداء رأي فني محايد، موضوعي وصادق من طرف المراجع الخارجي.
- **المحور الثاني:** ضم هو الآخر 6 أسئلة، حول مدى توافق تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية .

-**المحور الثالث:** ضم 7 أسئلة حول أثر تبني المعايير الدولية للمحاسبة في تحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر.

وقد أعدنا أسئلة القسم الثاني من الاستبيان وفق مقياس ليكارت من ثلاثة (3) درجات بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل محور من محاور القسم الثاني من الاستبيان.

وبما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات: (موافق، محايد، غير موافق) مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الأوزان وهي: موافق = 1، محايد = 2، غير موافق = 3، تم حساب بعد ذلك المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح)، ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولاً وهي حسب الاستبيان محل الدراسة عبارة عن حاصل قسمة 2 على 3، حيث 2 تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 تمثل المسافة الأولى، من 2 إلى 3 تمثل المسافة الثانية)، و 3 تمثل عدد الاختيارات، وعليه عند قسمة عدد المسافات على عدد الاختيارات (3/2) ينتج طول الفترة ويساوي 0.66 ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

جدول (3-2): مقياس ليكارث الثلاثي

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1.66	موافق
من 1.67 إلى 2.33	محايد
من 2.34 إلى 3	غير موافق

: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: تفرغ البيانات

سنتطرق في هذا المطلب معالجة نتائج الاستبيان

أولاً_ معالجة نتائج البيانات

لقد تم تفرغ البيانات من خلال جمع الأجوبة المتحصل عليها من المستقصين في استمارة واحدة، حيث تم جمع تبويبها المعلومات التي تخص عينة الدراسة في جداول بسيطة بهدف تسهيل عملية تحليل و تفسير هذه البيانات تم إستخلاصها بالإعتماد على برنامج EXCEL، بالنسبة لمحاور الاستبيان الأربعة ، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان ، ومن بين هذه الأساليب نجد : التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية ، للإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول وبالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها.

ثانياً- عرض خصائص عينة الدراسة

نتناول في هذا الإطار مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية التي تم إختيارها لعينة الدراسة وذلك لبيان الخصائص المتعلقة بأفراد عينة الدراسة، حيث قمنا باستخراج التكرارات وللنسب المؤوية للأسئلة الخاصة بهذه المتغيرات باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي وفقاً لما تم الحصول عليه من إجابات عينة الدراسة، وتبين النتائج في الجداول التالية خصائص أفراد العينة من حيث: الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية وعدد سنوات الخبرة)، وتبين النتائج الواردة في الجداول التالية خصائص أفراد عينة الدراسة وهي كما يلي:

1. الجنس: يبين الجدول (3-3) الجنس لأفراد العينة حسب كما هو مبين أدناه

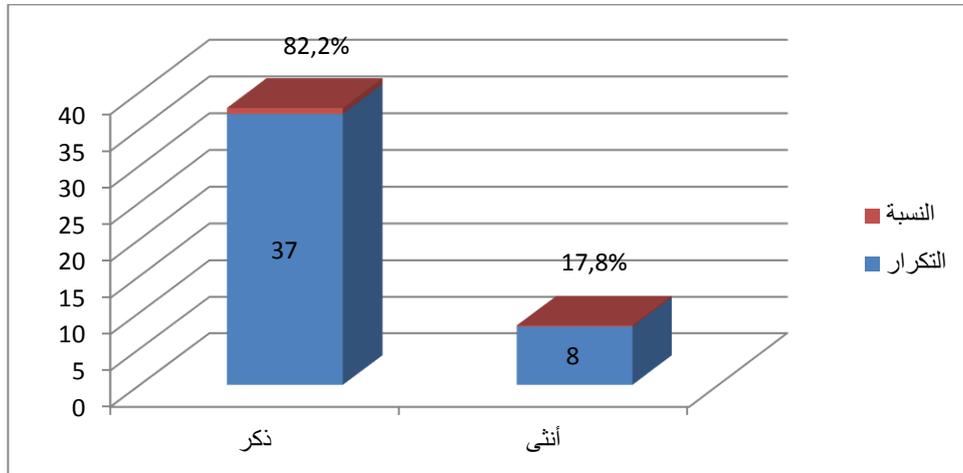
الجدول (3-3): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
82,2%	37	ذكر
17,8%	8	أنثى
100,0%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

والشكل (2-3) يلخص نتائج الجدول أعلاه

الشكل (2-3): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

من خلال الجدول والشكل السابق تكونت عينة الدراسة كما سبقنا وأشرنا من 45، توجد هيمنة لفئة الذكور وهذا ب: 37 فرد أي بنسبة 82,2%، في حين لا تتعدى نسبة مشاركة الإناث 17,8% أي ب: 8 أفراد، ما يعني احتكار نسبي للمهنة من فئة الذكور، وهذا ربما راجع لطبيعة المهنة وما تتطلبه من كثرة التنقلات بين المؤسسات خصوصاً إذا كانت لها وحدات عبر ولايات متباعدة، وقد يرجع أيضاً إلى عدم اهتمام فئة الإناث بتخصص المحاسبة والراجعة.

2. العمر: يبين الجدول (3-4) توزيع لأفراد العينة حسب العمر

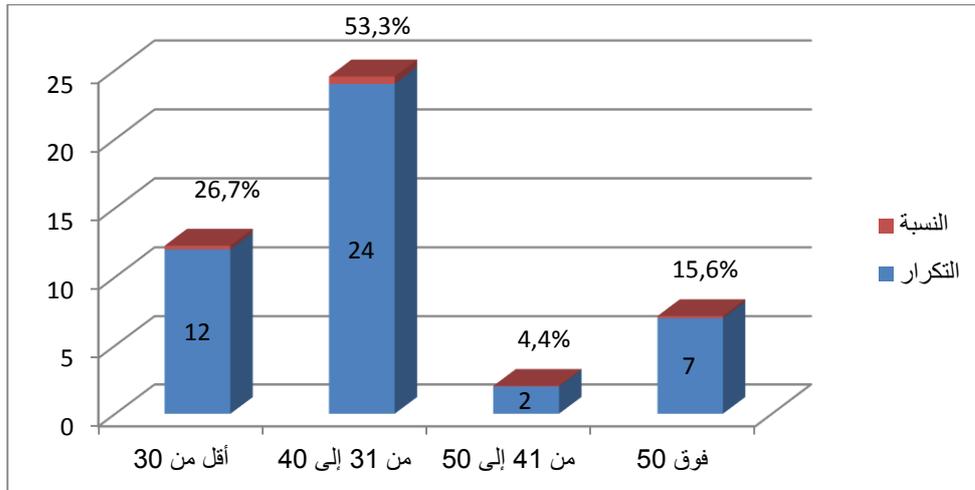
الجدول (3-4): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30	12	26,7%
من 31 إلى 40	24	53,3%
من 41 إلى 50	2	4,4%
فوق 50	7	15,6%
المجموع	45	100,0%

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

والشكل (3-3) يلخص نتائج الجدول أعلاه

الشكل (3-3): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

حسب الجدول و الشكل السابقين ، يتضح تباين أعمار أفراد العينة، فكانت أعلاهم الفئة العمرية: من 31-40 سنة ب: 24 فرد، أي بنسبة 53.3%، وهي تمثل السن العادية للحصول على الاعتماد بالنسبة للمهنيين، والتوظيف بالنسبة لفئة الأساتذة الجامعيين، ثم تليها الفئة: أقل من 30 سنة ب: 12 فرد، أي بنسبة 26.7%، وهي تتكون أساساً من محافظي الحسابات، لتأتي بعد ذلك الفئة: أكثر من 50 سنة بنسبة 15.6% أي ب: 7 أفراد، متمثلة في خبراء محاسبين، أما النسبة المتبقية 4.4%، فكانت لفئة من 41_50 سنة ب: فردين.

3. المؤهل العلمي: يبين الجدول (3-5) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

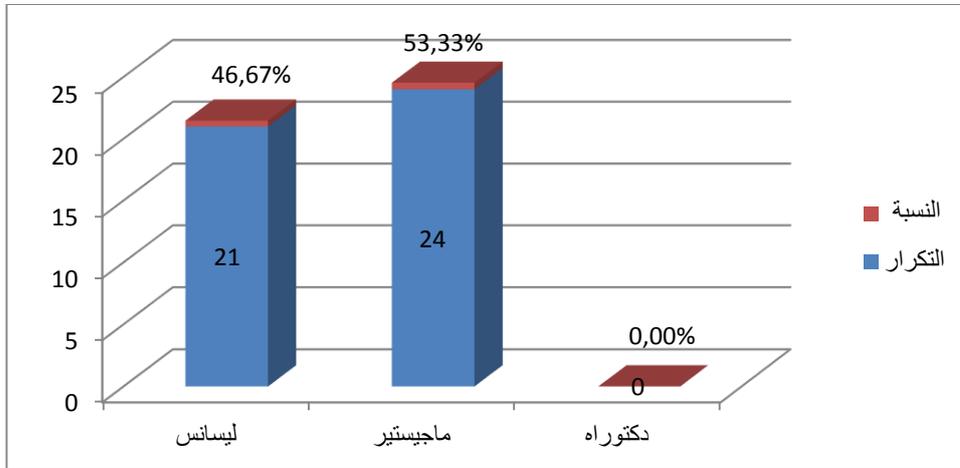
الجدول (3-5): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
46,67%	21	ليسانس
53,33%	24	ماجستير
0,00%	0	دكتوراه
100,00%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

والشكل (3-4) يلخص نتائج الجدول السابق

الشكل (3-4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

حسب الجدول والتمثيل البياني السابقين، نلاحظ أن أغلب المستجوبين حاصلين على شهادة الماجستير من الفئتين الأكاديميين و المهنيين بنسبة: 53.33% ب: 24، لتأتي بعدها فئة الحاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 46.67% أي ب: 11 فرد، وهي أدنى شهادة تمكنهم من كسب الاعتماد لفتح مكتب محافظ حسابات أما الحاصلين على شهادة الدكتوراه فلم تشملهم الدراسة.

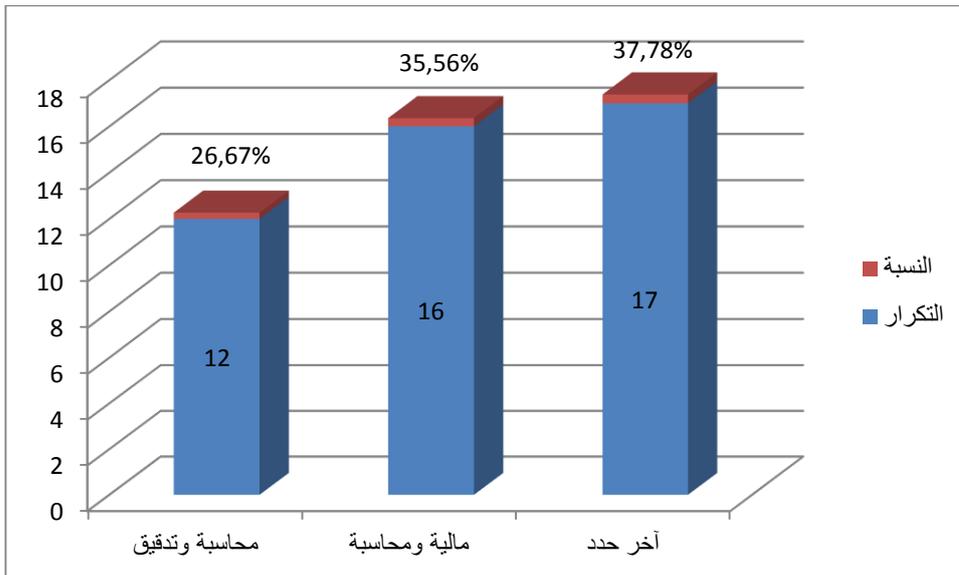
4. التخصص العلمي: يبين الجدول (3-6) توزيع لأفراد العينة حسب التخصص العلمي

الجدول (3-6): توزيع لأفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص	التكرار	النسبة
محاسبة وتدقيق	12	26,67%
مالية ومحاسبة	16	35,56%
آخر حدد	17	37,78%
المجموع	45	100,00%

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL والشكل (3-5) يلخص نتائج الجدول السابق

الشكل (3-5): توزيع لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

من خلال الجدول والتمثيل البياني السابقين يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة من مهنيين وأكاديميين، حيث كانت النسبة الكبيرة من لهم تخصص آخر غير المحاسبة و التدقيق بنسبة 37,78 % أي بـ: 17 فرد، أما المتخصصين في المحاسبة والمالية فتمثلت بـ: 16 فرد ما نسبته 35,56 % ، كما بلغت نسبة المتخصصين في المحاسبة والتدقيق 26,67 % أي بـ: 12 فرد.

5. المسمى الوظيفي: يبين الجدول (3-7) توزيع لأفراد العينة حسب الوظيفة

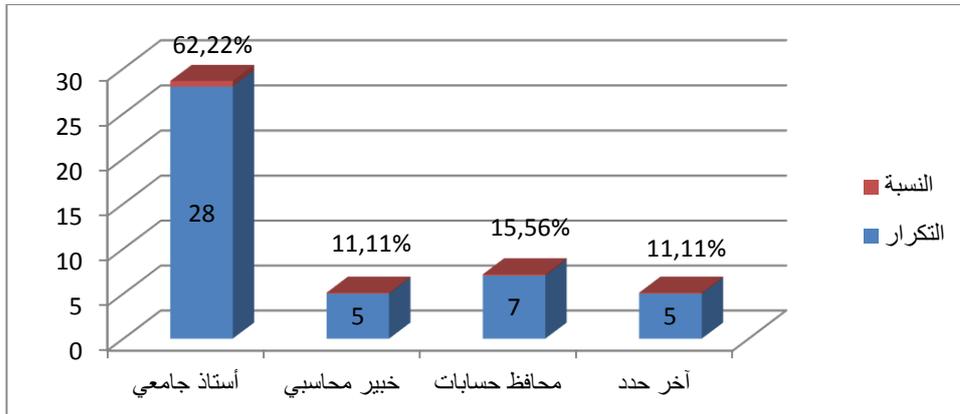
الجدول (3-7): توزيع لأفراد العينة حسب الوظيفة

النسبة	التكرار	الوظيفة
62,22%	28	أستاذ جامعي
11,11%	5	خبير محاسبي
15,56%	7	محافظ حسابات
11,11%	5	آخر حدد
100,0%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

والشكل (3-6) يلخص نتائج الجدول السابق

الشكل (3-6): توزيع لأفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

احتكمنا في تصنيف الشهادات المهنية إلى ما أفرزته نتائج عملية إفراغ البيانات وهي: شهادة خبير محاسب أو محافظ حسابات، أما من ناحية الأكاديميين فالفئة ممثلة في أساتذة جامعيين متخصصين في المحاسبة والمراجعة، من الجدول الموالي وكذلك التمثيل البياني نلاحظ أن فئة محافظي الحسابات تمثل أكبر نسبة بـ: 63.9% أي بـ: 23 فرد، لتأتي بعدها فئة خبراء المحاسبة بنسبة 19.4% بـ: 7 أفراد، لتأتي أخيراً فئة الأساتذة الجامعيين بنسبة 16.7% بـ: 6 أفراد:

6. سنوات الخبرة: يبين الجدول (3-8) توزيع لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

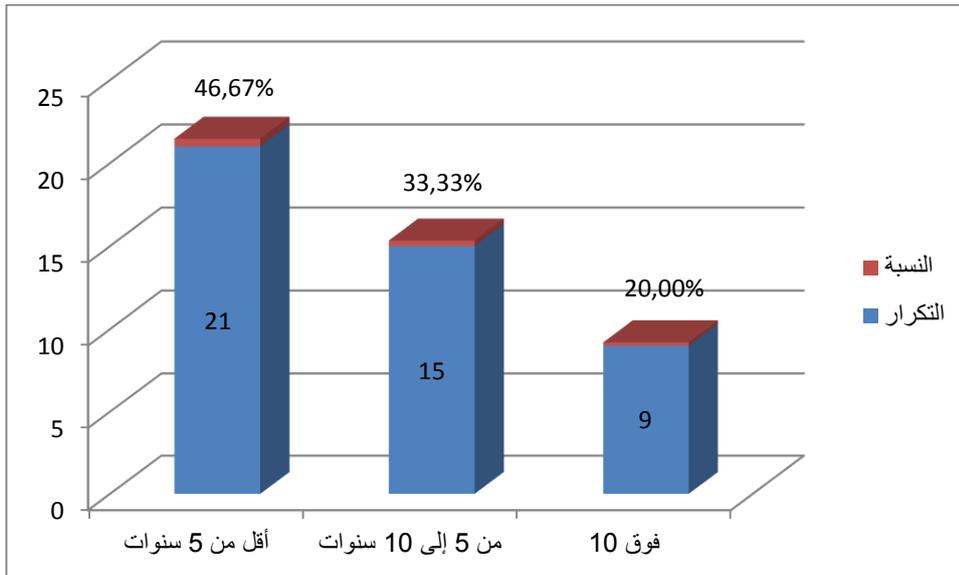
الجدول (3-8): توزيع لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
46,67%	21	أقل من 5 سنوات
33,33%	15	من 5 إلى 10 سنوات
20,00%	9	فوق 10
100,00%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

والشكل (3-7) يلخص نتائج الجدول السابق

الشكل (3-7): توزيع لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و EXCEL

وفقاً للجدول والشكل السابقين، نلاحظ أن الفئة الغالبة هي فئة: أكثر أقل من 5 سنوات، بنسبة 46,67 % أي ب: 21 ، لتأتي بعد ذلك فئة من 5 إلى 10 سنوات ب: 15 فرد أي بنسبة 33,33%، في النهاية فئة أكثر من 10 سنوات ممثلة في 9 أفراد بنسبة 20.0 % .

المبحث الثالث: تحليل نتائج محاور الدراسة الميدانية

في هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل محاور الاستبيان لاختبار الفرضيات المقدمة، كل محور يختبر فرضية، وذلك بالإعتماد على الطريقة الإحصائية المتقدمة من برنامج SPSS الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الاستبيان.

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بعرض نتائج الاستبيان باستخدام SPSS وتحليلها.

المحور الأول: متطلبات إبداء رأي فني محايد وموضوعي وصادق من طرف المراجع الخارجي

شمل هذا المحور مجموعة من العبارات الخاصة بمتطلبات إبداء رأي فني محايد وموضوعي وصادق من طرف المراجع الخارجي، والتي سنقوم بتحليل كل واحدة على حدى.

➤ **العبرة الأولى:** عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة يمكن المراجع الخارجي من إصدار رأي فني محايد، كما يوضحه الجدول رقم (3- 9) التالي:

جدول رقم (3-9): التحليل الإحصائي للعبرة الأولى للمحور الأول

العبارة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة يمكن المراجع الخارجي من إصدار رأي فني محايد؛	ت	30	10	5	45	1,44	0,69
	%	66,7	22,2	11,1	100		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-9) نلاحظ أن أغلبية العينة 66,7 % من أفراد العينة أكدوا على ضرورة أن يكون عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة حتى يتمكن المراجع الخارجي من إصدار رأي فني محايد، هذا مقابل 22,2% أجابو بمحايد و 11,1% بغير موافق، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي

1,44 أي في الفئة الأولى [1-1,66] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري يقدر 0,69 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

➤ **العبرة الثانية:** يتمتع المراجع الخارجي بالإستقلالية التامة، كما يوضحه الجدول رقم (3- 10) التالي:

جدول رقم (3- 10): التحليل الإحصائي للعبرة الثانية للمحور الأول

العبرة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
يتمتع المراجع الخارجي بالإستقلالية التامة؛	ت	27	16	2	45	1,44	0,59
	%	60	35,6	4,4	100		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-10) نلاحظ أن أغلبية العينة 60% من أفراد العينة أكدوا على ضرورة أن يتمتع المراجع الخارجي بالإستقلالية التامة، هذا مقابل 35,6% أجابوا بمحايد و4,4% بغير موافق، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي 1,44 أي في الفئة الأولى [1-1,66] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري يقدر 0,59 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

➤ **العبرة الثالثة:** لكي يتوصل المراجع الخارجي في الجزائر إلى إبداء رأي في محايد في تقريره النهائي يجب الإعتماد

على أدلة الإثبات الصحيحة بكل موضوعية والمتمثلة في العبارات الموضحة في الجدول رقم (3- 11) التالي:

جدول رقم (3- 11): التحليل الإحصائي للعبرة الثالثة للمحور الأول

العبرة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها.	ت	38	5	2	45	1,2	0,50
	%	84,4	11,1	4,4	100		
سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات.	ت	35	7	3	45	1,29	0,59
	%	77,8	15,6	6,7	100		
الفحص والملاحظة والاستفسارات التي تجرى خارج المؤسسة محل المراجعة.	ت	28	14	3	45	1,44	0,62
	%	62,2	31,1	6,7	100		
المتوسط العام للعبرة الرئيسية							
						1,31	0,57

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-11) نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي هي بمثابة أدلة إثبات التي توصل المراجع الخارجي لإبداء رأي فني محايد وبكل موضوعية، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجد أنه يساوي 1,31 أي في الفئة الأولى [1-1,66] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري يقدر 0,57 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة. لذا سنرتب العبارات حسب أهميتها والتي تعكس آراء أفراد العينة كالتالي:

* كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها؛

* سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات؛

* الفحص والملاحظة والاستفسارات التي تجرى خارج المؤسسة محل المراجعة.

➤ **العبرة الرابعة:** المراجع الخارجي قادر على اتخاذ قراراته دون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم،

كما يوضحه الجدول رقم (3 - 12) التالي:

جدول رقم (3 - 12): التحليل الإحصائي للعبرة الرابعة للمحور الأول

العبرة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المراجع الخارجي قادر على اتخاذ قراراته دون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم؛	ت	19	15	11	45	1,82	0,80
	%	42,2	33,3	24,4	100		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-12) نلاحظ تقارب آراء أفراد العينة بين الإجابات الثلاثة حول قدرة المراجع الخارجي على اتخاذ قراراته دون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجد أنه يساوي 1,82 أي في الفئة الثانية [1,67-2,33] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي محايد، بالإضافة إلى انحراف معياري قدر 0,80 وهي قيمة تعبر عن التشتت النسبي لإجابات أفراد العينة.

➤ العبارة الخامسة: يشير المراجع الخارجي في تقريره النهائي بأن القوائم المالية قد عرضت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً و المتمثلة في العبارات الذي يوضحه الجدول رقم (3-13) التالي:

جدول رقم (3-13): التحليل الإحصائي للعبارة الخامسة للمحور الأول

العبارة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
مبدأ الحيطة و الحذر.	ت	38	8	2	45	1,27	0,54
	%	77,8	17,8	4,4	100		
مبدأ الشمول.	ت	31	14	0	45	1,31	0,74
	%	68,9	31,1	0	100		
مبدأ الأهمية النسبية.	ت	30	13	2	45	1,38	0,57
	%	66,7	28,9	4,4	100		
مبدأ الثبات.	ت	29	16	0	45	1,35	0,48
	%	64,4	35,6	0	100		
المتوسط العام للعبارة الرئيسية							
						1,33	0,58

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-13) نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي يشير إليها المراجع الخارجي في تقريره النهائي إذا ما عرضت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي 1,33 أي في الفئة الأولى [1-1,66] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري يقدر 0,58 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة. لذا سنرتب العبارات حسب أهميتها والتي تعكس آراء أفراد العينة كالتالي:

- * مبدأ الحيطة و الحذر؛
- * مبدأ الشمول؛
- * مبدأ الثبات؛
- * مبدأ الأهمية النسبية.

➤ **العبارة السادسة:** يجب أن يتوفر مبدأ الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية كي يتمكن المراجع الخارجي من إصدار رأي في محايد يعبر عن سلامة القوائم المالية، كما يوضحه الجدول رقم (3-14) التالي:

جدول رقم (3-14): التحليل الإحصائي للعبارة السادسة للمحور الأول

الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجمالي	غير موافق	محايد	موافق	التكرار(ت) النسبة(%)	العبارة
0,46	1,29	45	0	13	32	ت	يجب أن يتوفر مبدأ الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية كي يتمكن المراجع الخارجي من إصدار رأي في محايد يعبر عن سلامة القوائم المالية؛
		100	0	28,9	71,1	%	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-14) نلاحظ أن أغلبية العينة 71,1 % من أفراد العينة أكدوا على ضرورة أن يتوفر مبدأ الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية كي يتمكن المراجع الخارجي من إصدار رأي في محايد يعبر عن سلامة القوائم المالية، هذا مقابل 28,9% أجابو بمحايد، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجد أنه يساوي 1,29 أي في الفئة الأولى [1-1,66] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري يقدر 0,46 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى.

➤ **العبرة السابعة:** يصل المراجع الخارجي إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية من خلال دراسته لنظام الرقابة الداخلية التي تشمل العبارات الموضحة في الجدول رقم (3-15) التالي:

جدول رقم (3-15): التحليل الإحصائي للعبارة السابعة للمحور الأول

العبارة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الإمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والإطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام.	ت	25	15	5	45	1,55	0,69
	%	55,6	33,3	11,1	100		
تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعية والمستخدمه بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار.	ت	22	23	0	45	1,51	0,50
	%	48,9	51,1	0	100		
المتوسط العام للعبارة الرئيسية							
						1,53	0,595

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-15) نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي يقوم المراجع الخارجي بدراستها حتى يصل إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية ، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجد أنه يساوي 1,53 أي في الفئة الأولى [1-1,66] من مقياس ليكرت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري قدر بـ 0,595 وهي قيمة تعكس تجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى. لذا سنرتب العبارات حسب أهميتها والتي تعكس آراء أفراد العينة كالتالي:

- * تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعية والمستخدمه بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار،
- * الإمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والإطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام.

المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بعرض نتائج الاستبيان باستخدام SPSS وتحليلها.

المحور الثاني: مدى توافق تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية

شمل هذا المحور مجموعة من العبارات الخاصة بمدى توافق تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية، والتي سنقوم بتحليل كل واحدة على حدى.

➤ العبارة الأولى: المراجع الخارجي في الجزائر مؤهل علميا وعمليا، كما يوضحه الجدول رقم (3-16) التالي:

جدول رقم (3 - 16): التحليل الإحصائي للعبارة الأولى للمحور الثاني

العبارة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المراجع الخارجي في الجزائر مؤهل علميا وعمليا.	ت	21	20	4	45	1,62	0,65
	%	46,7	44,4	8,9	100		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-16) نلاحظ تقارب آراء أفراد العينة بين موافق ومحايد حول أهلية المراجع الخارجي، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجد أنه يساوي 1,62 أي في الفئة الأولى [1-1,66] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي محايد، بالإضافة إلى انحراف معياري قدر 0,65 وهي قيمة تعبر عن تجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى.

➤ العبارة الثانية: المراجع الخارجي في الجزائر يحصل على دليل إثبات كاف وصالح، أي قابل للإعتماد عليه و ملائم

من أجل تقييم التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية والمتمثلة في العبارات الموضحة في الجدول رقم(3-17) التالي:

جدول رقم (3-17) : التحليل الإحصائي للعبارة الثانية للمحور الثاني

العبارة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
التأكد من سلامة كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.	ت	34	9	2	45	1,29	0,55
	%	75,6	20,0	4,4	100		
التأكد من المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية التي تتعامل معهم المؤسسة.	ت	28	16	1	45	1,40	0,54
	%	62,2	35,6	2,2	100		
المتوسط العام للعبارة الرئيسية							
						1,345	0,545

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-17) نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي يشير إلى أن المراجع الخارجي يحصل على أدلة إثبات كافية وصالحة من أجل تقييم التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجد أنه يساوي 1,345 أي في الفئة الأولى [1-1,66] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري قدر بـ 0,545 وهي قيمة تعكس تجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى. لذا سنرتب العبارات حسب أهميتها والتي تعكس آراء أفراد العينة كالتالي:

* التأكد من سلامة كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة؛

* التأكد من المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية التي تتعامل معهم المؤسسة.

➤ العبارة الثالثة: المراجع الخارجي في الجزائر يشير في التقرير عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية

وبناء على الأهمية النسبية، كما يوضحه الجدول رقم (3-18) التالي:

جدول رقم (3-18) : التحليل الإحصائي للعبارة الثالثة للمحور الثاني

العبارة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المراجع الخارجي في الجزائر يشير في التقرير عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية و بناء على الأهمية النسبية.	ت	27	17	1	45	1,42	0,54
	%	60,0	37,8	2,2	100		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-18) نلاحظ أن أغلبية العينة 60% من أفراد العينة أكدوا على ضرورة أن يشير المراجع الخارجي في الجزائر في التقرير عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية و بناءا على الأهمية النسبية، هذا مقابل 37,8% أجابو بمحايد و 2,2% غير موافق، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجد أنه يساوي 1,42 أي في الفئة الأولى [1-1,66] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري يقدر 0,54 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى.

➤ **العبارة الرابعة:** كتابة التقرير من طرف المراجع الخارجي في الجزائر تحكمها مجموعة من الضوابط التي يتعين أخذها بعين الاعتبار والتي حددها الإتحاد الدولي للمحاسبين، والمتمثلة في العبارات الموضحة في الجدول رقم (3-19) التالي:

جدول رقم (3-19): التحليل الإحصائي للعبارة الرابعة للمحور الثاني

العبارة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
يجب أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	ت	39	5	1	45	1,15	0,42
	%	86,7	11,1	2,2	100		
يجب أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة.	ت	34	10	1	45	1,26	0,49
	%	75,6	22,2	2,2	100		
يجب أن تكون القوائم المالية المستخدمة لإبداء الرأي معبرة تعبيراً كافياً عن ما تحمله هذه القوائم من معلومات.	ت	38	4	3	45	1,22	0,56
	%	84,4	8,9	6,7	100		
يجب أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية عند إبداء رأيه وفي حالة استحالة ذلك يجب على المراجع يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.	ت	21	23	1	45	1,55	0,54
	%	46,7	51,1	2,2	100		
المتوسط العام للعبارة الرئيسية							
						1,295	0,5025

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-19) نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تحكم كتابة التقرير من طرف المراجع الخارجي في الجزائر، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجد أنه يساوي 1,295

أي في الفئة الأولى [1,66-1] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري قدر بـ 0,5025 وهي قيمة تعكس تجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى. لذا سنرتب العبارات حسب أهميتها والتي تعكس آراء أفراد العينة كالتالي:

- * يجب أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - * يجب أن تكون القوائم المالية المستخدمة لإبداء الرأي معبرة تعبيراً كافياً عن ما تحمله هذه القوائم من معلومات.
 - * يجب أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة.
 - * يجب أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية عند إبداء رأيه وفي حالة استحالة ذلك يجب على المراجع يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.
- **العبرة الخامسة:** المراجع الخارجي في الجزائر يلتزم بقواعد السلوك المهني الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين والمتمثلة في العبارات الموضحة في الجدول رقم (3-20) التالي:

جدول رقم (3 - 20) : التحليل الإحصائي للعبرة الخامسة للمحور الثاني

العبارة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الاستقلال والموضوعية وعدم التحيز.	ت	17	25	3	45	1,69	0,60
	%	37,8	55,6	6,7	100		
القدرة على المراجعة و إبداء الرأي الفني بكفاءة.	ت	19	22	4	45	1,66	0,64
	%	42,2	48,9	8,9	100		
المسؤوليات اتجاه العملاء (الأمانة، النزاهة، السرية).	ت	20	16	4	45	1,75	0,77
	%	44,4	35,6	20,0	100		
المسؤولية اتجاه العملاء مزاوي المهنة (التعاون، التأييد).	ت	14	23	8	45	1,86	0,69
	%	31,1	51,1	17,8	100		
المسؤوليات و الأعمال الأخرى المحظورة.	ت	10	26	9	45	1,97	0,65
	%	22,2	57,8	20,0	100		
المتوسط العام للعبارة الرئيسية							
						1,786	0,67

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-20) نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الإجابة محايد على كل العبارات التي تشير إلى مدى إلتزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، وعموماً وبالرجوع

إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي 1,786 أي في الفئة الأولى [2,33-1,67] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي محايد، بالإضافة إلى انحراف معياري يقدر بـ0,67 وهو ما يدل على تشتت نسبي لإجابات أفراد العينة محل الدراسة.

➤ **العبرة السادسة:** دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة من طرف المراجع الخارجي في الجزائر لتحديد حجم الإختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات المراجعة الضرورية، كما يوضحه الجدول رقم (3-21) التالي:

جدول رقم (3 - 21): التحليل الإحصائي للعبرة السادسة للمحور الثاني

العبارة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة من طرف المراجع الخارجي في الجزائر لتحديد حجم الإختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات المراجعة الضرورية.	ت	23	17	5	45	1,60	0,69
	%	51,1	37,8	11,1	100		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-21) نلاحظ أن أغلبية العينة 51,1% من أفراد العينة أكدوا على ضرورة أن يشير المراجع الخارجي في الجزائر في التقرير عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية و بناء على الأهمية النسبية، هذا مقابل 37,8% أجابو بمحايد و 11,1% غير موافق، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي 1,60 أي في الفئة الأولى [1,66-1] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري يقدر 0,69 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بعرض نتائج الاستبيان باستخدام SPSS وتحليلها.

المحور الثالث: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للمراجعة في تحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر

شمل هذا المحور مجموعة من العبارات الخاصة التي تتمحور حول أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية في تحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر كما يوضحه الجدول رقم (3-22) والتي سنقوم بتحليل عباراته كل واحدة على حدى.

جدول رقم (3 - 22): التحليل الإحصائي لعبارات للمحور الثالث

العبارة	التكرار(ت) النسبة(%)	موافق	محايد	غير موافق	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تساعد المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة مهنة المراجعة.	ت	40	4	1	45	1,13	0,40
	%	88,9	8,9	2,2	100		
تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تحسن أداء المراجع الخارجي في مهمته.	ت	40	4	1	45	1,13	0,40
	%	88,9	8,9	2,2	100		
المعايير المحاسبية الدولية تساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات أحسن.	ت	28	17	0	45	1,38	0,49
	%	62,2	37,8	0	100		
إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر يعطى للمراجعة الخارجية بعد دولي.	ت	22	20	3	45	1,58	0,62
	%	48,9	44,4	6,7	100		
معايير المحاسبة الدولية تساهم في تذليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين بين الدول.	ت	25	15	5	45	1,55	0,69
	%	55,6	33,3	11,1	100		
إن تبني معايير المحاسبة الدولية كاف للارتقاء بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر .	ت	24	14	7	45	1,62	0,75
	%	53,3	31,1	15,6	100		
في حالة توجه الجزائر نحو المعايير المحاسبية الدولية سيؤثر بشكل كبير في انفتاحها على الإقتصاد الدولي.	ت	19	21	5	45	1,69	0,67
	%	62,2	46,7	11,1	100		
المتوسط العام لأثر تبني المعايير الدولية للمراجعة							
						1,44	0,57

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الاستبيان و SPSS.

من الجدول رقم (3-22) نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات الخاصة بأثر تبني المعايير المحاسبية الدولية في تحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، وعموماً وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي، نجده يساوي 1,44 أي في الفئة الأولى [1-1,66] من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تعبر عن الرأي موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري يقدر بـ0,57 وهو ما يدل على تجانس إجابات أفراد العينة محل الدراسة. هذا وقد أكدت أغلبية أفراد العينة على أن تبني المعايير المحاسبية الدولية سيعمل على تحسين جودة المراجعة الخارجية وتزيد من كفاءة المراجع الخارجي، كما تساعد مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ قرارات أحسن، كما أن تبني المعايير المحاسبية الدولية يستوجب القيام بالإصلاح المحاسبي لإعطاء المراجعة الخارجية بعد دولي وبالتالي تذليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين بين الدول والإنتتاح على الإقتصاد الدولي.

خلاصة الفصل

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل أن الدراسة التطبيقية تمثلت في استمارة استبيان شملت عينة من المجتمع مكونة من 45 فرد، متمثلين في أساتذة جامعيين و مهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى تخصصات أخرى، وباستخدام برنامج EXCEL و SPSS قمنا بعرض الخصائص المتعلقة بمجتمع الدراسة و تفرغ بياناته، ثم تحليل نتائج الاستبيان، وانطلاقاً من إجابات العينة المدروسة والتي بينت إختلاف وجهات النظر بين الموافق و المحايد و غير الموافق، إلا أن أغلب المستقصين أجمعوا على الإتفاق على أن هناك مجموعة من المتطلبات التي يجب توفرها حتى يتمكن المراجع الخارجي من إبداء رأي فني محايد، كما اتفق أفراد عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية في الجزائر يختلف عما هو معمول به دولياً، إلا أنه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للمراجعة، كما اتفق أغلب أفراد العينة على ضرورة انتهاج الجزائر معايير المحاسبة الدولية وتكييفها مع الواقع الجزائري.

مقدمة عامة

خاتمة عامة

أدى التوسع الكبير في الأنشطة الإقتصادية و إزدياد حجم المنشآت و إنتشارها جغرافيا، إضافة إلى إنفصال الملكية عن الإدارة، زاد في أهمية الدور التي تلعبه المراجعة الخارجية في عملية الضبط المالي و الوقوف على شفافية وصحة التقارير المنشورة من طرف المؤسسات بإعتبارها هيئة محايدة و محلفة تعمل على زيادة مصداقية التقارير، كما أن مهنة المراجعة الخارجية لها أهمية كبيرة حيث تقع عليها مسؤولية التحقق والتدقيق لتعطي رأياً لا لبس فيه ولا غموض عن صحة وعدالة القوائم المالية وفقاً لمعايير مهنية صادرة عن منظمات دولية والتي تركز عليها عملية المراجعة الخارجية.

وعلى هذا الأساس هدفت هذه الدراسة "تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر" إلى معالجة مدى تكيف المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة، من خلال شقين الشق النظري الذي تناول فصل، تطرقنا فيه إلى تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وفي الشق التطبيقي تضمن فصلاً تناول فيه الدراسة الميدانية من خلال توزيع مجموعة من الأسئلة وزعت في شكل استمارة على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وبعض الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق للوقوف على مدى تكيف المراجعة في الجزائر مع الواقع الدولي و تكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة، و التي من خلالها توصلنا إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

نتائج اختبار الفرضيات:

أدت الدراسة لاختبار الفرضيات والتوصل للنتائج التالية:

الفرضية الأولى: تتعلق هذه الفرضية متطلبات إبداء رأي فني محايد من طرف المراجع الخارجي و التي تنص " هناك مجموعة من الأسس والمبادئ التي تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي، مما يمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية"، و أثبتت نتائج المحور الأول من دراسة توافق كبير من طرف مجتمع الدراسة مما يثبت صحة الفرضية وعليه يمكننا قبول الفرضية الأولى وهي هناك مجموعة من الأسس والمبادئ التي تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي، مما يمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية".

الفرضية الثانية: تتعلق هذه الفرضية بمدى توافق تقارير المراجعة الخارجية مع المعايير المحاسبية الدولية والتي تنص: "بإمكان الجزائر تكييف مهنة المراجعة مع المعايير المحاسبية الدولية"، وقد أظهرت نتائج التحليل الخاصة بهذه الفرضية

إختلاف آراء العينة بين موافق و محايد ولكن يبقى الإتجاه العام للمحور الثاني من الدراسة موافق مما يثبت صحة الفرضية الثانية وهي بإمكان الجزائر تكييف مهنة المراجعة مع المعايير المحاسبية الدولية.

الفرضية الثالثة: تتضمن هذه الفرضية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية سيعمل على تحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر، وقد بينت نتائج دراسة المحور الثالث من الدراسة الميدانية توافق كبير لأفراد العينة ومنه يمكن قبول الفرضية الثالثة وهي أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية سيعمل على تحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر.

النتائج العامة المتوصل إليها

جاءت النتائج المتوصل إليها على النحو التالي:

- تعرف المراجعة بأنها عملية مراجعة الحسابات والتي تتضمن مجموعة من المعايير والمبادئ والأسس من أجل القيام بفحص انتقادي لجميع السجلات والدفاتر والقوائم المالية والمحاسبية للمؤسسة بهدف إعطاء رأي محايد عن وضعية المؤسسة، فالمراجعة ما هي إلا فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت ومدى فعالية نظم المعلومات في إنتاج معلومات ذات موثوقية عالية وتتميز بالشفافية.
- التطور الإقتصادي و دخول الشركات الكبرى حيز الوجود و تخطيها الحدود الجغرافية أثر على بيئة مهنة المراجعة مما استدعى ضرورة توحيدها و إعطائها بعد دولي لتذليل الفروقات بين ممارسي التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى.
- الدور الكبير الذي تلعبه المنظمات المهنية للمراجعة للإرتقاء بمهنة المراجعة الخارجية في العالم و توحيد الممارسات المهنية للمراجعين الخارجيين بين الدول.
- المراجعة الخارجية جاءت بناء على الحاجة إليها ، وتطورها كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي.
- المراجعة الخارجية هي هيئة رقابية حيادية يعتمد عليها ملاك المؤسسات و المساهمين في الوقوف على مدى صحة و سلامة القوائم المالية و بناء على تقاريرهم النهائية يمكنهم من اتخاذ القرارات.
- تبني المعايير المحاسبية الدولية وحده ليس كافي لتحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر بل لا بد من إصلاحات ترافق تبني هذه المعايير.
- هناك أسس و مبادئ يجب توفرها في المراجع الخارجي كي يتمكن من إبداء رأي في محايد في تقريره النهائي حول القوائم المالية.
- أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال تطبيق معايير المحاسبة سيحسن من جودة المراجعة الخارجية كون مخرجات نظام المحاسبة هي مدخلات نظام المراجعة.

الإقتراحات

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لواقع مهنة المراجعة في الجزائر أمكن لنا الخروج بالإقتراحات التالية:

- ضرورة إهتمام المراجع الخارجي بتطوير قدراته العلمية و المهنية بصورة مستمرة ليظل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات و معايير وقواعد تحكم سلوكه المهني و تنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة عالية.
- ضرورة تأسيس جمعية مهنية تحمي استقلاليتهم وتبني قضاياهم و الدفاع عن حقوقهم لما من شأنه تعزيز أداء مهامه دون تدخل أو ضغوط.
- ضرورة تنظيم العديد من الندوات والملتقيات لمناقشة المستجدات على الساحة المهنية و تقرب وجهات النظر للإرتقاء بمهنة المراجعة الخارجية؛
- ضرورة تفعيل نظام الرقابة الداخلية بما يسمح قيام المراجع الخارجي بأداء مهمته بسهولة، لأن سلامة و فعالية نظام الرقابة الداخلية يسمح للمراجع الخارجي الاقتصاد في الوقت و الجهد من خلال تقليص حجم إختبارات على مدى صحة القوائم المالية.

آفاق البحث:

- يمكن اقتراح إجراء الدراسات التالية والتي لم يتم تغطيتها في هذه الدراسة :
- إنعكاسات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المراجعة الخارجية في الجزائر.
 - تجربة تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية بالمقارنة مع تجارب الدول المجاورة.
 - مدى تأثير فعالية نظام الرقابة الداخلية على تقارير المراجع الخارجي في الجزائر.

قائمة المراجع

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق- دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
3. احمد نور،مراجعة الحسابات، من النظرية الى التطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر1990.
4. امين السيد احمد لطفي،اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى،الدار الجامعية الإسكندرية،2008 .
5. بن عيشي عمار و عمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012م.
6. توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية في المملكة السعودية، مجلة الإدارة العام.
7. خالد امين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية،مطبعة الاتحاد عمان 1980.
8. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
9. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2006 .
10. هادي التميمي،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2004
11. عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
12. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الأردن، 2006.
13. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

14. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2008.
15. محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، دار البناء للتخليد الفني، الإسكندرية .
16. مصطفى حسنين خضير، المراجعة، المفاهيم والمعايير، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية 1996 .
17. يوسف الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2007.

ثانيا- المذكرات ورسائل الماجستير

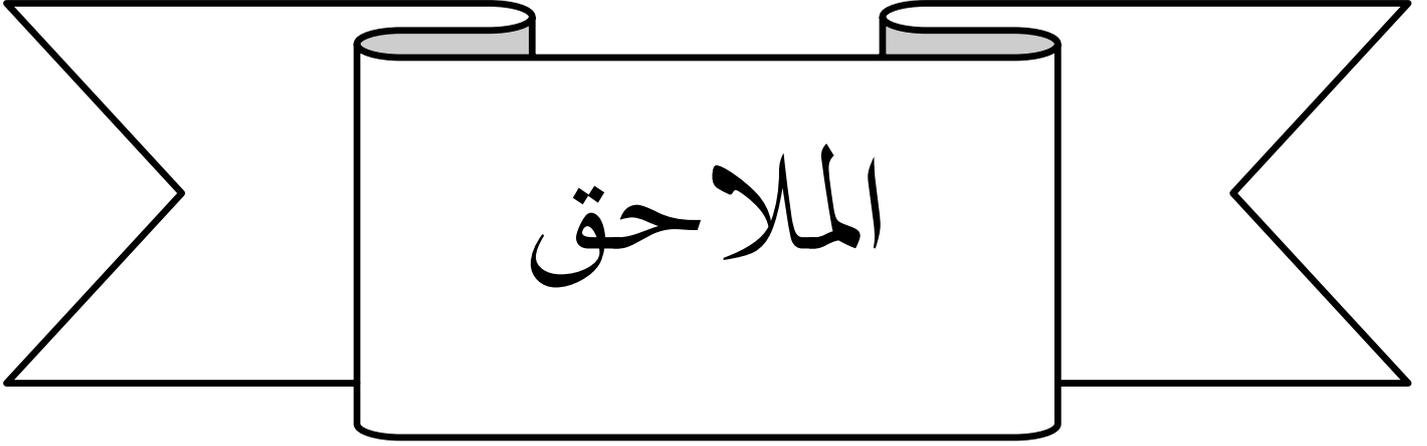
18. شجري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة سونلغاز)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2008-2009.
19. بلخضير سميرة، المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير في التسيير، جامعة الجزائر، 2001_2002

ثالثا- الجرائد والمجلات

- 20- أوسرير منور و مجبر محمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي والمالي الجديد على عرض القوائم المالية (حالة جدول حساب النتائج)، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية - تجارب تطبيقات وآفاق، القطب الجامعي الجديد الشط، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010.
- 21- شنوف رضا، التغيرات المحاسبية بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي الجديد، الملتقى الوطني، المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، عنابة 22، 21 نوفمبر 2007.
- 22- الجريد الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29 العدد 74، الجزائر، صادرة 2007.

رابعا- المواقع الإلكترونية

- 23- Site Internet : <http://www.abahe.co.uk> (17-12-2013).



الملحق رقم 1

الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-

الكلية: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إستبيان لبيان واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية

تحت إشراف الأستاذ:

-أ. مايو عبد الله

من إعداد الطالب:

-بن دادة سعيد

السنة الجامعية: 2014/2013

إستبيان لبيان واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية

الأخ الفاضل/الأخت الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته...

الإستبيان الذي بين يديك هو إحدى أدوات الدراسة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر تخصص دراسات

محاسبية وجبائيه معمقة من جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-

حيث يمثل هذا الإستبيان أهم جوانب بحثنا، والذي يهدف إلى تحليل آراء مجموعة من أهل الإختصاص في هذا

المجال كمراجعين خارجيين وأساتذة التعليم العالي ضمن التخصص حول واقع مهنة المراجعة في الجزائر

وتكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية.

ولهذا يرجى منح جزء من وقتكم الثمين و تعبئة الاستبيان المرفق، وذلك لأهمية إجابتكم والتي يعتمد عليها في

هذه الدراسة، علما بأن المعلومات ستستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وشكرا جزيلا لتعاونكم وحسن إستجابتكم.

جزاكم الله خيرا

في الأخير تتقبلوا مني فائق الإحترام والتقدير...

القسم الأول (معلومات عامة) :الرجاء وضع علامة (X)في الخانة المناسبة:

1. الجنس:

ذكر أنثى

2. العمر:

أقل من 30 من 31 إلى 40

من 41 إلى 50 فوق 50

3. المؤهل العلمي:

ليسانس ماجستير

دكتوراه آخر (حدد).....

4. التخصص العلمي:

محاسبة وتدقيق آخر (حدد).....

مالية ومحاسبة

5. المسمى الوظيفي:

أستاذ جامعي خبير محاسبي

محافظ حسابات آخر (حدد).....

6. سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات

فوق 10 سنوات

القسم الثاني (متعلق بموضوع الدراسة) : الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

المحور الأول: متطلبات إبداء رأي فني محايد، موضوعي وصادق من طرف المراجع الخارجي.

الإجابة			العبارات
غير موافق	محايد	موافق	
			1- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة يمكن المراجع الخارجي من إصدار رأي فني محايد.
			2- يتمتع المراجع الخارجي بالإستقلالية التامة.
			3- لكي يتوصل المراجع الخارجي إلى إبداء رأي فني محايد يجب الإعتماد على أدلة الإثبات الصحيحة بكل موضوعية و المتمثلة في:
			أ. كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها؛
			ب. سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات؛
			ج. الفحص والملاحظة والإستفسارات للمعاملات التي تجرى خارج المؤسسة محل المراجعة؛
			4- المراجع الخارجي قادر على اتخاذ قراراته دون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.
			5- يشير المراجع الخارجي في تقريره النهائي بأن القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما و المتمثلة في:
			أ. مبدأ الحيطة و الحذر؛
			ب. مبدأ الشمول؛
			ج. مبدأ الأهمية النسبية؛
			د. مبدأ الثبات.
			7- يجب أن يتوفر مبدأ الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية كي يتمكن المراجع الخارجي من إصدار رأي فني محايد يعبر عن سلامة القوائم المالية.

		أ. الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والإطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام؛	8- يصل المراجع الخارجي إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية من خلال دراسته لنظام الرقابة الداخلية التي تشمل:
		ب. تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعية والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار؛	

المحور الثاني: مدى توافق تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية

الإجابة			العبارات
موافق	محايد	غير موافق	
			1- المراجع الخارجي في الجزائر مؤهل علميا وعمليا.
			2- المراجع الخارجي في الجزائر يحصل على دليل إثبات كاف وصالح، أي قابل للإعتماد عليه و ملائم من أجل تقييم التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية والمتمثلة في:
			أ. التأكد من سلامة كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة؛
			ب. التأكد من المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية التي تتعامل معهم المؤسسة.
			3- المراجع الخارجي في الجزائر يشير في التقرير عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية و بناءا على الأهمية النسبية.

		أ. يجب أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛	4- كتابة التقرير من طرف المراجع الخارجي في الجزائر تحكّمها مجموعة من الضوابط التي يتعين أخذها بعين الإعتبار و التي حددها الإتحاد الدولي للمحاسبين.
		ب. يجب أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة؛	
		ج. يجب أن تكون القوائم المالية المستخدمة لإبداء الرأي معبرة تعبيراً كافياً عن ما تحمله هذه القوائم من معلومات؛	
		د. يجب أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية عند إبداء رأيه وفي حالة استحالة ذلك يجب على المراجع يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.	
		أ. الإستقلال و الموضوعية و عدم التحيز؛	5- المراجع الخارجي في الجزائر يلتزم بقواعد السلوك المهني الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين و المتمثلة في:
		ب. القدرة على المراجعة و إبداء الرأي الفني بكفاءة؛	
		ج. المسؤوليات اتجاه العملاء (الأمانة، النزاهة، السرية)؛	
		د. المسؤولية اتجاه الزملاء مزاوي المهنة (التعاون، التأيد)؛	
		هـ. المسؤوليات و الأعمال الأخرى المحظورة.	
		6- دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة من طرف المراجع الخارجي في الجزائر لتحديد حجم الإختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات المراجعة الضرورية.	

المحور الثالث: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية في تحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر

الإجابة	العبارات
---------	----------

غير موافق	محايد	موافق	
			1- تساعد المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة مهنة المراجعة.
			2- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تحسن أداء المراجع الخارجي في مهمته.
			3- المعايير المحاسبية الدولية تساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات أحسن.
			4- إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر يعطى للمراجعة الخارجية بعد دولي.
			5- معايير المحاسبة الدولية تساهم في تذليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجيين بين الدول.
			6- إن تبني معايير المحاسبية الدولية كاف للارتقاء بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.
			7- في حالة توجه الجزائر نحو المعايير الدولية للمحاسبة سيؤثر بشكل كبير في إنفتاحها على الإقتصاد الدولي.