رقم الترتيب...../ ك ع إ ت ع ت/ج ب /2024

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أمحمد بوقرة *بومرداس*

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة من طرف

محمد ياسين بن دغي

لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في:

شعبة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة ومالية

المراجعة الخارجية ودورها في تحسين الأداء المالي في ظل معايير المراجعة الجزائرية –دراسة حالة–

لجنة المناقشة:

- أ.د. بلال شيخي	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة بومرداس**	**رئيسا**
- أ.د. الربيع بوعريوة	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة بومرداس**	**مشرفا**
- أ.د. خالد بن عمر	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة بومرداس**	**مشرفا مساعدا**
- أ.د. كريم قوبة	**أستاذ محاضر أ**	**جامعة بومرداس**	**مناقشا**
- أ.د. توفيق رفاع	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة الجزائر3**	**مناقشا**
- أ.د. مصطفى عوادي	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة الوادي**	**مناقشا**

السنة الجامعية: 2025/2024

كلمة الشكر والتقدير

الحمد لله كثيرا والصلاة والسلام على نبينا محمد صل الله عليه وسلم. الحمد لله الذي منحنى العلم والمعرفة والقدرة والقوة على إتمام هذا العمل مهما كانت العراقيل والصعوبات. والحمد لله الذي سخر لي رجالا كانوا بمثابة السند والمعين على إتمام هذه الأطروحة، خاصة الأستاذ المشرف الفاضل، الاستاذ الدكتور "الربيع بوعريوة" والأستاذ المشرف المساعد الفاضل الاستاذ الدكتور "خالد بن عمر" اللذان لم يبخلا عليا بالتوصيات والنصائح طيلة هذه المدة

كما أتقدم بالشكر الى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم وتحملهم عناء قراءة ومناقشة هذه الأطروحة وإبداء آرائهم وملاحظاتهم التي تزيد من أهمية وقيمة هذا العمل.

اشكر كذلك الأساتذة الذين أسهموا في بناء استمارة الدراسة وتحكيمها من خلال تقديم اقتراحاتهم السديدة، كما أشكر كل الأساتذة ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة ومحاسبي ومراجعي المؤسسات الاقتصادية على تعاونهم في الحصول البيانات وتفضلهم بالإجابة على فقرات المحاور التي تضمنتها الاستمارة.

كما أشكر جميع الطاقم العامل بجامعة امحمد بوقرة بومرداس كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من أساتذة وإداريين وعمال لتعاونهم معي وتقديم كل التسهيلات لبلوغ هذا العمل.

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين وإلى زوجتي العزيزة

إلى أبنائي عبد الله، يوسف، صهيب، عبد الرؤوف، إلى كل الأخوة والأخوات وأبنائهم وبناتهم إلى

أساتذتي الكرام.

إلى الزملاء والأصحاب.

إلى كل طالب علم.

الفهرس العام

كلمة الشكر والتقدير ..... **I**
الإهداء ..... **I**
الفهرس العام ..... **III**
قائمة الجداول ..... **VII**
قائمة الأشكال ..... **VIII**
قائمة الملاحق ..... **IX**
ملخص ..... **X**
المقدمة العامة ..... أ
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية **1**
تمهيد **2**
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الخارجية 3
المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية 3
1- التطور التاريخي للمراجعة الخارجية 3
2-تعريف المراجعة الخارجية ال6
3. أنواع المراجعة الخارجية 8
4- تقسيمات المراجعة الخارجية 9
المطلب الثاني: أهمية المراجعة الخارجية وأهدافها والعوامل المؤدية على طلبها: 16
1- أهمية المراجعة الخارجية 16
2-أهداف المراجعة الخارجية 17
3- العوامل المؤدية على طلب المراجعة الخارجية 20
المطلب الثالث: فروض ومفاهيم المراجعة الخارجية 21
1- فروض المراجعة الخارجية 21
2- مفاهيم المراجعة الخارجية 24
المبحث الثاني: الإجراءات العامة للمراجعة الخارجية **26**
المطلب الأول: التخطيط وإعداد برنامج المراجعة الخارجية 26
1- معرفة عامة للمؤسسة 26
2- تحديد أهداف المهمة 27
المطلب الثاني: اختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية 28
1- مفهوم الرقابة الداخلية 28
2- اختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية 31
المطلب الثالث: جمع أدلة الاثبات 32
1- مميزات أدلة الاثبات 32
2- أنواع أدلة الاثبات 32
المطلب الرابع: إعداد تقرير المراجعة 33
1- التقرير العام للتعبير عن الرأي 33
2- معايير تقرير المراجعة 34
خلاصة الفصل **36**

الفصل الثاني: تأثير الافصاح المحاسبي على الأداء المالي.....37
تمهيد.....38
المبحث الأول: أهمية الإفصاح المحاسبي على القوائم المالية 39
المطلب الأول: القوائم المالية. 39
1-القوائم المالية 39
2- الملاحق 46
المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي.....50
1- مفهوم الإفصاح المحاسبي 50
2- أنواع الإفصاح المحاسبي.....51
3- المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومة المحاسبية 52
4- قواعد الإفصاح عن المعلومة المحاسبية 53
المبحث الثاني: الأداء المالي.....55
المطلب الأول: ماهية الأداء المالي 55
1- مفهوم الأداء المالي 55
2- أهداف الأداء المالي.....56
3- أهمية الأداء المالي.....56
المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي 57
1- إجراءات تقييم الأداء المالي.....57
2- قواعد تقييم كفاءة الأداء المالي.....57
3- المؤشرات الكلاسيكية والحديثة لتقييم الأداء المالي.....58
4- علاقة المراجعة الخارجية بالأداء المالي.....63
خلاصة الفصل.....65
الفصل الثالث: واقع معايير المراجعة الجزائرية NAA 66
تمهيد.....67
المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر 68
المطلب الأول: مراحل تطور مهنة المراجعة في الجزائر 68
1- المرحلة الأولى: الفترة من سنة 1970 إلى غاية سنة 1990 68
2-المرحلة الثانية: الفترة من 1991 الى غاية سنة 2010.....70
3- المرحلة الثالثة: بعد إصدار قانون 10- 01 لسنة 2010 73
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر 74
1- المجلس الأعلى للمحاسبة 74
2- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين 75
3- المجلس الوطني للمحاسبة.....76
4- إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة 77
المبحث الثاني: معايير المراجعة الجزائرية NAA 79
المطلب الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات وتقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر 80
1- المبادئ العامة والمسؤوليات (معيار المراجعة الجزائري 210-230).....80
2- تقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر (معيار المراجعة الجزائري 300).....84

المطلب الثاني: أدلة الاثبات (من معيار المراجعة الجزائري 500 إلى 510) 86
1- معيار المراجعة الجزائري 500 العناصر المقنعة..... 86
2- معيار المراجعة الجزائري 501 العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة..... 88
3-معيار المراجعة الجزائري 505 التأكيدات الخارجية. 90
4-معيار المراجعة الجزائري 510: مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية..... 91
المطلب الثالث: أدلة الاثبات: معايير المراجعة الجزائرية من 520 الى 580 91
1- معيار المراجعة الجزائري 520 الإجراءات التحليلية..... 91
2- معيار المراجعة الجزائري 530 السير في التدقيق..... 92
3- معيار المراجعة الجزائري 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها
..... 93
4- معيار المراجعة الجزائر 560 94
أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، ويعالج معيار المراجعة الجزائري 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث الملحقة" إلى تحديد أهم تواريخ الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث الملاحقة هي: 94
5-المعيار المراجعة الجزائري 570: استمرارية الاستغلال..... 95
6- معيار المراجعة الجزائري 580: التصريحات الكتابية 97
المطلب الرابع: استعمال أو الاستفادة من عمل الآخرين ونتائج المراجعة والتقرير 97
1- معيار المراجعة الجزائري 610: استخدام أعمال المدققين الداخلين 97
2- معيار المراجعة الجزائري 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق..... 98
3- معيار المراجعة الجزائري 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية. 99
خلاصة الفصل..... 100
الفصل الرابع: دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي ظل معايير المراجعة الجزائرية..... 101
تمهيد..... 102
المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية 103
المطلب الأول: أدوات الدراسة 103
1- الوثائق والبيانات 103
2- المقابلات الشخصية 103
المطلب الثاني: الاستبيان 104
1- تحضير الاستبيان..... 104
2- منهجية الدراسة..... 104
3- جمع البيانات 104
المطلب الثالث: حدود الدراسة والصعوبات التي واجهتها 104
1- حدود الدراسة..... 104
2- صعوبات الدراسة 105
المطلب الرابع: مجتمع وعينة الدراسة 105
1- مجتمع الدراسة..... 105
2- عينة الدراسة..... 106

المبحث الثاني: دراسة كيفية واعداد تحضير الاستمارة..... 107
المطلب الأول: إعداد استمارة الاستبيان 107
المطلب الثاني: ديباجة وتصميم الاستمارة 108
1- ديباجة الاستمارة 108
2- تصميم الاستمارة..... 108
المطلب الثالث: تفريغ الاستبيان والأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ومقاييسها. 109
1- الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة 109
2- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلي البيانات ومقاييسها 114
المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان 115
المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول 115
المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني..... 129
المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث 137
خلاصة الفصل..... 145
الخاتمة العامة..... 146
قائمة المراجع..... 154
الملاحق 163

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التطور التاريخي لمهنة المراجعة	05
02	جدول أمثلة لأنواع المراجعة الثلاثة	09
03	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	14
04	جدول مقارنة الأهداف التقليدية والحديثة للمراجعة	20
05	ميزانية الأصول السنة المالية المقفلة فيN/12/31	40
06	ميزانية الخصوم السنة المالية المقفلة فيN/12/31	40
07	حساب النتائج حسب الوظيفة	41
08	حساب النتائج حسب الطبيعة	42
09	تغيرات الأموال الخاصة	43
10	سيولة الخزينة الطريقة المباشرة	44
11	سيولة الخزينة الطريقة غير المباشرة	45
12	تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية	46
13	جدول الاهتلاكات	47
14	جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية	47
15	جدول المساهمات	48
16	جدول المؤونات	48
17	استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند اقفال السنة المالية	49
18	الاستمارات الموزعة والمسترجعة ونسبة الاسترجاع	106
19	النسبة المئوية للاستمارات المعتمدة	107
20	معامل الفا كرو نباخ للدراسة	109
21	توزيع العينة حسب الجنس	109
22	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	110
23	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	111
24	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	112
25	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة أو الخبرة المهنية	113
26	مقياس ليكارت سكيل الخماسي	115
27	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين مهنة المراجعة الخارجية.	116
28	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض بيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.	129
29	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثالث لوسائل التي يمكن اقتراحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية.	137
30	نتائج معاملات الارتباط بين المحاور	144
31	نتائج اختبار الفرضية الأولى باستخدام T ستودنت	148
32	نتائج اختبار الفرضية الثانية باستخدام T ستودنت	150
33	نتائج اختبار الفرضية الثالثة باستخدام T ستودنت	151

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للفصل بين الواجبات وتخصيص السلطة والمسؤولية	30
02	أنواع الافصاحات	52
03	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.	109
04	توزيع عينة الدراسة حسب للعمر.	110
05	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	111
06	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.	112
07	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.	113
08	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الأولى.	118
09	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية.	118
10	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثالثة.	119
11	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الرابعة.	120
12	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة.	121
13	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة.	121
14	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة.	122
15	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة.	122
16	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة.	123
17	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة العاشرة.	124
18	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الاحدى عشر.	124
19	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية عشر.	125
20	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثالثة عشر.	125
21	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الرابعة عشر.	125
22	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة عشر.	126
23	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة عشر.	126
24	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة عشر.	127
25	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة عشر.	127
26	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة عشر.	128
27	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة العشرون.	128
28	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الواحدة والعشرون.	131
29	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية والعشرون.	131
30	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثالثة والعشرون.	132
31	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الرابعة والعشرون.	132
32	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة والعشرون.	133
33	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة والعشرون.	133

34	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة والعشرون.	134
35	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة والعشرون.	134
36	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة والعشرون.	135
37	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثلاثون.	136
38	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الواحدة والثلاثون.	139
39	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية والثلاثون.	139
40	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثالثة والثلاثون.	140
41	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الرابعة والثلاثون.	140
42	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة والثلاثون.	141
43	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة والثلاثون.	141
44	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة والثلاثون.	142
45	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة والثلاثون.	142
46	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة والثلاثون.	143
47	نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الأربعون.	143

قائمة الملاحق

/	العنوان	الصفحة
الملحق الأول	الاستمارة	162
الملحق الثاني	ترميز محاور وفقرات الاستمارة في برنامج spss	169
الملحق الثالث	النتائج الإحصائية	172

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين معايير المراجعة الجزائرية ودورها في الرفع من كفاءة وتوعية مهنة المراجعة الخارجية التي تلعب دورها هاما في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، فتم تقسيم موضوع الدراسة إلى جانبين، بحيث خصص القسم الأول إلى الجانب النظري الذي يتضمن الإطار النظري للمراجعة الخارجية واقع معايير المراجعة الجزائرية، وإلى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية على الأداء المالي.

أما بالنسبة للقسم الثاني فقد خصص للجانب التطبيقي من خلال دراسة دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي في ظل تطبيق معايير المراجعة الجزائرية، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة تتضمن مجموعة من الفقرات المتعلقة بالموضوع ووزعت بطريقة عشوائية على عينة من الأساتذة الأكاديميين والمهنيين في ولايات الوسط، ولقد تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية لاختبار فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى بعض النتائج أبرزها:

تطبيق معايير المراجعة الجزائرية أمر ضروري والزامي لمواكبة متطلبات المراجعة الخارجية مع التزام المراجع الخارجي بتطبيق إجراءاتها لتحسين كفاءة ونوعية المراجعة الخارجية مع الزامية دراسة وتحليل المؤشرات المالية للتوازن المالي لتحسين الأداء المالي.

الكلمات المفتاحية: مراجعة خارجية، معايير مراجعة جزائرية، آداء مالي، مؤشرات كلاسيكية وحديثة للأداء المالي، إفصاح محاسبي، قوائم مالية.

Abstract

This study aims to identify the nature of the relationship between the Algerian auditing standards and their role in raising the efficiency and awareness of the external audit profession, which plays a role in improving the financial performance of the economic institution. The subject of the study was divided into two aspects, where the first section was dedicated to the theoretical aspect, which includes the theoretical framework of external auditing and the reality of the Algerian auditing standards, and the impact of the credibility of accounting information on financial performance.

As for the second section, it was devoted to the applied aspect by studying the role of external auditing in improving financial performance in light of Algerian auditing standards, and to achieve the objective of the study, a questionnaire containing a set of paragraphs related to the subject was designed and distributed randomly to a sample of academic and professional professors in the central states, and a set of statistical tools were used to test the hypotheses of the study.

The study came up with some findings, most notably:

The application of Algerian auditing standards is necessary and mandatory to keep pace with the external audit requirements with the external auditor's obligation to apply its procedures to improve the efficiency and quality of the external audit with the obligation to study and analyse the financial indicators of financial balance to improve financial performance.

Keywords: External Review, Algerian Auditing Standards, Financial performance, Classical and modern indicators of financial performance, accounting disclosure, financial statements.

Résumé

Cette étude vise à identifier la nature de la relation entre les normes d'audit algériennes et leur rôle dans l'amélioration de l'efficacité et de la sensibilisation de la profession d'audit externe, qui joue son rôle dans l'amélioration de la performance financière de l'institution économique. Le sujet de l'étude a été divisé. en deux aspects, de sorte que la première section a été consacrée à l'aspect théorique, qui comprend le cadre théorique de l'audit externe basé sur la réalité des normes d'audit algériennes, et l'impact de la crédibilité de l'information comptable sur la performance financière.

Quant à la deuxième section, elle a été consacrée à l'aspect appliqué en étudiant le rôle de l'audit externe dans l'amélioration de la performance financière à la lumière des normes d'audit algériennes. Pour atteindre l'objectif de l'étude, un questionnaire a été conçu comprenant un ensemble de paragraphes liés. au sujet et a été distribué de manière aléatoire à un échantillon de professeurs universitaires et professionnels dans les États centraux. Un ensemble d'outils statistiques a été utilisé pour tester les hypothèses de l'étude.

L’étude a abouti à certains résultats, notamment :

L'application des normes algériennes de contrôle est nécessaire et obligatoire pour répondre aux exigences du contrôle externe, avec l'engagement de l'auditeur externe à appliquer ses procédures pour améliorer l'efficacité et la qualité du contrôle externe, avec l'obligation d'étudier et d'analyser les indicateurs financiers du l’équilibre financier pour améliorer la performance financière.

Mots-clés: Audit externe, normes d'audit algériennes, performance financière, indicateurs classiques et modernes de performance financière, information comptable, états financiers.

المقدمة العامة

تهتم مهنة المحاسبة في إعداد قوائم مالية ذات مصداقية تعكس الصورة الصادقة للمركز المالي وحسابات نتائج المؤسسة، التي تعتبر مخرجات معلومات جد مهمة وضرورية لمختلف الجهات المستعملة لهذه القوائم المالية، سواءً كانت منها الداخلية أو الخارجية، ومن اجل التأكد من مصداقية المعلومات المالية والمحاسبية يجب الاستعانة بالمراجعة الخارجية ليتم التأكيد على ذلك.

حيث يعتمد المستعملين الداخلين على القوائم المالية، في اتخاد القرارات الاستراتيجية لتسيير شؤون المؤسسة في كيفية استغلال الموارد المتاحة بطريقة عقلانية لخلق الثروة وتحقيق الأرباح والتوسع في السوق. كما يعتمد مستخدمي للقوائم المالية الخارجيين في اتخاذ قرارات الاستثمار والتعاملات التجارية.

من أجل بلوغ مستوى المصداقية والنتائج الإيجابية كان ولا بد على مسيري المؤسسة من اتخاذ تدابير وإجراءات صارمة عن طريق تطبيق معايير المراجعة الجزائرية الصادرة عام 2016 الى سنة 2018 والتي يبلغ عددها 16 معيارا كفيلة باحتياجات تطبيق المراجعة الخارجية بداية من قبول المهمة الى غاية إعداد تقرير المراجعة. كما يمكن استعمال مؤشرات التحليلات المالية لكشف نقاط القوة والضعف وتحسينها في المستقبل القريب.

ومن هذا المنطلق يتضح ان الغاية والهدف من تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومؤشرات الأداء المالي بشقيه التقليدي والحديث هو معرفة قدرة المؤسسة على خلق الثروة وتعزيز المركز المالي، واعطاء الضمان للغير (المتعاملين الاقتصاديين) عن طريق اصدار قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة ومدى استمراريتها والتوسع في الأسواق على المدى البعيد.

لدى ومن خلال هذه الأفكار تتجلى إشكالية الدراسة في: " **ما هو دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي في ظل تطبيق معايير المراجعة الجزائرية**".

وبناءً على هذه الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

السؤال الأول: ما أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية وما مدى استجابتها في تحسين مهنة المراجعة الخارجيةّ.

السؤال الثاني: ما مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

السؤال الثالث: هل الوسائل التي يمكن اقتراحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية فعالة وناجعة.

فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية له أهمية واستجابة كبيرة في تحسين مهنة المراجعة الخارجية.

الفرضية الثانية: طريقة عرض البيانات المحاسبية والمالية حسب القواعد المحاسبة ومصداقية المعلومة المحاسبية تحسن من الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

الفرضية الثالثة: يمكن الاعتماد على الوسائل المقترحة لتحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في:

- التطرق إلى تطبيق معايير المراجعة الجزائرية للرفع من جودة مهنة المراجعة الخارجية التي تنعكس بالإيجابية على مردودية وجودة القوائم المالية ومصداقية المعلومة المحاسبة التي من خلالها يمكن فتح أفاق استثمارية واستراتيجية في المدى البعيد.
- أيضا ابراز أهمية تطبيق المؤشرات المالية للأداء المالي التقليدية منها والحديثة، والتي يمكن من خلال تطبيقها تحقيق الاستغلال العقلاني والأمثل لموارد المؤسسة وخلق الثروة للمساهمين.

أهداف الدراسة

إضافة الى الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة واختبار فرضياتها تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

– القاء الضوء على معايير المراجعة الجزائرية من خلال اسقاطها على مهنة المراجعة الخارجية وتقييم مدى استجابتها.

– تقييم مدى استجابة أدوات التحليل المالي التقليدية وأدوات التحليل المالي الاقتصادية الحديثة في الرفع وتحسين الأداء المالي في ظل معايير المراجعة الجزائرية.

– معرفة أهمية وآثر طريقة عرض البيانات المحاسبية والمالية حسب القواعد والمبادئ المحاسبية على مصداقية القوائم المالية وانعكاسها على تحسين الأداء المالي.

– دعم مهنة المراجعة الخارجية ببعض الوسائل المقترحة لتحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

المنهج المستخدم في الدراسة

للإجابة على اشكالية الدراسة والفرضيات تم اتباع المنهج التاريخي من خلال التأصيل والسرد التاريخي لنشأة وتطور مهنة المراجعة الخارجية في مختلف فتراتها وبلدانها، كما تم اتباع المنهج التاريخي أيضا في نشأة وتطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة والذي يساعد على توضيح المفاهيم الأساسية للدراسة، كما تم اعتماد إجراء دراسة حالة الخاصة بالجانب التطبيقي لتحديد دور وأهمية المراجعة الخارجية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية. ومن أجل إتمام هذه الدراسة تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات منها: الكتب، المجلات، الجرائد الرسمية، الدورات العلمية، التقارير، المذكرات، المواقع الالكترونية والملتقيات العلمية.

أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار موضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي في ظل معايير المراجعة الجزائرية للأسباب التالية:

- التخصص الدراسي الذي يتلاءم مع طبيعة الموضوع.
- الأهمية التي تحظى بما المراجعة الخارجية من قبل المؤسسات الاقتصادية في المصادقة على القوائم المالية.
- التعريف بمعايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها للواقع الميداني لمهنة المراجعة الخارجية.

صعوبات الدراسة

تمثلت صعوبات الدراسة في النقاط التالية:

- اعتبار أن موضوع معايير المراجعة الجزائرية حديث النشأة بالنسبة للجزائر، بحيث توجد ندرة وعدم توفر المراجع سواء الأكاديمية أو المهنية في هذا المجال.
- صعوبة التواصل مع مكاتب المراجعة من أجل الحصول على الشروحات والتفسيرات الخاصة بمعايير المراجعة الجزائرية وهذا راجع للانشغالات الدائمة وعدم التواجد في المكاتب.

الحدود المكانية الزمنية الدراسة

تمثلت حدود الدراسة المكانية والزمنية في:

الحدود المكانية

تمحورت الدراسة حول مجموعة من الأساتذة الأكاديميين ومكاتب المراجعة للمهيئين لولايات وسط الجزائر مثل الجزائر العاصمة، البليدة، بومرداس، البويرة وتيبازة حيث تم إجراء مقابلات شخصية وتوزيع استمارة استبيان من أجل الحصول على معلومات وبناء أسئلة استبيان وتحليل النتائج المتحصل عليها.

الحدود الزمنية

امتدت فترة الدراسة الزمنية ما بين الفترة بداية شهر جويلية 2023 إلى غاية نهاية شهر أكتوبر من نفس السنة

الحدود الموضوعية

أما فيما يخص الحدود للموضوعية لدراسة فتمثلت أو اهتمت بدراسة المحاور المرتبطة بأهمية تطبيق معاير المراجعة الجزائرية في مدى استجابتها في تحسين الأداء المالي ومدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية وإلى الوسائل المقترحة لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية.

الدراسات السابقة

احتوت الدراسة على مجموعة من المعايير المتعلقة بالمراجعة الخارجية تحديدا معايير المراجعة الجزائرية ومؤشرات الأداء المالي بشقيه الكلاسيكي والحديث والى أهمية الإفصاح المحاسبي في عرض القوائم المالية، من أجل هذا فإن الدراسات التي اعتمدنا عليها تضمن هذه النقاط المذكورة وهي عبارة عن مواضيع من أطروحات دكتوراه وابحاث علمية أهمها:

- **دراسة وليد عبد السلام** سنة، 2022: أطروحة دكتوراه من جامعة محمد البشير الإبراهيمي – برج بوعريريج. بعنوان: **أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر – دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين**، هدفت إلى معرفة مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وقد تم التوصل في نهاية هذه الدراسة إلى أن مدققي الحسابات في الجزائر يطبقون معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات كونها ركيزة أساسية في العمل الميداني.

- **دراسة نقاز نور الهدى** سنة2022 – أطروحة دكتوراه– من جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف – بعنوان: **التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية،** هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يقوم به التدقيق الخارجي في سبيل تعزيز حوكمة الشركات ومدى مساهمته في إرساء مبادئها داخل الشركات الجزائرية في ظل إطار متكامل من المعايير الجزائرية والدولية. وقد تم التوصل إلى أن التدقيق الخارجي يلعب دور رقابي محوري الذي يسعى من خلاله ضمان التطبيق السليم لمبادئ وآليات الرقابة والتعزيز حوكمة الشركات.

- **دراسة بن حواس كريمة** سنة 2015 – أطروحة دكتوراه–من جامعة باجي مختار عنابة –بعنوان: **التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية (التفاتة لواقع الجزائر)**، جاءت هذه الدراسة لمعرفة امكانية وضرورة تبني الجزائر معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لتوحيد مفاهيم وأساليب التدفيق في الجزائر وتسهيل الأداء وتحسين مهنة التدفيق والمراجعة الخارجية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية في تحسين التدفيق الخارجي.

- **دراسة عبد المالك مهري** –سنة 2017 –أطروحة الدكتوراه– جامعة العربي التبسي – تبسة – بعنوان: **تقييم فعالية اختيار المشروعات الاستثمارية المادية في تحسين جودة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة الشركة الوطنية سوناطراك الفترة (2010 – 2015)**، حيث تهدف هذه الدراسة إلى قياس وتقييم مدى فعالية اختيار المشروعات الاستثمارية المادية في تحسين جودة الأداء المالي للمؤسسة الوطنية سوناطراك من خلال استخدام أهم أدوات التحليل المالي والاقتصادي التقليدية والحديثة المتعارف عليها والمعمول بها. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن هذه التحاليل المالية والاقتصادية كان لها أثر إيجابي في اختيار المشاريع وتقييم أدائها.

- **دراسة عمر فاروق زرقون** – سنة 2017 –أطروحة دكتوراه– جامعة الجزائر3 –بعنوان: **محاولة قياس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي لمؤسسات القطاع البترولي في الجزائر– دراسة تحليلية مقارنة لعينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2006 – 2013)**، الهدف من هذه الدراسة هو معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على كفاءة وفعالية الأداء المالي لأهم المجمعات الوطنية لقطاع المحروقات في الجزائر، حيث توصلت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF له تأثير إيجابي على مكونات وجودة القوائم المالية في تحسين الأداء المالي لهاته المؤسسات.

- **دراسة مصطفى العثماني** – سنة 2015 –أطروحة دكتوراه–جامعة الجزائر 3 –بعنوان: **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة مجمع صيدال خلال 2010 – 2014**، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي والأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي حيث توصلت هاته الدراسة أن الاستغلال الفعال لنظام المعلومات المحاسبي بتوفير معلومات ذات جودة عالية يسهل التحليل المالي للمؤشرات التقليدية والحديثة من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

- **دراسة بو فنارة هاجر**–سنة 2022 – مقال علمي– مجلة البحوث والعلوم المالية والمحاسبة. بعنوان: **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة**، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن التدقيق الداخلي يساهم في تحسين النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي في المؤسسة من خلال تقليل ومنع حدوث الأخطاء والغش في القوائم المالية مما يزيد من ريحية ومردودية المؤسسة وتحسين الأداء المالي.

- **دراسة قديد عبد الحفيظ** –سنة 2023– مقال علمي – مجلة دفاتر اقتصادية– بعنوان: **القيمة الاقتصادية المضافة كأداة للتخطيط المالي الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية**، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه القيمة الاقتصادية المضافة من أجل المساعدة في وضع خطط استراتيجية للرفع من الأداء المالي للمؤسسة، وقد تم الوصول إلى نتائج تدل على أن للقيمة الاقتصادية المضافة دور كبير في صنع القرارات المالية، ومؤشر القيمة الاقتصادية المضافة يعد من المقاييس لقياس أداء تحقيق الثروة ووسيلة للحد من مشكلة الوكالة من خلال تقريب اهتمامات المدراء وحملة الأسهم.

الفصل الأول:
الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد

عرفت الشركات تطورًا كبيرًا في حجمها وضخامة أرقام أعمالها ورؤوس أموالها وتعقد هياكلها التنظيمية والقانونية، مما أدى إلى صعوبة إدارتها والتحكم فيها من قبل ملاكها، لذلك نجد هناك مسيرين ومديرين يقومون بإدارة هذه الأملاك نيابة عن الملاك، حيث نجد أيضًا أن المشكل الواقع بين الملاك والسيرين وهو عدم تماثل المعلومات مما استوجب الأمر إلى تعيين طرفا ثالثا وهو المراجع الخارجي الذي يقوم بمراجعة الأعمال المقدمة من طرف المسير والمدير والغاية من ذلك هي بلورة قوائم مالية خالية من الأخطاء والغش والتلاعبات وإبداء رأي محايد يعكس الصورة الصادقة للمركز المالي.

أصبح دور المراجعة الخارجية هاما حيث لا تقتصر عن إبداء الرأي المحايد فقط، وإنما أصبح لها دورا فعّال في المؤسسة من حيث تقديم الاستشارات القانونية المساعدة في اتخاذ القرارات المصيرية التي تساعد المؤسسة على تطويرها وبقائها.

وعلى هذا الأساس سنحاول من خلال هذا الفصل توضيح الإطار النظري المراجعة الذي هو عبارة عن مجموعة من الفروض والمفاهيم الأساسية، المترابطة فيما بينها، والتي تهدف إلى إرشاد المراجع الخارجي للإجراءات التي يعمل بماء كذلك المعايير التي يقيس بها جودة أدائه، وعلى هذ الأساس تم تقسيم الفصل الأول إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: مدخل الى المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: الإجراءات العامة للمراجعة الخارجية.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الخارجية

المراجعة الخارجية هي أداء ميداني موضوعي منتظم يقوم به أو يزاوله شخص طبيعي كان أو معنوي يمتاز بكفاءة علمية وخبرة ميدانية في مجال المحاسبة والمراجعة تؤهله لأداء مهام المراجعة الخارجية بعناية كافية والمصادقة على القوائم المالية وإبداء الرأي المحايد الذي يعكس الصورة الصادقة للمؤسسة، ولمعرفة أصول المراجعة يتوجب عرض الإطار النظري للمراجعة الخارجية التي تتمثل في مفهوم المراجعة وتطورها التاريخي، أهدافها وأهميتهما، أنواعها، بالإضافة الى فروض المراجعة والمفاهيم الأساسية والإجراءات العامة للمراجعة الخارجية الواجب اتباعها لأداء مهمة المراجعة.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

عرفت المراجعة تطورا كبيرا نظرا لأهميتها واهتمامها من مختلف أطراف المؤسسات أو الشركات من مسيرين وملاك أو أصحاب رؤوس الأموال، حيث كل واحد من هؤلاء يسعى إلى تحقيق أهدافه الشخصية أي الربحية والحرص على مصداقية القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة مما أدى إلى تطور مفهوم وأهداف المراجعة وتنظيم طريقة ممارستها.

1- التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

ظهرت المراجعة منذ القديم حيث كانت تقتصر على الأفراد الذين كانوا يديرون تجارتهم وممتلكاتهم بأنفسهم، لكن بعد ظهور الثورة الصناعية تطور النشاط الاقتصادي حيث عرفت هذه الحقبة من الزمن نشأة شركات صناعية عملاقة لا يستطيع المالك تسير كل هذه الممتلكات بنفسه حيث نشأ عن ذلك تواجد مسيرين ومديرين يساعدون الملاك على ادارتها، وظهرت أيضا شركات الأموال التي تضم مجموعة من هذه الشركات لا يمكن تسييرها لأسباب عدة منها البعد الجغرافي بين الملاك وبين الشركة، عدم وجود وقت فراغ للتسيير وعدم امتلاك الخبرة اللازمة للإدارة والتسيير، ومن هذا المتطلق ادت الحاجة إلى تعيين طرفا ثالثا يكون محايداً يعمل على مراجعة الحسابات وإعطاء الصورة الصادقة للقوائم المالية والمركز المالي الذي يعتبر الضمان الذي يطمئن أصحاب رؤوس الأموال والملاك.

كما عرفت المراجعة تطورات من حيث مفهومها وأهدافها وتنظيم طريقة ممارستها لكي تتماشي مع التطور والنمو الاقتصادي الذي يعرفه العالم والمراجعة عرفت أيضا عدة مراحل هي كالآتي:

1-1- المرحلة الأولى ما قبل 1500

يرجع تاريخ المراجعة إلى العصور القديمة التي تمتد إلى ما قبل الميلاد حيث كانت تهتم بالمشروعات الحكومية وللعائلية، فكانت تستخدم كاتبان للحسابات، يمسك كل واحد حساباً مستقلاً يسجل فيه نفس العمليات وكانت تتم مراجعتها من خلال إجراء المطابقة بين الحسابين، وكذلك تشير الوثائق التاريخية إلى ان حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان

المراجع وقتها يستمع الى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا تجد أن كلمة مراجعة (Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومعناها يستمع[1].

وقد شهدت هذه المرحلة ظهور نظرية القيد المزدوج التي وردت في الموسوعة الرياضية للعالم الإيطالي لوقاباشيلو سنة 1494 بالاعتراف بضرورة وجود أنظمة محاسبية سليمة تمتع الخطأ والغش.

1-2-المرحلة التالية من 1500 إلى 1850

تميزت هذه المرحلة من التطور التاريخي لمهنة مراجعة الحسابات بظهور أول جمعية المحاسبين في فينيسيا شمال إيطاليا سنة 1751 م بكلية Rosconati وكان على من يرغب مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أن ينظم الى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات ليصبح لشخص خبير محاسبة، وقد أصبحت عضوية هذه الجمعية شرطا من شروط مزاولة مهنة المراجعة، ثم اتجهت دول أخرى إل تنظيم هذه المهنة[2]. أما في بريطانيا فقد أنشئت السجلات لقيد المحاسبين والمراجعين الذين يزاولون المهنة في مدينة ادنبرة في سنة 1773م حيث تميزت هذه الفترة على فحص أمانة الأشخاص الذين تسند إليهم أية عمليات مالية[3]

1-3-المرحلة الثالثة من 1850 حتى 1905

عرفت هذه الحقبة من زمن المراجعة إصدار قانون الشركات الانجليزي سنة 1862 الذي ينص على وجوب للمراجعة الخارجية بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم.[4] ثم ظهر ايضا قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1900 الذي جعل عملية المراجعة الزامية على الشركات المساهمة في بريطانيا وتضمن القانون مكافئة المراجعين معا أعطى دفعة قوية لتطوير مهنة المراجعة ويعتبر هذا القانون بمثابة حجر الأساس أو العلامة البارزة إلى تاريخ تطور مهنة المراجعة.[5]

1-4- المرحلة الرابعة من 1905 إلى 1960

عرفت هذه المرحلة عدة أحداث أثرت تأثيراً إيجابيا في تطور مهنة المراجعة حيث اعترف الأستاذ دكيسى (Dicksee) في كتاب المحاسبة والتدقيق على ضرورة أهمية الرقابة الداخلية التي تعوض عن التدقيق التفصيلي للمراجعة الخارجية وعرفت أيضا هذه المرحلة الأزمة العالمية للكساد العالمي سنة 1929 مما أدى الى تزوير القوائم المالية لبعض المؤسسات وأيضا الحالة القضائية لسنة 1939 في الولايات المتحدة الأمريكية والمسماة Mckesson and Robbins حيث انبثق عن هذه الأحداث الغرض الرئيسي من المراجعة الخارجية ليس اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هومن مسؤولية الإدارة وإنما الغرض الرئيسي من المراجعة الخارجية هو التقرير المحايد الذي يبين عدالة المركز المالي.[6]

1- نصر صالح محمد، نظرية للمراجعة، دار المسيرة، الأردن، 2015، ص: 28.

2- حازم حسن، المراجعة وخدمات التأكد، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، 2009، ص: 7.

3- نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 30-31.

4- أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص: 8.

5- نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

6- عصام نعمة قريط، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص ص: 18 – 19.

كما أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين في سنة 1954 تصوره لمعايير المراجعة واعتبارها أساسيا يحكم الممارسة العملية فيهم.[1]

1-5 المرحلة الخامسة 1960 حتى الان

شهدت هذه المرحلة من عمر المراجعة تطورا كبيرا حيث ظهرت عدة منظمات مهيئة في العديد من الدول مثل جمعية أمم جنوب شرق أسيا لاتحاد المحاسبين التي تأسس سنة 1977، والمجمع العربي لمحاسبين القائمين الذي تأسس سنة 1982، الاتحاد الدولي لمحاسبي الذي تأسست سنة 1977 في سبيل توحيد الممارسة للعملية الدولية للمراجعة من أجل تطوير مفهوم المراجعة الذي يتضمن الجوانب المالية، الإدارية، الاجتماعية، والبيتية للمراجعة.[2]

يمكن أيضا إعطاء رؤية شاملة على التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجدول التالي:

جدول رقم (01): جدول التطور التاريخي لمهنة المراجعة.

الفترة	الهدف من عملية المراجعة الخارجية	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905-1850	1-اكتشاف التلاعب والاختلاس 2-اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1933-1905	1-تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. 2-اكتشاف التلاعب والأخطاء.	بالتفصيل ومراجعة اختبارية	اعتراف سطحي
1940-1933	1- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. 2- اكتشاف التلاعب والأخطاء.	مراجعة اختبارية	بداية في الاهتمام
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.	مراجعة اختبارية	اهتمام وتركيز

المصدر: .[3]Brown.R.Gene «changing audit objectives and, Techniques»

1- نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

2- نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 36

3- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016، ص: 26.

2-تعريف المراجعة الخارجية

هناك العديد من التعاريف للمراجعة الخارجية التي تتضمن نفس المعنى وهو فحص الحسابات والسجلات المحاسبية من أجل إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي ومن أشهر التعريفات والأكثر شمولا للمراجعة هو التعريف الذي قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association سنة 1973 والذي يتضمن على ما يلي: المراجعة هي عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الاثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية"[1]

كما عرفت المراجعة الخارجية باعتبارها فرع من فرعي المراجعة الرئيسية الداخلية والخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فان المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ماهي الا نظام يهدف لي إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة.[2]

وعرفت المراجعة أيضا على انها عملية منظمة لفحص المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالأحداث والتصرفات المالية والاقتصادية وغيرها، والنظم المرتبطة بها، وتجميع وتقييم أدلة الإثبات عن التأكيدات الواردة بهذه المعلومات، وذلك كله بهدف تحديد درجة التطابق بينها وبين المعايير الموضوعة، والتقرير عن ذلك إلى الجهات المعنية، وتتم المراجعة بواسطة شخص مؤهل ومحايد.[3]

ونجد تعريفا أيضا ينص على أن:

"المراجعة تمثل عملية ينفذها مراجعون مؤهلون بدرجة ملائمة حيث تخضع الحسابات الخاصة بالوحدات الاقتصادية المختلفة في مجال الأعمال والجمعيات والنوادي وغيرها من الأنشطة والمنشآت للفحص بمستوى التفصيل الملائم والذي يمكن للمراجعين من تكوين رأي عن دقة هذه الحسابات وصدقها والعدالة التي تنطوي عنها، ويعبر عن هذا الرأي في تقرير المراجعة الذي يوجه إلى الجهات صاحبة المصلحة أو الاهتمام التي كلفت المراجع بالقيام بها.[4]

كما عرفت المراجعة على أنها:

عملية منهجية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة الاثبات الخاصة بمزاعم مرتبطة بنتائج التصرفات والأحدلات الاقتصادية، وتحديد مدى تماشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة.[5]

1- أحمد عبد المولى الصباغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة. جامعة القاهرة، 2008، ص 07

2- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 07.

3- عماد سعيد الزمر، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كليه التجارة، جامعة القاهرة، 2008 ص 06.

4- كمال خليفة أبو زيد، دراسات على المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض الإسكندرية، 2008، ص 11

5- أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية القاهرة، 2005، ص: 03.

كما تعرف المراجعة الخارجية على انها اختبار تقني صارم وبنّاء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضعية المالية ونتائج المؤسسة[1].

وتعرف ايضا المراجعة الخارجية على أنها نشاط يطبق بكل استقلالية لإجراءات مترابطة ومعايير للفحص بهدف تقييم مدى ملاءمة التشغيل الكامل أو الجزئي للإجراءات الإدارية في المؤسسة.[2]

وفي الأخير يمكننا إعطاء تعريف شامل للمراجعة الخارجية على أنها: الفحص الانتقادي المنتظم للدفاتر والسجلات المحاسبية واليومية والنظام الرقابة الداخلية لإبداء رأي محايد، يعكس الصورة الصادقة للقوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة تحت اشراف مراجع خارجي يتمتع بخبرة محاسبية وعلى دراية بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ومن خلال كل هذه التعاريف المذكورة يمكن القول ان المراجعة تشمل النقاط الآتية:

- التعريف عام وشامل: إن عملية المراجعة لا تقتصر على فحص المعلومات المقدمة في القوائم المالية والسجلات والدفاتر المحاسبية، وإنما يتضمن أيضا فحص النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لضمان جودة وصحة ودقة المعلومات الى تنتج عن طريق هذه الأنظمة.
- المراجعة عملية منهجية ومنظمة: هذا يعني أنه من أجل إتمام مهمة المراجعة بطريقة سليمة وفى الوقت المحدد يجب أن تتضمن مجموعة من الخطوات المتتابعة واجراء اختبارات للفروض والتحقق منهما.
- جمع أدلة الإثبات والقرائن بشكل موضوعي: من بين أهم النقاط التي تعتمد عليها عملية المراجعة هي جمع أدلة الاثبات القرائن بشكل موضوعي بحيث يجب على المراجع ألا يتأثر بأهوائه الشخصية ولا ينحاز إلى أي جهة من أجل الوصول إلى رأي سليم ومحايد.
- المعايير المقررة في عملية المراجعة: يجب أن تكون هذه المعايير المعمول بها موحدة ومفهومة الى حد كبير كما يجب ألا تعارض مع أسس النظام المحاسبي للوصول إلى نتيجة مرضية.
- تبليغ الأطراف المعنية: يعتبر التقرير هو المرحلة الأخيرة في عملية المراجعة الذي يبلور من خلاله الصورة الصادقة للمؤسسة ومركزها المالي إلى جميع الأطراف ذات العلاقة.

وأيضا من خلال كل هذه التعاريف ستنتج أن للمراجعة ثلاث نقاط رئيسية تتمثل في:

أ-الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات الي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

ب-التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

ج-التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق واثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.[3]

1- Lionel collins et Gérard Valin, Audit et control interne, Dalloz, paris, 1992 P: 21.

2- Jean charles becour et henri Bouquin, Audit opérationnel, Economica, Paris, 2eme édition, 1996, P: 12.

3- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

3. أنواع المراجعة الخارجية

يمكن تمييز انواع المراجعة الخارجية كما يلي:

3-1 مراجعة القوائم المالية

مراجعة القوائم المالية هي التحقق من دقة وصدق المعلومات المالية والمحاسبية وخلوها من الأخطاء والغش والتأكد ما إذا كانت متفقة مع المعايير المحاسبية المقررة وعادة ما تتمثل هذه القوائم المالية فيما يلي:

- قائمة المركز المالي أو ميزانية الأصول وميزانية الخصوم.
- قائمة حسابات النتائج.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة التغير في حقوق الملكية.
- -الملاحق او الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

3-2 مراجعة الالتزام

يقصد بمراجعة الالتزام تحديد ما إذا كانت المؤسسة محل المراجعة تتبع القوانين المنظمة للعمل والإجراءات والسياسات واللوائح الحكومية على نحو مرضي[1].ويمكن إعطاء أمثلة على ذلك مثل تحديد مدى التزام مدفوعات الأجور وتوافقها مع القوانين المنظمة للعمل وايضا مدى التزام المؤسسة مع البنوك بفحص العقود والاتفاقيات المبرمة بينهم.

3-3 المراجعة التشغيلية

تعرف المراجعة التشغيلية بأنها الفحص لإجراءات وطرق التشغيل بالمؤسسة بهدف تقييم الكفاءة والفعالية، وفي نهاية المراجعة يقدم المراجع تقريره إلى الإدارة شاملا التوصيات اللازمة للعمل على تحسين عمليات التشغيل.

تشير الكفاءة إلى العلاقة بين المدخلات والمخرجات (نسبة المدخلات الى المخرجات) بينما تشير الفعالية إلى القدرة على تحقيق الأهداف (نسبة المخرجات إلى الأهداف).[2]

وتسمى أيضا المراجعة التشغيلية بمراجعة الأداء وأيضا بالمراجعة الإدارية، [3]ومثالاً على ذلك تقييم الهيكل التنظيمي وعمليات التشغيل الالكتروني للبيانات وطرق الإنتاج والتسويق.

كما يمكن تلخيص الأنواع الثلاثة المذكورة للمراجعة في الجدول الآتي:

1- عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص: 20

2- عماد سعيد الزمر، مرجع سبق ذكره، ص: 9.

3- عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

الجدول رقم (02): أمثلة لأنواع المراجعة الثلاثة

نوع المراجعة الخارجية	مثال	مصدر المعلومات	المعايير المقررة	الدليل المتاح
مراجعة القوائم المالية	مراجعة سنوية للقوائم المالية للمؤسسة	القوائم المالية للمؤسسة	المبادئ المحاسبة المتعارف عليها	مستندات وسجلات فضلا عن أدلة من مصادر خارجية
مراجعة الالتزام	تحديد مدى استيفاء المؤسسة للشروط التي حددها البنك للاقتراض	سجلات المؤسسة	شروط اتفاقية القرض	القوائم المالية والعمليات الحسابية التي يجريها المراجع
المراجعة التشغيلية	تحديد كفاءة وفعالية نظام تشغيل الأجور الكترونيا.	عدد سجلات الأجور التي يتم تشغيلها في شهر معين، عدد الأخطاء المكتشفة، كشف معدلات الأجور المعتمدة	معايير الكفاءة والفعالية التي حددتها المؤسسة	كشوف الأخطاء، وسجلات الأجور.

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 2007، ص 22.

4- تقسيمات المراجعة الخارجية

يمكن إعطاء تقسيمات للمراجعة من زوايا مختلفة تتمثل فيما يلي:

4-1 من حيث نطاق عملية المراجعة (الحجم)

وتنقسم عملية المراجعة من حيث نطاقها أو حجمها إلى قسمين وهما:

4-1-1 المراجعة الكاملة (الشاملة)

هي المراجعة التي تعتمد على التحقق وفحص جميع العمليات المالية والمحاسبية خلال الدورة بحيث تكون شاملة لجميع العمليات السجلات المحاسبية والتي تتمثل في:

- كل العليمات المالية سواء كانت صغيرة أو كبيرة.
- كل القيود المحاسبية على اختلاف أنواعها المسجلة بدفاتر اليومية.
- كل الحسابات الموجودة في دفتر الأستاذ.
- جميع التسويات المحاسبية الي تمت خلال الفترة.
- جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر.

تعتمد عملية المراجعة الشاملة غالبًا عندما تكون نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية غير مرضية أي تكون غير صحيحة ليست لها أي مصداقية مما يتوجب على المراجع الخارجي فحص ومراجعة جميع حسابات وقيود وسجلات المؤسسة[1].

كما يمكن القول أن المراجعة الشاملة تصلح للمؤسسات الصغيرة، حيث تطبيق المراجعة الشاملة للمؤسسات ذات الحجم الكبير تكون تكلفتها كبيرة ومتعبة.

4-1-2 المراجعة الجزئية

تقتصر المراجعة الجزئية على بعض العمليات المحددة مسبقا لغرض محدد مثل تكليف مراجع خارجي بدراسته النقدية أو المخزون في المؤسسة، حيث لا يترتب عن ذلك إعطاء رأي فني محايد للقوائم المالية من طرف المراجع وتكون هذه المهمة مذكورة بالتفصيل في العقد المبرم بين الطرفين وكذلك يعطي المراجع الخارجي تقريراً مفصلاً على العمليات والحسابات التي قام بفحصها لكي يُبرئ ذمته عن العمليات المالية المحاسبية التي لم يقم بفحصها وينفى المسؤولية القانونية عن التجاوزات أو الأخطاء أو الغش الممكن وقوعه والمشار اليه في التقرير الفني المحايد القوائم المالية والمركز المالي [2].

وتجدر الإشارة إلى أن المراجعة الجزئية للحسابات، ينبغي أن تتم بشكل مراجعة حسابات كاملة أي 100% على العمليات أو الجزء من النشاط المطلوب في تقرير خاص من المراجع[3].

4-2- من حيث التوقيت الذي يتم فيه عملية المراجعة

تنقسم المراجعة من حيث التوقيت الذي بتم فيه عملية المراجعة إلى قسمين وهما:

4-2-1- المراجعة المستمرة (الدورية)

وهي المراجعة التي تتم خلال الدورة المحاسبية بطريقة زيارات منتظمة لفترات محددة يقوم فيها المراجع الخارجي بفحص العمليات على مدار السنة، أما عند إقفال السنة المالية يقوم بمراجعة القوائم المالية النهائية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر، وعادة ما تكون هذه المراجعة في المؤسسات الكبرى لعظم عملياتها وتنوعها.

وللمراجعة المستمرة مزايا عديدة تذكر منها:

- يتوفر للمراجع وقت كاف لإتمام عملية المراجعة وفقا لما تفتضيه اعتبارات العناية المهنية الواجبة.
- اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالدفاتر والسجلات بسرعة عقب حدوثها وذلك بسبب تردد المراجع المستمر على المنشأة ومراجعته للعمليات المثبتة بالدفاتر أولا بأول.

1- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

2- محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 25.

3- محمد أحمد رمضان، المراجعة 1، جامعة الزعيم الازهري، السودان،2014، ص ص: 50-51.

- تقليل فرصة التلاعب في الحسابات والدفاتر نتيجة لما تحدثه زيارات المراجع ومندوبيه المفاجئة من رادع أدبي في نفوس موظفي المؤسسة.
- يتمكن المراجع من تقديم تقريره عقب تاريخ الإقفال حيث أن الجزء الأكبر من أعمال المراجعة يكون قد تم أثناء السنة المالية مما يجعل العمل المتبقي قليلا نسبيًا ويمكن اتمامه خلال وقت قصير من تاريخ الإقفال.

كما يمكن اعطاء عيوب للمراجعة المستمرة تتمثل فيما يلي: [1]

- حدوث تلاعبات الحسابات التي تمت مراجعتها حيث من الطبيعي الا يقوم المراجع الخارجي بإعادة مراجعة ما قد راجعه سابقا.
- الزيارات المترددة للمراجع ومندوبيه قد تؤثر في نفسية عمال المؤسسة من ارتباك في العمل خاصة إذا كانت الزيارات في أوقات غير مناسبة.
- نشوء علاقة صداقة بين المراجع الخارجي ومساعديه وبين عمال المؤسسة من جراء الزيارات الكثيرة مما يؤثر سلبًا على استقلالية المراجع الخارجي وتعاطفه في كتابة التقرير.

4-2-2- المراجعة النهائية

يقصد بالمراجعة النهائية هي المراجعة التي يبدأ تنفيذها والقيام بإجراءاتها بعد عملية إقفال الحسابات والقوائم المالية الختامية للسنة المالية وأهم مميزاتها هي:

- ضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها.
- لا تستغرق وقت كبير عند أداء هذا النوع من المراجعة إضافة إلى نتائج جيدة خاصة لدى المؤسسات الصغيرة.
- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة لأن المدقق معاونيه لن يترددوا على المؤسسة كثيراً، ولن يكون هناك حاجة إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من اقفالها[2].

أما عيوب المراجعة النهائية يمكن ذكر ما فيما يلي:

- يتم كشف الأخطاء والانحرافات إلا بعد اقفال السنة المالية حيث يتم معالجة الحسابات وليس الوقاية من حدوثها.
- بما أن العملية تتم إلا بعد انتهاء السنة المالية يمكن الوقوع في فخ عدم القدرة على إعداد القوائم المالية والتقرير النهائي في الآجال المحددة خاصة عند المؤسسات الكبرى.

1- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص: 44 - 45.

2- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل محاصر وفقا للمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى 2015، ص: 50.

لكن يمكن تفادي كل المشاكل المحتمل وقوعها من خلال القواعد والأسس التي يضعها المراجع الخارجي تذكر منها[1]:

- وضع إشارات أو علامات خاصة عند القيام بالمراجعة يحتفظ بسريتها ومفهومها ومدلولها ومعناها، أي نتائج أو مجاميع أو أرصدة هامة ذات حساسية معينة يسجلها المراجع في مذكراته لحين الحاجة إليها عند ما تكون هناك ضرورة.

- من حق المراجع أن يحتفظ بنسخة من الكشوف أو التقارير الهامة التي يخشى التلاعب فيها ويرجع إليها عند الحاجة.

- يعطى تعليماته بعدم تغيير أي أرقام أو إجراء أي تعديلات في السجلات والحسابات بعد مراجعتها إلا بعد الرجوع إليه حيث يتولى مع المسؤولين القيام بأي تعديل أو تغيير دون مخالفة القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل في المؤسسة.

- على المراجع الا يراجع الترصيد على حسابات الأستاذ العام الا في نهاية السنة المالية حتى يمكن اكتشاف أي أخطاء أو مخالفات.

4-3- من حيث درجة الإلزام بالمراجعة

ويمكن تقسيم هذا النوع من المراجعة إلى قسمين:[2]

4-3-1- المراجعة الإلزامية

هي المراجعة الي تتم بناءً على إلزام قانوني من قبل المشرع أن بعض الجهات الرقابية للمؤسسات محل المراجعة ومن تم يمكن توقيع العقوبات على المؤسسة المخالفة الى لا تلتزم بتعيين المراجعين لمراجعة حساباتها وقوائمها المالية.

4-3-2- المراجعة الاختيارية.

هي المراجعة التي تتم بإرادة المؤسسة أو الطلب منها دون أي ضغوطات قانونية وهيئات رسمية تقر ذلك والمغزى منها هو مراجعة دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات ويعين المراجع الخارجي بموجب اتفاقية أو عقد مكتوب يحدد فيه شروط العمل المطلوب القيام به.

1- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

2- عماد سعيد الزمر، مرجع سبق ذكره، ص 18.

4-4- من حيث الجهة أو الشخص القائم بعملية المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من حيث الجهة أو الشخص القائم بعملية المراجعة إلى قسمين:[1]

4-4-1- المراجعة الخارجية

تتم عملية المراجعة الخارجية من قبل مراجع خارجي مستقل عن إدارة المؤسسة التي تقوم بتعيينه بغية إبداء رأي الفني محايد يعكس الصورة الصادقة للقوائم المالية في شكل تقرير وأهم ما يميز هذه المراجعة هي:

- الاستقلالية العامة للمراجع الخارجي عند أدائه المهام.
- اهتمام المراجع بالبحث والكشف عن الأمور المادية.
- اجراء الفحص باستخدام أسلوب العينات.
- إبداء الرأي الفني المحايد في شكل تقرير عن المركز المالي والقوائم المالية.

ومن صلاحية المراجع الخارجي الاطلاع على اعمال ومستندات المراجع الداخلي لزيادة التأكيد اثناء أداء مهمة المراجعة الخارجية.[2]

4-4-2. المراجعة الداخلية.

المراجعة الداخلية هي أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة مهامها الرئيسية هي التحقق من مدى استجابة السياسيات والإجراءات المتوصل إليها مع ما هو مخطط له والتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المؤسسة. ولتحقيق أهداف المراجعة الداخلية يجب القيام بما يلي:

- أداء الرقابة قبل الصرف، للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي.
- أداء الرقابة بعد الصرف أي الرقابة اللاحقة، للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة والمرتبطة بأعمال المشروع.
- التأكد من مدى مسايرة العاملين بالمؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعة.
- التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها أقسام الإدارة المختلفة.

كما تعرف المراجعة الداخلية على انها مجموعة إجراءات تأكيدية مستقلة وموضوعية الغرض منها تحسين عمليات المؤسسة لتحقيق الأهداف المرجوة باتباع منهج منظم ومنضبط.[3]

1- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 45- 46.

2 Renard Jacques. **Théorie et pratique de l'audit interne**, Edition D'organisation, 3eme édition, Paris, 2000, p69.

3 ALVIN A. ARENS,RANDAL J.ELDER.MARK S.BEASLEY, **Auditing and assurance services an integrated approach**, Prentice Hall, Boston, 14 th edition, 2012, p : 816.

الجدول رقم (03): أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

رقم	البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1	الهدف	1- تحقق أعلى كفاية إدارية وانتاجية من خلال القضاء على الاسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات 2- التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج الى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التحقيق بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي من خارج المؤسسة (مستقل)
3	نطاق وحدود المراجعة	تحدد الإدارة عمل المراجع كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وامكانيات تساعده على مراجعة عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمراجع الخارجي والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل المراجعة.
4	التوقيت المناسب للأداء	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية 2- اختيارية وفقا لحجم المؤسسة	1- يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية (مستمرة) 2- قد يكون كامل أو جزئي. 3- الزامية وفقا للقانون السائد.
5	المستفيدون	إدارة المؤسسة	1- قراء التقارير المالية 2- أصحاب المصالح 3- إدارة المؤسسة

المصدر: أحمد قايد نور الدين، التدفق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

4-5 من حيث طبيعة إجراءات المراجعة

وينقسم هذا النوع الى ثلاثة أقسام وهي:[1]

4-5-1 المراجعة المستندية

ويقصد بها التحقق من شرعية القيود المحاسبية داخل المؤسسة عن طريق أدلة الاثبات التي تسمى بالمستندات التي يعتبرها المراجع من قرائن المراجعة المتعارف عليها، منها فواتير البيع والشراء، عقود الايجار وعقود الملكية الى غير ذلك، ولصحة هذه المستندات والاعتماد عليها يجب أن تتوفر فيها شروط وهي:

- التأكد من الشروط القانونية للمستند خاصة عقود الايجار والملكية وعقود البيع.
- يتأكد من أسماء الأطراف ذات العلاقة بالمستند مثل اسم المؤسسة، اسم المورد، اسم العميل أو البنك.
- التأكد من البيانات الرقمية للمستند مثل تاريخ التحرير، الرقم التسلسلي، رقم الفاتورة، قيمة المستند يجب التأكد من المبلغ المحرر رقميا وحرفيا.
- التأكد من طبيعة العملية من بيع أو شراء التي تدخل في نطاق المؤسسة مباشرة أو غير مباشرة.
- التأكد من استيفاء التوقيعات اللازمة من بداية العملية الى نهايتها.

4-5-2 المراجعة الحسابية

وهي عبارة عن المراجعة الرقمية لكل ما هو مدون في السجلات والدفاتر المحاسبية من حيث القيمة والكمية والتأكد من صحة القيود المحاسبية المسجلة، وتشمل المراجعة الحسابية على ما يلي:

- التحقق من الأرصدة الافتتاحية مع مقارنتها بالأرصدة الختامية للسنة المحاسبية السابقة.
- مراجعة وفحص العمليات الحسابية من جمع وطرح وضرب وقسمة للمستندات سواء المعدة من داخل المؤسسة أو من خارجها.
- مراجعة أرصدة الحسابات المنقولة الى ميزان المراجعة المعدل في نهاية السنة المالية.
- مراجعة العمليات الحسابية الخاصة بالقوائم المالية من تسويات مختلفة مثل اهتلاك القسط السنوي للأصول والايرادات الخاصة للسنة المالية الى غير ذلك.

4-5-3 المراجعة الفنية

ويقصد بها التأكد من مدى صحة ودقة أصول وممتلكات المؤسسة ومدى تقييم التزامات المؤسسة للأطراف المختلفة، ومن بين الأساليب والوسائل المتبعة لتنفيذ المراجعة الفنية نذكر منها:

- الجرد الفعلي والمعاينة لأصول وممتلكات المؤسسة مقارنة مع الجرد المحاسبي المقيد في السجلات والدفاتر المحاسبية.

1- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص: 52-58.

- الحصول على شهادات واقرارات من خارج المؤسسة مثل مصادقات العملاء، وشهادات من الدائنين ومن البنوك وشهادات من الشهر العقاري.
- معلومات يحصل عليها المراجع شخصيا مثل استفسارات عن قيود او عمليات يحصل عليها المراجع شخصيا مثل استفسارات إما شفهية أو كتابية.
- تعد خبرة المراجع الخارجي لها أهمية كبيرة في الفحص الانتقادي حيث تمكنه من اكتشاف أي أمور أو ملاحظات لم تظهر أثناء المراجعة المستندية.
- كما يمكن للمراجع أن يتبع أسلوب المقارنات باستخراج بعض النسب الخاصة لعناصر القوائم المالية وملاحظة أي تغيرات جوهرية حدثت ودراستها وتحليل أسبابها.

المطلب الثاني: أهمية المراجعة الخارجية وأهدافها والعوامل المؤدية على طلبها:

يمكن تقسيم المطلب الى ثلاث نقاط رئيسية هي:

1- أهمية المراجعة الخارجية

تزداد أهمية المراجعة الخارجية للكثير من فئات المجتمع لامتلاكها وسائل مؤثرة في اتخاد القرارات المصيرية والاستراتيجية وتتمثل هاته الفئات في:

1-1- الإدارة

ان وجود المراجعة تعمل على توتير المعلومات الموثوقة فيها التي تحتاج اليها الإدارة في رقابة أنشطة المؤسسة المختلفة وفي اتخاد القرارات على أساس سليم، كما يؤدي الى تحسين أنظمة الرقابة وتقليل احتمالات وقوع الغش أو التلاعبات والأخطاء، كما أن تقارير المراجعة توفر مقياسا سليما يتم الاعتماد عليه في تقييم كفاءة الإدارة.[1]

1-2- المستثمرون والمحللون الماليون

يعتمد المستثمر والمحلل المالي على تقرير المراجع الخارجي الذي يقر فيه صحة وصدق القوائم المالية والحسابات الختامية من أجل اتخاد القرار المناسب للاستثمار المناسب.

1-3- الدائنون

يعتمد الدائنون على القوائم المالية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي كضمان بغية الاطمئنان على مقدرة الشركة او المؤسسة الاقتصادية من تسديد التزامات الدائنون.

1- أحمد عبد المولى الصباغ، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

1-4- الإدارة الضريبية

تقوم الإدارة الضريبية بتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة من خلال قوائمها المالية والحسابات الختامية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي بطريقة سليمة ومطمئنة.

1-5- العمال ونقاباتهم

أما بالنسبة للعمال ونقاباتهم فتعتبر المراجعة الخارجية بالنسبة لهم كوسيلة اطمئنان ولمعرفة مصير الشركة ونسبة الأرباح التي يجب أن توزع عليهم.

1-6- رجال الاقتصاد

حيث زاد الاهتمام بالقوائم المالية المعتمدة وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقييم الدخل الوطني ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة براجمهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمد عليها[1].

1-7- أصحاب المشروع

أصبحت المراجعة لها دور نقال لدى أصحاب المشروع بعد ما عرفت الشركات تطورا وانفتاحا خاصة بظهور شركات المساهمة مما أدى الى انفصال الملكية عن الإدارة وهذا راجع الى أسباب البعد والتعقيد وعدم الخبرة بشؤون الإدارة مما استوجب الأمر الى تعيين طرفا ثالثا يطمئن أصحاب المشروع على القوائم المالية والبيانات المحاسبية المقدمة من طرف الإدارة.

2-أهداف المراجعة الخارجية

عرفت أهداف المراجعة الخارجية تطورات كبيرة منذ نشأتها، حيث كانت تقتصر على كشف الغش والأخطاء الا أن هذه النظرة لهذه الأهداف تغيرت عندما قرر القضاء الإنجليزي عام 1897 أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من أهداف عملية المراجعة. وأصبح هذا الهدف قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات ومطابقة القوائم المالية مع الدفاتر والسجلات المحاسبة دون ابداء المراجع رأيه الفني في مدى عدالة البيانات التي تحتويها هذه الدفاتر.[2] ومن هذا المنطلق نستنتج أن هناك أهداف حديثة غير تلك الأهداف التقليدية التي كانت معروفة سابقا نذكرها فيما يلي:

2-1- أهداف المراجعة التقليدية

تتفرع الأهداف التقليدية الى فرعين وهما:

1- كردودي سهام، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة، اطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2014-2015، ص: 83.

2- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

2-1-1- الأهداف الرئيسية

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابق القوائم المالية للمركز المالي [1].

2-1-2- الأهداف الفرعية

كما هناك أهداف فرعية يمكن ذكرها فيما يلي:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة على الضوابط والاجراءات في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاد القرارات حاضرا ومستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاد القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المراجع الخارجي [2].

2-2 أهداف المراجعة الحديثة

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق لأقصى كفاية ممكنة عن طريق منع الاسراف في جميع نواحي النشاط.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال والتقصير.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ والتزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه الأنظمة.
- إبداء رأي محايد من اجل القيام بفحص والتحقيق في أصول وخصوم المؤسسة والتأكد من صحة وسلامة ونجاعة الإجراءات المعمول بها.[3]

1- زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية عمان الأردن، الطبعة الأولى 2009، ص: 19.

2- زاهره عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

3-M Belaiboud, Guide pratique d'audit financier et comptable, La maison des livres, Alger, 1982,

وتوجد عدة أهداف للمراجعة يتعين تحقيق بعضها أو جميعها عند أداء عملية المراجعة وهي:[1]

2-2-1- الوجود أو الحدوث

أي تحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها قد حدثت فعلا، أو أن القيم المدرجة في القوائم المالية تعبر عن القيم الفعلية.

2-2-2 الاكتمال

أي تحديد ما إذا كانت كافة العمليات المالية التي يجب تسجيلها قد تم تسجيلها بالفعل، أو تحديد ما إذا كانت القيم التي يتعين ادراجها قد تم ادراجها بالفعل.

2-2-3 الدقة

أي أنه قد تم تسجيل العمليات المالية وفقا لقيمها الصحيحة، أو أن القيم المدرجة في القوائم المالية قد تم تسجيلها بالقيم الصحيحة.

2-2-4 التوقيت واستغلال الفترة الزمنية

أي أن التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، حيث يتعين تسجيل العمليات المالية التي تتم بالقرب من نهاية الفترة المالية في الفترة المحاسبية الصحيحة.

2-2-5 التقويم

حيث يتم تقييم الأصول على أساس القيم المقدر تحقيقها، على سبيل المثال التحقق مما إذا كان رصيد الحسابات قد تم تخفيضه بالنقص من التكلفة التاريخية ليتم التوصل الى صافي القيمة القابلة للتحقق.

2-2-6 العرض والافصاح

بمعنى التحقق من صحة تبويب عناصر القوائم المالية والافصاح عنها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2-2-7 الملكية سواء للحقوق أو الالتزامات

يجب التحقق من ملكية الأصول التي يتم حيازتها واستخدامها بفحص المستندات الدالة على ملكية الأصول الثابتة أو بنود المخزون والتحقق من الالتزامات المسجلة بالدفاتر والتأكد من حسابات الدائنين[2]. ويمكن عرض الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة في الجدول التالي:

1- محمد أحمد رمضان، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

2 -أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2008، ص ص: 140-141.

جدول رقم (04): مقارنة الأهداف التقليدية والحديثة للمراجعة.

الأهداف التقليدية	الأهداف الحديثة
1- أهداف رئيسية أ- التحقق والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ودقتها. ب- إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة القوائم المالية وسلامتها.	1- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها
2- أهداف ثانوية أ- اكتشاف التزوير والأخطاء والغش ب- تقليل أو منع احتمالات الغش والأخطاء ت- استناد إدارة الشركة على حسابات المراجعة.	2- تقويم النتائج لما كان مستهدف
	3- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية لمحور الاسراف من جميع نواحي النشاط بالمشروع
	4- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاجتماعية للمواطنين.

المصدر: أ.د. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009، ص: 24.

3- العوامل المؤدية على طلب المراجعة الخارجية

في ظل توسع حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة وتعقد العمليات المحاسبية والحاجة الى دقة المعلومات الموثوق فيها لهذه المؤسسات، ظهرت العديد من العوامل التي أدت الى الطلب على عملية المراجعة، ومن هذه العوامل[1]:

3-1 تعارض المصالح

يكون تعارض المصالح محتملا بين معدي المعلومات ومستخدميها أو بين الإدارة والمساهمين وبالتالي يجب أن يكون المراجع الخارجي طرفا تالتا مطمئنا على صحة ودقة ومصداقية القوائم المالية والبيانات المحاسبية.[2]

3-2 النتائج

ان اتخاد القرارات له علاقة بالنتائج المتوصل اليها حيث يجب أن تكون معلومات القوائم المالية والبيانات المحاسبية تتميز بالملاءمة والمصداقية خالية من التحيز والتضليل وهذا لا يكون الا بوجود المراجع الخارجي.

3-3 التعقيد

يمكن أن تكون العمليات المحاسبية المعقدة والمتطلبات القانونية أو عدم الدراية بالمعايير المحاسبية سببا في تعقيد المهام بالنسبة لمستخدم البسيط الذي لا يملك خبرة مما يؤدي الى كثرة الأخطاء المحاسبية والمالية حيث يستوجب على المؤسسة تعيين مراجع خارجي يزيل كل هذه التعقيدات.

1- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

2- كمال خليفة أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

3-4- البعد أو الانعزال

قد يكون البعد أو الانعزال سببا من أسباب عدم القدرة على مزاولة نشاط الإدارة بالنسبة للملاك مما قد ينجم عليه عدم الثقة في المعلومات المالية والبيانات المحاسبية المقدمة من طرف مسيري الإدارة، حيث يستلزم الأمر اللجوء الى تعيين المراجع الخارجي الذي يزيل هذا البعد بشتى انواعه في شكل تقرير سليم ودقيق محايد يعكس الصورة الصادقة للقوائم المالية والحسابات الختامية للمؤسسة.

يمكن أن يكون البعد إما بعدًا مكانيا حيث يتعذر على الملاك أو للمستثمرين التواجد في مكان الإدارة، أو بعدا زمانيا لأن البيانات المالية هي حصيلة عملية محاسبية تمت على مدى سنة كاملة ستقدم الى المستفيدين منها في فترة محددة، وهذا يتطلب معلومات دقيقة وموثوق ليها [1].

وقد يكون أيضا بعداً قانونيا حيث لا يمكن اطلاع المستخدمين المعلومات المالية مما يؤدي الى افشاء أسرار المؤسسة، كما يمكن القول أن هناك بعدا مرتبط بالتكلفة حيث تكون التكلفة باهظة إذا اقحمنا كل الملاك والمستثمرين في شؤون الإدارة.

وباختصار فإن هذه الظروف تتألف في إيجاد الطلب على إشباع وظيفة شهادة التصديق بواسطة طرف ثالث مستقل وهو المراجع الخارجي. [2]

المطلب الثالث: فروض ومفاهيم المراجعة الخارجية

تعتبر فروض ومفاهيم المراجعة الخارجية الحجر الأساسي للإطار التصوري لمعايير المراجعة ويمكن تقديم إيضاحات فيما يخص هذه الفروض والمفاهيم كما يلي:

1- فروض المراجعات الخارجية

تمثل الفروض في أي مجال المعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم فإن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها. ومن الملاحظ أن فروض المراجعة لم تلق الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة [3].

كما تعتبر دراسة (Mautz and Sharaf) بعنوان فلسفة المراجعة سنة 1961 الحجر الأساسي في مجال نظرية المراجعة وهي الدراسة الأم التي خرجت من رحمها معظم الدراسات اللاحقة كما انها توصلت هذه الدراسة إلى ان نتيجة المراجعة هي علم منتقل بذاته، وأنه يتبع منهجية علمية تجمع بين الاستقراء والاستنباط.

1- رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص: 35

2- كمال خليفة أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص: 17

3- محمد سمير الصبيان، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2002، ص: 17.

يمكن تحديد فروض المراجعة في ثمانية فروض منطقية تتمثل فيما يلي: [1]

1-1 قابلية البيانات المالية للفحص

يرتبط هذا الفرض ارتباطا كبيراً بوجود المراجعة أذ لا يمكن تبرير وجود مهنة المراجعة إذا لم تكن هناك بيانات والقوائم المالية القابلة للفحص.

ان هذا الفرض يستمد قوته من أن طبيعة المراجعة تعتمد على البرهان الذي يستمد جدوره من المنطق، وأن أمكانية الفحص والتحقق من اهم عناصر المنطق، وهو الذي يعطى الأشياء معنى، وعليه فإن قابلية البيانات للتحقق تستعمل على مد المراجع البرهان الضروري لإبداء رأيه الفني في مدى عدالة وصدق هذه البيانات، فالتحقق هو الطريق الى الثقة في أي عنصر[2].

كما ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي تسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي للمعلومات ومستخدميها وتتمثل في:

1-1-1 الملاءمة

وذلك يعني ضرورة ملاءمة للمعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

1-1-2- القابلية للفحص

ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر يفحص للمعلومات نفسها فإنها لابد أن يصلا إلى المقاسين أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

1-1-3- البعد عن التحيز

بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

1-1-4- القابلية للقياس الكمي

القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية [3]، ومنه فإن قابلية البيانات المالية للفحص ستعمل على مد المراجع الخارجي بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها.

1-2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع الخارجي والإدارة

من أسباب عدم تعارض بين طرفي إدارة المشروع ومراجع الحسابات الخارجي أنه هناك منافع متبادلة بينهما، حيث إدارة المشروع تعتمد على رأي مراجع الحسابات في تقدم المشروع وتطوره من

1- نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 82-83.

2- نصر الصالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

3- محمد سمير الصيان، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

خلال المعلومات التي تمت مراجعتها من طرف المراجع لإعطاء أكثر مصداقية وطمأنينة، ولكن لا يمكن استحالة عدم وجود تعارض خاصة إذا كان من مصلحة إدارة المشروع أن تخفي بعض المعلومات عن المراجع الخارجي، في هذه الحالة يجب على المراجع أن يكون أكثر حذرا مما يؤدي الى مراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه عن معلومات تعدها الإدارة لعدم الثقة، بل وأكثر من ذلك يجب ان يلجأ الى اعداد السجلات والقوائم المالية بنفسه وإبداء الرأي".[1]

1-3 خلو القوائم المالية وإبة معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية

يعد هذا الفرض مهما كغيره من القروض في تقصى الحقائق واكتشاف الأخطاء حيث لا يمكن الاستغناء عنه إذ يؤدي بالمراجع الخارجي الى توسيع نطاق الاختبارات مما يؤول إلى بدل مجهود ووقت كبير في الكشف عن الأخطار غير العادية والتواطئية.

1-4 وجود نظام رقابة داخلية سليم يبعد احتمال أخطاء

يعتبر وجود نظام رقابة داخلية سليم من بين الركائز المهمة التي ترتكز عليها مهمة المراجع الخارجي إذ تكون اقتصادية في الوقت والجهد وعملية من نوعية المعلومات التي يقدمها في التقرير ولكن لا يستبعد ان تكون أخطاء يمكن حدوثها فالأخطاء ممكن حدوثها رغم سلامة نظام الرقابة الداخلية.

1-5 التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القواتم المالية

تعتبر المبادئ، المحاسبية المتعارف عليها كمثل المعيار الذي يسلكه محاسب الإدارة في إعداد القواتم المالية وايضا المرجع الأساسي الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي في الحكم على سلامة ومصداقية المعلومات الموجودة في القوائم المالية. ونستطيع القول أن من بين المبادئ والمحاسبية التي نستطيع الاعتماد عليها في بلورة القوائم المالية في معايير المحاسبة الدولية IAS.IFRS.

1-6 العناصر والمفردات التي كانت صحيحة فى الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

يستمد هذا الفرض من أحد المبادئ المحاسبية وهو استقرار المشروع وهذا يعني أن مراجع الحسابات الخارجي إذا اتضح له أن الإدارة تقوم بتصرفات رشيدة ونزيهة في العمليات المحاسبية وأن النظام لرقابة الداخلية فعال فانه يفترض أن يستمر الأمر على ما هو عليه أي بدون أي تغيير وفي حالة عكس ذلك تصبح عملية المراجعة مستحيلة أو تكون بالأحرى غير ممكنة.

1-7 المراجع الخارجي يزاول عمله كمراجع فقط

يستطيع المراجع الخارجي أن يقدم لعميله عدة خدمات، لكن عندما يتعلق الأمر بإبداء الرأي المحايد لسلامة ومصداقية القوائم المالية، فهنا يجب أن يتمتع المراجع الخارجي بكل استقلالية لتأدية مهامه ولا يمكن أيضا للمراجع الخارجي أن يكون طرفا في تسيير الإدارة.

1- محمد سمير الصيان، مرجع سبق ذكره، ص 20.

1-8 يفرض المركز المهني لمراجع الحسابات الخارجي التزامات مهنية تتناسب مع هذا المركز

يوجب هذا الفرض على المراجع الخارجي احترام المعايير والقواعد التنظيمية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع احترام اخلاقيات المهنة.

2- مفاهيم المراجعة الخارجية

مفاهيم المراجعة هي الأفكار الأساسية أو أساس التفكير العقلي أو الذهني، وتتمثل مفاهيم المراجعة في التعميمات المستنتجة من الفروض السابقة، ومن ناحية أخرى فإن هذه المفاهيم تمثل بدورها الأساس لتحديد المعايير والأهداف والإجراءات وكذلك تحديد المبادئ الأساسية للمراجعة.

يمكن تحديد أهم المفاهيم الأساسية التي يتم أخذها في الاعتبار في مجال المراجعة كالآتي:[1]

- السلوك الأخلاقي.
- الاستقلال.
- العناية المهنية الواجبة.
- أدلة الاثبات أو القرائن.
- العرض الصادق والعادل.
- أدلة الاثبات.

2-1 مفهوم السلوك الاخلاقي

يرتبط هذا المفهوم بالقيم الاخلاقية، ومفاهيم الخير والشر والخطأ والصواب، فالمراجعة لم تكن بعيدة عن هذه المضامين الأخلاقية منذ نشأتها، حيث تعتبر من الركائز الأساسية لمهنة المراجعة، فقد شهد حقل البحث في مجال المراجعة العديد من الدراسات التي تناولت القيم الأخلاقية ومصادرها حيث لا يمكن إهمالها أو تجاهلها.[2]

يعرف أيضا السلوك الأخلاقي على أنه مجموعة من المبادئ والقيم يمكن تلخيصها فيما يلي: [3]

- **الامانة:** يجب على المراجع أن يكون صادقا صريحا مباشرا، ونزيها، ويجب ألا يسرق لا يغش، لا يكذب، لا يخدع ولا يراوغ.
- **الاستقامة:** يجب على المراجع أن يكون صاحب مبدأ وأمين ولا يتبع مبدأ الغاية تبرر الوسيلة.

1- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، 32-33.

2- نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 201.

3- محمد عبد القادر الديسطى، المراجعة مدخل متكامل1، الرياض، دار المريح للنشر، 2002، ص 102

- **حفظ الوعد:** يعد هذا المبدأ ضروري في عمل المراجع إذ يجب أن يكون محل ثقة لتنفيذ الالتزامات واحترام الاتفاقيات المبرمة.
- **الولاء :** يعتبر الولاء أو الإخلاص من أهم شروط مهمة المراجعة حيث يجب المحافظة على أسرار العميل في الإطار المهني المحدد قانونا.
- **المسؤولية:** يجب على المراجع تحمل المسؤولية للقرارات والنتائج المتحصل عليها الصحيحة منها والخاطئة.

2-2- مفهوم الاستقلال

يعتبر مفهوم الاستقلال إلى عدم تحيز المراجع إلى أي طرف كان لمباشرة مهامه وإبداء رأيه الفني المتوصل إليه.

3-3- العناية المهنية الواجبة

هي مدى التزام المراجع الخارجي بتقسيم مهام ومسؤوليات كل فرد من أفراد المراجعة طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.

4-2- أدلة الاثبات

لما كان التحقق من أهم العناصر الجوهرية في المراجعة لذلك كانت الحاجة إلى توفر الأدلة التي تثبت الحقائق وتدعم وجهات النظر ومن هنا اتجهت المراجعة فكرا وعملا الى دراسة الأدلة المختلفة التي تناسب الحاجة المعينة اليها.[1]

5-2- العرض الصادق والعادل

العرض الصادق والعادل هو تعبير عن مصداقيه المعلومات في القوائم المالية والذي له ارتباط بالإفصاح الكائن والمعبر، والذي يخلو من أي خداع في القوائم المالية التي تعبر عن الموضوعية التي بينت عليها القوائم المالية.

1- كمال خليفة أبو زيد. مرجع سبق ذكره، ص: 28.

المبحث الثاني: الإجراءات العامة للمراجعة الخارجية

يمكن تفسير الإجراءات العامة للمراجعة الخارجية على أنها تلك الخطوات التفصيلية والملتزمة بتوقيتات محددة لمختلف مراحل مهمة المراجعة المبرمجة، كما يمكن تقسيم هذه الخطوات أو المراحل إلى ما يلي:

- مرحلة التخطيط وإعداد برنامج المراجعة الخارجية.
- مرحلة اختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- مرحلة أدلة الاثبات
- مرحلة اعداد التقرير المراجعة

المطلب الأول: التخطيط وإعداد برنامج المراجعة الخارجية

تعتبر مرحلة التخطيط وإعداد برنامج المراجعة الخارجية من أهم المراحل في مهمة المراجعة، لأن المراجع الخارجي يعتبر دخيل جديد على المؤسسة التي بصدد مراجعتها، ولدى يتطلب الأمر جولة استطلاعية واستكشافية لاكتساب معرفة علمية حول المؤسسة وفروعها والتعرف على المسؤولين، والاطلاع على الوثائق والإجراءات المختلفة الي تعتمد عليها المؤسسة في التسيير سواءً كانت هاته الإجراءات إدارية، مالية، محاسبية أو تشغيلية لتكوين الملف الدائم الذي يحتفظ به المراجع في مكتبه لاستعماله كمرجع أو أداة تعينه في مهمته.

كما يمكن للمراجع إجراء محادثات ومقابلات شفهية مع المسؤولين من أجل تحديد الأهداف التي تتطلع إليها الإدارة العامة للرسم الجيد الخطة اللازمة وإعداد برنامج المراجعة الخاص لهذه المؤسسة.

1- معرفة عامة للمؤسسة

يعتمد المراجع الخارجي قبل مزاولة المهمة الموكلة إليه بمراجعة حسابات المؤسسة بالتعرف على المؤسسة من خلال عدة أساليب تمكنه من وضع صورة واضحة عن هاته المؤسسة ويمكن حصر هذه الأساليب ف جمع المعلومات عن طريق تكوين ملفات يعتمد عليها المراجع الخارجي عند أداء المهام وتكون هذه الملفات ذو أهمية كبيرة حيث يتم الاحتفاظ بها في مكتبه والرجوع إليها عند الحاجة ومن بين هذه الملفات نجد:

1-1- الملف الدائم

يعتبر الملف الدائم من أهم الملفات التي يعتمد عليها المراجع في مهمته إذ يعتبر كمرجع أو أداة أساسية [1]ويتكون مما يلي:

- صورة من برنامج المراجعة.
- القانون التأسيسي للمؤسسة.
- نماذج لإمضاءات المسؤولين في المؤسسة.
- نسخة من التقارير المالية والميزانية للسنوات الماضية.
- صور القرارات الهامة لمجلس الإدارة والجمعية العامة.
- ملخص الإقرارات الضريبية للمؤسسة.

1-2- أوراق العمل

كما يمكن أيضا إعداد أوراق أخرى لها أهمية معتبرة عند أداء مهمة المراجعة فتجد المراجع يقوم بأعداد أوراق العمل الخاصة بالمراجعة والتي تحتوي على ما يلي:

- تقرير عن نظام الرقابة الداخلية.
- برنامج المراجعة.
- ميزان المراجعة العام.
- قيود اليومية عن التعديلات.
- تحليل الحسابات.
- مستخرجات من محاضر الاجتماعات.
- ملخصات ومذكرات تسوية.

2- تحديد أهداف المهمة

يعتبر تحديد أهداف مهمة المراجعة ضروري وفعال في رسم خطة العمل خاصة إذا نظرنا إلى حجم المؤسسة وتعدد نشاطاتها وتركيباتها المعقدة وبعدها الجغرافي لمختلف فروعها، ولهذا يتعذر على المراجع الخارجي فحص كل عمليات المؤسسة، حيث يتم استبدال هذا الفحص الشامل بتحديد العمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز والعمل عليها. فمن بين الأخطار الأكثر شيوعاً نذكر منها:[2]

1- كمال خليفة أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص: 106

2- أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

2-1- أخطار جوهرية

وتعرف من طرف لجنة معايير المراجعة ISAC على أنها احتمال تأثير رصيد حساب أو مجموعة عمليات لأخطاء قد تكون مادية فردية أو عن تجميعها مع أخطاء لأرصدة أو مجموعات عمليات بفرض أنه لا يوجد نظام الرقابة الداخلية وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وبيئة وطبيعة ارصدة الحسابات او مجموعة من المعاملات.

2-2- مخاطر الرقابة

كما تعرف اللجنة مخاطر الرقابة بأنها "خطر أخطاء البيانات التي يمكن أن تحدث لرصيد حساب أو مجموعة عمليات التي يمكن أن تكون مادية منفردة أو عندما يتم تجميعها مع أخطاء بيانات أخرى لأرصدة أو عمليات، وهي الأخطاء التي سوف لا يمكن منعها واكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة أنظمة المحاسبية والرقابة الداخلية"

2-3- مخاطر الاكتشاف

كما تعرفها اللجنة بأنها المخاطر الناتجة عن أخطاء البيانات والتي لا يمكن ان يكتشفها المراجع الخارجي عند قيامه بالإجراءات التفصيلية والى تكون موجودة في رصيد حساب أو مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية منفردة أو عند تجميعها مع أخطاء بيانات أخرى للأرصدة أو العمليات.

المطلب الثاني: اختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعد الرقابة الداخلية عنصرا مهما بالنسبة لإنجاز مهمة المراجعة الخارجية ولهذا يتطلب الأمر قبل الشروع بإجراء اختبار وتقيم نظام الرقابة الداخلية كان ولابد من إعطاء مفهوم وتعريف الرقابة الداخلية.

1- مفهوم الرقابة الداخلية

للرقابة مفهوم إداري من حيث أن مشروعا كي يحقق أهدافه والتي قد تتمثل في تحقيق ربح أو إنتاج أي سلعة أو مجموعة من السلع أو تقديم خدمة أو مجموعة من الخدمات يحتاجها المجتمع بمواصفات وكميات محددة وبمستوى معين من الجودة، عليه أن يواجه امكانياته المادية والبشرية وفقا لخطة موضوعة مقدما، وطريقة لتنفيذ الخطة لكي يلتزم بها جميع من سيشتركون في تنفيذ البرنامج وتحديد دور كل فرد من المشروع في هذا البرنامج وبالتالي واجبه ودوره في التنفيذ، وحتى تنفذ الخطة وفقاً لطريقها المرسوم لها يتحتم متابعة البرامج والسياسات وهذا ما يقصد بالرقابة.[1]

1- كمال خليقة أبوزيد. مرجع سبق ذكره، ص: 117.

1-1- تعريف الرقابة الداخلية

يمكن تعريف الرقابة الداخلية حسب لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين سنة 1949 على أن الرقابة الداخلية تتضمن الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية والارتقاء بالكفاء الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما.[1]

كما يمكن تعريف الرقابة الداخلية حسب لجنة المنظمات الراعية المعروفة بلجنة تريدواي (COSO) على أن الرقابة الداخلية عملية تتأثر وتنتج عن طريق مجلس إدارة المؤسسة وإدارتها وأفراد أخرين مصممة لتوفير تأكد معقول بهدف تحقيق عديد من الأهداف في مجالات فعالية وكفاءة الأعمال، إمكانية الاعتماد على التقرير المالي، الالتزام بالقوانين والتعليمات واجبة التطبيق بالإضافة إلى حماية الأصول قصد حيازة واستخدام أو التصرف فيها بشكل غير مصرح به.[2]

1-2- أهداف الرقابة الداخلية

يمكن حصر أهم أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي[3]:

- حماية الأصول من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام.
- التأكد من الدقة المحاسبية لبيانات المحاسبة المسجلة بالدفاتر من أجل تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرارات أو رسم أي خطة مستقبلية.
- المحافظة على المستوى الآداء الجاري واكتشاف أي انحرافات عن هذا المستوى.
- الكشف عن أي اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف.
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
- زيادة الكفاية الإنتاجية للمؤسسة.
- وضع نظام السلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات.
- حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها.
- التدريب والعلاقات الإنسانية.

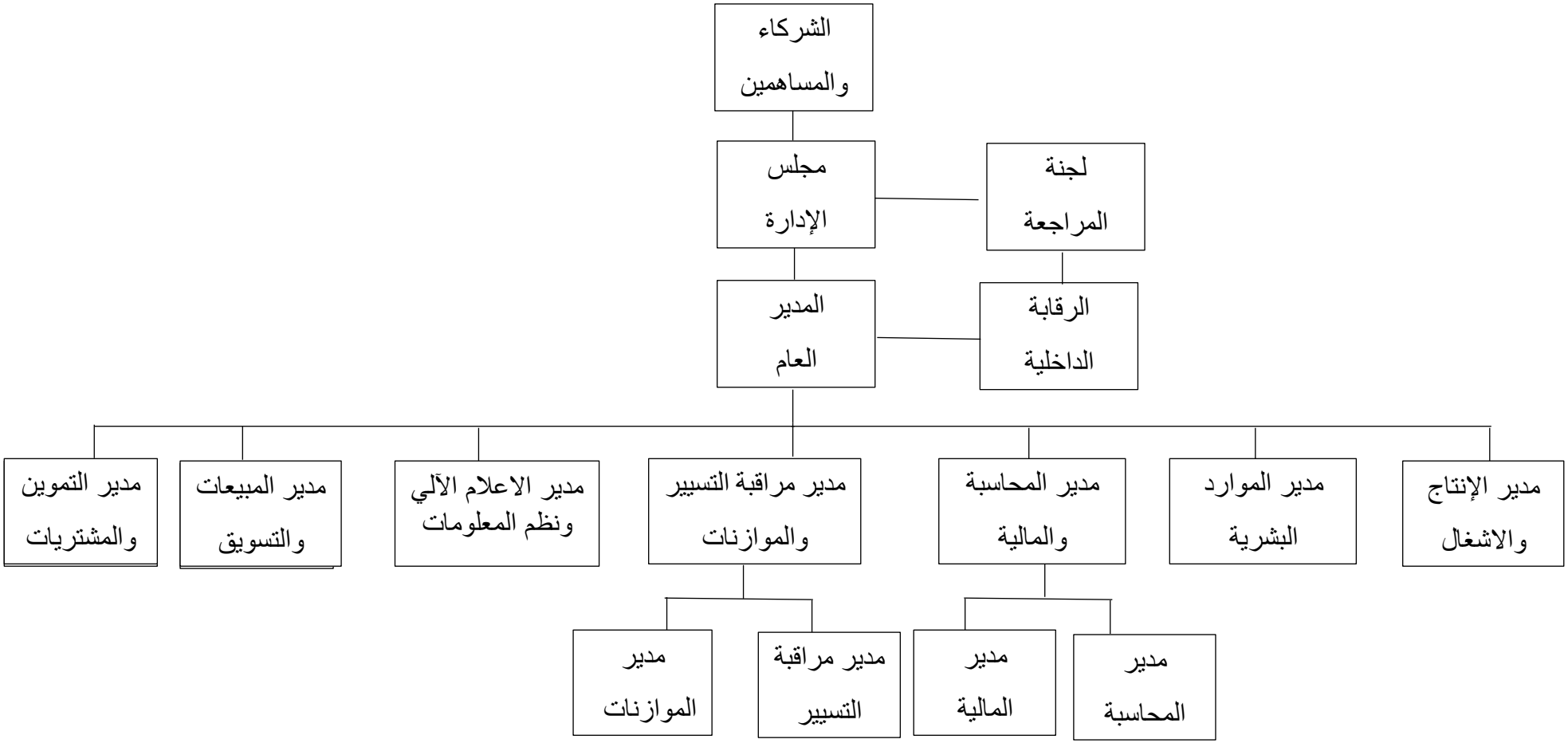
كما يمكن توضيح تظلم السلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات بوضع الهيكل التنظيمي للفصل بين الواجبات وتخصيص السلطة والمسؤولية الموضحة في الشكل التالي:

1- أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق، ذكره، ص: 92.

2- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 252.

3- أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق، ذكره، ص: 49.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي للفصل بين الواجبات وتخصيص السلطة والمسؤولية



المصدر: من إعداد الطالب

2- اختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر اختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم النقاط التي يجب التطرق إليها من طرف المراجع الخارجي عند مزاولة مهمة المراجعة، فيعتبر النظام هو المرجع الأساسي للتأكد من صحة الحسابات وحسن تنقل المعلومات بين مختلف المديريات، ومن أجل ذلك يجب التطرق إلى عدة نقاط تساعد على فهم هذا النظام واختباره وتقييمه والحكم عليه وعلى نقاط قوته وضعفه.

2-1- جمع ودراسة إجراءات التسيير

يتم التعرف على أي نظام رقابة داخلية من خلال جمع إجراءات المؤسسة المكتوبة. حيث يعتبر كل اجراء بمثابة نظام مصغر لكيفية أداء مديرية وكيفية تنقل مختلف الوثائق الإدارية والمالية والمحاسبية بين مختلف المديريات والمتعاملين الأخرين الخارجيين والفصل في مسؤوليات وواجبات الإدارة.

2-2- اختبارات التأكد

يقوم المراجع الخارجي باختبارات التأكد من عمليات محاسبية سابقة بإعادة الحساب والتأكد مت صدقيتها والتأكد أيضا من المعلومات المتدفقة والوثائق المستعملة للحصول على درجات تأكد تطبيق إجراءات التسيير تطبيقا فعليا لما ينص عليه النظام، ومن خلال جمع ودراسة اجراءات التسيير واختبارات التأكد يمكن للمراجع الخارجي من إعداد تقييم أولي للرقابة الداخلية من معرفة نقاط ضعف ونقاط قوة هذا النظام المتداول داخل المؤسسة.

إن التعرف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية يعتبر بمثابة سد ثغرة لأي غش أو تلاعب من طرف الإدارة، أما فيما يخص نقاط القوة فيجب على المراجع التأكد من استمرارية وبقاء نقاط القوة مطبقة بصفة دائمة وفعّالة.

2-3- تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف والتي من خلالها يتم وضع الخطوط العريضة لبرنامج التدخلات والفحوص الواجب اتخاذها من طرف المراجع، فكلما كانت نقاط الضعف كثيرة كلها كانت رقعة التدخلات والفحص كبيرة والعكس صحيح، أي أن قوة نظام الرقابة الداخلية تكون عاملاً مساعدًا في مصداقية المعلومات.

المطلب الثالث: جمع أدلة الاثبات

تمثل أدلة الاثبات الأساس المعقول لإبداء رأي المراجع في القوائم المالية، كما تمثل الأساس لعملية المراجعة فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني حيث يستخدمها المراجع كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها ما توفر له الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية. ومن ناحية أخرى تمثل أدلة الاثبات القرائن التي يعتمد عليها المراجع في أداء عمله وتنفيذ برنامجه، ولا شك أن نتيجة قيام المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية تساعده في تحديد مقدار أدلة الإثبات واجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد صحة أرصدة القوائم المالية [1].

1- مميزات أدلة الاثبات

حتى يمكن الحصول على أدلة إثبات قوية ودامغة يمكن الاعتماد عليها يجب توفر مميزات وخصائص نذكرها فيما يلي:

- كفاءة أدلة الاثبات كما ونوعا حيث تكون ملائمة وموضوعية مناسبة ولها علاقة مؤثرة على نتائج وأهداف المراجعة.
- يجب أن تكون مكتوبة تحتوي على الشروط المهنية للمراجعة المتعارف عليها.

2- أنواع أدلة الاثبات

حتى يتسنى للمراجع الخارجي من إتمام مهمة المراجعة وإصدار تقرير مفصل وشامل يعكس الصورة الصادقة للقوائم المالية يجب عليه أن يتحصل على أدلة إثبات تعينه على ذلك وأهم هذه الأدلة نجدها في الأنواع التالية:

2-1- السجلات والدفاتر

يمكن الاعتماد على السجلات والدفاتر المحاسبية كأداة مساعدة للحصول على أدلة اثبات بحيث يقوم المراجع بفحصها ومراجعتها والتأكد من صدقيتها.

2-2- اجراءات التسيير

تعتبر إجراءات التسيير الكتابية من أهم الوثائق والمستندات الواجب الاطلاع عليها وفهم حركة تدفق المعلومات سواءً كانت معلومات داخلية أو معلومات خارجية من وإلى داخل المؤسسة، والتعرف أيضا على مسؤوليات وواجبات كل أفراد المؤسسة سواداً كانت إدارية، مالية، محاسبية، تشغيلية.

2-3-مقابلات شفهية

كما يمكن للمراجع الخارجي أن يقوم بإجراء مقابلات شفهية شخصية مع مختلف مسؤولين المؤسسة من أجل استفسارات أو طرح أسئلة مباشرة أو غير مباشرة تعينه على أداء المهام.

1- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 271.

2-4-التحليلات المالية

كما يمكن للمراجع الخارجي أن يقوم بالتحليلات المالية الافقية أو العرضية بغية الحصول على مؤشرات مالية بمثابة أدلة ثبات.

2-5- الجرد المادي

يعبر عن درجة ثقة وتأكد بالنسبة للمراجع الخارجي لملكية أصول المؤسسة وتطابقها لما هو مدون في الدفاتر والسجلات المحاسبية وطرق وكيفية تقييمها حسب القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

2-6-المصادقات

يعتمد أيضا المراجع الخارجي في فعالية أدلة الإثبات على المصادقات التي يقوم شخصيا بإرسالها إلى الغير للتأكد من رصيد أو مجموع أرصدة ذات أهمية بالغة وتكون هذه المصادقات على شكل:

2-6-1 المصادقة الإيجابية: والتي يكون الرد عليها ضروريا من طرف الغير "الموردين والعملاء" إلى المراجع الخارجي مباشرة بالموافقة أو عدم الموافقة.

2-6-2 المصادقة السلبية: والتي تستعمل في التحقق أو التأكد من أرصدة صغيرة القيمة ترسل مباشرة إلى المراجع ويكون الرد عليها غير ضروري وفي حالة عدم الرد عليها يعني الموافقة على قيمة الرصيد.

المطلب الرابع: إعداد تقرير المراجعة

تعد مرحلة إعداد تقرير المراجعة المرحلة النهائية لعملية المراجعة والتي يعبر فيها المراجع الخارجي عن رأيه المحايد عن مدى صدق المعلومات الواردة في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها وكذا مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية كما يمكن تقسيم أجزاء تقرير المراجعة إلى جزئين.

1- التقرير العام للتعبير عن الرأي

يعرف الجزء الأول من التقرير العام للتعبير عن الرأي بثلاث نقاط مهمة يجب التطرق إليها في إعداد التقرير وهي:

1-1- مقدمة التقرير

والتي يخص فيها المراجع ذكر أهم الخصائص: [1]

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيين المراجع الخارجي.
- التعريف بالمؤسسة المعنية بالمراجعة.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية
- الإشارة إلى القوائم المالية قد تم انشاؤها من طرف الجهاز المؤهل في المؤسسة.
- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية.

1- مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، أشكال وآجال ارسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، الصادر بتاريخ 29 جمادى الثانية عام 1432هـ الموافق اول يونيو سنة، 2011.

- التذكير بمسؤولية المراجع الخارجي في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
- تحديد إذ اتم اتفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملاحق عند الاقتضاء.

1-2- رأي المراجع حول القوائم المالية

يقوم المراجع في هذ الجزء من التقرير بإبداء رأيه حول القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وذكر أهداف وطبيعة مهمة المراجعة الموكلة إليه، ويكون التعبير عن رأيه إما بالقبول بدون تحفظ، أو قبول بتحفظ، إما برأي سلبي، أو بالامتناع عن إبداء الرأي.

1-2-1 رأي قبول بدون تحفظ

ويسمى أيضا بالرأي النظيف لعدم توفر فيه أي تحفظات كانت ويمتاز بصدق القوائم المالية التي تم إعدادها وفق قواعد ومبادئ، المحاسبة المعمول بها والمتعارف عليها.

1-2-2 رأي قبول بتحفظ

الفرق بين رأي قبول بتحفظ على الرأي النظيف هو أنه يقوم المراجع بوضع تحفظات على أهم النقاط الموجودة والتي تبين أن هناك أخطاء أو انحرافات تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ويجب تصحيحها في السنوات المالية المقبلة.

1-2-3 رأي سلبي

يتطرق المراجع الخارجي لإبداء رأي سلبي في تقرير المراجعة إذا اكتشف أن هناك أخطاء جوهرية في القوائم المالية وانحرافات وخروقات في تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة.

1-2-4 عدم إبداء الرأي

يلجأ المراجع الخارجي إلى عدم إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من إجراء مهامه بكل استقلالية وتحت ضغوطات نفسية وعدم حيازته للمعلومات الضرورية مثل الجرد المادي لأصول المؤسسة.

1-3. الملاحظات

الهدف من صياغة الملاحظات في تقرير المراجع هو لفت انتباه لبعض الحسابات دون التشكيك في الرأي العام وضرورة تصحيحها مستقبلا في السنوات المالية المقبلة.

2- معايير تقرير المراجعة

يمكن الاعتماد على عدة معايير لكتابة تقرير المراجعة والتي تكمن فيما يلي:

2-1- معيار إعداد للقوائم المالية وفق القواعد والمبادئ المحاسبية

يفرض المعيار ضرورة لجوء المراجع الخارجي إلى ذكر أهمية وفعالية تطبيق المبادئ المحاسبية والطرق والأساليب المستعملة والتي بدورها تحكم بصدق ونزاهة القوائم المالية، ومن أهم النقاط الواجب ذكرها هي:[1]

1- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 299.

- أن أعداد القوائم المالية يتفق مع المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- أن العرض داخل هذه القوائم المالية صادق بدرجة مقبولة.
- بأن القواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة مطبقة بطريقة سليمة.

2-2- معيار الثبات في الطرق المحاسبية

يهدف هذا المعيار إلى ضرورة صياغة التقرير عن مدى ثبات الطرق المحاسبية المتعارف عليها ومدى تطبيقها وانعكاسها على صدق القوائم المالية.

2-3 معيار الإفصاح

الغرض من هذا المعيار هو ضرورة إفصاح المراجع في تقريره عن المعلومات اللازمة التي تدل على صدق القوائم المالية، وعن عدم الإفصاح عن المعلومات الى تعتبر بسيطة وليس لها أي تأثير على القوائم المالية.

خلاصة الفصل

عرفت المراجعة الخارجية تطورات كبيرة منذ نشأتها، حيث كانت تقتصر على التحقق من الحسابات لخلوها من الأخطاء والغش عن طريق الاستماع إلى شخص مكلف بهذه العملية، لكن مع تطور الشركات وتفاقم حجمها أصبحت السيطرة عليها من قبل الملاك أمرًا صعبًا يتطلب أشخاصاً أكفاء ينوبون عن الملاك والمستثمرين في الإدارة والتسيير.

كما تطورت أهداف المراجعة من الأهداف البسيطة التقليدية التي كانت تعتمد على كشف الأخطاء والغش، إلى أهداف حديثة اهمها دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومدى صدق القوائم المالية ومدى مطابقة إعدادها للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما استدعى الأمر أيضا إلى إدراج طرفا ثالثا محايدا يرعى مصالح الملاك والمستمرين من جهة والضمان بصدق المعلومات بالنسبة للغير من موردين عملاء ودولة من جهة أخرى وهو ما يعرف بالمراجع الخارجي والقانوني الذي توكل له مهام المراجعة الخارجية.

وتعرف المراجعة الخارجية على أنها عمل يقوم به شخص ذو كفاءة علمية وخبرة عملية يتمتع باستقلالية تامة ونزاهة في أداء مهامه ويحترم ميثاق أخلاقيات السلوك المهني تمكنه من إجراء فحوصات على مختلف الدفاتر والمستندات والسجلات والإجراءات الإدارية، المحاسبية، المالية والتشغيلية والتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية بغية الوصول إلى ثقة تمكنه من اتخاد قرارات تعينه في صياغة وكتابة تقرير المراجعة الذي بمثابة حوصلة شاملة وكاملة عن المهمة الموكلة اليه التي تعكس للصورة الصادقة للمركز المالي والمعلومات الصادرة في القوائم المالية للمؤسسة.

الفصل الثاني:
تأثير الافصاح المحاسبي على الأداء المالي

تمهيد

تعتبر القوائم المالية المنجزة حسب قواعد الإفصاح المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية الصورة الصادقة المعبرة عن أعمال السنة المالية التي تتضمن المعلومات المحاسبية المالية اللازمة لأتخاد القرارات حسب احتياجات المستثمرين أو الشركاء من جهة واحتياجات المستخدمين الخارجين من جهة أخرى، وأيضا إلى احتياجات المراجع الخارجي في إعداد تقرير المراجعة الخارجية.

ومن خلال كل هذه الاحتياجات التي يعتبرها كل طرف من هذه الأطراف مهمة في تحقيق أهدافه، كان ولا بد على الإدارة من تقديم معلومات كافية وملائمة لاستخدامها في التحليلات لتفادي المخاطر والاختلالات المستقبلية ولتعزيز وتحسين الأداء المالي للمؤسسة والرفع من جودة المراجعة الخارجية حيث أصبحت المؤسسة الاقتصادية لا تقتصر على التحليلات المحاسبية الكلاسيكية او التقليدية التي تعرف بتحليل النسب المالية، بل توجهت الى استخدام التحليلات الحديثة مثل مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة ومؤشر القيمة السوقية المضافة في دراسة الوضعية الاقتصادية والسوقية للمؤسسة الاقتصادية في خلق الثروة والبقاء في الريادة.

المبحث الأول: أهمية الإفصاح المحاسبي على القوائم المالية

من المعلوم أن للقوائم المالية أهمية كبيرة في استخداماتها سواء كانت داخلية أو خارجية، والتي تساعد في تحديد ومعرفة نتائج عمليات الاستغلال من ربح أو خسارة وتحديد أصول وخصوم المؤسسة الاقتصادية وكيفية تدفق أموالها وتحرك رؤوس أموالها سواء بالزيادة أو بالنقصان.

وتساعد أيضا في معرفة تفاصيل حسابات المؤسسة الاقتصادية عبر القوائم المالية الملحقة.

المطلب الأول: القوائم المالية.

تعرف القوائم المالية على أنها مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية ونجاعة الأداء وتغير وضعية المؤسسة عند تاريخ قفل الحسابات وتشمل ميزانية الأصول والخصوم، حساب النتائج، جدول تغير رؤوس الأموال، جدول سيولة الخزينة، الملاحق.[1]

والهدف من إعداد القوائم المالية هو تقديم خدمة للمستخدمين الخارجين المحتاجين إلى المعلومة المحاسبية من أجل اتخاد إما قرارات استثمارية أو تجارية تضمن لهم الحقوق، أو تقديم معلومات للأجهزة الحكومية المسؤولة عن تحصيل الضرائب لتفادي كل عمليات الغش والاحتيال والهروب الضريبي:

1-القوائم المالية

1-1- الميزانية

تعرف الميزانية على أنها القائمة الاجمالية الأصول والخصوم أي الديون الخارجية ورؤوس الأموال للمؤسسة الاقتصادية عند تاريخ إقفال السنة المالية[2]

وتعرف أيضا بقائمة المركز المالي وتتضمن أصول المؤسسة والتزاماتها وحقوق الملكية في تاريخ معين أي تاريخ الإقفال لسنة المالية.[3]

تنقسم الميزانية إلى قسمين رئيسين هما:

1-1-1 ميزانية الأصول: والتي تتمثل في أصول ومقتنيات المؤسسة غير الجارية أي طويلة المدى التي يفوق استعمالها واستغلالها لأكثر من سنة مالية وأصول جارية قصيرة المدى الأقل من سنة التي يتم استعمالها في دورة الاستغلال مثل المخزونات. ويمكن تمثيلها في الجدول الآتي:

1- قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008: يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19-25 مارس سنة 2009، ص: 85.

2- قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429، مرجع سبق ذكره ص: 82.

3- جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص: 29.

جدول رقم (05): ميزانية الأصول السنة المالية المقفلة في N/12/31

الأصل	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية					
مجموع أصول غير جارية					
أصول جارية					
مجموع أصول جارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

1-1-2 ميزانية الخصوم: أما بالنسبة لميزانية الخصوم فهي متكونة من ثلاثة أقسام هي:

- رؤوس الأموال الخاصة والتي تعتبر أموال الشركاء والنتيجة والاحتياطات.
- الخصوم غير الجارية عبارة عن ديون وقروض طويلة الأجل.
- للخصوم الجارية وهي عبارة حسابات الموردون والضرائب وديون قصيرة الأجل، ويمكن تمثيلها في الجدول الآتي:

جدول رقم (06): ميزانية الخصوم السنة المالية المقفلة في N/12/31

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة المجموع(1) الخصوم غير الجارية مجموع الخصوم غير الجارية (2) الخصوم الجارية مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

1-2-حساب النتائج

يعرف أيضا بقائمة الدخل وهي عبارة عن جدول يتم فيه التقرير عن نتائج نشاط المؤسسة مع توضيح القدرة الكسبية في فترة زمنية معينة محددة بالسنة المالية في الغالب.[1]

ويعرف أيضا حساب النتائج على أنه قائمة اجمالية للأعباء والمنتوجات التي أنجزتها المؤسسة أثناء المدة المعنية، وعلى سبيل الاختلاف تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة.[2]

1- مؤيد خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة، عمان، الطبعة الثانية،2009، ص: 29.

2- قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429، مرجع سبق ذكره ص 82.

وهو البيان الذي يظهر لنا نتائج أعمال المؤسسة خلال فترة معينة والذي يتقرر على ضوء المعلومات الواردة فيه مدى نجاح المؤسسة وتمكنها من تحقيق الأرباح أو عدمها.[1]

ويمكن الحصول على نتيجة الاستغلال بطريقتين مختلفتين هما: حساب النتائج حسب الوظيفة وحساب النتائج حسب الطبيعة كما هو موضح في الجدولين التاليين:

1-2-1 جدول رقم (07) حساب النتائج حسب الوظيفة

حساب النتائج (حسب الوظيفة) الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات الاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية السنة المالية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

1- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 67.

2-2-1 جدول رقم (08) حساب النتائج حسب الطبيعة

حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع			
الإنتاج المثبت			
اعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4- الفائض الإجمالي من الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات			
استئناف خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية المنتوجات) بطلب بيانها)			
العناصر غير العادية الأعباء) بطلب بيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

1-3- جدول تغيير رؤوس الأموال (الأموال الخاصة)

ويعرف أيضا باسم جدول تغيير الأموال الخاصة وهو عبارة عن جدول تحليل للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكلت منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية مقارنة بمعلومات السنة السابقة.[1]

والهدف من إعداد هذا الجدول او القائمة تحديد التغيرات التي تحدث على الأموال الخاصة من زيادة أو نقصان وعلى النتيجة الصافية وكيفية توزيعها حسب ما نصت عليه القواعد والتشريعات المحاسبية المطبقة. ويمكن توضيحه في الجدول التالي:

جدول رقم (09) جدول تغيرات الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الاصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
- تغيير الطريقة المحاسبية - تصحيح الأخطاء الهامة - إعادة تقييم التثبيتات - الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج - الحصص المدفوعة - زيادة رأس المال - صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
-تغيير الطريقة المحاسبية -تصحيح الأخطاء الهامة -إعادة تقييم التثبيتات -الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج -الحصص المدفوعة -زيادة رأس المال -صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

1- قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق26 يوليو سنة 2008، مرجع سبق ذكره، ص 26.

1-4- جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

وهي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات التي تشمل التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية، والأنشطة التمويلية، وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي.[1]

كما يمكن تعريف جدول سيولة الخزينة على أنه مجموع مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها، والهدف من اعداد هذا الجدول هو إعطاء لمستعملي القوائم المالية تقييما عن مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال وعن استخدامات هذه السيولة المالية.[2]

كما يمكن إعداد جدول سيولة الخزينة بطريقتين مختلفتين تسمى الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة موضحة كما يلي:

1-4-1 جدول رقم (10): جدول سيولة الخزينة الطريقة المباشرة

جدول سيولة الخزينة الطريقة المباشرة الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأنية من الأنشطة العملياتية(ا)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء ثتيبتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن ثتبيتات مالية			
الحصص والأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأنية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أمدهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			

1- جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص29.

2- قرار مؤرخ 23 رجب 1429 مرجع سبق ذكره، ص 26.

التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض والديون الأخرى			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (جـ)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+جـ)			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلاتها عند أقفال السنة المالية			
أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

1-4-2 جدول رقم (11): جدول سيولة الخزينة الطريقة غير المباشرة

جدول سيولة الخزينة الطريقة غير المباشرة الفترة من.....إلى.....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
- الإهتلاكات والأرصدة			
- تغير الضرائب المؤجلة			
- تغير المخزونات			
- تغير الزبائن والحسابات الذاتية الأخرى			
- تغير الموردين والديون الأخرى			
- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيثات			
تأثير تغير محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			

إصدار قروض تسديد قروض تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج) تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ ب +ج) أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية؟ تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

2- الملاحق

تعبر الملاحق عن ملخص للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية يتعلق ببنود القوائم المالية وإفصاحات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي.[1]

وتتمثل هذه الملاحق التي نص عليها القانون في قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008 للجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الصادر في تاريخ 25 مارس سنة 2009م/ العدد 19 على ما يلي:

2-1- جدول تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

جدول رقم (12): تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الاجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الاجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية التثبيتات العينة المساهمات الأصول المالية الأخرى غير الجارية					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

1- جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

2-2- جدول الاهتلاكات

جدول رقم (13): جدول الاهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر الخارجية	اهتلاكات مجمعة في اخر السنة المالية
good will تثبيتات معنوية تثبيتات عينية ومساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

2-3- جدول خسائر القيمة في الثثبتات والأصول الأخرى غير الجارية

جدول رقم (14): جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظة	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
good will تثبيتات معنوية تثبيتات عينية مساهمات أصول مالية أخرى غير جارية					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

2-4- جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

جدول رقم (15): جدول المساهمات

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظة	رؤوس الأموال الخاصة	وعنها رأس المال	قسط رأس المال المحتاز (%)	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض المفتوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات المحتارة
الفروع الكيان أ الكيان ب الكيانات المشاركة الكيان 1 الكيان 2								

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

2-5- جدول المؤونات

جدول رقم (16): جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظة	أرصدة مجمعة بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	استرجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
- مؤونات خصوم مالية غير جارية - مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة -مؤونات للضرائب -مؤونات للنزاعات					
المجموع					
- مؤونات خصوم مالية جارية - مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة - مؤونات أخرى ترتبط **بالمستخدمين** **-مؤونات الضرائب**					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

2-6- جدول استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند اقفال السنة المالية

جدول رقم (17): جدول استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند اقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	المدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 أعوام	المجموع
- الحسابات الدائنة - القروض - الزبائن - الضرائب - المدينون الآخرون					
- المجموع					
- الديون - الافتراضات - ديون أخرى - الموردون - الضرائب - الدائنون الآخرون					
المجموع					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي

اهتمت أطراف مستعملي القوائم المالية سوآءا كانت الداخلية منها أو الخارجية لمصداقية المعلومة المحاسبية لما تحمله من نتائج وانعكاسات على سياسة الاستثمارات الخارجية للمؤسسة الاقتصادية، حيث تمثل القوائم المالية الواجهة والصورة لحقاق ربما تكون مزيفة خاصة عندما تكون معدة بطريقة غير قانونية. وفي ظل كل هذه التحديات كان ولا بد على الإدارة من اتخاد تدابير الإفصاح المحاسبي حتى يكون هناك تناسق وانسجام بين القوائم المالية المعدة وفق المعايير المتعارف عليها ومحتوى ومضمون ومصداقية وجودة المعلومة المحاسبية.

كما يمكن قياس جودة المعلومة المحاسبية والتأكد منها عن طريق توفير أدلة دامغة تعين على ذلك مثل قياس جودة الربح التي تعبر عن الكمية الاجمالية الإنتاجية مقابل الموارد المتاحة وكيفية تشغيلها مع دراسة التوقعات المستقبلية لاستمرارية الأرباح حسب نموذج (kormendi and liper) سنة 1987 وكذلك نموذج (Francis et Al) عام 2003 لقياس القدرة التنبؤية للأرباح.[1]

كما يمكن قياس جودة الاستحقاقات التي تعبر عن التدفقات النقدية المتولدة من عمليات الاستغلال المصدر الرئيسي للخزينة باتباع نموذج) Mc Nicholson)2002 الذي يعتبر من أهم النماذج نظرا لدقته.

ولقياس توقيت الإعتراف بالأرباح والخسائر يؤدي عدم الاعتراف بالإجراءات والاعباد في التوقيت المناسب إلى ضعف المعلومة المحاسبية وإلى تظليلها مما يؤدي إلى الغش والاحتيال في عدم تسجيل الأعباء في نهاية السنة من أجل الرفع من نتيجة الأرباح.

1- مفهوم الإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي هو تحويل معلومات داخلية محتكرة من إدارة المؤسسة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية. إذ يشترط أن تتصف هذه المعلومات بالكفاية والشمولية والعدالة[2]، حيث تهدف الكفاية إلى تحديد حجم الحد الأدنى من المعلومات، فالمعلومات فوق الكفاية مصدر تضليل المتلقي لها وتهدف العدالة إلى وجوب التعامل المتوازن مع أصحاب المصالح المختلفة وداخل المؤسسة أو خارجها أما الشمولية مضمونها عدم إخفاء أية معلومات جوهرية من متلقيها.

ويعرف أيضا الإفصاح على أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال واستخدامها بما يفيد في الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين عن حساب معدل عائد الأسهم وتهم الدولة لعرض الضرائب والدائنين لبيان مدى قدرة الكيان على سداد التزاماتها بالإضافة إلى معلومات أخرى ملائمة للمستثمر عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة [3].

1- فتيحة بكطاش، عبد القادر حوة، أثر القياس والافصاح عن الأدوات المالية في القوائم المالية ومتطلباتها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي والنظام المحاسبي المالي، مجلة أفاق العلوم، جامعة زيان عاشور الجلفة، ISSN: 2507-7228، العدد 03، المجلد 04، جوان، 2019، ص 120.

2- خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية الإدارية، ISSN: 2352-9962، العدد 01، المجلد 04، حوان 2007، ص: 33.

3- طحاح فضيلة، قمان عمر، دور النظام المحاسبي المالي SCF في تعزيز الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية (دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، ISSN: 1112-8984، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد 03، المجلد 13، 2020، ص: 575.

2- أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن تقسيم أنواع الإفصاح المحاسبي حسب متطلبات المعلومة المحاسبية التي يستخدمها مستعملي القوائم المالية إلى ثلاثة أقسام. كل قسم له أنواع يمكن تقديمها كما يلي:

2-1 أنواع الإفصاح من حيث المعلومات المفصح عنها

وهي بدورها تنقسم إلى ثلاثة أنواع وهي: [1]

2-1-1 الإفصاح الكامل

ويعرف أيضا بالإفصاح الشامل الذي يتمثل في عرض كافة المعلومات الملائمة بشكل أو آخر في سلوك مستخدمي القوائم المالية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أي معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر العادي، ويجب التنبيه أن الإفصاح الكامل لا يقصد به عرض كافة المعلومات دون تمييز بالأفراط عن المعلومات المعروضة أمر غير مستحب نظرا لعرض تفاصيل غير مهمة مما يؤدي إلى إخفاء معلومات هامة وتجهل القوائم المالية صعبة الفهم والتفسير، بالإضافة الى تحمل التكاليف الإضافية بدون مبرر.

2-1-2 الإفصاح العادل

يعني بتوفير رعاية متوازنة لاحتياجات كافة الأطراف المعنية، وهو ينطوي على هدف أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة والمتساوية بين مستخدمي المعلومات المالية من خلال الاهتمام المتوازن لاحتياجات جميع الأطراف المعنية.

2-1-3 الإفصاح الكافي

يعتبر الإفصاح الكافي من أكثر المعلومات استخداما وهو يشير الى الحد الأدنى من المعلومات الذي يلزم عنه كي تكون القوائم المالية غير مظللة، أي يتضمن هذا النوع من الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المالية المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

2-2- أنواع الإفصاح من حيث هدف الإفصاح

يوجد نوعان من الإفصاح من حيث هدف الإفصاح وهما:

2-2-1 الإفصاح التثقيفي

ويعرف أيضا بالإفصاح الإعلامي وهو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، والإفصاح عن الانفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.

2-2-2 الإفصاح الوقائي

1- ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، ISSN: 1112-7961، جامعة الوادي، العدد: 01، المجلد: 06، 2013، ص ص 88-89.

ويعني أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن، ويهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية.

2-3-أنواع الإفصاح من حيث درجة الالتزام

يتكون هذا النوع من الافصاح على قسمين وهما:

2-3-1 الإفصاح الالزامي

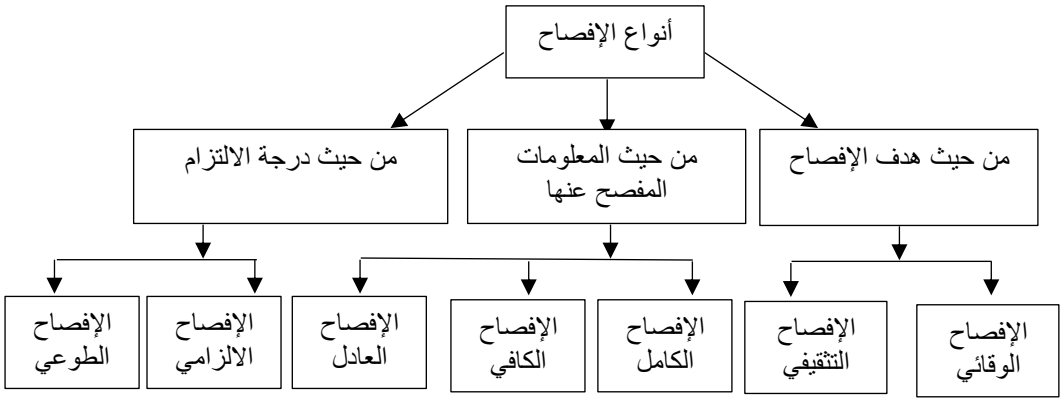
ويتم الإفصاح هنا وفقا لما نصت عليه القوانين المختصة، وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة، إلا أن تكون القوانين المختصة لم تول الاهتمام الكافي لإظهارها.

2-3-2 الإفصاح الطوعي

ويعرف أيضا بالإفصاح الاختياري ويقصد به تقديم معلومات إضافية أكثر من المتطلبات القانونية ويتم بمبادرة من المؤسسة لتقديم معلومات إضافية لمقابلة احتياجات بعض الأطراف المستخدمة للتقارير المالية وبالتالي فهو يمثل المعلومات التي تقدمها المؤسسة زيادة على المتطلبات القانونية وتقديم تلك المعلومات برغبة من المؤسسة وتمثل حرص الإدارة في تقديم معلومات مالية وغير مالية لها علاقة بأصحاب القرار.[1]

ومما ذكر سابقا يمكن تلخيص أنواع الإفصاحات على الشكل التالي:

الشكل رقم (02): أنواع الافصاحات



المصدر: طلال محمود علي الحجاوي محمد آل فتح الله، الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، دار الأيام للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2017، ص: 144.

3- المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومة المحاسبية

يرتكز الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية على مقومات أساسية نذكرها فيما يلي: [2]

1- سعد محمد مارق، قياس مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، ISSN: 1319-0997، المملكة العربية السعودية، العدد: 01، المجلد 23، 2009، ص: 134.

2- وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 371.

3-1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية

إن تعدد الفئات المستخدمة للمعلومة المحاسبية مع تباين طرف استخداماتها هو العامل الرئيسي لتحديد احتياجات المستخدم والخصائص الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية لتلبية متطلباته.

3-2- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية

إن تحديد الغرض من استخدام المعلومة المحاسبية ليس بالضرورة أن تكون كمية المعلومة المحاسبية كبيرة وإنما يجب أن أكثر ملائمة ومعبرة عن الأهمية النسبية للمعلومة المحاسبية الواجب الإفصاح عليها.

3-3- تحديد طبيعة ونوع المعلومة المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

يتم تحديد طبيعة ونوع المعلومة المحاسبية وفق ما تضمنته القوائم المالية من طرق وأساليب ومبادئ في اعدادها. وللحصول على جودة المعلومة المحاسبية يجب الاعتماد على مبدأ الحيطة والحدر، ومفهوم الأهمية النسبية عن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

3-4- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

تعد طريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية عن طريق القوائم المالية والقوائم الملحقة هي من أنسب وأحسن طرق الإفصاح لسهولة قراءتها وفهمها من طرف المستخدمين.

3-5- تحديد التوقيت المناسب للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يتم تحديد التوقيت المناسب للإفصاح عن المعلومات المحاسبية حسب ما تفتضيه كل مؤسسة حسب نشاطها واحتياجاتها التجارية أو الاستثمارية، فهناك من يعتمد على الافصاحات السداسية أو الفصلية أو السنوية.

4- قواعد الإفصاح عن المعلومة المحاسبية

نظرا لأهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية أصدرت لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC) معايير خاصة لإفصاح القوائم المالية وتمثلت هذه المعايير أو هذه القواعد فيما يلي:[1]

4-1-الإفصاح عن السياسات المحاسبية

تتمثل القاعدة الأولى في الإفصاح عن المعلومة المحاسبية هو اتباع سياسة محاسبية أساسها الانقياد للمبادئ والقواعد والأعراف والأحكام والإجراءات المحاسبية المتعارف عليها لإعداد القوائم المالية وتنص هذه القاعدة الأولى على ثلاث اعتبارات مهمة في تحديد جودة المعلومة المحاسبية وهي:

4-1-1 مبدأ الحيطة والحذر

وهي الأخذ بالحسبان كل الخسائر المتوقعة ولا تؤخذ الأرباح بالحسبان.

1- وليد ناجي الحيالي مرجع سبق ذكره، ص 381.

4-1-2 تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني

وهذا يعني مراعاة وتقييم المضمون والمردود الاقتصادي على الجانب القانوني مثلا اقتناء تثبيت بالإيجار التمويلي (leasing) هنا تحصل المنفعة الاقتصادية بالرغم من عدم الامتلاك القانوني للمؤسسة لهذا التثبيت.

4-1-3 الأهمية النسبية

يجب الأخذ بعين الاعتبار عند الإفصاح عن الحسابات التي لها تأثير كبير في عملية اتخاد القرارات.

4-2- المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية

اشتملت هذه القاعدة على مجموعة من المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية لإعطائها الصيغة القانونية ومن بين هذه المعلومات:

الاسم والشكل القانوني في المؤسسة وتاريخ إقفال السنة المالية، طبيعة النشاط، العملة النقدية المتعامل بها، التصريح بالأصول والممتلكات والديون القصيرة والطويلة الاجل والتصريح بحجم المبيعات والأعباء والنتيجة السنوية المحققة.

كما يجب التطرق أيضا إلى مصادر واستخدامات الأموال المتأتية من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية.

المبحث الثاني: الأداء المالي

يعتبر موضوع الأداء المالي من المواضيع ذات الأهمية البالغة والحديثة في مجال الإدارة والتسيير، حيث يسعى الى تحقيق أهداف تخفيض التكاليف والى الرفع من كفاءة وفعالية الطرق الاقتصادية الموضوعة لبلوغ الأهداف المرجوة، كما يهدف الأداء المالي إلى تحقيق استمرارية الحياة الاقتصادية بالاستغلال العقلاني والأمثل للموارد المتاحة وتحقيق الربحية ويساعد أيضا في اتخاد القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة.

المطلب الأول: ماهية الأداء المالي

1- مفهوم الأداء المالي

يعرف الأداء المالي على أنه عملية دراسة وتحليل القوائم المالية من خلال قياس مؤشرات الأداء المالي الخاصة بالسيولة والربحية من أجل تحديد كفاءة وفعالية المؤسسة الاقتصادية ودراسة مدى استمراريتها في الحياة الاقتصادية.[1]

ويعرف الأداء المالي على أنه الأداة التي يقاس بها مردودية المؤسسة الاقتصادية بواسطة استخدام المقاييس المالية التي يحقق من خلالها تعظيم الايرادات والأرباح وتخفيض التكاليف والخسائر بصفة دائمة ومستمرة.[2]

ويقصد أيضا بالأداء المالي للمؤسسة بتقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية متحدة، أي أن تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المتحققة أو المنتظرة على ضوء معايير لتحديد ما يمكن قياسه ومن تم تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة [3]، ومن خلال كل هذه التعاريف نستخلص مهمة تقييم الأداء المالي تكمن في ثلاث مؤشرات يتم الاعتماد عليها في التحليل وهي دراسته الفعالية والكفاءة والاقتصادية للمؤسسة الاقتصادية.

1-1- الفعالية

هي قياس قدرة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الأهداف المسطرة أو قدرة نشاطات العمل المعتمدة في المؤسسة لتحقيق نتائج أكبر بأقل التكاليف.[4]

1- ياسر عبد طه الشرف، أثر تقلبات أسعار الصرف على الأداء المالي للبنوك المدرجة ببورصة فلسطين للأوراق المالية، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ISSN: 1998-8141، بغداد، العدد: 18، المجلد: 9، 2017، ص 130.

2- الياس بن ساسي، يوسف القرشي، التسيير المالي للإدارة المالية الطبعة الثانية، دار الوائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص: 60.

3- دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، ISSN: 2437-0843، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، العدد 04، المجلد 04، 2006، ص41.

4- عمر الفاروق زرقون، محاولة قياس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للمؤسسات القطاع البترولي في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2017، ص: 48.

1-2- الكفاءة

وهي الطريقة الاقتصادية التي يتم بها انجاز العمليات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف وهي أفضل علاقة هندسية بين المدخلات والمخرجات على مر الزمن.

1-3- الاقتصادية

وهي بلوغ درجة مرضية من الأهداف مقارنة بالتكاليف المبذولة والمنفعة المحققة.

2- أهداف الأداء المالي

تبرز أهداف الأداء المالي من خلال التطرق إلى النقاط التالية:

- يعتبر الأداء المالي شكل من أشكال الرقابة التي يتم من خلاله تحليل النتائج لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسات للوصول إلى مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها باستخدامها الموارد المتاحة أفضل استخدام.[1]

- تنشيط أجهزة الرقابة على أداء أعمالها عن طريق المعلومات التي يقدمها تقييم الأداء المالي فيكون بمقدورها التحقق من قيام المؤسسة بنشاطها بكفاءة عالية وانجازها لأهدافها المرسومة كما هو مطلوب إذ تقدم تقارير الأداء المالي أفضل المعلومات التي يمكن أن نستخدم في متابعة وتطوير المتطلبات الإدارية والاقتصادية والمالية لمختلف المؤسسات.

- تقييم مدى تحمل المسيرين للمسؤوليات المخولة لهم، والتأكد من أن المدراء يتحفزون حول غايات المؤسسة والأهداف المرسومة لها سالفا.

3- أهمية الأداء المالي

كما تكمن أهمية الأداء المالي فيما يلي:

- تحتاج كل مؤسسة إلى نظام لتقييم أدائها لكي تتعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف. لذلك فإن تقييم الأداء المالي يعتبر مؤشرا لمدى تقدم أو تأخر المؤسسة فيما يخص قطاع الأعمال التي تمارس فيها نشاطها.[2]

- تساعد على التأكد من التزام المؤسسات بالخطة الاقتصادية وتأدية وظائفها بأفضل كفاءة وهذا يعني تحقيق التوازن بين ما هو مخطط مستهدف وبين التدفقات السلعية والنقدية.

1- حميد مظلوم كاظم، تقييم أداء المشاريع الصغيرة على وفق مدخل بطاقة الأداء المتوازن – دراسة تطبيقية في شركة الفضلي للصناعات الانشائية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ISSN: 2518-591X، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد: 89، المجلد: 22، 2016، ص 274.

2- حميد مظلوم كاظم، مرجع سبق ذكره. ص: 275.

- تساعد في تحديد مراكز المسؤولية والنقاط الأكثر حاجة للإشراف، وتعمل على ترشيد الطاقات البشرية في المستقبل. حيث تظهر العناصر الناجحة من أجل تنميتها وإظهار الجوانب السلبية التي يجب التخلص منها.

- بناء ميزة تنافسية من خلال مقارنة أداء المؤسسة بأداءات أخرى لها نفس النشاط بدراسة وتحليل نقاط القوة والضعف.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي

يقوم الأداء المالي على عدة إجراءات تساعد في تقييم الأداء المالي وإلى قواعد أساسية يتم الاعتماد عليها في تقييم كفاءة الأداء المالي.

1- إجراءات تقييم الأداء المالي

تعتمد عملية تقييم الأداء المالي على عدة إجراءات يمكن تقسيمها إلى مراحل وهي:[1]

1-1- مرحلة التخطيط

تعتبر مرحلة التخطيط هي أول مرحلة تقييم الأداء المالي حيث تقوم الإدارة بإعداد الموازنات التقديرية وتحديد مراكز المسؤولية والأهداف المستقبلية المتوقعة والأدوات اللازمة المستخدمة في عملية تقييم الأداء.

وتحديد نوعية المؤشرات القياسية لتقييم الأداء المالي مثل مؤشرات الربحية والسيولة وتحديد أيضا القوائم المالية المستخدمة مثل الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية مع تحديد أيضا وسائل التحليل المالي.

1-2- مرحلة مقارنة النتائج

تبدأ مرحلة مقارنة النتائج بمجرد الحصول على المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال الخطة التي تم وضعها في مرحلة التخطيط ومقارنة المعلومات الفعلية والحقيقية مع ما تم تقديره في الموازنات التقديرية أو التخطيطية لدراسة ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة وتحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها وتحديد أخطاء المسؤولين عنها في حالة وجودها.

1-3- مرحلة تحديد الانحرافات وتفسيرها

تعتبر هذه المرحلة جد حساسة لأنها تحدد الفروق والانحرافات بين ما تم تقديره وللنتائج المتوصل إليها لمختلف الأنشطة التشغيلية ومعرفة أسباب حدوثها وهي مرحلة تقييم الأداء المالي النهائي لمعالجة الانحرافات والفروقات المتحصل عليها.

2- قواعد تقييم كفاءة الأداء المالي

لتقييم كفاءة الأداء المالي يمكن اتخاذ عدة قواعد أساسية هي:[2]

1- سنان زهير، محمد جميل، تقييم أداء المصارف التجارية باستخدام نسب السيولة والربحية بالتطبيق على مصرف الموصل للتنمية والاستثمار الفترة 2002 – 2004، مجلة تنمية الرافدين، ISSN: 1609-7228، جامعة الموصل كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد: 85، المجلد: 29، 2007، ص: 118.

2- سنان زهير، محمد جميل، مرجع سبق ذكره، ص ص: 118-119.

- يعد تحديد الأهداف قاعدة مهمة في تقييم كفاءة الأداء المالي لأي مؤسسة اقتصادية التي نسعى إلى تحقيقها والعمل من أجلها، كما يمكن تحديد هذه الأهداف وتصنيفها إلى أهداف قصيرة المدى وطويلة المدى، وإلى أهداف رئيسية وأهداف ثانوية

- يتم الوصول إلى الأهداف الموجودة عن طريق وضع خطط تفصيلية لإنجاز هذه الأعمال والمهام لتوضيح الصورة وبناء إطار تصويري لتحقيق هذه الأهداف مع الأخذ بعين الاعتبار الموارد المتاحة وطرق الحصول عليها وكيفية استخداماتها.

- يتم تحديد مراكز المسؤولية وتقسيم المهام حسب المسؤوليات ودرجة الأهمية والخطورة مما يتيح المحاسبة على الانحرافات والفروقات الموجودة.

- وضع وتوفير نظام الحوافز لدى القائمين على الإدارة مما يزيد من كفاءة وفعالية الأداء المالي.

3- المؤشرات الكلاسيكية والحديثة لتقييم الأداء المالي

كما هو ملاحظ من العنوان أن المؤشرات المستعملة في تقييم الأداء المالي تنقسم إلى قسمين منها المؤشرات الكلاسيكية والتي تسمى أيضا المؤشرات التقليدية المحاسبية وأخرى المؤشرات الحديثة والاقتصادية.

3-1- المؤشرات الكلاسيكية (التقليدية المحاسبية)

تستخدم هذه المؤشرات الكلاسيكية أو ما يعرف أيضا بالمؤشرات التقليدية المحاسبية في التحليل المالي الذي من خلاله يمكن معرفة ودراسة الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية ويمكن ذكر هذه المؤشرات فيما يلي:

3-1-1 مؤشر السيولة

يستخدم مؤشر السيولة لتقييم درجة الأمان للمؤسسة والذي يعبر عادة عن مدى قدرة وقاء المؤسسة الاقتصادية بالتزاماتها قصيرة الأجل عند استحقاقها باستخدام أصولها السائلة وشبه السائلة دون أي خسائر محققة [1] ومن أهم النسب المستعملة هي:

- **نسبة النقدية:** وتستعمل هذه النسبة لقياس درجة كفاية أكثر الأصول سيولة وهي النقدية لسداد الالتزامات قصيرة الأجل.

$$\text{وتحسب نسبة النقدية} = \frac{\text{متوسط النقدية}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

- **نسبة التداول:** وتستخدم هذه النسبة لقياس مدى كفاية مجموعة الأصول المتداولة في الوقاء بالالتزامات قصيرة الأجل.

$$\text{وتحسب نسبة التداول:} \frac{\text{الاصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

1- مفلح محمد عقل. مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار أجنادين، عمان، الأردن، ط1، 2005، ص: 312.

- **نسبة السيولة السريعة:** أما بالنسبة السيولة السريعة فتقاس بها مقدرة المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الأمل، وذلك دون اللجوء إلى بيع أي أصل من الأصول التي يصعب بيعها دون التعرض إلى الخسارة.

وتحسب نسبة السيولة السريعة= $\frac{\text{الاصول المتداولة –الاصول صعبة التحويل الى التقدية}}{\text{الخصوم المتداولة}}$

- **نسبة صافي رأس المال العامل إلى الأصول المتداولة:** وبقياس به الجزء المتبقي من الأصول المتداولة بعد سداد الالتزامات الجارية التي يمكن للمؤسسة استخدامها في عملياتها التشغيلية.

وتحسب هذه النسبة ب: $\frac{\text{صافي رأس المال العامل}}{\text{الاصول المتداولة}}$

- **نسبة الأصول السائلة إلى الأصول المتداولة:** ويقاس به الجزء المتبقي من الأصول المتداولة التي يمثل خط الدفاع الأول لسداد الالتزامات الجارية.

وتحسب هذه النسبة ب: $\frac{\text{الاصول السائلة}}{\text{الاصول المتداولة}}$

3-1-2 مؤشر الربحية

هو عبارة عن العلاقة النسبية بين الأرباح الصافية والمبيعات في المؤسسة الاقتصادية والهدف من هذه النسب المستخدمة هو قياس قدرة المؤسسة في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه.[1]

كما يمكن توضيح بعض النسب المستخدمة لقياس مؤشر الربحية فيما يلي:

- **نسبة مجمل الربح:** وتستخدم هذه النسبة لقياس كفاءة الإدارة في التعامل مع العناصر التي ترتبط بتكلفه البضاعة المباعة وتحسب بالطريقة التالية:

نسبة مجمل الربح= $\frac{\text{مجمل الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$

- **نسبة ربح العمليات:** وتقاس بها كفاءة الإدارة في التعامل مع عناصر التكاليف التي ترتبط بالعمليات وليست بتكلفة البضاعة فقط.

نسبة ربح العمليات= $\frac{\text{صافي ربح العمليات}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100$

- **نسبة صافي الربح:** وهي نسبة يقاس بها كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح الصافية المتولدة من المبيعات وتحسب كالتالي:

نسبة صافي الربح= $\frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100.$

- **نسبة القوة الإيرادية:** وهي نسبة تقيس مقدرة الإدارة على توليد أرباح من مجموع الأصول التي تشترك في العمليات الإنتاجية وتحسب كالتالي:

1- وليد ناجي الحيالي، التحليل المالي- منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك 2007 ص 148.

نسبة القوة الإيرادية= $\frac{\text{صافي ربح العمليات}}{\text{مجموع الاصول المشتركة في العمليات}} \times 100.$

- **نسبة صافي الربح إلى مجموع الأصول:** وهي نسبة قياس كفاءة الإدارة في توليد الأرباح من الأصول المتاحة للمؤسسة الاقتصادية وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة صافي الربح إلى مجموع الأصول= $\frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{مجموع الاصول}} \times 100.$

- **معدل العائد على حقوق الملكية:** ويقاس به العائد على الأموال المستثمرة من طرف الملاك وتحسب العلاقة كما يلي:

معدل العائد على حقوق الملكية= $\frac{\text{صافي الربح بعد الضريبة}}{\text{حقوق الملكية}} \times 100.$

- **ربحية السهم:** ويقاس به ربح السهم الواحد وتحسب العلاقة كما يلي:

ربحية السهم= $\frac{\text{صافي الربح –التوزيعات على الاسهم الممتازة}}{\text{الأسهم العادية المصدرة}}$

- **معدل سعر السهم للربحية:** ويقاس به ربحية السهم بالمقارنة بقيمته السوقية وتحسب العلاقة كما يلي:

معدل سعر السهم للربحية= $\frac{\text{القيمة السوقية للسهم}}{\text{ربحية السهم}}$

3-1-3 مؤشر الرافعة المالية

يقصد بالرافعة المالية هو مدى اعتماد المؤسسة على الاقتراضات المالية في إسهامها في الاحتياجات التمويلية والتي توظف مقابل الحصول على عوائد تساهم في تعزيز الأرباح في محاولة لزيادة قيمة حقوق الملكية في حالة تحقيق قوائص إيجابية أي تغطية التكاليف المستحقة من هذه العوائد وفي حالة العكس قد تؤثر تكاليف التغطية عبئا على المؤسسة وتحقيق خسائر.[1]

وتحسب بالعلاقة التالية:

- نسبة الديون إلى مجموع الأصول= $\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع الاصول}} \times 100\ \%$

وتحسب هذه العلاقة لقياس التمويل المقدم للمشروع بواسطة أموال الغير أي الديون المتحصل عليها.

- نسبة الديون إلى حقوق الملكية= $\frac{\text{مجموع الديون}}{\text{مجموع حقوق الملكية}} \times 100\ \%$

وتحسب هذه العلاقة لقياس مدى اعتماد إدارة المشروع على أموال الغير (الديون) في تمويل احتياجاتها.

4-1-3 مؤشر نشاط المؤسسة

يعبر مؤشر نشاط المؤسسة عن معرفة مدى كفاءتها في استخدام المصادر المالية المتاحة حيث تقيس نسبة نشاط المؤسسة عن استخدامات الموارد المتاحة في تحقيق وتقييم النجاحات المرجوة والمسطرة

1- اسلام بودن، أثر المزيج التمويلي للمؤسسة على الرافعة المالية لحالة مؤسسة الأوراسي خلال (الفترة 2015-2019)، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، EISSN: 2602-5183، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد: 09، العدد: 02، 2023. ص: 400.

وإدارة الموجودات عن طريق دراسة معدلات دوران المخزون لترشيد النفقات وتعظيم المبيعات والارباح. ومن أهم النسب المستخدمة في حساب مؤشر نشاط المؤسسة يمكن توضيحها كما يلي.[1]

- معدل دوران الأصول المتداولة= $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{مجموع الاصول المتداولة}}$

ويقاس بهذه النسبة من كفاءة الإدارة في استخدام الأصول المتداولة في تحقيق المبيعات

- معدل دوران الذمم= $\frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط الذمم خلال العام}}$

ويقاس بهذه النسبة حجم الاستثمار في الذمم وهوما يعكس مدى ملائمة سياسة التحصيل.

- متوسط فترة التحصيل= $\frac{\text{إجمالي الذمم}}{\text{متوسط المبيعات الآجلة اليومية}}$

وتقيس هذه النسبة متوسط الفترة الزمنية التي تنقضي بين لحظة إتمام المبيعات الآجلة ولحظة تحصيل قيمتها.

- معدل دوران المخزون= $\frac{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}{\text{متوسط المخزون خلال العام}}$

وتقيس هذه النسبة مدى ملائمة حجم الاستثمار في المخزون السلعي، وهو ما يعكس عدد المرات التي يتم فيها تداول الأموال المستثمرة في المخزون خلال الفترة من تاريخ شراء أو إنتاج المخزون، حتى تاريخ بيعه.

- معدل دوران الأصول الثابتة= $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط صافي الأصول الثابتة خلال العام}}$

وتقيس هذه النسبة مدى كفاءة الإدارة في استخدام الأصول الثابتة في تحقيق المبيعات.

3-2- المؤشرات الحديثة

تعتبر المؤشرات الحديثة من أهم المؤشرات التي يمكن استخدامها في تقييم الأداء المالي حيث يعتبرها المختصين والباحثين أكثر نسب دقة في التحليل حيث لا تقتصر على دراسة النسب التقليدية الكلاسيكية التي تعتمد على البيانات المحاسبية وانما تعتمد على وضع استراتيجيات وسياسات مالية تحقق أرباح ومبيعات كبيرة ومن أهم هذه المؤشرات الحديثة لتقييم الأداء المالي هي:

3-2-1 مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)

يعتبر مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA من بين الوسائل الحديثة التي يمكن الاعتماد عليها في تحليل الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والذي يستعمل كبديل حديث عن المؤشرات المحاسبية التقليدية.

1- مصطفى العثماني، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الجزائرية- دراسة حالة مجمع صيدال خلال 2010-2014، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2015، ص: 90.

- **تعريف مؤشر للقيمة المضافة EVA:** يعود أصل تعريف القيمة الاقتصادية المضافة EVA إلى (Marshall, 1890, and Hamilton,1777) واللذان قدما شرحا للشركات لتعظيم الثروة التي يجب أن تعود عليهم بشكل أكبر من كلفة الدين والملكية[1].

ويعرف مؤشر القيمة المضافةEVA أيضا على أنه الربح الاقتصادي الذي يتم التعبير عنه عن فائض في القيمة على العائد المتوقع.[2] أو بمعنى آخر يتم تحديد الأرباح المتبقية بعد طرح التكاليف والهدف منه تعظيم الأرباح وتغطية التكاليف وخلق القيمة.

- **أهمية القيمة الاقتصادية المضافة EVA:** أصبحت القيمة الاقتصادية المضافة EVA لها أهمية كبيرة في المؤسسة الاقتصادية من حيث اتخاذ القرارات الاستراتيجية وهذا راجع إلى دقة وكفاءة التنبؤات المستخلصة وتكمن هذه الأهمية أيضا في:[3]

- تقييم أداء المؤسسة بشكل خاص ودقيق والتنبؤ بكفاءة الإدارة القائمة على التسيير.
- اعتماد معظم الشركات أو المؤسسات الاقتصادية مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA في التحليل كبديل عن المؤشرات التقليدية مثل مؤشر العائد على الاستثمار (ROA) لتعرض هذه المؤشرات الأخيرة إلى انتقادات من طرف المهنيين والأكاديميين.
- إمكانية وضع نظام مكافئة الإدارة لخلق القيمة وتحفيز القائمين على التسيير من أجل تعظيم الأرباح.
- التحسين المستمر للأداء المالي والتطور الفعلي لثروة المساهمين ومقياس حقيقي للأداء التشغيلي الإدارة للمؤسسة الاقتصادية.

- **كيفية حساب القيمة الاقتصادية المضافة EVA:** يتم حساب القيمة الاقتصادية المضافة وفق العلاقة التالية:[4]

EVA: (Roi−CMPC). Ci

1− ناصر بن سنة، يوسف قاشي، دراسة قدرة مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) على تفسير التغيرات الحاصلة في القيمة السوقية لأسهم المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة أليانس للتأمينات من خلال فترة (2014−2018)، مجلة أبعاد اقتصادية، ISSN: 1112−8062، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، العدد: 01، المجلد: 11، 2021، ص: 214.

2− شعشوع أحمد، بوسالم أبو بكر، أودينة عبد الخالق، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء والرفع من القيمة السوقية للمؤسسة – دراسة تحليلية مقارنة بين القيمة الاقتصادية المضافة والمؤشرات المالية التقليدية، مجلة التكامل الاقتصادي، ISSN: 1608−2335، العدد: 01، المجلد. 09، مارس 2021، ص: 251.

3− خانم نوري كاكه حمه، أياد طاهر محمد، برنشك صالح العسكري، قياس وتحليل النجاح المالي وفق المؤشرات المالية الحديثة، دراسة تطبيقية في سوق أبو ظبي المالي، مجلة دراسات اقتصادية، ISSN 2602-7925، جامعة ريان عاشور الجلفة، العدد: 02، المجلد: 13، 2019، ص: 26.

4− قديد عبد الحفيظ، بن عيسى بن علية، القيمة الاقتصادية المضافة كأداة للتخطيط المالي الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة دفاتر اقتصادية، ISSN: 1040−2170، جامعة ريان عاشور الجلفة، العدد: 01، المجلد: 14: 2023، ص: 406.

EVA: القيمة الاقتصادية المضافة

Roi: العائد على الاستثمار

CMPC: تكلفة رأس المال

Ci: رأس المال

3-2-2 مؤشر القيمة السوقية المضافة (MVA)

ويعتبر أيضا من المؤشرات الحديثة التي تعتمد عليه المؤسسة الاقتصادية في التحليلات من أجل اتخاد القرارات المصيرية والاستراتيجية.

- **تعريف مؤشر القيمة السوقية المضافة MVA**: يعرف مؤشر القيمة السوقية المضافةMVA على أنه الفرق بين القيمة السوقية لحقوق الملكية التي يحوز عليها المستثمرون والتي تعتبر عن المادة الخام التي تساهم في خلق القيمة للمساهمين والتي تتكون من خلال طرح القيمة السوقية والقيمة الدفترية للسهم.[1]

- **العوامل المؤثرة في القيمة السوقية المضافة MVA**: توجد عوامل مؤثرة في القيمة السوقية المضافة MVA حيث تكون سببا من أسباب التغيرات التي تطرأ عليها إيجابيا أو سلبيا ويمكن اختصارها فيما يلي:[2]

- كي تكون القيمة السوقية المضافة MVA موجبة يجب التحكم في معدلات النمو في الإيرادات وصافي الربح التشغيلي ورأس المال المستثمر بأن تكون القيمة السوقية المضافة موجبة أي تكون معدلات النمو أكبر وتغطي تكاليف رأس المال المستثمر.
- يجب توفير الحد الأدنى من هامش الربح لتفادي الخسائر المحتملة وخلق ثروة إضافية المستثمرين.
- زيادة الإنتاجية أي زيادة إنتاجية الدينار أو العملة المستثمرة في ظل ثبات رأس المال الموظف.

- **كيفية حساب مؤشر القيمة السوقية المضافة MVA**: القيمة السوقية المضافة MVA= القيمة السوقية لحقوق الملكية- القيمة الدفترية للسهم حقوق الملكية.[3]

4- علاقة المراجعة الخارجية بالأداء المالي

يمكن القول أن العلاقة الموجودة بين المراجعة الخارجية والأداء المالي علاقة طردية وقوية بحيث كلما كانت المراجعة الخارجية ناجعة وفعالة وخالية من المخاطر الجوهرية كلما كانت المعلومات المالية والمحاسبية المتحصل عليها صادقة مما يوثر على تحسين الأداء المالي، وللوصول إلى هذا التحسين في الأداء المالي يجب مراعاة واحترام شروط تطبيق المراجعة ابتداء من قبول مهمة المراجعة إلى غاية تقديم تقرير المراجعة الخارجية، كما يمكن توضيحها فيما يلي:

1- محمد يزيد صالحي، قتال عبد العزيز، تأثير مؤشرات الأداء المالي على القيمة السوقية لسهم أليانس خلال الفترة (2012-2018)، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، ISSNI: 2352-9962، العدد: 02، المجلد: 07، جوان 2020، ص: 715.

2- مصطفى العثماني، مرجع سبق ذكره، ص 93.

3- محمد يزيد صالحي، قتال عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص: 715.

- تعتبر مرحلة قبول المهمة من بين النقاط المهمة لمهمة المراجعة الخارجية حيث يجب على المراجع الخارجي إجراء دراسة شاملة لمعرفة المؤسسة الاقتصادية الموكلة اليه من خلال التطرق إلى جمع أوراق العمل للسنوات الماضية من أجل تقييم وتحليل المعلومات والتعرف على وضعية المؤسسة الاقتصادية مبدئيا وأخد نظرة مبدئية عن نقاط القوة والضعف للمؤسسة الاقتصادية من أجل تحسينها مستقبلا.

- اختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية عامل أساسي وضروري في التأكد من سلامة المعلومات المتحصل عليها كما وعددا ونقدا حيث تقوم سلامة هذه المعلومات وخلوها من الأخطاء الجوهرية تؤدي إلى تحسين الأداء المالي.

- تطبيق القواعد والتشريعات المحاسبية ومعايير المراجعة على أحسن وجه يؤدي إلى تحقيق قوائم مالية صادقة تعكس صورة المؤسسة الاقتصادية الخالية من التحريفات الجوهرية التي تساعد في تحسين الأداء المالي.

- اختبار الإجراءات التشغيلية وإجراءات التسيير مهم جدا في عملية المراجعة الخارجية من حيث الحد من عمليات الغش والاحتيال اتي تزيد في فعالية ونجاعة وتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

- أهمية الإفصاح المحاسبي الجيد الذي ينتج عنه معلومة محاسبية ومالية صادقة تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة الاقتصادية يؤدي إلى نتائج تحليلات مالية واقتصادية تساعد في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

خلاصة الفصل

تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى التعريف بأهمية الإفصاح المحاسبي الذي يهتم بتحويل البيانات الداخلية إلى معلومات محاسبية ومالية في شكل قوائم مالية معرفة بقائمة ميزانية الأصول وميزانية الخصوم، وجدول النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات في رؤوس الأموال وأخيرا الملاحق التي تعبر عن تفاصيل الحسابات المستعملة في القوائم المالية المذكورة سابقا.

ويهتم الإفصاح كما ذكرنا إلى تقييم وتبويب الحسابات في شكل قوائم مالية سهلة ومفهومة للقراءة وقابلة للتحليل ويشمل هذا الإفصاح المحاسبي عدة أنواع من حيث هدف الإفصاح مثلا نجد أن هناك أيضا افصاح وقائي وافصاح تثقيفي. وهناك أيضا إفصاح من حيث حجم المعلومات المفصح عنها فيتكون هذا الإفصاح من افصاح كامل وافصاح كافي، ونجد أيضا أنه يوجد إفصاح آخر يسمى بالإفصاح من حيث درجة الالتزام الذي يعبر عن الإفصاح العادل أو الإفصاح الإلزامي أو الإفصاح الطوعي، وكل هذه الأنواع تستخدم حسب الضرورة أو متطلبات المؤسسة الاقتصادية واستراتيجيتها.

كما تم التطرق أيضا إلى تعريف مفهوم الأداء المالي الذي يلعب دورا هاما وفعال في تحليلات المؤسسة الاقتصادية ودراسة مدى نجاعة وفعالية الموارد المستخدمة في النشاطات الاقتصادية والصناعية للمؤسسة حيث نجد أن مسيري المؤسسة تطورت اهتماماتهم من التحليل المالي البسيط أو التقليدي أو الكلاسيكي الذي كان يهتم بدراسة مؤشرات التحليل المالي التي تهتم بدراسة ومعرفة مدى نسبة الربحية والسيولة ومؤشر الرافعة المالية وحجم نشاط المؤسسة إلى التحليل الاقتصادي الذي يهتم بدراسة المؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) وإلى دراسة أيضا إلى مؤشر القيمة السوقية المضافة (MVA)، حيث يهتم هذا التحليل الحديث إلى خلق قيمة حقيقية بالنسبة للملاك والمساهمين.

كما تم التعرض في آخر الفصل إلى العلاقة الطردية الموجودة بين المراجعة الخارجية وانعكاساتها على الأداء المالي.

الفصل الثالث:
واقع معايير المراجعة
الجزائرية NAA

تمهيد

عرفت الجزائر عدة تطورات واصلاحات لمهنة المراجعة ابتداء من سنة 1970 وهذا ما تطلب الأمر إلى سن قوانين وأوامر وقرارات تكون بمثابة الحجر الأساسي لتنظيم مهنة مراجعة في الجزائر من أجل تحسين والرفع من مستوى المهنيين والأداء المهني.

كما عرفت الجزائر أيضا إنشاء عدة هيئات رسمية مشرفة على التكوين، الانضباط والتحكيم ومراقبة الجودة، وإصدار معايير المراجعة الجزائرية المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة التي تتكون من 16 معياراً.

يتطرق هذا الفصل إلى عرض التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر وإلى التعريف بالهيئات المشرفة على مهنة المراجعة، وكذا أيضا التعريف بواقع معايير المراجعة الجزائرية NAA حيث تم تقسيم الفصل إلى مبحثين معا كالآتي:

المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الجزائرية NAA.

المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر

مرت المراجعة الخارجية في الجزائر بعدة مراحل كانت مهمة في تطور مهنة المراجعة، ويمكن التمييز بين ثلاث مراحل أساسية لتطور المهنة في الجزائر تخللها إنشاء هيئات تسهر على تنظيم مهنة المراجعة وهذا ما سيتم التعرض إليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: مراحل تطور مهنة المراجعة في الجزائر

1- المرحلة الأولى: الفترة من سنة 1970 إلى غاية سنة 1990

لم تلعب مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر دورها الأساسي منذ الاستقلال لفقدان النصوص والتشريعات القانونية المنظمة لهذه المهنة، حيث اعتمدت المهنة على القانون الفرنسي الصادر سنة 1867 والذي كان يعتبر عائقا وحاجزا يحول بين المراجع الخارجي والمؤسسات في تأدية المهام بكل استقلالية، لذا كان من الضروري على الهيئات العليا للبلاد أن تضع قانون يسمح بمزاولة مهمة المراجعة الخارجية بكل حرية واستقلالية، فكان الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 قانون المالية 1970 بمثابة الحجر الأساسي لمهنة المراجعة الخارجية حيث نص على ما يلي:

- يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري.[1]
- كما يعين ايضا الوزير مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في ارسالها.

الهدف الأساسي الذي تطرقت إليه المادة 39 من الأمر 69- 107 فهو تأمين مشروعية وصحة الحسابات وتحليل الوضع الخاص بأصول وخصوم المؤسسات العمومية الوطنية، الشركات الوطنية وشبه العمومية.

كما عرفت نفس الفترة إصدار مرسوم رقم 70- 173 سنة 1970 الذي يوكل مهمة المراقبة والمراجعة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية إلى المندوبين أو المراجعين الحسابات المعينون من قبل وزير المالية والتي تتألف من: المراقبين العامين للمالية، مراقبي المالية، ومفتشي المالية.

أعطى هذا المرسوم صورة واضحة لمهام المراجع الخارجي والتي تتمثل فيما يلي[2]

- الزامية مراقبة وتطبيق شروط التحقيق في العمليات الاقتصادية والمالية سوآءا كانت مباشرة أو غير مباشرة.
- متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية طبقا لأحكام المخطط.
- فحص ومراجعة النصوص التشريعية المطبقة في العلاقات الاقتصادية.
- التأكد من سلامة ودقة المعلومات المحاسبية خاصة النتيجة المتوصل اليها في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للمؤسسة العمومية أو شبه العمومية.

1- أمر رقم 69- 107، المؤرخ في 22 شوال 1389، الموافق 31 ديسمبر 1969، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، المادة: 39، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1969.

2- مرسوم رقم 70- 173، المؤرخ في 17 رمضان 1390، الموافق 16 نوفمبر 1970، يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، المادة: 02، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

مما أثر سلبيا على مهنة للمراجعة في هذه الفترة بالتحديد عوامل مهمة نذكرها فيما يلي:[1]

- ازدواجية مهام المراجع حيث عرف المراجع كونه عضوا هاما في تسير المؤسسة بصفته موظف لدى وزارة المالية.
- يخضع لسلطة وزير المالية من جهة ومن جهة أخرى بمثابة مراجعا لدى يصعب عليه أداء مهامه بكل استقلالية وحرية.
- ضعف السياسة التنموية المتبعة في تسيير المؤسسات العمومية أو شبه العمومية فهي معرضة للإفلاس في حالة العسر المالي.
- غياب الشكل القانوني المفصل المنظم لمهنة المراجع الخارجي والشروط اللازمة لمنح اعتماد مزاولة المهنة.

كما تم إصدار قانون 80- 05 الذي يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة الذي أنشأ في نفس السنة، حيث أعطى هذا القانون لمجلس المحاسبة كل الصلاحيات القانونية والقضائية والإدارية والتسيير وغابت عنه الآليات والقواعد والتنظيمات الفنية التي تتحكم وتنظم مهنة المراجعة الخارجية، كما تم الغاء في نفس القانون المادة 39 من الأمر رقم 69- 107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 الذي يتضمن مرسوم رقم 70- 173 مؤرخ في 16 نوفمبر 1970.

وفي سنة 1985 تم اصدار قانون رقم 84- 21 مؤرخ في 24 ديسمبر سنة 1984 تضمن قانون المالية لسنة 1985 والذي تضمن المادة 196 التي تنص على تعيين مراجعين حسابات للمؤسسات العمومية والشركات شبه العمومية دون التطرق إلى أي إجراء جديد ينظم مهنة المراجعة.

بعد صدور قانون 88- 01 المؤرخ في 12 يناير 1988 الذي تضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، عرف استحداث صيغة قانونية جديدة لشركات المساهمة وشركات محدودة المسئولية والتي امتازت بخصائص هي:[2]

- ضرورة والزامية خضوع المؤسسة الاقتصادية لتقييم المراجع الخارجي المستقل المؤهل لمراجعة الحسابات.
- فصل مهمة المراجع الخارجي في أداء مهامه عن التسيير الداخلي للمؤسسة بموجب المادة 58 من قانون 88- 01.
- خضوع شركات المساهمة وشركات محدودة المسؤولية الى القانون التجاري والغاء قانون الصفقات العمومية الأمر رقم 67- 90 المؤرخ سنة 1967.

كما تم إصدار في نفس السنة 1988 قانون 88- 04 يوضح فيه شروط تنظيم مهنة المراجع الخارجي داخل المؤسسة الاقتصادية يمكن ذكرها فيما يلي:

1- سعيدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية- دراسة نظرية تحليلية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، ISSNI: 2571-9769، جامعة العربي التبسي، تبسة، العدد: 02، المجلد: 02، 2017، ص: 192.

2- قانون رقم 88- 01، المؤرخ في 12 يناير 1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، المادة 41- 42، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 02، الصادرة في 13 يناير 1988.

- يتم تعيين المراجع الخارجي وتحديد الأتعاب أو الأجور من قبل الجمعية العامة العادية لأصحاب الأسهم.[1]
- تقييم التقارير المالية المقدمة من طرف المراجع الخارجي وتقارير مجلس الإدارة والفصل بينهما من طرف الجمعية العامة العادية للمؤسسة.

يمكن وصف قانون 90- 32 المؤرخ في 14 ديسمبر 1990 كأخر قانون أصدر في نهاية الفترة الأولى من تاريخ المراجعة والتي عرفت ظهور قانون يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، إلا أنه يخلو من تنظيمات وقواعد تسير مهنة المراجعة الا في مادة وحيدة 58 الي تنص على إسناد مهمة الخبرة المالية والمحاسبية إلى المراجع الخارجي قصد إعادة المحاسبة المعنية أو استكمالها حسب القواعد المعمول بها.

كما عرف نفس القانون الغاء أحكام قانون رقم 05.80 المؤرخ في أول مارس 1980 المتضمن ممارسة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.

2-المرحلة الثانية: الفترة من 1991 الى غاية سنة 2010

تعبر الفترة الثانية عن عمر المراجعة الخارجية في الجزائر الممتدة ما بين سنة 1991 وسنة 2010 عن ميلاد أول قانون ينظم قواعد مهنة المراجعة ومهام كل من الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية وشركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري. كما يمنع بموجب هدا القانون كل شخص طبيعي او معنوي أن يمارس بحسابه الخاص تحت أي تسمية كانت سواء مهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات، ومحاسب معتمد إلا بتوفر شروط ينص عليها القانون تذكرها فيما يلي:[2]

- وجوب الالتزام بالأحكام القانونية والقواعد المهنية المعمول بها التي تنظم المحاسبة والسجلات المحاسبية بكل استقلالية ونزاهة.
- ضرورة التسجيل في المنظمة الخاصة بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والزامية أداء اليمين في المحكمة المختصة إقليميا قبل مزاولة أي نشاط.
- التمتع بالجنسية الجزائرية وبكل الحقوق المدنية وعدم صدور أي حكم يمس بشرف ونزاهة المراجع الخارجي.

كما نص هذا القانون على تنظيم مهام المراجع الخارجي التي يمكن ذكرها كالاتي:[3]

- فحص صحة ودقة المعلومات المحاسبية السنوية ومدى مطابقتهم للمعلومات المبينة في تقارير تسيير المؤسسة الاقتصادية.
- ضرورة الاطلاع على الوثائق المحاسبية وفحصها دون التدخل في التسيير وإخطار الإدارة المسؤولة بكل عراقيل استمرارية الاستغلال.

1- قانون رقم 88- 04، المؤرخ في 12 يناير 1988، يعدل ويتمم الامر رقم 75- 59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري ويحدد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية، المادة: 17، لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 13 يناير 1988.

2- قانون رقم 91- 08، المؤرخ في 12 شوال 1411، الموافق 27 أبريل 1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب المعتمد، المواد: 03- 4- 6، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 20، الصادرة في 16 شوال 1411 هـ.

3- قانون رقم 08.91، المؤرخ في 12 شوال العام 1411، الموافق 27 أبريل 1991، مرجع سبق ذكره، المادة: 28.

- إعداد تقرير المراجعة الذي يتضمن رأي محايد يعكس الصورة لصادقة للمؤسسة، ويكون هذا الرأي إما بتحفظ أو بدون تحفظ، كما يمكن للمراجع الخارجي أن يرفض إبداء رأيه وفقا لما ينص عليه القانون.

وضع أيضا قانون 96- 08 شروطا لتعيين المراجع الخارجي في أي مؤسسة اقتصادية أهمها:[1]

- يعين للمراجع الخارجي في المؤسسة من قبل الجمعية العامة أو الشركاء.
- يحق للمراجع الخارجي بمزاولة تشاطه في المؤسسة الاقتصادية مدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.
- لا يجوز للمراجع الخارجي أداء مهامه كمراجع في مؤسسة يملك فيها مساهمات، كما لا يمكن له من أداء مهمة مستشار جبائي أو خبير محاسبي في مؤسسة يقوم بمراجعة حساباتها المالية.

لا يمكن للمراجع الخارجي ان يشغل منصبا مأجور في مؤسسة اقتصادية زاول فيها مهامه كمراجع خارجي إلا بعد انقضاء تلاث سنوات من نهاية وكالته أو عقده.

كما أعطى هذا القانون حقوقا للمراجع الخارجي في أداء مهمة المراجعة بكل حرية واستقلالية، تذكراهم هذه الحقوق[2]:

- الحرية التامة والمطلقة في الاطلاع على السجلات المحاسبية والموازنات، المراسلات، المحاضر، الوثائق والكتابات في أي وقت كان، مع حق إجراء التفتيشات اللازمة وطلب التوضيحات من الإدارة المعنية.
- إخطار الهيئات العليا كتانيا في حالة عرقلة ممارسة مهمة المراجعة وانعدام الاستقلالية التامة في مزاولة النشاط.
- وضع خطة مراجعة الحسابات بكل حرية مع مراعاة الالتزام بالقواعد والتنظيمات المتهيئة المتعارف عليها.
- الحق في حضور المراجع الخارجي لاجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين
- الاستعانة لخبرة مهنية أخرى تعينه على أداء المهام.
- بحق للمراجع الخارجي الحصول على أتعاب مقابل خدمة مراجعة الحسابات وفقا للسعر الذى تحدده السلطات العمومية المختصة في المنظمة الوطنية، كما لا يمكن بشكل من الأشكال أن يتلقى المراجع الخارجي أي أجر أو امتياز غير الأتعاب المتحصل عليها.
- امكانية استقالة المراجع الخارجي دون التخلص أو التملص من الالتزامات القانونية مع تقديم تقرير يوضح فيه المراقبات والإثباتات المتحصل عليها مع اشعار مسبق مدته ثلاث أشهر.

وقد تم إلقاء في هذا القانون أي 91- 08 الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر سنة 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب المعتمد والخبير للمحاسب.

كما عرفت نفس الفترة صدور مرسوم تنفيذي رقم 96- 136 مؤرخ في 15 أفريل سنة 1996- المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي تتمثل في مجموعة من الواجبات وللحقوق اللازمة في تأدية المهمة المرفقة إلى الخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد أو المراجع الخارجي (محافظ الحسابات). ويمكن تقسيم هاته الواجبات إلى ثلاث أقسام رئيسية هي:

1- قانون رقم 91- 08، مرجع سبق ذكره، المواد 30- 31- 34.

2- قانون رقم 91- 08، مرجع سبق ذكره، المواد 35- 38- 39- 40- 42- 43- 44- 46.

2-1- واجبات المراجع الخارجي مع موكله

تتمثل هذه الواجبات فيما يلي: [1]

- تصرف المراجع الخارجي بطريقة مشرفة للمهنة وبدرجة عالية من الرصانة وتطبيق إجراءات النقابة والقواعد المتعارف عليها.
- الالتزام بالاستقلالية في الأداء وحفظ الأمانة وكتمان أسرار الوكيل.
- احترام مبدأ الحياد مع الوكيل في تنفيذ المهمة وتجنب العاطفة على اتخاذ القرارات.
- الحرص على مدى تطابق المعلومات المحاسبية والتصريحات الجبائية للقواعد والتنظيمات والقوانين المعمول بها.

2-2- واجبات المراجع الخارجي مع النقابة[2]

- ضرورة إخطار المراجع الخارجي للنقابة الوطنية بأي حدث هام يؤثر على حياته المهنية مثل النزاعات الخطيرة مع موكله أو زبونه.
- إبلاغ النقابة الوطنية لكل تغيير في محل ممارسة المهنة أو عند التوقف النهائي لنشاطاته المهنية.
- إلزامية إرسال رسالة التعبين وقبول المهمة الى النقابة الوطنية في أجل عشرة أيام ابتداء ا من قبول المهمة.

2-3- واجبات المراجع الخارجي بزملائه المهنيين[3]

- إمكانية تعويض مراجع خارجي بزميله في أداء المهمة لكن شريطة ألا يتملص هذا الأخير من واجباته القانونية.
- أن يكون التنازل موصى يرسله مع وصل استلام بين المراجع الخارجي الجديد والمراجع المتنازل مع تقديم نسخة للنقابة الوطنية.
- التأكد من حصول المراجع الجديد على أتعابه المستحقة، مع ضرورة استعمال أسلوب حضاري ولائق في المعاملات.

2-4- واجبات التأطير

يتحمل المراجع الخارجي أيضا واجبات تتعلق بتأطير المتربصين منها: [4]

- وضع التسهيلات اللازمة للتدريب ومتابعة الدروس التحضيرية لامتحانات المهنة.
- إجراء أعمال تطبيقية تكوينية خاصة بالتحضير الجيد لامتحانات المتدربين أو المتربصين.

كما نص المرسوم التنفيذي رقم 96- 136 المؤرخ في 15 أفريل سنة 1996 على حقوق المراجع الخارجي التي يتمتع بها أثناء قيامه بمهمة مواجهة حسابات نذكرها فيما يلي: [5]

1- مرسوم تنفيذي رقم 96- 136، المؤرخ في 25 أبريل 1996، المتقص قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 2—3- 4، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 24، الصادرة في 29 ذو القعدة 1416 هـ.

2- مرسوم تنفيذي رقم 96- 136، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

3- مرسوم تنفيذي رقم 96- 136، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

4- مرسوم تنفيذي رقم 96- 136، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

5- مرسوم تنفيذي رقم 96- 136، مرجع سبق ذكره، ص: 8

- الاطلاع على مختلف الوثائق والسجلات المحاسبية للمؤسسة وتكوين الملف الملائم.
- التعرف على مختلف فروع وأقسام المؤسسة وسهولة الدخول والتنقل إليها لتسهيل مهمة المراجعة.
- التمتع باستقلالية تامة أثناء أداء مهام المراجعة.
- الحق في الحصول على اتعاب المراجعة وفق التعريفات المنصوص عليها قانونيا.

3- المرحلة الثالثة: بعد إصدار قانون 10- 01 لسنة 2010

تعتبر فترة ما بعد إصدار قانون10- 01 لسنة 2010 الفترة الأكثر إيضاحاً لشروط وكيفيات مزاولة وممارسة مهنة المراجعة الخارجية، حيث يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي من أداء مهامه شريطة توفر الشروط والمقاييس المنصوص عليها قانونا والالتزام بالقواعد والتنظيمات المحاسبية المتعارف عليها لممارسة المهنة بكل نزاهة واستقلال.

3-1- شروط ممارسة مهنة المراجع الخارجي

يمكن تلخيص أهم الشروط فيما يلي: [1]

- الحصول على اعتماء مزاولة مهنة المراجع الخارجي مع ضرورة التسجيل في جدول المنظمة.
- الجنسية الجزائرية والتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسة مع عدم صدور حق المراجع الخارجي أي أحكام بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أداء اليمين المنصوص عليه في المادة رقم 6 من قانون 01.10 سنة 2010 لدى المحكمة المختصة إقليميا.

3-2- مهام المراجع الخارجي حسب قانون 01.10

تجلت مهام المراجع الخارجي حسب قانون 01.10 في النقاط التالية:[2]

- فحص وتقييم نظام المعلومات المالية والمحاسبية ومطابقتها لمعلومات تقرير التسيير المقدم من طرف إدارة المؤسسة.
- فحص وتقييم أيضا نظام الرقابة الداخلية المصادق عليه من طرف مجلس الإدارة مع إبداء رأي المراجع الخارجي في شكل تقرير.
- إخطار المسؤولين على الحوكمة في حالة عرقلة مهام المراجع الخارجي.
- إعداد تقرير كامل وشامل لمهمة المراجعة الخارجية والمصادقة على صدق المعلومات المحاسبية.
- تطبيق معايير المراجعة الخارجية مع تحديد كيفيات أداء مهمة المراجعة للحسابات المالية.
- حضور مجالس الجمعية العامة.

1- قانون رقم 10- 01، مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، متعلق بمهن الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 42، ص: 5.

2- قانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص ص: 7- 8.

3-3- مسؤوليات المراجع الخارجي

حدد قانون 01.10 مسؤوليات المراجع الخارجي كما يلي:[1]

- يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية عن العناية بالمهمة الموكلة إليه ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.
- يتعرض المراجع الخارجي إلى اللجنة التأديبية التابعة لمجلس الوطني للمحاسبة في حالة مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي للقواعد المهيئة المتعارف عليها إما بالإنذار او التوبيخ أو التوفيق المؤقت لمدة اقصاها ستة أشهر أو الشطب من الجدول الوطني لمحافظي الحسابات.

كما ذكر أن للمراجع الخارجي مسئوليات اتجاه العميل والغير فإن له أيضا مواقع وحالات كتافي أداء مهمته على أتمم وجه ممكن منها:[2]

- عدم التعرض إلى أي نشاط تجاري أو وسيط تربطه علاقة مع المؤسسة التي يصدد مراجعتهما أو امتلاكه لمساهمات فيها.
- الجمع بين مهمة الخبير المحاسبي والمراجع الخارجي الخاص بالحسابات والمحاسب المعتمد لمؤسسة واحدة.
- إعفاء المراجع الخارجي من مهامه في حالة انتخابه لعضوية برلمانية أو هيئة تنفيذية لمجلس محلي منتخب.
- عدم التدخل في إدارة أو تسيير المؤسسة أو العميل الموكل مراجعة حساباته.

ختاما لقانون 10- 01 عرفت المادة 83 إلغاء قانون رقم 41- 08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر

تعتبر الهيئات المشرفة على المراجعة عالميا بأنها الهيئات والمنظمات الرسمية المكلفة بإصدار التواعد المحاسبية ومعايير المراجعة المنظمة لمهنة وأخلاقيات المحاسبة والمراجعة وبما أن هذا الأمر واجب وضروري على كل بلد وسيادة، الدي كان من الأجدر على الجزائر أن تنشأ هيئة مشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة.

1- المجلس الأعلى للمحاسبة

تم انشاؤه بأمر رقم 71- 82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب بالمادة رقم ثلاثة التي تنص على إحداث مجلس أعلى للمحاسبة ويوضع تحت سلطة وزير المالية.

كما حدد نفس الأمر تشكيل المجلس ومهامه.

1-1- أعضاء المجلس الأعلى للمحاسبة

كما ذكر سابقا أن المجلس الأعلى للمحاسبة يتكون من رئيس الذي يترأسه وزير المالية أو ممثلا نائبا عنه وأعضاء يعينون بموجب قرار من وزير المالية تذكرهم:[3]

1- قانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص: 10

2- قانون رقم 10- 01، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

3- الأمر 71-82، المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391، الموافق 29 ديسمبر 1971، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 107، المادة 22، ص: 1854.

- مدير الضرائب.
- مدير الخزينة والقرض.
- مدير المعهد التكنولوجي المالي والحسابي.
- ممثل وزير العدل، حامل الأختام، يجرى اختيار من بين قضاة المجلس الأعلى.
- ممثل وزير الفلاحة والإصلاح الزراعي
- ممثل وزير الصناعة والطاقة.
- ممثل وزير التجارة.
- ممثل وزير التعليم العالي والبحث العلمي.
- ممثل وزير التعليم الابتدائي والثانوي.
- ممثل كاتب الدولة للتخطيط.
- ممثل المدرسة العليا للتجارة.
- مدير الشركة الوطنية للمحاسبة.
- ثلاثة خبراء محاسبين مرخصين ومحاسبان مرخصان.
- أستاذ من كليات الحقوق والعلوم الاقتصادية بالجزائر ووهران وقسنطينة.

كما يمكن استدعاء أي شخص مختص لطلب التوضيحات والاستفسارات اللازمة.

1-2- مهام المجلس الأعلى للمحاسبة.

تعددت مهام المجلس الأعلى للمحاسبة حيث تضمنت ما يلي:

- دراسة المشاريع القانونية المنطقة للقواعد المحاسبية.
- إصدار الاعتمادات والتراخيص الخاصة بالمحاسبين والخبراء المحاسبين مع مراجعة التعريفات الخاصة بهم.
- الفصل في النزاعات المخالفة للأحكام المهنية والأخلاقية المحاسبية.
- تنظيم وتقييم المحاسبات الخاصة بكل قطاعات المؤسسات العمومية مع إدلاء بالرأي لوزارة المالية.

2- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

تم انشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب قانون 91- 08 مؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أفريل 1991 والذي تعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث تتمتع هذه المنظمة بالشخصية المدنية ويتم فيها جمع لأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد تحت إدارة ورئاسة رئيس مجلس المنظمة الوطنية التي مقرها في الجزائر.

وتتمثل مهام المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين فيما يلي:[1]

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة الأعضاء واستقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الخاص بشروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.
- تقديم المساعدة في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير.
- اعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- التأكد من التوعية المهنية والتقنية ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.

3- المجلس الوطني للمحاسبة

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 36- 318 المؤرخ في 12 جمادى الأولى عام 1417 الموافق 25 سبتمبر ستة 1996 والذي يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، وتم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة الذي يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية شخصيا.

3-1-تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

تم تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة حسب المرسوم التنفيذي رقم 96- 318 الذي يتكون من:

- رئيس المجلس الوطني للمحاسبة ووزير المالية أو ممثله ينوب عنه.
- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.
- ممتل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات.
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي.
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية.
- ممثل عن الفرقة الوطنية للزراعة.
- ممثل عن الفرقة الوطنية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن بنك الجزائر.
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية.
- ممثل عن جمعية شركات التأمين.

1- قانون رقم 91- 08، مرجع سبق ذكره، ص: 652.

- ممثلين عن الشركات القابضة العمومية.
- ستة ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبية ومحافظي الحسابات والمحاسبية للمعتمدين.
- أستاذين لهما أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.
- كما يمكن الاستعانة بصفة استشارية بكل إدارة أو هيئة أو شخص.

3-2- مهام المجلس الوطني المحاسبة

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبية بمثابة جهاز استشاري دو طابع وزاري مشترك وهي عما توكل له مهام متعددة تذكرها فيما يلي:[1]

- اعداد وتنسيق وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات ذات العلاقة.
- فحص وإبداء الرأي والتوصيات في كل النصوص التشريعية المحاسبية.
- تطوير أنظمة التكوين والبرامج وتحسين مستوى المهنة المحاسبية ومتابعة التطورات على الصعيد الدولي.
- تنظيم تظاهرات ولقاءات خاصة بالمهنة.
- تقديم كل معلومات وتقارير المؤسسات العمومية الى السلطات العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.

4- إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة

بمقتضى قانون 01.10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، الذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فقد نصت المادة الرابعة على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية الذي يتولى مهام الاعتماد والتقييد المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

كما تم إنشاء لدى المجلس لجان متعددة هي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.

وهناك عدة مهام للجان المجلس الوطني للمحاسبة هي:

4-1- مهام لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية

تتمتع لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية بمهام مختلفة تذكرها فيما يلي:[2]

- إرساء طرق العمل الخاصة بالتنظيمات المحاسبية والعتابة المهنية.

1- المرسوم التنفيذي رقم 96- 318، المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، ص ص: 18-19.

2 مرسوم تنفيذي 11-24، المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد: 07، ص: 06.

- تخضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة.
- إعداد الدراسات والتحاليل المطورة للأداء المحاسبي.
- اقتراح ودراسة النصوص القانونية التنظيمية لمهنة المحاسبة والتنسيق النظري والتطبيقي للأبحاث المحاسبية.

4-2- مهام لجنة الاعتماد

نصت المادة التاسعة عشر (19) من المرسوم التنفيذي 11-24 على عدة مهام لجنة الاعتماد هي:

- تنظيم متابعة ومعالجة ملفات الاعتماد الخاصة بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- وضع المعايير والشروط اللازمة للحصول على الاعتماد لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- تحضير ملفات الاعتماد ومتابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

4-3- مهام لجنة التكوين

كما نصت المادة العشرون (20) من المرسوم التنفيذي 11-24 على مهام متعددة الخاصة بلجنة التكوين وهي:

- إتباع مناهج وطرق عمل تساعد في مجال التكوين.
- دراسة الملفات ومتابعة المشاركين في التكوين خلال التربصات.
- توجيه المتربصين بمختلف النصائح وتسليم شهادات نهاية التربص.
- توسيع نقاط التعاون في مجال التكوين مع الهيئات والمعاهد الدولية المحاسبية.
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والمراجعة.

4-4- مهام لجنة الانضباط والتحكيم

عرفت لجنة الانضباط والتحكيم عدة مهام حسب ما جاء في المادة 21 من المرسوم التنفيذي 11-24 هي:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة.
- إجراء اجتماعات المجالس التأديبية للمخالفين للقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من طرف المهنيين.
- الوسيط في حل المنازعات الموجودة بين المهنيين والزبائن إن وجدت.

4-5- مهام لجنة مراقبة التوعية.

تتمثل مهام لجنة مراقبة التوعية حسب ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 11-24 فيما يلي:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.
- تحسين نوعية المراجعة لمهني المحاسبة والمراجعة من خلال اقتراح نصوص تنظيمية حسب متطلبات مكاتب المراجعة وسيرها.
- الحرص على احترام المهنيين القواعد الأخلاقية والاستقلالية في أداء المهام.
- مراقبة نوعية خدمات المهنيين ومدى التزامهم بتطبيق القواعد التنظيمية والقانونية في مجال المحاسبة والمراجعة.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الجزائرية NAA

عرفت المحاسبة والمراجعة في الجزائر عدة مراحل بعد الاستقلال، حيث اعتمدت المحاسبة على نظام محاسبي فرنسي لغاية 1975 لقلة الخبرة الجزائرية وعدم توفر نظام محاسبي جزائري محض، لكن سنة 1975 اعتمدت الجزائر نظام محاسبي المعروف بالمخطط الوطني المحاسبي الذي كان أول خطوة في تاريخ المحاسبة الجزائرية، في هذا الوقت كانت مراجعة الحسابات مقتصرة على المؤسسات العمومية الوطنية.

بعد صدور قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 المتضمن النظام المحاسبي الماليSCF المستوحى من المعايير الدولية IAS.IFRS الدي يعكس الصورة الصادقة للمؤسسات الاقتصادية وتغليب الجانب الاقتصادي على الجانب القانوني في المعاملات الاقتصادية، حيث يمكن القول إن هذا النظام المحاسبي المالي SCF فتح مجال اعتماد معايير مراجعة جزائرية تتماشى مع النظام الاقتصادي المنتهج من طرف الدولة الجزائرية والمنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر المتمثلة في أربع إصدارات ابتداء من سنة 2016 المبينة كما يلي:

1- المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير التالية:[1]

- 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق.
- 580 التأكيدات الخارجية.
- 560 أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.
- 580 التصريحات الكتابية.

2- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير التالية:[2]

- 300 تخطيط تدقيق القوائم المالية.
- 500 العناصر المقنعة.
- 510 مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية.
- 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية.

3- المقرر رقم 23 المؤرخ في 13 مارس 2017 المتضمن المعايير التالية:[3]

- 520 الإجراءات التحليلية.
- 570 استمرارية الاستغلال.
- 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين.
- 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق (المراجع)

1- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص: 02.

2- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 اكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص: 02.

3- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص: 02.

4 -المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير التالية:[1]

- 230 وثائق التدقيق.
- 501 العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة.
- 530 السبر في التدقيق.
- 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة يه.

إن اعتماد معايير المراجعة الجزائرية NAA المستوحاة من المعايير المراجعة الدوليةISA التي تم تقسيمها إلى ثلاث أقسام رئيسية وهي:

- المعايير العامة.
- معايير العمل الميداني.
- معايير إعداد التقرير.

أما بالنسبة لمعايير الصراحة الجزائرية NAA يمكن كذلك تقسيمها إلى خمسة أقسام هي:[2]

- المبادئ العامة والمسؤوليات (200 - 299).
- تقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر (300 - 499)
- أدلة الاثبات (500 - 599)
- استعمال أو الاستفادة من عمل الأخرين (600 - 699)
- نتائج المراجعة والتقرير (700 - 799)

المطلب الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات وتقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر

يتضمن المطلب الأول شطرين حيث يحتوي الشطر الأول على المبادئ، العامة والمسؤوليات، أما بالنسبة للشطر الثاني فيحتوي معيار تقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر.

1- المبادئ العامة والمسؤوليات (معيار المراجعة الجزائري 210-230)

تتمثل المبادئ العامة والمسؤوليات المراجعة حسب ما نصت عليه معايير المراجعة الجزائرية فهي تكمن في معيارين هما.

1-1- معيار المراجعة الجزائري رقم 210 اتفاق حول أحكام مهام المراجعة

يمكن إعطاء مفهوم لمعيار المراجعة الجزائري رقم 210 كما يلي:

1- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص: 02.

2- زهراوي عقاف، صويلح أميمة، التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير دولية التدقيق: دراسة اصدارات 24 سبتمبر 2018، مجلة دراسات المتقدمة في المالية والمحاسبة، ISSNI: 2602-7151، جامعة العربي التبسي، تبسة، العدد: 02، المجلد: 04، 2022، ص: 70.

1-1-1 مفهوم المعيار

حسب ما جاء في مضمون المعيار الجزائري للمراجعة 210 هو دراسة شروط وأحكام اتفاق المراجع الخارجي المؤسسة محل المراجعة لأداء المهمة الموكلة إليه كما توضح هذه الأحكام الخاصة بمهمة مراجعة القوائم المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص المراجعات المتكررة أو مراجعة الكيانات أو المؤسسات الصغيرة.[1]

يعتبر هذا المعيار من بين معايير المراجعة الأولى التي وضعت تطبيق من قبل المجلس الوطني للمحاسبة الذي أعتمد في 04 فيفري 2016، وبوجود تطبيق هذا المعيار تم إلقاء التعليمة décsion103SPM-1993 وفقدان مفعولها وعدم الاعتماد عليها في مجال المراجعة.

2-1-1 أهمية المعيار

يعتبر هذا المعيار الذي يحوم حول اتفاق أحكام مهمة المراجعة مهم بالنسبة لإعداد الملف الدائم الذي يعتمد عليه المراجع الخارجي أثناء القيام بعمله ويمكن ذكر بعض النقاط المهمة الأخرى منها:

- المراجعة التوعية للوثائق المحاسبية المالية.
- الملف الدائم يعتمد عليه القاضي في حالة منازعات فضائية بالنسبة للمؤسسة محل النزاع.
- تقديم الملف الدائم للمصالح أو الهيئات العمومية التابعة للدولة من أجل التحقق من الحسابات والملكية القانونية لمؤسسة ما.

3-1-1 أهداف المعيار

يمكن هدف المراجع الخارجي في قبول ومتابعة مهمة المراجعة وفق الشروط والأحكام الموضوعة أو المتفق عليها ضمن رسالة المهمة (lettre de mission).

كما يجب على المراجع طلب تأكيد من المؤسسة على رسالة مهمة المراجعة المبرمة بين الطرفين كتابيا، كما يجب تدوين كل اختلاف محتمل في ملف عمل المراجع الخارجي.

4-1-1 شروط المعيار

من أجل حسن سير مهمة المراجعة يجب على المراجع الخارجي أن يضمن أو يتحقق من توفر الشروط المتفق عليها مثل:[2]

- الاتفاق على النظام المحاسبي المطبق قانونيا في الجزائر SCF حسب القانون التجاري الجزائري بالنسبة للمراجعة القانونية (محافظ حسابات)، كما يمكن الاتفاق على نظام محاسبي آخر حسب الطلب بالنسبة للمراجعة التعاقدية أو الاختيارية مثلاً اتفاق مع شركة أجنبيه من أجل إعداد ميزانية مجمعة بالنسبة للشركة الأم.
- ضرورة اعتراف الإدارة بالقوائم المالية المقدمة من طرفها وتحملها المسؤولية القانونية كاملة حفاظا على مصداقية الحسابات والبيانات المالية.

1- مقر رقم 002، مؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

2- مقرر رقم 002، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

- يجب على مسؤولي الإدارة والحوكمة الاعتراف كتابيا على صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية كما يمكن التحقق من مصداقية وسلامة المعلومات الناتجة عن هذا النظام.
- عدم تعارض الإدارة لأي شكل من أشكال الرقابة أو تقليص مهام المراجع في أداء مهمة المراجعة بكل استقلالية.
- في حالة عدم توفر الشروط والأحكام المتفق عليها خلال أداء مهمة المراجعة وعدم المقدرة على تقديم الرأي حول القوائم المالية يجب على المراجع الخارجي أن يجتمع بمسؤولي الإدارة والحكومة مرة أخرى للنظر في مستقبل المهمة الموكلة إليه، وفي حالة الوصول الى اتقان يرضي الطرفين يقوم بإتمام المهمة أما في حالة العكس يجب على المراجع أن يستقيل من هذه المهمة مبينا أسباب الاستقالة.

1-1-5 أحكام رسالة المهمة

تتضمن رسالة المهمة أحكاماً أساسية يجب التقيد بها والإفصاح عنها كتابيا لضمان حقوق وواجبات كل من المراجع الخارجي والإدارة تذكرها فيما يلي:[1]

- هدف ونطاق المراجعة المتضمن القوائم المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير المراجعة.
- مسؤوليات المراجع.
- مسؤوليات الإدارة.
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد القوائم المالية.
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المراجع
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع.
- مخطط وتنفيذ المراجعة.
- تقديم تصريح كتابي من الإدارة على سلامة نظام الرقابة الداخلية من أي اختلالات معتبرة وتقديم ايضا تبريرات للعناصر المثبتة في القوائم المالية.
- السماح للمراجع الخارجي بالقيام بعمله في ظروف حسنة بكل استقلالية.
- كما يمكن في حالة مزاولة المهمة من طرق عدة مراجعين خارجيين يجب أن تكون الرسالة مفصلة ودقيقة لكل طرق منها مع ذكر وتحديد وتوزيع الأعمال فيما بينهم وتحديد الأتعاب الخاصة لكل واحد منهم.
- كما يمكن أيضا تقديم رسالة مهمة واحدة شاملة لمراجع خارجي واحد لمؤسسات تحت غطاء مجمع.

1-2- معيار المراجعة الجزائري 230 وثائق التدقيق

يعبر معيار المراجعة الجزائري 230 عن مدى التزام المراجع الخارجي لمسؤولياته في إعداد وثائق مراجعة القوائم المالية بالاعتماد على محتوى ومضمون المعيار وكذا إمكانية الاستعانة أيضا بالنصوص القانونية والتشريعية الواجبة والضرورية. ويعنى مصطلح توثيق الوثائق أو ملف العمل الذي يعده المراجع

1- مقرر رقم 002، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

هي تلك الوثائق التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للمراجعة، حيث تتشكل من إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل اليها المراجع.[1]

قد يكون على شكل ورق، وشريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف.

1-2-1 أهمية المعيار

تكمن أهمية تطبيق معيار المراجعة الجزائري 230 في عدة نقاط نذكرها فيما يلي:

- مساعدة فريق العمل في تخطيط عملية المراجعة وأدائها.
- مساعدة أعضاء فريق العمل المسؤولين عن الإشراف على توجيه ومراقبة أعمال المراجعة وأداء مسؤولياتهم خاصة الفحص وفق متطلبات المعيار.
- التمكن من تحديد مسؤولية فريق العمل على شكل تقرير.
- الاحتفاظ بملف دائم ذات أهمية بالنسبة لعمليات المراجعة المستقبلية.
- القيام بعمليات تحض رقابة جودة القوائم المالية والإجراءات المحاسبية المعمول بها والقيام بعمليات الفحص الخارجي.[2]

1-2-2 واجبات إعداد وثائق المراجعة

يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب بحسب الحال بما يساعده في تعزيز جودة المراجعة تسهيل الفحص الفعّال وتقييم الأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل صياغة تقرير المراجعة بصورته النهائية.

كما يمكن تلخيص واجبات إعداد وثائق المراجعة أو التدقيق في أربعة مراحل ضرورية ومهمة يجب على المراجع اتباعها:

المرحلة الأولى: مرحلة إعداد وثائق إجراءات المراجعة

تعد مرحلة إعداد وثائق إجراءات المراجعة مهمة بالنسبة للمراجع في مزاولة نشاطه بكل استقلالية ومناسبة أيضا للمؤسسة محل المراجعة بتقديم التسهيلات والوثائق المحاسبية اللازمة، ولهذا يجب التقيد ببعض الإجراءات اللازمة[3].

يجب على المراجع اعداد وثائق عافية تمكن مراجع ذا خبرة والذي لم يشارك بعد في المهمة من فهم طبيعية وإجراءات المراجعة والنتائج المتواصل اليها وكذا المسائل المهمة المطروحة أثناء مهمة المراجعة.

- وصف دقيق لحجم وتعقيد المؤسسة محل المراجعة مع ذكر طبيعة إجراءات المراجعة ومخاطر الاحتلالات وأهمية العناصر المقنعة المتحصل عليها.

1- مقرر وقتم 77، المؤرخ في24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

2- مقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

3- مقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص ص: 4-5.

- يجب على المراجع إعداد ملخص يسمى بمذكرة موجزة يشرح فيها النقاط الرئيسية الي تم تحديدها أثناء المراجعة وكيفية معالجتها.
- إعداد وثائق المراجعة وحفظها على الورق أو دعامة إلكترونية، ودعامة أخرى مثل برامج المراجعة، تحليلات، مذكرات حول مشاكل خاصة وهامة.

المرحلة الثانية: مرحلة تحيين إجراءات المراجعة

يمكن إجراء تحيين إجراءات المراجعة حسب الطلب أو الظروف التي يمكن مواجهتها مثل:

- إجراءات المراجعة الجديدة أو الإضافية الموضوعة، العناصر المقنعة المتحصل عليها والنتائج الي استخلصت منها، وكذلك تأثيرها على التقرير.[1]
- تحديد الأشخاص الذين عدلوا وراجعوا الوثائق وكذلك التواريخ الموافقة.
- الحقائق الي علم بها المراجع بعد تاريخ التقرير لكنها كانت موجودة في ذلك التاريخ والتي لو انها عرفت في ذلك الوقت، كان يمكن أن تؤدي إلى تعديل في القوائم المالية أو إلى تعديل الرأي في تقرير المراجعة.

المرحلة الثالثة: مرحلة تشكيل الملف النهائي

يقوم المراجع في هذه المرحلة بتجميع الوثائق في ملف المراجعة النهائي بعد تاريخ التقرير ويوضح فيه السياسات والإجراءات المتخذة. عما يتعذر على المراجع من حذف أو سحب أي عنصر من الوثائق المستعملة في عملية المراجعة لأي سبب مهما كانت طبيعته.

المرحلة الرابعة: مرحلة حماية وحفظ وثائق المراجعة

تعتبر مرحلة حماية وحفظ وثائق المراجعة اخر مرحلة بالنسبة لعملية المراجعة ولهذا يجب على المراجع الالتزام ببعض الإجراءات اللازمة لحفظ هذه الوثائق هي:

- الاعتماد على إجراءات مناسبة تحافظ على سرية وحماية ملفات العمل للفترة القانونية المعمول بها.
- يمكن اعتبار ملفات العمل على أنها ملفات دائمة يتم تحيينها في حالة مراجعات متكررة.
- تعتبر ملفات العمل ووثائق المراجعة ملك لمكتب المراجعة يمكن الاستعانة بها من طرف المؤسسة محل المراجعة حيث لا تملك هذه الوثائق صفة الوثائق المحاسبية.

2- تقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر (معيار المراجعة الجزائري 300)

تعتبر نقطة تقييم المخاطر من أهم النقاط الواجب التطرق اليها في عملية مراجعة حسابات أي مؤسسة اقتصادية خاصة إذا كان حجمها كبير، كما يجب أيضا وضع خطة محكمة شاملة تخضع لتوقيت زمني يحدد كل الخطوات المتبعة وهذا ما يوضحه معيار المراجعة الجزائري 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

يطبق هذا المعيار بصفة عامة في المؤسسات الاقتصادية ذات المراجعات المتكررة ولهذا يلتزم المراجع الخارجي بإعداد خطة او استراتيجية لفحص القوائم المالية ومختلف الأنظمة الداخلية المستعملة والتأكد من سلامتها ونجاعة مخرجاتها ولضمان تخطيط مراجعة القوائم المالية سليم يجب على المراجع اتباع خطوات مهمة التي ينص عليها المعيار.

1- مقرر رقم 77، المؤرخ 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

2-1- توقيت التخطيط

يقوم المراجع المسؤول عن المهمة بإعداد تخطيط مع مراعاة التوقيت الازم لكل مرحلة من مراحل المهمة، ففي المرحلة الأولى يكون التخطيط قبل قبول المراجع الخارجي المهمة الموكلة إليه، حيث يقوم بإجراء التحقيقات الخاصة بالمؤسسة والاتصال بالمراجع الخارجي السابق إذا تطلب الأمر مع دراسة القوائم المالية وتحليلها.

أما بالنسبة للتوقيت الثاني للتخطيط بكون أثناء القيام بالمهمة مع احتمالية حدوث بعض التغيرات التي تلزم المراجع بتحيين وتحديث خطة المراجعة حسب الظروف وينتهي هذا التوقيت بمجد صياغة وكتابة تقرير المراجعة.

التوقيت الأخير من التخطيط الذي يأتي بعد تقديم تقرير المراجعة وهذا ما يسمى بتخطيط المراجعات المتكررة، حيث بدأ التحضير لتخطيط المراجعة القادمة مع دراسة كل ما هو جديد بالنسبة لرغبات المؤسسة ونظرتها المستقبلية مع مراعاة التحديثات في الجانب القانوني والمهني.

2-2- خطة المراجعة

لإعداد خطة أو استراتيجية مراجعة ناجعة يجب اتباع الخطوات المنصوص عليها في معيار المراجعة الجزائري 300.

- معرفة نطاق وخصائص عملية المراجعة مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لبعض الحسابات الهامة ودراسة أنشطة للمؤسسة والمخاطر التي يمكن مواجهتها.[1]
- تخطيط عملية التوجيه والإشراف تكون عن طريق انعقاد اجتماعات قبل وأثناء المراجعة لدراسة التطورات الموجودة لإعادة التخطيط وإيجاد الحلول الممكنة واجتماعات بعد نهاية المراجعة وقبل إصدار التقرير لتحديد النتائج النهائية المتوصل إليها.
- إعداد فريق العمل الخاص بالمهمة مع تقسيم المهام والمسؤوليات وتحديد التوقيت الزمني لكل مرحلة أو مهمة، كما يمكن الاستعانة بخبراء في مجالات خاصة كالإعلام الآلي، التأمينات، الاستثمارات. إلى غير ذلك.
- الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر.
- التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي تخضع له المؤسسة.

2-3- التوثيق

يهتم هذا المعيار على ضرورة توثيق عملية المراجعة وما يتعلق بها من إجراءات ووثائق ونتائج التي تم التوصل اليها، ولهذا يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق كل من:[2]

- الاستراتيجية العامة للمراجعة.
- برنامج العمل.
- التغيرات المهمة المضافة للاستراتيجية العامة للمراجعة أو برنامج العمل خلال مهمة المراجعة وكذلك أسباب هذه التغيرات.

1- مقرر رقم 150، المؤرخ في أكتوبر، مرجع سبق ذكره-، ص: 3.

2- مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

المطلب الثاني: أدلة الاثبات (من معيار المراجعة الجزائري 500 إلى 510)

أدلة الإثبات هي كل المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي والتي تعينه في استنباط استنتاجات التي يمكن من خلالها تقديم الرأي الفني المحايد لتقرير المراجعة ويمكن أيضا القول على أدلة الاثبات هي الحجر الأساس لعملية المراجعة والتي تتمثل في المستندات والسجلات المحاسبية والإجراءات الداخلية للمؤسسة وأيضا التقارير الكتابية واللقاءات الشفهية. ولدراسة هذه الأدلة فقد وضع المجلس الوطني للمحاسبة عدة معايير مراجعة جزائرية تحدد أنواع الأدلة وكيفيات جمعها والإجراءات اللازمة الواجب اتخادها ويمكن ذكر هذه المعايير فيما يلي:

1- معيار المراجعة الجزائري 500 العناصر المقنعة

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق ومراجعة القوائم المالية ويعالج واجبات المراجع الخارجي فيما يتعلق بتصور ووضع حيز تنفيذ إجراءات المراجعة قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.[1]

يهدف المعيار إلى وضع الإطار التصوري لتنفيذ إجراءات المراجعة والتي بدورهما تمكن المراجع الخارجي الحصول على أدلة إثبات مقنعة وكافية يعتمد عليها أثناء أداء مهامه وفي تأسيس رأيه المحايد.

1-1- تعريف العناصر المقنعة

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المراجع الخارجي قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه والتي تتضمن المعلومات المحاسبية المؤدية إلى إعداد القوائم المالية والوثائق الاثباتية كالفواتير والعقود والتي تشكل مصدراً مهما للعناصر المقنعة وأيضا المعلومات للأخرى مثل محاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية وكل المعلومات المتاحة التي تمكن الوصول إلى استنتاجات تساعد في دعم رأي المراجع الخارجي في إعداد التقرير.[2]

1-2- خصائص العناصر المقنعة

تعتبر العناصر المقنعة من أهم الوسائل التي يستند عليها المراجع الخارجي في القيام بعمله ولهذا يجب أن تتوفر على خصائص.

1-2-1 الكفاية والملائمة

يمكن تحديد كفاية وملائمة العناصر المقنعة كما يلي:

- تحديد كمية ونوعية العناصر المقنعة التي تم جمعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة.
- تحديد مصدر وطبيعة جميع العناصر المتبعة وللظروف الخاصة التي جمعت فيها.
- هناك ارتباط بين الكفاية والملائمة وعليه فكلما كانت المخاطرة كبيرة يجب أن يكون جمع العناصر المقنعة أكبر وكذلك توعية العناصر المقنعة أجود.

1- مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

2- مقر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

1-2-2 الدلالة والمصداقية

يجب توفر الدلالة والمصداقية للعناصر المقنعة حتى يتمكن المراجع الخارجي بالاعتماد عليها في مزاولة مهامه وتأسيس رأيه ويمكن حصر بعض النقاط التي تساعده في تحديد الدلالة والمصداقية.

- تأثير دلالة المعلومة ومصداقيتها التي استعملت كعنصر مقنع في الاختبار المحدد لها.
- جمع العناصر المقنعة عن المصادر الخارجية لها مصداقية دلالة أكثر من العناصر المقنعة الداخلية.
- العناصر المقنعة المتحصل عليها من الملاحظات العينية للمراجع الخارجي تتصف بدلالة ومصداقية أكثر من طلبها مباشرة من المؤسسة.
- العناصر المقنعة الورقية أو الالكترونية المتحصل عليها أكثر مصداقية من الأقوال للمسائل التي تمت مناقشتها اثناء الاجتماعات.
- العناصر المقنعة ذات الطابع الأصلي أكثر مصداقية من النسخ.

1-3- شروط جمع العناصر المقنعة

تضمن هذا المعيار الجزائري للمراجعة شروط مهمة لجمع العناصر المقنعة حيث تطرق الى ثلاث مراحل هي:

1-3-1 مرحلة متعلقة يتدفق العمليات والعمليات الواقعة اثناء فترة المراجعة

تعتبر هذه المرحلة الانطلاقة لجميع العناصر المقنعة لأداء مهمة المراجعة والي يشترط فيها ما يلي:[1]

واقع الأحداث: العمليات والأحداث المسجلة وقعت وتتعلق بالمؤسسة.

الشمولية: كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان يتم تسجيلها، قد تم تسجيلها بشكل صحيح.

فصل الفترات: العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة.

الدقة: المبالغ والمعطيات الاخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث قد تم تسجيلها بشكل صحيح.

القيد المحاسبي: تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.

1-3-2 مرحلة متعلقة بأرصدة حسابات في نهاية الفترة

أما بالنسبة لمرحلة حسابات نهاية القترة فقد أكد هذا المعيار على الشروط الواجب مراعاتها في جمع العناصر المقنعة وهي:

الوجود: الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة.

الحقوق والواجبات: المؤسسة تمتلك وتراقب وتتعلق الديون بواجبات المؤسسة.

الشمولية. قد تم فعلا تسجيل كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة التي يجب تسجيلها.

التقييم والقيد: تتضمن القوائم المالية على الأصول والخصوم والأموال الخاصة، بقيمها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه لأخيرة يتم قيدها بالشكل اللازم.[2]

1- مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

2- مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

1-3-3 مرحلة متعلقة بعرض القوائم المالية والمعلومات المتضمنة فيها

تعتبر هذه المرحلة الأخيرة في جمع العناصر المقنعة والتي تتطلب توفر الشروط التالية:

- واقع حقوق وواجبات كل من الأحداث، المعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق وترتبط المؤسسة.
- الشمولية: كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالقوائم المالية والتي يعد منحها الزامي قد قدمت فعلا.
- تصنيف وفهم المعلومة المالية معروضة ومفصلة شكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية معروضة بوضوح.
- الدقة والتقييم: قدمت للمعلومات المالية والمعلومات لأخرى بشكل صحيح والمبالغ صحيحة.

1-4- إجراءات المراجعة الخاصة بجمع العناصر المقنعة

تطرق معيار المراجعة الجزائري 500 العناصر المقنعة إلى إجراءات تساعد المراجع الخارجي الوصول إلى تأسيس رأيه وتتمثل الإجراءات بما يلي

- تفتيش السجلات والوثائق التي تتمثل في فحص التسجيلات والوثائق الداخلية والخارجية سواء كانت ورقية أو الإلكترونية أو تحت أي شكل آخر.
- تفتيش الأصول العينية يتم عن طريق الفحص المادي لها والذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة الموثوقة والمتعلقة بوجودها.
- الملاحظة العادية هي معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها اجراء من طرف شخص آخر مثلاً عملية جرد المخزونات.
- طلب المعلومات المالية والغير المالية سواء داخل أو خارج المؤسسة بغرض استعمالها في عملية المراجعة وتشمل هذه المعلومات الكتابية والشفوية.
- طلب التأكيدات الخارجية والتي تعتبر مهمة بالنسبة للمراجع الخارجي ولمصداقية معلومات القوائم المالية.
- تعتبر المراقبة الحسابية جد ضرورية للوثائق الثبوتية أو التسجيلات المحاسبية للتأكد من مصداقيتها.
- إعادة التنفيذ المراجع لإجراءات أو مراجعات قد تم في الأصل تنفيذها داخل المؤسسة كجزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية إما يدويا أو عن طريق تقنيات المراجعة المدعمة بجهاز حاسوب.
- الإجراءات التحليلية مهمة بالنسبة لعملية المراجعة لدراسة التغيرات المعتبرة والاتجاهات غير المتوقعة.

2- معيار المراجعة الجزائري 501 العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة

تطرق معيار المراجعة الجزائري 501 إلى تحديد جوانب تمس المخزونات من حيث جمع العناصر المقنعة لها وتحديد وجودها وحالتها كما تطرق المعيار أيضا الى القضايا والنزاعات الخاصة بالمؤسسة وتقديم المعلومات المتعلقة بالقطاع وفق المعيار المحاسبي المطبق والتي يمكن ذكرها كما يلي:[1]

1- مقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

2-1- الواجبات المطلوبة للمخزونات

- إلزامه الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة تؤكد وجود حالة المخزونات.
- في حالة عدم تواجد المراجع الخارجي عند الجرد المادي يقوم بتقييم التعليمات والإجراءات التي حددتها إدارة المؤسسة ومراقبة نتائج الجرد.
- معاينة تطبيق إجراءات التعداد التي أعدتها المؤسسة وتفحص المخزونات واختيار التعداد عن طريق السير.
- إخضاع الحسابات النهائية لمخزونات المؤسسة لإجراءات المراجعة لتحديد ما إذا لكانت تعكس النتائج الحقيقية لتعداد المخزونات.
- وضع اجراءات المراجعة يهدف الحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد ما إذ كانت التغيرات في المخزونات بين تاريخ التعداد وتاريخ الاقفال متطابقة.
- وضع حيز تنفيذ اجراءات مراجعة بديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة في حالة وجود جرد مادي للمخزونات غير عملي.
- طلب تأكيد من الغير حول كمية وحالة المخزونات لدى المؤسسة وفقا لإجراءات التأكيدات الخارجية.
- إجراء تفتيش أو وضع حيز تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى حسب الظروف في حالة وجود شكوك حول المعلومات المتحصل عليها.

2-2- الواجبات المطلوبة للقضايا والمنازعات:

كما تطرق هذا المعيار إلى وضع وتحديد حيز إجراءات لمراجعة القضايا والمنازعات لدى المؤسسة نذكرها فيما يلي:[1]

- طلب معلومات موجهة للمؤسسة وعند الاقتضاء إلى أشخاص داخل الإدارة ومراجعة محاضر الاجتماعات والمراسلات بين المؤسسة والمستشار القانوني الخارجي ومراجعة المصاريف القضائية.
- في حالة وجود قضايا ومنازعات غير مصرح بها للمراجع الخارجي، يجب على إدارة المؤسسة تقديم طلب معلومات من المستشار القانوني الخارجي إلى المراجع الخارجي بشكل مباشر.
- في حالة منع المستشار القانوني الخارجي للمؤسسة من التواصل بشكل مباشر مع المراجع الخارجي بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية أو النظام الداخلي للهيئة المهنية للمحامين، فعلى المراجع الخارجي أن يضع حيز تنفيذ إجراءات المراجعة البديلة.
- في حالة رفض إدارة المؤسسة السماح بالتواصل مع المستشار القانوني الخارجي أو رفض المستشار القانوني الخارجي الإجابة على رسالة طالب المعلومات من المراجع، فيجب على المراجع التعبير في رأيه على الأحداث الواقعة وتعذره في الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة في تنفيذ اجراءات المراجعة البديلة.
- يجب على المراجع الطلب من الإدارة وعند الاقتضاء من القائمين على الحكم في المؤسسة مده بالتصريحات الكتابية التي تؤكد جميع القضايا والمنازعات الحالية والمحتملة بما في ذلك التأثيرات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد القوائم المالية، قد تم ابلاغه عنها وتسجيلها وذكرها في القوائم المالية وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

1- مقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

2-3- الواجبات المطلوبة للمعلومات القطاعية

يجب على المراجع الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص عرض وتبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق بـ: [1]

- استيعاب الطرق المستخدمة من قبل الإدارة لإعداد المعلومات القطاعية ثم تقييم ما إذا كانت هذه الطرق من شأنها أن توفر معلومات تتماشى والمعيار المحاسبي المعمول به وعند الحاجة اختيار تطبيق هذه الطرق.
- وضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات مراجعة أخرى ملائمة للظروف.

3-معيار المراجعة الجزائري 505 التأكيدات الخارجية.

يعبر هذا المعيار على ضرورة استعمال المراجع الخارجي للتأكيدات الخارجية للحصول على أدلة اثبات حيث يستهدف من خلالها إعداد إطار تصوري وحيز تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة اثبات ذات دلالة ومصداقية، ويتم الحصول على التأكيدات الخارجية الموجهة مباشرة الى المراجع الخارجي من طرف الغير عن طريق بريد الكتروني أو ورق أو شكل آخر.

3-1- أنواع التأكيدات الخارجية

يتم إعداد وبعث طلب التأكيدات الخارجية من طرف المراجع الخارجي مباشرة إلى "الغير"(المتعاملين) من أجل الحصول على أدلة دامغة يعتمد عليها أثناء عملية المراجعة الخارجية وفي هذه الحالة نجد أن هناك نوعين طلب التأكيدات الخارجية هي:

- **طلب تأكيد مستعجل:** ويسمى أيضا تأكيد إيجابي، وهو عبارة عن طلب تأكيد أو نفي صحة المعلومة المطلوبة من الغير.
- **طلب تأكيد ضمني:** يسمى أيضا تأكيد سلبي وهو عبارة عن طلب نفي صحة المعلومة المطلوبة من الغير فقط.

3-2- إجراءات إعداد طلب التأكيدات الخارجية

عند إعداد طلب التأكيدات الخارجية يجب على المراجع الخارجي مراعاة شروط مهمة حتى يتسنى له الحصول على المعلومات الكافية والملائمة وهي:[2]

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كدلك رصيد الحسابات، مكوناتها، أجال الاتفاقيات، العقود والعمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.
- اختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبيات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي وفقا للمراجع، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها التي تسمح بالحصول على التأكيد.

1- مقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

2- مقرر رقم002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سيق ذكره، ص: 3.

- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنية مع وجوب وإلزامية توجيه الردود إلى المراجع مباشرة.
- مباشرة إجراء إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.
- يجب أن تكون طلب التأكيدات مؤشرة مع إخطار الانحرافات المعتبرة على وجه الخصوص بما فيها أخطار الغش.
- قيام الإدارة بترخيص او تشجيع "الغير" على الرد على المراجع الخارجي، حيث ان بعض الأطراف يمكنها ان لا تقبل الرد على طلبات التأكيدات المتضمنة ترخيص من الإدارة.

4-معيار المراجعة الجزائري 510: مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية

يركز هذا المعيار على واجبات المراجع الخارجي في أداء مهام مراجعة الأرصدة الافتتاحية الواردة في القوائم المالية لبداية الفترة المحاسبية والتي لها علاقة مع القوائم الختامية للسنة المالية المغلقة.

كما يهدف هذا المعيار الى التأكد من صحة نقل الأرصدة الافتتاحية وثبات الطرق المحاسبية المستعملة والمتعامل بها في الدورات المالية السابقة وفق ما نص عليه المرجع المحاسبي المطبق.

ويمكن حصر إجراءات مراجعة الأرصدة الافتتاحية فيما يلي:[1]

- فحص القوائم المالية الحديثة ومقارنتها بتقرير المراجع السابق والتأكد من مصداقية القوائم المالية والتقرير.
- وضع إجراءات مراجعة تكميلية في حالة ثبوت اختلالات وتناقضات بين ارصدة القوائم المالية الحديثة وتقرير المراجع الخارجي السابق.
- تأكد المراجع الخارجي على ديمومة تطبيق نفس الطرق المحاسبية في القوائم المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق والمنصوص عليه.
- في حالة عدم قدرة المراجع الخارجي في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية، يجب توضيح ذلك في التقرير باستحالة تقديم رأيه حول القواتم المالية.
- كما يمكن تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض على حالة ثبوت عدم تطبيق الطرق المحاسبة وتسجيلاتها حسب ما نص عليه المرجع المحاسبي المطبق.

المطلب الثالث: أدلة الاثبات: معايير المراجعة الجزائرية من 520 الى 580

1- معيار المراجعة الجزائري 520 الإجراءات التحليلية

العرض من تطبيق معيار الإجراءات التحليلية هو جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية للتأكد من صدق القوائم المالية مع مكتسبات المؤسسة.[2]

وتستعمل أيضا كإجراء لتقييم المخاطر لتحديد العمليات والأحداث غير الاعتيادية، كما نص هذا المعيار على نقاط مهمة لتحديد واجبات الإجراءات التحليلية.

1- مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

2- مقرر رقم 23، المؤرخ في 13 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

1-1- واجبات الإجراءات التحليلية المادية

اشتملت واجبات الإجراءات التحليلية المادية على أهم التفاصيل التي يمكن الاعتماد عليها لتحديد المخاطر والتنبؤ بها نذكرها فيما يلي:[1]

- يمكن أن تكون المراقبات أو المراجعات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المراجع إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين.
- يجب على المراجع الخارجي تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب عليه لتأكد من فعاليته في كشف اختلال ما، والذي إذا أخذ على حدا أو أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في القوائم المالية.
- امكانية استعمال النسب والمعدلات كإجراء تحليلي موضوعي مادي بالنسبة للمعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن.
- يجب التأكد من موثوقية البيانات وكذا قابلية مقارنتها وظروف تحصيلها.
- يجب على المراجع تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والذي ما فوقه.
- يجب عليه وضع إجراءات المراجعة لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمها.

1-2- واجبات الإجراءات التحليلية إعادة تأسيس خلاصة

يجب على المراجع الخارجي وضع الإجراءات التحليلية قريبة من نهاية أعمال المراجعة من أجل تأسيس خلاصة عامة حول توافق القوائم المالية مع مكتسبات المؤسسة.

كما يمكن للمراجع الخارجي وضع إجراءات مراجعة أخرى وطلب معلومات من الإدارة لتعزيز خلاصة الإجراءات التحليلية.

2- معيار المراجعة الجزائري 530 السير في التدقيق

تناول معيار المراجعة الجزائري 530 السير في التدقيق أهمية استخدام السير في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة فهي تساعد المراجع الخارجي في استنباط خلاصات معقولة التي من خلالها يقوم بإصدار رأيه الفني.

كما حدد أيضا هذا المعيار طريقة استخدام السير إما أن يكون السير الإحصائي أو السير غير الإحصائي في تحديد واختيار العينة.

يهدف المراجع الخارجي الذي يستعين بالسير في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حوول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

حدد معيار المراجعة الجزائري 530 "السير في التدقيق" إجراءات يعتمد عليها المراجع الخارجي في تحديد العينة والعناصر الواجب اختيارها، طبيعة الانحرافات والاختلالات وتقييم نتائج السير التوصل إليها، ويمكن عرض الإجراءات المطلوبة فيما يلي:[2]

1- مقرر رقم 23، المؤرخ في 13 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

2- مقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص ص: 3-6.

2-1- تحديد حجم العينة والعناصر الواجب اختيارها

يتم تحديد حجم للعينة والعناصر الواجب اختيارها بما يلي:

- تحديد أهداف المراجعة وخصائص المجتمع الإحصائي.
- الأخذ بعين الاعتبار العينات بالمستوى المقبول والمناسب.
- استخدام الحكم المهني في المنهج غير الإحصائي في اختيار العناصر.

2-2- وضع اجراءات المراجعة

يمكن تحديد بعض إجراءات المراجعة التي تضمنها معيار لمراجعة الجزائري 530 السبر في التدقيق بما يلي:

- إخضاع العناصر التي تم اختيارها لإجراءات المراجعة والتي تتماشى مع الهدف المنشود.
- إمكانية استبدال عنصر تم اختياره لتطبيق إجراء المراجعة بعنصر أخر بشرط عدم وجود أي انحرافات، وفي حالة عدم التمكن من استعمال عنصر آخر أو إجراءات بديلة مكيفة يجب التعامل هذا العنصر على انه انحراف.

2-3- تحديد طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات

يجب على المراجع التحري حول طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات التي قد تكون لها خصائص مشتركة التي تدل على وجود انحرافات واختلالات متعمدة التي تشير إلى احتمال وجود غش. وضع اجراءات مراجعة إضافية تساعد على جمع العناصر المقنعة المناسبة الي تثبت أن الاختلال والانحراف لا يؤثر في باقي المجتمع الإحصائي.

2-4- تقييم نتائج السير

يجب على المراجع الخارجي الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية عند تقييم نتائج السير وهي:

- التأكد من نتائج السير إذا ساهمت في تقديم قاعدة معلومات معقولة تشمل كافة المجتمع الإحصائي الذي تم فحصه.
- في حالة عدم حصول المراجع الخارجي على قاعدة معلومات يقوم بتقديم طلب تحريات واستفسارات حول الاختلالات التي تم اكتشافها وضرورة القيام بالتعديلات اللازمة.
- وضع إجراءات إضافية تساعد الوصول الا إلى تحقيق نتائج والضمانات المنشودة.

3- معيار المراجعة الجزائري 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها

الغرض من معيار المراجعة الجزائري 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية للمعلومات الواردة المتعلقة بها" هو مراجعة القوائم المالية والتأكد من الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.

الهدف من تطبيق هذا المعيار هو التأكد من أن القوائم المالية والملاحق المتعلقة بها ذات دلالة، ويلزم هذا المعيار المراجع الخارجي القيام بواجبات عديدة لمراجعة وتقييم التقديرات المحاسبية، وتتمثل فيما يلي:[1]

- دراسة أحكام المرجع المحاسبي المطبق والطريقة المنتهجة من طرف الإدارة في تحديد التقديرات المحاسبية.

1- مقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص ص: 2-7.

- التحقق من فصل المهام بين أفراد الإدارة الملزمين بالتسجيلات المحاسبية والمسؤولين عن إعداد التقديرات المحاسبية.
- مراجعة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة والتأكد من مدى جدارتها وفعاليتها وثبات الطرق المحاسبية المطبقة.
- اللجوء إلى تطبيق تقنيات معترف بها في حالة عدم اليقين بالتقديرات المحاسبية وكذا اعتماد المراجع الخارجي على حكمه المهني في تقييم المخاطر.
- جمع العناصر المقنعة والكافية للمخاطر ذات الأهمية الكبرى بالنسبة للتقديرات المحاسبية.
- يجب على المراجع الخارجي النظم في أحكام وقرارات الإدارة المتخذة في تحديد التقديرات المحاسبية والتأكد منها.
- حصول المراجع الخارجي على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة على التقديرات المحاسبية وضمها ضمن الوثائق المعتمدة في تقييم نتائج التقديرات المحاسبية.

4- معيار المراجعة الجزائر 560

أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، ويعالج معيار المراجعة الجزائري 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث الملحقة" إلى تحديد أهم تواريخ الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث الملاحقة هي:[1]

- تاريخ إعداد القوائم المالية وهو تاريخ الإقفال الذي أعدت من القوائم المالية.
- تاريخ تقرير المراجع الخارجي هو التاريخ الموقع في التقرير.
- تاريخ المصادقة على القوائم المالية من طرق الجمعية العامة.
- تاريخ اصدار القوائم المالية وكذا تقرير المراجع الخارجي.

يهدف هذا المعيار إلى حصول المراجع الخارجي على عناصر اثبات كافية وملائمة بين تاريخ الإقفال وتاريخ إعداد التقرير لتعزيز رأيه الفني من جهة، ومن جهة أخرى المعالجة الملائمة للأحداث التي وردت بعد تاريخ إصدار التقرير.

ولقد حدد هذا المعيار إجراءات مختلفة باختلاف تواريخ وقوع الأحداث وهي: [2]

4-1- إجراءات أحداث وقعت بين تاريخ القوائم المالية، وتاريخ إعداد تقرير المراجع الخارجي

اهتم هذا المعيار بوضع عدة اجراءات هي:

- يجب على الإدارة إعلام المراجع الخارجي بالأحداث الواقعة بين تاريخ الإقفال وتاريخ إعداد التقرير والتي من شأنها التأثير على القوائم المالية وتقرير المراجعة.
- وضع إجراءات كفيلة بين هاذين التاريخين لجمع العناصر المثبتة الكافية الملائمة التي تقوم بإحداث تعديلات على القوائم المالية ما عدا تلك الأحداث الي قدمت نتائج مرضية سابقا.

1- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص 2.

2- مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيقر في 2016، مرجع سبق ذكره، ص 3-4.

- يجب على المراجع الخارجي يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي لمخاطر الإجراءات الموضوعة من الإدارة مثل التعهدات الجديدة، القروض، الصفقات الممنوحة، تنازلات أو اقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة.. إلخ.
- قراءة محاضر اجتماعات الشركاء المنعقدة أثناء فترة الإقفال وإعداد التقرير.
- يجب على المراجع الخارجي الطلب من الإدارة تصريح كتابي تؤكد فيه جميع الأحداث اللاحقة الممتدة بين تاريخ الاقفال وتاريخ إعداد التقرير، وكذا كيفية معالجة هذه الأحداث وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها.

4-2- إجراءات أحداث وقعت بين تاريخ التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية

كما وضح أيضا هذا المعيار إجراءات وقعت بين تاريخ التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية يمكن توضيحها فيما يلي: [1]

- مناقشة مسألة تعديل القوائم المالية مع الإدارة والحكام القائمين عليها ودراسة الكيفية اللازمة لهذا التعديل.
- تطبيق وتنطيف إجراءات ظرفية لهذا التعديل، وفي حالة تعذر تطبيق الإجراءات الظرفية للتعديل يقوم للمراجع الخارجي بإصدار تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة.
- إذا كان القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما يمنعان من التعديل، تقوم الإدارة بتعديل الجزء الخاص بالحدث اللاحق وحصر مصادقة الإدارة على هذا التعديل.
- إذا تم إيداع تقرير المراجعة، ثم علم المراجع الخارجي بحقائق أخرى فيجب على المراجع إخبار الإدارة بعدم إظهار القوائم المالية للغير حتى تتم التعديلات، وفي حالة عدم التمكن من التعديلات يجب القيام باستشارة قانونية.

4-3- الإجراءات الواجب اتخاذها عن حقائق علم بها المراجع بعد نشر القوائم المالية

لا يلزم المراجع بأي إجراء مراجعة على القوائم المالية بعد اشهارها.[2]

5-المعيار المراجعة الجزائري 570: استمرارية الاستغلال

يعالج معيار المراجعة الجزائري 570 "استمرارية الاستغلال" مدى التزام لمراجع الخارجي بمراجعة القواتم المالية بتطبيق فرضية استمرارية الاستغلال.[3]

وحسب فرضية الاستغلال، طالما المؤسسة الاقتصادية عازمة على مواصلة النشاط فلابد من إعداد القوائم المالية من طرف الإدارة، وفحصها ومراجعتها من طرف المراجع الخارجي، كما يمكن تطبيق نفس المبدأ على المؤسسات العمومية غير الخاصة للقانون التجاري.

وضع هذا المعيار مسؤوليات والتي من خلالها يمكن تقييم قدرة استمرارية الاستغلال من طرف الإدارة والمراجع الخارجي، وتتمثل هذه المسؤوليات في:

1- مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص ص: 4-5.
2- مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 6.
3- مقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

5-1- مسؤوليات الإدارة

حدد معيار المراجعة الجزائري 570 "استمرارية الاستغلال" مسؤوليات الإدارة كما يلي:[1]

- التزام الإدارة بتطبيق المرجع المحاسبي والقانوني في إعداد القوائم المالية كمبدأ أساسي في استمرارية الاستغلال ومزاولة النشاط.
- تقييم الإدارة على القدرة في استمرارية الاستغلال بوضع خطة تنبؤات المخاطر المستقبلية والحد منها مثل ارتفاع درجة عدم اليقين في احداث لاحقة، والعوامل الخارجية التي تؤثر على النشاط.

5-2- مسؤوليات المراجع الخارجي

كما حدد هذا المعيار مسؤوليات المراجع الخارجي هي:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد القوائم المالية لفرضية استمرارية الاستغلال.
- التأكد من عدم وجود أي اختلالات، احتيالات، غش قد تؤثر بشكل كبير في مدى استمرارية الاستغلال.
- صياغة وتوثيق كل المعلومات الضرورية المثبتة لاستمرارية الاستغلال في تقر ير المراجعة أو عدمها.

5-3- الواجبات المطلوبة في استمرارية الاستغلال

يقوم المراجع الخارجي بدراسة وتقييم كل ما هو مرتبط باستمرارية الاستغلال المؤسسة لإظهار مدى صدق القوائم المالية، حيث يجب عليه إتباع الواجبات الموضحة في هذا المعيار والتي تنص على ما يلي:[2]

- تقييم المخاطر والأحداث التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية الاستغلال وتقديم طلب كتابي من المراجع الخارجي الى الادارة عن الأحداث والظروف السابقة التي تعيق المؤسسة في مواصلة النشاط.
- يجب الأخذ بعين الاعتبار التقييمات المنجزة من طرف الإدارة لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال من جهة، وللتحكيم المهني من جهة أخرى.
- يمكن أن يتخذ المراجع الخارجي إجراءات إضافية في حالة ما تم الكشف عن أحداث أو ظروف قد تؤثر بشكل كبير في استمرارية الاستغلال مثل طلب تقييم قدرة المؤسسة في مواصلة الاستغلال إذا لم يتوفر من قبل، وتحديد خطة عمل مستقبلية لمواجهة هذه المشاكل والظروف.
- الاستعانة بتقديرات تدفقات الخزينة وتقييم موثوقية المعطيات المستعملة في إعداد التقديرات.
- في حالة ما إذا تم رفض طلب تقديم تقييم حول قدرة مواصلة الاستغلال، أوتم اكتشاف أنه تم اعداد القوائم المالية بشكل غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال، فعلى المراجع الخارجي توثيق ذلك في التقرير وامكانية إبداء الرأي بالرفض.
- إذا كان الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة غير المعنيين بالإدارة، ويتم اكتشاف أحداث قد تؤثر على استمرارية الاستغلال، ففي هذه الحالة يجب على المراجع إبلاغ الشركاء لاتخاذ التدابير اللازمة بمواجهة هذه الأحداث.

1- مقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

2- مقر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص ص: 4- 7.

6- معيار المراجعة الجزائري 580: التصريحات الكتابية

يعالج معيار المراجعة الجزائري 580 "التصريحات الكتابية" على الزامية تحصل المراجع الخارجي على التصريحات الكتابية التي بمثابة عناصر مقنعة ضرورية في مراجعة وفحص القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المسؤوليات.[1]

الهدف من تطبيق معيار 580 "التصريحات الكتابية" هو حصول المراجع الخارجي على ضمانات تؤكد مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية حسب ما تص عليه للمرجع المحاسبي المطبق.

وتعزير العناصر المقنعة الكافية والملائمة في مراجعة وفحص القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية والإجراءات التشغيلية المعمول بيها داخل المؤسسة.

وضح هذا المعيار عدة اجراءات طلب التصريحات الكتابية، يجب على المراجع الخارجي التقيد بها:[2]

- يجب على المراجع المطالبة بتصريحات كتابية تبين فيها الإدارة المسؤولية الكاملة في إعداد القوائم المالية حسب ما نص عليه القانون والمرجع المحاسبي المطيق، وطبقا لأحكام رسالة المهمة المتفق عليها سابقا.
- يمكن للمراجع الخارجي طلب تصريحات كتابية أخرى التي يعتبرها مهمة في عملية المراجعة واتخاد القرار مثل طلب حالة الدعاوى والنزاعات القضائية.
- يجيب على المراجع طالب التصريحات الكتابية قبل تاريخ التقرير لاتخاذ التدابير اللازمة.
- يكون الرد على طلب التصريحات الكتابية من طرف الإدارة على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المراجع الخارجي.
- في حالة ما ادا كانت التصريحات الكتابية متناقضة للعناصر المقنعة التي جمعها المراجع فعليه وضع إجراءات لحل هذه التناقضات، فإن لم يستطع فيجب عليه أخذ التدابير اللازمة وإبداء رأيه في التقرير.
- بمكن عدم حصول المراجع على التصريحات الكتابية المطلوبة من الإدارة، فهنا يجب عليه مناقشة المسألة مع المسؤولين وإعادة تقييم نزاهة الإدارة واتخاذ التدابير اللازمة في التقرير.

المطلب الرابع: استعمال أو الاستفادة من عمل الآخرين ونتائج المراجعة والتقرير

يتضمن المطلب الرابع ثلاث معايير مراجعة جزائرية يمكن توضيحها فيما يلي:

1- معيار المراجعة الجزائري 610: استخدام أعمال المدققين الداخلين

يعالج هذا المعيار امكانية استخدام المراجع الخارجي أعمال المراجعة الداخلية التي لها دلالة والتي تعينه مباشرة في أداء المهمة وبيّن هذا المعيار أيضا أن هناك علاقة تشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في الوسائل المستعملة واختلاف الأهداف المسطرة بين المراجعتين، حيث بالرغم من استقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية إلا أنها تبقى تابعة لمركز القيادة أو الحكم، أما بالنسبة المراجع الخارجي فله الاستقلالية التامة في اتخاذ الرأي حول القوائم المالية والمسؤولية الكاملة في الرأي المعبر عنه.[3]

1- مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

2- مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

3- مقرر رقم 002، المؤرخ 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

حدد معيار المراجعة الجزائري 610 "استخدام أعمال المدققين الداخلين" الإجراءات أو الواجبات التي يجب التقيد بها في تحديد إمكانية استخدام اعمال المراجع الداخلي في عملية مراجعة القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي يمكن ذكرها فيما يلي:[1]

- دراسة احتمالية ملائمة اعمال المراجعة الداخلية مع متطلبات واحتياجات المراجعة الخارجية والاثار الناجمة عليها.
- التأكد من حسن ونجاعة تطبيق إجراءات الانشطة الوظيفية، العملياتية، والتشغيلية من طرف المراجع الداخلي مثل متابعة الرقابة الداخلية، فحص المعلومات المالية، فحص إجراءات الانشطة التشغيلية، فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية، تقييم المخاطر وادارتها وتقييم سير الحوكمة بالنسبة الى الأهداف المحققة.
- التأكد من فصل المهام للمراجعين الداخليين وتقسيم المسؤوليات، والتأكد من مصدر قرارات توظيف أعضاء المراجعة الداخلية.
- التأكد من درجة استقلالية المراجع الداخلي ومدى تبعيته للإدارة والضغوطات المفروضة عليه.
- التأكد من الكفاءة المهنية والدرجة العلمية لأعضاء المراجعة الداخلية.
- التأكد من تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المراجع الداخلي التي اعتمد عليها في الأعمال المنجزة.
- يجب على المراجع الخارجي توثيق كل الأعمال المنجزة والنتائج المستخلصة المتعلقة بهذه الأعمال والإجراءات المتبعة التي قام بها المراجع الداخلي.

2- معيار المراجعة الجزائري 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

يعالج هذا المعيار إمكانية استعانة المراجع الخارجي استخدام اعمال خبير في ميدان آخر غير المحاسبة والمراجعة لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لأداء عمله.

كما لا يمكن الاستعانة بأعمال خبير محاسبة ومراجعة من طرف الإدارة له نفس مهام المراجع الخارجي (القانوني). ويتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الكاملة في الرأي المعبر عنه ولا يرجعها إلى الخبير المعين مهما كانت النتائج.[2]

وقد يقوم المراجع الخارجي بتعيين خبير خارج مجال المحاسبة والمراجعة بغية جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، التي تعينه في مزاولة المهمة الموكلة اليه، ومن بين هذه الشروط الى نص عليها هذا المعيار هي:[3]

- تقديم خدمات تمكن الحصول على معرفة أفضل للمؤسسة مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات التشغيلية، تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة تقييم الأصول والخصوم، الاستشارات القانونية والتنظيمية ومشاكل عقود التأمينات.
- عدم قبول المراجع الخارجي تعيين خبير من طرف إدارة لإعداد القوائم المالية لما قد ينجم عليه مثلاً أن يكون الخبير المعين موظف في المؤسسة أو له صلة بأحد المسيرين أو الحكام مهما يؤثر على مصداقية التقارير المقدمة من طرفه.

1- مقرر رقم 002، المؤرخ 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

2- مقرر رقم 002 المؤرخ 04 فيفري 2016 مرجع سبق ذكره ص3.

3- مقرر رقم 002 المؤرخ 04 فيفري 2016 مرجع سبق ذكره، ص 3-8.

- تقييم كفاءة ومهارات وموضوعية الخبير المعين عن طريق المقابلة الشخصية مع المراجع الخارجي، معاينة الأعمال السابقة للخبير المعين عبر الإصدارات المؤلفة من طرفه أو عبر الزملاء المهنيين المتعاملين معه.

- الاتفاق على تعيين الخبير يكون كتابيًا مع المراجع الخارجي، ويتم الاتفاق على الأهداف المرجوة، وتحديد المهام والمسؤوليات اللازمة.

- يجب على الخبير التحلي بالسرية التامة وفق القواعد الأخلاقية للمهنة المتعارف عليها.

- في حالة عدم الوصول إلى الأهداف المسطرة يمكن القيام بإجراءات مراجعة اضافية أو اللجوء إلى الاستعانة بخدمات خبير آخر.

- يجب على المراجع الخارجي بعدم إدراج أعمال الخبير ضمن الرأي غير المعدل في التقرير، إلا في حالة تقديم أعمال الخبير كأدلة لتوضيح الرأي المعدل المعبر عنه في التقرير.

3- معيار المراجعة الجزائري 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية.

يعالج معيار المراجعة الجزائري 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية " مدى التزام المراجع الخارجي بتقديم رأيه الفني الصادق والمحايد للقوائم المالية التي تم مراجعتها فحصها وإلى الإجراءات التنظيمية والتشغيلية المتعامل بها داخل المؤسسة وفق ما نصت عليه معايير المراجعة الجزائرية والمرجع المحاسبي المطبق وإلى القوانين والتشريعات المتعامل بها.[1]

تتم المصادقة على القوائم المالية والإجراءات المتعامل بها عن طريق تحرير كتابي يتضمن أحد الحالات الممكنة الى نص عليها قانون 01.10 وهي المصادقة بدون تحفظ، المصادقة بتحفظ، رفضت مصادقة المبرر.[2]

ومن ضمن الشروط الواجب الاعتماد عليها في إعداد تقرير المراجع الخارجي والتي نص عليها هذا المعيار هي[3]:

- يجب أن يكون التقرير كتابي يتضمن فيه عنوان المراجع وعنوان المرسل إليه، كما يجب أن تتوفر فيه فقرة تمهيدية تخص بتعريف المؤسسة والقوائم المالية التي تمت مراجعتها، ملخص حول الطرق للمحاسبية المستعملة وإلى تاريخ الإقفال للسنة المالية.

- يجب على المراجع الخارجي صياغة المسؤولية التامة للمسئوليات القائمين على إعداد القوائم المالية وفق ما نص عليه المرجع محاسبي المطبق وإلى التشريعات القانونية.

- يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية القانونية عن إبداء رأيه الفني حول القوائم المالية التي أعدت وقف معايير المراجعة الجزائرية والمرجع المحاسبي المطبق وإلى التشريعات القانونية كما يجب عليه احترام القواعد الأخلاقية المهنية المتعامل بها.

- شرح كيفية جمع العناصر المقنعة ومدى تأثيرها في صحة وصدق القوائم المالية، وكيفية اختيار إجراءات المراجعة الخارجية والتأكد من كفاءة نتائجها.

1- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره، ص 3.

2- قانون 10-01 المؤرخ في 11 يوليو 2010، مرجع سبق ذكره، المادة 25 ص 7.

3- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 مرجع سبق ذكره، ص 4.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل التعريف بأهم الإجراءات التي عالجتها معايير المراجعة الجزائريةNAA ، والتي تسهل للمراجع الخارجي في جمع العناصر المقتنعة الكافية والملائمة في فحص ومراجعة القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، التي من خلالها تمكن المراجع من كتابة وصياغة التقرير حول ما تضمنته هذه القواتم المالية.

تعتبر معايير المراجعة الجزائرية NAA المرجع الأساسي لمزاولة وممارسة مهنة المراجعة حيث اشتملت على جميع الإجراءات التي يمكن الاعتماد عليها ابتداء من تسلم مهمة المراجعة الى جمع العناصر المقنعة إلى غاية إعداد التقرير.

الفصل الرابع:
دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي في ظل معايير المراجعة الجزائرية

تمهيد

تعتبر معايير المراجعة الجزائرية التي اعتمدت وتبنت سنة 2016 المرجع القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر، حيث عرفت عدة إصدارات متتالية، يتضمن كل اصدار على أربعة معايير بدءا من إصدار مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، إصدار مقرر 150 المؤرخ في 11 اكتوبر 2016، إصدار مقرر رقم 23 المؤرخ في 13 مارس 2017 وأخيرا إصدار مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 ديسمبر 2018 الذي أوجب فرض والزامية تطبيق هذه المعايير على الساحة الميدانية وبغرض تدعيم دراستنا النظرية وجب عليها إضفاء الجانب التطبيقي الذي يتم فيه قياس وتحليل دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية، حيث قمنا بإعداد استمارة تعكس أراء المهنيين والاكاديميين المختصين في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

تضمنت الاستمارات المدروسة ثلاث محاور أساسية.

المحور الأول: أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين مهمة المراجعة الخارجية.

المحور الثاني: مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

المحور الثالث: الوسائل التي يمكن اقتراحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية.

تطرق الباحث من خلال هذا الفصل الى ثلاث مباحث حيث تضمن كل مبحث ثلاث وأربع مطالب ففي المبحث الأول تقديم الدراسة الميدانية حيث سيتم دراسة المنهجية المتبعة في الدراسة التطبيقية من خلال دراسة عينة البحث وحدود الدراسة والصعوبات التي واجهتها الدراسة.

فيما يخص المبحث الثاني سيتم دراسة كيفية اعداد وتحضير الاستمارة حيث تضمنت المطالب كيفية اعداد استمارة والشكل والهيكل الأساسي للاستمارة وتفريغ الاستمارة في المطلب الأخير.

اما بالنسبة للمبحث الثالث سيتم تفريغ الاستمارات وتحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ومقاييسها، وفي الأخير أي المبحث الرابع سيتم تحليل مختلف النتائج لكل محاور الاستمارات المدروسة والتي تضمنت ثلاث محاور ومحاولة اسقاطها على الواقع الجزائري ودراسة مدى استجابتها.

المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية

المطلب الأول: أدوات الدراسة

حسب متطلبات طبيعة الموضوع الذي نحن في صدد دراسته والمتعلق بدور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي في ظل معايير المراجعة الجزائرية NAA والذي يتطلب اسقاط هذه الدراسة على بيئة مهنة المراجعة من أجل التطوير والارتقاء بهذه المهنة ما يواكب هذا التطور من معايير وقوانيين وتشريعات وتنظيمات مما أدى الى اتخاذ جملة من الأدوات التي تساعد في معالجة الدراسة للوصول الى النتائج المرجوة، ومن أهم هذه الأدوات هي:

- الوثائق والبيانات.
- المقابلات الشخصية.
- الاستبيان.

اعتمد الباحث على هذه الأدوات من أجل تعزيز الاستبيان الذي له أهمية كبيرة والذي بدوره يعطي نتائج دقيقة حول الدراسة المطروحة مما يمكن الاعتماد على الوثائق والبيانات والمقابلات الشخصية كأدوات مكملة ومساعدة في اعداد الاستبيان.

1- الوثائق والبيانات

تعتبر الوثائق والبيانات التي تهتم بمهنة المراجعة من أهم المصادر التي اعتمد عليها الباحث في جمع المعلومات والتي استعملت في اعداد هذا الاستبيان والتي تشمل ما يلي:

- القوانين والمراسيم والنصوص التشريعية الواردة في الجريدة الرسمية.
- الملتقيات والأبحاث العلمية من مقالات ورسالات الماجيستير واطروحات دكتوراه في نفس المجال.
- إصدارات معايير المراجعة الجزائرية الصادرة من مجلس المحاسبة.

2- المقابلات الشخصية

تعتبر المقابلات الشخصية أداة مهمة في جمع المعلومات بحيث قام الباحث بسلسلة من المقابلات لشخصية لبعض المهنين والأكاديميين في مجال المراجعة والمحاسبة حيث تمحور الحوار حول دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي في ظل معايير المراعة الجزائرية NAA وعن بيئة مهنة المراجعة الخارجية ومدى استجابتها لمعايير المراجعة الجزائرية، ومن بين المحاورين.

- الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات
- أساتذة جامعيين متخصصين في المراجعة والمحاسبة
- مراجعين داخليين وإطارات في المراجعة والمحاسبة
- متربصين في مكاتب المراجعة.

المطلب الثاني: الاستبيان

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة عمل في جمع البيانات وتحليل النتائج المتحصل عليها للفهم الصحيح الظاهرة المطروحة حول دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداءِ المالي في ظل معايير المراجعة الجزائرية.

1- تحضير الاستبيان

تعرض الباحث في هذا المطلب إلى تقديم الدراسة التطبيقية من خلال التطرق الى المنهجية المتبعة لإعداد هذه الاستمارة التي تتضمن مجتمع وعينة الدراسة أساليب جمع البيانات وأساليب التحليل الإحصائي، حدود الدراسة والصعوبات التي واجهتها الدراسة.

2- منهجية الدراسة

تقوم الدراسة التطبيقية أساسا على الدراسة والتحليل بإتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة التي تهدف إلى معرفة مدى تطابق الواقع النظري مع الجانب التطبيقي للدراسة.

3- جمع البيانات

اعتمد الباحث في إعداد الدراسة على جمع البيانات التي تعتبر نقطة هامة من خلال جمع البيانات الثانوية والتي تشمل بينات الجانب النظري اعتمادا على الكتب والمجلات والدراسات السابقة.

كما تعتمد أي دراسة على البيانات الأولية التي تهتم بالجانب الميداني من خلال توزيع استمارات الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة في شكل مجموعة من الأسئلة التي تم حصرها وتجميعها ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج التحليل الاحصائي Spss24 وبرنامج EXCEL.

المطلب الثالث: حدود الدراسة والصعوبات التي واجهتها

1- حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** الغرض من هذه الدراسة هو الوصول الى أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين مهنة المراجعة والى مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبة وطريقة عرض بيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية، فانحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية للجزائر العاصمة البليدة، بومرداس، البويرة، تيبازة بغرض الحصول على أكبر عينة ممكنة لتواجد كم هائل من مكاتب المراجعة والمؤسسات الاقتصادية والجامعات المتخصصة في مجال المراجعة والمحاسبة.
- **الحدود الزمنية:** امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين شهر جويلية 2023 الى غاية نهاية شهر أكتوبر من نفس السنة.
- **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة المهنيين الحائزين على شهادات علمية ومهنية في المراجعة والمحاسبة كمكاتب المراجعة وإطارات المؤسسات الاقتصادية وكذا الأكاديميين من الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المراجعة والمحاسبة المالية.

- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بأهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين مهنة المراجعة ومدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة والى الوسائل التي يمكن اقتراحها في تحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية.

2- صعوبات الدراسة

بالرغم من أهمية الموضوع ودراسة مدى استجابة إصدارات معايير المراجعة الجزائريةNAA لمهنة المراجعة الخارجية وسعى الباحث الى تحصيل نتائج موضوعية، لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات التي يمكن توضيحها فيما يلي:

- عدم تجاوب أغلب افراد العينة مع الدراسة، هذا ما نلاحظه من خلال الجدول رقم (18) الذي يعرض الاستمارات المسترجعة التي بلغت 130 استمارة من أصل 250 استمارة موزعة مع صعوبة التواصل مع المهنيين واجراء مقابلات مباشرة معهم لسبب انشغالاتهم المتكررة.
- صعوبة التواصل مع الأساتذة والجامعيين والتنقل إليهم حيث انحصرت الدراسة على جامعات ولايات الوسط الجزائر، البليدة، بومرداس، البويرة، تيبازة.
- قلة استرجاع الاستمارات المبعوثة عن طريق البريد الالكتروني لأسباب نجهلها.

المطلب الرابع: مجتمع وعينة الدراسة

يبين هذا المطلب مجتمع الدراسة وعينتها وأسلوب اختيار وجمع بيانات العينة كما يلي:

1- مجتمع الدراسة

عند اختيار الباحث للفئة المدروسة، وضع شرط أساسي المؤهل العلمي والمهني، فمن الضروري حيازة المستجوب على شهادة علمية في المراجعة والمحاسبة والمالية سواء ليسانس، ماستر، ماجستير أو دكتوراه، أو شهادة مهنية. كما تم اشتراط على المهنيين المستوى الوظيفي الذي حدد بمراجع داخلي، محافظ حسابات، خبير محاسبي أو أستاذ جامعي. كما حددت الخبرة المهنية بسنوات العمل التي تتمثل في أقل من 5 سنوات، من 5 إلى 10 سنوات، من 11 إلى 15 سنة، ثم أكثر من 15 سنة.

أما بالنسبة لمجتمع الدراسة تمثلت في أربع فئات:

- **الفئة الأولى:** مراجع داخلي.
- **الفئة الثانية:** محافظ حسابات (مراجع خارجي).
- **الفئة الثالثة:** خبير محاسبي.
- **الفئة الرابعة:** أستاذ جامعي.

الغرض من إعداد أربع فئات تجمع بين أراء المهنيين والأكاديميين كون أن أراء الأكاديميين نظرية حيث تثبت وتؤكد ما جاء في الشق النظري للدراسة، كما اعتمد الباحث على أراء المهنيين الذي يبين التطبيق الميداني لمعايير المراجعة الجزائرية وأساليب الأداء المالي.

2- عينة الدراسة

نظرا لكبر عينة الدراسة وصعوبة حصرها، تم الاعتماد على أسلوب المعاينة، حيث لم يتم تحديد حجم العينة بشكل أولي وذلك لصعوبة تجاوب المستجوبين لهذه لدراسة، لجهل أسبابها إما تجاهلا او تماطلا رغم ذلك حاولنا التوفيق في جمع استمارات الاستبيان من المهنيين والأكاديميين بتوزيع الاستمارات بشكل مباشر عن طريق إجراء مقابلات شفهية مباشرة، وارسال استمارات عبر البريد الإلكتروني أو عبر وسائل التواصل الاجتماعي Facebook Messenger وبمساعدة بعض الزملاء والمهنيين في توزيع بعض الاستمارات.

فقد تم توزيع 250 استمارة استبيان على أفراد العينة وفي المقابل فقد تم استرجاع 130عينة استبيان كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (18): الاستمارات الموزعة والمسترجعة ونسبة الاسترجاع

فئة المهنيين	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات غير المسترجعة	الاستمارات الملغاة	الاستمارات المعتمدة
مراجع داخلي	60	25	35	00	25
محافظ حسابات	83	57	26	00	57
خبير محاسبي	17	02	15	00	02
فئة الأكاديميين	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات غير المسترجعة	الاستمارات الملغاة	الاستمارات المعتمدة
أساتذة جامعيين	90	46	44	00	46
المجموع	250	130	120	00	130
النسبة	%100	%52	%48	%0	%52

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على فرز البيانات

من خلال الجدول رقم (18) قدرت عدد الاستمارات الموزعة والمقدرة ب 250 استمارة والتي نتج عنها استرجاع 130 استمارة صالحة للدراسة التي بلغت بنسبة 52%من المجموع الأصلي للاستمارات الموزعة، والتي تم ادخال بياناتها الى البرنامج الاحصائيSpss24 بهدف معالجتها وتحليل ومناقشة نتائجها.

اما بالنسبة للاستمارات الباقية التي لم يمكن استرجاعها والتي قدرت ب 120 استمارة بنسبة 48% من العدد الكلي للاستمارات، فقد تم التخلي عنها لمرور أربعة أشهر من توزيع الاستمارات والتي تعتبر مدة زمنية كافية لاستقبال واسترجاع الاستمارات الا انه استحال استرجاع استمارات أخرى لأسباب نجهلها.

الجدول رقم (19): النسبة المئوية للاستمارات المعتمدة.

الفئة المستجوبة	الاستمارات المعتمدة	النسبة المئوية
مراجع داخلي	25	%19.24
محافظ حسابات	57	%43.84
خبير محاسبي	02	%01.53
أستاذ جامعي	46	%35.39
المجموع	130	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على فرز البيانات

نلاحظ من خلال الجدول رقم (19) ان عدد استمارات المسترجعة والمعتمدة لفئة مراجع داخلي بلغت 25 استمارة من مجموع 130 استمارة والتي بلغت نسبة 19.24%، اما فئة محافظ حسابات بلغت57 استجابة بنسبة 43.84%. أما فئة خبير محاسبي بلغت استمارتين بنسبة ضئيلة بلغت 1.53% في الأخير بلغت استجابة فئة أساتذة الجامعيين 46 استمارة بنسبة 35.39%.

المبحث الثاني: دراسة كيفية واعداد تحضير الاستمارة.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى عرض مختلف العناصر التي تم إنتاجها لإعداد استمارة الاستبيان والظروف التي تمت صياغتها بالإضافة إلى أهم مكونات هذه الاستمارة، بدءا من مرحلة بناء الاستمارات، طريقة تبويب الأسئلة، طرق التفريغ والمعالجة المتبعة والطريقة التي تم بها النشر الأولي للاستمارة فضلا عن الوسائل للتحليل لدى تحصيل استرجاع الاستمارات من افراد العينة.

المطلب الأول: إعداد استمارة الاستبيان

تمت الاستعانة بعدة نقاط من أجل مراعاة إعداد استمارة الاستبيان من بينها:

- إعداد أسئلة استبيان بسيطة قابلة للفهم من قبل فئات المستجوبين.
- تمحورت أسئلة الاستمارة حول الموضوع المدروس وهو دور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء المالي في ظل معايير المراجعة الجزائرية.
- توافق الترتيب والتسلسل والتدرج في الاستبيان مع الإطار النظري للفصول الثلاثة الأولى.
- إحداث بعض التعديلات (إضافة، حذف، تغيير)، على الاستبيان قبل الوصول إلى استمارات المعتمدة وطرح استمارات أولية على المختصين لمعرفة سهولة التعامل معها.
- مراعاة أراء وتوجيهات المحكمين في اعداد الاستمارة، حيث تم استشارة الأستاذ المؤطر وأخذ رأيه وراي الأستاذ المؤطر المساعد وكذا أستاذ متخصص في مجال المالية واستاذ آخر متخصص في مجال المحاسبة والمراجعة(التدقيق)، وأيضا اخذ راي المهنيين من حيث مدى أهمية وفعالية أسئلة استبيان والاهداف الذي وضعت من أجلها.

كما يتميز الاستبيان بصدق المحتوى، فقد قام الباحث بتحليل بنوده وحذف الفقرات المختلف عليها بهدف الوصول الى قدرة المستجوب للتمييز والاجابة بشكل واضح وسليم.

المطلب الثاني: ديباجة وتصميم الاستمارة

1- ديباجة الاستمارة

تحمل الورقة الأولى من ديباجة الاستمارة عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم الشهادة المراد الحصول عليها والجهة الاكاديمية المنتمي اليها وكذلك تقديم الغاية من القيام بهذه الاستبانة، حيث التمس الباحث من الإجابات المسترجعة بكل صدق وموضوعية وتعهد بأن تحاط مساهماتهم بالسرية التامة، وأنها لا تستخدم الا لأغراض البحث العلمي، كما تمت الإشارة إلى اسم الباحث في الاستمارة والبريد الالكتروني الخاص به، وذلك لزيادة قبول الاستمارة والثقة فيها من قبل افراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تفاهمهم.

2- تصميم الاستمارة

تم تصميم الاستمارة عن طريق اعداد جزئين، حيث الجزء الأول تضمن المعلومات الشخصية للعينة محل الدراسة والتي تمثلت في فئة الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة وسنوات الخبرة.

أما بالنسبة للجزء الثاني فقد تم إعداد استمارة تتكون من ثلاث محاور، لكل محور يتضمن عددا من الفقرات تكون الإجابة عليها من موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق الى غاية غير موافق بشدة مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل راي من الإجابة وقد تم تحديد المحاور والفقرات التي تحتوي عليها استمارة الدراسة والتي بلغت 40 سؤالا معرف كما يلي:

المحور الأول: يهدف الى قياس مدى أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائريةNAA ومدى استجابتها في تحسين مهنة المراجعة الخارجية، حيث يضم هذا المحور الفقرات من 1الى 20.

المحور الثاني: ضم 10 أسئلة المرقمة من 21الى 30 والتي تمحورت حول مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

المحور الثالث: اشتمل على العشر الأسئلة الباقية من 31الى 40 والتي تضمنت الوسائل التي يمكن اقتراحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية.

للتأكد من صدق الاستبيان والدراسة التي قام بها الباحث وقدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة، استخدم معامل الثبات ألفا كرونباخ (ALPHA CRONBACH) فكان معامل الدراسة هو 0.857 ما يدل على مستوى عال لثبات معامل عينة الدراسة حيث فاق المعدل70% وهذا يدل على وجود ثبات الاستبيان وعدد الاستمارات قابلة للدراسة حيث تعدت وفاقت 30 استمارة.

الجدول رقم (20): معامل الفا كرو نباخ للدراسة

عدد الفقرات	معامل الفا كرو نباخ
40	0.857

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss.

المطلب الثالث: تفريغ الاستبيان والأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ومقاييسها.

1- الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات لأفراد العينة المدروسة وتحليلها.

1-1- توزيع أفراد العينة حسب الجنس

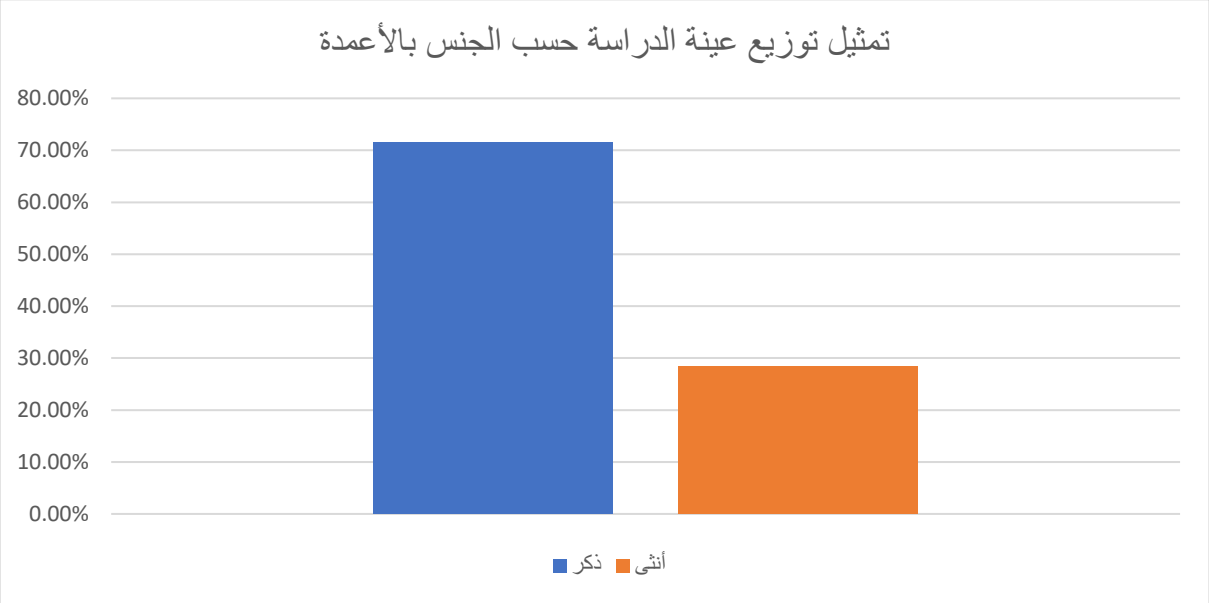
تكرارات ونسب جداول الخصائص الديموغرافية للعينة موجودة في الملحق رقم (2)

الجدول رقم (21): توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسب المئوية
ذكر	93	% 71.5
أنثى	37	%28.5
المجموع	130	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (03): تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الجنس بالأعمدة.



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

يوضح لنا الجدول رقم (21) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة الذكور لعينة الدراسة بلغت 71.5% المتمثلة في 93 إجابة من أصل 130 إجابة التي تفوق نسبة إجابات الاناث التي تمثلت في 28.5 %أي 37 اجابة.

1-2- توزيع أفراد العينة حسب العمر

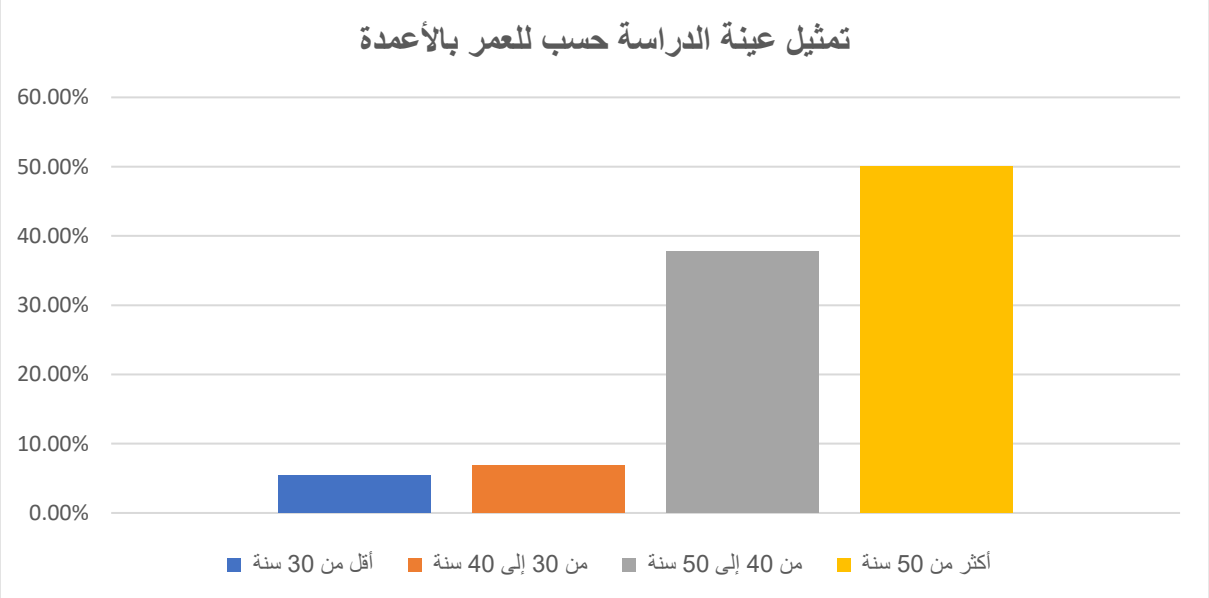
الجدول رقم (22): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	07	%05.4
من 30 الى اقل من40 سنة	09	% 06.9
من 40 الى اقل من50 سنة	49	%37.7
أكثر من 50 سنة	65	% 50
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

كما يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): تمثيل عينة الدراسة حسب للعمر بالأعمدة.



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

اختلفت أعمار أفراد العينة المستجوبة وتراوحت عموما بين 40 سنة وأكثر من 50 سنة وقد قام الباحث بتشكيل أربع فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لأقل من 30 سنة حيث بلغت نسبتها 5.4 %والمتمثلة في 7 إجابات من أصل 130 إجابة، تليها الفئة العمرية من 30 الى 40 سنة بنسبة 6.9 %التي تضمنت 9 إجابات ثم تلتها أيضا الفئة العمرية من 40 الى 50 سنة بنسبة 37.7 % بعدد إجابات 49 إجابة، أما الفئة العمرية الأكثر من 50 سنة فبلغت نسبتها 50 % اي نصف الإجابات الكلية المتمثلة في 130 إجابة.

وهذه النسب تفسر مدى تركيز إجابات الافراد ذوي الاعمار المتقدمة لكونها تجمع بين المستوى التعليمي والخبرة الميدانية الكبيرة وهو ما يؤهلها ويساعدها على التعامل مع استمارة الاستبيان بشكل موضوعي وإيجابي.

1-3- المؤهل العلمي

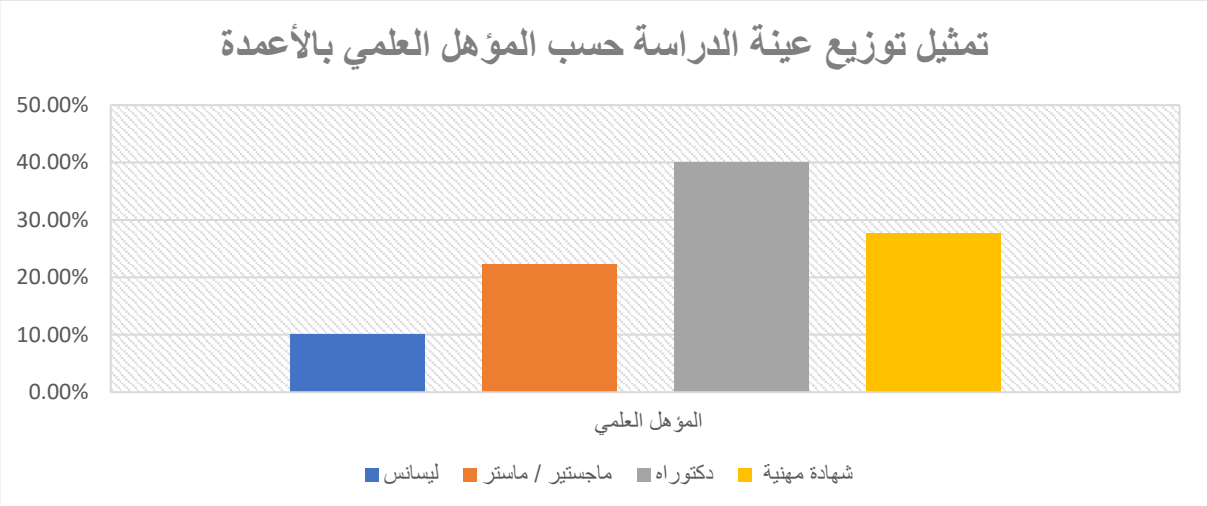
الجدول رقم (23): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرارات	النسب
ليسانس	13	%10
ماجيستر / ماستر	29	%22.3
دكتوراه	52	%40
شهادة مهنية	36	%27.7
المجموع	130	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

كما يمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي

الشكل رقم (05): تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي بالأعمدة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تم تقسيم فئات المؤهل العلمي الى أربع فئات حيث تضم الفئة الأولى فئة ليسانس 13 إجابة من أصل 130 إجابة بنسبة تقدر ب 10 % ثم تليها فئة الماجيستر والماستر 29 إجابة 22.3 % ثم تليها فئة الشهادة المهنية ب 36 إجابة بنسبة 27.7 % ثم تأتي في المرتبة الأولى فئة الدكتوراه ب 52 إجابة كأقصى حد والمتمثلة بنسبة 40 %، وهذا التوزيع يفسر مدى رغبة الطالب في حصر عينة الدراسة على المؤهل العلمي والاعتماد عليه في هذا النوع من البحوث والدراسات.

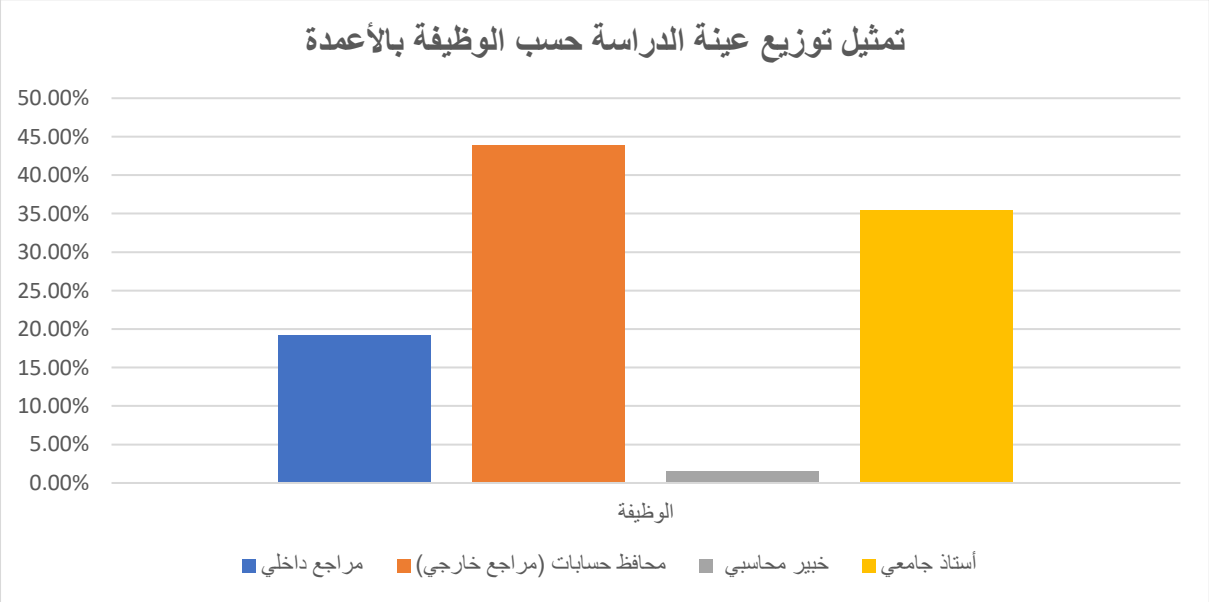
1-4- الوظيفة

الجدول رقم (24): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
مراجع داخلي	25	%19.2
محافظ حسابات (مراجع خارجي)	57	%43.8
خبير محاسبي	02	% 01.5
أستاذ جامعي	46	% 35.4
المجموع	130	% 100

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (06): تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة بالأعمدة



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

يوضح لنا الجدول رقم (24) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة فكانت أضعف نسبة مشاركة في الاستبيان فئة الخبير المحاسبي قدرت ب 1.5% بعدد مشاركات 2 مشاركة، وهذا راجع إما للانشغالات

الدائمة والمتواصلة أو بسبب أخر لا نعلمه، ثم جاءت في المرتبة الثانية فئة مراجع الداخلي التي بلغت نسبتها 19.2% بتكرارات قدرت 25 إجابة، من أصل 130 إجابة، ثم تحصلنا على 46 إجابة أستاذ جامعي والتي قدرت النسبة ب 35.4% وفي المرتبة الأولى تحصلنا على 57 إجابة محافظ حسابات والتي قدرت نسبتها ب 43.8%.

1-5- سنوات الخبرة

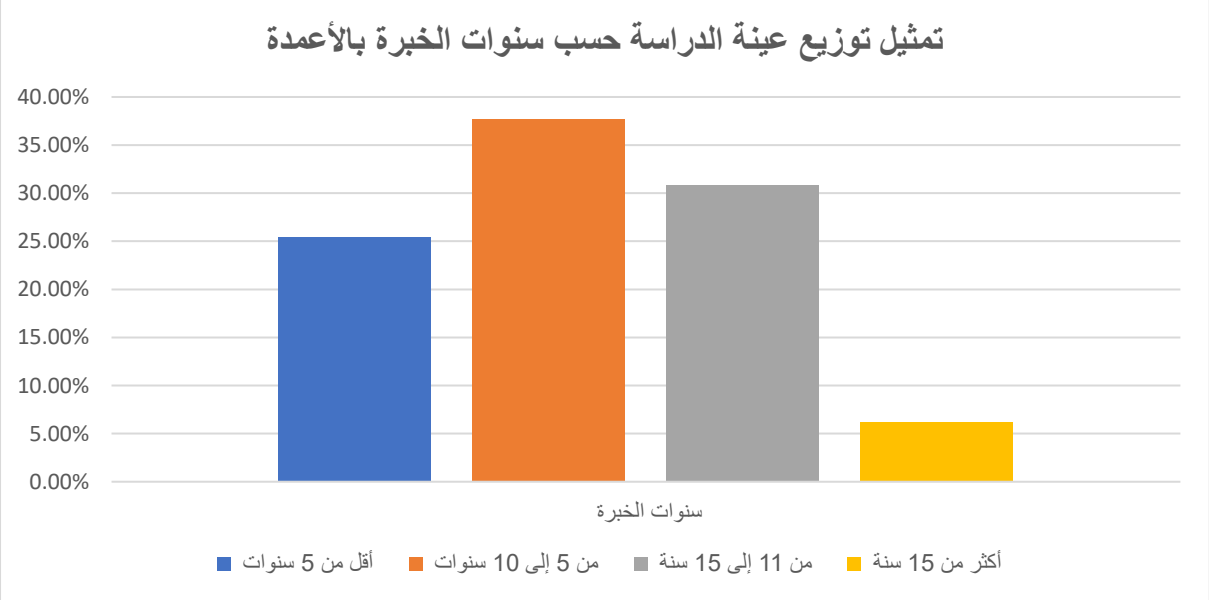
الجدول رقم (25): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة أو الخبرة المهنية.

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	33	%25.4
من 5 الى 10 سنوات	49	%37.7
من 11 الى 15 سنة	40	%30.8
أكثر من 15 سنة	08	%06.2
المجموع	133	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على مخرجات برنامج SPSS

كما يمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي:

الشكل رقم (07): تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة بالأعمدة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على مخرجات برنامج SPSS

قام الباحث بتوزيع سنوات الخبرة على أربعة فئات عمرية، حيث حدد الفئة العمرية الأولى ب أقل من 5 سنوات حيث بلغت عدد الإجابات المتحصل عليها 33 إجابة من أصل 130 إجابة بنسبة قدرت 25.4%، وحددت الفئة العمرية الثانية من 5 سنوات الى غاية 10 سنوات والتي بلغت عدد اجاباتها 49 إجابة وبنسبة قدرت ب 37.7%، وبلغت نسبة الفئة العمرية الثالثة الممتدة من 11 الى غاية 15 سنة بنسبة 30.8% عدد التكرارات قدر ب 40 إجابة من أصل 130 إجابة، أما بالنسبة للفئة العمرية الأخيرة والتي تعبر على فئة أكثر من 15 سنة فقد بلغت عدد المشاركات ب 08 مشاركات أو إجابات وبنسبة 06.2% وهذا راجع اما للانشغالات ام لأسباب أخرى نجهلها.

2- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلي البيانات ومقاييسها

تطرق الباحث في هذا الجزء من المطلب الثالث الى مختلف الأساليب الإحصائية التي تستعمل في تحليل البيانات، وأيضا في المقاييس المستخدمة، حيث تم الاعتماد على الإحصاء الوصفي الذي هو علم استنباط الحقائق من الأرقام بطريقة علمية، ومن هنا يتم تنظيم وتلخيص المعلومات لتسهيل فهمها ودراستها. ومن خلال تطبيق الإحصاء الوصفي ثم الاعتماد على اهم المقاييس الإحصائية مثل مقاييس النزعة المركزية أهمها المتوسط الحسابي والمنوال.

المتوسط الحسابي: يعرف بأنه القيمة التي تساوي مجموع الإجابات مقسوما على عددها وهو أكثر مقاييس النزعة المركزية استعمالا وشيوعا.

المنوال: هو القيمة الأكثر تكرار أو شيوعا بين قيم المشاهدات والإجابات.

كما اعتمد الباحث على مقاييس التشتت أهمها.

الانحراف المعياري: هو الجذر التربيعي لمتوسط مجموع مربعات انحرافات القيم عن وسطها الحسابي ويحسب بعدة طرق وفقا لطبيعة البيانات الإحسائية.

اعتمد الباحث في إعداد أسئلة الاستبيان على مقياس ليكارت سكيل LIKERT SCALE من خمس درجات لمعرفة درجة الاتجاه العام لآراء أفراد عينة الدراسة.

تعد طريقة ليكارت سكيل من أكثر الطرق شائعة واستخداما في قياس الاتجاهات العلمية والبحوث الإحصائية، لاختصارها للوقت والجهد وسهولة تصميمها وارتفاع درجة ثياتها وصدقها.

تستعمل طريقة ليكارت سكيل لهدف دراسة وتحديد الاتجاه العام لآراء العينة الإحصائية باستخدام المتوسط المرجح وقد تم حساب المتوسط المرجح في هذا المقياس الخماسي كما يلي:

حساب المدى والذي يمثل أعلى درجة في المقياس "5" تطرح منه أدنى درجة "1" وتحصل على المدى الذي يساوي (1-5) = 4.

أما فيما يخص حساب طول المدى أو الفئة فيتم حسابه بالمدى / عدد درجات المقياس أي 5/4 = 0.8 ومنه يمكننا الحصول على المقياس الخماسي ليكارت سكيل كما يلي:

الجدول رقم (26): مقياس ليكارت سكيل الخماسي:

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح (طول الفئة)	[1-1.80]	[1.81 -2.60]	[2.61-3.40]	[3.41-4.20]	[4.21-5]

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على مخرجات برنامج SPSS

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول

أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين مهنة المراجعة الخارجية.

الجدول رقم (27): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين مهنة المراجعة الخارجية

الفقرات	التكرارات النسبة	الإجابات					لمؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
	ت %								
تعد معايير المراجعة الجزائرية امر ضروري والزامي لمواكبة متطلبات مهنة المراجعة الخارجية.	ت %	21 16.2	70 53.8	16 12.3	14 .810	90 9.60	3.62	1.095	موافق
التزام المراجع الخارجي بتطبيق إجراءات معايير المراجعة الجزائرية لتحسين كفاءة ونوعية أداء المراجعة الخارجية.	ت %	23 7.17	69 13.5	16 3.12	12 2.09	10 7.70	3.64	1.114	موافق
تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يوفر معلومة محاسبية صادقة وموثوقة.	ت %	36 5.27	50 5.38	22 9.61	13 0.10	90 9.60	3.70	1.179	موافق
وجود علاقة تكامل بين معايير المراجعة الجزائرية وقانون 10-01 المحدد لمهنة المراجع الخارجي.	ت %	33 4.25	57 83.4	71 1.31	10 7.70	13 10.0	3.67	1.222	موافق
تعتبر معايير المراجعة الجزائرية مرجع يعتمد عليه المراجع الخارجي اثناء أداء مهمة المراجعة الخارجية.	ت %	39 0.03	67 5.15	31 0.10	50 803.	60 6.40	3.98	0.988	موافق
تقرير المراجع الخارجي المعد وفق معايير المراجعة الجزائرية يحظى بثقة مستعملي القوائم المالية.	ت %	15 2.39	35 8.04	16 12.3	60 6.40	40 3.10	4.08	0.989	موافق
تطبيق شروط اتفاق حول احكام مهمة المراجعة ضروري من اجل تفادي العراقيل الممكن مواجهتها مستقبلا.	ت %	29 3.22	59 4.45	25 2.91	90 9.60	80 6.20	3.71	1.082	موافق
تطبيق معيار المراجعة الجزائرية الخاص بإجراءات التأكيدات الخارجية يزيد من مصداقية أدلة الاثبات وصحة وموثوقية القوائم المالية.	ت %	66 1.34	15 2.39	09 06.9	70 4.50	70 4.50	4.09	1.096	موافق
تطبيق إجراءات معيار المراجعة الجزائرية الحصول على التصريحات الكتابية يؤكد على مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية ومدى صدقها.	ت % ت%	38 9.22	55 3.42	15 5.11	11 5.80	11 8.50	3.75	1.208	موافق
تطبيق إجراءات جمع العناصر المقنعة من الوثائق الثبوتية والتأكيدات الخارجية والتصريحات الكتابية يرتكز على كفاية وملائمة وصدق المعلومة المحاسبية في اعداد القوائم المالية.	ت %	39 0.30	57 8.43	17 1.13	10 7.70	70 5.40	3.85	1.100	موافق
تطبيق معيار المراجعة الجزائري في وضع خطة مراجعة القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية والإجراءات التشغيلية والتنبؤ للمشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.	ت %	62 0.02	79 .806	10 7.70	60 6.40	90 9.60	3.82	1.030	موافق
تطبيق إجراءات معيار مهام المراجعة الأولية يلزم المراجع الخارجي بفحص الأرصدة الافتتاحية	ت %	33 4.52	74 9.56	10 7.07	70 4.50	60 6.40	3.92	0.982	موافق

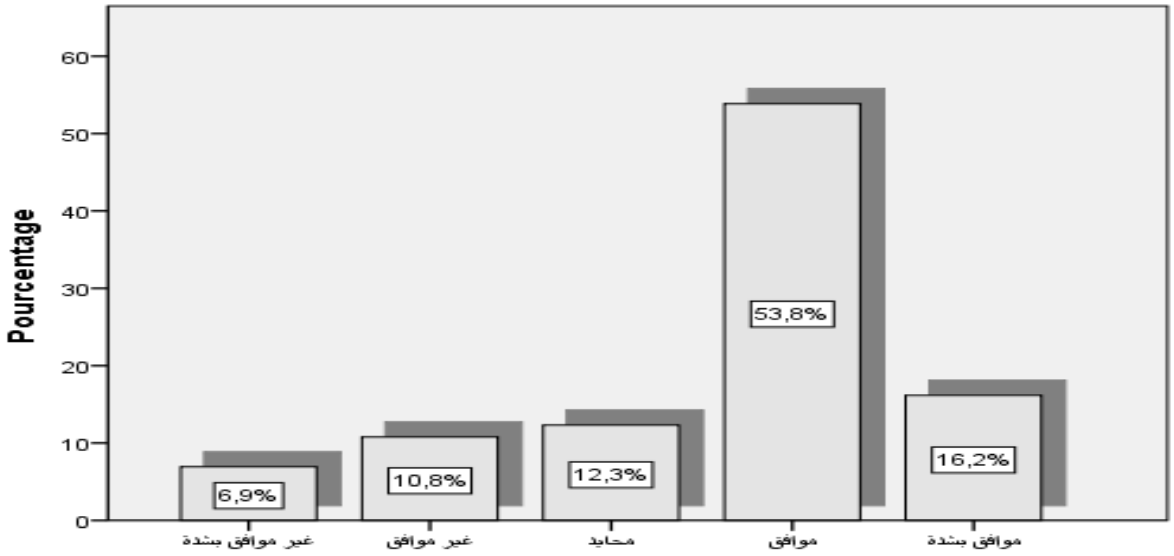
والتأكد من ثبات الطرق المحاسبية ومقارنتها بمضمون تقرير المراجع الخارجي السابق.								
التزام المراجع الخارجي بإجراءات اعداد تقرير المراجعة واحترام النموذج الموضح حسب معيار المراجعة الجزائري تأسيس الراي.	ت %	74 2.63	45 5.14	17 13.1	70 4.50	50 .830	4.01	1.031	موافق
تطبيق الإجراءات التحليلية هي وسيلة مراقبة مادية لتقييم المخاطر الجوهرية وتحليل التغيرات الهامة والاتجاهات غير المتوقعة.	ت %	38 2.29	50 5.38	25 2.91	10 7.70	70 5.40	3.78	1.114	موافق
التأكد من استمرارية نشاط المؤسسة يكون بجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة ذات دلالة المسجلة في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية.	ت %	34 1.33	66 .805	10 07.7	80 2.60	30 3.20	4.06	0.930	موافق
يعتمد المراجع الخارجي في أداء مهامه على عمل المراجع الداخلي وكذا توثيق الاعمال المنجزة من طرفه.	ت %	46 .435	44 8.33	24 5.81	10 7.70	60 4.60	3.88	1.121	موافق
يعتمد المراجع الخارجي اثناء مهامه على خبير خارج المحاسبة والمالية لتحديد وتقييم المخاطر ووضع منهج للرد عليها.	ت %	35 9.26	59 45.4	22 9.61	80 2.60	60 04.6	3.84	1.040	موافق
تطبيق معايير المراجعة الجزائرية والحصول على وثائق المراجعة يكون عن طريق تشكيل ملف دائم كافي وملائم للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم التقرير والحفاظ على النقاط المهمة في حالة المراجعات المستقبلية.	ت %	49 7.37	47 2.36	17 1.13	12 2.90	50 .830	3.95	1.109	موافق
التزام المراجع الخارجي بتطبيق عملية السبر في مهمة المراجعة الخارجية حسب ما نص عليه المعيار الجزائري يضمن له توفر نتائج تساعده في أداء مهامه.	ت %	40 8.03	58 6.44	19 6.14	80 2.60	50 3.80	3.92	1.024	موافق
يسمح معيار المراجعة الجزائري المتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية من ضمان سلامة ومصداقية القوائم المالية.	ت %	31 8.23	59 4.45	12 2.90	14 10.8	14 10.8	3.61	1.261	موافق
المتوسط العام لأسئلة المحور الأول							3.85	0.425	موافق

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه ان المتوسط الحسابي العام لعينة الإجابات كان 3.85% الذي ينتمي الى فئة المجال [3.41–4.20] والانحراف المعياري الذي قدر ب 0.425 مما يعني ان الاتجاه العام لأفراد العينة يعبر على الموافقة على الأسئلة المطروحة حول المحور الأول المتعلق بأهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية وبمدى استجابتها في تحسين مهنة المراجعة الخارجية، ويمكن توضيح ذلك من خلال عرض وتحليل نتائج إجابات العينة كما يلي:

تشير أعلى نسبة 53.8% على إجابات الموافقة التي تقدر ب 70 إجابة من أصل 130 إجابة وتليها نسبة 16.2 % الإجابات الموافقة بشدة والتي تحصلت على 21 إجابة من اصل 130 إجابة أما فيما يخص إجابات المحايدة فقدرت ب 16 إجابة بنسبة 12.3%, فيما كانت عدد إجابات غير الموافقة ب 14 إجابة بنسبة 10.8%، وفي الأخير قدرت إجابات غير الموافقة بشدة على 09 إجابات وبنسبة 6.90%، هذا يشير الى أن أغلب الإجابات كان متوسطها الحسابي 3.62 الذي ينتمي الى المجال [3.21–4.20]، هذا يعني ان معظم الإجابات تشير الى الاتجاه العام بالموافقة, كما يوضح الشكل التالي نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الأولى.

الشكل رقم (08): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الأولى

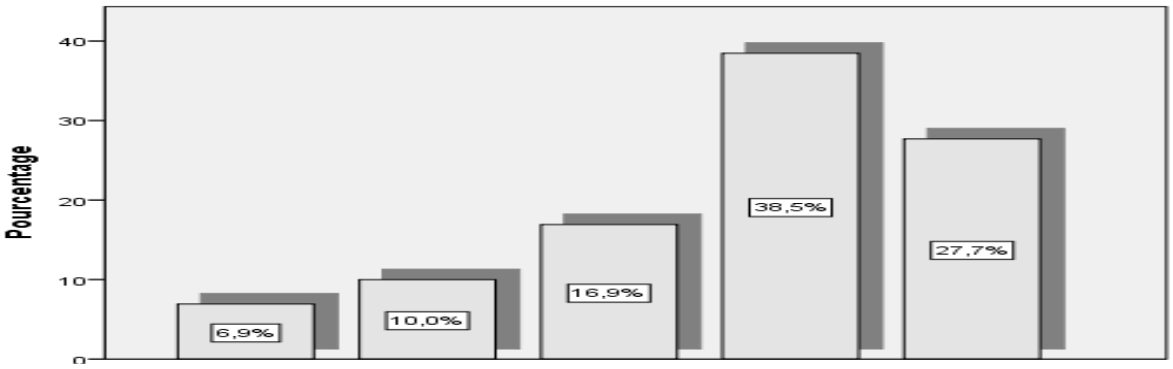


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تؤكد نسبة 53.1% البالغة عدد اجاباتها ب 69 إجابة من أصل 130 بالموافقة على ان التزام المراجع الخارجي بتطبيق إجراءات معايير المراجعة الجزائرية يحسن من كفاءة ونوعية أداء المراجعة الخارجية، كما تشير نسبة 17.7% المقدرة بعدد إجابات 23 إجابة بالموافقة بشدة وقدرت النسب المحايدة وغير موافقة وغير موافقة بشدة على التوالي بنسبة12.3 % و9.2 % و7.7 % وقدر الانحراف المعياري ب 1.114 واتفقت معظم الإجابات على الاتجاه العام الموافق بمتوسط حسابي 3.64.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية.

الشكل رقم (09): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية



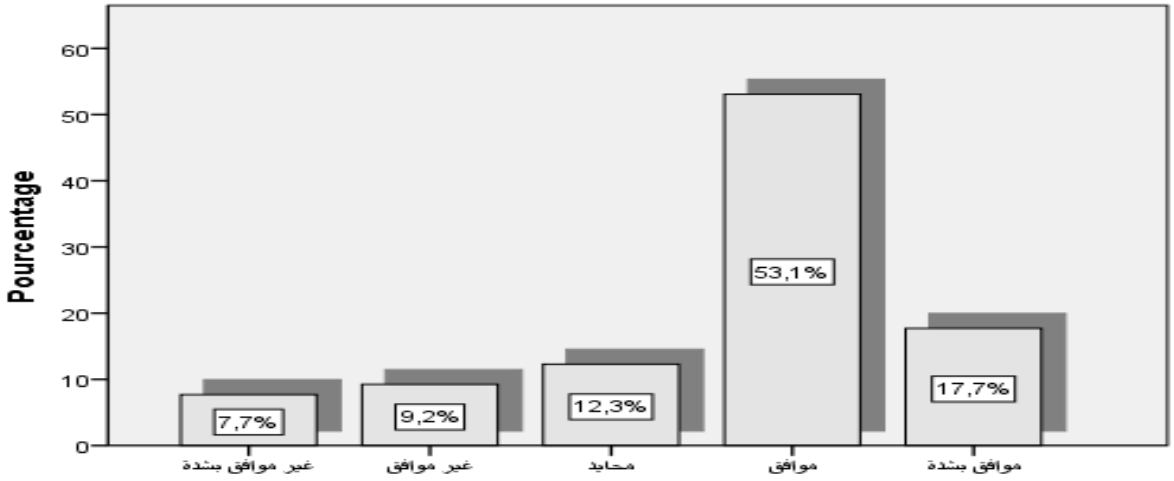
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

يعبر العدد 36 إجابات الموافقة بشدة الذي قدرت نسبتها ب 27.7% والعدد 50 إجابة بنسبة 38.5% على الإجابات الموافقة على تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يوفر معلومة محاسبة هادفة وموثوقة اما العدد 22 الذي قدرت نسبته ب 16.9 % كانت من الإجابات المحايدة ونسبة الإجابات

غير الموافقة ب 10%، ونسبة الإجابات غير الموافقة بشدة ب 6.9 %، كما عرفت هذه الإجابات انحراف المعياري قدر ب 1.179، يمكن القول أن معظم الإجابات عبرت على اتجاه عام موافق بمتوسط حسابي عام 3.70%.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثالثة.

الشكل رقم (10): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثالثة

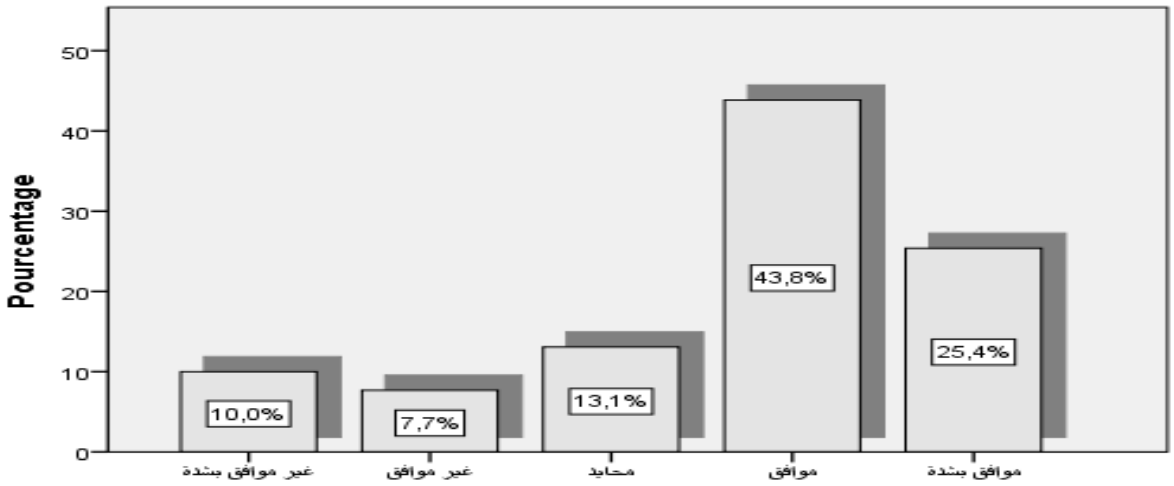


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

أما بخصوص إجابات سؤال وجود علاقة تكامل بين معايير المراجعة الجزائرية وقانون 10-01 المحدد لمهنة المراجع الخارجي فقد كانت معظم الإجابات موافقة حيث قدرت ب 57 إجابة من أصل 130 بنسبة 43.8 % و33 إجابة بشدة بنسبة 25.4%، والإجابات المحايدة ب 17 إجابة بنسبة 13.1%، اما بالنسبة للإجابات غير الموافقة بشدة كانت 13 إجابة بنسبة 10.0 % وعدد الإجابات غير الموافقة ب 10 إجابات بنسبة7.7 % بينما قدر الانحراف المعياري ب 1.222 ومتوسط حسابي ب 3.67 الذي ينتمي الى مجال [3.41-4.20] الذي يعبر على اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الرابعة.

الشكل رقم (11): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الرابعة

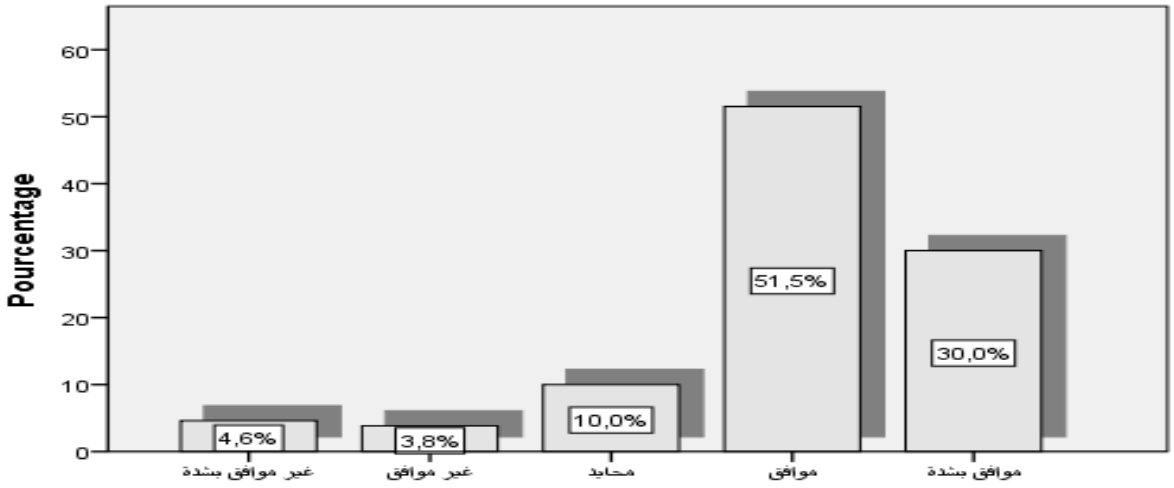


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تعبر سنة51.5% التي تبلغ عدد اجاباتها 67 إجابة بالموافقة على ان معايير المراجعة الجزائرية تعتبر مرجع يعتمد عليه المراجع الخارجي أثناء أداء مهامه أو مهمة المراجعة الخارجية كما تعبر أيضا بنسبة 30% والبالغ عدد اجاباتها 39 إجابة من أصل 130 إجابة على الموافقة بشدة، أما عدد الإجابات المحايدة، غير الموافقة بشدة، غير الموافقة كانت على التوالي 13، 05،06 إجابة، وبلغ الانحراف المعياري 0.988 وهذا كله يعبر على متوسط حسابي 3.98 الذي يكون اتجاهه لعام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة.

الشكل رقم (12): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة

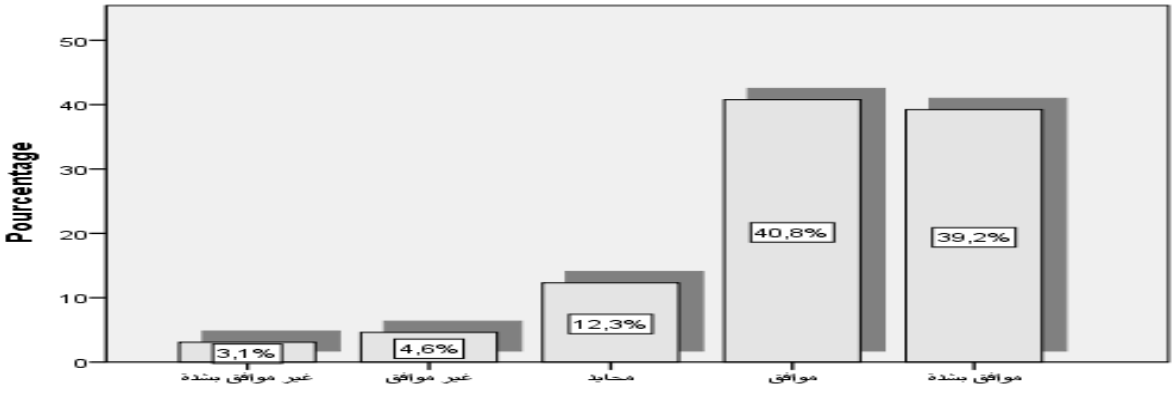


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تؤكد نسبة 40.8 % البالغ عدد اجاباتها 53 الموافقة على أن تقرير المراجع الخارجي المعد وفق معايير المراجعة الجزائرية يحظى بثقة مستعملي القوائم المالية وتؤكد أيضا نسبة 39.2% المتكونة من 51 إجابة على الموافقة بشدة، أما 16 إجابة كانت محايدة و6 إجابات غير موافقة و4 إجابات غير موافقة بشدة، بلغ انحرافها المعياري 0.989 ومتوسط حسابي 4.08 الذي ينتمي الى مجال[3.41–4.20] والذي يعبر على مجال العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة.

الشكل رقم (13): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة



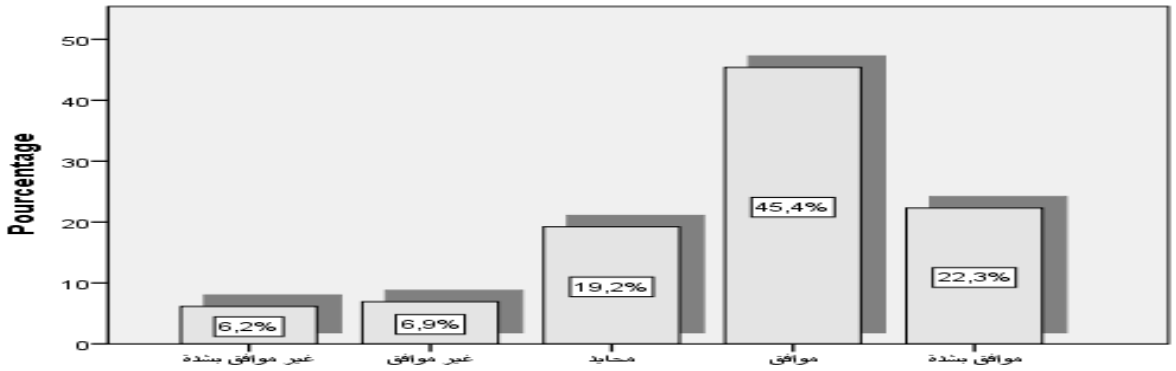
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

اتفق 59 فرد ما يعادل 45.4 % بالموافقة على تطبيق شروط اتفاق حول احكام مهمة المراجعة ضروري من أجل تفادي العراقيل الممكن مواجهتها مستقبلا واتفق أيضا 29 فردا بنسبة 22.3 % بالموافقة بشدة على هذا الاتفاق، أما بالنسبة للإجابات المحايدة كانت 25 إجابة بنسبة 19.2% وعدد الإجابات غير

الموافقة 9 إجابات بنسبة 6.9% وبلغت عدد الإجابات غير الموافقة بشدة 8 إجابات بنسبة 6.2% انحراف معياري 1.082 ومتوسط حسابي 3.71 الذي يعبر على اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة.

الشكل رقم (14): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة

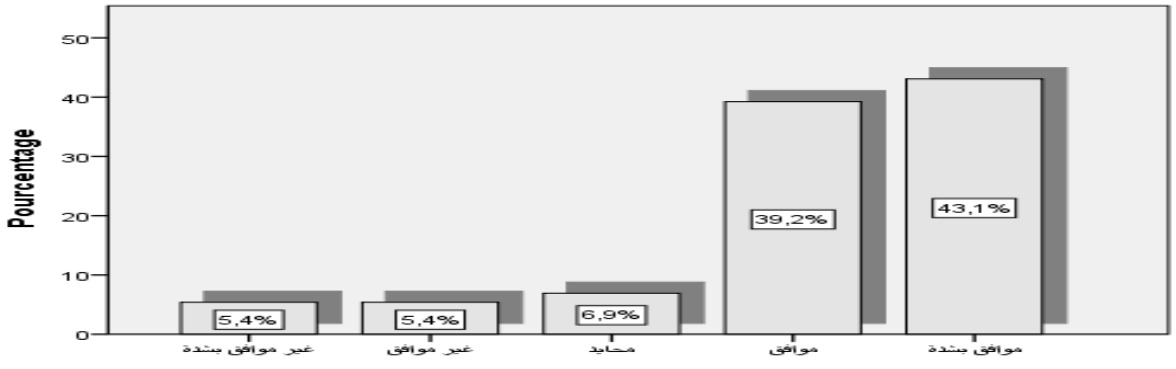


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ أن معظم الإجابات التي تمحورت حول تطبيق معيار المراجعة الجزائري الخاص بإجراءات التأكيدات الخارجية الذي يزيد من مصداقية أدلة الاثبات وصحة وموثوقية القوائم المالية كانت موافقة بشدة حيث بلغت النسبة 431% ب 56 إجابة من أصل 130 إجابة، وموافقة بنسبة 392% التي تمثلت عدد اجاباتها 51 إجابة، وقدرت نسبة الإجابات المحايدة 06.9 % بينما بلغت نسبة الإجابات غير الموافقة والإجابات غير الموافقة بشدة 5.4 % بالتساوي وانحراف معياري 1.096 ومتوسط حسابي 4.09 الذي يعبر على اتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة.

الشكل رقم (15): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة



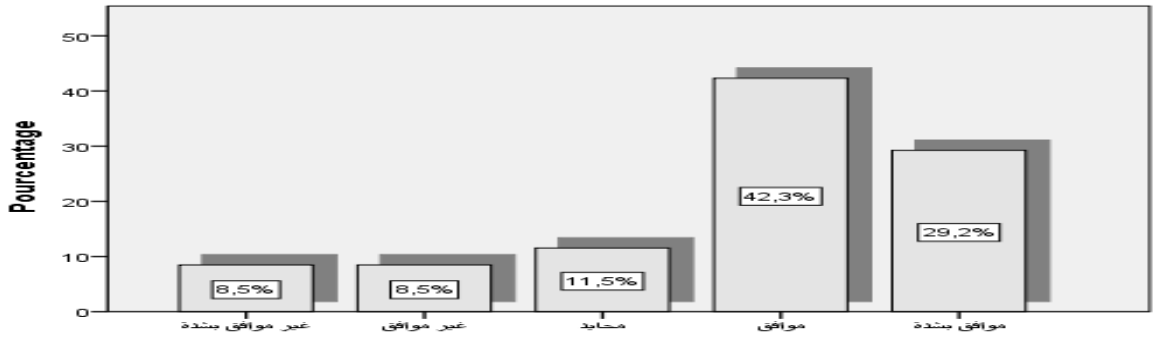
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تمثل نسبة 42.3% المقدرة ب 55 إجابة عن الإجابات الموافقة لتطبيق إجراءات معيار المراجعة الجزائري للحصول على التصريحات كتابية التي تؤكد على مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية ومدى صدقها ونسبة 29.2%

التي يبلغ عدد اجاباتها 38 إجابة من اصل 130 إجابة بالموافقة بشدة، في حين كانت نسبة الإجابات المحايدة 11.5% التي تعبر عن 15 إجابة ونسبة 8.5% بالنسبة للإجابات غير الموافقة وغير الموافقة بشدة، وتم الحصول على انحراف معياري 1.208 ومتوسط حسابي 3.75 الذي ينتمي الى المجال [3.41–4.20] الذي يعبر عن الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة.

الشكل رقم (16): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

تشير نسبة 43.8% المقدرة ب 57 إجابة من أصل 130 إجابة بالموافقة على أن تطبيق إجراءات جمع العناصر المقنعة من الوثائق الثبوتية والتأكيدات الخارجية والتصريحات الكتابية يرتكز على كفاية وملائمة صدق المعلومة المحاسبية في إعداد القوائم المالية كما تشير أيضا نسبة 30% المتمثلة في 39 إجابة بالموافقة بشدة على هذا السؤال وتبقى نسبة الإجابات المحايدة والغير الموافقة بشدة ضعيفة تتمثل في 13.1%و7.7% و5.4% على التوالي، وقدر الانحراف المعياري ب 1.100 والمتوسط الحسابي ب 3.85 الذي يعبر عن الاتجاه العام بالموافقة.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة العاشرة.

الشكل رقم (17): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة العاشرة

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

تركزت معظم إجابات تطبيق معيار المراجعة في وضع خطة مراجعة للقوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية والإجراءات التشغيلية والتنبؤ للمشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب بالموافقة حيث بلغت عدد الإجابات 79 إجابة ذات نسبة 60.8%، وتليها إجابات الموافقة بشدة بنسبة 20% ثم إجابات محايدة بنسبة 7.7% وغير موافقة بشدة بنسبة 6.9% وغير موافقة بنسبة 4.6% وانحراف معياري 1.030 ومتوسط حسابي 3.82 الذي يمثل الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الاحدى عشر.

الشكل رقم (18): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الاحدى عشر

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

أكد 74 فرد الذي يمثل نسبة 56.9% من الإجابات الكلية الموافقة لتطبيق إجراءات معيار مهام المراجعة الأولية يلزم المراجع الخارجي بفحص الأرصدة الافتتاحية والتأكد من ثبات الطرق المحاسبية ومقارنتها بمضمون تقير المراجع الخارجي السابق و33 إجابة بنسبة 25.4% بالموافقة بشدة، في حين عبرت نسبة 7.7% على الإجابات المحايدة ونسبة 5.4% على الإجابات الغبر الموافقة ونسبة 4.6% على الإجابات غير الموافقة بشدة، وعلى انحراف معياري قدر ب 0.982 ومتوسط حسابي 3.92 الذي مثل اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية عشر.

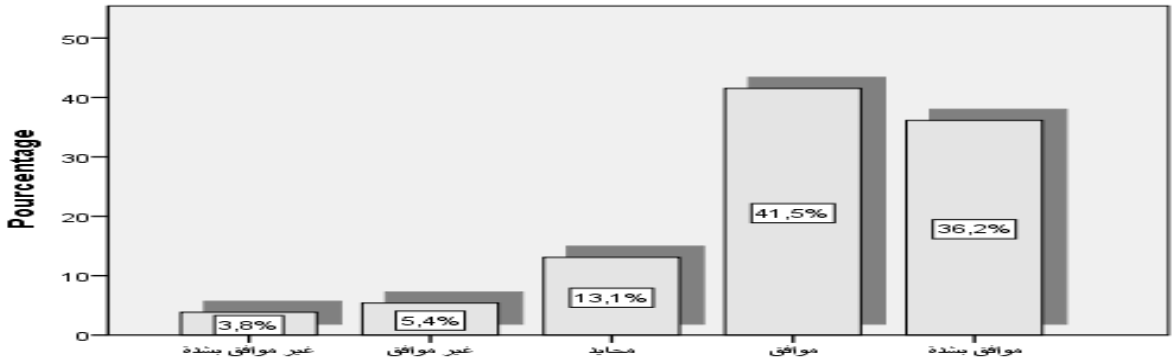
الشكل رقم (19): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية عشر

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تبين نسبتي 36.2% و41.5% بالموافقة بشدة والموافقة على التوالي لالتزام المراجع الخارجي بإجراءات إعداد تقرير المراجعة واحترام النموذج الموضح حسب معيار المراجعة الجزائري: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية، في حين تبين النسب 13.1% و5.4% و3.8% على الإجابات المحايدة وغير الموافقة وغير الموافقة بشدة على التوالي وانحراف معياري يقدر ب 1.031 ومتوسط حسابي 4.01 الذي يعبر على اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الثالثة عشر.

الشكل رقم (20): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثالثة عشر

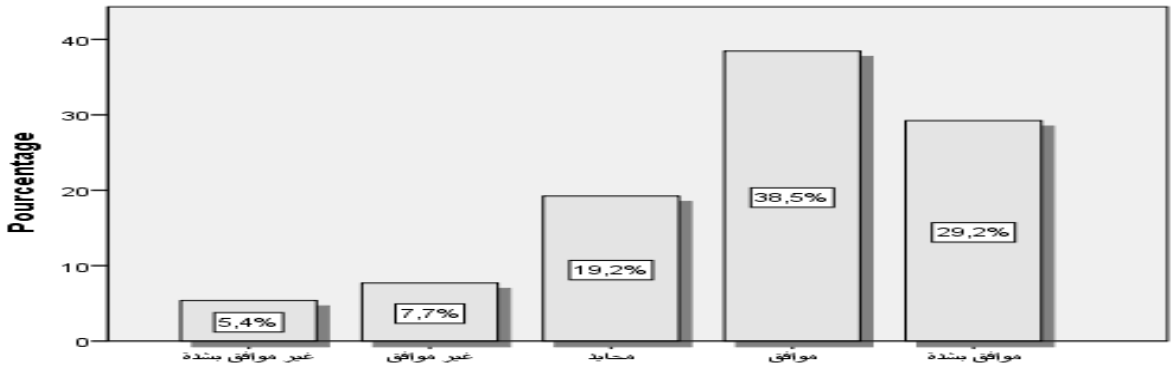


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

قدرت 38.5% أعلى نسبة ثم تليها نسبة 29.2% بالموافقة والموافقة بشدة على التولي لأهمية تطبيق الإجراءات التحليلية كوسيلة مراقبة مادية لتقييم المخاطر الجوهرية وتحليل التغييرات الهامة والاتجاهات غير المتوقعة، وقدرت الإجابات المحايدة بنسبة 19.2% والإجابات الغير الموافقة 7.7% والإجابات الغير الموافقة بشدة بنسبة 5.4 % وانحراف معياري ب 1.114 ومتوسط حسابي 3.78 الذي يمثل الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الرابعة عشر.

الشكل رقم (21): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الرابعة عشر



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تعتبر 66 إجابة ذات نسبة 50.8% الاجابات الموافقة للتأكد من استمرارية نشاط المؤسسة يكون بجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة ذات دلالة المسجلة في القوائم المالية ودفاتر المحاسبة ونسبة 33.1% بالموافقة بشدة لهذه الفقرة، اما بالنسبة للإجابات الباقية كانت نسبة 7.7% للإجابات المحايدة، 6.2% إجابات غير مرافقة، 2.3% إجابات غير موافقة بشدة، وقدر الانحراف المعياري ب 0.930 ومتوسط حسابي 4.06 ذو اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة عشر.

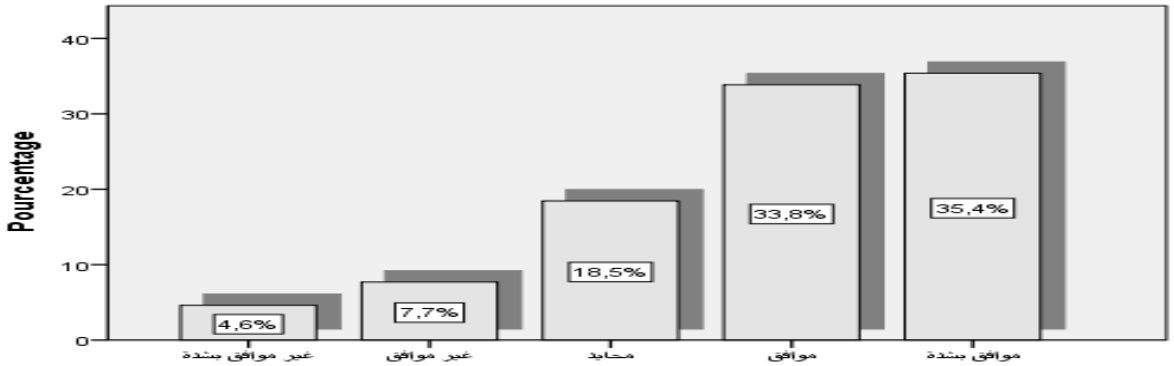
الشكل رقم (22): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة عشر

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

دلت نسبة 35.4% بالموافقة بشدة ونسبة 33.8% على الموافقة باعتماد المراجع الخارجي أثناء أداء مهامه على عمل المراجع الداخلي وكذا توثيق الاعمال المنجزة من طرفه، في حين كانت الإجابات غير الموافقة بشدة ضعيفة بنسبة 4.6% والمحايدة تمثلت بنسبة 18.5% وغير الموافقة كانت نسبتها 7.7% أما بخصوص الانحراف المعياري قدر 1.121 ومتوسط حسابي ب 3.88 الذي يؤول الى اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة عشر.

الشكل رقم (23): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة عشر

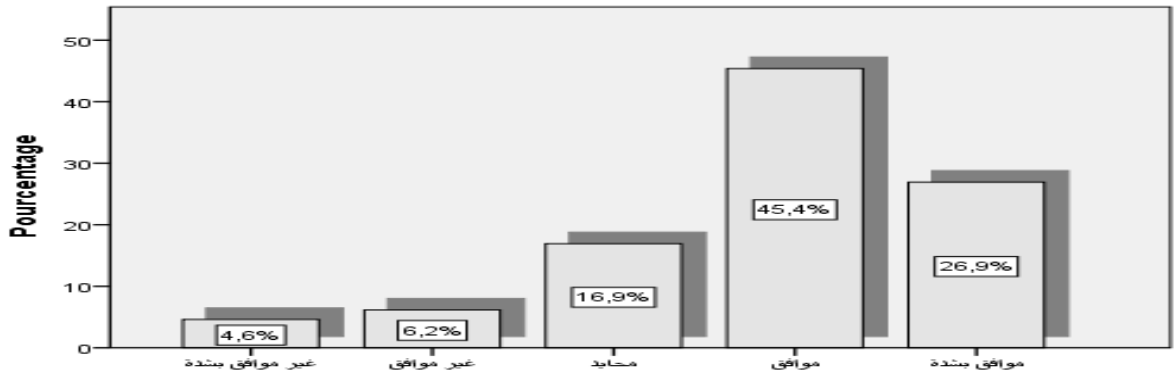


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

طغت أكثر الإجابات المقدرة ب 59 إجابة المتمثلة بنسبة 45.4% على الموافقة باتخاذ واعتماد المراجع الخارجي في أداء مهامه على خبير خارج المحاسبة والمالية لتحديد وتقييم المخاطر ووضع منهج للرد عليها، كما تليها 35 إجابة بالموافقة بشدة ثم 22 إجابة محايدة، و8 إجابات غير موافقة و6 إجابات غير موافقة بشدة وانحراف معياري مقدر ب 1.040 وبمتوسط حسابي ب 3.84 الذي يشير الى اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة عشر.

الشكل رقم (24): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة عشر

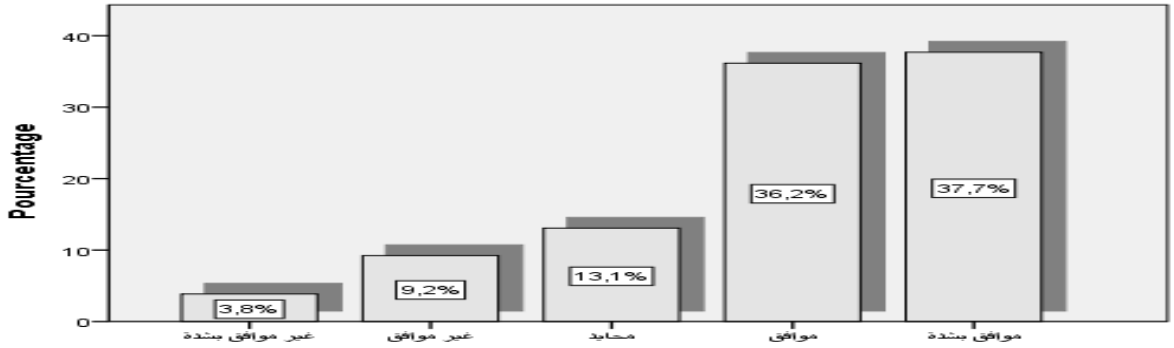


المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

تمثل نسبة 37.7% المقدرة ب 49 إجابة على الموافقة بشدة ونسبة 36.2% بالموافقة على ان تطبيق معايير المراجعة الجزائرية والحصول على الوثائق المراجعة يكون عن طريق تشكيل ملف دائم كافي وملائم للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم التقرير والحفاظ على النقاط المهمة في حالة المراجعات المستقبلية وتمثل نسبة 13.1%، 9.2%، 3.8% على الإجابات المحايدة والغير الموافقة والغير الموافقة بشدة على التوالي، وقدر انحراف المعياري ب 1.109 ومتوسط حسابي 3.95 الذي يعبر على اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة عشر.

الشكل رقم (25): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة عشر

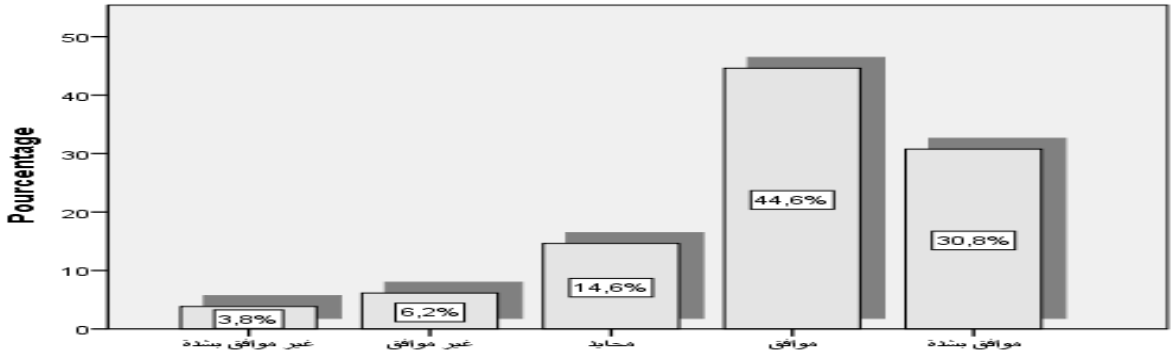


المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

أكدت 58 إجابة ذات نسبة 44.6% بالموافقة على التزام المراجع الخارجي بتطبيق عملية السبر في مهمة المراجعة الخارجية حسب ما نص عليه معيار المراجعة الجزائري الذي يضمن توفير نتائج تساعده في أداء مهامه واكدت أيضا نسبة 30.8% بالموافقة بشدة ونسبة 14.6% بالمحايدة ونسبة 6.2% غير الموافقة ونسبة 3.8% غير الموافقة بشدة كما قدر الانحراف المعياري ب 1.024 ومتوسط حسابي ب 3.92 ذو اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة عشر.

الشكل رقم (26): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة عشر المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً



على مخرجات برنامج SPSS

اتفق معظم الافراد البالغ عددهم 59 فردا بنسبة 45.4% على إجابات موافقة بأن يسمح معيار المراجعة الجزائري المتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية بضمان سلامة مصداقية القوائم المالية، كما تعبر نسبة 23.8% على الموافقة بشدة، في حين كانت عدد الإجابات المحايدة 12 والإجابات غير الموافقة والإجابات غير الموافقة بشدة متساوية ب 14 إجابة بنسبة 10.8%، اما الانحراف المعياري قدر ب 1.261 ومتوسط حسابي ب 3.61 الذي يمثل اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة العشرون.

الشكل رقم (27): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة العشرون

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني

مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائري.

الجدول رقم (28): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض بيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية

الفقرات	التكرارات النسبة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية		
	ت %	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
الالتزام بمعايير المراجعة الجزائرية يحدث تخفيض في معدل مخاطر الاخطاء عند وضع خطة المراجعة وبرنامج تنفيذها يساعد في تحسين الأداء المالي كنتيجة تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية، الاساسية في التحليل المالي لأتخاد القرار.	ت %	21 16.2	70 53.8	16 12.3	14 10.8	09 06.9	3.62	1.095	موافق
تحديد مراحل تنفيذ مهمة المراجعة ومتابعة التقدم في الخطة وتطبيق إجراءات المراجعة يسهل من تحسين الأداء المالي نتيجة تقديم البيانات المحاسبية والمالية بطريقة منطقية وواضحة.	ت %	36 27.7	50 38.5	22 16.9	13 10.0	09 06.9	3.70	1.179	موافق
الوقوف على مستوى الفعلي للإنجازات ومقارنتها بما كان مقدر في الموازنات التقديرية والحرص على تقليل الفوارق يؤدي حتما الى تحسين الأداء المالي شرط أن يكون تحسين الاداء خلال الدورة.	ت %	39 30.0	67 51.5	13 10.0	05 03.8	06 04.6	3.98	0.988	موافق
القيام بدراسة وتحليل المؤشرات المالية للتوازن المالي والتنبؤ بالفشل المالي يعمل على التحسين المستقبلي في الرفع من كفاءة الأداء المالي ويساعد في كشف المخاطر المحتملة.	ت %	29 22.3	59 45.4	25 19.2	09 06.9	08 06.2	3.71	1.082	موافق
الكشف عن نقاط الضعف والخلل في الإجراءات التشغيلية؛ الإدارية؛ المالية والمحاسبية وتصحيحها يحسن من فعالية نظام الرقابة الداخلية ما ينعكس على تحسين الأداء المالي.	ت %	38 29.2	55 42.3	15 11.5	11 08.5	11 08.5	3.75	1.208	موافق

التزام المراجع الخارجي بتدقيق في مدى رشادة وفعالية استخدام الموارد المالية للمؤسسة يؤدي الى الرفع كفاءة الأداء المالي.	ت %	26 20.0	79 60.8	10 07.7	06 04.6	09 06.9	3.82	1.030	موافق
وجوب التزام المراجع الخارجي معايير المراجعة الجزائرية التي تساعده في تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات المالية والمحاسبية من اجل تحسين أداء الوظيفة المالية داخل المؤسسة.	ت %	47 36.2	54 41.5	17 13.1	07 05.4	05 03.8	4.01	1.031	موافق
سهولة التزام المراجع الخارجي بجمع المعلومات الضرورية في المؤسسة او خارجها التي تعينه على أداء مهام المراجعة الخارجية وتحسين الأداء المالي.	ت %	43 33.1	66 50.8	10 07.7	08 06.2	03 02.3	4.06	0.930	موافق
إن تأكد المراجع الخارجي من الكفاءة المهنية والعلمية للمسيرين الماليين ومحاسبيين يترتب عليه سلامة الأداء المالي للمؤسسة، كما أن الحرص على تكوين وتطوير الإطارات وتحيين المعلومات يزيد من المكتسبات العلمية والمهنية ومن ثما تحسين الأداء المالي.	ت %	35 26.9	59 45.4	22 16.9	08 06.2	06 04.6	3.84	1.040	موافق
دراسة الانحرافات المالية التي تساعد بشكل مباشر أثناء عملية المراجعة الخارجية بإعداد تقرير يعكس الصورة الصادقة للمعلومة التي تؤدي الى اتخاذ قرارات تشكل نوع من الرقابة اللاحقة على الأداء المالي للمؤسسة ما يحسنها في المستقبل القريب.	ت %	40 30.8	58 44.6	19 14.6	08 06.2	05 03.8	3.92	1.024	موافق
المتوسط العام لأسئلة المحور الثاني							3.84	0.483	موافق

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج السابقة والمتحصل عليها عن طريق البرنامج الاحصائي المتاحة في الجدول أعلاه التي تتمثل في عبارات المحور الثاني حول مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض بيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية نلاحظ ما يلي:

نلاحظ أن أغلب إجابات الفقرة الواحدة والعشرون كانت موافقة بنسبة 53.8 % أي ما يعادل 70 إجابة من أصل 130 إجابة على أن الالتزام بمعايير المراجعة الجزائرية يحدث تخفيض في معدل مخاطر الأخطاء عند وضع خطة المراجعة وبرنامج تنفيذها ويساعد في تحسين الأداء المالي كنتيجة تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية الأساسية في التحليل المالي لاتخاذ القرار وتليها نسبة 16.2% بالموافقة بشدة

ثم نسبة 12.3% محايدة ثم نسبة 10.8 % للأجوبة الغير الموافقة وفي الأخير الأجوبة غير المرافقة بشدة ضعيفة بنسبة 6.9% اما بالنسبة للانحراف المعياري بلغ 1.095 والمتوسط الحسابي بلغ 3.62 الذي ينتمي الى المجال [3.41. 4.20] الذي يعبر عن الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الواحدة والعشرون.

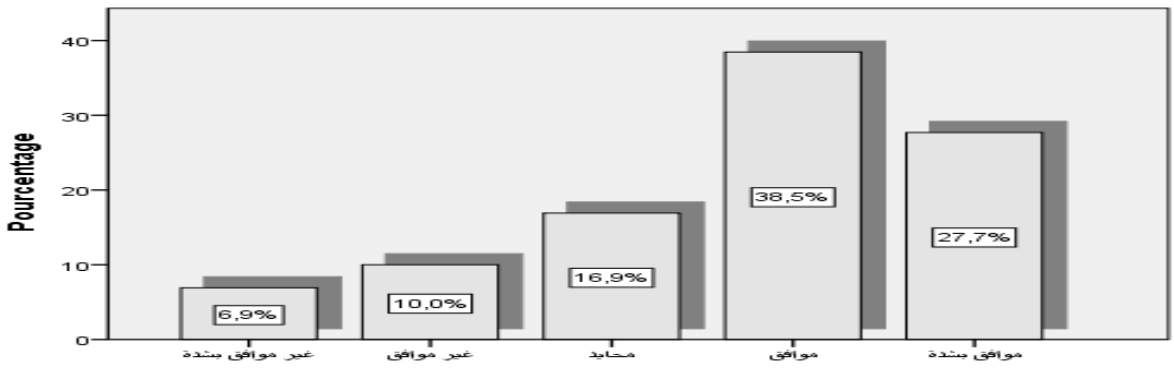
الشكل رقم (28): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الواحدة والعشرون

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

بلغت عدد الإجابات الموافقة 50 إجابة بنسبة 38.5% والإجابات الموافقة بشدة 36 إجابة بنسبة 27.7% على أن تحديد مراحل تنفيذ مهمة المراجعة ومتابعة التقدم في الخطة وتطبيق إجراءات المراجعة يسهل من تحسين الاداء المالي نتيجة تقديم البيانات المحاسبية والمالية بطريقة منظمة وواضحة في حين بلغت الإجابات المحايدة 22 إجابة بنسبة 16.9% وإجابات غير موافقة نسبة 10% ونسبة الإجابات غير الموافقة بشدة 6.9% وبلغ الانحراف المعياري 1.179 والمتوسط الحسابي 3.70 الذي يعبر على الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية والعشرون.

الشكل رقم (29): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية والعشرون



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

اتفق معظم المجيبين على الأسئلة والذي يقدر ب 67 شخص أي بنسبة 51.5% بالموافقة على أن الوقوف على المستوى الفعلي للإنجازات ومقارنتهما بما كان مقدر في الموازنات التقديرية والحرص على تقليل الفوارق يؤدي حتما الى تحسين الأداء المالي شرط أن يكون تحسين الأداء المالي خلال الدورة، كما أتفق 39 شخص على الموافقة بشدة بنسبة 30% و13 شخص كانت اجاباتهم محايدة و5 أشخاص غير موافقة و6 اشخاص واحد غير موافق بشدة وبلغ الانحراف المعياري بلغ 0.098 والمتوسط الحسابي 3.98 الذي يعبر على الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثالثة والعشرون.

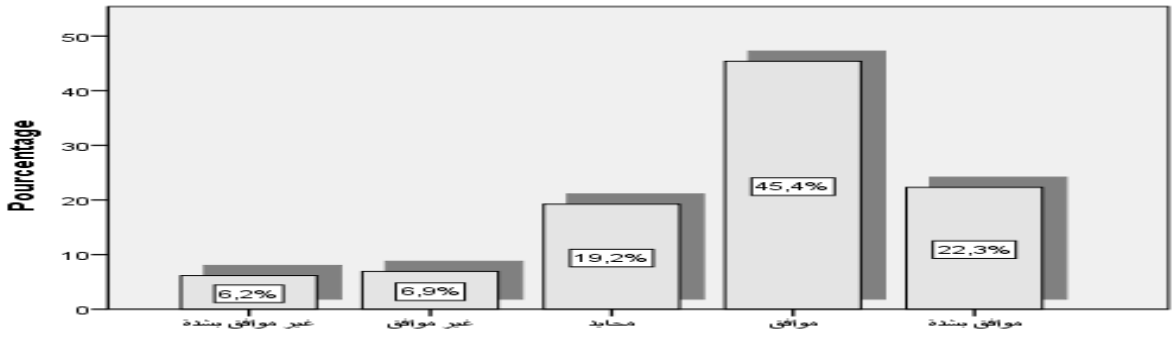
الشكل رقم (30): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثالثة والعشرون.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تشير نسبتي 45.4% و22.3 % على التوالي بالموافقة بشدة وبالموافقة على أن القيام بدراسة وتحليل المؤشرات المالية للتوازن المالي والتنبؤ بالفشل المالي يعمل على التحسين المستقبلي في الرفع من كفاءة الأداء المالي ويساعد في كشف المخاطر المحتملة، كما تشير نسبة 19.2% على الإجابات المحايدة ونسبة 6.9% على الإجابات غير الموافقة ونسبة 6.2% على الإجابات غير الموافقة بشدة وانحراف معياري على 1.082 والمتوسط الحسابي 3.71 الذي يعبر على الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الرابعة والعشرون.

الشكل رقم (31): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الرابعة والعشرون

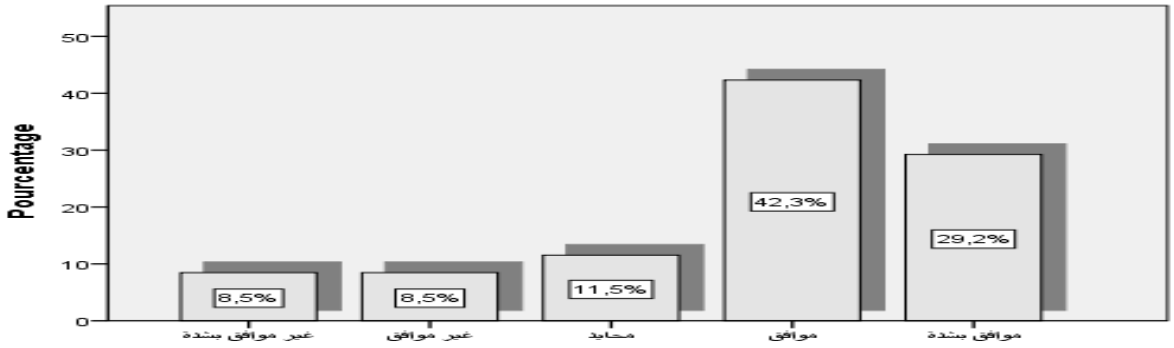


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تعتبر نسبة 42.3% اعلى نسبة للإجابات الموافقة على ان الكشف عن نقاط الضعف والخلل في الإجراءات التشغيلية، الإدارية، المالية والمحاسبية وتصحيحها يحسن من فعالية نظام الرقابة الداخلية ما ينعكس على تحسين الأداء المالي وتعبر أيضا نسبة 29.2% على الموافقة بشدة، نسبة 11.5% على الأجوبة المحايدة، فيما تحصلت الاجابات غير الموافقة والإجابات غير الموافقة بشدة على نفس النسبة المقدرة ب 8.5% وبلغ الانحراف المعياري 1.205 والمتوسط الحسابي 3.75 الذي ينتمي مجال الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة والعشرون.

الشكل رقم (32): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة والعشرون.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

دلت نسبة 60.8% المقدرة ب 79 إجابة من أصل 130 إجابة على الموافقة لالتزام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق في مدى رشادة وفعالية استخدام الموارد المالية للمؤسسة يؤدي الى الرفع من كفاءة الأداء المالي، كما دلت نسبة 20% على الموافقة بشدة ن ونسبة 7.7% على المحايدة، ونسبة 4.6% على الإجابات غير الموافقة ونسبة 6.9 % على الاجابات غير الموافقة بشدة، في حين بلغ الانحراف المعياري 1.030 والمتوسط الحسابي بلغ 3.82 الذي يؤول الى الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة والعشرون.

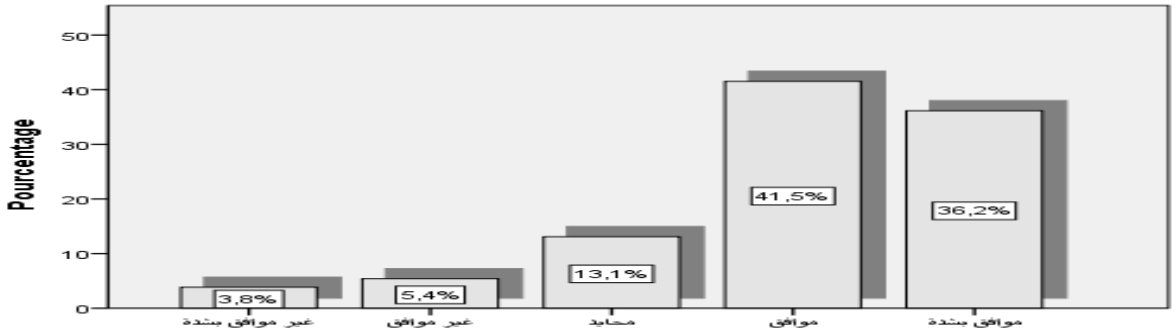
الشكل رقم (33): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة والعشرون

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

يعبر العدد 54 إجابة المعبر عليه بنسبة 41.5% بالموافقة والعدد 47 إجابة المقدر ب 36.2% على الموافقة بشدة على وجوب التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الجزائرية التي تساعده في تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات المالية والمحاسبية من أجل تحسين أداء الوظيفة المالية داخل المؤسسة كما تعبر نسبة 13.1 % على المحايدة ونسبة 5.4 % على الإجابات غير الموافقة ونسبة 3.8 % على الإجابات غير الموافقة بشدة وانحراف معياري مقدر ب 1.031 ومتوسط حسابي ب 4.01 الذي يعبر على اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة والعشرون.

الشكل رقم (34): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة والعشرون.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

أما بخصوص سهولة التزام المراجع الخارجي بجمع المعلومات الضرورية في المؤسسة أو خارجها التي تعينه على أداء مهام المراجعة الخارجية وتحسين الأداء المالي كانت الإجابات كالتالي: نسبة 33.1% إجابات موافقة بشدة، 50.8 % إجابات موافقة، نسبة 7.7% للإجابات المحايدة، نسبة 6.2 % للإجابات غير الموافقة نسبة 2.3 % للإجابات غير الموافقة بشدة وبلغ الانحراف المعياري 0.930 ومتوسط حسابي 4.06 الذي يعبر على الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة والعشرون.

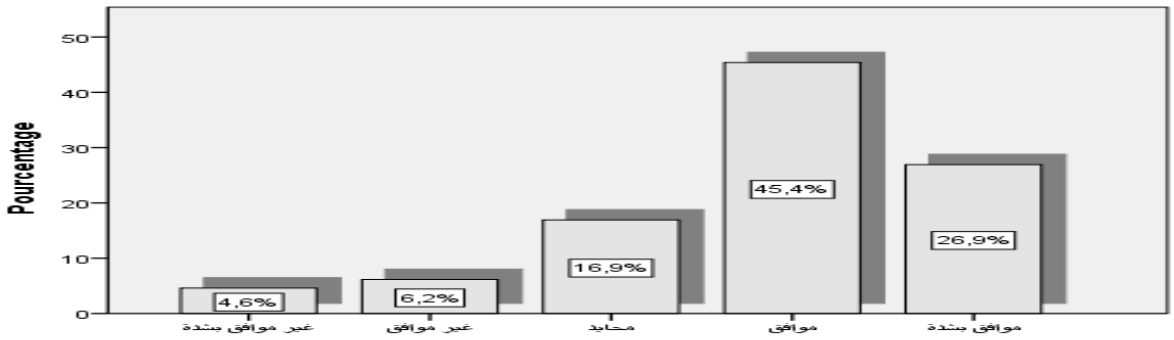
الشكل رقم (35): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة والعشرون

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تحصل السؤال تأكد المراجع الخارجي من الكفاءة المهنية العلمية للمسيرين الماليين والمحاسبين يترتب عليه سلامة الأداء المالي للمؤسسة، كما أن الحرص على سلامة المعلومات يزيد من المكتسبات العلمية بتحيين المعلومات وتكوين وتطوير الإطارات المهنية ومن ثم تحسين الأداء المالي تحصل على النسب التالية على التوالي 45.4% بالموافقة، 26.9% على الموافقة بشدة، 16.9% محايدة، 6.2% غير موافقة، 4.6% غير موافقة بشدة في حين بلغ الانحراف المعياري 1.040 ومتوسط حسابي 3.84 الذي يعبر على الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة والعشرون.

الشكل رقم (36): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة والعشرون

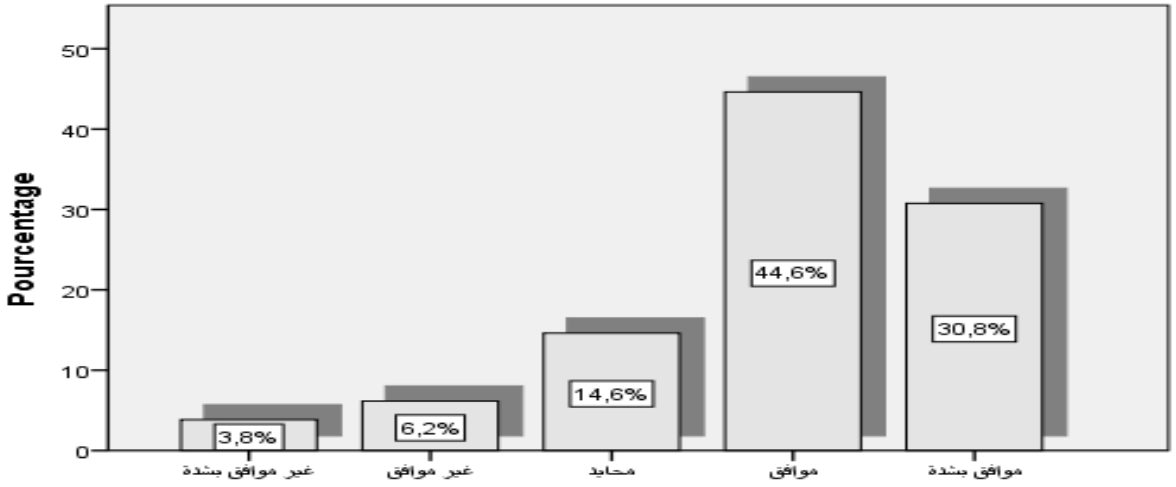


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تؤكد نسبة 44.6% والتي تمثل 58 إجابة من أصل 130 إجابة بالموافقة على دراسة الانحرافات المالية التي تساعد يشكل مباشر أثناء عملية المراجعة الخارجية بإعداد تقرير يعكس الصورة الصادقة للمعلومة التي تؤدي الى اتخاذ قرارات تشكل نوع من الرقابة اللاحقة على الأداء المالي للمؤسسة ما يحسنها في المستقبل، اما الإجابات الموافقة بشدة بلغت نسبة 30.8% والإجابات المحايدة بلغت 14.6% والإجابات غير الموافقة بلغت 6.2% وغير الموافقة بشدة بلغت 3.8% وانحراف معياري بلغ 1.024 ومتوسط حسابي 3.92 الذي يعبر على المجال العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثلاثون.

الشكل رقم (37): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثلاثون



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

خلاصة لما سبق ذكره من تحليل نتائج استبيان المحور الثاني الذي يعبر عن مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية فقد كانت معظم الإجابات موافقة بحيث بلغ المتوسط الحسابي 3.84 الذي ينتمي الى المجال [3.41 – 4.20] الذي يعبر عن الاتجاه العام الموافق.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث

الوسائل التي يمكن اقتراحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية.

الجدول رقم (29): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثالث لوسائل التي يمكن اقتراحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية.

الفقرات	التكرارات النسبة	الإجابات					المؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
	ت %								
تحسين الأداء المالي يتطلب عرض معلومات محاسبية ومالية بشكل مبسط ودقيق ما يقتضي من المراجع الخارجي اعتماد دورات تكوينية وتدريبية حول البيانات المالية ومعايير المراجعة.	ت %	23 17.7	69 53.1	16 12.3	12 09.2	10 07.7	3.64	1.114	موافق
ضرورة ربط وتنسيق الدراسات الأكاديمية مع الهيئات المهنية الخاصة بالمراجعة الخارجية لتحسين الأداء المالي.	ت %	33 25.4	57 43.8	17 13.1	10 07.7	13 10.0	3.67	1.222	موافق
التزام المراجع الخارجي بالتخطيط الجيد لمهمة المراجعة الخارجية وطلب المعلومات اللازمة لفحص ومراجعة الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية لتحسين الأداء المالي.	ت %	51 39.2	53 40.8	16 12.3	06 04.6	04 03.1	4.08	0.989	موافق
التزام المراجع الخارجي بتقييم الإجراءات التشغيلية الخاصة بعمليات الإنتاج؛ التخزين؛ التوزيع مع ذكر نقاط القوة والضعف في تقرير مع حسن استخدام الموارد المتاحة من اجل خفض التكاليف وتحسين الأداء المالي.	ت %	56 43.1	51 39.2	09 06.9	07 05.4	07 05.4	4.09	1.096	موافق
التزام المراجع الخارجي بالاختبار الدائم والمتواصل لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من صدق المعلومات المحاسبية عند تحيين وتطوير البرمجيات الخاصة به الذي يزيد من دقة البيانات المالية ومن كفاءة الأداء المالي.	ت %	39 30.0	57 43.8	17 13.1	10 07.7	07 05.4	3.85	1.100	موافق
ضرورة التزام المراجع الخارجي بتقديم تقرير صادق ونزيه يساعد في زيادة الثقة للمتعاملين الاقتصاديين للمؤسسة ما يعمل على تحسين نشاطها الاستغلالي الذي ينعكس مباشرة على أدائها المالي.	ت %	33 25.4	74 56.9	10 07.7	07 05.4	06 04.6	3.93	0.982	موافق

ضرورة أن يدقق المراجع الخارجي على حسن تسيير راس المال العامل الذي يتعلق بإدارة الدفعات النقدية والمخزون والديون بطريقة فعالة بحيث يتوافق الاتفاق مع الإيرادات من اجل تحسين الأداء المالي.	ت %	38 29.2	50 38.5	25 19.2	10 07.7	07 05.4	3.78	1.114	موافق
إن الاستثمار في التكنولوجيا وتطبيق أنظمة معلومات الحديثة من شأنها رفع من كفاءة المراجع الخارجي بتطبيقه الجيد لمعايير المراجعة الجزائرية، ما يحسن من كفاءة الأداء المالي مستقبلا نتيجة التوصيات المقترحة من قبله.	ت %	46 35.4	44 33.8	24 18.5	10 07.7	06 04.6	3.88	1.121	موافق
اجراء تقييم دوري للأداء المالي واعتماد توصيات المراجع الخارجي المحينة مع معايير المراجعة الجزائرية من شأنه أن يحد من المشاكل والتحديات ووضع استراتيجيات بشكل فعال.	ت %	49 37.5	47 36.2	17 13.1	12 09.2	05 03.8	3.95	1.109	موافق
تطبيق إجراءات معايير المراجعة الجزائرية بحذافيرها وعدم التهاون باستعمالها يزيد من كفاءة المراجع الخارجي ويحسن الأداء المالي.	ت %	31 23.8	59 45.4	12 09.2	14 10.8	14 10.8	3.61	1.261	موافق
المتوسط العام لأسئلة المحور الثالث							3.85	0.489	موافق

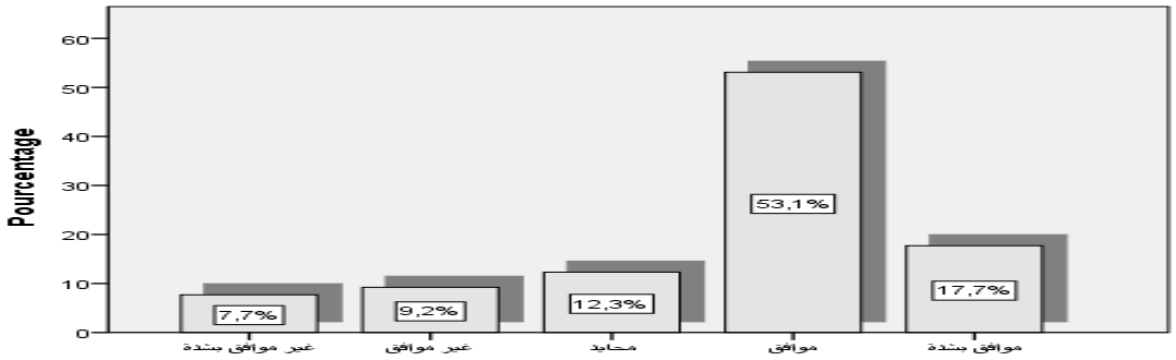
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج السابقة والمتحصل عليها عن طريق البرنامج الاحصائي المتاحة في الجدول أعلاه التي تتمثل في عبارات المحور الثالث حول الوسائل التي بمكن اقتراحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية نلاحظ ما يلي:

نلاحظ ان 69 شخصا كانت اجاباتهم موافقة بنسبة 53.1% على أن تحسن الأداء المالي يتطلب عرض معلومات محاسبية ومالية بشكل مبسط ودقيق يقتضي من المراجع الخارجي إعداد دورات تكوينية وتدريبية حول البيانات المالية ومعايير المراجعة وكانت نسبة الإجابات الموافقة بشدة 17.7% فيما اكتفت الإجابات المحايدة بنسبة 12.3%، غير موافقة بنسبة 9.2%، غير موافقة بشدة بنسبة 7.7% وقدر الانحراف المعياري 1.114 والمتوسط الحسابي ب 3.64 الذي يؤول الى مجال الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الواحدة والثلاثون.

الشكل رقم (38): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الواحدة والثلاثون



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

اتفق أغلب المجيبين المقدر عددهم ب 57 شخص والذي بلغ نسبة 43.8% على الموافقة لضرورة ربط وتنسيق الدراسات الاكاديمية مع الهيئات المهنية الخاصة بالمراجعة الخارجية لتحسين الأداء المالي كما اتفق 33 شخصا على الموافقة بشدة في حين بلغت نسبة الأشخاص المجيبين بالمحايدة 13.1% وغير الموافقة ب 7.7% وغير الموافقة بشدة ب 10% وأشارت نسبة الانحراف المعياري الى 1.222 والمتوسط الحسابي الى 3.67 الذي يعبر على اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية والثلاثون.

الشكل رقم (39): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثانية والثلاثون

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

بلغت نسبة الإجابات الموافقة 40.8 % ونسبة الموافقة بشدة 39.2% على أن التزام المراجع الخارجي بالتخطيط الجيد لمهمة المراجعة الخارجية وطلب المعلومات اللازمة لفحص ومراجعة الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية لتحسين الأداء المالي، كما بلغت نسبة الإجابات المحايدة 12.3% والإجابات غير الموافقة 4.6 % ونسبة 3.1% الإجابات غير الموافقة بشدة ، كما بلغت نسبة الانحراف المعياري 0.989 والمتوسط الحسابي 4.08 الذي يعبر عن الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثالثة والثلاثون.

الشكل رقم (40): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثالثة والثلاثون

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

بلغت إجابات فقرة التزام المراجع الخارجي بتقييم الإجراءات التشغيلية الخاصة بعمليات الإنتاج، التخزين والتوزيع مع ذكر نقاط القوة والضعف في تقرير مع حسن استخدام الموارد المتاحة من أجل خفض التكاليف وتحسين الأداء المالي على نسبة 43.1% بالموافقة بشدة، نسبة 39.2% بالموافقة، نسبة 6.9 بالحياد، ونسبة 5.4 % بالنسبة للإجابات غير الموافقة وغير الموافقة بشدة بينما بلغ الانحراف المعياري 1.096 والمتوسط الحسابي 4.09 الذي يؤول لي مجال الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الرابعة والثلاثون.

الشكل رقم (41): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الرابعة والثلاثون

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

عبر 57 شخص المقدر بنسبة 43.8 % بالموافقة على التزام المراجع الخارجي بالاختبار الدائم والمتواصل لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من صدق المعلومات المحاسبية عند تعيين وتطوير البرمجيات الخاصة به، الذي يزيد من دقة البيانات المالية ومن كفاءة الأداء المالي، وعبر أيضا 39 شخصا على الموافقة بشدة بنسبة 30% و17 شخصا بالمحايدة و10 اشخاص بغير موافق و7 اشخاص بغير موافق بشدة فيما تمثل الانحراف المعياري ب 1.100 والمتوسط الحسابي 3.85 الذي يعبر على الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة والثلاثون.

الشكل رقم (42): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الخامسة والثلاثون

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على مخرجات برنامج SPSS

تشير نسبتي 56.9% و25.4% على التوالي بالموافقة بشدة والموافقة على ضرورة التزام المراجع الخارجي بتقديم تقرير صادق ونزيه يساعد في زيادة الثقة للمتعاملين الاقتصاديين ما يعمل على تحسين نشاط الاستغلال الذي ينعكس مباشرة على حسن الأداء المالي واشارت النسب 7.7% , 5.4%,04.6% على التوالي للأجوبة المحايدة وغير الموافقة وغير الموافقة بشدة كما بلغت نسبة الانحراف المعياري 0.982 والمتوسط الحسابي 3.93 الذي يفسر الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة والثلاثون.

الشكل رقم (43): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السادسة والثلاثون

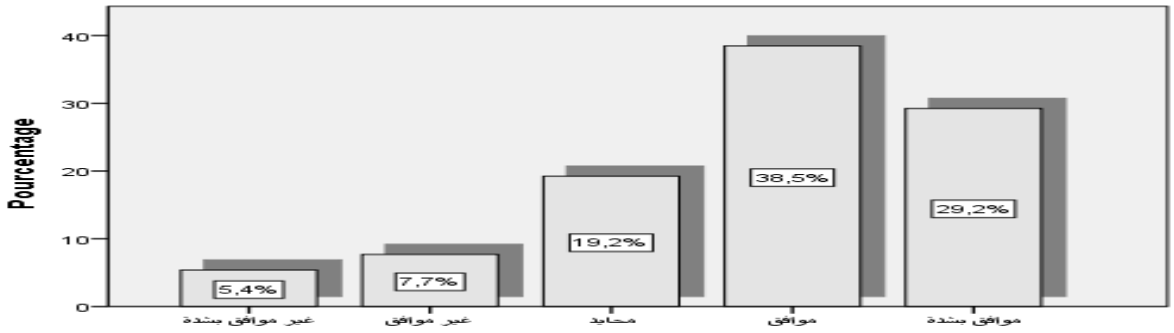
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على مخرجات برنامج SPSS

تعتبر نسبة 38.5% أكبر نسبة الموافقة على ضرورة أن يدفق المراجع الخارجي على حسن تسيير رأس المال العامل الذي يتعلق بإدارة الدفعات النقدية والمخزون والديون بطريقة فعالة بحيث يتوافق الانفاق مع الايرادات من أجل تحسين الأداء المالي كما تعبر نسبة 29.2% على الإجابات الموافقة بشدة ونسبة

19.2% بالمحايدة ونسبة 7.7% بغير الموافقة ونسبة 5.4% بغير الموافقة بشدة في حين بلغ الانحراف المعياري 1.114 والمتوسط الحسابي 3.78 الذي يعبر على الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة والثلاثون.

الشكل رقم (44): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة السابعة والثلاثون

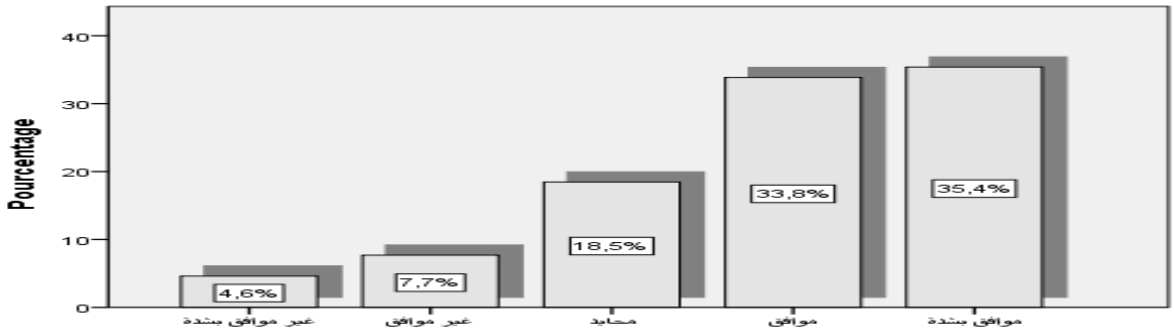


المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

أكدت نسبتي 35.4% و33.8% على التوالي بالموافقة بشدة والموافقة على أن الاستثمار في التكنولوجيا وتطبيق أنظمة المعلومات الحديثة من شأنها رفع من كفاءة المراجع الخارجي بتطبيقه الجيد لمعايير المراجعة الجزائرية مما يحسن من كفاءة الأداء المالي مستقبلا نتيجة للتوصيات المقترحة من قبله، أما بنسبة لباقي الإجابات فتمثلت في 24 إجابة محايدة مقدرة ب 18.5% و10 إجابات غير موافقة بنسبة 7.7% و6 إجابات غير موافقة بشدة بنسبة 4.6 % أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد بلغ 1.121 والمتوسط الحسابي بلغ 3.88 الذي يعبر على اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة والثلاثون.

الشكل رقم (45): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الثامنة والثلاثون



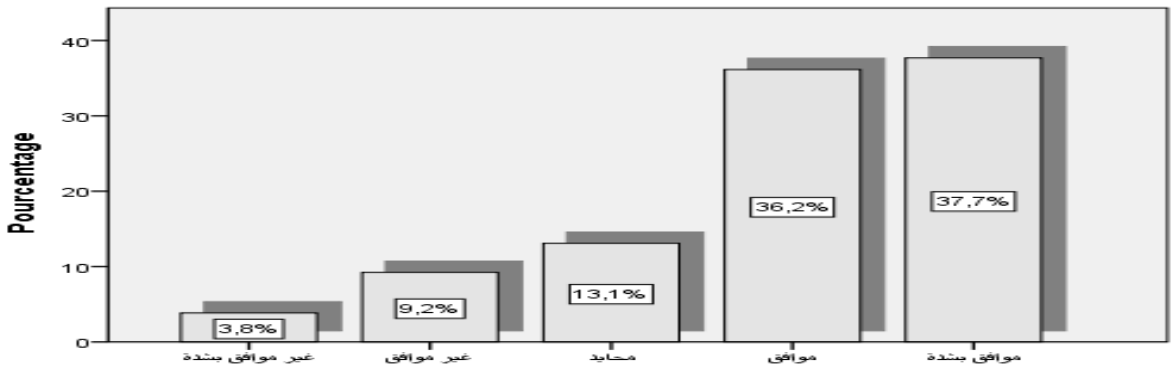
المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

اتفق 49 شخص بالموافقة بشدة و47 شخص بالموافقة من أصل 130 شخص والذي يبلغ اجمالي نسبتهما 73.9 % على اجراء تقييم دوري للأداء المالي واعتماد توصيات المراجع الخارجي المحينة مع معايير المراجعة

الجزائرية التي من شأنها الحد من المشاكل والتحديات مع وضع استراتيجيات بشكل فعال في حين اكتفت الإجابات المحايدة على نسبة 13.1% والإجابات غير الموافقة ب 9.2% والإجابات غير الموافقة بشدة على 3.8% وبلغت نسبة الانحراف المعياري 1.109 والمتوسط الحسابي 3.95 الذي يؤول الى مجال فئة الاتجاه العام الموافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة والثلاثون.

الشكل رقم (46): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة التاسعة والثلاثون.

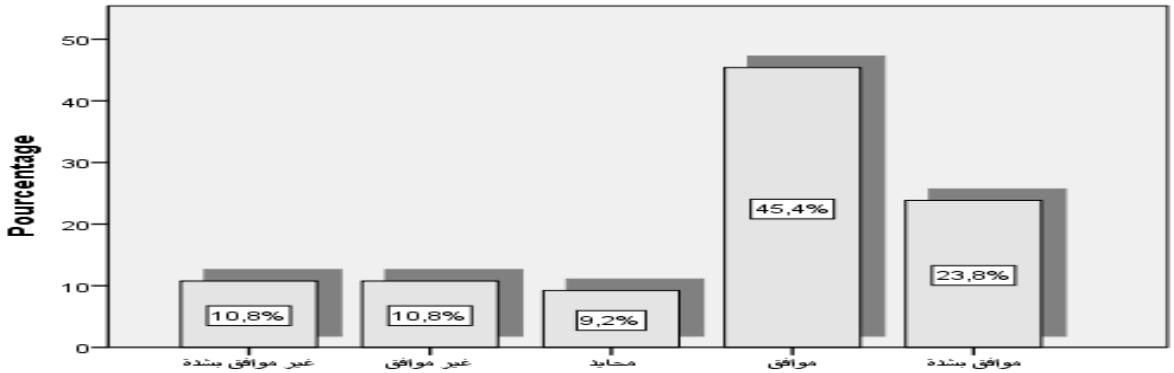


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

تعبر نسبة 45.4% على الموافقة ونسبة 23.8% على الموافقة بشدة على أن تطبيق إجراءات معايير المراجعة الجزائرية بحذافيرها وعدم التهاون باستعمالها يزيد من كفاءة المراجع الخارجي ويحسن الأداء المالي، وعبرت نسبة 9.2% على الإجابات المحايدة و10.8% على الإجابات غير الموافقة وغير الموافقة بشدة وبلغ الانحراف المعياري 1.261 والمتوسط الحسابي 3.61 الذي يعبر على اتجاه عام موافق.

الشكل التالي يوضح نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الأربعون.

الشكل رقم (47): نتائج إجابات افراد العينة حول الفقرة الأربعون



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

خلاصة لما جاء في تحليل المطلب الثالث الخاص بالوسائل التي يمكن اقتراحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية فقد اتفق أغلب الأشخاص على الموافقة للفقرات المطروحة حيث بلغ الانحراف المعياري العام 0.489 والمتوسط الحسابي العام لإجابات للمحور الثالث 3.85 والذي يمثل الاتجاه العام الموافق.

من اجل دراسة إمكانية وجود علاقة بين المحاور ومعرفة الأكثر ارتباطا بين المحاور، تم حساب معاملات الارتباط كما موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (30): نتائج معاملات الارتباط بين المحاور

correlations				
		T1	T2	T3
T1	Person correlation	1	,873**	,876**
	Sig (2-tailed)		,000	,000
	N	130	130	130
T2	Person correlation	,873**	1	,530**
	Sig (2-tailed)	,000		,000
	N	130	130	130
T3	Person correlation	,876**	,530**	1
	Sig (2-tailed)	,000	,000	
	N	130	130	130
**. Correlation is significant at the 0,01 level (2-tailled).				

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادً على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، ان العلاقة بين المحاور الثلاثة موجبة وقوية، حيث تقدر قيمة معامل الارتباط بين المحور الاول والمحور الثالث أعلى نسبة ارتباط ب 87.6 % ومستوى دلالة 0.000 وهي اقل من 0.01، كما يلاحظ ان هناك علاقة ارتباط قوية بين المحور الأول والمحور الثاني أيضا بنسبة 87.3% ومستوى دلالة 0.000 اقل من 0.01، بينما يلاحظ ان هناك علاقة ارتباط قوية نوعا ما بين المحور الثاني والمحور الثالث بنسبة 53% ومستوى دلالة 0.000 اقل من 0.01. يفسر الارتباط القوي بين المحور الأول والمحور الثاني والثالث على ان إجابة افراد العينة لفقرات المحور الأول المتعلقة بأهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين مهمة المراجعة الخارجية يمكن الاعتماد عليها في مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية، كما يمكن الاعتماد على فقرات المحور الأول المذكور سابقا في عملية اقتراح الوسائل الممكنة في تحسين الأداء المالي. كما يفسر أيضا الارتباط القوي بين المحور الثاني والمحور الثالث على ان فقرات المحور الثاني المتعلقة بمدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي يمكن الاعتماد عليها في اقتراح بعض الوسائل الممكنة في تحسين الأداء المالي.

خلاصة الفصل

تطرق الباحث من خلال هذا الفصل الى الدراسة الميدانية التي تمثلت في إبداء رأي مجموعة من المهنيين والاكاديميين المختصين في مجال المراجعة، المحاسبة والمالية حول أسئلة محاور الاستبيان التي تمحورت حول أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين مهنة المراجعة الخارجية، مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية حيث خلصت هذه الدراسة الى اهتمام المحور الأول بأهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين المراجعة الخارجية كوسيلة للرفع من كفاءة المراجعة الخارجية وتقديم ضمان على سلامة القوائم المالية والثقة في اتخاذ القرارات لمستعملي القوائم المالية.

اما بالنسبة للمحور الثاني من الاستبيان فقد خصص لدراسة مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية في تحسين الأداء المالي والذي خلص الى اتفاق معظم افراد العينة على ما تضمنته أسئلة الاستبيان الى الزامية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

ختاما تمحورت إجابات المحور الثالث من الدراسة والتي تمثلت في الوسائل التي يمكن طرحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية على الساحقة لأفراد العينة على الأسئلة المطروحة.

الخاتمة العامة

الهدف من عملية المراجعة الخارجية هو إعطاء ثقة ومصداقية للقوائم المالية لصناع القرار باتخاذ القرارات ووضع الاستراتيجيات المستقبلية مما يؤدي الى تحسين الأداء المالي خلال دورات الاستغلال.

كما يمكن اعداد القوائم المالية حسب ما نصت عليه قواعد الإفصاح المحاسبي مما يزيد من مصداقية المعلومة المحاسبية وانعكاسها على اخذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

ولضمان تحقيق هذا الهدف كان ولابد الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية التي تمثلت في 16 معيارا، والتي اهتمت بدورها على أدق التفاصيل التي يمكن اتباعها خلال مهمة المراجعة الخارجية حيث تطرقت الى توضيح أحكام المعاملات بين المراجع الخارجي والمؤسسة الاقتصادية في التعاقد وكيفيات العمل، الى غاية كتابة تقرير المراجعة الذي يعتبر المرحلة النهائية لمهمة المراجعة الخارجية.

ولتحقيق هذا الهدف أيضا يجب ضرورة استخدام أدوات التحليل المالي التقليدية و الحديثة في كشف نقاط القوة و الضعف و التنبؤ بالمخاطر المستقبلية و التصدي لها في وقت مبكر مما يزيد في خلق الثروة و الرفع و تحسين الأداء المالي.

نتائج اختبار الفرضيات

للإجابة على فرضيات الدراسة المطروحة من خلال تحليل النتائج المتحصل عليها والموضحة في الجداول السابقة للمحاور الأول، الثاني، الثالث، يمكننا القيام باختبار T استودت من أجل اثبات أو رفض صحة الفرضيات.

- **اختبار الفرضية الأولى**

من خلال اختبار أسئلة المحور الأوّل الّتي لها علاقة مباشرة الفرضية المذكورة في السؤال التالي: هل يمكن اعتبار أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية في تحسين مهنة المراجعة الخارجية ومدى استجابتها ضروري بالنسبة للمراجعة الخارجية؟

الغرض منها إثبات صحة أو رفض الفرضية بواسطة اختبار T استودت.

H0: لا يمكن التقيد بمعايير المراجعة الجزائرية في تحسين مهنة المراجعة الخارجية.

H1: يمكن التقيد بمعايير المراجعة الجزائرية وتطبيقها في الواقع مما يساعد في تحسين مهنة المراجعة الخارجية. وللإجابة على هذه الفرضية، قام الباحث باختبار أسئلة المحور الأول والتي لها علاقة مع السؤال المطروح للاختبار T استودت بدلالة (0.005) حيث يمكن توضيح النتائج في الجدول التالي.

الجدول رقم (31): نتائج اختبار الفرضية الأولى باستخدام T ستودنت

العبارة	قيمة T	SIG
تعد معايير المراجعة الجزائرية امر ضروري والزامي لمواكبة متطلبات مهنة المراجعة الخارجية.	37,634	0.000
التزام المراجع الخارجي بتطبيق إجراءات معايير المراجعة الجزائرية لتحسين كفاءة ونوعية أداء المراجعة الخارجية.	37,249	0.000
تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يوفر معلومة محاسبية صادقة وموثوقة.	35,783	0.000
وجود علاقة تكامل بين معايير المراجعة الجزائرية وقانون 10-01 المحدد لمهنة المراجع الخارجي.	34,223	0.000
تعتبر معايير المراجعة الجزائرية مرجع يعتمد عليه المراجع الخارجي اثناء أداء مهمة المراجعة الخارجية.	45,975	0.000
تقرير المراجع الخارجي المعد وفق معايير المراجعة الجزائرية يحظى بثقة مستعملي القوائم المالية.	47,110	0.000
تطبيق شروط اتفاق حول احكام مهمة المراجعة ضروري من اجل تفادي العراقيل الممكن مواجهتها مستقبلا.	39,087	0.000
تطبيق معيار المراجعة الجزائرية الخاص بإجراءات التأكيدات الخارجية يزيد من مصداقية أدلة الاثبات وصحة وموثوقية القوائم المالية.	42,581	0.000
تطبيق إجراءات معيار المراجعة الجزائرية الحصول على التصريحات الكتابية يؤكد على مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية ومدى صدقها.	35,442	0.000
تطبيق إجراءات جمع العناصر المقنعة من الوثائق الثبوتية والتأكيدات الخارجية والتصريحات الكتابية يرتكز على كفاية وملائمة وصدق المعلومة المحاسبية في اعداد القوائم المالية.	39,929	0.000
تطبيق معيار المراجعة الجزائري في وضع خطة مراجعة القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية والإجراءات التشغيلية والتنبؤ للمشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.	42,309	0.000
تطبيق إجراءات معيار مهام المراجعة الأولية يلزم المراجع الخارجي بفحص الأرصدة الافتتاحية والتأكد من ثبات الطرق المحاسبية ومقارنتها بمضمون تقرير المراجع الخارجي السابق.	45,643	0.000
التزام المراجع الخارجي بإجراءات اعداد تقرير المراجعة واحترام النموذج الموضح حسب معيار المراجعة الجزائري تأسيس الراي.	44,342	0.000
تطبيق الإجراءات التحليلية هي وسيلة مراقبة مادية لتقييم المخاطر الجوهرية وتحليل التغيرات الهامة والاتجاهات غير المتوقعة.	38,750	0.000
التأكد من استمرارية نشاط المؤسسة يكون بجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة ذات دلالة المسجلة في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية.	49,809	0.000

يعتمد المراجع الخارجي في أداء مهامه على عمل المراجع الداخلي وكذا توثيق الاعمال المنجزة من طرفه.	39,442	0.000
يعتمد المراجع الخارجي اثناء مهامه على خبير خارج المحاسبة والمالية لتحديد وتقييم المخاطر ووضع منهج للرد عليها.	42,070	0.000
تطبيق معايير المراجعة الجزائرية والحصول على وثائق المراجعة يكون عن طريق تشكيل ملف دائم كافي وملائم للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم التقرير والحفاظ على النقاط المهمة في حالة المراجعات المستقبلية.	40,575	0.000
التزام المراجع الخارجي بتطبيق عملية السبر في مهمة المراجعة الخارجية حسب ما نص عليه المعيار الجزائري يضمن له توفر نتائج تساعده في أداء مهامه.	43,687	0.000
يسمح معيار المراجعة الجزائري المتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية من ضمان سلامة ومصداقية القوائم المالية.	32,631	0.000

أفادت النتائج الموضحة في الجدول أعلاه التي تضمنت اختبار T استودت للعبارات المكونة للفرضية الأولى أن قيمة مستوى الدلالة للعبارات من 01 إلى 20 أقل من (0.005) وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1 على المكانية التقيد بمعايير المراجعة الجزائرية وتطبيقها في الواقع مما يساعد في تحسين مهنة المراجعة الخارجية.

- **اختبار الفرضية الثانية**

من خلال اختبار أسئلة المحور الثاني التي لها علاقة مباشرة بالفرضية المذكورة في السؤال التالي: هل تعتبر المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية ذات تأثير ومصداقية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية؟

الغرض من هذا الاختبار هو إثبات صحة أو رفض الفرضية بواسطة اختبار T استودت.

H0: لا يمكن الاعتماد على المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي ومصداقيته من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

H1: يمكن اتخاذ المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية كآلية تأثير ومصداقية في تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

وللإجابة على هذه الفرضية قام الباحث باختبار أسئلة المحور الثاني والتي لها علاقة مع السؤال المطروح للاختبار T استودت بدلالة (0.005) حيث يمكن توضيح النتائج في الجدول التالي.

الجدول رقم (32): نتائج اختبار الفرضية الثانية باستخدام T ستودنت

العبارة	قيمة T	SIG
الالتزام بمعايير المراجعة الجزائرية يحدث تخفيض في معدل مخاطر الاخطاء عند وضع خطة المراجعة وبرنامج تنفيذها يساعد في تحسين الأداء المالي كنتيجة تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية، الاساسية في التحليل المالي لأتخاد القرار.	37,634	0.000
تحديد مراحل تنفيذ مهمة المراجعة ومتابعة التقدم في الخطة وتطبيق إجراءات المراجعة يسهل من تحسين الأداء المالي نتيجة تقديم البيانات المحاسبية والمالية بطريقة منطقية وواضحة.	37,249	0.000
الوقوف على مستوى الفعلي للإنجازات ومقارنتها بما كان مقدر في الموازنات التقديرية والحرص على تقليل الفوارق يؤدي حتما الى تحسين الأداء المالي شرط أن يكون تحسين الاداء خلال الدورة.	35,783	0.000
القيام بدراسة وتحليل المؤشرات المالية للتوازن المالي والتنبؤ بالفشل المالي يعمل على التحسين المستقبلي في الرفع من كفاءة الأداء المالي ويساعد في كشف المخاطر المحتملة.	34,223	0.000
الكشف عن نقاط الضعف والخلل في الإجراءات التشغيلية؛ الإدارية؛ المالية والمحاسبية وتصحيحها يحسن من فعالية نظام الرقابة الداخلية ما ينعكس على تحسين الأداء المالي.	45,975	0.000
التزام المراجع الخارجي بتدقيق في مدى رشادة وفعالية استخدام الموارد المالية للمؤسسة يؤدي الى الرفع كفاءة الأداء المالي.	47,110	0.000
وجوب التزام المراجع الخارجي معايير المراجعة الجزائرية التي تساعده في تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات المالية والمحاسبية من اجل تحسين أداء الوظيفة المالية داخل المؤسسة.	39,087	0.000
سهولة التزام المراجع الخارجي بجمع المعلومات الضرورية في المؤسسة او خارجها التي تعينه على أداء مهام المراجعة الخارجية وتحسين الأداء المالي.	42,581	0.000
إن تأكد المراجع الخارجي من الكفاءة المهنية والعلمية للمسيرين الماليين ومحاسبيين يترتب عليه سلامة الأداء المالي للمؤسسة، كما أن الحرص على تكوين وتطوير الإطارات وتحيين المعلومات يزيد من المكتسبات العلمية والمهنية ومن ثما تحسين الأداء المالي.	35,442	0.000
دراسة الانحرافات المالية التي تساعد بشكل مباشر أثناء عملية المراجعة الخارجية بإعداد تقرير يعكس الصورة الصادقة للمعلومة التي تؤدي الى اتخاذ قرارات تشكل نوع من الرقابة اللاحقة على الأداء المالي للمؤسسة ما يحسنها في المستقبل القريب.	39,929	0.000

أفادت النتائج الموضحة في الجدول أعلاه التي تضمنت اختبار T استودت للعبارات المكونة للفرضية الثانية أن قيمة مستوى الدلالة للعبارات من 21 إلى 30 أقل من 0، 05 وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H0، وتقبل الفرضية البديلة H1 على أن المعلومة المحاسبية

وطريقة عرض البيانات المالية ذات تأثير ومصداقية في تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

- **اختبار الفرضية الثالثة**

من خلال اختبار اسئلة المحور الثالث التي لها علاقة مباشرة بالفرضية الثالثة المذكورة في السؤال التالي: هل يمكن اعتبار الوسائل المقترحة في تحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية فعالة؟

الغرض من هذا الاختبار هو إثبات صحة أو رفض الفرضية بواسطة اختبار T استودت.

H0: لا يمكن اعتبار الوسائل المقترحة في تحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية مقبولة.

H1: يمكن اعتبار الوسائل المقترحة في تحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية فعالة. وللإجابة على هذه الفرضية قام الباحث باختبار أسئلة المحور الثالث والتي لها علاقة مع السؤال المطروح للاختبار T استودت بدلالة (0.005) حيث يمكن توضيح النتائج في الجدول التالي.

الجدول رقم (33): نتائج اختبار الفرضية الثالثة باستخدام T ستودنت

العبارة	قيمة T	SIG
تحسين الأداء المالي يتطلب عرض معلومات محاسبية ومالية بشكل مبسط ودقيق ما يقتضي من المراجع الخارجي اعتماد دورات تكوينية وتدريبية حول البيانات المالية ومعايير المراجعة.	37,249	0.000
ضرورة ربط وتنسيق الدراسات الأكاديمية مع الهيئات المهنية الخاصة بالمراجعة الخارجية لتحسين الأداء المالي.	34,223	0.000
التزام المراجع الخارجي بالتخطيط الجيد لمهمة المراجعة الخارجية وطلب المعلومات اللازمة لفحص ومراجعة الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية لتحسين الأداء المالي.	47,110	0.000
التزام المراجع الخارجي بتقييم الإجراءات التشغيلية الخاصة بعمليات الإنتاج؛ التخزين؛ التوزيع مع ذكر نقاط القوة والضعف في تقرير مع حسن استخدام الموارد المتاحة من اجل خفض التكاليف وتحسين الأداء المالي.	42,581	0.000
التزام المراجع الخارجي بالاختبار الدائم والمتواصل لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من صدق المعلومات المحاسبية عند تحيين وتطوير البرمجيات الخاصة به الذي يزيد من دقة البيانات المالية ومن كفاءة الأداء المالي.	39,929	0.000
ضرورة التزام المراجع الخارجي بتقديم تقرير صادق ونزيه يساعد في زيادة الثقة للمتعاملين الاقتصاديين للمؤسسة ما يعمل على تحسين نشاطها الاستغلالي الذي ينعكس مباشرة على أدائها المالي.	45,643	0.000
ضرورة أن يدقق المراجع الخارجي على حسن تسيير راس المال العامل الذي يتعلق بإدارة الدفعات النقدية والمخزون والديون بطريقة فعالة بحيث يتوافق الانفاق مع الإيرادات من اجل تحسين الأداء المالي.	38,750	0.000
إن الاستثمار في التكنولوجيا وتطبيق أنظمة معلومات الحديثة من شأنها رفع من كفاءة المراجع الخارجي بتطبيقه الجيد لمعايير المراجعة الجزائرية، ما يحسن من كفاءة الأداء المالي مستقبلا نتيجة التوصيات المقترحة من قبله.	39,442	0.000

اجراء تقييم دوري للأداء المالي واعتماد توصيات المراجع الخارجي المحينة مع معايير المراجعة الجزائرية من شأنه أن يحد من المشاكل والتحديات ووضع استراتيجيات بشكل فعال.	40,575	0.000
تطبيق إجراءات معايير المراجعة الجزائرية بحذافيرها وعدم التهاون باستعمالها يزيد من كفاءة المراجع الخارجي ويحسن الأداء المالي.	32,631	0.000

دلت النتائج الموضحة في الجدول أعلاه والتي تضمنت اختبار T استودت للعبارات المذكورة للفرضية الثالثة أن قيمة مستوى الدلالة للعبارات من 31 إلى 40 أقل من (0.005) وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H0، وتقبل الفرضية البديلة H1 على أن الوسائل المقترحة في تحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معاير المراجعة الجزائرية مقبولة ويمكن الاستعانة بها.

النتائج

على ضوء هذه الدراسة تم التوصل إلى:

- تعد معايير المراجعة الخارجية أمر ضروري وإلزامي لمواكبة متطلبات المراجعة الخارجية مع التزام المراجع الخارجي بتطبيق إجراءاتها لتحسين كفاءة ونوعية المراجعة الخارجية.
- تعتبر مهنة المراجعة الخارجية مهمة صعبة ومعقدة بالنسبة للمراجع الخارجي من حيث إبداء نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وإبداء الرأي للقوائم المالية لدى يجب التقيد بإجراءات معايير المراجعة الجزائرية.
- يمكن اتخاذ معايير المراجعة الجزائرية مرجع في مزاولة المهمة حيث تزيد من كفاءة المراجعة الخارجية وإعطاء مصداقية للقوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات الضرورية في الوقت المناسب.
- تقوم معايير المراجعة الجزائرية بتحديد مجموعة من القواعد والإجراءات التي يتم الاعتماد عليها في تحسين الأداء المالي والرقم من كفاءة المراجعة الخارجية.
- تطبيق إجراءات معايير المراجعة الجزائرية يسهل من جمع أدلة الإثبات والتأكيدات الخارجية والتصريحات الكتابية التي تزيد من كفاية وملائمة وصدق المعلومة المحاسبية في إعداد القوائم المالية.
- ضرورة تنسيق وربط المتطلبات المهنية بالدراسات العلمية الأكاديمية والملتقيات والتربصات العلمية بما يتناسب مع التطورات الاقتصادية الجزائرية في ظل معايير المراجعة الجزائرية.
- تحديد مراحل تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية ومتابعة التقدم في الخطة وتطبيق إجراءات المراجعة يسهل من تحسين الأداء المالي.

- دراسة وتحليل المؤشرات المالية للتوازن المالي والتنبؤ بالفشل المالي يعمل على التحسين المستقبلي للأداء المالي ويساعد في كشف المخاطر المختلفة.

- ضرورة الاستثمار في التكنولوجيا وتطبيق أنظمة معلومات حديثة من شأنها رفع كفاءة المراجعة الخارجية وتحسين الأداء المالي مستقبلا.

التوصيات

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات المقترحة منها:

- إلزامية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية وتعميمها في جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- تطوير المهارات والمكتسبات العلمية في المعاهد والجامعات الجزائرية مع دراسة المكانية مزاولة الجانب التطبيقي والميداني لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجامعات الجزائرية.

- إلزامية فتح مجال التكوين في مهنة المراجعة والرفع من كفاءة المهنة من خلال إبرام اتفاقيات دولية لتبادل الخبرات واكتساب مزيد من المعلومات والتقنيات.

- التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة الجزائرية مع احترام السلوكيات الأخلاقية التي من خلالها يمكن تقديم تقرير مراجعة نزيه وصادق يساعد في الرفع من كفاءة المراجعة الخارجية وتحسين الأداء المالي للمؤسسة ولمستخدمي القوائم المالية.

أفاق البحث

- تناولت هذه الدراسة أهمية مزاولة مهمة المراجعة الخارجية وفق ما نصت عليه معايير المراجعة الجزائرية التي اعتمدت بداية من سنة 2016 بإصدار 16 معيار مراجعة جزائري مقسمة على 4 مقررات وزارية.

- أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية في تحسين الأداء المالي من خلال عرض المعلومة المحاسبية الصادقة.

- مدى استجابة تطبيق معايير المراجعة الجزائرية في تحسين الأداء المالي من خلال عرض المعلومة المحاسبية الصادقة التي من خلالها يمكن تحسين الأداء المالي بالاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1. أحمد عبد المولى الصباغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.

2. أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

3. إلياس بن ساسي، يوسف القرشي، التسيير المالي للإدارة المالية، الطبعة الثانية، دار الوائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.

4. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2008.

5. أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية القاهرة، 2005.

6. جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونين، عمان، 2014.

7. حازم حسن، المراجعة وخدمات التأكد، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، 2009.

8. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

9. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل محاصر وفقا للمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.

10. زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

11. عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007.

12. عصام نعمة قريط، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

13. عماد سعيد الزمر، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كليه التجارة، جامعة القاهرة، 2008.

14. كمال خليفة أبو زيد، دراسات على المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الإسكندرية، 2008.

15. محمد أحمد رمضان، المراجعة 1، جامعة الزعيم الازهري، السودان،2014.

16. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2007.

17. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2016.

18. محمد سمير الصبيان، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2002.

19. محمد عبد القادر الديسطى، المراجعة مدخل متكامل1، دار المريح للنشر، الرياض، 2002.

20. محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

21. مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار أجنادين، عمان، الأردن، ط1، 2005.

22. مؤيد خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة، عمان، الطبعة الثانية، 2009.

23. نصر صالح محمد، نظرية للمراجعة، دار المسيرة، الأردن، 2015.

24. وليد ناجي الحيالي، التحليل المالي، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

25. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

ثانيا: الرسائل الجامعية

1. عمر الفاروق زرقون، محاولة قياس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للمؤسسات القطاع البترولي في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2017.

2. كردودي سهام، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات – دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2014-2015.

3. مصطفى العثماني، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الجزائرية – دراسة حالة مجمع صيدال خلال (2010-2014)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2015.

ثالثا: المقالات العلمية

1. اسلام بودن، أثر المزيج التمويلي للمؤسسة على الرافعة المالية لحالة مؤسسة الأوراسي خلال (الفترة 2015-2019)، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، EISSN: 2602-5183، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد: 09، العدد: 02، 2023.

2. حميد مظلوم كاظم، تقييم أداء المشاريع الصغيرة على وفق مدخل بطاقة الأداء المتوازن – دراسة تطبيقية في شركة الفضلي للصناعات الانشائية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ISSN: 2518-591X، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد: 89، المجلد: 22، 2016.

3. خانم نوري كاكه حمه، أياد طاهر محمد، برنشك صالح العسكري، قياس وتحليل النجاح المالي وفق المؤشرات المالية الحديثة، دراسة تطبيقية في سوق أبو ظبي المالي، مجلة دراسات اقتصادية، ISSN 2602-7925، جامعة ريان عاشور الجلفة، العدد: 02، المجلد: 13، 2019.

4. خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية الإدارية، ISSN: 2352-9962، العدد 01، المجلد 04، حوان 2007.

5. دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، ISSN: 2437-0843، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، العدد 04، المجلد 04، 2006.

6. زهراوي عقاف، صويلح أميمة، التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير دولية التدقيق: دراسة اصدارات 24 سبتمبر 2018، مجلة دراسات المتقدمة في المالية والمحاسبة، ISSNI: 2602-7151، جامعة العربي التبسي، تبسة، العدد: 02، المجلد: 04، 2022.

7. سعد محمد مارق، قياس مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، ISSN: 1319-0997، المملكة العربية السعودية، العدد: 01، المجلد 23، 2009.

8. سعيدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية– دراسة نظرية تحليلية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، ISSNI: 2571-9769، جامعة العربي التبسي، تبسة، العدد: 02، المجلد: 02، 2017.

9. سنان زهير، محمد جميل، تقييم أداء المصارف التجارية باستخدام نسب السيولة والربحية بالتطبيق على مصرف الموصل للتنمية والاستثمار الفترة 2002 – 2004، مجلة تنمية الرافدين، ISSN: 1609-7228، جامعة الموصل كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد: 85، المجلد: 29، 2007.

10. شعشوع أحمد، بوسالم أبو بكر، أودينة عبد الخالق، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء والرفع من القيمة السوقية للمؤسسة – دراسة تحليلية مقارنة بين القيمة الاقتصادية المضافة والمؤشرات المالية التقليدية، مجلة التكامل الاقتصادي، ISSN: 2335-1608، العدد: 01، المجلد. 09، مارس 2021.

11. ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، ISSN: 1112-7961، جامعة الوادي، العدد: 01، المجلد: 06، 2013.

12. طحاح فضيلة، قمان عمر، دور النظام المحاسبي المالي SCF في تعزيز الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية (دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، ISSN: 1112-8984، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد 03، المجلد 13، 2020.

13. فتيحة بكطاش، عبد القادر حوة، أثر القياس والافصاح عن الأدوات المالية في القوائم المالية ومتطلباتها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي والنظام المحاسبي المالي، مجلة أفاق العلوم، جامعة زيان عاشور الجلفة، ISSN: 2507-7228، العدد 03، المجلد 04، جوان، 2019.

14. قديد عبد الحفيظ، بن عيسى بن علية، القيمة الاقتصادية المضافة كأداة للتخطيط المالي الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة دفاتر اقتصادية، ISSN: 1040-2170، جامعة ريان عاشور الجلفة، العدد: 01، المجلد: 14: 2023.

15. محمد يزيد صالحي، قتال عبد العزيز، تأثير مؤشرات الأداء المالي على القيمة السوقية لسهم أليانس خلال الفترة (2012-2018)، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، ISSNI: 2352-9962، العدد: 02، المجلد: 07، جوان 2020.

16. ناصر بن سنة، يوسف قاشي، دراسة قدرة مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) على تفسير التغيرات الحاصلة في القيمة السوقية لأسهم المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة أليانس للتأمينات من خلال فترة (2014-2018)، مجلة أبعاد اقتصادية، ISSN: 1112-8062، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، العدد: 01، المجلد: 11، 2021.

17. ياسر عبد طه الشرف، أثر تقلبات أسعار الصرف على الأداء المالي للبنوك المدرجة ببورصة فلسطين للأوراق المالية، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ISSN: 1998-8141، بغداد، العدد: 18، المجلد: 9، 2017.

رابعا: النصوص التشريعية والتنظيمية

1. قانون رقم 88- 01 مؤرخ في 12 يناير سنة 1988 يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية -الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية العدد 2 الصادرة، 13 يناير 1988.

2. قانون رقم 88- 04 مؤرخ في 12 يناير سنة 1988 يعدل ويتمم الامر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري ويحدد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية – لجريدة الرسمية الجمهورية-13 يناير 1988.

3. قانون 91- 08 مؤرخ في12 شوال العام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب المعتمد- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية. العدد 20 الصادرة 16 شوال عام 1411 هـ.

4. قانون 10- 01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 متعلق بمهن الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الجزائرية-العدد 42.

5. أمر رقم 69- 107 مؤرخ في 22 شوال عام 1389 الموافق 31 ديسمبر سنة 1969 يتضمن قانون المالية لسنة 1970 – الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1969.

6. الأمر 71-82 مؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق 29 ديسمبر سنة 1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 107.

7. مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، أشكال واجال ارسالها، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 30، الصادر بتاريخ29 جمادى الثانية عام 1432هـ الموافق اول يونيو سنة 2011م.

8. مرسوم تنفيذي رقم 70- 173 مؤرخ في 17 رمضان عام 1390 الموافق 16 نوفمبر سنة 1970 يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية- المادة 2 – الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية.

9. مرسوم تنفيذي رقم 96- 136 مؤرخ في 25 أبريل سنة 1996 – المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد- المادة 2—3- 4 الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية العدد 24 الصادرة في 29 ذو القعدة عام 1416 هـ.

10. المرسوم التنفيذي رقم 96- 318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996- يتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.

11. مرسوم تنفيذي 11-24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 07.

12. قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008: يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية/ العدد 19-25 مارس سنة 2009.

13. مقرر رقم 002 المؤرخ في 04فيفري 2016–المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق–الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية–وزارة المالية–المجلس الوطني للمحاسبة.

14. مقرر رقم 150 المؤرخ في 11اكتوبر 2016–المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق– الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية–وزارة المالية–المجلس الوطني للمحاسبة.

15. مقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 2017–المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق– الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية–وزارة المالية–المجلس الوطني للمحاسبة.

16. مقرر رقم 77 المؤرخ في24سبتمبر 2018–المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق–الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية–وزارة المالية–المجلس الوطني للمحاسبة.

خامسا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Jean Charles becour et Henri Bouquin, Audit opérationnel, Economica, Paris, 2eme édition, 1996.

2. Lionel Collins et Gérard Valin, Audit et control interne, solloz, Paris, 1992.

3. Renard Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, Edition D'organisation, 3eme édition, Paris, 2000.

4. ALVIN A. ARENS, RANDAL J. ELDER.MARK S. BEASLEY, Auditing and assurance services an integrated approach, Prentice Hall, Boston, 14th edition, 2012.

5. M Belaiboud, Guide pratique d'audit financier et comptable, La maison des livres, Alger, 1982.

الملاحق

الملحق الأول: استمارة الدراسة الميدانية

جامعة أمحمد بوقرة –بومرداس–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة ومالية

استبيان بحث رسالة دكتوراه

تحية طيبة وبعد،

يمثل هذا الاستبيان جزء من دراسة يقوم بها الباحث للحصول على شهادة الدكتوراه في علوم المالية والمحاسبية بعنوان:

دور المراجعة الخارجية في تحسين الاداء المالي في ظل معايير المراجعة الجزائرية –دراسة حالة–

تهدف الدراسة الى البحث في كيفية الاستفادة من معايير المراجعة الجزائرية ومدى تأثيرها على المراجعة الخارجية في اعداد القوائم المالية التي تعكس الصورة الصادقة للمركز المالي حسب ما نصت علية المعايير والتشريعات القانونية والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وتهدف أيضا الى إمكانية استخدام معايير المراجعة الجزائرية والمؤشرات الاقتصادية الحديثة في تحسين الأداء المالي، كما يمكن اقتراح بعض الوسائل الممكنة لتحسين الأداء المالي.

لذا نرجو منكم التفضل بالإجابة على الفقرات المحددة ضمن محاور هذا الاستبيان بكل موضوعية للحصول على معلومات تساعد في تحقيق أهداف الدراسة، مع العلم ان اجاباتكم لن تستخدم الا لأغراض هذه الدراسة.

الباحث: محمد ياسين بن دغي

على فقرات المحاور الاتية يرجى وضع علامة (x) في العمود الذي يمثل اجابتك

المحور الأول: أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين مهنة المراجعة الخارجية.

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعد معايير المراجعة الجزائرية امر ضروري والزامي لمواكبة متطلبات مهنة المراجعة الخارجية.					
2	التزام المراجع الخارجي بتطبيق إجراءات معايير المراجعة الجزائرية لتحسين كفاءة ونوعية أداء المراجعة الخارجية.					
3	تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يوفر معلومة محاسبية صادقة وموثوقة					
4	وجود علاقة تكامل بين معايير المراجعة الجزائرية وقانون 10-01 المحدد لمهنة المراجع الخارجي.					
5	تعتبر معايير المراجعة الجزائرية مرجع يعتمد عليه المراجع الخارجي اثناء أداء مهمة المراجعة الخارجية.					
6	تقرير المراجع الخارجي المعد وفق معايير المراجعة الجزائرية يحظى بثقة مستعملي القوائم المالية.					
7	تطبيق شروط اتفاق حول احكام مهمة المراجعة ضروري من اجل تفادي العراقيل الممكن مواجهتها مستقبلا.					
8	تطبيق معيار المراجعة الجزائرية الخاص بإجراءات التأكيدات الخارجية يزيد من مصداقية أدلة الاثبات وصحة وموثوقية القوائم المالية.					
9	تطبيق إجراءات معيار المراجعة الجزائرية الحصول على التصريحات الكتابية يؤكد على مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية ومدى صدقها.					
10	تطبيق إجراءات جمع العناصر المقنعة من الوثائق الثبوتية والتأكيدات الخارجية والتصريحات الكتابية يرتكز على كفاية وملائمة وصدق المعلومة المحاسبية في اعداد القوائم المالية.					
11	تطبيق معيار المراجعة الجزائري في وضع خطة مراجعة القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية والإجراءات التشغيلية والتنبؤ للمشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.					
12	تطبيق إجراءات معيار مهام المراجعة الأولية يلزم المراجع الخارجي بفحص الأرصدة الافتتاحية والتأكد من ثبات الطرق المحاسبية ومقارنتها بمضمون تقرير المراجع الخارجي السابق.					
13	التزام المراجع الخارجي بإجراءات اعداد تقرير المراجعة واحترام النموذج الموضح حسب معيار المراجعة الجزائري تأسيس الراي.					
14	تطبيق الإجراءات التحليلية هي وسيلة مراقبة مادية لتقييم المخاطر الجوهرية وتحليل التغيرات الهامة والاتجاهات غير المتوقعة.					
15	التأكد من استمرارية نشاط المؤسسة يكون بجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة ذات دلالة المسجلة في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية.					
16	يعتمد المراجع الخارجي في أداء مهامه على عمل المراجع الداخلي وكذا توثيق الاعمال المنجزة من طرفه.					

17	يعتمد المراجع الخارجي اثناء مهامه على خبير خارج المحاسبة والمالية لتحديد وتقييم المخاطر ووضع منهج للرد عليها					
18	تطبيق معايير المراجعة الجزائرية والحصول على وثائق المراجعة يكون عن طريق تشكيل ملف دائم كافي وملائم للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم التقرير والحفاظ على النقاط المهمة في حالة المراجعات المستقبلية.					
19	التزام المراجع الخارجي بتطبيق عملية السبر في مهمة المراجعة الخارجية حسب ما نص عليه المعيار الجزائري يضمن له توفر نتائج تساعده في أداء مهامه.					
20	يسمح معيار المراجعة الجزائري المتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية من ضمان سلامة ومصداقية القوائم المالية.					

المحور الثاني: مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

الرقم	الفقرات	موافق	غير موافق	محايد	موافق بشدة	غير موافق بشدة
21	الالتزام بمعايير المراجعة الجزائرية يحدث تخفيض في معدل مخاطر الاخطاء عند وضع خطة المراجعة وبرنامج تنفيذها يساعد في تحسين الأداء المالي كنتيجة تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية، الاساسية في التحليل المالي لأتخاذ القرار.					
22	تحديد مراحل تنفيذ مهمة المراجعة ومتابعة التقدم في الخطة وتطبيق إجراءات المراجعة يسهل من تحسين الأداء المالي نتيجة تقديم البيانات المحاسبية والمالية بطريقة منطقية وواضحة..					
23	الوقوف على مستوى الفعلي للإنجازات ومقارنتها بما كان مقدر في الموازنات التقديرية والحرص على تقليل الفوارق يؤدي حتما الى تحسين الأداء المالي شرط أن يكون تحسين الاداء خلال الدورة.					
24	القيام بدراسة وتحليل المؤشرات المالية للتوازن المالي والتنبؤ بالفشل المالي يعمل على التحسين المستقبلي في الرفع من كفاءة الأداء المالي ويساعد في كشف المخاطر المحتملة.					
25	الكشف عن نقاط الضعف والخلل في الإجراءات التشغيلية؛ الإدارية؛ المالية والمحاسبية وتصحيحها يحسن من فعالية نظام الرقابة الداخلية ما ينعكس على تحسين الأداء المالي.					
26	التزام المراجع الخارجي بتدقيق في مدى رشادة وفعالية استخدام الموارد المالية للمؤسسة يؤدي الى الرفع كفاءة الأداء المالي.					
27	وجوب التزام المراجع الخارجي معايير المراجعة الجزائرية التي تساعده في تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات المالية والمحاسبية من اجل تحسين أداء الوظيفة المالية داخل المؤسسة.					
28	سهولة التزام المراجع الخارجي بجمع المعلومات الضرورية في المؤسسة او خارجها التي تعينه على أداء مهام المراجعة الخارجية وتحسين الأداء المالي.					
29	إن تأكد المراجع الخارجي من الكفاءة المهنية والعلمية للمسيرين الماليين ومحاسبيين يترتب عليه سلامة الأداء المالي للمؤسسة، كما أن الحرص على تكوين وتطوير الإطارات وتحيين المعلومات يزيد من المكتسبات العلمية والمهنية ومن ثما تحسين الأداء المالي.					

30	دراسة الانحرافات المالية التي تساعد بشكل مباشر أثناء عملية المراجعة الخارجية بإعداد تقرير يعكس الصورة الصادقة للمعلومة التي تؤدي الى اتخاذ قرارات تشكل نوع من الرقابة اللاحقة على الأداء المالي للمؤسسة ما يحسنها في المستقبل. القريب					

المحور الثالث: الوسائل التي يمكن اقتراحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية.

الرقم	الفقرات	محايد	موافق	موافق بشدة	غير موافق	غير موافق بشدة
31	تحسين الأداء المالي يتطلب عرض معلومات محاسبية ومالية بشكل مبسط ودقيق ما يقتضي من المراجع الخارجي اعتماد دورات تكوينية وتدريبية حول البيانات المالية ومعايير المراجعة.					
32	ضرورة ربط وتنسيق الدراسات الأكاديمية مع الهيئات المهنية الخاصة بالمراجعة الخارجية لتحسين الأداء المالي.					
33	التزام المراجع الخارجي بالتخطيط الجيد لمهمة المراجعة الخارجية وطلب المعلومات اللازمة لفحص ومراجعة الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية لتحسين الأداء المالي.					
34	التزام المراجع الخارجي بتقييم الإجراءات التشغيلية الخاصة بعمليات الإنتاج؛ التخزين؛ التوزيع مع ذكر نقاط القوة والضعف في تقرير مع حسن استخدام الموارد المتاحة من اجل خفض التكاليف وتحسين الأداء المالي.					
35	التزام المراجع الخارجي بالاختبار الدائم والمتواصل لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من صدق المعلومات المحاسبية عند تحيين وتطوير البرمجيات الخاصة به الذي يزيد من دقة البيانات المالية ومن كفاءة الأداء المالي.					
36	ضرورة التزام المراجع الخارجي بتقديم تقرير صادق ونزيه يساعد في زيادة الثقة للمتعاملين الاقتصاديين للمؤسسة ما يعمل على تحسين نشاطها الاستغلالي الذي ينعكس مباشرة على أدائها المالي.					
37	ضرورة أن يدقق المراجع الخارجي على حسن تسيير راس المال العامل الذي يتعلق بإدارة الدفعات النقدية والمخزون والديون بطريقة فعالة بحيث يتوافق الانفاق مع الإيرادات من اجل تحسين الأداء المالي.					
38	إن الاستثمار في التكنولوجيا وتطبيق أنظمة معلومات الحديثة من شأنها رفع من كفاءة المراجع الخارجي بتطبيقه الجيد لمعايير المراجعة الجزائرية، ما يحسن من كفاءة الأداء المالي مستقبلا نتيجة التوصيات المقترحة من قبله.					
39	اجراء تقييم دوري للأداء المالي واعتماد توصيات المراجع الخارجي المحينة مع معايير المراجعة الجزائرية من شأنه أن يحد من المشاكل والتحديات ووضع استراتيجيات بشكل فعال.					
40	تطبيق إجراءات معايير المراجعة الجزائرية بحذافيرها وعدم التهاون باستعمالها يزيد من كفاءة المراجع الخارجي ويحسن الأداء المالي.					

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

للإجابة يرجى وضع علامة (*) في المكان المناسب لك

1. **الجنس**	ذكر		أنثى		
2. العمر	أقل من 30 سنة		من 30 الى اقل من40 سنة		
	من 40 الى اقل من50 سنة		أكثر من 50 سنة		
3.المؤهل العلمي	ليسانس		ماجيستر / ماستر		
	شهادة مهنية		دكتوراه		
4.الوظيفة	مراجع داخلي		مراجع خارجي		
	خبير محاسبي		أستاذ جامعي		
5. الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات		من 5 الى 10 سنوات		
	أكثر من 15 سنة		من 11 الى 15 سنة		

الملحق الثاني: ترميز محاور وفقرات الاستمارة في برنامج SPSS

ترميز محاور وفقرات الاستمارة في برنامج SPSS

ترميز المحاور

رقم المحور	عنوان المحور	الرمز
01	أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين مهنة المراجعة الخارجية.	T1
02	مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.	T2
03	الوسائل التي يمكن اقتراحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية	T3

ترميز فقرات المحور الأول

رقم الفقرة	الفقرة	الرمز
01	تعد معايير المراجعة الجزائرية امر ضروري والزامي لمواكبة متطلبات مهنة المراجعة الخارجية.	S1
02	التزام المراجع الخارجي بتطبيق إجراءات معايير المراجعة الجزائرية لتحسين كفاءة ونوعية أداء المراجعة الخارجية.	S2
03	تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يوفر معلومة محاسبية صادقة وموثوقة	S3
04	وجود علاقة تكامل بين معايير المراجعة الجزائرية وقانون 10-01 المحدد لمهنة المراجع الخارجي.	S4
05	تعتبر معايير المراجعة الجزائرية مرجع يعتمد عليه المراجع الخارجي اثناء أداء مهمة المراجعة الخارجية.	S5
06	تقرير المراجع الخارجي المعد وفق معايير المراجعة الجزائرية يحظى بثقة مستعملي القوائم المالية.	S6
07	تطبيق شروط اتفاق حول احكام مهمة المراجعة ضروري من اجل تفادي العراقيل الممكن مواجهتها مستقبلا.	S7
8	تطبيق معيار المراجعة الجزائرية الخاص بإجراءات التأكيدات الخارجية يزيد من مصداقية أدلة الاثبات وصحة وموثوقية القوائم المالية.	S8
09	تطبيق إجراءات معيار المراجعة الجزائرية الحصول على التصريحات الكتابية يؤكد على مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية ومدى صدقها.	S9
10	تطبيق إجراءات جمع العناصر المقنعة من الوثائق الثبوتية والتأكيدات الخارجية والتصريحات الكتابية يرتكز على كفاية وملائمة وصدق المعلومة المحاسبية في اعداد القوائم المالية.	S10
11	تطبيق معيار المراجعة الجزائري في وضع خطة مراجعة القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية والإجراءات التشغيلية والتنبؤ للمشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.	S11
12	تطبيق إجراءات معيار مهام المراجعة الأولية يلزم المراجع الخارجي بفحص الأرصدة الافتتاحية والتأكد من ثبات الطرق المحاسبية ومقارنتها بمضمون تقرير المراجع الخارجي السابق.	S12
13	التزام المراجع الخارجي بإجراءات اعداد تقرير المراجعة واحترام النموذج الموضح حسب معيار المراجعة الجزائري تأسيس الراي.	S13
14	تطبيق الإجراءات التحليلية هي وسيلة مراقبة مادية لتقييم المخاطر الجوهرية وتحليل التغيرات الهامة والاتجاهات غير المتوقعة.	S14

15	التأكد من استمرارية نشاط المؤسسة يكون بجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة ذات دلالة المسجلة في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية.	S15
16	يعتمد المراجع الخارجي في أداء مهامه على عمل المراجع الداخلي وكذا توثيق الاعمال المنجزة من طرفه.	S16
17	يعتمد المراجع الخارجي اثناء مهامه على خبير خارج المحاسبة والمالية لتحديد وتقييم المخاطر ووضع منهج للرد عليها	S17
18	تطبيق معايير المراجعة الجزائرية والحصول على وثائق المراجعة يكون عن طريق تشكيل ملف دائم كافي وملائم للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم التقرير والحفاظ على النقاط المهمة في حالة المراجعات المستقبلية.	S18
19	التزام المراجع الخارجي بتطبيق عملية السبر في مهمة المراجعة الخارجية حسب ما نص عليه المعيار الجزائري يضمن له توفر نتائج تساعده في أداء مهامه.	S19
20	يسمح معيار المراجعة الجزائري المتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية من ضمان سلامة ومصداقية القوائم المالية.	S20

ترميز فقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	الفقرة	الرمز
21	الالتزام بمعايير المراجعة الجزائرية يحدث تخفيض في معدل مخاطر الاخطاء عند وضع خطة المراجعة وبرنامج تنفيذها يساعد في تحسين الأداء المالي كنتيجة تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمالية، الاساسية في التحليل المالي لأتخاد القرار.	S21
22	تحديد مراحل تنفيذ مهمة المراجعة ومتابعة التقدم في الخطة وتطبيق إجراءات المراجعة يسهل من تحسين الأداء المالي نتيجة تقديم البيانات المحاسبية والمالية بطريقة منطقية وواضحة..	S22
23	الوقوف على مستوى الفعلي للإنجازات ومقارنتها بما كان مقدر في الموازنات التقديرية والحرص على تقليل الفوارق يؤدي حتما الى تحسين الأداء المالي شرط أن يكون تحسين الاداء خلال الدورة.	S23
24	القيام بدراسة وتحليل المؤشرات المالية للتوازن المالي والتنبؤ بالفشل المالي يعمل على التحسين المستقبلي في الرفع من كفاءة الأداء المالي ويساعد في كشف المخاطر المحتملة.	S24
25	الكشف عن نقاط الضعف والخلل في الإجراءات التشغيلية؛ الإدارية؛ المالية والمحاسبية وتصحيحها يحسن من فعالية نظام الرقابة الداخلية ما ينعكس على تحسين الأداء المالي.	S25
26	التزام المراجع الخارجي بتدقيق في مدى رشادة وفعالية استخدام الموارد المالية للمؤسسة يؤدي الى الرفع كفاءة الأداء المالي.	S26
27	وجوب التزام المراجع الخارجي معايير المراجعة الجزائرية التي تساعده في تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات المالية والمحاسبية من اجل تحسين أداء الوظيفة المالية داخل المؤسسة.	S27
28	سهولة التزام المراجع الخارجي بجمع المعلومات الضرورية في المؤسسة او خارجها التي تعينه على أداء مهام المراجعة الخارجية وتحسين الأداء المالي.	S28
29	إن تأكد المراجع الخارجي من الكفاءة المهنية والعلمية للمسيرين الماليين ومحاسبيين يترتب عليه سلامة الأداء المالي للمؤسسة، كما أن الحرص على تكوين وتطوير الإطارات وتحيين المعلومات يزيد من المكتسبات العلمية والمهنية ومن ثما تحسين الأداء المالي.	S29

30	دراسة الانحرافات المالية التي تساعد بشكل مباشر أثناء عملية المراجعة الخارجية بإعداد تقرير يعكس الصورة الصادقة للمعلومة التي تؤدي الى اتخاذ قرارات تشكل نوع من الرقابة اللاحقة على الأداء المالي للمؤسسة ما يحسنها في المستقبل. القريب	S30

ترميز فقرات المحور الثالث

رقم الفقرة	الفقرة	الرمز
31	تحسين الأداء المالي يتطلب عرض معلومات محاسبية ومالية بشكل مبسط ودقيق ما يقتضي من المراجع الخارجي اعتماد دورات تكوينية وتدريبية حول البيانات المالية ومعايير المراجعة.	S31
32	ضرورة ربط وتنسيق الدراسات الأكاديمية مع الهيئات المهنية الخاصة بالمراجعة الخارجية لتحسين الأداء المالي.	S32
33	التزام المراجع الخارجي بالتخطيط الجيد لمهمة المراجعة الخارجية وطلب المعلومات اللازمة لفحص ومراجعة الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية لتحسين الأداء المالي.	S33
34	التزام المراجع الخارجي بتقييم الإجراءات التشغيلية الخاصة بعمليات الإنتاج؛ التخزين؛ التوزيع مع ذكر نقاط القوة والضعف في تقرير مع حسن استخدام الموارد المتاحة من اجل خفض التكاليف وتحسين الأداء المالي.	S34
35	التزام المراجع الخارجي بالاختبار الدائم والمتواصل لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من صدق المعلومات المحاسبية عند تحيين وتطوير البرمجيات الخاصة به الذي يزيد من دقة البيانات المالية ومن كفاءة الأداء المالي.	S35
36	ضرورة التزام المراجع الخارجي بتقديم تقرير صادق ونزيه يساعد في زيادة الثقة للمتعاملين الاقتصاديين للمؤسسة ما يعمل على تحسين نشاطها الاستغلالي الذي ينعكس مباشرة على أدائها المالي.	S36
37	ضرورة أن يدقق المراجع الخارجي على حسن تسيير راس المال العامل الذي يتعلق بإدارة الدفعات النقدية والمخزون والديون بطريقة فعالة بحيث يتوافق الانفاق مع الإيرادات من اجل تحسين الأداء المالي.	S37
38	إن الاستثمار في التكنولوجيا وتطبيق أنظمة معلومات الحديثة من شأنها رفع من كفاءة المراجع الخارجي بتطبيقه الجيد لمعايير المراجعة الجزائرية، ما يحسن من كفاءة الأداء المالي مستقبلا نتيجة التوصيات المقترحة من قبله.	S38
39	اجراء تقييم دوري للأداء المالي واعتماد توصيات المراجع الخارجي المحينة مع معايير المراجعة الجزائرية من شأنه أن يحد من المشاكل والتحديات ووضع استراتيجيات بشكل فعال.	S39
40	تطبيق إجراءات معايير المراجعة الجزائرية بحذافيرها وعدم التهاون باستعمالها يزيد من كفاءة المراجع الخارجي ويحسن الأداء المالي.	S40

الملحق الثالث: النتائج الإحصائية

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	93	71,5	71,5	71,5
	انثى	37	28,5	28,5	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	7	5,4	5,4	5,4
	من 30 الى 40 سنة	9	6,9	6,9	12,3
	من 40 الى 50 سنة	49	37,7	37,7	50,0
	أكثر من 50 سنة	65	50,0	50,0	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	13	10,0	10,0	10,0
	ماجستير / ماستر	29	22,3	22,3	32,3
	دكتوراه	52	40,0	40,0	72,3
	شهادة مهنية	36	27,7	27,7	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مراجع داخلي	25	19,2	19,2	19,2
	محافظ حسابات	57	43,8	43,8	63,1
	خبير محاسبي	2	1,5	1,5	64,6
	أستاذ جامعي	46	35,4	35,4	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	33	25,4	25,4	25,4
	من 5 الى اقل من 10 سنوات	49	37,7	37,7	63,1
	من 11 الى اقل من 15 سنة	40	30,8	30,8	93,8
	أكثر من 15 سنة	8	6,2	6,2	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

الثبات ألفا كرونباخ

Reliability statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,857	40

المحور الأول: أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى استجابتها في تحسين مهمة المراجعة الخارجي.

One-sample statistics

	N	Mean	Std Deviation	Std-error Mean
S1.	130	3,62	1,095	,096
S2	130	3,64	1,114	,098
S3	130	3,70	1,179	,103
S4	130	3,67	1,222	,107
S5	130	3,98	,988	,087
تs6	130	4,08	,989	,087
S7	130	3,71	1,082	,095
S8	130	4,09	1,096	,096
S9	130	3,75	1,208	,106
S10	130	3,85	1,100	,097
S11	130	3,82	1,030	,090
S12	130	3,93	,982	,086
S13	130	4,01	1,031	,090
S14	130	3,78	1,114	,098
S15	130	4,06	,930	,082
S16	130	3,88	1,121	,098
S17	130	3,84	1,040	,091
S18	130	3,95	1,109	,097
S19	130	3,92	1,024	,090
S20	130	3,61	1,261	,111

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std.Error Mean.	Std Deviation
T1	130	3,85	,037	,425
N valide (liste)	130			

One Sample Test

	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95 % Confidence Interval Of The Difference	
					Lower	Upper
S1	37,634	129	,000	3,615	3,43	3,81
S2	37,249	129	,000	3,638	3,45	3,83
S3	35,783	129	,000	3,700	3,50	3,90
S4	34,223	129	,000	3,669	3,46	3,88
S5	45,975	129	,000	3,985	3,81	4,16
S6	47,110	129	,000	4,085	3,91	4,26
S7	39,087	129	,000	3,708	3,52	3,90
S8	42,581	129	,000	4,092	3,90	4,28
S9	35,442	129	,000	3,754	3,54	3,96
S10	39,929	129	,000	3,854	3,66	4,04
S11	42,309	129	,000	3,823	3,64	4,00
S12	45,643	129	,000	3,931	3,76	4,10
S13	44,342	129	,000	4,008	3,83	4,19
S14	38,750	129	,000	3,785	3,59	3,98
S15	49,809	129	,000	4,062	3,90	4,22
S16	39,442	129	,000	3,877	3,68	4,07
S17	42,070	129	,000	3,838	3,66	4,02
S18	40,575	129	,000	3,946	3,75	4,14
S19	43,687	129	,000	3,923	3,75	4,10
S20	32,631	129	,000	3,608	3,39	3,83

نتائج الإجابات حول فقرات المحور الأول

S1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	9	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	14	10,8	10,8	17,7
	محايد	16	12,3	12,3	30,0
	موافق	70	53,8	53,8	83,8
	موافق بشدة	21	16,2	16,2	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	10	7,7	7,7	7,7
	غير موافق	12	9,2	9,2	16,9
	محايد	16	12,3	12,3	29,2
	موافق	69	53,1	53,1	82,3
	موافق بشدة	23	17,7	17,7	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	9	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	13	10,0	10,0	16,9
	محايد	22	16,9	16,9	33,8
	موافق	50	38,5	38,5	72,3
	موافق بشدة	36	27,7	27,7	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	13	10,0	10,0	10,0
	غير موافق	10	7,7	7,7	17,7
	محايد	17	13,1	13,1	30,8
	موافق	57	43,8	43,8	74,6
	موافق بشدة	33	25,4	25,4	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	6	4,6	4,6	4,6
	غير موافق	5	3,8	3,8	8,5
	محايد	13	10,0	10,0	18,5
	موافق	67	51,5	51,5	70,0
	موافق بشدة	39	30,0	30,0	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	4	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	6	4,6	4,6	7,7
	محايد	16	12,3	12,3	20,0
	موافق	53	40,8	40,8	60,8
	موافق بشدة	51	39,2	39,2	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	8	6,2	6,2	6,2
	غير موافق	9	6,9	6,9	13,1
	محايد	25	19,2	19,2	32,3
	موافق	59	45,4	45,4	77,7
	موافق بشدة	29	22,3	22,3	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	7	5,4	5,4	5,4
	غير موافق	7	5,4	5,4	10,8
	محايد	9	6,9	6,9	17,7
	موافق	51	39,2	39,2	56,9
	موافق بشدة	56	43,1	43,1	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	11	8,5	8,5	8,5
	غير موافق	11	8,5	8,5	16,9
	محايد	15	11,5	11,5	28,5
	موافق	55	42,3	42,3	70,8
	موافق بشدة	38	29,2	29,2	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	7	5,4	5,4	5,4
	غير موافق	10	7,7	7,7	13,1
	محايد	17	13,1	13,1	26,2
	موافق	57	43,8	43,8	70,0
	موافق بشدة	39	30,0	30,0	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	9	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	6	4,6	4,6	11,5
	محايد	10	7,7	7,7	19,2
	موافق	79	60,8	60,8	80,0
	موافق بشدة	26	20,0	20,0	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	6	4,6	4,6	4,6
	غير موافق	7	5,4	5,4	10,0
	محايد	10	7,7	7,7	17,7
	موافق	74	56,9	56,9	74,6
	موافق بشدة	33	25,4	25,4	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	5	3,8	3,8	3,8
	غير موافق	7	5,4	5,4	9,2
	محايد	17	13,1	13,1	22,3
	موافق	54	41,5	41,5	63,8
	موافق بشدة	47	36,2	36,2	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	7	5,4	5,4	5,4
	غير موافق	10	7,7	7,7	13,1
	محايد	25	19,2	19,2	32,3
	موافق	50	38,5	38,5	70,8
	موافق بشدة	38	29,2	29,2	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	3	2,3	2,3	2,3
	غير موافق	8	6,2	6,2	8,5
	محايد	10	7,7	7,7	16,2
	موافق	66	50,8	50,8	66,9
	موافق بشدة	43	33,1	33,1	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	6	4,6	4,6	4,6
	غير موافق	10	7,7	7,7	12,3
	محايد	24	18,5	18,5	30,8
	موافق	44	33,8	33,8	64,6
	موافق بشدة	46	35,4	35,4	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	6	4,6	4,6	4,6
	غير موافق	8	6,2	6,2	10,8
	محايد	22	16,9	16,9	27,7
	موافق	59	45,4	45,4	73,1
	موافق بشدة	35	26,9	26,9	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	5	3,8	3,8	3,8
	غير موافق	12	9,2	9,2	13,1
	محايد	17	13,1	13,1	26,2
	موافق	47	36,2	36,2	62,3
	موافق بشدة	49	37,7	37,7	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	5	3,8	3,8	3,8
	غير موافق	8	6,2	6,2	10,0
	محايد	19	14,6	14,6	24,6
	موافق	58	44,6	44,6	69,2
	موافق بشدة	40	30,8	30,8	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	14	10,8	10,8	10,8
	غير موافق	14	10,8	10,8	21,5
	محايد	12	9,2	9,2	30,8
	موافق	59	45,4	45,4	76,2
	موافق بشدة	31	23,8	23,8	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

المحور الثاني: مدى تأثير مصداقية المعلومة المحاسبية وطريقة عرض البيانات المالية على تحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std Deviation	Std-error Mean
S21	130	3,62	1,095	,096
S22	130	3,70	1,179	,103
S23	130	3,98	,988	,087
ls24	130	3,71	1,082	,095
S25	130	3,75	1,208	,106
S26	130	3,82	1,030	,090
S27	130	4,01	1,031	,090
S28	130	4,06	,930	,082
S29	130	3,84	1,040	,091
S30	130	3,92	1,024	,090

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std.Error Mean.	Std Deviation
T2	130	3,84	,042	,483
N valide (liste)	130			

One Sample Test

	t	Df	Sig. (Bilatéral)	Mean Difference	95 % Confidence Interval of The Difference	
					Lower	Upper
S21	37,634	129	,000	3,615	3,43	3,81
S22	35,783	129	,000	3,700	3,50	3,90
S23	45,975	129	,000	3,985	3,81	4,16
S24	39,087	129	,000	3,708	3,52	3,90
S25	35,442	129	,000	3,754	3,54	3,96
S26	42,309	129	,000	3,823	3,64	4,00
S27	44,342	129	,000	4,008	3,83	4,19
S28	49,809	129	,000	4,062	3,90	4,22
S29	42,070	129	,000	3,838	3,66	4,02
S30	43,687	129	,000	3,923	3,75	4,10

نتائج الإجابات حول فقرات المحور الثاني

S21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	9	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	14	10,8	10,8	17,7
	محايد	16	12,3	12,3	30,0
	موافق	70	53,8	53,8	83,8
	موافق بشدة	21	16,2	16,2	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	9	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	13	10,0	10,0	16,9
	محايد	22	16,9	16,9	33,8
	موافق	50	38,5	38,5	72,3
	موافق بشدة	36	27,7	27,7	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	6	4,6	4,6	4,6
	غير موافق	5	3,8	3,8	8,5
	محايد	13	10,0	10,0	18,5
	موافق	67	51,5	51,5	70,0
	موافق بشدة	39	30,0	30,0	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	8	6,2	6,2	6,2
	غير موافق	9	6,9	6,9	13,1
	محايد	25	19,2	19,2	32,3
	موافق	59	45,4	45,4	77,7
	موافق بشدة	29	22,3	22,3	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	11	8,5	8,5	8,5
	غير موافق	11	8,5	8,5	16,9
	محايد	15	11,5	11,5	28,5
	موافق	55	42,3	42,3	70,8
	موافق بشدة	38	29,2	29,2	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	9	6,9	6,9	6,9
	غير موافق	6	4,6	4,6	11,5
	محايد	10	7,7	7,7	19,2
	موافق	79	60,8	60,8	80,0
	موافق بشدة	26	20,0	20,0	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	5	3,8	3,8	3,8
	غير موافق	7	5,4	5,4	9,2
	محايد	17	13,1	13,1	22,3
	موافق	54	41,5	41,5	63,8
	موافق بشدة	47	36,2	36,2	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	3	2,3	2,3	2,3
	غير موافق	8	6,2	6,2	8,5
	محايد	10	7,7	7,7	16,2
	موافق	66	50,8	50,8	66,9
	موافق بشدة	43	33,1	33,1	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S29

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	6	4,6	4,6	4,6
	غير موافق	8	6,2	6,2	10,8
	محايد	22	16,9	16,9	27,7
	موافق	59	45,4	45,4	73,1
	موافق بشدة	35	26,9	26,9	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S30

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	5	3,8	3,8	3,8
	غير موافق	8	6,2	6,2	10,0
	محايد	19	14,6	14,6	24,6
	موافق	58	44,6	44,6	69,2
	موافق بشدة	40	30,8	30,8	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

المحور الثالث: الوسائل التي يمكن اقتراحها لتحسين الأداء المالي من خلال الاعتماد على معايير المراجعة الجزائرية.

One-Sample Test

	N	Mean	Std Deviation	Std.Error Mean.
S31	130	3,64	1,114	,098
S32	130	3,67	1,222	,107
S33	130	4,08	,989	,087
S34	130	4,09	1,096	,096
S35	130	3,85	1,100	,097
S36	130	3,93	,982	,086
S37	130	3,78	1,114	,098
S38	130	3,88	1,121	,098
S39	130	3,95	1,109	,097
S40	130	3,61	1,261	,111

One-Sample Test

	N	Mean	Std.Error Mean.	Std Deviation
T3	130	3,85	,043	,489
N valide (liste)	130			

One-Sample Test

	t	Df	Sig. (Bilatéral)	Mean Difference	95 % Confidence Interval of The Difference	
					Lower	Upper
S31	37,249	129	,000	3,638	3,45	3,83
S32	34,223	129	,000	3,669	3,46	3,88
S33	47,110	129	,000	4,085	3,91	4,26
S34	42,581	129	,000	4,092	3,90	4,28
S35	39,929	129	,000	3,854	3,66	4,04
S36	45,643	129	,000	3,931	3,76	4,10
S37	38,750	129	,000	3,785	3,59	3,98
S38	39,442	129	,000	3,877	3,68	4,07
S39	40,575	129	,000	3,946	3,75	4,14
S40	32,631	129	,000	3,608	3,39	3,83

نتائج الإجابات حول فقرات المحور الثالث

S31

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	10	7,7	7,7	7,7
	غير موافق	12	9,2	9,2	16,9
	محايد	16	12,3	12,3	29,2
	موافق	69	53,1	53,1	82,3
	موافق بشدة	23	17,7	17,7	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S32

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	13	10,0	10,0	10,0
	غير موافق	10	7,7	7,7	17,7
	محايد	17	13,1	13,1	30,8
	موافق	57	43,8	43,8	74,6
	موافق بشدة	33	25,4	25,4	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S33

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	4	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	6	4,6	4,6	7,7
	محايد	16	12,3	12,3	20,0
	موافق	53	40,8	40,8	60,8
	موافق بشدة	51	39,2	39,2	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S34

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	7	5,4	5,4	5,4
	غير موافق	7	5,4	5,4	10,8
	محايد	9	6,9	6,9	17,7
	موافق	51	39,2	39,2	56,9
	موافق بشدة	56	43,1	43,1	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S35

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	7	5,4	5,4	5,4
	غير موافق	10	7,7	7,7	13,1
	محايد	17	13,1	13,1	26,2
	موافق	57	43,8	43,8	70,0
	موافق بشدة	39	30,0	30,0	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S36

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	6	4,6	4,6	4,6
	غير موافق	7	5,4	5,4	10,0
	محايد	10	7,7	7,7	17,7
	موافق	74	56,9	56,9	74,6
	موافق بشدة	33	25,4	25,4	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S37

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	7	5,4	5,4	5,4
	غير موافق	10	7,7	7,7	13,1
	محايد	25	19,2	19,2	32,3
	موافق	50	38,5	38,5	70,8
	موافق بشدة	38	29,2	29,2	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S38

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	6	4,6	4,6	4,6
	غير موافق	10	7,7	7,7	12,3
	محايد	24	18,5	18,5	30,8
	موافق	44	33,8	33,8	64,6
	موافق بشدة	46	35,4	35,4	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S39

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	5	3,8	3,8	3,8
	غير موافق	12	9,2	9,2	13,1
	محايد	17	13,1	13,1	26,2
	موافق	47	36,2	36,2	62,3
	موافق بشدة	49	37,7	37,7	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

S40

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valide	غير موافق بشدة	14	10,8	10,8	10,8
	غير موافق	14	10,8	10,8	21,5
	محايد	12	9,2	9,2	30,8
	موافق	59	45,4	45,4	76,2
	موافق بشدة	31	23,8	23,8	100,0
	Total	130	100,0	100,0	

معاملات الارتباط بين المحاور

		T1	T2	T3
T1	Pearson Corrélation	1	,873**	,876**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	130	130	130
T2	Pearson Corrélation	,873**	1	,530**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	130	130	130
T3	Pearson Corrélation	,876**	,530**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	130	130	130