الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الابراهيمي–برج بوعريريج–

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

شعبة: علوم تجارية

قسم: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

أثر المراجعة القانونية على جودة القوائم المالية

دراسة استقصائية لعينة من محاسبين ومرجعين قانونيين

–ولاية برج بوعريريج–

من إعداد الطالبتان:

مرازيق نريمان

بن محبوس محروزة

أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ: صدراتي عدلان .....رئيسا

الأستاذ: وارث السعيد .....مشرفا

الأستاذ: عقون عبد السلام.....مناقشا

السنة الجامعية: 2018 –2019

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

إهداء

"ولئنْ شكرتم لأزيدنّكم"

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم

ووفقنا في هذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله

علينا أما بعد:

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى الوالدين الكريمين أطال

الله في عمرهما، وكل أفراد العائلة

إلى جدي –رحمه الله–

كما لا أنسى جميع الأصدقاء والزملاء بجامعة برج

بوعريريج

نريمان

شکر و عرفان

شكر وعرفان

أحمد الله وأشكره على توفيقه لنا لإنهاء هذا العمل،

وأتوجه بخالص الشكر والامتنان للأستاذ الفاضل "وارث سعيد" على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى جميع التوجيهات والنصائح المقدمة من طرفه طيلة فترة البحث.

كما أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة

كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر والتقدير لأساتذتي أعضاء اللجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل وتحملهم عناء قراءته وتقييمه.

ملخص

ملخص

تهدف الدراسة إلى تبيان أهمية المراجعة القانونية في المؤسسة الاقتصادية والدور الذي يقوم به المراجع القانوني في النهوض بجودة القوائم المالية وكذلك توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة القانونية في تقويم نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة؛

وقد تمت الدراسة من خلال استقراء آراء عينة من الخبراء في مجال المحاسبة والمراجعة في ولاية برج بوعريريج عن طريق استمارة استبيان؛

وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة القانونية لها دور جد أساسي وفعال في تحسين جودة الرقابة الداخلية مما يساعد على تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية وبالتالي زيادة جودتها.

الكلمات المفتاحية:

مراجعة قانونية، مراجع قانوني، رقابة داخلية، معلومة مالية .

Abstract :

This studyaims to show the importance of legal audit in companies, and the role of the legalauditor in improving the quality of financialstatements, as well as clarify the effective role of legal audit in improvingaccounting information system.

The results of ourstudy are based on opinions of a sampls of auditors and accountants in Bordj Bou-Arreridj.

Thesanalysis shows thatlegal audit has an important role in improving the quality of internal control whichcontributes to improving thequality of qualitative characteristics of financial information and improvinghisquality as a result.

Keywords :

Legal audit, Legalauditor, Internal control, financial information.

المحتويات

قائمة العناوين

عنوان المحتوى
إهداء
شكروعرفان
ملخص
قائمة العناوين
قائمة الجداول
قائمة الأشكال
قائمةالملاحق
مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
تمهيد
المبحث الأول: ماهية المراجعة القانونية
المبحث الثاني: دور المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية
المبحث الثالث: الدراسات السابقة
خلاصة
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
تمهيد
المبحث الأول: الاطار المنهجي للدراسة
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الداراسة
خلاصة
خاتمة
قائمة المصادر والمراجع
الفهرس

قائمة الجداول

الرقم	عناوين الجداول	الصفحة
01	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	38
02	مجالات الإجابة على الاستبيان وأوزانه	39
03	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	40
04	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	41
05	توزيع العينة حسب متغير الخبرة	42
06	توزيع العينة حسب الوضيفة	42
07	معايير تحديد الاتجاه	43
08	دور المراجعة القانونية في تحسين جودة الرقابة الداخلية	44
09	دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المالية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية	46

قائمة الأشكال

الرقم	عناوين الأشكال	الصفحة
01	دور تقرير مراجع الحسابات في مصداقية المعلومات المحاسبية	29
02	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	38
03	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	40
04	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	41
05	توزيع العينة حسب متغير الخبرة	42
06	توزيع العينة حسب الوظيفة	43

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق 01	استمارة استبيان
الملحق 02	مخرجات نظام SPSS

مقدمة

مقدمة

ازدادت أهمية القوائم المالية بزيادة ممارسة الأعمال الاقتصادية المختلفة باعتبارها الوسيلة الوحيدة للإفصاح على نتائج الأعمال، حيث يعتمد عليها متخذو القرار في تسيير مختلف الأعمال مما زاد حرصهم على ضرورة مصداقية تلك المعلومات الموجودة داخل هذه القوائم وكذا جودتها وهذا ما أدى بهم إلى فرض الرقابة على هذه القوائم من خلال تفعيل مهنة المراجعة القانونية وتطبيق السياسات والقوانين وجميع الإجراءات المعمول بها وذلك قصد إعداد تقارير مالية سليمة وفعالة.

ولكي تتمتع القوائم المالية بالمصداقية والصحة يجب أن تفرض عليها أدوات رقابية فعالة وهذا ما توفره مختلف عمليات المراجعة القانونية التي تمثل الضمان الأكبر عن صحة ومصداقية القوائم المالية وهذا راجع كون المراجع (المدقق)القانوني يتمتع بقسط كبير من الاستقلالية والحياد في الرأي باعتباره وسيط بين مستخدم المعلومات المالية والمؤسسة ويقدم تقرير حول وضعية المؤسسة وكذلك يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات إن وجدت وذلك عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة محل المراجعة وتظهر الحاجة إلى المراجعة القانونية في ظل ضعف الأجهزة الرقابية داخل المؤسسات.

وبغية الإلمام بالموضوع والخوض فيه سنحاول من خلال المذكرة الإجابة عن التساؤل التالي :

ما هو تأثير المراجعة القانونية على جودة القوائم المالية ؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

_ماهي محددات جودة المعلومة المالية ؟

_كيف تأثر المراجعة القانونية على محددات جودة المعلومة المالية ؟

الفرضيات:

و للإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية اقترحنا الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تساهم المراجعة القانونية في تحسين جودة الرقابة الداخلية.

الفرضية الثانية: تعمل الرقابة الداخلية على تحسين جودة المعلومة المالية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية.

منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات، نعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث مع الإعتماد على المنهج التحليلي في تفسير تلك المعلومات وتحليلها وإستخلاص

النتائج منها هذا في الجانب النظري، أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية والتي كانت على شكل استمارة استبيان تم إعدادها وتصميمها وتوزيعها لغرض الدراسة، فقد تم تفريغ وتحليل نتائج الاستبيان من خلال المنهج التحليلي لتفسير البيانات بشكل جيد.

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى:

_إبراز أهمية المراجعة القانونية والدور الذي يقوم به المراجع القانوني في النهوض بجودة القوائم المالية .

_توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة القانونية في تقويم نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة من خلال الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة القانونية في ضمان صحة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية في المؤسسة وأهمية ذلك بالنسبة للأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل في دوافع ذاتية وأخرى موضوعية:

دوافع ذاتية: وتتمثل في

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص.
- الرغبة في اكتساب معارف وخبرة ميدانية في مجال التدقيق .

دوافع موضوعية: وتتمثل في

- حاجة المؤسسات إلى هذا النوع من المراجعة قصد تحقيق النجاعة والفعالية.
- محاولة تشخيص الواقع النظري والعملي لعملية المراجعة القانونية.

صعوبات الدراسة:

تمثلت بالدرجة الأولى في صعوبة الحصول على بيانات الدراسة لعدم وجود مؤسسة لتزويدنا بالمعطيات المطلوبة مما دفعنا للقيام بإعداد استبانة والذي ساهم في التأخر في إنجاز الدراسة الميدانية، وكذلك قلة المراجع بالنسبة لعنصر المراجعة القانونية.

هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية وعلى الأسئلة الفرعية ولإثبات صحة الفرضيات قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى" الإطار النظري للدراسة"، وجاءت ضمنه ثلاثة مباحث المبحث الأول ماهية المراجعة القانونية والمبحث الثاني دور المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية أما المبحث الثالث فقد تضمن الدراسات السابقة، وبالنسبة للفصل التطبيقي فهو تحت عنوان " الدراسة الميدانية عرض وتحليل الاستبيان" يعتبر هذا الفصل كمحاولة لدراسة وتحليل آراء أهل الاختصاص من المهنيين حيث تطرقنا خلال هذا الفصل إلى مبحثين المبحث الأول الإطار المنهجي للدراسة والمبحث الثاني نتائج الدراسة الميدانية؛

وفي الأخير خاتمة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

أصبح لزاما على أعضاء مجالس إدارة الشركات العامة في مختلف المجالات وأعضاء جهازها الإداري الانتباه والحرص المتزايد على ضبط نشاطاتها، بسبب التطور المتزايد في العمليات المالية في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة، بحيث تفرض على المحاسبين معايير وضوابط أكثر دقة لنتائج حسن إدارتهم لهذه المؤسسة، لهذا أوجب على المؤسسة تبني و ظيفة المراجعة وتظهر أهميتها من خلال المهام الموكلة لمراجع الحسابات والدور الذي يلعبه هذا الأخير بإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية الحسابات، وبالنظر لأهمية هذه المهنة لجأت التشريعات لوضع مجموعة من القيود والمعايير التي تضبط ممارسة هذه المهنة من قبل مراجع الحسابات و وضحت المهام التي يقوم بها، وأن تكون تحت مسؤوليته الشخصية.

سنتناول ما سبق بشكل أكثر تفصيلا وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري للمراجعة القانونية وسنتناول أهم التعريفات للمراجعة، كما سيتم التطرق إلى أهم المعايير التي تنظم وتدعم استقلالية المراجعة القانونية وممارستها المهنية وتدعم الأهداف المرجوة منها، إضافة للخصائص النوعية للمعلومة المالية، وفي الأخير إجراءات المراجعة القانونية للقوائم المالية.

- ✓ مدخل للمراجعة القانونية
- ✓ معايير المراجعة
- ✓ الخصائص النوعية للمعلومة المالية
- ✓ إجراءات المراجعة القانونية للقوائم المالية

المبحث الأول: ماهية المراجعة القانونية

تعتبر المراجعة أمرا حتميا تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، ويحتم القانون القيام بها حيث تلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية، كما تعتبر معايير المراجعة مقاييس التي يستطيع المراجع في ضوئها أن يقيم العمل الذي قام به، وأن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي إلتزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والمراجعة، وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة.

المطلب الأول: المفهوم العام للمراجعة

تم تعريف المراجعة من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات والمجالس المهنية، فمنها ما تم صياغته لتناسب موقفا معينا أو إجراء معينا لتحدد الأغراض الخاصة والمسؤوليات المتعلقة بالمراجعة في هذا الموقف أو ذلك الإجراء، ومنها ما تم صياغته لتناول المراجعة بشكلها العام، تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة نذكر منها ما يلي:

عرفها الدكتور أمين السيد أحمد لطفي على أنها:"عملية منهجية منظمة للجمع و التقييم الموضوعي لأدلة الإثبات الخاصة بمزاعم مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية، وتحديد مدى تماشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة"[1].

كما عرفتها الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنها: " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعينة"[2].

و من التعاريف التي قدمت للمراجعة القانونية أيضا ما ذكره اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين كما يلي: "هدف مراجعة القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة[3]".

استنادا إلى ما تم سرده في التعريفات السابقة، نلاحظ بأن هذه التعريفات ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي[4]:

الفحص: ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

التحقق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

---

[1] د.أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، القاهرة ،2005، ص 03

[2] محمد التهامي طواهر وآخرون، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص9

[3] شريفي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، نوقشت في 12-01-2013، جامعة سطيف،2011-2012، ص ص9-10

[4] نفس المرجع السابق، ص11-12

فالتقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعينة سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة في المراجعة وثمرتها.

ومن خلال ما تم تقديمه يمكن القول أن المراجعة هي عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية، من قبل شخص مؤهل ومستقل لإعطاء رأيه عن مدى صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية."

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة القانونية

ما يلاحظ على مهنة المراجعة القانونية في الجزائر اتسمت بنوع من اللاتنظيم وعدم الاهتمام وهذا راجع إلى عدم صدور قوانين تشريعية منظمة للمهنة منذ سنة 1991 من خلال القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إلى غاية 2010 من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي أصدره المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 من أجل تفسير وشرح محتوى هذا القانون وتدعيمه[1].

يمكن القول أن المراجعة القانونية يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيآت، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطاتها[2].

تمارس المراجعة القانونية من طرف شخص يطلق عليه محافظ أو مندوب الحسابات حيث تعرفه المادة 27 من قانون 08/91 كالآتي: (مندوب الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصفة انتظامية على حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات الأموال وكذا الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات)، وتمارس هذه المهنة في مكاتب فردية أو على شكل مجموعة أشخاص ويعتبر هذا الشكل هو الغالب في السنوات الأخيرة وذلك لما في هذا التجمع من فوائد ومزايا كبيرة ترجع لتعدد الخبرات الاختصاصات[3].

---

[1] مقدم عبيرات و رشيدة خالدي، مداخلة بعنوان، **حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة –الجزائر_ 25-26 نوفمبر 2013 ص 176.

[2] شريفي عمر، نفس المرجع السابق، ص27 .

[3] غوالي محمد البشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وظغوط المحيط**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، سنة2010 -2011،ص 223.

المطلب الثالث: معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها، كما يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954م، ضمن كتاب بعنوان –معايير المراجعة المتعارف عليها– وقد تضمن هذا الكتاب على معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية و هي[1]:

- ✓ **معايير عامة:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.
- ✓ **معايير العمل الميداني:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ مهنة المراجعة.
- ✓ **معايير إعداد التقرير:** وهي عبارة عن مجموعة التقارير المتعلقة بإعداد التقرير و شروط ذلك التقرير.

الفرع الأول: المعايير العامة

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، وتتكون من ثلاثة معايير كالتالي[2]:

1– معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية

بات من الأجدر على المراجع أن يكون في مستوى مهمة المراجعة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العلمية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفء بهذه المهمة، و حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة يشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات الآتي:

1.1– من ناحية التأهيل العلمي

أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

2.1– من ناحية التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية

أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه (10) عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي، العملي والكفاءة المهنية.

---

[1] محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، الجزائر ،1999، ص136.

[2] محمد التهامي طواهر وآخرون، نفس المرجع السابق، 2003، ص ص39–42.

2- معيار الاستقلال

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع، لذا ينبغى توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع:

1.2-عدم وجود مصالح مادية للمراجعة

ينبغي على المراجع أن لا يكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها و أن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

2.2-وجود استقلال ذاتي

يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغي من المراجعة.

في ظل توافر النقطتين السابقتين يمكن أن تحدد الأبعاد الدالة على استقلال المراجع:

أ) **الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:** يستطيع المراجع في ظل هذا البند تحديد برنامج المراجعة وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها و كذا الجوانب و الأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل، مما لا شك فيه أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المراجع في برنامجه.

ب) **الاستقلال في مجال الفحص:** يعتبر المراجع مستقلا وحرا في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات، إذ يستطيع المراجع في هذا الإطار فحص جميع البيانات، المستندات، السجلات ومسار عملية التجهيز للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.

ت) **الاستقلال في إعداد التقرير:** يعتبر المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص و التحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية، مع إظهار فيه كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية، إذ ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو استبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه.

3- معيار العناية المهنية

يقصد بهذا المعيار بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أداء المراجع لعملية المراجعة وفي إعداده للتقرير، وهناك من بعض الكتاب والمختصين من يطلق على هذا المعيار بالحذر المهني المعقول، وعلى العموم فمتطلبات هذا المعيار تتمثل فيما يلي[1]:

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه وبطريقة كافية وملائمة، عند قيامه بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من إدارة المنشأة أو الشركة محل المراجعة، كما يجب عليه أن يتحقق من جميع بنود الميزانية وحسابات النتائج ومختلف القوائم المالية.
- يجب أن يستدل مراجع الحسابات الخارجي في تحديد مستوى العناية المهنية المناسبة بالدراسة والفهم لمسؤولياته القانونية والمهنية.
- تتطلب العناية المهنية من المراجع الخارجي الحصول على مختلف أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية الفحص والملاحظة ومختلف الإجراءات، من أجل توفير أساس ملائم لإبداء الرأي حول مختلف القوائم المالية، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكم والنوع.

للإشارة تبقى العناية المهنية مستمرة لتشمل جميع مراحل المراجعة وصولا إلى إعداد التقرير، حيث تعتبر المعايير العامة من أهم المعايير العشرة للمراجعة، إذ أن عدم توفر أحد تلك المعايير يجعل باقي المعايير بدون معنى وغير موضوعية، فإذا قام بالمراجعة شخص غير مؤهل علميا ومهنيا بشكل ملائم، أو غير مستقل أو لم يبذل العناية المهنية الملائمة فإنه لن يكون هناك معنى لعملية المراجعة مع توافر باقي المعايير، ولا تحقق المراجعة الأهداف المرجوة منها.

- ✓ أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني نظرا لأنها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة وليس بالجانب التنظيمي، والمرتبط بالمعايير العامة للمراجعة.

تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي[2]:

1. معيار التخطيط والإشراف:

يقصد بهذا المعيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الجاد على أعمال المساعدين، إذ يتطلب هذا من مراجع الحسابات ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب كذلك التخصيص السليم للوظائف الفنية و

[1] اشيتوي ادريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، لبنان، 1996، ص 88.

[2] اشتيوي ادريس عبد السلام، مرجع سابق، ص 87.

الإدارية لمكتب المراجع، والقادرة على إنجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يكسب الثقة مع حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم للمهام الموكلة إليهم حسب الخطة المرسومة.

يتطلب توجيه وتخطيط مهمة المراجعة من مراجع الحسابات أن يأخذ صورة شاملة على المنشأة، كي تمكنه من توجيه مهمته على أساس الأنظمة المختلفة في المنشأة، من هذه الوجهة وكهدف أولي فان مراجع الحسابات يمكن أن يأخذ صورة أولية عن الحسابات وكذلك البرمجة الأولية لوسائل الرقابة و التخطيط التي سيعتمدها في مهمته اللاحقة والتي تتيح له مايلي:

- تحديد مجال الفحص والرقابة على أساس من درجة الثقة.
- تنظيم تنفيذ المهمة الموكلة له من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة مع أكبر قدر من الفعالية واحترام المدة المتفق عليها.

يفترض أن يوفر التخطيط السديد لتنفيذ مهمة المراجعة تنظيما ملائما لمكتب المراجع والتنسيق بين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، وكلما زاد عدد الأفراد القائمين على مهمة المراجعة كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات، كما يجب أن تجري كل أعمال المراجعة بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه سلطة الشريك ومسؤوليته، وتبقى المسؤولية على عاتق صاحب المكتب الفردي في ضمان القدر الكافي واللازم من المراجعة للعمل الذي يقوم به شخص سواه تحت إدارته، كما أنه على مراجع الحسابات توقيع جميع الرسائل أو التقارير التي تعتبر تعبيرا عن رأيه أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته القانونية.

2. معيار دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية:

يحتوي نظام الرقابة الداخلية على مجمل الطرق والأساليب التي تتبناها إدارة المنشأة بما في ذلك مجلس إدارتها ومسيريها و موظفيها، لتوفر لها تأكيدا معقولا بتحقيق أهداف المنشأة التالية[1]:

- حماية أصول المنشأة، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.
- فاعليته وكفاءة الأحداث والعمليات أو الظروف التي تتأثر بها المنشأة بما في ذلك استخدام الموارد بكفاءة وبشكل ملائم وزيادة الإنتاجية.
- التقيد بالأنظمة، التعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وبطريقة منظمة.

ينبغي على مراجع الحسابات تحديد مدى صلاحية وملائمة نظام الرقابة كأساس لتحديد مدى الفحوص والاختبارات التي ستحدد مجال تطبيق إجراءات المراجعة، فإضافة إلى كون ضعف أو قوة هذا النظام يحدد طبيعة أدلة المراجعة، فإنه يحدد العمق المطلوب في فحص هذه الأدلة والتوقيت الملائم لإجراءات المراجعة ودرجة التركيز النسبي على الإجراءات.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 13.

ويفترض في مراجع الحسابات أن يواصل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع الإلمام بالإجراءات والأساليب التي تستخدمها المنشأة، وينبغي أن يركز الفحص على مختلف عناصر النظام لمعرفة عناصر الخلل وعدم الملائمة.

ويتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال ثلاث خطوات أساسية وهي:

- أخذ صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المنشأة عن طريق المتابعة والملاحظة، ويتم هذا عادة باستخدام قائمة الاستقصاء (الإستبيان) النموذجية التي تحدد الكيفية التي يعمل بها نظام الرقابة الداخلية، كما يستخدم المراجع عدة طرق أخرى لجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية كالتقرير أو خرائط التدفق.
- مقارنة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة في نظام الرقابة الداخلية بالنماذج المثلى لتلك الإجراءات لتحديد مدى ملائمة ودقة هذه الإجراءات المستخدمة مع الأخذ بعين الإعتبار الظروف الواقعية للمنشأة.
- الوصول إلى تحديد طريقة العمل الفعلية لنظام الرقابة الداخلية والمطبقة في الواقع، ونتيجة لعدم إلمام بعض العاملين بالإجراءات المطلوبة لعمل النظام قد يؤدي هذا إلى عدم تطبيق ما نص عليه الجانب النظري لنظام الرقابة الداخلية في الواقع أي في نشاط المنشأة الحقيقي.

إن مختلف الإجراءات و الإختبارات التي يقوم بها المراجع في إطار دراسة مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية قد تؤدي إلى إظهار اختلاف عن الحالة الأولية التي يوصف بها هذا النظام، وهذا بدوره يقتضي من المراجع تعديل برنامج المراجعة وتفتيحه، وقد يؤدي هذا التعديل والتفتيح إلى توسيع مجال اختبارات المراجعة والتغيير في الأهمية والتركيز النسبيين بين مراحل المراجعة، كما يمكن أن تؤدي إلى تغيير أو تعديل توقيت إجراءات المراجعة.

3. معيار أدلة وقرائن الإثبات

أثناء عملية المراجعة يصل المراجع إلى نقطة يكون قد حصل عندها على قدر كاف من أدلة الإثبات تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، والذي يحدد هذه النقطة هو التقدير المهني للمراجع آخذا في اعتباره الظروف المحيطة بعملية المراجعة.

إذا فأدلة المراجعة الكافية طبقا لهذا المعيار هي التي "تمثل أساسا معقولا للمراجع لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية"[1].

ويمثل دليل المراجعة أحد الأسس الهامة لعملية المراجعة، كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، وكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة المراجعة توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام و تقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.

ويتم الحصول على أدلة المراجعة عن طريق الفحص المستندي، والمراجعة الحسابية، والملاحظات، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة والانتقادات.

[1] وليم توماس وأمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة_مصر،2006، ص54.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

إن تقرير المراجعة يعتبر الخلاصة النهائية لعملية المراجعة، فهو يحتوي على المعلومات المبلغة من المراجع لمعظم مستخدمي القوائم المالية، ولذلك فإنه يجب أن يحتوي على كافة المعلومات اللازمة بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضا أن يكون واضحا ومختصرا.

وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة، وفيما يلي شرح لتلك المعايير:

1_إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

وفقا لهذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدّت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمرًا لازمًا لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية، مثل طرق تقييم الاستثمارات والمخزونات وما شابه ذلك. وبطبيعة الحال إذا لم تتوفر لمراجع الحسابات المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه هذا، فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة ويبدي تحفظات معينة في تقريره.

والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولًا عامًا تعرف بأنها " تلك المفاهيم والسياسات والمعايير والأساليب الفنية والإجراءات العملية التي تلقى قبولًا عامًا من الغالبية العظمى من المحاسبين والمراجعين [1]".

كما عرفها آخر بأنها " إطار عام يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، وهي تعميمات ومرشدات توجيهية عامة، تتصف بالشمول والملائمة، كما أنها قابلة للاستخدام[2]".

فعلى المراجع أن يحرص في جميع الأحوال على استخدام هذه المبادئ كمرشد أساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه، ولا يلجأ إلى معاييره الشخصية في هذا المجال، وهذه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا تعتبر بمثابة معايير موحدة، يستخدمها جميع المراجعين لضمان مستوى عام من الكفاءة في الممارسة المهنية.

ووفقا لهذا المعيار فإنه يمكن تصنيف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المتعلقة بإعداد تقرير مراجع الحسابات إلى ثلاثة مجموعات هي:

المجموعة الأولى: المبادئ المتعلقة بالملاحظة، وتشمل الآتي:

- مبدأ الاستمرارية.
- مبدأ الدورة المحاسبية.
- مبدأ استقلال الدورات.

[1] أمال بن يخلف، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2002، ص68.

[2] حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبية والمراجعة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الأردن،2007، ص51.

- مبدأ الوحدة المحاسبية.
- مبدأ الصدق.

المجموعة الثانية: المبادئ المتعلقة بالقياس، وتشمل الآتي:

- مبدأ ثبات وحدة النقد.
- مبدأ وحدة القياس.
- مبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ الحيطة والحذر.

المجموعة الثالثة: مبادئ محاسبية أخرى، وتشمل الآتي:

- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية.
- مبدأ صراحة البراهين.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ الإفصاح.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

2_ الثبات:

إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكيد على أن التغيرات في القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة، ولم تنشأ من تغير المبادئ المحاسبية.

ويهدف معيار الثبات إلى[1]:

- ❖ التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية.
- ❖ لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات، فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلي[2]:

- التغيرات المحاسبية.
- وجود خطأ في القوائم المالية السابقة.

[1] وليم توماس و أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص55.

[2] وليد زكريا صيام، **أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات**، مجلة المدقق، العدد(43)، حزيران 2000، ص3.

- التغير في تبويب القوائم المالية.
- وجود عمليات أو أحداث تختلف اختلافًا جوهريًا عن تلك التي تمت المحاسبة عنها في القوائم المالية التي سبق إصدارها.

3_ كفاية الإفصاح الإعلامي:

يقصد بكفاية الإفصاح الإعلامي بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كافي، وأنه القادر على عكس قراءة واضحة وصحيحة ودقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات، وتلك التي ستتعامل معها خلال السنوات القادمة[1].

فالقوائم المالية تقدم معلومات إلى مستخدميها تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية ولذا يتعين أن تكون هذه المعلومات كاملة، ومناسبة للقرار، وواضحة يسهل فهمها. فإذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية، فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره وأن يقيد رأيه، ومفهوم كفاية الإفصاح لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التي تقدم وإنما يشتمل أيضا على كيفية تقديمها ويمكن تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية من خلال ثلاثة مقاييس، كما حددتها الفقرة رقم14 من معايير المراجعة الدولي رقم23 وهي[2]:

- ❖ الإفصاح عن الظروف الأساسية التي تثير الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط في المستقبل القريب.
- ❖ أن يكون الإفصاح صريحا في التنبيه إلى احتمال عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق قيم أصولها، والوفاء بالتزاماتها من خلال أعمالها العادية.
- ❖ الإشارة إلى أن القوائم المالية لا تتضمن أية تسويات قد تكون ضرورية في حالة ما إذا كانت المؤسسة غير قادرة على الاستمرار في النشاط، والتي تتعلق بتقييم وتبويب كل من الأصول والالتزامات.

4_ إبداء الرأي في القوائم المالية:

نص هذا المعيار والذي يعد الرابع من معايير إعداد التقرير على ما يلي :

"يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر في التقرير الأسباب وراء ذلك، وعندما يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد فيه على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته[3]".

---

[1] محمد البشير، **الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية**، مجلة المدقق، العدد(51)،2002، ص13.

[2] جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الإسكندرية_مصر، 2003/2002، ص182.

[3] ألفين أريتر، جيمس لوبك، **المراجعة_مدخل متكامل**، ترجمة محمد الديسيطي، الرياض_ المملكة العربية السعودية، 2002، ص15.

فالمراجع يصدر في العادة تقريرًا خاليًا من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية، وفي بعض الأحيان قد يصدر تقريرًا سالبًا يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة كلًا من المركز المالي ونتائج الأعمال، وفي أحيان أخرى قد يتحفظ المراجع في تقريره.

المبحث الثاني: دور المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية

لكي تكون المعلومة المالية ذات فائدة لمستخدمي تلك المعلومة في ترشيد القرارات،يجب أن تتصف بخصائص معينة إلى وجود مقاييس ومعايير تجعل المعلومة المالية مفيدة لمستخدميها ، وتعتبر المراجعة القانونية هي المسؤولة فيما إذا كانت هذه المعلومات تستوفي الخصائص والشروط اللازمة كي يتم الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات وذلك عبر جملة من المراحل والمعايير يتم تقيد بيها خلال تنفيد برنامج المراجعة القانونية .

المطلب الأول: القوائم المالية كآلية للإفصاح عن المعلومة المالية

تعتبر المعلومة المالية المترجمة في شكل قوائم وتقارير مالية تعكس ما وقع في المنشآت الإقتصادية من أحداث إقتصادية ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية و الأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية :

يلعب مفهوم الإفصاح دورا هاما ومركزيا سواء في النظرية المحاسبية ،أوفي الممارسات المحاسبية، حيث اختلفت الكثير من الجهات كالجمعيات المهنية المحاسبية وإدارة البورصات العالمية كذا مستخدمو القوائم وتقارير المالية في تحديد مفهوم محدد لذا توجد الكثير من المفاهيم المرتبطة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية فقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الإفصاح كما يلي:

"الإفصاح المحاسبي المناسب هو إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تظليل [1]".

الإفصاح وفق تعريف koller "هو تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق بالقوائم المالية، أو يتضمنها تقرير المراجع، ويظهر في شكل معلومة أساسية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم أو التقارير[2]".

ويرى(السيد) أن مفهوم الإفصاح هو "عرض المعلومات الهامة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية من خلال مجموعة من تقارير المالية والقوائم لمساعدة القارئ الواعي على اتخاذ قرارات رشيدة ويتم عرض تلك المعلومات إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة بها أو القوائم الإضافية، وتتضمن القوائم المالية في ظل الإصدارات المحاسبية الجارية: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة تدفقات النقدية بالإضافة إلى قائمة الأرباح المحتجزة أو قائمة التغيرات في حقوق المساهمين[3].

---

[1] صديقي مسعود وصديقي فؤاد، **انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-2013/05/06، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر،ص3.

[2] بن فرج زوينة، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق** ، مذكرة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ،جامعة فرحات عباس سطيف ،الجزائر 2014،ص 138.

[3] المواد 26-27-28-29، القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، ص5.

ومنه يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي هو العلانية والنشر لبيان معلومات تساعد على تفهم القوائم المالية وما تحتويه من أرقام معالجات والذي ويستقى الإفصاح من مخرجات النظام المحاسبي والمراجعة وذلك كون الإفصاح ذو طبيعة محاسبية، أي الإفصاح المحاسبي،وهذا ما أدى إلى اختلاف وجهات النظر حول مفهوم موحد حول المعلومات الواجب توفرها في البيانات المالية المنشورة وهذا راجع إلى اختلاف مصالح بين الأطراف ذات العلاقة بالوحدة المحاسبية .

الفرع الثاني: القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية[1]. وبالتالي تزودهم القوائم المالية بمعلومات ضرورية تتصف بالثقة والوقتية (الوقت المناسب) والملائمة لأغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة[2].

1-تعريف قوائم المالية

"هي تلك الكشوف التي تعرض الوضعية المالية للكيان و نجاعته و على تغير الذي يطرأ على حالته المالية ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه .

ويجب أن تعد من قبل المسيرين في أجل أقصاه 4 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة كما يجب أن تعرض بالعملة الوطنية[3].

يجب أن تظهر المعلومات على مستوى القوائم المالية كما يلي :

-تسمية شركة ، الإسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية .

-طبيعة الكشوف المالية، (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو الحسابات مركبة).

-تاريخ إقفال الحسابات .

- العملة التي تقدم بها وكذلك معلومات اخرى .

-عنوان مقر الشركة ،الشكل القانوني ، مكان نشاط والبلد الذي سجلت فيه الأنشطة الرسمية .

-تسمية الشركة الام الذي يلحق يه الكيان عند الاقتضاء ومعدل المستخدمين فيها خلال الفترة.

كما عرفت بأنها "الإفصاح عن المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة ،في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم المالية[4]"ومنه يمكن القول أن القوائم المالية هي المنتج النهائي للمعلومات المالية ،وذلك من خلال ترجمة كل العمليات التي قامت بها المنشأة خلال فترة مالية معينة بحيث تخضع إلى مبادئ وقوانين متعارف عليها محاسبيا تضبط عملية إعدادها وإفصاح عن المعلومات الموجودة داخلها .

---

[1] كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار**، الاسكندرية-القاهرة ، 2006، ص 13.

[2] رضوان العناتي وآخرون، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2011، ص 303.

[3] القانون 07-11،الجريدة الرسمية ، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[4] حسين يوسف القاضي، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، دار الثقافة ، عمان، 2012، ص 84.

2-مستخدمو القوائم المالية

تعتمد العديد من الفئات في استخدام المعلومات المحاسبية للوفاء ببعض احتياجاتها المختلفة من المعلومات اللازمة ومن ثم فإنهم يركزون اهتمامهم نحو المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، ومن الأطراف المستخدمة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية نجد[1]:

_الإدارة: هي التي اتخذت قرارات وجهزت للموازنات المالية ووضعت خطط العمل وأصحاب والملاك يريدون أن يعرفوا أداء الإدارة خلال السنة .

-المستثمرون: أن الراغبين في شراء الشركات يفكرون قبل الشراء في معرفة وضع الشركة المالي هل هو وضع ثابت أو متذبذب قبل أن يقوموا بشراء حيث أن استثمارهم في الشركات ضعيفة هي مخاطر مالية، هؤلاء يتوجب عليهم فهم القوائم المالية قبل الشراء الأسهم من الدلال حيث أن دلال سوف يستعمل مصطلحات سوف تربك المستثمر الجديد الذي لا يعي هذه القوائم و لايفهمها لذلك يتوجب عليه قراءة القوائم المالية وفهم ما تعنيه قبل أن لقي نقوده في الشراء.

-الدائنين: تعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل و الائتمان قصير الأجل ، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، والنسب المتعلقة بمعدلات دوران المخزون لتأكد من استمرارية المؤسسة و كفاءتها و ربحيتها.

-الحكومة بأجهزتها المختلفة: تعتبر المؤسسات بالنسبة للحكومة من الدعائم الرئيسية التي تستند إليها في تمويل خطتها من خلال ضرائب وتحقيق الأهداف الاجتماعية كشغل وتقليل من نسب البطالة والفقر، لذلك فالحكومة تحتاج إلى معلومات تساعد في التأكد من مدى إلتزام المؤسسة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى المعلومات تساعد في تقدير الضرائب ومدى المساهمة العامة للمؤسسة في الاقتصاد الوطني[2].

-العملاء: ويعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات لذلك فهم معنيون باستمرار المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات [3].

---

[1] القانون 10-3، عرض الكشوف المالية،**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 19، المؤرخ في 28 ربيع الأول الموافق ل25 مارس 2009، ص ص 22-23

[2] Mr, Mohammed Bisharah, Understanding the Financial Statement , www,infotechaccountantscom , php ,BB2 /index . php p1

[3] -جمال الجعارات ،**معايير التقارير المالية الدولية** ، دار اثراء للنشر والتوزيع ، عمان- الأردن،2007، ص 43 .

3-عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF :

حسب ما حددته المادة 25 من القانون 07\11المتعلق بالنظام المحاسبي المالي على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنوية ، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية عدا الوحدات الصغيرة على[1] :

- الميزانية
- جدول حسابات النتائج
- جدول سيولة الخزينة
- جدول تغيرات في أموال الخاصة

ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة في الميزانية وحساب النتائج.

الفرع الثالث: متطلبات الإفصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي:

1. **الميزانية:** تعتبر الميزانية المرآة العاكسة لوضع المؤسسة في وقت معين ، فهي تبين ما لدى المؤسسة من ممتلكات وما عليها من إلتزامات ولهذا تسمى أيضا قائمة المركز المالي ، وحسب ما جاءفي SCF يجب أن تكون الميزانية منفصلة ، (عناصر أصول وعناصر الخصوم) كما يفترض تقديم الميزانية من خلال التمييز بين العناصر الجارية والعناصر الغير جارية وهي تتكون من :

1-1الأصول : هي كل أشياء ذات القيمة المملوكة للمؤسسة تضمن تحقيق منافع مستقبلة وهي تتفرع إلى:

-أصول غير المتداولة (غ جارية): وهي الأصول التي تتجاوز مدة استغلالها عن سنة وتشمل القيم الثابتة المعنوية (شهر محل ، قيم معنوية أخرى.....) .

والقيم الثابتة المادية (أرضي ،المباني ،معدات والأدوات....) قيم مثابة مادية أخرى ،قيم ثابتة لتنازل (قيم الثابتة الجارية) .

أصول المالية وتشمل (السندات المعاد تقييمها ،سندات المساهمة ....) .

-أصول المتداولة (الجارية): وهي الأصول التي لا تتجاوز مدة استغلالها السنة وتتمثل في المخزونات والحسابات الجارية و زبائن

1-2الخصوم: هي إلتزام راهن للمؤسسة مترتب عن أحداث وقعت سابقا، والذي انقضائه يحول المؤسسة من خلال خروج موارد تمثل منافع اقتصادية .

الأموال الخاصة (حقوق الملكية): هي الحق المتبقي للمؤسسة بعد طرح الخصوم المستحقة وهي الفرق الناتج بين الأصول الجارية والغير الجارية والخصوم الجارية والغير الجارية.

[1] العدد 19، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، مرجع سابق، ص 23.

-الخصوم الغير المتداولة: وتتمثل في قروض الديون المالية الالتزامات االضريبة

-الخصوم المتداولة : ضرائب ديون ودائنون آخرون، حسابات الخزينة وما يعدلها)[1]

يجب على المؤسسة أن تفصح في الميزانية عن كل الأمور العامة وكذلك الإفصاح عن كل نوع من أنواع الحساب المدرجة في قائمة المركز المالي بالنسبة للأمور العامة التي يجب أن تفصح عنها المؤسسة تتعلق بالقيود على ملكية الأصول، الرهونات كتأمين مقابل الالتزامات، الالتزامات التعاقدية .

بالنسبة للإفصاح عن بنود المركز المالي: يجب على كل مؤسسة أن تعرض الأصول المتداولة والغير متداولة كفئات منفصلة في صلب قائمة الميزانية ، إلا إذا كان العرض حسب درجة السيولة مما يقدم معلومات أكثر ملاءمة (المؤسسات المالية) ، وعند قيام المؤسسة بعمليات بيع السلع أو تقديم خدمات (المؤسسات الاقتصادية) خلال دورة التشغيل، فيكون من الأفضل تبويب منفصل للأصول و الالتزامات كمتداولة وغير متداولة في صلب الميزانية [2].

2-جدول حساب النتائج (قائمة الدخل):

وهو بيان ملخص الأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة وهو يتضمن المعلومات التالية :

-تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية (هامش ، الاجمال ، القيمة المضافة ، الفائض اجمال عن الاستغلال)

- منتجاتالأنشطة العادية

-المنتوجات المالية وأعباء المالية

-أعباء المستخدمين

-الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة

-مخصصات الإهتلاكات و الخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية

-نتيجة أنشطة العادية

-العناصر الغير العادية (منتجات وأعباء)

نتيجة الصافية للفترة قبل توزيع

-النتيجة الصافية لكل سهم من الاسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة [3]

❖ **الإفصاحات الواجب مراعاتها في جدول حساب النتائج**

[1] جمعة حمدات ،**خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** ، عمان المملكة العربية الأردنية ،ص ص ،37-39 .

[2] سعيدي عبد الحليم ،**محاولة تقييم إفصاح القوائم الملية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بالوادي ،2014-2015 ،ص 215 .

[3] المادة 230-02،عرض الكشوف الملية،**الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية** ،العدد 19،مرجع سابق، ص ص24 ،25 .

-بالنسبة لتبويب المصروفات التشغيلية وغيرهما وفقا لنظام المحاسبي المالي بإحدى الطريقتين الأولى التصنيف حسب الطبيعة و الثانية التصنيف الوظيفي، حيث في ظل التصنيف حسب الطبيعة للمصاريف يتم تصيفنها حسب نوعان مثل الأجور المرتبات ، المواد الأولية المستخدمة ، واهتلاك الأصول الثابتة ، وفي ظل التصنيف الوظيفي يتم تصنيف التكاليف بحسب الغرض منها ، مثل التكاليف الصناعية المصروفات البيعية، المصروفات الإدارية والمصروفات التمويلية.[1]

3-جدول سيولة الخزينة (جدول التدفقات النقدية): ويقصد بها تلك القائمة التي تعرض المتحصلات النقدية (المقبوضات) .

والمدفوعات النقدية من ثلاثة أنشطة ، أنشطة التشغيل ،الاستثمار، أنشطة التمويل للمؤسسة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة.

-التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض) .

التدفقات الناشئة عن أنشطة الإستثمار (عمليات سحب أموال عن الإقتناء و تحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).

وتقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية (وهي المولدة للدخل وتلك التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو تمويلية وهي تعالج وفق طرقتين إما بطريقة المباشرة أو بطريقة غير المباشرة :

3-1الطريقة المباشرة وتتمثل :

تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن ، الموردون ، الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صافي .

-تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة .

3-2 الطريقة الغير مباشرة و تتمثل :

تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان .

أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات ، التغيرات الزبائن) .

التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة).

التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ...)وهذه تقدم على حدة .[2]

❖ **الإفصاحات الواجب مراعاتها عند إعداد قائمة التدفقات النقدية** : يجب الأخذ بعين الاعتبار تبويب فوائد مدفوعة والتوزيعات المحصلة كتدفقات نقدية من أنشطة التمويل ويتم الافصاح على البنود التالية[3]:

---

[1] سعيدي عبد الحليم، مرجع سابق، ص224 .

[2] ربيع بوصبيع العايش وآخرون ،**مداخلة بعنوان جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF دراسة حالة بشركة البناء للجنوب والجنوب الكبير (ورقلة)** ، الملتقى الوطني حول "واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر "كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي يومي 5و6 ماي ،2013، ص 8.

[3] سعيد عبد الحليم، مرجع سابق، ص 231.

-النقدية وما في حكمها المتاحة للاستخدام وغير المتاحة .

-تفاصيل عن عمليات غير نقدية المرتبطة بأنشطة التمويل والاستثمار .

-مقدار التسهيلات للقروض غير المسحوبة و المتاحة لأنشطة التشغيل في المستقبل وتسوية الارتباطات الرأس مالية.

-وفقا للمعايير المحاسبة الدولية أو غيرها لا يوجد إلزام للشريكات بالإفصاح عن تدفق النقدي للسهم إلا أنه يعتبر مؤشر جيد على أداء الشركة فيما يتعلق بقدرتها على التمويل الذاتي.

4-جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية) : وقد عرفه النظام المحاسبي المالي بأنه "يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليل لحركات التي أثرت في كل عنوان من عناوين المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة .

وأدنى المعلومات الممكن تقديمها في هذا الجدول تخص حركة المتعلقة بما يلي[1]:

-النتيجة الصافية للدورة

-تغير الطرق المحاسبية وتصحيحها الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في رأس المال .

-النواتج والأعباء الأخرى المستحقة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة.

-عمليات الرسملة (الزيادة، النقصان، التسديد).

-توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

❖ **الافصاحات الواجبة مراعاتها عن إعداد جدول تغيرات في الأموال الخاصة:**

-يجب اعتبار هذا الجدول كقائمة أساسية من قوائم التقرير المالي الذي يشمل بالإضافة إلى هذه القائمة على كل من قائمة الدخل والميزانية وتدفقات النقدية .

يجب إتباع مفهوم "كافة الموارد المالية " في الإفصاح عن تغيرات في المركز المالي بحيث يعكس الجدول التغيرات المالية الهامة في المركز المالي للوحدة المحاسبية .

-يجب أن يفصح الجدول عن الزيادة أو النقص في أي من رأس المال العامل أو النقدية الناتجة عن عملية التشغيل.

يجب أن يبدأ الجدول بقيمة صافي الدخل أو الخسائر من العمليات العادية ثم يضاف أو(يطرح) منها قيمة العناصر التي لا تستخدم أو التي ينتج عنها رأس مال عامل .[2]

-الايضاحات المتممة للقوائم المالية :وهي تشمل معلومات تخص النقاط الآتية إذ اكانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم عمليات الواردة في الكشوف المالية .

---

[1] العدد 250-1، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، مرجع سابق، ص ص26-27.

[2] سعيد عبد الحليم، مرجع سابق، ص 233.

-القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبية وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها تفسير وتبرير.

-مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة .

-المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركات الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرها (طبيعة العلاقات –نمط المعاملة)

المعلومات ذات طابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة وفية.[1]

المطلب الثاني:الخصائص النوعية للمعلومة المالية

الخصائص النوعية هي الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المالية ، وتجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية، والإطار المفاهيمي الذي نشر في عام 1989 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، قد قدم الخصائص الأربعة النوعية الرئيسية التالية [2]:

1-القابلية للفهم : يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة ، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية ، ومهما يكن، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها البيانات المالية اعتمادا على أنه من الصعب جدا فهمها من قبل بعض المستخدمين ، مادامت هذه المعلومات ملائمة لحاجت صانعي القرارات الاقتصادية[3] .

2-الملائمة : أي أن تكون المعلومات المالية ذات علاقة بالقرار ولها دورا في اتخاذه سواء كان يتعلق باتخاذ قرارات تنبؤية عن نتائج الأحداث السابقة الحالية والمستقبلية(القيمة التنبؤية) أو أنها تمثل تأكيدا أو تصحيحا لنتائج عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع ما كان متوقعا (القيمة الإسترجاعية للمعلومات) ولكي تكون المعلومات المالية ملائمة يجب أن تكون مؤثرة في القرار،أما إذا كانت غي مؤثرة فتعتبر هذه المعلومات غير ملائمة لهذا القرار[4].

3-الموثوقية : لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة ، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول[5] .

---

[1] العدد 19، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، مرجع سابق، ص 27

[2] Robert obert, **le nouveau cadre conceptuel de liasb revue française de comptabilité** ,N439 janvier 2011 , p28

[3] بن فرج زوينة، مرجع سابق، ص 49 .

[4] سعيد عبد الحليم، مرجع سابق، ص100 .

[5] هيني فان جربونتج ، **معايير التقارير المالية الدولية** (ترجمة طارق عبد العال حمادة)، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، مصر،2006، ص 43 .

4- القابلية للمقارنة: هي نوعية المعلومات التي تسمح للمستخدمين بتحديد أوجه التشابه والاختلاف بين سلسلتين من الظواهر الاقتصادية، الاتساق ومواصلة الطرق نشير إلى استخدام نفس طرق و الأساليب المحاسبية خلال نفس الفترة في الكيانات المختلفة أو من فترة إلى أخرى في كيان واحد كما أن القابلية للمقارنة تهدف إلى الاتساق ومواصلة الطرق لتوفير وسيلة تسير تحقيق هذا الهدف مثل قرارات المستخدمين المعنيين بالاختيار بين البدائل على سبيل المثال بيع أو الاحتفاظ بالاستثمار، أو الاستثمار في الكيان المصرح أو في آخر، معلومات حول الجهة المصرحة أكثر فائدة إذا كان يمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة متعلقة بكيانات أخرى ، بمعلومات مماثلة في نفس الكيان لفترة أخرى أو بتاريخ آخر[1].

المطلب الثالث: أثر المراجعة القانونية على جودة المعلومة المالية :

تعتبر المراجعة القانونية إجراء قانوني لابد منه من أجل تحيق الجودة في المعلومة المالية لذا تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة ،وسوف نتطرق إلى إجراءات التي التمثل هذه المراجعة.

1-التعريف بمحافظ الحسابات:

تعبر مهنة محافظ عن المراجعة القانونية التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيئات، حيث يعرف القانون رقم 10-01 محافظ الحسابات "على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2].

2-إجراءات المراجعة القانونية ودورها في تحسين جودة الرقابة الداخلية :

تبدأ مهمة المراجعة بمرحلة تمهيدية تتضمن تشخيص للمهمة والحصول على معرفة عامة حول المؤسسة والهدف من هذه المهمة هو السماح للمراجع بالحصول على نظرة عامة وفهم شامل وكافي من أجل توجيه مهمته وفقا لخصوصيات المؤسسة من خلال تحديد المخاطر العامة المرتبطة بخصوصيات المؤسسة وتكوين الملف الدائم للمهمة وكذا إعداد برنامج للمهمة .

2-1تقييم نظام الرقابة الداخلي :

تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يقوم المراجع في هذه المرحلة بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالشركة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها ،ويسمح له ذلك بتحديد مدى الإعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات ،وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت وذلك من خلال مايلي:

-إما عن طريق المذكرة الوصفية وهي عبارة مذكرة يقوم بها المراجع ،تحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلي بناء على مقبلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية في المؤسسة .

---

[1] بن فرج زوينة، مرجع سابق، ص49.

[2] القانون10-01 ،الجريدة **الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد42، المؤرخ في 2010/06/29،يتعلق بمهن خبير محاسب و محافظي و محاسب معتمد، 2010، ص22.

-وإما عن طريق استبيانات الرقابة الداخليةQCTإعداد مجموعة من الأسئلة المغلقة تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين لتلقي الإجابة عليها ،ثم يقوم المراجع بتحليلها ،حيث أن الإجابة بنعم تعني نقاط القوة ،بينما الإجابة بلا تعني نقاط ضعف ليصل في الأخير إلى استنتاج أو خلاصة يحدد فيها مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق وتعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداما لذى المراجعين، حيث يعتمد هذا الأخير على نتيجة تقييمه في زيادة أو تقليص إجراءات الرقابة التي يجريها على الحسابات والقوائم المالية كوحدة واحدة وهي المرحلة الثالثة من المهمة.

-خرائط التدفق وتساعد هذه الطريقة في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلي عن طريق استعمال رموز *مماثلة لتلك المستعملة في الإعلام الالي *

وتوجد الكثير من الطرق التي يمكن أن يستعملها في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلي .

ولتنفيذ برنامج المراجعة نميز حالتين ،وذلك علىالنحو التالي :

2-1-1 إذا كان نظام الرقابة الداخلية موثوقا فيه :يبين هذا على صحة الحسابات مع القيام ببرنامج عمل أدنى ليتأكد من عدم ارتكاب أخطاء .

2-1-2 إذا كان نظام الرقابة الداخلي غير موثوق فيه :هنا نجد إما نقاط ضعف يمكن تصحيحها من طرف المؤسسة قبل نهاية السنة أو نقاط ضعف لا يمكن تصحيحها قيل نهاية السنة يتطلب على المراجع هنا القيام بعمليات فحص جد واسعة وتفصيلية أما في حالة وجود نفاط ضعف لا يمكن تصحيحها ولا يمكن للمراجع القيام بعمليات الفحص في هذه الحالة يرفض المراجع الشهادة على الحسابات ويعلم المؤسسة بذلك[1].

2-2 مراجعة القوائم المالية :وبغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة،يجب على كل عناصر القوائم المالية أن تستجيب للمعايير المختلفة التي تضمن جودتها وتسمح بذلك للمراجع بالمصادقة عليها ،ونلخص هذه المعايير كالتالي[2]:

أ-الكمال (exhaustivité): أي أن تكون العمليات التي قامت المؤسسة بتنفيذها قد تم تسجيلها سواء كانت أعباء أو نواتج وذلك باحترام ما يلي :

-تسجيل العمليات عند حدوثها.

-تسجيل كل العمليات دون استثناء أية عملية .

-احترام استقلالية كل دورة .

ب-الوجود (existence): هو يعني أن كل نواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة وذلك بأن تكون لكل العملية مستندة خاص بها وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية كالمخزون والاستثمارات وأن كل العمليات ليست وهمية وأن عمليات الدورة فقط من تظهر .

[1] شريفي عمر، مرجع سابق، ص 98.

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 94.

ج-التقييم (évaluation): أي أن كل العمليات تظهر بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية ، لذا وجب من تحقق من صحة تقييمها وفق طرق واضحة وثابة من سنة لأخرى .

د- الملكية (propriété): يعبر هذا المعيار على إن عناصر الأصول التي تظهر بالميزانية مؤسسة ترجع ملكيتها فعلا للمؤسسة، ويعبر كذلك على أن عناصر الخصوم تعبر عن التزامات فعلية للمؤسسة .

هـ-التسجيل المحاسبي (comptabilisation): يسعى محافظ الحسابات من التحقق من سلامة تسجيل العمليات وتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، إذا يجب تسجيل الأعباء، والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العمليات في الدورة موضوع المراجعة .

ويقوم المراجع في هذه المرحلة بمراجعة عناصر القوائم المالية من خلال:

*التحقق من حسابات الأصول الثابتة

*التحقق من حسابات المخزونات .

*التحقق من حسابات الحقوق والديون . .

*التحقق من حسابات الأموال المملوكة .

*التحقق من حسابات النواتج والأعباء.

2-2-1إجراءات مراجعة القانونية لعناصر الميزانية :

حيث يتم مراجعة عناصر الميزانية من خلال النقاط التالية: التحقق من الأصول ، المخزونات ، والحقوق والديون والأموال المملوكة

أ) **التحقق من الأصول الثابتة :**

- ✓ **الكمال** :حيث يقوم هنا بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له، وذلك من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر مثل معدات وأدوات والقيام بالمراجعة المستندية و التأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة وتأكد من حساب حصة الإهتلاكات المقابلة للإستعمال العنصر وتسجيلها ، وتحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة له وعدم تحميله للمصاريف الأخرى .
- ✓ **الوجود**: أي التأكد الفعلي للأصول ثابتة وذلك من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل في الدفاتر المؤسسة .
- ✓ **الملكية**: أي أن الأصول المسجلة في القوائم المالية تكون فعلا ملكية للكيان وهذا عن طريق فواتير الشراء عقود ملكية المؤسسة الأصل موضوع المراجعة .

- ✓ **التقييم**: التقييم هنا هو أن يتحقق المراجع من أن التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن الشراء +المصارف المتكبدة على المؤسسة لقاء الحصول على التثبيت وكذلك تسجيل إهتلاك طيقا لطريقة محددة مع مراعاة طرق إهتلاك من سنة إلى أخرى وطرق التقييم الأصل
- ✓ **التسجيل المحاسبي**: يتحقق محافظ الحسابات من تطبيق أسس ومبادئ المحاسبة المعمول بها في التسجيل المحاسبي وأن كل الوثائق مكملة لهذه التسجيل موجودة ومرفقة معه .

ب) **المراجعة القانونية للمخزونات**: يشمل المخزون كل العناصر التي تمر مخزن المؤسسة وهي البضائع، والمواد الأولية، والمنتجات بكل أصنافها وعل محافظ الحسابات التأكد مما يلي[1]:

- ✓ **الكمال**: أي مفاده هذه النقطة أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون يتم تسجيله محاسبيا ولم يحذف أو ينسى أي المحاسب أي عملية .
- ✓ **الوجود**: يتأكد محافظ الحسابات من أن المخزون مسجل في الميزانية موجود فعلا في المخازن من خلال عمليات الجرد.
- ✓ **الملكية**: من خلال كل العمليات المتعلقة بالمخزون يتأكد محافظ الحسابات من أن هذا المخزون هو ملكية للكيان من خلال فواتير الشراء .
- ✓ **التقييم**: يجب على محافظ الحسابات التأكد من صحة التقنيات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزون من سنة لأخرى.
- ✓ **التسجيل المحاسبي**: يتحقق محافظ الحسابات من كل العمليات المتعلقة بالمخزون قد تم تسجيلها وفق البادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ج)ا **لحقوق والديون**: تمثل الحقوق إلتزامات الغير تجاه المؤسسة، نتيجة قيام المؤسسة بتدفقات مادية خارج من المؤسسة، أما أي إلتزامات فهي إلتزام على المؤسسة تجاه الغير نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة من القروض الطويلة أو القصيرة .

ما يخص هذا البند تتمثل عملية المراجعة القانونية في:

- ✓ **الكمال**: يقوم هنا محافظ الحسابات بتحقق من تسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات صحيحة ودقيقة.
- ✓ **الوجود** :أي التأكد بالوجود الفعلي وذلك من خلال مقارنة ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل لدى الغير.
- ✓ **الملكية**: أي أن هذه الحقوق والديون متعلقة حقا بالمؤسسة أي أن الحقوق حق لدى المؤسسة والديون إلزام على المؤسسة .

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص103.

- ✓ **التقييم**: إن المراجعة المستندية تقف عل التقييم السليم وصحيح لحقوق وديون المؤسسة
- ✓ **التسجيل المحاسبي**: يجب أن تكون بتأكد محافظ الحسابات من أن التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والديون ومعالجتها وفق المبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وذلك من خلال أدلة الإثبات الكافية لتبرر العملية المحاسبية والتسجيل .

د)التحقق من الأموال المملوكة: يقوم محافظ الحسابات من التأكد بتحقق من أسهم الشركاء ويقيمها بشكل سليم وتسجيلها بما يوافق مع المبادئ المحاسبية، ويمكن التحقق من الأموال المملوكة على النحو التالي[1]:

-التأكد من العقد الإبتدائي والقانوني المنظم للمؤسسة محل المراجعة وذلك بغرض معرفة رأسمال وأنواع الأسهم وحقوق المساهمين من ناحية الربح أو استرجاع رأسمال .

-الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة فيما يخص أي زيادة أو تخفيض في رأسمال .

-يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب التخصص والسداد الكلي لهم.

-يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة .

-في حالة عدم سداد رأسمال المساهمين بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية .

2-2 -2إجراءات المراجعة القانونية لحسابات التسيير :

يقف نجاح حسابات التسيير من خلال تفاعل حسابات النواتج والأعباء المكونة لجدول حساب النتائج ويتم فحصها من خلال:

- ✓ **الكمال**: ينبغي أن تعبر هذه المعلومات المحاسبية عن كل المعلومات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت نواتج وأعباء من خلال تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحساب، كتسجيل كل العمليات المتعلقة بالبيع دون إهمال أي عملية تتعلق بالبيع من أجل الحصول على معلومات تعبر عن وضعية الحقيقية لنواتج بنفس الشيء بالنسبة الأعباء يجب أن تسجل بكل مصداقية وموثوقية .
- ✓ **الوجود**: أي تحقق من أن هذه الأعباء والنواتج تتعلق مباشرة بالمؤسسة من خلال المراجعة المستندية.
- ✓ **التقييم**: يجب أن تظهر النواتج والأعباء في القوائم المالية بأرصدة نهائية وتأكد من صحة تقييمها من حيث التبويب وصحة معالجتها وتقيمها وفق طرق ثابتة من سنة لأخرى .
- ✓ **التسجيل المحاسبي**: يتم التحقق من سلامة تسجيل أعباء والنواتج حال وقوعها أي استحقاق المحاسبة دون أن ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة وذلك وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

[1] شريفي عمر، مرجع سابق، ص ص99-101.

2-2-3إجراءات المراجعة القانونية لجدول حسابات النتائج:

نذكر أن حسابات التسيير من أعباء ونواتج، تفتح في بداية كل دورة محاسبية وتقفل في نهايتها بترحيل أرصدة الحسابات الرئيسية إلى حسابات النتائج، وبتالي إذا كانت حسابات التسيير هذه صحيحة، بعد خضوعها إلى عملية المراجعة القانونية، قد يؤدي ذلك إلى القول، مبدئيا، إن حسابات النتائج ستكون هي الأخرى صحيحة ما دام أنها تستقبل في أطرافها أرصدة الحسابات الأولي ليس إلا .

لكن ينبغي القيام بالمراجعة القانونية لكل الحسابات والتأكد من المبالغ المرحلة إليه ومنه وترحيل رصيده إلى حساب النتيجة الموالي له حتى لا يكون محافظ الحسابات مقصر في عمله[1].

2-2 إعداد تقرير محافظ الحسابات: " التقرير هو وسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية "[2]

بحيث يقوم بعدة مهام نصت عليها المادة 23 من قانون 10-01 حيث أنه يترتب على هذه المهام تقرير محافظ وهو تقرير كتابي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية ونتائج نشاط الكيان وكذلك القرار المؤرخ في 24 جويلية2013.

-إن إصدار المرسوم التنفيذي في ماي 2011 تحدد معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات ولقد ركزنا هنا على معايير التقرير حول القوائم المالية، وهو يبين كيفية معايير التطبيق والمتعلقة بشكل ومحتوى تقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات من خلال:

-التقرير العام لتعبير عن رأيه : في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بتذكير بطريقة و تاريخ تعيينه وكذلك التعريف بالكيان وتاريخ إقفال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان، وكذلك التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية وكذا مسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، وما إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول التدفقات النقدية وجدول تغيرات رأسمال وكذا الملحق عند الإقتضاء .

-الرأي حول القوائم المالية : يبين فيها محافظ الحسابات أهداف وطبيعة مهمة محافظ الحسابات التي قام بها وذلك من خلال انجازها وفق معايير المهنة، ويعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية حسب الحالات التالية :

-القبول (بدون تحفظ): وهذا من المصادقة عل القوائم المالية بأنها منتظمة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارفة .

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 115.

[2] -محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية** ، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 2002،ص82 .

-رأي (بتحفظ): من خلال المصادقة على القوائم بأنها منتظمة ويجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها قصد إبراز التأثير حول النتيجة والوضعية المالية للكيان .

-الرأي بالرفض: ترفض مع تبرير ذلك كونها أن القوائم المالية لم تتعد وفق المبادئ والقواعد المحاسبية سارية المفعول .

بعدها يقوم محافظ الحسابات بتقديم مجموعة من الملاحظات تتعلق بالحسابات السنوية تساعد الكيان على تدارك الأخطاء وتصحيحها.[1]

3-دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة الرقابة المعلومة المالية :

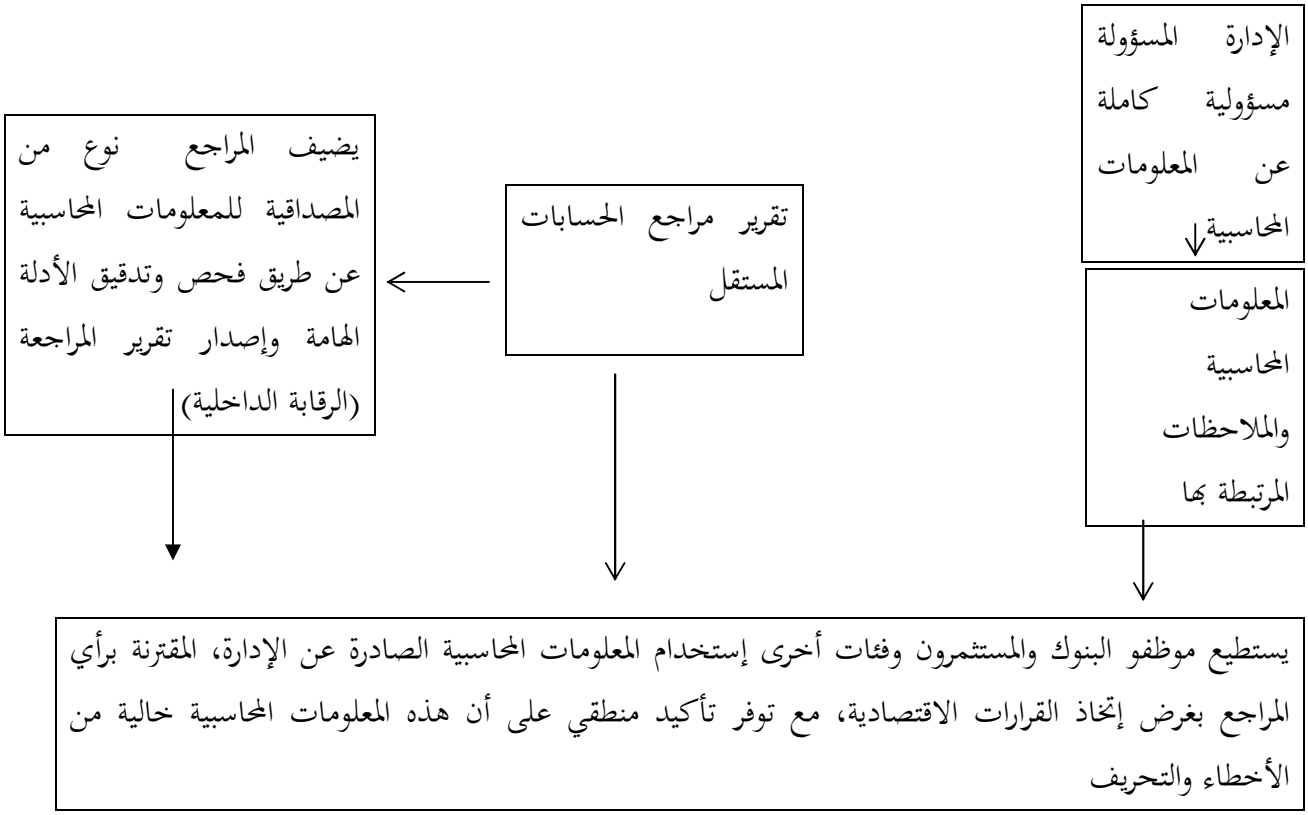
-يعد نظام الرقابة الداخلي الفعال النظام الدي يسعى إلى منع واكتشاف الانحرافات وتصحيحها ،وهو يعكس الهيكل التنظيمي للمؤسسة الدي يستمد فاعليته من فعالية كل مكوناته والدي يقع على عاتق المراجع الخارجي ودلك كونه يتمتع بقدر عال من الاستقلالية والحرية في إبداء رأي و بالاستعانة بمجموعة من طرق كالاستبيان و أوعن طريق المدكرة الوصفية وهدا من أجل تحقيق كل الخصائص النوعية للمعلومة المالية والتي تمثلت في القابلية للمقارنة والملائمة والموثوقية وقابلية للفهم أي تحقيق جودة المعلومة المالية وهدا ما يعرف علو الجوهر أو الواقع الاقتصادي على الشكل وعدم التحييز المعروف بحيادية المعلومة ، وبالتالي منح أساس سليم للأطراف دوي العلاقة بالمؤسسة يعتمدونه في اتخاد القرار[2] .

إن تقرير المراجع الخارجي يهدف إلى تحقيق الجودة في الرقابة الداخلي وبتالي الجودة في المعلومة المحاسبية والشكل يوضح ذلك

[1]- شريفي عمر، مرجع سابق،ص 107 .

[2].جدي سمراء، **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في تخصص بنوك ومالية ومحاسبية ، جامعة مسيلة ،2017/2016، ص75 .

الشكل رقم1 : دور تقرير مراجع الحسابات في مصداقية المعلومات المحاسبية.



-المصدر : فاتح سردوك ، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية** ،مذكرة الماجستير في إدارة اعمال تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2003-2004

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

من خلال إعدادنا لهذهالمذكرة، ومن خلال ما وقع بين أيدينا من مراجع ورسائل جامعية وأبحاث تصب في هذا الموضوع وجدنا ما هي متعلقة بالمراجعة الخارجية وماهي متعلقة بمصداقية وجودة القوائم المالية

كما سنتناول في هذا المبحث بعضا من هذه الدراسات التي قام بها عدة باحثون حيث قامت هذه الدراسات بمعالجة الإشكاليات المختلفة والمتنوعة لموضوع الدراسة و أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

من بين أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع نجد مايلي :

الدراسة الأولى :

مذكرة بعنوان، **دور المراجعة الحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية**[1]

يهدف هذا البحث إلى توضيح بعض الغموض على مجال مراجعة بعض الحسابات وتوضيح الأسس النظرية والإطار العملي من أجل الوصول إلى تحقيق التوفيق بين ما تحققه مراجعة الحسابات وبين ما تنتظره الأطراف الأخرى، كما يهدف إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومة ذات مصداقية.

تمت صياغة الإشكالية على النحو التالي: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، وتمثيلها بصحة وبعدالة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وملائمتها لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومة ؟

من ابرز النتائج التي خلصت لها هذه الدراسة :

-استجابة المراجعة للتغيرات الكثيرة التي يشهدها الاقتصاد من خلال تكيفها و استجابتها لمختلف الأطراف الاقتصادية وبالتالي فهي تتميز بالمرونة .

-تزداد أهمية المعلومة المالية في إتخاذ القرارات الهامة داخل المؤسسة وبالتالي ففعالية هذه القرارات التي تعتمد على هذه المعلومات كقاعدة لها ،ترتكز على مدى خضوعها للمراجعة الخارجية للحسابات .

-يظهر على مستوى المؤسسة خلل توزيع المهام و المسؤوليات حيث أن المراجع الداخلي يشغل منصب مدير المالية للمؤسسة بالنيابة ونظرا لكثرة العمل يمكن القول أن مهمته مجمدة نسبيا، تطرح إشكالية من حيث الرقابة حيث أنه كيف سيقوم شخص بمراقبة عمل قام به هو نفسه .

[1] سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجيستير تخصص إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، السنة 2003-2004، ص187.

دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم ALGAL بالمسيلة حيث تبلورت الدراسة حول التزام الشركة بأنظمة رقابة داخلية محددة وتشدد على إلتزام مختلف إجراءاتها من أجل التخفيض من الانحرافات المسجلة وفتح مجال أكبر لمختلف أدوات الرقابة الداخلية ودعم الرقابة الذاتية، كما تقوم الشركة بتفعيل وضيفة المراجع الداخلي المجمدة نسبيا فيالوقت الحالي داخل المؤسسة.

الدراسة الثانية:

مذكرة بعنوان **دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)**[1]تدور إشكالية البحث حول ما مدى مساهمة المراجع الخارجي في الوصول إلى معلومات محاسبية ذات جودة ؟

تم الوصول في النهاية إلى أن المراجعة الخارجية للحسابات تساهم في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية، حيث أن المراجع الخارجي يقدم تقريره النهائي ويتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض هذه القوائم، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة وثيقة بين المراجع الخارجي والمعلومة المحاسبية ومستوى جودتها، ومساهمة المراجعة الخارجية في إضفاء الثقة والمصداقية والجودة في هذه المعلومات.

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

- التعرف على المراجعة والغاية منها.
- محاولة إبراز الفائدة من وراء تعيين المراجع الخارجي المستقل.
- محاولة إبراز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي للوصول إلى جودة المعلومة المحاسبية.

دراسة حالة شركة–كوندور عنتر تراد– يظهر أنه بالرغم من توفر للشركة من خدمة مراجعة الحسابات الخارجية إلا أنه تبقى بعض الأخطاء موجودة وهذا راجع إلى عدم وجود نظام كامل للمراجعة الداخلية .

الدراسة الثالثة:

مذكرة بعنوان، **مكانة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية – دراسة حالة مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة–**[2]تم طرح الإشكالية الرئيسية كالتالي: ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية ؟

تم التوصل في النهاية إلى أن المدقق الخارجي يقوم عند أدائه لمهامه في فحص الحسابات بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وهذا ما يعزز من جودة البيانات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، ترتكز الجودة على درجة اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والمخالفات التي توجد بالقوائم المالية والتقرير عنها.

[1] حساني حنان، **دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية،برج بوعريريج، السنة 2014/2013 ص 85

[2] مسعودان رشدي و لغلام صدام، **مكانة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وجباية، جامعة برج بوعريريج، سنة 2014-2015ن ص 101.

خلصت الدراسة إلى أن عملية التدقيق الخارجي لها دور فعال في تحقيق جودة القوائم المالية، وهذه الجودة تساهم بشكل كبير في ترشيد قرارات الأطراف المستخدمة للقوائم المالية للمؤسسة.

تهدف الدراسة إلى مايلي:

- التعرف على واقع التدقيق الخارجي في المؤسسة الإقتصادية.
- الوقوف على مدى اعتماد مستخدمي القوائم المالية على تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- إبراز أهمية ودرجة الاستفادة من عملية التدقيق الخارجي في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة.

دراسة حالة مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة يساهم المدقق الخارجي لمؤسسة EMBAG في جودة قوائمها المالية وكذا معرفة مساهمة هذه الجودة في سلامة القرارات المتخذة من طرف مختلف المتعاملين مع المؤسسة سواء كانوا داخليين أو خارجيين.

الدراسة الرابعة:

دراسة، **بعنوان دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**[1]

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي تلعبه عملية المراجعة في زيادة وتفعيل ثقة المعلومة المحاسبية وتحسين جودتها، وتهدف أيضا إبراز دور المراجع في تحسين جودة المعلومة المحاسبية مع عرض مفاهيم لمراجعي الحسابات والمعلومات المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية.

تمت صياغة الإشكالية كالتالي: ما مدى مساهمة مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ؟

من أهم النتائج المتوصل إليها مراجعة الحسابات جاءت بناءا على الحاجة إليها وتطورها كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي ، كما تتيح عملية المراجعة لمراجعي الحسابات فرصة استخدام المعلومة المحاسبية بدقة أكبر حيث أنها توفر لهم تأكيدات منطقية بأن المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة عادلة حول الميزانية .

دراسة حالة إستبيان موزع على عينة عشوائية متمثلة في مجتمع الدراسة متمثل في محافظي حسابات و أساتذة ومحاسبين .

المطلب الثاني: أوجه الإختلاف والتشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

أوجه التشابه:

كان الهدف من هذه الدراسة والدراسات السابقة التحدث عن مدى مساهمة المراجعة في مصداقية القرارات المتخذة و جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

[1] وفاء مساك، **دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، السنة 2015/2014، ص71**

أوجه الاختلاف:

1.1-ما يميز هذه الدراسة:

وأهم ما تتميز به هذه الدراسة عن الدراسات الأخرى هو :

-ركزت هذه الدراسة على نوع من أنواع المراجعة وهي المراجعة القانونية وأثرها على جودة المعلومة المالية

-مكان الدراسة، حيث قمنا بتوزيع استبيان على عينة من محافظي حسابات ومحاسبينبولاية برج بوعريريج

تتميز هذه الدراسة بأنها سلطت الضوء على مهنة المراجعة القانونية نظرا لما تليه من أهمية كبيرة من خلال قرار محافظ الحسابات على المؤسسات الإقتصادية.

خلاصة الفصل:

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، كما تمت مناقشة تعريف المراجعة ومعايير المراجعة التي تعتبر كمقاييس لها، حيث تم التأكد على أن المراجعة هي عملية منهجية منتظمة تتمحور على ثلاث نقاط رئيسية وهي الفحص والتحقيق والتقرير.
المراجعة القانونية يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيآت يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية،

كما تلعب الأبعاد المحاسبية للمراجعة القانونية دورا مهما في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لمختلف متخذي القرارات وذلك من خلال الإفصاح وشفافيةوتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية، ولتكون هذه المعلومات ذات جودة من حيث توفر الخصائص النوعية من خلال وجود نظام رقابة داخلي فعال الذي يراجع من طرف محافظ حسابات الذي يقوم بمهمة المراجعة القانونية .

الفصل الثاني
الدراسة الميدانية

تمهيد :

قمنا في الفصل السابق بتسليط الضوء على المراجعة القانونية وجودة القوائم المالية من الناحية النظرية وسنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة مدى تأثير المراجعة القانونية على جودة القوائم المالية .

ولتحقيق هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن جزئيين، الجزء الأول يتعلق بالمعلومات الشخصية عن العينة أما الجزء الثاني فهو فيحتوي على محورين يهدف إلى استقراء أراء الخبراء والمختصين في مجال المراجعة المالية.

المبحث الأول :الإطار المنهجي لدراسة .

سوف نعرض في هذا المبحث بيانات الدراسة والتي تتفرع إلى بيانات أولية وأخرى ثانوية ثم عرض لقائمة استمارة الإستبيان، وذلك من خلال تصميم إستمارة الإستبيان وأهم الجوانب التي روعيت في إعداد هذا الإستبان، كذلك تحديد هيكل ومجتمع الدراسة وفي الأخير قياس مدى ثبات وتناسق أداة الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ .

المطلب الأول : بيانات الدراسة .

بغية تحقيق أهداف الدراسة قمنا بإسقاط الموضوع بالجانب النظري وتم ذلك باستخدام الاستبيان ولقد اعتمدت على أساسيين من البيانات، وتمثلت في :

الفرع الأول: البيانات الثانوية

وهي التي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراعاة والإطلاع على الكتب والدراسات السابقة في مجال المراجعة القانونية وجودة المعلومة المالية ، من أجل إثراء في هذه الدراسة .

الفرع الثاني: البيانات الأولية

وهي بيانات الجانب الميداني للدراسة التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والتي تشمل مجموعة من الأسئلة لازمة لحضور وتجميع البيانات ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام spss20 و Excel2007 .

المطلب الثاني: قائمة استمارة استبيان .

سوف يتم التطرق في هذا المطلب عن كيفية تصميم استمارة استبيان وهيكل الاستبيان ومجتمع الدراسة، إضافة إلى قياس ثبات وتناسق أداة الدراسة .

الفرع الأول: تصميم استمارة استبيان .

تم إعداد قائمة الاستبيان بناءا على الكتب والدراسة السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، مع مراعاة عدت جوانب أثناء إعدادها أهمها :

_أن تكون واضحة ومفهومة أي ليس بها غموض.

_أن تكون هذه الأسئلة مرتبطة بالأهداف المراد الوصول إليها.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على أفراد العينة وذلك باستخدام عدة طرق أهمها :

_الاتصال المباشر بأفراد العينة .

_إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المحاسبة والمراجعة.

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان ومجتمع الدراسة .

أولا: هيكل الاستبيان

تضمنت قاعدة الاستبيان 30 سؤال توزعت على جزئيين :

الجزءالأول: ولقد اشتمل على 4 أسئلة عن البينات الشخصية للعينة .

الجزءالثاني: ويضم محورين يتعلقان بصلب موضوع الدراسة .

_المحور الأول: يتعلق بدور المراجعة القانونية في تحسين جودة الرقابة الداخلية ويحتوي على 15 سؤال .

_المحور الثاني: يتعلق بدور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المالية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية ويحتوي على 15سؤال .

ثانيا: مجتمع الدراسة وحدودها

1–مجتمع الدراسة: روعي في اختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم فيما يتعلق بالعوامل المحددة لعمل المراجعة القانونية .

ويتحدد مجتمع الدراسة في الفئات التالية :

المهنيين المعتمدين (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبيين)

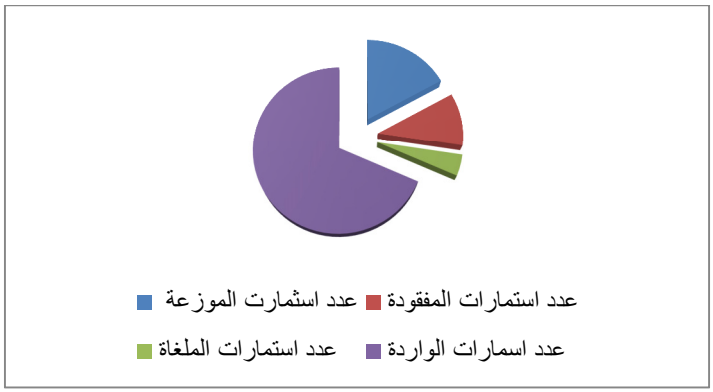
وتم توزيع الاستبيان على 40 فردا من أفراد العينة، وتم استرجاع 33 استبيان كما هو موضح في الشكل التالي :

الجدول رقم (1)الإحصائيات المتعلقة باستمارة استبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارت الموزعة	40	%100
عدد الاستمارات المفقودة	5	%12,5
عدد الاستمرات الملغاة	2	%5
عدد الاستمارات الواردة	33	%82,5

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا علىExcel.

الشكل رقم (02): الإحصائيات المتعلقة باستمارةاستبيان



المصدر : من إعداد الطلبة بناءا على Excel 2007 .

2– حدود الدراسة: وتتمثل فيما يلي

– الحدود المكانية : فيما يخص الإطار المكاني للدراسة فيتمثل في استقصاء أراء مهنيين في ولاية برج بوعريريج.

– الحدود الزمانية: مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي جرت فيه الدراسة وهو شهر جويلية 2019.

– الحدود الموضوعية :اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة بالمراجعة القانونية وجودتها على المعلومة المالية .

ثالثا: أدوات الدراسة

وهي عملية تحليل وفرز الإجابات التي تتضمنها استمارة استبيان ،قصد بناء قاعدة معطيات والتي يتم إعدادها بالاعتماد على برنامج spss20 وهذا باستبعاد الاستمارات الملغات والمفقودة ثم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 22عمود و30سطرا، وحيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة، وهكذا تحصلنا على قاعدة معطيات الاستبيان تتكون من (22*30) والتي تساوي معطيات ولقد تم إعداد الاستبيان بالاعتماد على سلم ليكارت الثلاثي :

الجدول الرقم (2): مجالات الإجابة على الاستبيان وأوزانه

موافق	محايد	غير موافق
3	2	1

المصدر :من اعداد الطلبة ملحق رقم (01)

الفرع الثالث : قياس ثبات وتناسق أداة الدراسة

يتم قياس تناسق وثبات أداة الدراسة عن طريق معامل ألفاكرونباخ:

معامل ألفاكرونباخ : إن معامل الارتباط ألفا من بين الطرق المستخدمة لتقييم الثقة والثبات وتتسم بدرجة عالية من دقة من حيث قدرتها على قياس درجة التوافق أو الاتساق فيما بين المحتويات المتعددة للقياس المستخدم .

عدد الأسئلة	معامل ألفاكرونباخ	النسبة
30	0.814	%81.4

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج spss20 ملحق رقم (02)

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا يصل إلى 0.814 حيث يعتبر ذو مستوى جيد من الثقة والثبات وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة كبيرة في نتائج الاستبيان .

المبحث الثاني :عرض وتحليل نتائج الدراسة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى كل من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة والمتمثلة في المؤهل العلمي وتخصص العلمي وكذلك الخبرة المهنية و الوظيفة ثم تليه عرض لنتائج الإفصاح الوصفي المتمثلة في محورين الأول دور المراجعة القانونية في تحسين جودة الرقابة الداخلية أما المحور الثاني فيتمثل في دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المالية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية .

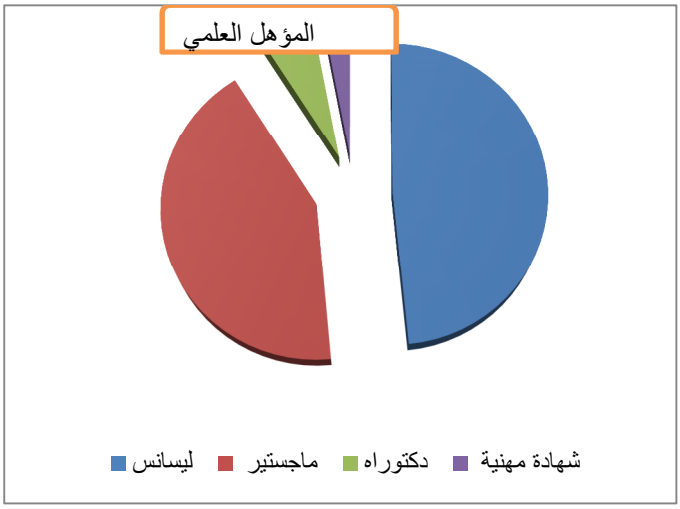
المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

سوف يتم في هذا المطلب عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وتحليلها .

الفرع الأول: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

يمكن أن نلاحظ من خلال الجدول رقم (3)المؤهل العلمي لأفراد العينة ، حيث نجد أن أغلبيتهم حاصلين على شهادة ليسانس 48% أي ما يعادل 16 فردا، ثم تليها فئة شهادة الماستر 42% أي ما يعادل 14فردا، في حين تبلغ نسبة أفراد الحائزين على شهادة دكتوراه ما يعادل 6% أي 2 أفراد، أما المتحصلين على شهادات مهنية بلغت 3%أي 1فرد.

الشكل رقم (3): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر من إعداد الطلبة بناءا على برنامج Excel 2007

الجدول الرقم (03): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي .

مؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	16	%48
ماجستير	14	%42
دكتوراه	2	6%
شهادة مهنية	1	3%
المجموع	33	100%

المصدر من إعداد الطلبة بناءا على برنامج Excel2007

الفرع الثاني:توزيع العينة حسب التخصص العلمي

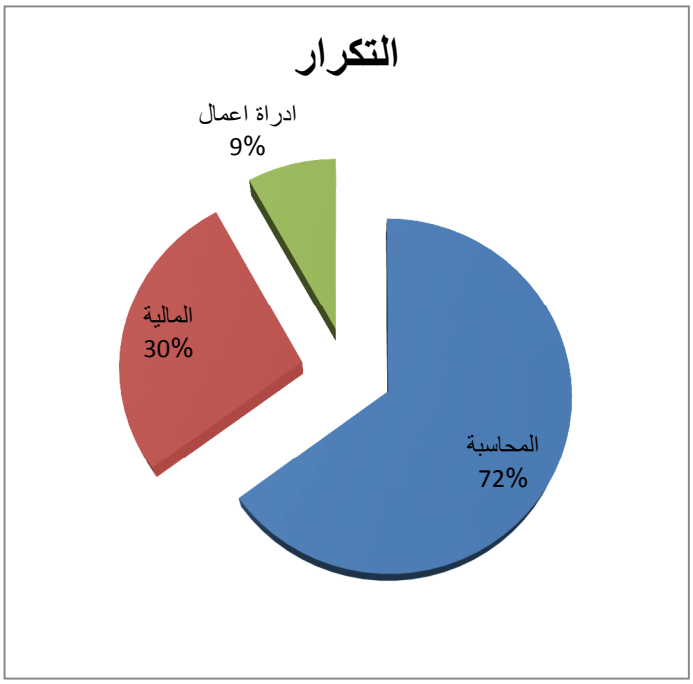
يمكن أن نلاحظ من خلال الجدول رقم (4) التخصص العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن أغلبيتهم في مجال المحاسبة بنسبة 72% أي 24 فردا ،ثم يليها تخصص المالية 30%أي 10 أفراد، في حيين تخصص إدراة أعمال لم نصادف أي عينة أما الأفراد الذين يمارسون تخصصات أخرى بلغت نسبتهم 9%أي 3 أفراد .

الجدول رقم(4) :توزيع العينة حسب التخصص العلمي .

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
المحاسبة	24	72%
المالية	10	30%
ادراة اعمال	3	9%
المجموع	33	100 %

المصدر : من إعداد الطلبة بناءا على برنامج Excel2007

الشكل رقم (4): توزيع العينة حسب التخصص العلمي .



المصدر : من اعداد الطلبة بناءا على برنامج Excel2007

الفرع الثالث: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

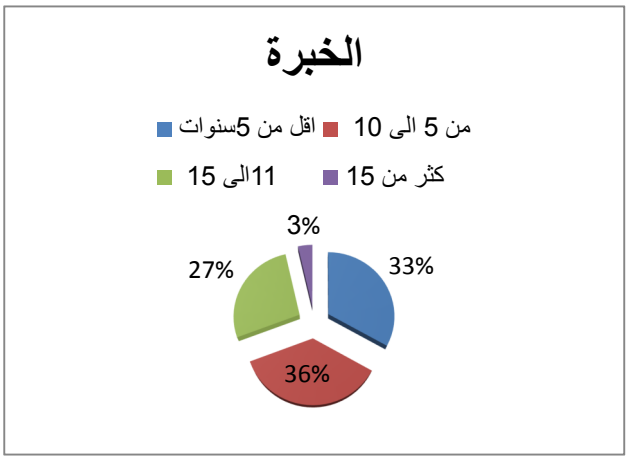
من خلال دراسة الجدول رقم (5) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هم 11فرد أي نسبة 33%، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات فكان عددهم 12 أي نسبة 36%، أما الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 11إلى 15 سنة فهم 09 أفراد أي 27% ، أما أكثر من 15 سنة فهو فرد واحد أي ما نسبته 3%.

الجدول رقم (05) :توزيع العينة حسب متغير الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5سنوات	11	33%
من 5 إلى10	12	%36
11إلى 15	09	27%
أكثر 15	1	3%
المجموع	33	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على برنامج Excel2007

الشكل رقم (05) :توزيع العينة حسب متغير الخبرة



المصدر:من إعداد الطلبةبناءا على برنامجExcel2007

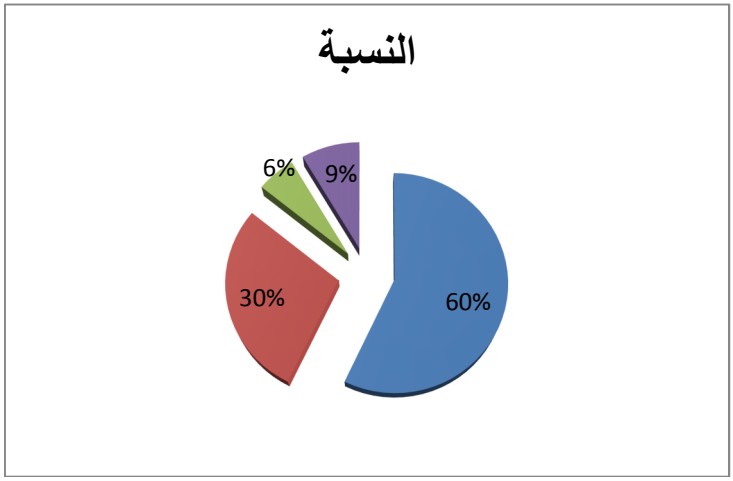
الفرع الرابع: توزيع الأفراد حسب الوظيفة: من خلال الجدول رقم (6)نجد أن أغلبية العينات تضم وظيفة المحاسبة بنسبة 60%أي 20 فرد، ثم تليها فئة المراجعين القانونيين بنسبة 30% أي 10 أفراد، ثم تليها وظيفة خبير محاسب بنسبة 6% أي فردين أما فيما يخص الوظائف الأخرى فكانت النسبة 9% أي 3أفراد .

الجدول رقم (6):توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	النسبة	النسبة
المحاسبة	20	60%
المراجعين القانوني	10	30%
خبير محاسب	2	6%
وظائف خرى	3	9%
المجموع	33	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا علىExcel2007

الشكل رقم (6): توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على برنامج Excel2007

المطلب الثاني: عرض نتائج الإحصاء الوصفي

من خلال هذا العنصر سوف نحاول عرض ووصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من1إلى2 ،من2إلى3) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (موافق ،محايد ،غير موافق) وعليه يساوي 3/2=0.66

جدول رقم (7) معايير تحديد الاتجاه

البيان	غير موافق	محايد	موافق
المتوسط الحسابي	من1إلى1.66	من 1.67إلى2.33	من2.34إلى3

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على برنامج spss20 .

الفرع الأول: عرض نتائج المحور الأول

جدول رقم (8) : دور المراجعة القانونية في تحسين جودة الرقابة الداخلية .

المحور الأول	موافق التكرار	موافق النسبة	محايد التكرار	محايد النسبة	غير موافق التكرار	غير موافق النسبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
تقوم المراجعة القانونية بالتحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل المراجعة	31	93.9	2	6.1	_	_	2.94	242	موافق	2
تعمل المراجعة القانونية على تحسين نظام الرقابة الداخلي من خلال زيادة كفاءته في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع	32	97	1	3	_	_	2.97	174	موافق	1
تقوم المراجعة القانونية بالتحقق من مدى مطابقة الاجراءات للقوانين واللوائح المعمول بها	25	75,8	7	21.2	1	3	2.73	517	موافق	6
تقوم المراجعة القانونية بتحسين اجراءات الرقابة الداخلية من خلال زيادة القدرة على تحكم بنفقات وعوائد وعوامل الانتاج وضمان الاستغلال الامثل للموارد المتاحة	20	60,6	12	36,4	1	3.0	2.58	516	موافق	9
تسعى المراجعة القانونية لتأكد من مدى قدرة الرقابة الداخلية على التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة	16	84.8	14	42.2	3	9,1	2.39	659	موافق	12
تعمل المراجعة القانونية للتأكد من ان نظام الرقابة الداخلية يضمن خلو القوائم المالية وحسابات المؤسسة خالية من الاخطاء العمدية والغير عمدية	28	84,8	4	12.1	1	3	2.82	465	موافق	4
تسعى المراجعة القانونية للتأكد من سلامة البيانات المحاسبية ودقتها وخلوها من كافة اوجه الانحراف وزيادة إمكانية الوثوق بها	28	84.8	5	15.2	_	_	2.85	364	موافق	3
تقوم المراجعة القانونية بالتأكد من مدى احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة	25	84.8	5	15.2	_	_	2.85	364	موافق	3
تعمل المراجعة القانونية على تفعيل دور الرقابة الداخلية في اكتشاف الانحرافات والاخطاء والتقليل منها	28	84.8	5	15.2	_	_	2.85	364	موافق	3
تعمل المراجعة القانونية على ضمان التطبيق السليم لإجراءات سيرورة العمل داخل المؤسسة	20	60.6	11	33.3	2	6.1	2.55	617	موافق	10
تضمن المراجعة القانونية تحقيق دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية	24	72.7	8	24.2	1	3	2.70	529	موافق	7
تقوم المراجعة القانونية بالتحقق من ان اعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها	24	72,7	9	27.3	_	_	2.73	452	موافق	6
يتم التأكد من خلال المراجعة القانونية على مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول	21	63.4	12	63.4	_	_	2.64	489	موافق	8
تقدم المراجعة القانونية اقتراحات جوهرية من خلال التحفظات لتحسين نظام الرقابة الداخلية	20	60.6	8	24.2	3	15.2	2.45	754	موافق	11
تساعد اختبارات التطابق التي يقوم بها المراجع القانوني في تحقق من مدى تطبيق اجراءات الرقابة الداخلية	27	81.8	6	18.2	_	_	2.76	435	موافق	5

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على برنامج spss20 الملحق رقم (03)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن أعلى رتبة كانت للفقرة الثانية (2)وحيث بلغ المتوسط الحسابي (2.97)والانحراف المعياري (174)والمتعلقة ب" تعمل المراجعة القانونية على تحسين نظام الرقابة الداخلي من خلال زيادة كفاءته في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع "، أما بالنسبة لتأييد فلقد وصلت إلى (99%) والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط الحسابي على قيمة المتغير والتي تساوي 3.

وكما تحصلت الفقرة الخامسة التي تتعلق على تسعي المراجعة القانونية للتأكد من مدى قدرة الرقابة الداخلية على التوثيق والتنسيق بين سلوك الأفراد وتصرفاتهم في المؤسسة على أدنى متوسط حسابي (2.39) وانحراف معياري (659) بنسبة تأييد بلغت 79%).

مناقشة النتائج :

نلاحظ من خلال الجدول رقم (8) بأن للمراجعة القانونية دور جد أساسي وفعال في تحسين جودة الرقابة الداخلية، وهذا ما لاحظناه في أسئلة الاستبيان في الاتجاه الموافق وهذا من وجهة نظر أفراد العينة محل الدراسة وذلك من خلال المؤشرات التالية أهمها:

-تقوم المراجعة القانونية بتحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي .

-تعمل المراجعة القانونية على تحسين نظام الرقابة الداخلي من خلال زيادة كفاءته في الحفاظ على الممتلكات .

-تقوم كذلك بتحقق من مدى مطابقة الاجراءات للقوانين واللوائح المعمول بها .

-تسعى المراجعة القانونية تحقق من سلامة البيانات المحاسبية.

-تقدم المراجعة القانونية اقتراحات جوهرية من خلال التحفظات لتحسين نظام الرقابة الداخلي .

-تضمن المراجعة القانونية تحقيق الدقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية .

-تساعد اختبارات التطابق التي يقوم بها المراجع القانوني في تحقق من مدى تطبيق اجراءات الرقابية الداخلية.

-تعمل المراجعة القانونية على تفعيل دور الرقابة الداخلية في اكتشاف الإنحرافات والأخطاء داخل المؤسسة .

الفرع الثاني: عرض نتائج المحور الثاني

جدول رقم (09) :دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المالية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية .

المحور الثاني	موافق التكرار النسبة	محايد التكرار النسبة	غير موافق التكرار النسبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
تعمل الرقابة الداخلية على زيادة مصداقية مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسة	27 81.8	6 18.2	_ _	2.82	392	موافق	2
تعمل الرقابة الداخلية على زيادة ملائمة المعلومة المالية	29 87.9	4 12.1	_ _	2.88	331	موافق	1
تضمن الرقابة الداخلية تحقيق الموثوقية في المعلومة المالية من خلال تفادي الغش والتحيز	23 69.7	10 33	_ _	2.70	467	موافق	5
تعمل الرقابة الداخلية على ضمان تسجيل كل العمليات المحاسبية الواجب تسجيلها	28 66.7	4 21.2	1 3.0	2.82	465	موافق	3
تعمل الرقابة الداخلية على التنظيم السليم للعمل المحاسبي	22 66.7	7 21.2	4 12.1	2.55	711	موافق	10
تعمل الرقابة الداخلية على ضمان حفظ المعلومة المالية	16 48.5	15 45.5	2 6.1	2.42	614	موافق	12
تضمن الرقابة الداخلية تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل صحيح	21 63.6	12 36.4	_ _	2.64	489	موافق	6
تضمن الرقابة الداخلية تمثيل المعلومة المالية للواقع بحيث تكون مفهومة المستخدميها	22 66.7	10 303	1 3.0	2.64	549	موافق	7
تضمن الرقابة الداخلية القدرة على الوصول الى المعلومة المالية عند الحاجة والطلب عليها	29 87.9	4 12.1	_ _	2.88	311	موافق	11
تضمن الرقابة الداخلية الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات المالية الضرورية عن الوضعية المالية للمؤسسة	25 75.8	8 24.2	_ _	2.76	453	موافق	4
تجنب الرقابة الداخلية حدوث الاخطاء المقصودة والغير المقصودة عند اعداد المعلومات المالية واكتشافها في حالة حدوثها	23 69.7	10 30.3	_ _	2.70	467	موافق	5
تعمل الرقابة الداخلية على ضمان استمرار استخدام الطرق المحاسبية بين الدورات لتسهيل اجراء مقارناتبين الدورات	21 63.6	11 33.3	1 3.0	2.64	556	موافق	8
تعمل الرقابة الداخلية على حفظ المعلومة المالية واستعملها في الوقت المناسب	18 54.5	15 45.5	_ _	2.55	506	موافق	9
يعد نظام الرقابة الداخلي بمثابة ضمان لاعداد ونشر القوائم المالية بشكل سليم	17 51.5	13 39.4	_ _	2.42	663	موافق	11
يتوقف الحصول على معلومات ذات جودة على اتباع مجموعة من معايير نظام الرقابة الداخلية واحترامها بدقة	28 75.8	8 24.2	_ _	2.76	435	موافق	4

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على برنامج spss20 ملحق رقم (04)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أعلى متوسط كان للفقرتين الثانية والتاسعة (2)-(9) بمتوسط حسابي بلغ (2.88)وانحراف معياري (331) والتي تنص الأولى "تعمل الرقابة الداخلية على زيادة ملائمة المعلومة المالية" و الثانية "تضمن الرقابة الداخلية القدرة على الوصول الى المعلومة المالية عند الطلب وعند الحاجة إليها" وبنسبة تأييد كانت (96%).

في حين نالت الفقرة السادسة (6) على أدنى متوسط حسابي والذي بلغ (2.42) وانحراف معياري يقدر ب (614) والمتعلق ب "تعمل الرقابة الداخلية على ضمان حفظ المعلومة المالية " وذلك بنسبة تأييد بلغت(80%)

مناقشة النتائج:

من خلال الجدول رقم (8)نلاحظ بأن الرقابة الداخلية الفعالة تساهم في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية، وهذا ما لاحظناه في أسئلة الاستبيان في الاتجاه الموافق وهذا من وجهة نظر أفراد العينة، وذلك من خلال المؤشرات التالية :

-تعمل الرقابة الداخلية على زيادة مصداقية مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسة.

-تعمل الرقابة الداخلية على زيادة ملائمة المعلومة المالية .

-تضمن الرقابة الداخلية على تحقيق الموثوقية في المعلومة المالية من خلال تفادي الغش والتحيز.

-تعمل الرقابة الداخلية على ضمان تسجيل كل العمليات المحاسبية الواجب تسجيلها.

-يتوقف الحصول على معلومات ذات جودة على اتباع مجموعة من معايير نظام الرقابة الداخلية واحترامها بدقة .

خلاصة الفصل :

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع وما تم التوصل إليه من خلال الدراسة الميدانية من خلال استمارة الاستبيان التي تم توزيعها على مجموعة من المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة ومن خلال الاجابات المقدمة من طرفهم، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي والمتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي spss20، تم التوصل إلى أن المراجعة القانونية تعتبر من أهم الآليات التي تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وضمان فعاليتها فجودة هذا الأخير هي من تساهم في تحسين مختلف الخصائص النوعية للمعلومة المالية وبالتالي ضمان تحقيق الجودة على مستوى المعلومة المالية.

خاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول "**أثر المراجعة القانونية على جودة القوائم المالية**"، ومحاولة الوقوف على الدور الذي تلعبه المراجعة القانونية في إضفاء الجودة على المعلومة المالية بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة واكتشاف نقاط قوته وضعفه ومدى فاعليته، وعلى هذا الأساس يقوم محافظ الحسابات بتحديد الاختبارات والفحوصات التي يجريها على مختلف الدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات الضرورية للتأكد من صحة القوائم المالية، كما توصلنا إلى أن جودة المراجعة القانونية تعتبر عنصرا أساسيا لإستمراريتها على المدى الطويل.

نتائج الدراسة: من خلال دراستنا للموضوع فلقد توصلنا للنتائج التالية:

- ✓ إن المراجعة القانونية عملية مراقبة وفحص القوائم المالية قصد التأكد من صحتها وصدقها وتكمن أهميتها في إعطاء صورة حقيقية للوضعية المالية.
- ✓ تعمل المراجعة القانونية على زيادة القدرة على توصيل معلومات محاسبية، وهذا من خلال إعداد التقرير النهائي للمراجع القانوني والذي يحتوي على مدى إفصاح وصدق كافة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية .
- ✓ إن درجة جودة المعلومات المالية لها تأثير كبير على دقة القرارات المتخذة من قبل مستخدمي هذه المعلومات.
- ✓ لا يمكن الحكم على أي معلومة محاسبية أنها تمتاز بالخصائص النوعية للجودة إلا إذا تمت مراجعتها من قبل مراجع قانوني مستقل للوقوف على مدى مصداقيتها.

توصيات:

- ✓ ضرورة إلتزام المراجعين القانونيين بالقواعد وأدبيات سلوك المهنة، ليكون أساسا يتم الاسترشاد به في إتمام عملية المراجعة.
- ✓ ضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية في وقت معين وإلا ستفقد هذه المعلومات أهميتها، وأن يتم الإفصاح عنها بطرق يسهل فهمها.
- ✓ العمل على التأكد من نزاهة المراجع القانوني وشفافيته وذلك لتأثيرها في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية.

نتائج اختبار الفرضيات: من خلال دراستنا فلقد توصلنا إلى نتائج الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تتمثل في (**تساهم المراجعة القانونية في تحسين جودة الرقابة الداخلية**)، تم إثبات صحة الفرضية في الفصل الثاني استنادا من الاستبيان وبناءا على نتائج مستخرجات البرنامج الإحصائي SPSS20، المراجعة القانونية لها دور جد أساسي وفعال في تحسين جودة الرقابة الداخلية وتقوم بتحقيق مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلي، كما تعمل المراجعة القانونية على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال زيادة كفاءته في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع.

الفرضية الثانية: تتمثل في (**تعمل الرقابة الداخلية على تحسين جودة المعلومة المالية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية**)، تم إثبات صحة هذه الفرضية في الفصل الثاني استنادا من الاستبيان وبناءا على نتائج مستخرجات البرنامج الإحصائي SPSS20، تعمل الرقابة الداخلية على زيادة ملائمة المعلومة المالية، كما تضمن هذه الأخيرة القدرة على الوصول للمعلومة المالية عند الطلب والحاجة إليها.

توصيات البحث:

- ✓ ضرورة تأطير وتكوين محافظي الحسابات من خلال إقامة تربصات ميدانية تسبق مباشرتهم لأداء مهامهم.
- ✓ ضرورة تهيئة الظروف المناسبة للحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات، وذلك بسن مجموعة من القوانين التي توفر الجو الملائم لأداء مهمته على أكمل وجه.

آفاق البحث:

في ختام هذه الدراسة تبين لنا أن هناك بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث والدراسة نذكر منها:

- ✓ مدى قدرة المؤسسة على الإلتزام بإرشادات محافظ الحسابات؛
- ✓ إلى أي مدى يمكن أن يساهم المراجع القانوني في اكتشاف الغش والفساد المالي؛
- ✓ ما هي الأساليب الحديثة المنتهجة من طرف محافظي الحسابات في اكتشاف الغش والفساد المالي؛

قائمة المراجـــــع

أولا: الكتب

أ- الكتب باللغة العربية:

1) اشيتوي ادريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، 1996.

2) ألفين أريتر و جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسيطي، الرياض-المملكة العربية السعودية، 2002.

3) أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، القاهرة-مصر، 2005.

4) جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007.

5) جمعة حمدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عمان المملكة العربية الأردنية.

6) جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الإسكندرية-مصر، 2003/2002.

7) حسين يوسف القاضي، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية، دار الثقافة، عمان، 2012.

8) حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبية والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007.

9) رضوان العناتي وآخرون، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2011.

10) كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار، الإسكندرية-القاهرة، 2006.

11) محمد التهامي طواهر وآخرون، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

12) محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الجزائر، 1999.

13) محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 2002.

14) هيني فان جربونتيج، معايير التقارير المالية الدولية، ترجمة طارق عبد العال حمادة، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، مصر، 2006.

15) وليم توماس و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة-مصر، 2006.

ب- الكتب باللغة الفرنسية:

1) Robert obert , le nouveau cadre conceptuel de liasb revue française de comptabilité, N439 janvier 2011.

ت- الكتب باللغة الإنجليزية:

1) Mr, Mohammed Bisharah, Understanding the Financial Statement, www . infotechaccountants . com

ثانيا: الأطروحات والمذكرات

أ- الأطروحات:

1) بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2014.

2) جدي سمراء، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في تخصص بنوك ومالية ومحاسبية، جامعة مسيلة، 2016-2017.

3) سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بالوادي، 2014-2015.

4) شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2011-2012.

5) غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وظغوط المحيط، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، سنة 2010-2011.

ب- المذكرات:

1) أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

2) حساني حنان، دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبية وجباية، برج بوعريريج، السنة 2013-2014.

3) سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجيستير تخصص إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة 2003-2004.

4) مسعودان رشدي ولغلام صدام، مكان التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة الماستر تخصص محاسبة وجباية، جامعة برج بوعريريج، سنة 2014-2015.

5) وفاء مساك، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، سنة 2014-2015.

ثالثا: المقالات والملتقيات

1) محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، العدد 51، سنة 2002.

2) وليد زكريا صيام، أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات، مجلة المدقق، العدد 43، سنة 2000.

3) ربيع بوصبيع العايش وآخرون، مداخلة بعنوان جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF دراسة حالة بشركة البناء للجنوب والجنوب الكبير بورقلة، الملتقى الوطني حول "واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 5-6 ماي 2013.

4) صديقي مسعود وصديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، الوادي- الجزائر، 5-6 ماي 2013.

5) مقدم عبيرات ورشيدة خالدي، مداخلة بعنوان حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة- الجزائر، 26/25 نوفمبر 2013.

رابعا: القوانين

1) القانون 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظي ومحاسب معتمد.

2) القانون 210-03، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخ في 28 ربيع الأول الموافق ل25 مارس 2009.

3) القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

4) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزايرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخ في 28 ربيع الأول الموافق ل25 مارس 2009.

ملاحق

ملحق (1)

استمـــــارة استبيـــــان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته،وبعد:

تم إعداد هذا الاستبيان في إطار تحضير مذكرة ماستر بعنوان: **"أثر المراجعة القانونية على جودة القوائم المالية"**

يهدف هذا الاستبيان إلى معالجة دور المراجعة القانونية في تحسين جودة المعلومة المالية ، لذا نرجو من سيادتكم ملء هذا الاستبيان بعناية وتقبلوا منا فائق عبارات الاحترام والتقدير .

وشكرا لكم على حسن تعاونكم.

المحور الأول: معلومات عامة عن العينة

الرجاء الشطب على الخانة المناسبة:

1- **المؤهل العلمي:** تكوين متخصص ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐
دكتوراه ☐

2-**التخصص العلمي:** محاسبة ☐ مالية ☐ إدارة أعمال ☐

تخصص آخر ذكره .....☐

3-**الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐
أكثر من 15سنة ☐

4-**الوظيفة:** خبير محاسب ☐ مراجع قانوني ☐ محاسب ☐
وظيفة أخرى ذكرها .....☐

المحور الثاني : دور المراجعة القانونية في تحسين جودة الرقابة الداخلية

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1	تقوم المراجعة القانونية بالتحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل المراجعة			
2	تعمل المراجعة القانونية على تحسين نظام الرقابة الداخلي من خلال زيادة كفاءته في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة و الاختلاس أو الضياع			
3	تقوم المراجعة القانونية بالتحقق من مدى مطابقة الإجراءات للقوانين واللوائح المعمول بها			
4	تقوم المراجعة القانونية بتحسين إجراءات الرقابة الداخلية من خلال زيادة القدرة على التحكم بنفقات وعوائد عوامل الإنتاج وضمان الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة			
5	تسعى المراجعة القانونية للتأكد من مدى قدرة الرقابة الداخلية على التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة			
6	تعمل المراجعة القانونية على التأكد من أن دفاتر وحسابات المؤسسة خالية من الأخطاء العمدية والغير عمدية			
7	تسعى المراجعة القانونية للتأكد من سلامة البيانات المحاسبية ودقتها وخلوها من كافة أوجه الانحراف وزيادة إمكانية الوثوق بها			
8	تقوم المراجعة القانونية بالتأكد من مدى احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة			
9	تعمل المراجعة القانونية علىتفعيل دور الرقابة الداخلية في اكتشاف الانحرافات والأخطاء والتقليل منها			
10	تعمل المراجعة القانونية على ضمان التطبيق السليم لإجراءات سيرورة العمل داخل المؤسسة			
11	تضمن المراجعة القانونية تحقيق دقة و سلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية			
12	تقوم المراجعة القانونية بالتحقق من أن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها			
13	يتم التأكد من خلال المراجعة القانونية على مدى إفصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول			
14	تقدم المراجعة القانونية اقتراحات جوهرية من خلال التحفظات لتحسين نظام الرقابة الداخلية			
15	تساعد اختبارات التطابق التي يقوم بها المراجع القانوني في التحقق من مدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية			

المحور الثالث: دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المالية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1	تعمل الرقابة الداخلية على زيادة مصداقية مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسة			
2	تعمل الرقابة الداخلية على زيادة ملائمة المعلومة المالية			
3	تضمن الرقابة الداخلية تحقيق الموثوقية في المعلومة المالية من خلال تفادي الغش والتحيز			
4	تعمل الرقابة الداخلية على ضمان تسجيل كل العمليات المحاسبية الواجب تسجيلها			
5	تعمل الرقابة الداخلية على التنظيم السليم للعمل المحاسبي			
6	تعمل الرقابة الداخلية على ضمان حفظ المعلومة المالية			
7	تضمن الرقابة الداخلية تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل صحيح			
8	تضمن الرقابة الداخلية تمثيل المعلومة المالية للواقع بحيث تكون مفهومة لمستعمليها			
9	تضمن الرقابة الداخلية القدرة على الوصول إلى المعلومة المالية عند الحاجة والطلب عليها			
10	تضمن الرقابة الداخلية الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات الضرورية عن الوضعية المالية للمؤسسة			
11	تجنب الرقابة الداخلية حدوث الأخطاء المقصودة والغير المقصودة عند إعداد المعلومة المالية واكتشافها في حالة حدوثها			
12	تعمل الرقابة الداخلية على ضمان استمراريةاستخدامالطرق المحاسبية بين الدوراتلتسهيل إجراء مقارنات بين الدورات			
13	تعمل الرقابة الداخلية على حفظ المعلومة المالية واستعمالها في الوقت المناسب			
14	يعد نظام الرقابة الداخلية بمثابة ضمان لإعداد ونشر القوائم المالية بشكل سليم			
15	يتوقف الحصول على معلومات ذات جودة على إتباع مجموعة من معايير نظام الرقابة الداخلية واحترامها بدقة			

Frequencies

Statistics

		تسمى المراجعة القانونية للتأكد من مدى قدرة الرقابة الداخلية على التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة	تقوم المراجعة القانونية بتحسين إجراءات الرقابة الداخلية من خلال زيادة القدرة على التحكم بنفقات وعوائد عوامل الانتاجوضمان الاستغلال	تقديم المراجعة القانونية بالتحقق من مدى مطابقة الاجراءات للقوانين واللوائح المعمول بها	تعمل المراجعة القانونية على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال زيادة كفاءته في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع	تقوم المراجعة القانونية من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل المراجعة
N	Valid	33	33	33	33	33
	Missing	0	0	0	0	0

Statistics

		تعمل المراجعة القانونية على ضمان التطبيق السليم لإجراءات سيرورة العمل داخل المؤسسة	تعمل المراجعة القانونية على تفعيل دور الرقابة الداخلية في اكتشاف الانحرافات والأخطاء والتقليل منها	تقوم المراجعة القانونية بالتأكد من مدى احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الدخلية للمؤسسة	تسعى المراجعة القانونية للتأكيد من سلامة البيانات المحاسبية ودقتها وخلوها من كافة أوجه الأنحراف وزيارة امكانية الوثوق بها	تعمل المراجعة القانونية على التأكد من أن دفاتر وحسابات المؤسسة خالية من الأخطاء العمدية والغير عمدية
N	Valid	33	33	33	33	33
	Missing	0	0	0	0	0

Statistics

		تساعد اختبارات التطابق التي يقوم بها المراجع القانونية في التحقق من مدى تطبيق اجراءات الرقابة الداخلية	تقدم المراجعة القانونية اقتراحات جوهرية من خلال التحفظات لتحسين نظام الرقابة الداخلية	يتم التأكد من خلال المراجع القانونية على مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول	تقوم المراجعة القانونية بالتحقق من أن اعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية النتعارف عليها	تضمن المراجعة القانونية تحقيق دقة وسلامة المعلومات المالية والمتضمنة في القوائم المالية
N	Valid	33	33	33	33	33
	Missing	0	0	0	0	0

Statistics

		تعمل الرقابة الداخلية على التنظيم السليم للعمل المحاسبي	تعمل الرقابة الداخلية على ضمان تسجيل كل العلمات المحاسبية الواجب تسجيلها	تضمن الرقابة الداخلية تحقيق الموثوق في المعلومات المالية من خلال تفادي الغش والتحيز	تعمل الرقابة الداخلية على زيادة ملائمة المعلومة المالية	تعمل الرقابة الداخلية على زيادة مصداقية مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسة

N	Valid	33	33	33	33	33
	Missing	0	0	0	0	0

Statistics

		تعمل الرقابة الداخلية على ضمان حفظ المعلومات المالية	تضمن الرقابة الداخلية تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل صحيح	تضمن الرقابة المالية الداخلية تمثيل المعلومات المالية للواقع بحيثتكون مفهومة لمستعمليها	تضمن الرقابة الداخلية القدرة على الوصول الى المعلوماة المالية عند الحاجة والطلب عليها	تضمن الرقابة الداخلية الحصول على الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات الضرورية عن الوضعية المالية للمؤسسة
N	Valid	33	33	33	33	33
	Missing	0	0	0	0	0

Statistics

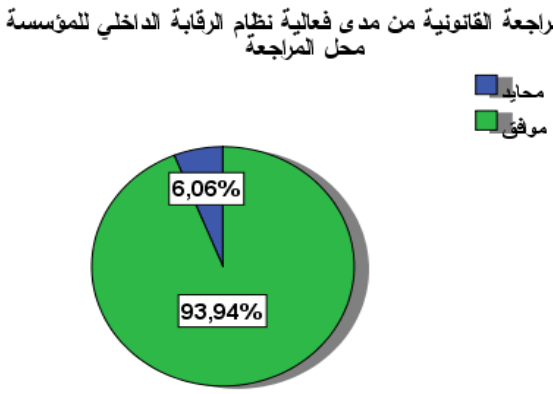
		تجنيد الرقابة الداخلية حدوث الخطاء المقصودة والغير المقصودة عند اعداد المعلومات المالية واكتشافها في حالة حدوثها	تعمل الرقابة الداخلية على ضمان استمرارية استخدام الطرق المحاسبية بين الدورات لتسهيل اجراء مقارنات بين الدوارات	تعمل الرقابة الداخلية على حفظ المعلومة المالية واستعمالها فى الوقت المناسب	يعد النظام الرقابة الداخلية بمثابة ضمان لاعداد ونشر القوائم المالية بشكل سليم	يتوقفالحصول على معلومات ذات جودة على اتباع مجموعة من مايير نظام الرقابة الداخلية واحترامها بدقة
N	Valid	33	33	33	33	33
	Missing	0	0	0	0	0

ملحق رقم (03)

محور الثاني : دور المراجعة القانونية في تحسين جودة الرقابة الداخلية Frquency Table

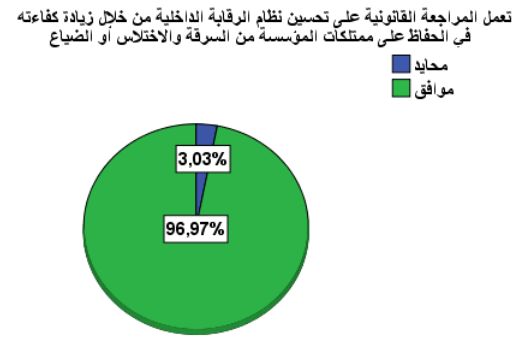
تقوم المراجعة القانونية من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل المراجعة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	6,1	6,1	6,1
	موافق	31	93,9	93,9	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



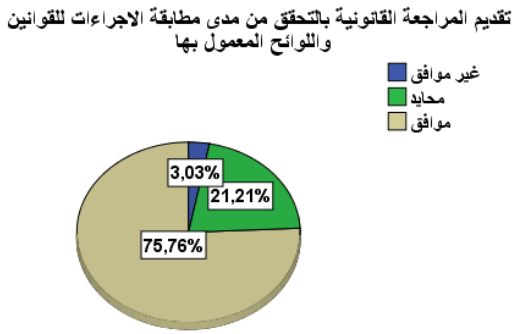
تعمل المراجعة القانونية على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال زيادة كفاءته في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	3,0	3,0	3,0
	موافق	32	97,0	97,0	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



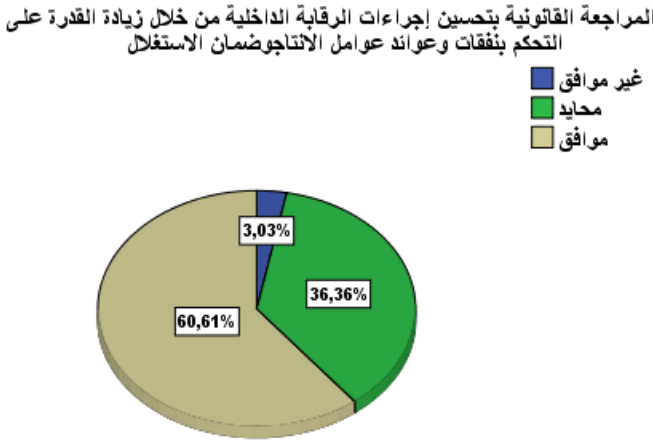
تقديم المراجعة القانونية بالتحقق من مدى مطابقة الاجراءات للقوانين واللوائح المعمول بها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	7	21,2	21,2	24,2
	موافق	25	75,8	75,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



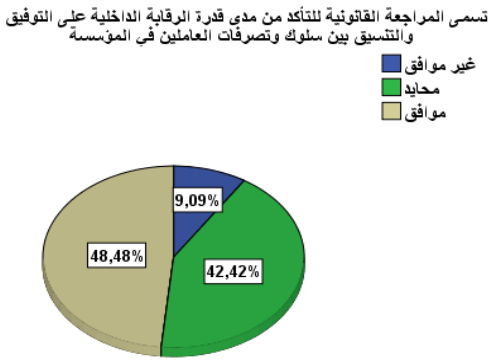
تقوم المراجعة القانونية بتحسين إجراءات الرقابة الداخلية من خلال زيادة القدرة على التحكم بنفقات وعواند عوامل الانتاجوضمان الاستغلال

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	12	36,4	36,4	39,4
	موافق	20	60,6	60,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



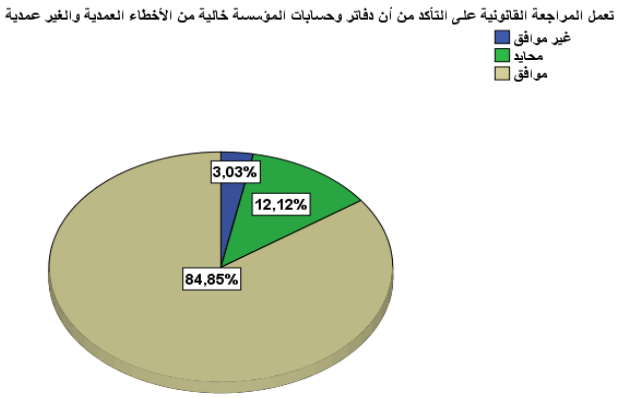
تسمى المراجعة القانونية للتأكد من مدى قدرة الرقابة الداخلية على التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	9,1	9,1	9,1
	محايد	14	42,4	42,4	51,5
	موافق	16	48,5	48,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



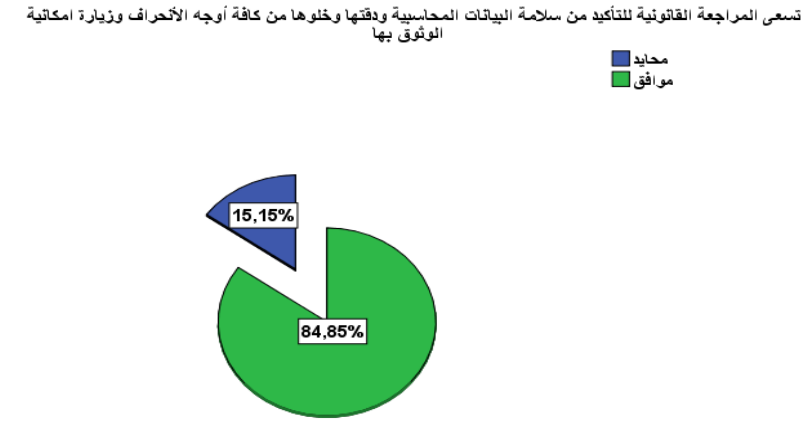
تعمل المراجعة القانونية على التأكد من أن دفاتر وحسابات المؤسسة خالية من الأخطاء العمدية والغير عمدية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	4	12,1	12,1	15,2
	موافق	28	84,8	84,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



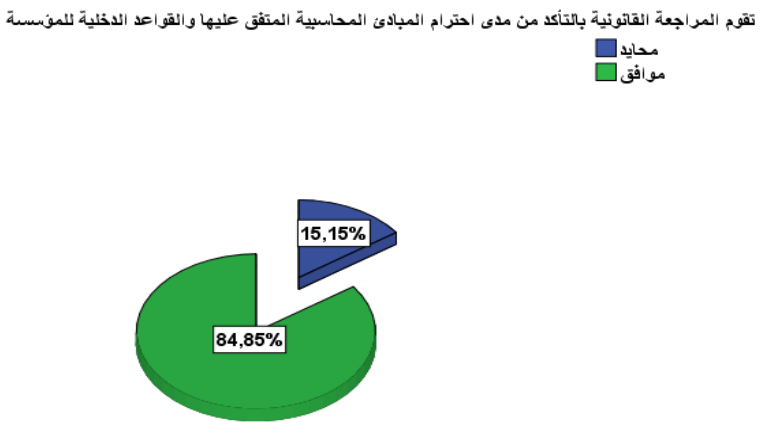
تسعى المراجعة القانونية للتأكيد من سلامة البيانات المحاسبية ودقتها وخلوها من كافة أوجه الأنحراف وزيارة امكانية الوثوق بها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	15,2	15,2	15,2
	موافق	28	84,8	84,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



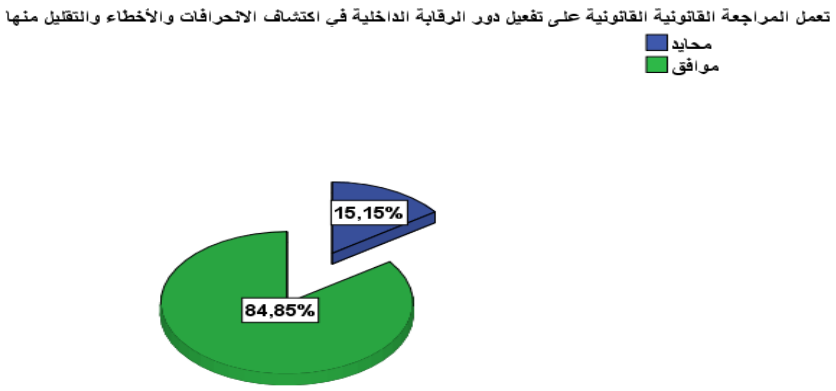
تقوم المراجعة القانونية بالتأكد من مدى احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الدخلية للمؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	15,2	15,2	15,2
	موافق	28	84,8	84,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



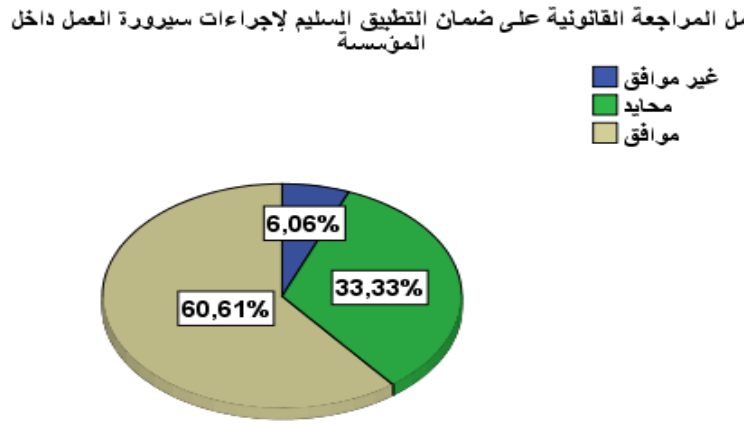
تعمل المراجعة القانونية القانونية على تفعيل دور الرقابة الداخلية في اكتشاف الانحرافات والأخطاء والتقليل منها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	15,2	15,2	15,2
	موافق	28	84,8	84,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



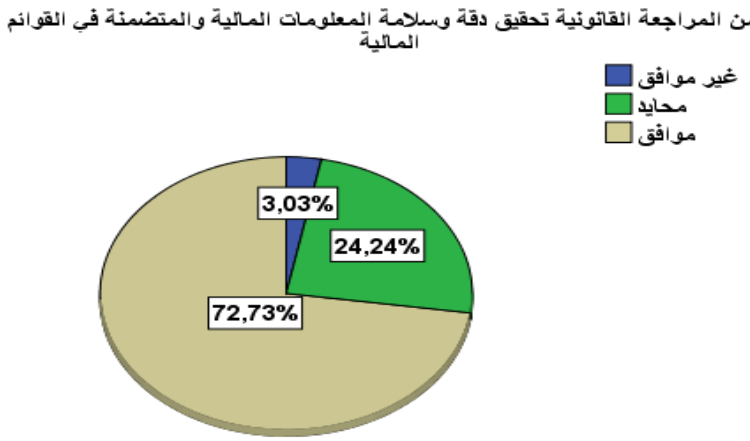
تعمل المراجعة القانونية على ضمان التطبيق السليم لإجراءات سيرورة العمل داخل المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	6,1	6,1	6,1
	محايد	11	33,3	33,3	39,4
	موافق	20	60,6	60,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



تضمن المراجعة القانونية تحقيق دقة وسلامة المعلومات المالية والمتضمنة في القوائم المالية

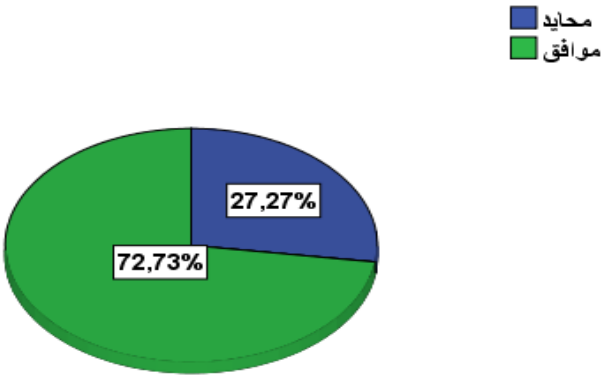
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	8	24,2	24,2	27,3
	موافق	24	72,7	72,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



تقوم المراجعة القانونية بالتحقق من أن اعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية النتعارف عليها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	9	27,3	27,3	27,3
	موافق	24	72,7	72,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

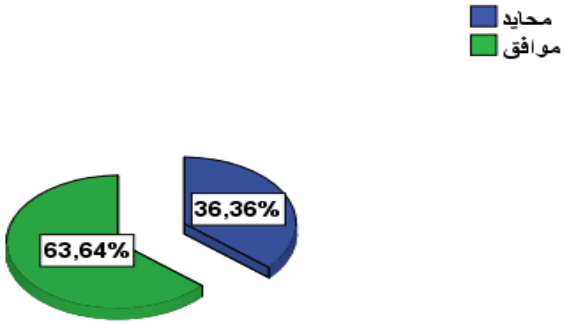
تقوم المراجعة القانونية بالتحقق من أن اعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها



يتم التأكد من خلال المراجع القانونية على مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول

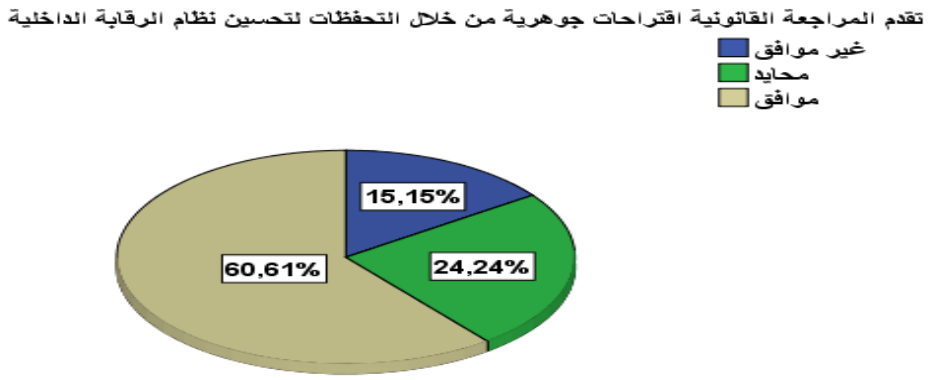
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	12	36,4	36,4	36,4
	موافق	21	63,6	63,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

يتم التأكد من خلال المراجع القانونية على مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول



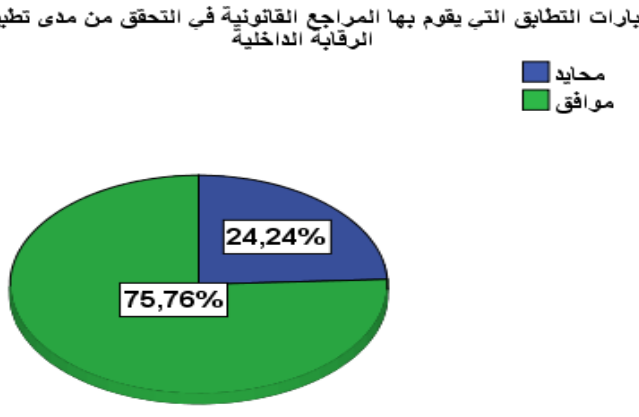
تقدم المراجعة القانونية اقتراحات جوهرية من خلال التحفظات لتحسين نظام الرقابة الداخلية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	15,2	15,2	15,2
	محايد	8	24,2	24,2	39,4
	موافق	20	60,6	60,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



تساعد اختبارات التطابق التي يقوم بها المراجع القانونية في التحقق من مدى تطبيق اجراءات الرقابة الداخلية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	24,2	24,2	24,2
	موافق	25	75,8	75,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

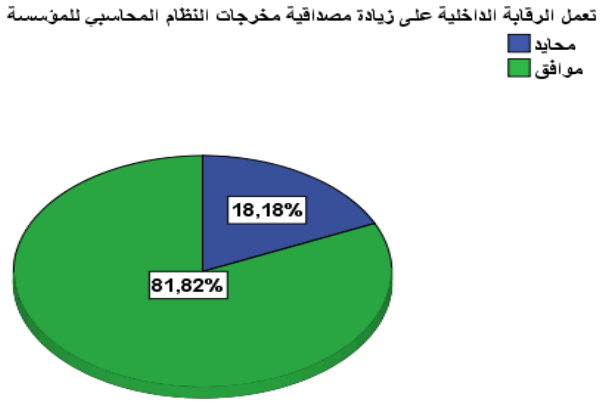


ملحق رقم (04)

المحور الثالث : دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المالية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية .

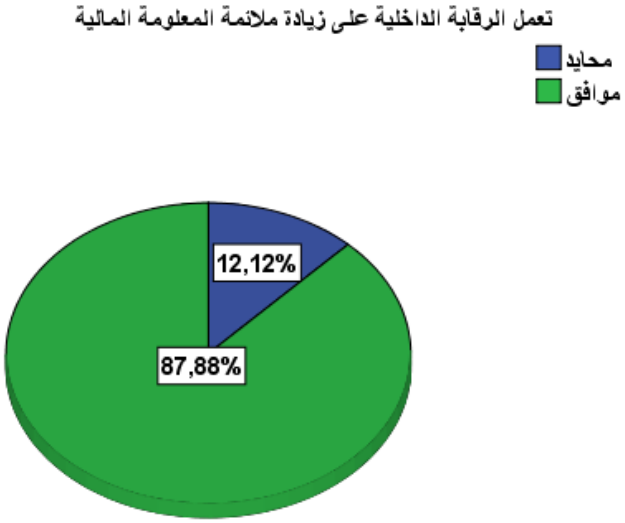
تعمل الرقابة الداخلية على زيادة مصداقية مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	18,2	18,2	18,2
	موافق	27	81,8	81,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



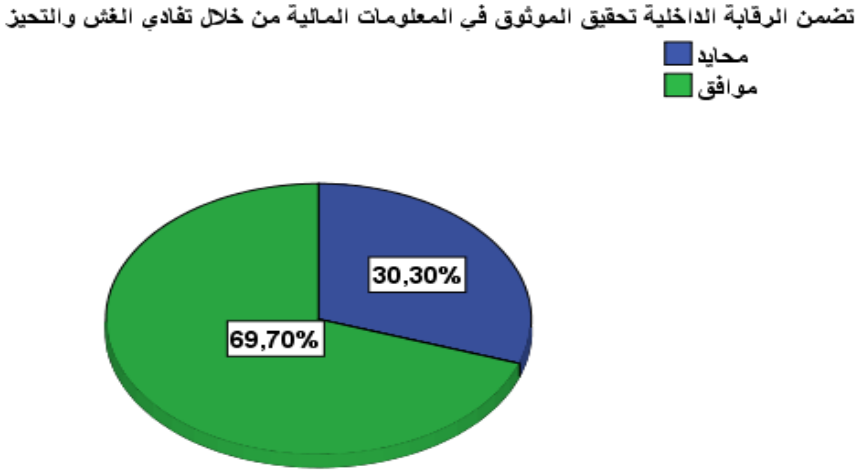
تعمل الرقابة الداخلية على زيادة ملائمة المعلومة المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	12,1	12,1	12,1
	موافق	29	87,9	87,9	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



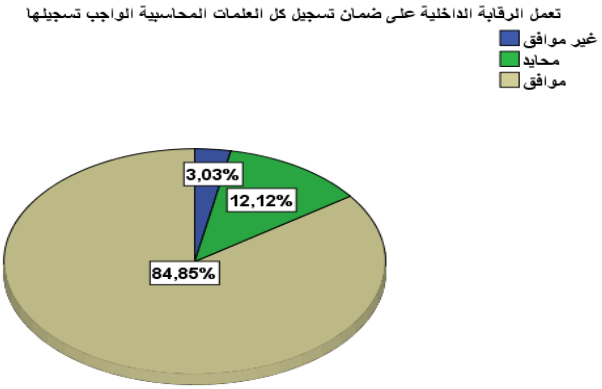
تضمن الرقابة الداخلية تحقيق الموثوق في المعلومات المالية من خلال تفادي الغش والتحيز

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	10	30,3	30,3	30,3
	موافق	23	69,7	69,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



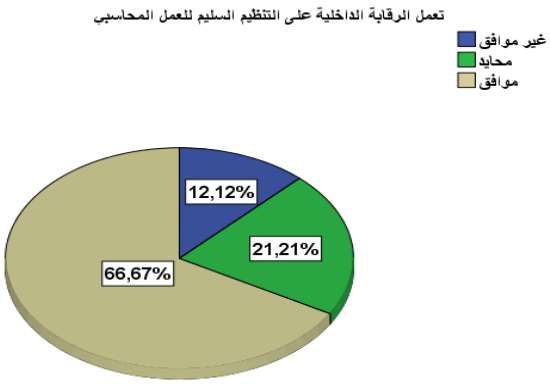
تعمل الرقابة الداخلية على ضمان تسجيل كل العلمات المحاسبية الواجب تسجيلها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	4	12,1	12,1	15,2
	موافق	28	84,8	84,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



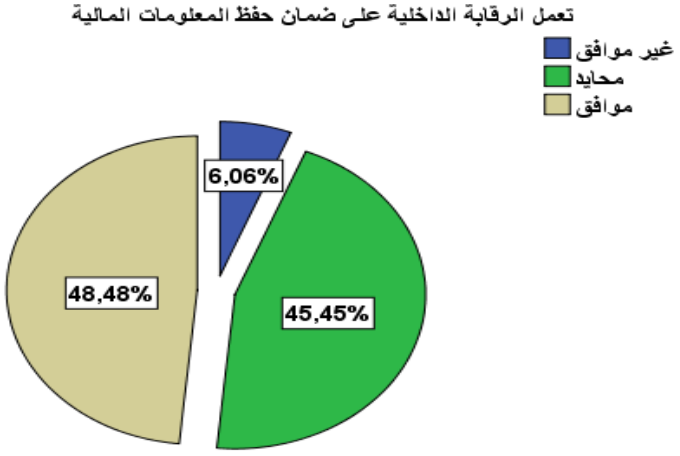
تعمل الرقابة الداخلية على التنظيم السليم للعمل المحاسبي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	12,1	12,1	12,1
	محايد	7	21,2	21,2	33,3
	موافق	22	66,7	66,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



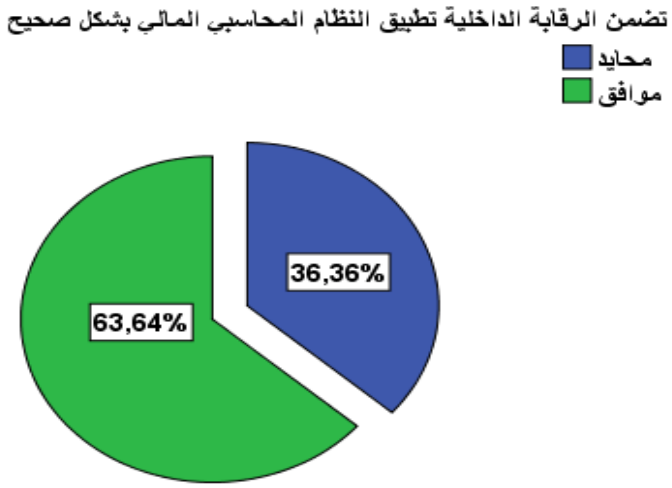
تعمل الرقابة الداخلية على ضمان حفظ المعلومات المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	6,1	6,1	6,1
	محايد	15	45,5	45,5	51,5
	موافق	16	48,5	48,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



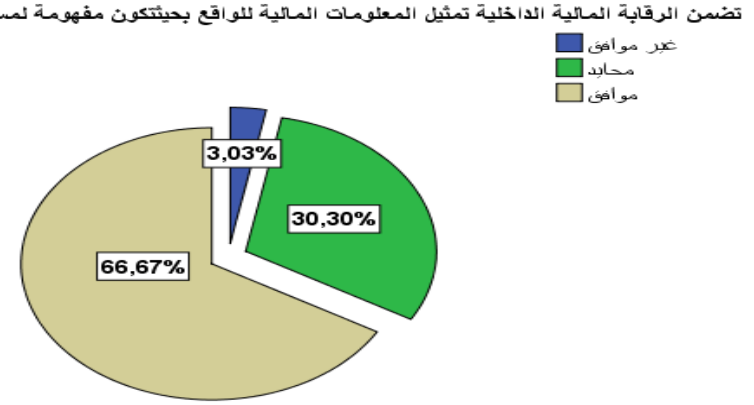
تضمن الرقابة الداخلية تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل صحيح

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	12	36,4	36,4	36,4
	موافق	21	63,6	63,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



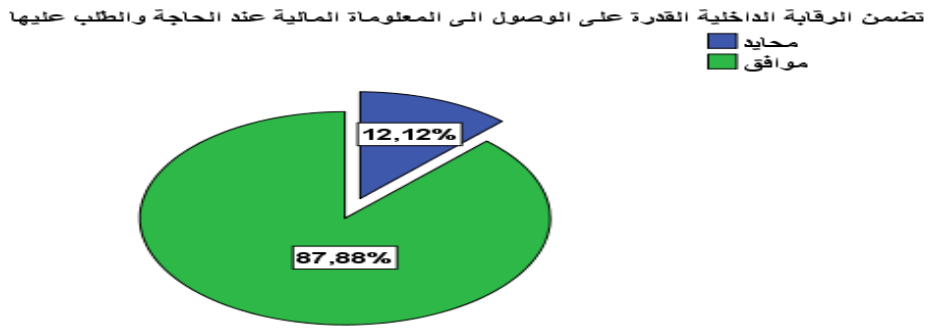
تضمن الرقابة المالية الداخلية تمثيل المعلومات المالية للواقع بحيثتكون مفهومة لمستعمليها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	10	30,3	30,3	33,3
	موافق	22	66,7	66,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



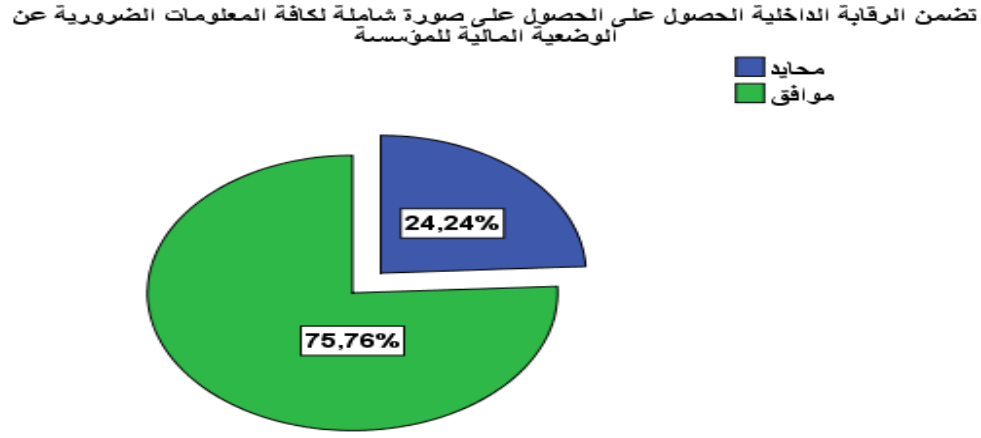
تضمن الرقابة الداخلية القدرة على الوصول الى المعلوماة المالية عند الحاجة والطلب عليها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	12,1	12,1	12,1
	موافق	29	87,9	87,9	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



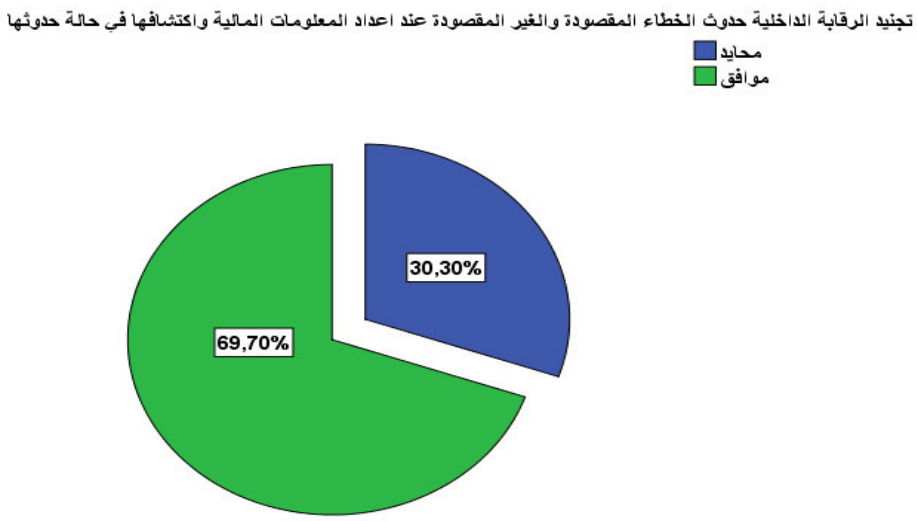
تضمن الرقابة الداخلية الحصول على الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات الضرورية عن الوضعية المالية للمؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	24,2	24,2	24,2
	موافق	25	75,8	75,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



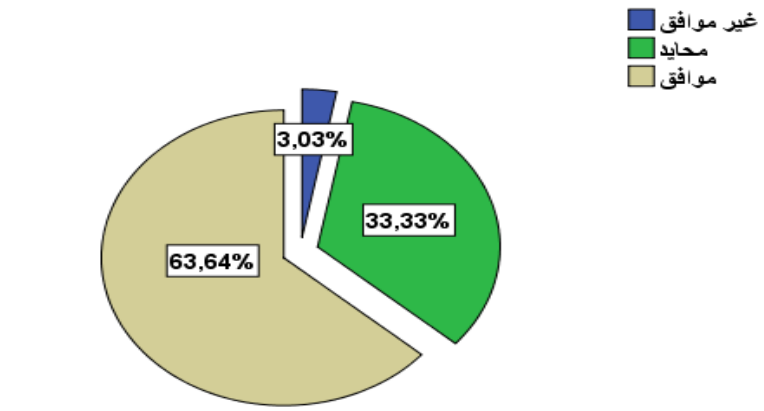
تجنيد الرقابة الداخلية حدوث الخطاء المقصودة والغير المقصودة عند اعداد المعلومات المالية واكتشافها في حالة حدوثها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	10	30,3	30,3	30,3
	موافق	23	69,7	69,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



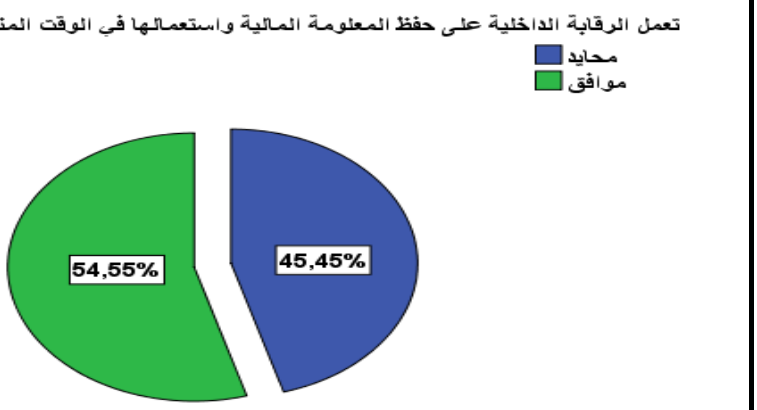
تعمل الرقابة الداخلية على ضمان استمرارية استخدام الطرق المحاسبية بين الدورات لتسهيل اجراء مقارنات بين الدوارات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	11	33,3	33,3	36,4
	موافق	21	63,6	63,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



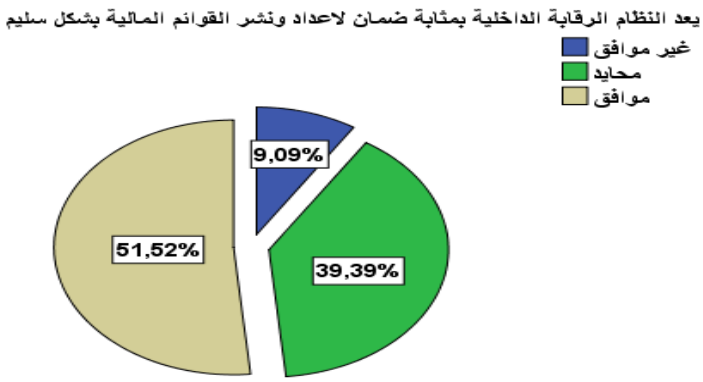
تعمل الرقابة الداخلية على حفظ المعلومة المالية واستعمالها في الوقت المناسب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid					



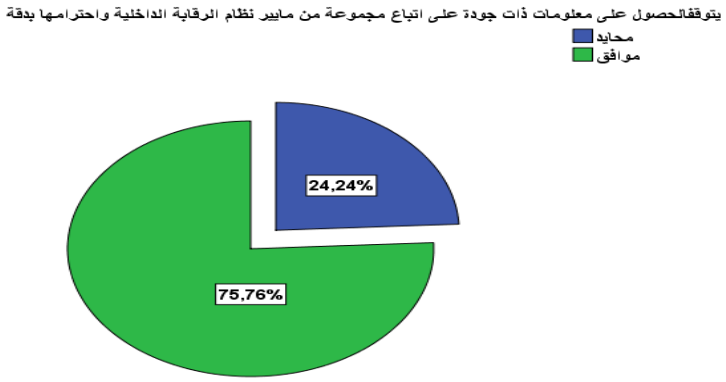
يعد النظام الرقابة الداخلية بمثابة ضمان لاعداد ونشر القوائم المالية بشكل سليم

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	9,1	9,1	9,1
	محايد	13	39,4	39,4	48,5
	موافق	17	51,5	51,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



يتوقف الحصول على معلومات ذات جودة على اتباع مجموعة من مايير نظام الرقابة الداخلية واحترامها بدقة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	24,2	24,2	24,2
	موافق	25	75,8	75,8	100,0
	Total	33	100,0	100,0	



Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تعمل الرقابة الداخلية على زيادة مصداقية مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسة	33	2	3	2,82	,392
تعمل الرقابة الداخلية على زيادة ملائمة المعلومة المالية	33	2	3	2,88	,331
تضمن الرقابة الداخلية تحقيق الموثوق في المعلومات المالية من خلال تفادي الغش والتحيز	33	2	3	2,70	,467
تعمل الرقابة الداخلية على ضمان تسجيل كل العلمات المحاسبية الواجب تسجيلها	33	1	3	2,82	,465
تعمل الرقابة الداخلية على التنظيم السليم للعمل المحاسبي	33	1	3	2,55	,711
تعمل الرقابة الداخلية على ضمان حفظ المعلومات المالية	33	1	3	2,42	,614
تضمن الرقابة الداخلية تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل صحيح	33	2	3	2,64	,489
تضمن الرقابة المالية الداخلية تمثيل المعلومات المالية للواقع بحيثتكون مفهومة لمستعمليها	33	1	3	2,64	,549
تضمن الرقابة الداخلية القدرة على الوصول الى المعلوماة المالية عند الحاجة والطلب عليها	33	2	3	2,88	,331
تضمن الرقابة الداخلية الحصول على الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات الضرورية عن الوضعية المالية للمؤسسة	33	2	3	2,76	,435
تجنيد الرقابة الداخلية حدوث الخطاء المقصودة والغير المقصودة عند اعداد المعلومات المالية واكتشافها في حالة حدوثها	33	2	3	2,70	,467
تعمل الرقابة الداخلية على ضمان استمرارية استخدام الطرق المحاسبية بين الدورات لتسهيل اجراء مقارنات بين الدوارات	33	1	3	2,61	,556
تعمل الرقابة الداخلية على حفظ المعلومة المالية واستعمالها في الوقت المناسب	33	2	3	2,55	,506

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يعد النظام الرقابة الداخلية بمثابة ضمان لاعداد ونشر القوائم المالية بشكل سليم	33	1	3	2,42	,663
يتوقفالحصول على معلومات ذات جودة على اتباع مجموعة من مايير نظام الرقابة الداخلية واحترامها بدقة	33	2	3	2,76	,435
Valid N (listwise)	33				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تعمل المراجعة القانونية على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال زيادة كفاءته في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع	33	2	3	2,97	,174
تقديم المراجعة القانونية بالتحقق من مدى مطابقة الاجراءات للقوانين واللوائح المعمول بها	33	1	3	2,73	,517
تقوم المراجعة القانونية بتحسين إجراءات الرقابة الداخلية من خلال زيادة القدرة على التحكم بنفقات وعوائد عوامل الانتاجوضمان الاستغلال	33	1	3	2,58	,561
تسمى المراجعة القانونية للتأكد من مدى قدرة الرقابة الداخلية على التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة	33	1	3	2,39	,659
تعمل المراجعة القانونية على التأكد من أن دفاتر وحسابات المؤسسة خالية من الأخطاء العمدية والغير عمدية	33	1	3	2,82	,465
تسعى المراجعة القانونية للتأكيد من سلامة البيانات المحاسبية ودقتها وخلوها من كافة أوجه الأنحراف وزيارة امكانية الوثوق بها	33	2	3	2,85	,364
تقوم المراجعة القانونية بالتأكد من مدى احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الدخلية للمؤسسة	33	2	3	2,85	,364
تعمل المراجعة القانونية القانونية على تفعيل دور الرقابة الداخلية في اكتشاف الانحرافات والأخطاء والتقليل منها	33	2	3	2,85	,364
تعمل المراجعة القانونية على ضمان التطبيق السليم لإجراءات سيرورة العمل داخل المؤسسة	33	1	3	2,55	,617
تضمن المراجعة القانونية تحقيق دقة وسلامة المعلومات المالية والمتضمنة في القوائم المالية	33	1	3	2,70	,529
تقوم المراجعة القانونية من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل المراجعة	33	2	3	2,94	,242

تقوم المراجعة القانونية بالتحقق من أن اعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية النتعارف عليها	33	2	3	2,73	,452
يتم التأكد من خلال المراجع القانونية على مدى افصاح القوائم المالية للحقائق الهامة والجوهرية بشكل كاف ومعقول	33	2	3	2,64	,489
تقدم المراجعة القانونية اقتراحات جوهرية من خلال التحفظات لتحسين نظام الرقابة الداخلية	33	1	3	2,45	,754
تساعد اختبارات التطابق التي يقوم بها المراجع القانونية في التحقق من مدى تطبيق اجراءات الرقابة الداخلية	33	2	3	2,76	,435
Valid N (listwise)	33				

ملحق رقم (02)

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	33	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	33	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,814	,787	30

فهرس

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
الملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
مقدمة	
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
تمهيد الفصل	2
المبحث الأول: ماهية المراجعة القانونية	3
المطلب الأول: المفهوم العام للمراجعة	3
المطلب الثاني: مفهوم المراجعة القانونية	4
المطلب الثالث: معايير المراجعة	5
الفرع الأول: المعايير العامة	5
الفرع الثاني: معايير العمل الميداني	7
الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير	10
المبحث الثاني: دور المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية	14
المطلب الأول: القوائم المالية كآلية للإفصاح عن المعلومة المالية	14
الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	14
الفرع الثاني: القوائم المالية	15
الفرع الثالث: متطلبات الإفصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	17
المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية	21
المطلب الثالث: أثر المراجعة القانونية على جودة المعلومة المالية	22
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	30
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	30
المطلب الثاني: أوجه الإختلاف والتشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	32
خلاصة الفصل	34
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان)	

تمهيد الفصل	36
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة	37
المطلب الأول: بيانات الدراسة	37
الفرع الأول: البيانات الثانوية	37
الفرع الثاني: البيانات الأولية	37
المطلب الثاني: قائمة استمارة الاستبيان	37
الفرع الأول: تصميم استمارة استبيان	37
الفرع الثاني: هيكل الاستبيان ومجتمع الدراسة	37
الفرع الثالث: قياس ثبات وتناسق أداة الدراسة	39
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة	40
المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة	40
الفرع الأول : توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	40
الفرع الثاني: توزيع العينة حسب التخصص العلمي	40
الفرع الثالث: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	41
الفرع الرابع: توزيع الأفراد حسب الوظيفة	42
المطلب الثاني: عرض نتائج الإحصاء الوصفي	43
الفرع الأول: عرض نتائج المحور الأول	44
الفرع الثاني: عرض نتائج المحور الثاني	45
خلاصة الفصل	48
خاتمة	50
مراجع	
ملاحق	
فهرس	