وزارة التّعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلّية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية،علوم التسيير،علوم تجارية
تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة بعنوان:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة لعينة من خبراء ومحاسبين ومحافظي الحسابات لولايتي ورقلة و الجزائر العاصمة

من إعداد الطّالبتين:
- جميلة خمڤاني
- بختة سعيدات

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:2023/06/18م
أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ/محمد الأمين شربي	(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
أ/ أحمد بضياف	(أستاذ محاضر أ- جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا
أ/محمد كويسي	(أستاذ محاضر أ-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السّنة الجامعيّة: 2022 / 2023م

الإهداء

إلى الوالدين العزيزين

إلى جميع الإخوة والأخوات من عائلة "خمقاني" و"سعيدات"

إلى زملاء الدّراسة

إلى كلّ الأساتذة الذين درّسونا

إلى الطّالبة "كودية بلقيس"

إلى كلّ من ساعدنا من قريب أو من بعيد

إلى ذوي الهمم العالية

إلى كلّ هؤلاء نهدي هذا العمل

جميلة خمقاني

سعيدات بختة

شُكر وعرفان

نُسهِبُ شكرنا العظيم للخالق الكريم الذي منّ علينا بفضله وأرجو أن يتقبل عملنا خالصا لوجهه الكريم

الشكر موصول إلى المشرف: أ.محاضر أ "أحمد بضياف" الذي تابع أجزاء هذه الدراسة ولم يبخل علينا بملاحظاته القيّمة

شُكرنا العظيم إلى كل من أسهم في هذه الدراسة ولو بالنّصيحة خاصّة أساتذة قسم علوم المالية والمحاسبة بجامعة ورقلة، وزملاء الدّراسة

ملخص الدراسة:

هدفنا في دراستنا إلى إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في مختلف المؤسسات الاقتصادية التابعة لولايتي ورقلة والجزائر .

من خلال دراستنا النظرية لماهية المراجعة الخارجية وأهدافها ومعاييرها وأنواعها بالإضافة إلى إطارها العملي من خلال عمل مراجع الحسابات توصلنا إلى أن جوهر المراجعة الخارجية يكمن في استقلالية وموضوعية مراجعي الحسابات.

وبعد دراسة الجانب النظري للقوائم المالية توصلنا إلى أن جودة القوائم المالية والحكم عليها يتم وفق مجموعة من المعايير وهذه الجودة تحتاج إلى توفير متطلبات، لعل أهمها المراجعة الخارجية من خلال إجراءات تدقيق القوائم المالية.

توصلت دراستنا من خلال الاستبيان الذي تم توزيعه على مجموعة من مراجعي الحسابات ممثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مستوى ولاية ورقلة إلى إثبات جميع الفرضيات التي من أهمها أن التزام هؤلاء المراجعين بإجراءات المراجعة الخارجية المقبولة قبولا عاما، التي تساهم أسهاما كبيرا في تحسين جودة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: مراجعة خارجية ـ قوائم مالية ـ مراجع حسابات- مؤسسات اقتصادية.

Summary :

Our aim in our study is to show the role played by the external audit in improving the quality of the financial statements in the various economic institutions of the state of Ouargla and Algeria.
Through our theoretical study of what external auditing is, its objectives, standards and types, in addition to its practical framework through the work of the auditor, we concluded that the essence of external auditing lies in the independence and objectivity of auditors.
After studying the theoretical aspect of the financial statements, we concluded that the quality and judgment of the financial statements is based on a set of criteria, and this quality needs to provide requirements, perhaps the most important of which is the external audit through procedures. to audit the financial statements.

Our study, through a questionnaire distributed to a group of auditors represented by account holders and accountants experts in the state of Ouargla, proved all hypotheses, the most important of which is that these auditors adhere to generally accepted external audit procedures, which contribute to this. Significantly to improve the quality of financial statements. .

.

Keywords: External review, Financial statements, Auditor, Economic institutions.

فهرس المحتويات

المحتويات **الصفحة**

الإهداء ..... **I**

الشكر ..... **II**

الملخص ..... **III**

فهرس الموضوعات ..... **IV**

قائمة الجداول ..... **VII**

قائمة الأشكال ..... **IX**

قائمة الملاحق: ..... **IX**

المقدمة ..... أ

الفصل الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية

- **تمهيد** **7**
- **المبحث الأول: ما هي المراجعة الخارجية** **8**
  - المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية **8**
  - المطلب الثاني: أهمية ومبادئ المراجعة الخارجية **9**
  - المطلب الثالث: أهداف المراجعة الخارجية **12**
- **المبحث الثاني: أنواع ومعايير المراجعة الخارجية** **15**
  - المطلب الأول: أنواع المراجعة الخارجية **15**
  - المطلب الثاني: معايير المراجعة الخارجية **21**
- **المبحث الثالث: مراجع الحسابات** **29**
  - المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي **29**
  - المطلب الثاني: السلوك المهني للمراجع الخارجي **31**
  - المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية **34**

خلاصة الفصل الأول: **39**

الفصل الثاني: جودة القوائم المالية

- تمهيد **41**
- المبحث الأول :الدراسات السابقة **42**
- المبحث الثاني: ما هي القوائم المالية **42**
  - المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية **42**

- المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية **44**
- المبحث الثالث: جودة القوائم المالية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية **51**
- المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية وخصائصها **51**
- المطلب الثاني: محددات جودة القوائم المالية **54**
- المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية **55**
خلاصة الفصل الثاني: **57**

الفصل الثالث : دراسة حالة

تمهيد 59
- المبحث الأول: الإجراءات المنهجية لدراسة الميدانية 60
- المطلب الأول: تخطيط وتصميم أداة الدراسة 60
- المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية 61
- المطلب الثالث: اختبار أداة الدراسة 63
- المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة 71
- المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة 71
- المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة 75
- المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق 87
- المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة 87
- المطلب الثاني: اختبار الفروق بين المتوسطات 94
خلاصة الفصل الثالث 99
خاتمة 100
قائمة المراجع 104

الملاحق..... 109

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01-03	الاستبيان الموزع والمسترجعة من عينة الدراسة	**60**
02-03	توزيع درجات عبارات المحور لمقياس ليكارت الخماسي	**61**
03-03	جدول التوزيع لسلم ليكارت	**62**
04-03	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول	**64**
04-03	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني	**65**
05-03	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث	**66**
06-03	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع	**66**
07-03	معامل الارتباط بين معدل كل فرع من فروع المحور الأول والمعدل الكلي لفقرات المحور الأول	**67**
08-03	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	**68**
09-03	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان	**69**
10-03	معامل الفاكروباخ لقياس ثبات محاور الدراسة	**70**
11-03	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	**71**
12-03	توزيع أفراد العينة حسب العمر	**72**
13-03	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	**73**
14-03	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	**74**
15-03	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	**74**
16-03	اختبار التوزيع الطبيعي	**75**
17-03	تحليل فقرات الفرع الأول من المحور الأول	**76**
18-03	تحليل فقرات الفرع الثاني من المحور الأول	**78**
19-03	تحليل فقرات الفرع الثالث من المحور الأول	**80**
20-03	تحليل فقرات الفرع الرابع من المحور الأول	**82**
21-0	تحليل فقرات المحور الثاني	**83**
22-03	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الاولى	**87**

23-03	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	**88**
24-03	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	**89**
25-03	نتائج اختبار T-test لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	**89**
26-03	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة	**90**
27-03	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثانية	**91**
28-03	اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة	**91**
29-03	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة	**92**
30-03	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثالثة	**93**
30-03	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الجنس	**95**
31-03	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر	**95**
32-03	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة	**97**
33-03	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية	**97**
34-03	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي	**98**

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
3_01	نسبة توزيع أفراد العينة حسب الجنس	**71**
3_02	نسبة توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر	**72**
3_03	نسبة توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	**73**
3_04	نسبة توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	**74**
3-05	نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية	**75**

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الاستبيان	**110**
2	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول	**113**
3	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة	**121**
4	تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة	**122**
5	اختبار التوزيع الطبيعي	**123**
6	اختبار فقرات الفرع الأول	**123**
7	اختبار الفرضيات الفرعية	**126**
8	اختبار الفروق	**128**

مقـدّمة

توطئة:

يصاحب التطور الذي يشهده العالم تطور حجم ومستوى نشاط المؤسسات الاقتصادية، فهي تنتقل من مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات معقدة كبيرة تنفصل فيها الملكية عن الإدارة، مما يزيد من عولمة الاقتصاد في أنشطة المؤسسات اليوم في مختلف دول العالم، والقوانين المحلية والدولية الحالية، التي تتميز بمستويات مختلفة من التعقيد والدقة في ضوء اللوائح والمعايير، ونتيجة لزيادة العمليات المالية وتطويرها المستمر وحجمها، أصبح من الضروري لأعضاء مجلس إدارة الشركات العاملة في مختلف المجالات وأعضاء الجهاز الإداري، أن تواكب هذا التّطور، و التطور الاقتصادي والنهضة الصناعية، لعبا دورا كبيرا في تصوير الوضع المالي للمؤسسة والعلوم المحاسبية، ولكن هذا التطور كان مصحوبا بنمو علم آخر ساعد على تنسيق البيانات المحاسبية والتحقق من صحة الأرقام والنتائج التي تقدمها المحاسبة.

هذا العلم، وهو إدارة المحاسبة، يسمى علم التدقيق، الذي يوضح جودة المعلومات المحاسبية واكتمالها، وبالتالي دقة الحسابات المقدمة، وتعكس فعالية النظام المحاسبي المستخدم بالإضافة إلى الوصف المرفق بالبيانات المالية، وعلى سبيل المثال، يتطلب وجود نظام رقابة داخلية جيد توافر نظام تدقيق خارجي لمنع تواطؤ المدقق مع الأشخاص الذين لديهم علاقات أو مصالح مع الشركة، مثل المديرين.

بالنسبة للشركة يعني المزيد من التدخل والإشراف من قبل المساهمين والجمعيات للحد من الفساد المالي والانحرافات الإدارية، ومجلس الإدارة وهيئاته التنفيذية، للوصول إلى إنتاج بيانات مالية عالية الجودة للتعبير عن تمثيل صادق للوضع المالي الحقيقي من حيث نتائج التشغيل والوضع المالي هو الهدف الرئيسي لوجود نظام معلومات محاسبية في مؤسسة اقتصادية، ولتحقيق هذا الهدف، من الضروري توفير مجموعة من المتطلبات، أهمها هو التدقيق الخارجي من خلال تأكيد موثوقية بدء أعمال التدقيق ونهاية المعلومات.

1- إشكالية البحث:

يمثل التدقيق الخارجي ضمانا أكبر حول موثوقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية نتيجة لمراجع الحسابات (محافظ الحساب). إن رأيه الفني المحايد، الوارد في تقريره النهائي، من نواح مختلفة بمثابة مقياس لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن قبل مختلف الجهات على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، مع ضرورة إظهار الأخلاقيات المهنية والتمتع بالاستقلالية الكاملة والوصول إلى المعلومات المناسبة عن إعمال المؤسسة وتنفيذ مختلف متطلبات التقارير والبيانات المالية، وفي خضم هذا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ما دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى الولاية محل الدراسة ؟

***التساؤلات الفرعية :**

وللاجابة على هذا التساؤل نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ✓ ما مدى التزام المراجعين الخارجيين في الولاية محل الدراسة باجراء التدقيق المقبول قبولا عاما ؟

- ✓ ما مدى جودة القوائم المالية المعدة في المؤسسات الاقتصادية في الولاية محل الدراسة؟
- ✓ كيف يمكن للمراجعة الخارجية أن تساهم في تحقيق جودة القوائم المالية؟
- ✓ ما المقصود بمراجعة الحسابات؟

2- الفرضيات:

- ➢ يلتزم مدققو العينة قيد التحقيق بإجراءات التدقيق المقبولة عموما.

ظهرت عدة فرضيات فرعية من هذه الفرضية، نذكرها في الآتي:

- ❖ يلتزم المراجع في العينة محل الدراسة بقبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق.
- ❖ يقوم مراجعو العينة محل الدراسة بتقسيم نظام الرقابة الداخلية وفقا للإجراء المعتاد.
- ❖ سيقوم مراجعو العينة محل الدراسة بجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة.
- ❖ يقوم مراجعو العينة محل الدراسة بإعداد التقرير وفقا للمعايير المتعارف عليها.
- ❖ القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تمتاز بالجودة العالية.

- ➢ هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لالتزام المراجعين بإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما في جودة القوائم المالية المعدة في المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة.
- ➢ توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لإجابات المبحوثين حول دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية تعزى إلى العوامل الشخصية.
- ➢ القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تمتاز بالجودة العالية

3- أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

- الاهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع.
- الحاجة الماسة إلى قوائم مالية ذات جودة تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة، في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.
- معرفة ميدان المراجعة الخارجية والتعرف على ما يحيطها من إجراءات.
- ارتباط الموضوع بمجال تخصص.

4- أهمية الدراسة:

وتكمن أهمية هذه الدراسة في أنها توضّح أثر تقارير التدقيق الخارجي على الشركة، وتركز بشكل أساسي على إبراز مدى مساهمة ودور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، وتوضيح أهميتها كركيزة أساسية للشركات الساعية إلى كسب الثقة في المعاملات والاستمرارية.

5- أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:
- إظهار الدور الذي تؤدّيه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم قوائم مالية ذات جودة للجهات المعنية.
- التعرف على المراجعة وعلى الخطوات الواجب إتباعها عند القيام بهذه العملية.
- التعرف على القوائم المالية وعلى جودة القوائم وما هي متطلباتها.

5- أهمية الدراسة:

وتكمن أهمية هذه الدراسة في أنها توضّح أثر تقارير التدقيق الخارجي على الشركة، وتركز بشكل أساسي على إبراز مدى مساهمة ودور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية، وتوضيح أهميتها كركيزة أساسية للشركات الساعية إلى كسب الثقة في المعاملات والاستمرارية.

5- منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة ومعرفة مدى صحة الفرضيات المطروحة اعتمدنا في دراستنا هاته على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع بيانات الظاهرة المدروسة، وتحليلها وتفسيرها، قصد الوصول إلى نتائج محددة إضافة إلى استخدام أسلوب دراسة الحالة من خلال توزيع استبيان على العينة المدروسة.

7- أدوات الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على نوعين من المصادر هما:
المصادر الثانوية: تمثلت في الكتب، ومذكرات التخرج السابقة.
المصادر الأولية: وتمثلت في الاستبيان حيث تم توزيعه على عينة معتبرة من .....
والأدوات الإحصائية والمتمثلة في الإحصاء الوصفي (الانحراف المعياري و المتوسط الحسابي) والبرامج المتمثلة في برنامج excel10 وبرنامج spss v25.

9- هيكل الدراسة: قُسِّم هيكل الدّراسة على: مقدّمة، تلاها ثلاثة فصول خاتمة.

الفصل الأول: جاء تحت عنوان "عموميات حول المراجعة الخارجية"، تضمن ثلاث مباحث مقسمة كالتالي:
المبحث الأول: يتناول ماهية المراجعة الخارجية من خلال تعريفها، وأهميتها ومبادئها وأهدافها.
المبحث الثاني: يتناول أنواع ومعايير المراجعة الخارجية، حيث تطرقنا فيه إلى أنواع ومعايير المراجعة الخارجية.
المبحث الثالث: مراجع الحسابات، حيث تطرقنا فيه إلى تعرّف على المراجع الخارجي والسلوك المهني للمراجع الخارجي وتناولنا أيضا تقارير المراجعة الخارجية.

الفصل الثاني: جاء تحت عنوان القوائم المالية، وتتضمن ثلاث مباحث وهي :
المبحث الاول : تناول الدراسات السابقة للدراسة
المبحث الثاني : تناولنا فيه ماهية القوائم المالية، حيث تطرقنا فيه إلى مفهوم وأهداف القوائم المالية، بالإضافة أنواع القوائم المالية.
المبحث الثالث: والذي تناول جودة القوائم المالية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية، وتطرقنا فيه أيضا إلى مفهوم وجودة القوائم المالية وخصائصها، إضافة إلى محددات جودة القوائم المالية، ومدى مساهمة المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية.

الفصل الثالث: تطرقنا فيه إلى الدراسة الميدانية من خلال إعداد استبيان، وتوزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، كونهم محافظي حسابات سابقين للوقوف على دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي " spss v25 ".

الفصل الأوّل

عموميات حول المراجعة الخارجية

تمهيد:

كان للتنمية الاقتصادية التي حدثت في جميع أنحاء العالم تأثيرًا كبيرًا على توسع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ذات العمليات التجارية البسيطة إلى مؤسسات ضخمة يصعب إدارتها بسبب العدد الكبير من العمليات المنجزة، والمعلومات المتدفقة، والأطراف المتعامل معها، وانفصال ملكيتها عن الإدارة، مما أدى إلى اعتماد وظائف التدقيق الخارجي استجابة لهذه التطورات الاقتصادية.

ونظرا لأنه قد يكون هناك تناقضات بين إدارة شركة ما، ومالكي شركة أخرى ومساهميها، فقد تم العثور على قسم تدقيق خارجي يهدف إلى إعطاء رأي تقني محايد ومستقل، وضمان دقة تمثيل البيانات المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة ومنع اكتشاف الأخطاء المختومة والاحتيال.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى مدخل للمراجعة الخارجية من خلال ثلاث مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** ماهية المراجعة الخارجية
- **المبحث الثاني:** أنواع ومعايير المراجعة الخارجية
- **المبحث الثالث:** مراجع الحسابات

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

اجتذبت عمليات التدقيق اهتمامًا كبيرًا من مختلف المؤسسات نظرا لطبيعتها وأهميتها للمؤسسة والمستفيدين من خدماتها، ولِمَا لها من معايير تحكمها، لذا يجب على المدقق أن يلتزم بها.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية

تعريف المراجعة الخارجية:

تعدد صيغ تعاريف المراجعة الخارجية إلا أنها كلها تتضمن نفس الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها، ومن بين أهم التعاريف ما يلي:

التعريف الأول: "المراجعة الخارجية هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة (التدقيق) فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة "[1].

التعريف الثاني: وفقا لما قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية، فإنه يتم تعريف المراجعة بأنها:"عملية منتظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام"[2].

التعريف الثالث:" يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب، التي يمكن بواسطتها قيام مراجع الحساب المؤهل، بإجراء فحص انتقادي منظم للأنظمة الرقابة الداخلية، وللبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المشروع في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية، وعن المركز المالي له في تلك السنة"[3].

بناء على التعريف السابق، نستنتج أن المراجعة الخارجية هي عملية منظمة لفحص نظام الرقابة الداخلية، يقوم بها مهني مؤهل مستقل عن المؤسسة من خلال فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذلك التحقق من تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وذلك للخروج برأي فني محايد (التقرير) حول سلامة القوائم المالية للمؤسسة وتوصيل هذا الرأي للأطراف المعنية بنتائج المراجعة الخارجية، كما تشتمل عملية المراجعة على الفحص والتحقيق والتقرير ويمكن شرحها كما يلي: [4]

- **الفحص:** ويعني التأكد من مدى سلامة العمليات التي تم تسجيلها أي فحص الحسابات المجمعة للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمؤسسة.

---

[1]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2004، ص 13.

[2]- عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 07.

[3]- عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، ط1، 2002، ص01.

[4]- عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2006-2007، ص 06.

- **التحقيق:** إمكانية الحكم على مصداقية القوائم المالية المقدمة كتعبير سليم لنتائج الأعمال، ومن هنا نستطيع القول أن الفحص والمراجعة وظيفتان مترابطتان ومتكاملتان، يمكن للمراجع من إبداء رأي فني محايد.
- **التقرير:** تلخيص نتائج الفحص والمراجعة وإثباتها في تقرير يستخدمه من يهمه الأمر داخل وخارج المؤسسة.

المطلب الثاني: أهمية ومبادئ المراجعة الخارجية:

أولا- أهمية المراجعة الخارجية:

تكمن أهمية المراجعة في حقيقة أنها وسيلة وليست غاية، يجب أن يوفر إجراء عملية التدقيق عددا من الفئات التي تجد اهتماما بتحديد عدالة الوضع المالي للمؤسسة، ومن هذه الأطراف يمكن تحديد عدالة الوضع المالي للمؤسسة:

1- إدارة المنشأة: تعتبر المراجعة الخارجية مهمة لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على المراجعة الخارجية يجعل من عمل المراجع حافز للقيام بهذه المهمة، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة[1].

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

3- الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المراجعة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط فرض الضرائب، منح القروض وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات...وغير ذلك، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.[3]

4 - المستثمرون: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية، وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين، وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، إلى جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد، بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة، والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات[4].

ثانيا- مبادئ المراجعة الخارجية:

بَيَّن الباحثين أن هناك مجموعتان من المبادئ العلمية للفحص الخارجي، وترتبط هذه المبادئ العلمية بزوايا كل منها، لذلك يمكن تقسيم المبادئ العلمية للفحص الخارجي إلى مجموعتين، ممثلة بالمبادئ المتعلقة بركن الفحص والمبادئ المتعلقة بركن التقرير[5].

---

[1]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 19.

[2]- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص: 19.

[3]- خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، ط1، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1998، ،ص: 11.

[4]- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات _بين النظرية والتطبيق_**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، (دط)، (دت)، ص: 8، 9.

[5]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، ط2،دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص: 23.

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها.
- **مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاءة الإنتاجية لِمَا لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشاة، كما تحتويه المنشاة على نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا-المبادئ المرتبطة بركن التقرير

- **كفاية الاتصال:** يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- **مبدأ الإفصاح**: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
- **مبدأ الإنصاف مبدأ:** يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية مُنْصِفَة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.
- **مبدأ السببية:** يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الثالث: أهداف المراجعة الخارجية

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة[1]:

1- الأهداف التقليدية: بدورها تتفرع إلى:

أ- أهداف رئيسية:

- التحقّق من صحّة ودقّة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
-إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب- أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

[1]- **خالد راغب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار النشر خالد راغب ، عمان، ص: 11.

- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو ومستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

2 الأهداف الحديثة المتطورة:

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

كما أنه هناك أهداف أخرى، وهي:[1]

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:

1- الشمولية: نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيّيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

2 الوجود: هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديوانا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

3 الملكية: نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا، وكل الحقوق التي ليست مِلْكًا للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية لابد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

[1]- ليلى أحادة، **مراجعة الحسابات مذكرة الليسانس**، جامعة الجزائر، الجزائر، دفعة 2002،

4 التقييم: معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقيمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

5- التسجيل المحاسبي: نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

وأخيرا نتطرق إلي تطور دور وأهداف المراجعة تاريخيا من خلال النقاط التالية[1]:

- قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية.
- من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.
- من 1940م إلى 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.
- من 1960م حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة:

– مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
– تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.
– تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.
– القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصي كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
– تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق علي العميل أو المنشآت محل التدقيق.

المبحث الثاني: أنواع ومعايير المراجعة الخارجية

المطلب الأول: أنواع المراجعة الخارجية

سنتطرق في هذا المطلب إلى أنواع المراجعة الخارجية وقد قمنا بتقسيمها إلى سبعة فروع:

الفرع الأول- المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة:

وتنقسم إلى نوعين هما:

1- <u>مراجعة المؤسسات العمومية:</u> تَنْصَبُّ المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها، والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أما الأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشآت التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين، وبصدور قانون يوليو 1961م (عهد الاشتراكية) انتقل عدد كبير من الشركات المساهمة إلى الملكية العامة، بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها، وقد ترتب عن إصدار قانون رقم129 لسنة 1964م بشأن الجهاز المركزي مراجعة حسابات

[1]- أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث إلى الحسابات**، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،1999، ص: 8، 9.

المؤسسة والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، فإن القانون نص على جواز تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل إدارة خاصة بهذا الجهاز[1].

2- مراجعة الشركات الخاصة: هي مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة، وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمـــــــة مثلا ملزمة بتعين مُراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والهمة المسندة إليه[2].

الفرع الثاني- من زاوية نطاق عملية التدقيق:

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق:

1- المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل: كان التدقيق قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات، وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذْ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها، حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.

2- التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية: هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن والتأكد من جرد المخزون.

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

الفرع الثالث- من حيث حتمية القيام بالمراجعة:

نجد فيها نوعين: [3]

1- المراجعة الإلزامية: تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجَبْرِ والإلزامِ، ومن ثَّمَ يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها، وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص

[1]- خالد راغب الخطيب، **مرجع سابق**، ص 22.
[2]- عمراني مزغيش مصطفى، **المراجعة المالية على عمليات الاقتراض والإقراض**، دفعة2001، ص: 22.
[3]- خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص: 19.

وإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود.

2- المراجعة الاختيارية: في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناءً على ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناءً على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة. ويرجع ذلك إلى الدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

الفرع الرابع- من حيث وقت عملية التدقيق:

يتضمن نوعين[1]:

1- التدقيق النهائي: يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

2- التدقيق المستمر: يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

الفرع الخامس- التدقيق حسب الهد :

ينقسم هذا التدقيق إلى أربعة أقسام فيما يلي:

1- التدقيق المالي: يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.

2- التدقيق الإداري: من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع يتصرف فيها بشكل اقتصادي، بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة، ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.

[1]- خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص: 21.

3- تدقيق الأهداف: يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها، وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن المنشأة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة، فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964م وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقيد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

4- التدقيق الاجتماعي: التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به. فشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحيحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

الفرع السادس- المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها:

يتضمن هذا النوع من المراجعة على نوعين هما[1]:

1- المراجعة الداخلية: تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كِبَر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.

ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي.

2- المراجعة الخارجية: تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة، وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب، بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص، مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون قيد ويتطلع على ما يريد متى ما شاء، وهي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها.

وختاما فإن تقرير المراجع الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه

[1]- عمراني مزغيش مصطفى، **المراجعة المالية على عمليات الاقتراض والإقراض**، دفعة 2001، ص: 22.

التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها.

- الفرع السابع: المراجعة حسب الاهتمام:

وهي نوعان:

1- <u>المراجعة المالية والمحاسبية:</u>

وهي أيضا تنقسم إلي نوعين:

أ- المراجعة القانونية: وهي مراجعة الحسابات الإجبارية بمقتضى القانون الذي يلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يقوم هذا المراجع المخول قانونا والمسجل في قائمة المراجعين القانونيين بتهمته التي ستنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة ورأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة (الميزانية، جدول حسابات النتائج والجرد)، هذا النوع من الحسابات يتم عن طريق عمليات صبر الآراء أي أن المراجعة ليست شاملة لكل حسابات المؤسسة ولكل أنظمتها كون هذه المهمة مكلفة، وهي خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات.

ب- المراجعة التعاقدية: وهي مراجعة يقوم بها مراجع مهني في إطار تعاقدي والفحص هو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصداقيتها ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتنقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.

2- المراجعة العملية: نَشَأَتْ بعد المراجعة المالية والمحاسبية يتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات تسير المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات.

المراجعة المالية والمراجعة العملية تتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاع التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الخارجية

معايير التدقيق هي المبادئ التي تحكم عملية التدقيق، وبالتالي، الإطار العام الذي يستخدم فيه المدققون الإجراءات لتحقيق الأهداف المراد تحقيقها، والتي هي أساس هذه العملي.، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة، وهي:

1- المعايير الشخصية.
2- معايير العمل الميداني.
3- معايير قواعد وضع التقرير.

الفرع الأول- المعايير الشخصية:

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما

إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفائها عند أداء هذه المهمة على أية حال فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معاييرا عامة ثلاثة وهي[1]:

- ✓ يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العملي والعلمي كمراجعين.
- ✓ يجب أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة.
- ✓ يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أدائه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

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

- **التأهيل العلمي أو الفني:** ويعني ذلك ضرورة أن يكون لدى المراجع درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية والمراجعة، ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم مثل هذه المواد، ونورد الإشارة في هذا المجال أن المقصود بالتأهيل العلمي أو الفني في هذا الصدد لا يقتصر على الجوانب المحاسبية فقط ولكن يتطلب أيضا بعض جوانب المعرفة الأخرى والتي تمكن المراجع من إبداء الرأي فيما يعرض عليه من قوائم وتقارير، ومن أمثلة تلك الجوانب النواحي السلوكية والإدارة وطرق ومع أن معظم المعلومات المحاسبية يتم عرضها في صورة أرقام، فإن تلك الأرقام ستكون دون فائدة إذا لم تقدم ويتم إيصالها إلى الغير في صورة واضحة ومفهومة، ولقد ذكر البعض بأن جوانب المعرفة الأخرى قد تعتبر أكثر أهمية للتكوين العلمي والفني للمراجع عن جوانب المعرفة في علوم المحاسبة والمراجعة.[3]

وهناك نقطة أخرى وهي أن هذا المعيار لا يعني أن نجاح المراجع يتحقق من خلال التأهيل العلمي حصل عليه من خلال سنوات الدراسة السابقة على مزاولة المهنة، ولكن يتطلب الأمر استمرار الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن أصول المحاسبة والمراجعة، وهناك العديد من الهيئات المهنية التي تتيح الفرص لمزاولي المهنة لاستمرار الدراسة وتحديث ما لديهم من جوانب فنية في مجال المحاسبة والمراجعة، ولا شك أن استمرار الدراسة أثناء مزاولة المهنة ينبع من الشعور الذاتي للمراجع بأن هدفه النهائي، هو قدرته في إبداء الرأي الفني في القوائم المالية التي تعدها إدارة المشروع وذلك كخبيرٍ مهنيٍّ مستقلٍ.[4]

---

[1]- محمد سمير صبيان، **نظريات المراجعة والية التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص: 49، 50.

[2]- محمد سمير صبيان، عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 51، 53.

[3]- محمد سمير الصبيان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2005/2004، ص: 62، 63.

[4]- محمد سمير الصبيان، المرجع نفسه، ص: 62، 63.

- **التأهيل العملي أو الخبرة المهنية:** فكما هو الحال في جميع المهن الأخرى والتي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة، فإن مهنة المحاسبة والمراجعة تتطلب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، وهنا نلاحظ أن المتدرب عليه ضرورة قضاء فترة التدريب المهني لدى أحد مزاولي المهنة، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة، على الرغم من أن غالبية المتدربين سوف يتركون العمل بعد فترة التدريب لمزاولة المهنة لحسابهم الخاص أو العمل لدى مكاتب مراجعة أخرى أو العمل في الوظائف المحاسبية الأخرى.[1]

2- الاستقلال (الحياد): لكي تصل مهنة المراجعة إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم مراجعتها، يجب أن تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة، ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم، يجب أن يتم مراجعتها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه، خاصة وأنه يكون هناك أحيانا تعارض بين الإدارة والملاك، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول عدالة القوائم المالية. [2]

إذْنُ الاستقلال أَحَدُ أهم المفاهيم في مهنة المراجعة وهو يعني قدرة المراجع على العمل بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف، ويمكن تعريف الاستقلال بأنّ " يكون المراجع أمينا نزيها صادقا ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومه، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي عن اقتناع، بعد أن تطمئن نفسه لما يتوصل إليه، وعليه أن لَا يَتَكَتَّمَ أو يُحَرِّفَ أو يُزَيِّفَ ما يصل إلى عمله من وقائع أو مخالفات"[3].

وقد حددت بعض الكتابات مفهوم الاستقلال من مجالين[4]:

- الاستقلال: بمعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع أو أحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها وذلك من خلال الفترة التي تخضع للفحص والتي سيدلي برأي عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها، وهذا بطبيعة الحال بخلاف أتعابه المتفق عليها، ومعنى ذلك أن المراجع الخارجي لن يكون من المساهمين أو الشركاء في الشركة التي يراجع حساباتها أو أن يكون من بين العاملين بها.

- الاستقلال الذاتي أو الذهني: بمعني استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عُلْيَا في الدور الذي يقوم به المُراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي ويمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر من بينها: إجراءات تعيين وعزل المراجع الخارجي، وكيفية تحديد أتعابه، ففي هذه الحالة لا تترك تلك الإجراءات في يد الهيئة التي يتم مراجعة أعمالها ألا وهي إدارة المشروع، ولذلك يتم التعيين والعزل وتحديد الأتعاب من خلال الملاك، وعند التفكير في عزل المراجع يعطي له الحق في الدفاع عن وجهة نظره ومناقشة أسباب العزل،

---

[1]- محمد سمير الصبيان، مرجع سابق، ص: 51، 52.

[2]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2006، ص: 25.

[3]- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع، ص: 31.

[4]- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع، ص: 32.

كل ذلك بهدف عدم استخدام تلك الجوانب كأدوات ضغط على المراجع مما يضعف من معيار الاستقلال المطلوب.

ويرى البعض أن استقلال المراجع يظهر من خلال التركيز على ثلاث جوانب:

- الاستقلال عند وضع برنامج المراجعة.
- الاستقلال عند القيام بالفحص.
- الاستقلال عند إعداد التقرير.

3- العناية المهنية اللازمة: وهو أن يبذل مراجع الحسابات العناية الواجبة في عملية المراجعة وعند إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المراجع أثناء القيام بعمله، والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة، وكذلك تتطلب ممن يعمل في المكتب تدقيق الحسابات الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير. يرى البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المراجع الحكيم ومنها[1]:

- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالإخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.
- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة نفسها؛ أن يعطي أهمية اكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل.
- أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.
- أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية.
- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه على أن يكون مقتنع في ذلك.

الفرع الثاني- معايير العمل الميداني:

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية تخطيط وتنفيذ مهمة العميل؛جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير في ثلاثة هي:

1- معيار دقة تخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين : يجب على مراجع الحسابات أن يضع برنامج مراجعة لمراجعة العمليات المختلفة حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله ليتم التأكد من أن خطوات المراجعة الضرورية قد تم تحديدها واستيعابها من قبل المساعدين حيث تختلف خطوات وإجراءات عملية المراجعة باختلاف نوع عملية المراجعة واختلاف العناصر التي تخضع لهذه العملية ويجب قبل وضع خطة المراجعة للتعرف على المنشأة التي سيتم مراجعة حساباتها والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة العمل، ويجب على المراجع أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من أتباعهم للخطة الموضوعة خصوصا بالنسبة للموظفين الجدد ومراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدون[2].

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية: أما المعيار الثاني من معايير العمل الميداني فإنه يتعلق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، وتتمثل أهمية هذه الخطوة في أنها تساعد

[1]- حسن القاضي، حسن دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية والأمريكية**، ط1، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص: 17.

[2]- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 17.

المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية وبالطبع فإن الغرض الذي يفسر هذا إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصاد مراجعة كافة هذه العمليات المالية مائة في المائة، ومن ثم فإن المراجع يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائما مخاطر أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير في القوائم المالية من قبل المراجع، ولهذا فإن نشرة معايير المراجعة رقم (1) قد حددت ووصفت هذه المخاطر كالآتي:

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

- كفاية وصلاحية أدلة الإثبات: المعيار الثالث من معايير العمل الميداني فإنه يتطلب من المراجع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعة كما انه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، إي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم المالية[2].

الفرع الثالث- معايير إعداد تقرير:

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية، وهو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها للأطراف ذات المصلحة، وتتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي:

1- معايير القواعد المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولذا تشترط العديد من التشريعات أن يفصح تقرير مراجع الحسابات عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك ورد في التقارير النموذجية التي وضعتها بعض

[1]- ويليم توماس، أمرسون هناي، **المراجعة بين النظري والتطبيق**، ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين السعيد، دار المريح للنشر، جامعة الملك سعود، الرياض-السعودية، 1997، ص: 57، 58.

[2]- ويليم توماس، **مرجع سابق**، ص: 60.

جمعيات المحاسبين والمراجعين فقرة حول رأي المراجع فيما إذا كانت إدارة المشروع قد أعدت قوائم نتيجة الأعمال مراعية المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويترتب على ذلك أن يكون المراجع على علم تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو التي تلاقي قبولا عاما مع ملاحظة أن هذه المبادئ أو القواعد ليست جامدة بل تتطور من حين لآخر عن طريق ما تصدره الجمعيات العلمية والتشريعات القانونية[1].

2- معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عموما: يمثل الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما إحدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية، وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية، ولذلك جاء المعيار الثاني من معايير التقرير ليقضي بأنه يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما المطبقة في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة[2].

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

- ❖ أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور.
- ❖ أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛ كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر.
- ❖ أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح.
- ❖ وأن الإفصاح يعود بالضرر على المشروع ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

4- إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة: ويقضي هذا المعيار أساسا بأن يتضمن تقرير الميزانية رأي المراجع الخارجي فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المنشأة والمركز المالي لها، وذلك كوحدة واحدة وليس بالنسبة للبيانات الواردة بها تفصيلا، ولا يعني هذا المعيار بالضرورة الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن لمراجع الحسابات إعطاء مرافقته التامة عليها، لا

---

[1]- نواف محمد عباس الرماحي، **مرجع سابق**، ص: 50.

[2]- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 44.

[3]- غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص: 47، 48.

يستدعي رفضها نهائيا ولكن يكفي ذكر تحفظات عن الأمور التي لم يقتنع بها، أما الحالات التي يحق للمراجع أن يمتنع فيها عن إبداء الرأي فهي الحالات عدم وجود أنظمة للرقابة الداخلية مطبقة أو أن مخرجات النظام المحاسبي لا تمثل المدخلات بصورة كبيرة.[1]

المبحث الثالث: المراجع الخارجي

المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي

وسنتطرق في هذا المطلب إلى فرعين أساسيين هما:

1- تعريف المراجع الخارجي.
2- مؤهلات وصفات المراجع الخارجي.

الفرع الأول- تعريف المراجع الخارجي[2]:

- **التعريف الأول:** يعرف المراجع الخارجي حسب المادة 27 من القانون 91-90 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بممارسة مهنة الخبرة المحاسبية والمراجع الخارجي والمحاسبين المعتمدين كما يلي: يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصفة انتظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به.
- **التعريف الثاني:** هو ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسات بطلب من الجمعية العامة للمساهمين أو بطلب من الإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين كما يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة الفردية.

الفرع الثاني- مؤهلات وصفات المراجع:

كما يتمتع المراجع بصفات ويجب أن تتوفر فيه مجموعة من المؤهلات سنتطرق لها في ما يلي:

أولا- مؤهلات المراجع الخارجي:

ويجب أن تتوفر فيه المؤهلات التالية:

- يجب أن تكون له شهادة الليسانس على الأقل في الاقتصاد (فرع العلوم المالية أو التسيير أو التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية والمالية (فرع المالية أو المحاسبية أو التسيير) وشهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع الاحتساب) أو شهادة جامعية تعادل في نفس الاختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية أو محاسبية) وفضلا عن ذلك خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة أو التسيير[3].
- يجب أن يكون اسمه مقيدًا في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل ثلاث جداول[4].
  - جدول المحاسبين.
  - جدول محافظي الحسابات.

---

[1]- محمد سمير الصحن، محمد مصطفى سليمان، **مرجع سابق**، ص: 108، 109..

[2]- حفيظة بوخالفة، **المرجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2013/2014، ص: 31، 32.

[3]- **الجريدة الرسمية**، العدد 20 المؤرخ في 27 /91/03 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، المادة 64، ص: 657.

[4]- ليلى أحادة، مرجع سابق، ص: 21.

- جدول مساعدي المحاسبين.

ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي:

1- تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد، الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه وسنه وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنة.

2- تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وأن تعلن بقرارها فور صدوره وإلا اعتبر الطلب مرفوض.

الفرع الثاني- صفات المراجع.

تتمثل صفاته في:[1]

1- أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية.

2- أن يكون المراجع على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا وأن يكون قادر على فهم طريقة تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة فمن المستحيل على شخص أن يراجع عملية بصورة صحيحة أن إلا إذا كان قادرا على إعدادها محاسبيا، وعدم توفر هذا الشرط الأساسي في المراجع هو السبب الرئيسي في عدم كفاءته.

3- أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظريتها وأن يكون ذا خبرة في هذا المضمار نتيجة لتمرينه وخبرته العملية التي اكتسبها أثناء مراجعته وأيضا يجب أن تكون له ثقافة عامة وواسعة.

4- أن يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمنشأة التي يراجع حساباتها عن طريق زيادة أماكن الإنتاج فيها وأن يطلب شرح ما أغمض عليه من نواحيها الفنية.

5- أن يكون دقيقا غير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة.

6- أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم، لبقا في إلقاء الأسئلة ومولعا بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته مع الغير، لا داعي أن يسيء الظن بموظفي المنشأة إلا إذا جمع أدلة وقرائن تدين الموظف وله الحق أن يقدم قرار إدانته.

7- أن يكن حليما ودبلوماسيا في احتكاكه ومعاملته مع موظفي المؤسسة، وأن لا يقيم علاقات شخصية تغطي على عمله. وتغلب ميزاته للأمور وتجعله مجاملا لهم. بل يعمل في جو من الود والاحترام والتعاون لمنفعة المؤسسة.

8- أن يكون قوي الشخصية أمينا إلى أقصى حدود الأمانة، فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رأيه الفني السليم، كما يجب عليه أن يحافظ على أسرار عملائه.

9- أن يكون ذا جد ومثابرة على العمل شجاعا يقول الحق في تقريره دون مواربة أو محاباة.

10- يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.

المطلب الثاني- السلوك المهني للمراجع الخارجي

أولا- قواعد السلوك المهني[2]:

---

[1]- ليلى أحادة، نفس المرجع، ص: 20.

[2]- حازم هاشم الآلوسي، **الطريق الى علم المراجعة والتدقيق**، المراجعة نظريا، الجامعة المفتوحة، طرابلس، الجزء الأول، 2003، ص: 153، 158.

على المراجع الالتزام بأهداف ومبادئ وقواعد السلوك المهني التي تحكم مسؤولياته، وتشمل هذه المبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والكفاءة والعناية المهنية والسرية والسلوك المهني والمعايير التقنية، ولتطبيق هذه المبادئ فقد تم وضع قواعد تفصيلية للسلوك المهني يجب على المراجع الالتزام بها في تلبية مسؤولياته المهنية.

ويمكن تقسيم قواعد السلوك المهني إلى عدة أنواع، تبعا للزاوية التي ينظر إليها:

أ- من حيث منشأها ويمكن تصنيفها تبعا لهذا المعيار إلى:

- **قواعد قانونية:** ويقصد بها القواعد التي يضعها المشرع وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة.
- **قواعد تنظيمية**: هي الأحكام والمبادئ التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات وجمعيات ومعاهد لحث أعضائها على التمسك بآداب وقواعد السلوك المهني.
- **قواعد عرفية:** وهي القواعد الغير المكتوبة التي تعارف عليها أعضاء المهنة من محاسبين ومراجعين على قبولها واتفقوا على الالتزام بها.

ب- من حيث جهة إصدارها :

- **قواعد قطرية:** تهتم معظم دول العالم بمستويات مختلفة بإصدار قواعد للسلوك المهني الخاصة بأقطارها، إما عن طريق التشريع أو عن طريق المعاهد والمنظمات المهنية.
- **قواعد إقليمية:** يمكن القول بأن المحاولات المبذولة في الإطار الإقليمي لإصدار قواعد للسلوك المهني كانت محدودة، وذلك نتيجة لتفاوت الأقطار في تقاليدها وأعرافها المهنية وأن آثارها استرشادية أكثر من كونها إلزامية ومن هذه الجهات الإقليمية منظمة محاسبي دول أمريكا اللاتينية، والإتحاد الأوروبي للمحاسبين ومنظمة المحاسبين في دول آسيا والباسفيك، والإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.
- **قواعد دولية**: وتتمثل في الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي تم تأسيسه عام 1977، حيث أصدر الإتحاد مجموعة مفصلة من قواعد السلوك المهني للاسترشاد بها من قبل المحاسبين والمراجعين العاملين في المجالات المهنية المتعددة.

ج- من حيث الزاميتها:

- **قواعد ملزمة:** وهي تلك القواعد التي يتوجب على المحاسبين والمراجعين تطبيقها والالتزام بها أثناء ممارستهم لأعمالهم المهنية، وقد يتعرض أعضاء المهنة للمساءلة التأديبية في حال عدم الالتزام بها.
- **قواعد استرشادية**: وهي القواعد الصادرة عادة من قبل المنظمات والجمعيات المهنية والمجالس المختصة لغرض توفير إرشادات تتعلق بتحديد تصرفاتهم المهنية تجاه العملاء، وزملاء المهنة والمجتمع ككل.
- **قواعد اختيارية:** وهي القواعد التي تثري العمل المهني وتساعد على تنظيمه وتطويره، والتي تحتوي على بدائل عديدة، بترك المراجع اختيار إحدى بدائلها حسب، اجتهاده والإلزام عليه بإتباع إحداها.

د- من حيث شكل صدورها:

- **قواعد مكتوبة**: وهي قواعد مثبتة بشكل تحريري عن سلطة تشريعية، أو تنفيذية...
- **قواعد غير مكتوبة**: هي مبادئ متعارف عليها دون الحاجة إلى إصدارها في وثيقة كتابية.

ثانيا- أدأب السلوك المهني (مبادئ): وتتضمن خمس مبادئ أو مفاهيم أخلاقية[1]:

أ- الاستقلال والنزاهة والموضوعية: تعني بالاستقلال ضرورة تمتع المراجع الخارجي بالاستقلال عن إبداء الرأي عن القوائم المالية ونقصد بالنزاهة والموضوعية يجب عليه أن لا يسئ في رفض الحقائق ولا يخضع رأيه للآخرين ومن الملاحظ أنه قد سبق مناقشة معيار الاستقلال عند دراسة معايير المراجعة.

ب- القدرة والمعايير الفنية: ونعني بالقدرة أن المراجع لا يقبل بمراجعة حسابات مؤسسة يشعر بأنه لن يستطيع إكمال عملية المراجعة، وعليه الالتزام بالمعايير المتعارف عليها وفق المبادئ المحاسبية.

ج- المسؤوليات تجاه العملاء: تتضمن مجموعة من قواعد السلوك المهني:

- المحافظة على سرية بيانات العميل.
- الأتعاب المشروطة والاتفاقية يجب أن لا تؤدى تحت أي اتفاق ينص على عدم دفع أية أتعاب إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة.

د - لمسؤوليات تجاه الزملاء: عدم قيام المراجع بمزاحمة زميل له يقدم خدمة إلى عميل هو حاليا يحصل على نفس الخدمة من هذا الزميل. على المراجع عدم القيام بتقديم أية عروض بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له دون إخبار هذا الزميل أولا.

هـ- المسؤوليات والأعمال الأخرى:

- عدم القيام بأي عمل يعتبر مخلا بقواعد وسلوك المهني ويضر بالمهنة ككل.
- لا يجوز لمزاول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان والذي يعتبر ممنوعا.
- يتعين على المراجع ألا يسدد أي عمولات بغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض.
- عدم قبول أي عمل أو الارتباط بأي وظيفة في أي مشروع مما يضعف موضوعية في تقديم الخدمات المهنية.

المطلب الثالث- تقارير المراجعة الخارجية

يعد التقرير الذي أعده المدقق بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق التي يستخدمها مختلف المستفيدين من المعلومات قيد المراجعة.من خلال هذا التقرير، يتحدث المدقق، بعد النظر في هذه القوائم، عن دقة المعلومات الواردة فيه وإلى أي مدى يمثل حقيقة الأشياء في المؤسسة في فترة محاسبية معينة. ولعل أهم شيء يوفر هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الثقة والتقارير الثقة التي نشرتها أطراف ثالثة محايدة ، مثل المدققين.

من أجل فهم أفضل لما يعنيه تقرير التدقيق الخارجي، من الضروري التمييز بين ثلاث مصطلحات أساسية: الشهادات والتقارير والآراء.

يحتوي التقرير أو الشهادة على بنود أخرى، بالإضافة إلى رأي المدقق في البيانات ونزاهة عرض البيانات المالية لأداء الشركة ومركزها المالي.

تقديم مجموعة من التعاريف الواردة في تقرير المراجعة الخارجية على النحو التالي:

[1]- زاهر توفيق سواد، **مراجع الحسابات والتدقيق**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 144-148.

التعريف الأول: تقرير المراجع الخارجي هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات لأصحاب المصلحة في المؤسسة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة"[1].

التعريف الثاني: "التقرير هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية"[2].

التعريف الثالث: تقرير المراجع الخارجي هو:"خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع"[3].

انطلاقا مما سبق، يمكن إدراج التعريف التالي لتقرير المراجعة الخارجية:"التقرير هو بمثابة مخرجات لعملية المراجعة لو افترضنا أنها نظام معلومات له مدخلات ومخرجات يكون في شكل وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علميا وعمليا، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على ضوئه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية."

1- أنواع التقارير:

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير فنجد:[4]

- **من حيث درجة الالتزام في إعدادها تنقسم إلى:** تقارير عامة، تقارير خاصة.
- **من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى:** تقارير مختصرة تقارير قصيرة وتقارير طويلة.
- **من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى :** التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي.
- **حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى :** تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.

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

1-2- التقرير النظيف:

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:[5]

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

---

[1]- عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة (وفق المعايير العربية والدولية والأمريكية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص: 82.

[2]- مصطفى حسنين خضير، **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات**، المملكة العربية السعودية، طابع جامعة الملك سعود 2002، ص: 122.

[3]- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط1،دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2003، ص: 20.

[4]- حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير منشورة باتنة-الجزائر، 2008/2009، ص: 77.

[5]- فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة-الجزائر، 2003 /2004، ص: 28.

- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

2-2- التقرير التحفظي:

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ[1].

2-3- التقرير السالب يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي أدلة من وبراهين مع ذكرها.

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

2-4- تقرير الامتناع عن إبداء الرأي: يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي[2]:

- وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة الأرصدة.
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضات.
- في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.
- عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه فإنه يمتنع عن ذلك غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها.

3- أوجه الاتفاق والاختلاف بين التقارير:

---

[1]- حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص: 18.

[2]- مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، ط1،دار المسيرة للنشر، عمان الأردن، 2006، ط3، 2011، ص: 51.

إن لكل من التقرير النظيف، التقرير المقيد (بتحفظ)، التقرير السلبي، وتقرير الامتناع عن إبداء الرأي لها أوجه تشابه كما لها أوجه اختلاف[1]:

3-1- أوجه التشابه:

أن كل من التقارير السابقة الذكر لابد من احتوائها على البيانات التالية:

- **المخاطبون:** حيث أن كل تقرير يكون معد إما إلى مجلس الإدارة أو إلى المساهمون... الخ.
- **اسم وعنوان التقرير:** حيث تتطلب معايير المراجعة أن يكون لكل تقرير عنوانا خاص به.

- **فقرة المقدمة:** يؤدي وجود الفقرة الأولى من التقرير إلى تحقيق عدة أمور منها: الإشارة في تعبير بسيط إلى قيام المراجع بأداء المراجعة.
  - أن يتم توضيح أنواع القوائم المالية التي راجعها بالاسم والفترة التي تغطيها.
  - الإشارة إلى أن إعداد القوائم المالية هو مسئولية الإدارة.
  - أن مسؤولية المراجع هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا لإطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية.
- **فقرة المجال(النطاق):** تمثل فقرة المجال بيانا فعليا يتعلق بما قام به المراجع في عملية المراجعة . ويجب أن يذكر في بداية الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها حيث يقوم بوصف الجوانب الهامة في المراجعة.
- **فقرة الرأي (النتائج):** ويتم فيها عرض النتائج التي توصل إليها المراجع الخارجي جراء قيامه بعملية المراجعة وذلك بتوصيل المعلومة المحاسبية للأطراف المستخدمة لها.
- **اسم المراجع :** حيث يجب أن يذكر في التقرير اسم المراجع أو اسم مكتب المراجعة أو كليهما معا. تاريخ التقرير: وهو ضروري حيث يجب على المراجع أن يوقع تقريره ويؤرخه بتاريخ نفس اليوم الذي أتم فيه اختباراته، وترجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل اليوم الأخير لمسئولية المراجع عن فحص الأحداث ذات الأهمية النسبية التي وقعت بعد التاريخ المذكور بالقوائم المالية.
- **عنوان المراجع:** يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة.

وعليه فكل تقرير من التقارير السابقة يجب أن يحوي العناصر السابقة الذكر.

3-2- أوجه الاختلاف:

إن أوجه الاختلاف الموجودة بين التقارير تتجسد في فقرتي النطاق والرأي المعبر فيه عن نتيجة التقرير حيث أنه لكل منها النطاق المحدد والذي قام به المراجع بمراجعته وكذا لكل تقرير نتيجة خاصة به أيضا إضافة إلى وجود فقرات أخرى خاصة في التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي.

[1]- الأخضر لقليطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة-الجزائر، 2009، ص: 46.

خلاصة الفصل الأول:

مما سبق، نستخلص أن التطور الذي شهدته المراجعة من حيث الغرض والنوع كان موضوع توسع كبير في المؤسسة، ولكن على عكس الاهتمام بالعمليات المحاسبية، فإن هذا الاهتمام لم يشمل الواجبات، وجاءت معايير المراجعة لتنظيم الأخير ورفعه إلى المستوى اللازم لاعتماده كمهنة.

من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من التدقيق، كان من الضروري تنظيم مجموعة متنوعة من الأمور المتعلقة بالمدقق، لأنه خبير مسؤول عن التدقيق.هذا ما تناولته القوانين الجزائرية المختلفة في تحديد صلاحيات ومسؤوليات مراجعي الحسابات.

يضمن الامتثال للأخلاقيات المهنية أننا ندعم عمليات التدقيق، ونقدم الخدمات على المستوى المطلوب، ونثق في تقديم الخدمات للمجتمع بأكمله.

الفصل الثّاني

القـوائم الماليـة

تمـهيد:

المحاسبة هي نظام معلومات يجمع وينقل المعلومات الاقتصادية حول شركة معينة من المستثمرين والمديرين والمصالح الحكومية وغيرها. إلى عدد كبير من المستخدمين والأشخاص المختلفين المرتبطين بأنشطة هذه الشركة، والبيانات المالية هي الناتج الأساسي لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات، لذلك تعتبر البيانات المالية من أهم أنواع التقارير المالية. والتي تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية المختلفة للأطراف المختلفة المهتمة بعمل الوحدات المحاسبية، ويعتمد مفهوم محتوى البيانات المالية التي تعدها الكيانات على المنظمين المختلفين لمهنيي المحاسبة. ومفاهيمها مختلفة بالنسبة للمستخدم النهائي للمعلومات يتناول هذا الفصل الاستطلاعات التالية من حيث مفهوم البيانات المالية وأهميتها ومحتواها العام وكذلك بعض المنظمات المهنية في العالم، وذلك من خلال المباحث التالية :

- **المبحث الأول : الدراسات السابقة**
- **المبحث الأول: ماهية القوائم المالية**
  - المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية
  - المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية
- **المبحث الثاني: جودة القوائم المالية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية**
  - المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية وخصائصها
  - المطلب الثاني: محددات جودة القوائم المالية
  - المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية

المبحث الأول : الدراسات السابقة

إنّ الكثير من الدراسات تناولت دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة البيانات المالية بشكل مباشر ومناسب، وقد تم تحديد العديد من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع بإيجاز وبشكل غير مباشر، حيث أجريت الدراسة في عام 2013 تحت عنوان"دور المراجعة الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية".

تطرق الباحثون إلى مدى قدرة المؤسسة على إتباع إرشادات محفظة الحساب، تهدف الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية التدقيق الخارجي في المساعدة على توفير معلومات مالية ومحاسبية دقيقة للطرف الطالب، وإبراز ما هو متاح. ومن أهم نتائجها أن التدقيق الخارجي هو مراجع حسابات خارجي يهدف إلى إعطاء رأي تقني محايد لمستخدمي البيانات حول دقة ونزاهة البيانات المالية.

دراسة بن يكليف أمل بعنوان "مراجعة خارجية في الجزائر". هذه الدراسة عبارة رسالة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير إلى كلية العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر عام 2002 وتشير الدراسة إلى وجود تكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تدقيق القائمة، ووجود نظام تدقيق خارجي يقلل من مقدار اختباره، ويوفر الوقت والجهد، ويحسن كفاءة نظام التدقيق بأكمله للحصول على البيانات المالية التي تلبي طموحات المستخدمين.

دراسة جيهان عبد المعز علي بعنوان "تحليل تأثير الأهمية النسبية والمخاطر اللاحقة والمطالبات الذاتية على نطاق اعتماد المدققين الخارجيين على عمل المدققين الداخليين في تنفيذ عملية التدقيق"، هذه الدراسة هي رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية التجارة بجامعة القاهرة،2001 وكان أهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن عمل المدققين الداخليين يمكن أن يكون له في كثير من الأحيان تأثير مهم وكبير على تخطيط التدقيق عند تدقيق البيانات المالية.

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية

المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية

أولا- مفهوم القوائم المالية:

تختلف التعريفات الواردة في البيانات المالية اعتمادا على الزاوية التي يتم عرضها بها، ولكنها جميعا تشترك في بعض الخصائص. نقدم أدناه بعض التعريفات الواردة في البيانات المالية:

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

التعريف الثاني: "عبارة عن بيانات تفصيلية وإجمالية أساسية لجمع عناصر المعاملات والأنشطة المشروع، تعرض في مجموعة كشوف محاسبية وفق مواصفات معينة بموجب المعايير المحاسبية ويعبر عنها بشكل أرقام تعكس جميع العمليات والأنشطة الاقتصادية

[1]- كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، (دط)، 2006، ص: 13.

[2]- رضوان العناتي، وآخرون، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، دار وائل للنشر، ط1، 2011، ص: 303.

والمالية التي ينفذها المشروع خلال فترة محددة (ربع سنة، نصف سنة، سنة) فيتعرف القارئ من خلالها على نتيجة أعمال المشروع والتغيرات الحاصلة في مركزه المالي"[1].

التعريف الثالث: "تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: القسم الأول قوائم مالية أساسية، والقسم الثاني قوائم مكملة للقوائم الأساسية"، أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي قوائم الدخل الوضع المالي، التدفق النقدي، والتغير في حقوق الملكية، أما القوائم المكملة فهي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المنشآت بناء على ظروف معينة، القيمة المضافة، والقوائم التفصيلية لبنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية...إلخ.[2]

التعريف الرابع: "إن للمحاسبة المالية وظيفتان هما القياس والاتصال، وتعد القوائم المالية أدوات مقننة لهذا الاتصال، بمعنى أنها توصل المعلومات التي تم إنتاجها لنظام معلومات المحاسبة والمالية، لكي يعتمد عليها أصحاب المصلحة في المنشأة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتبدو أهمية القوائم المالية في كونها وسائل لتوصيل المعلومات، في صورة مرئية ومنظمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والوطنية وبشكل متعارف عليه"[3].

تمت الإشارة إلي أن المحلل يحتاج لاتخاذ قراره إلى مجموعة واسعة من المعلومات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية، إلا أن المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية تعتبر الأهم من بين المصادر التي يعتمد عليها المحلل للأسباب التالية:[4]

- ❖ موضوعيتها، إذ أنها تتحدث عن نتائج تاريخية فعلية.
- ❖ تقديمها لمعلومات كمية يمكن قياسها ومقارنتها والاستنتاج منها.
- ❖ استعمالها لوحدة قياس مفهومة لدى الجميع وهي وحدات النقد المستعملة.

ثانيا- أهداف القوائم المالية:

تختلف أهداف تحليل القوائم والتقارير المالية باختلاف احتياجات المستخدمين أو القائم بعملية التحليل، فالمستخدمين للمعلومات المالية من داخل المشروع لهم أهدافهم المميزة عن أهداف المستخدمين لتلك المعلومات من خارج المشروع، وبطبيعة الحال فإن تلك الأهداف ستؤثر على تحديد مدلول المعلومات المالية موضوع التحليل، ولإيضاح هذا التباين بين أهداف مستخدمي المعلومات المالية، سوف نستعرض بعض الفئات من مستخدمي المعلومات المالية وبيان أهدافهم وكيفية تأثير تلك الأهداف على تفسير مدلول المعلومات المالية موضوع التحليل[5].

1- إدارة المشروع: تعتبر إدارة المشروع من المستخدمين الداخليين للمعلومات المالية، وتهتم الإدارة في هذا الصدد بربحية المشروع خلال فترة زمنية معينة، وقدرته على جذب رؤوس الأموال من خلال معدلات العائد المتوقع على رأس المال، وذلك على أساس أن هذه

---

[1]- دريد كامل آل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط2، 2009، ص: 98، 99.

[2]- مؤيد راضي، خنفر غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2006، ص: 28.

[3]- عبد الوهاب نصر، على **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الأول، 2003/2004، ص: 78.

[4]- مفلح محمد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، ط1، 2008، ص: 142.

[5]- محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، (دط)، 2002، ص: 285-287.

المعدلات هي المحدد الرئيسي لجدب رؤوس أمـــــوال المستثمرين القائمين والمحتملين من ناحية، وتقييم أداء الإدارة من ناحية أخرى بما يعني استمرارها في أداء واجباتها داخل المشروع.

2- الملاك (حملة الأسهم): ينصب اهتمام حملة الأسهم على معدل توزيع الأرباح للعام الحالي والأعوام السابقة، والاعتماد على تلك المعلومات المقارنة في تحديد معدل التوزيع في المستقبل. وقد يهتم بعض المساهمين بالتنبؤ بالقيمة السوقية للسهم والتي تتأثر إلى حد كبير بتوقعات توزيعات الأرباح للأسهم في المستقبل، وعلى ذلك فإن فئة الملاك يتركز اهتمامها في تحليل القوائم المالية التي تفيد في تقرير العائد على الاستثمار والمخاطر المرتبطة به.

3 – المقرضون: يهتم المقرضون عادة بقدرة المقترض على السداد والحصول على عائد مناسب، ولذلك فإن هذه الفئة تركز على البيانات التي تقدم لهم معلومات تمكنهم من تقدير درجة المخاطرة المرتبطة بقروضهم والتي تعكس درجة السيولة النقدية للمشروع، ومقدرته في المستقبل على سداد أصل الدين والفوائد في مواعيدها المقررة، كما تمكنهم من تحديد معدل العائد الذي يتلاءم مع مستوي المخاطرة المرتبطة بالقرض. ومما سبق يتضح أن نوعية المستخدم تؤثر بلا شك على أهدافه من استخدام المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وطبيعة المعلومات التي يركز اهتمامه عليها.

المطلب الثاني- أنواع القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بها، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف سنوي، أو الربع سنوي[1].

الميزانية

تمثل قائمة المركز المالي أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها سواء لأصحاب المؤسسة أو للمستفيدين منها مثل البنوك والمقرضين والمستثمرين وغيرهم، لذلك يجب أن تعد بصورة صادقة وصحيحة ودقيقة لكي تعبر عن المركز المالي الصحيح للمؤسسة في تاريخ إعدادها.

أولا- مفهوم الميزانية (قائمة المركز المالي)

يوجد العديد من التعاريف لقائمة المركز المالي (الميزانية)، ولكن رغم تعددها وكثرتها إلا أنها تصب في ذات المفهوم جميعها، ونذكر منها: التعريف الأول: "تعرف قائمة المركز المالي في الفقه المحاسبي بأنها كشف أو قائمة بالحسابات المتبقية بعد إجراء التسويات الجردية اللازمة وتصوير حساب الأرباح والخسائر، ومن ناحية التمويل تعرف بأنها قائمة بمصادر الأموال وأوجه استخدامها[2].

التعريف الثاني: ينطلق التعريف المعياري لقائمة المركز المالي من الهدف الذي يجب أن تحققه هذه القائمة.

---

[1]- أحمد مخلوف، **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 13-15 اكتوبر 2009، ص: 07.

[2]- محمد الهلالي، عبد الرزاق شحادة، **محاسبة المؤسسات المالية البنوك التجارية وشركات التأمين**، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 231.

يعرف أدي الميزانية بأنها "الأداة التي يجب أن تظهر المركز الاقتصادي للوحدة الاقتصادية بطريقة معيارية منظمة وفي لحظة معينة".

ويمكن أن تُعَرَّف معياريا بأنها كشف شامل بأصول وخصوم المنشأة مقوم بالقيم الحقيقية ليعبر عن المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين"[1].

التعريف الثالث: تفصح الميزانية العمومية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين، ويتكون المركز المالي من الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، وتعتبر الملاحظات التي تلحق بالميزانية العمومية جزء مكمل لها لأنها تفصح عن التعهدات والالتزامات المحتملة التي لم تتأكد بعد وغيرها من العناصر التي تفيد متخذي القرارات"[2].

ثانيا- أهمية الميزانية ومحدداتها:

تفصح الميزانية العمومية عن المركز المالي لوحدة اقتصادية معينة في تاريخ محدد، وتوفر الميزانية معلومات للمستخدمين عن طريق طبيعة ومقدار الاستثمار في أصول المنشأة والتزامات المنشأة لدائنيها وحق إعلان صافي أصول المنشأة.

عموما تساهم الميزانية في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساسي[3]:

- حساب معدلات العائد.
- تقييم هيكل رأس المال في المنشأة.
- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المنشأة.

فلأغراض التحكم في درجة المخاطر –عدم قابلية أحداث وصفقات وظروف ونتائج أعمال المنشأة للتنبؤ- التي تتعرض لها المنشأة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مديونية المنشأة ومرونتها المالية.

ثالثا- مزايا قائمة المركز المالي:

تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم التي تقوم المؤسسة بإعدادها، وهي تحقق الميزات التالية:[4].

- تعتبر إحدى أهم القوائم المالية التي يتم إعدادها ضمن التقرير السنوي المالي الذي تعده إدارة المنشأة وتكون قابلة للنشر ومتاحة لكافة الأطراف ذات المصلحة.
- تظهر المركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة، أي تبين مالها من حقوق وما عليها من التزامات.
- تتيح المعلومات الواردة فيها إمكانية المقارنة بين قوائم المركز المالي لعدة سنوات لنفس المؤسسة وكذلك لمؤسسات مختلفة وهي تعتبر كذلك وسيلة من وسائل الرقابة من خلال البنود الواردة فيها، أي من خلال تحديد قنوات استخدام أموال المؤسسة ومصادرها التي ساهمت بتغطية تلك الاستخدامات.

---

[1]- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظرية المحاسبة**، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 203.

[2]- حنفي عبد الفتاح، **القياس والتقويم في المحاسبة المالية**، دار الكتاب الحديث القاهرة، 2008، ص: 197.

[3]- المرجع نفسه، ص: 201.

[4]- أنظر: ناصر نور الدين عبد اللطيف، **أساسيات المحاسبة المالية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 239. ومحمد الصيرفي، **أصول التنظيم والإدارة للمدير المبدع**، مؤسسة حورس للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ط1، 2006، ص:44. وأحمد محمود نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، (دط)، 2003، ص:43.

- توصف قائمة المركز المالي مقدار الموارد المملوكة وكذلك الحقوق ومصالح الجهات المختلفة في هذه الموارد المؤسسة ما عند نقطة زمنية معينة، والموارد المملوكة هي الأصول، بينما تشمل الحقوق جميع الخصوم.
- توضح قائمة المركز المالي (الميزانية) أصول المؤسسة في جانب منها ، والتزاماتها وحقوق أصحابها في الجانب الآخر منها وتقوم كل مؤسسة بإعداد الميزانية مرة على الأقل كل سنة، وهناك مؤسسات تعد الميزانية في نهاية كل شهر وهي تؤدي إلى بيان المركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة.
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق المؤسسة والتزاماتها، وتساعد هذه النسبة في اتخاذ قرارات توزيع الأرباح؛ التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة (الدفع)، ويتم قياس ذلك بنسبة التداول والسيولة فهذه النسبة هي مؤشر مهم من المؤشرات التي تستخدم لقياس درجة السيولة التي تتمتع بها المؤسسة.
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية.
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها، وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي.
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.
- الوقوف على استمرارية المؤسسة، من خلال اعتمادها على أسس قياس كالتكلفة التاريخية، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية، وهنا يتم التقدير على أساس القيمة السوقية.
- معرفة سياسات المؤسسة اتجاه استثماراتها المالية.

رابعا- مكونات قائمة المركز المالي (الميزانية)

1- الأصول:

الإطار المفاهيمي يعرف الأصول بأنها: "الأشياء ذات القيمة المملوكة للشركة، تتضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة"[1].

طبقا لهذا التعريف نجد ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول يمكن إبرازها فيما يلي[2]:

- وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن يكون للأصول القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة وخلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.

[1]- طارق عبد العالي حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية لطبعة، الأردن، 2005، ص: 119.

[2]- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السراسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص: 235.

أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقعت في الماضي والأصل يرتب كأصل جاري لما يكون في استطاعة المؤسسة تحقيق الأصل، ببيعه أو استهلاكه في إطار دورة الاستغلال العادية للوحدة أو لما يكون الأصل من عناصر الخزينة أو ما يعادل الخزينة، بغرض إيضاح درجة السيولة وتشمل[1]:

- ✓ النقدية.
- ✓ الأوراق المالية القابلة للتداول، والتي تقيم على أساس تكلفة السوق.
- ✓ حسابات المدينون والذين يتم تقيمهم بالمقدار المتوقع تحصيله.
- ✓ المخزونات المقيم بقيمة السوق الأقل.
- ✓ المصروفات المقدمة سالفا والتي تخص كل النفقات التي تمت فعلا للحصول على منافع خلال دورة الاستغلال.

أما العناصر الأخرى التي يكون تاريخ استحقاقها أكبر من سنة والموجهة للاستعمال المستمر من أجل احتياجات الوحدة يجب أن تظهر ضمن العناصر غير الجارية.

وحسب مشروع النظام المحاسبي المالي، تشمل عناصر الأصول على الآتي[2]:

- **الأصول غير المادية:** وهي الأصول المعنوية التي تبقى لفترة طويلة، وتدر على المالك منافع مستقبلية متوقعة، فهي ضرورية لتشغيل المؤسسة وتضم الشهرة والعلامة التجارية وحق الابتكار ورأس المال التجاري.
- **الأصول المادية:** وهي الأصول المحتفظ بها من قبل المؤسسة إما من أجل استخدامها في الإنتاج أو في

شكل لوازم أو السلع أو الخدمات وإما من أجل إيجارها للغير، أو لاحتياجات إدارية، وهي التي ينتظر أن تستعمل لأكثر من فترة محاسبية مثل الأراضي، المباني، المعدات...

- **المخزونات:** تشمل كل السلع الموجودة لدى المؤسسة في تاريخ الجرد والتي تستهلك خلال الفترة الموالية.

والتي لا تزيد مدتها عن السنة (البضائع المواد واللوازم المنتجات نصف المصنعة والتامة الصنع).

- **الأصول المالية:** تعتبر من العناصر الهامة في الميزانية المؤسسة وتشمل:
  - ✓ المساهمات.
  - ✓ المدينون الذين يمثلون المبالغ المستحقة على الغير اتجاه المؤسسة.
  - ✓ أصول الضرائب (بين الضرائب المؤجلة).
  - ✓ الزبائن والمدينون الآخرون والأصول المماثلة (الأعباء الملاحظة مسبقا).
  - ✓ خزينة الأصول والعناصر المماثلة لها، تمثل القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات، والديون الممنوحة للزبائن، حيث تتوزع بين المبالغ الموضوعة في البنك والصندوق والودائع تحت الطلب والتوظيفات قصيرة الأجل.

2 - الخصوم

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة على الشركة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها وقياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها[1].

---

[1]- دونالد كيوس جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، مصر، 1990، ص: 228.

[2]- دونالد كيوس جيري ويجانت، **مرجع سابق**، ص: 251، 252.

طبقا لهذا التعريف يجب أن تتوفر ثلاث خصائص رئيسية في الخصوم[2]:

- ❖ يتطلب الالتزام أن تقوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.
- ❖ لا يمكن تفادي الالتزام.
- ❖ وقوع الحدث الملزم للوحدة في الماضي.

وتتمثل الخصوم في[3]:

حقوق الملكية: تتمثل في حصة الملاك، والتي تتكون من الرأس المال المدفوع والتغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل وإجراء توزيعات الأرباح، وتزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك وصافي الدخل وتقل من خلال توزيعات الأرباح.

الالتزامات: هي تضحيات مستقبلية متوقعة بمنافع اقتصادية ناشئة عن التعهدات الحالية لوحدة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

ووفقا لمعايير IAS/FRS فالاستحقاق يرتب كالتزام جاري في الحالات التالية:

- الاستحقاق يغلق في دورة الاستغلال العادية للمؤسسة.
- الاستحقاق يجب أن يسدد خلال سنة بعد تاريخ إقفال السنة المالية.

كل الاستحقاقات الأخرى يجب ترتيبها كالتزامات غير جارية على أساس أن المؤسسة لن تستطيع تسويتها خلال دورة الاستغلال الجارية، مثل الالتزامات الناشئة نتيجة الحصول على الأصول كإصدار السندات والأوراق المالية أو الكمبيالات طويلة الأجل والقروض الايجارية، وحسب مشروع النظام المالي تشمل عناصر الخصوم الآتي:

- الأموال الخاصة قبل التوزيعات المقررة والمقترحة بعد تاريخ الإقفال معملاحظة.
- الرأس المال المدفوع، الاحتياطات، النتيجة الصافية للفترة والعناصر الأخرى.
- الخصوم غير الجارية ذات فائدة.
- الموردون والدائنون الآخرون.
- خصوم الضرائب مع ملاحظة الضرائب المؤجلة.
- مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة.
- الخزينة السالبة وما يعادل الخزينة.

المبحث الثالث: مفهوم جودة القوائم المالية ومعاييرها وخصائصها وعلاقتها بالمراجعة الخارجية

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى الأدبيات النظرية لمفهوم جودة القوائم المالية وخصائصها وعلاقتها المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية وخصائصها

الفرع الأول- مفهوم جودة القوائم المالية:

إن تحديد أهداف القوائم المالية، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسين. أي أن المعلومات الجيدة هي

---

[1]- دونالد كيوس جيري ويجانت، مرجع سابق، ص: 118.

[2]- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد رشاد، مرجع سابق، ص: 122.

[3]- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السراسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص: 245.

تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات. يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة. هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة[1].

الفرع الثاني- الخصائص النوعية للقوائم المالية:

- **الخصائص الأساسية:** وتشمل على خاصتين وهما:

أ. الملاءمة: ويقصد بها أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية، وتحتوي على ثلاثة خصائص فرعية هي:

- **القيمة التنبؤية:** ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمؤسسة أو بقوتها الإرادية.
- **قيمة التغذية العكسية:** أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تعديل توقعاته السابقة.
- **التوقيت المناسب:** أي ربط مدى ملاءمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له، لأن توصيل المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار، ومن ثم افتقادها للفائدة المرجوة منها.[2]

ب. الموثوقية: ويقصد بها حسب البيان رقم (2) الصادر عن FASB خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وإنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله".

إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتتكون هذه الخاصية من ثلاثة خصائص فرعية هي:

- **القابلية للتحقق (الموضوعية):** وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس.
- **الصدق في التعبير:** تعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، أي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها (جوهرها) وليس مجرد تمثيل شكلها فقط (تغليب الجوهر على الشكل).
- **الحيـــاد**: تتوافر للمعلومات المحاسبية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج، أو عرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها من المستخدمين الآخرين. إذن فالملاءمة والموثوقية الخاصيتان الأساسيتان، اللتان يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية حتى

---

[1]- أحمد قايد نورالدين، **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة وأثر ذلك على الاقتصاد الوطني**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة-الجزائر، ص: 5 .

[2]- نـــــوال صبايـــحي، **أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، الملتقى الدولي الثالث حول: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، ص: 8.

تكون ذات جودة عالية، ولكن هناك احتمال التعارض بين هاتين الخاصيتين نتيجة تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية، ولهذا فإنه من الممكن التضحية بمقدار من الملاءمة في مقابل المزيد من الثقة، والعكس فقد تقل الثقة في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملاءمة للمعلومات[1].

2.2. الخصائص الثانوية:

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي:

أ- **الثبات:** يقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية، والتقرير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى.

إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية، يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين.

ب- **القابلية للمقارنة:** تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، ويقصد بالتماثل هنا أن تكون الإجراءات المحاسبية والقياس والتبويب وطرق الإفصاح والعرض المطبقة هي نفسها في مختلف المؤسسات.

إضافة إلى هذا هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما:

- **قيد حاكم أو متحكم**: وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها.

الأهمية النسبية: تلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار، كما تعد معيار هاما في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثيرها على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية[2].

هناك جوانب أخرى للحكم على جودة المعلومات المحاسبية بخلاف الخصائص السابقة الذكر فجودة المعلومات لا يجب أن تقتصر على المعايير الفنية التي تعبر عن خصائص هذه المعلومات بل تتسع لتتضمن معايير أخرى تعكس الجوانب القانونية والرقابية والمهنية التي تجعل من المعلومات المحاسبية أداة نافعة ومفيدة بالنسبة لمختلف ومستخدميها فنرى أن أساس الجودة في التقارير والقوائم المالية هو توفير معايير محاسبية يتم على أساسها إعداد وعرض تلك التقارير والقوائم المالية وتمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات الشريدة ولذلك اهتمت العديد من المؤسسات بإصدار قواعد ومعايير للإفصاح من أجل توفير معلومات ذات جودة عالية[3].

---

[1]- باسل فهد عبد الحميد، **أثر طبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الأزمة المالية العالمية**، رسالة ماجسير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، أيار 2011، ص: 13.

[2]- فتيحة بودرهم، **واقع تطبيق منهج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة-الجزائر، 2017، ص: 16.

[3]- نـــــوال صبايـــحي، مرجع سابق، ص: 12.

ج- **القابلية للفهم:** هي إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية لهذا الغرض فانه من المفرض أن يكون لدى المستخدم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية وعلى كل حال فانه يجب عدم استيعاب المعلومات حول المسائلة المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين[1].

المطلب الثاني: محددات جودة القوائم المالية

ظهرت هناك عدد من المشاكل والمحددات الاستخدام الخصائص النوعية كان أبرزها[2]:

1) احتمال التعارض بين الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية (أي الملائمة والموثوقية)، إذ لا يوجد توافق بين الملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أنها موثوق بها و لمنها غير ملائمة .
2) احتمال التعارض بين الخصائص النوعية الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة النبوئية للمعلومات المحاسبية فقد تصل المعلمات في الوقت المناسب، ولكنها لا تملك قدرة تنبؤيه عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية.
3) ليست كل المعلومات الملائمة والموثوقة بها تعد معلومات مفيدة، الأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر (اختبار مستوى الأهمية) إن البند يعد مفيدا وذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه، أو الإفصاح عنه بطريقة محرفة إلى تأثير على متخذ القرار.
4) كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها، (اختبار التكلفة/ العائد)، فالمعلومات التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعد معلومات مهمة، وليس هناك ما يدعو إلى المعلومات المحاسبية يجيب عدم إنتاجها، توزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن تكلفتها، وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عن الإفصاح عن تلك المعلومات، وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.
5) قد تكون المعلومات المحاسبية ملاءمة وموثوقة بها إلا أنه توجد مستخدمها صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يوجهه، على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة، ولكن هناك عددا كبيرا من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب
6) بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار، فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المحاسبية مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركة مشابهة أو

[1]- عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، **أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبة، مجلة العلوم والثقافة**، 12(02) للعام 2011، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، نوفمبر 2012 .

[2]- زيد عثمان دنون، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات القوائم المالية للبنوك التجارية الأردنية**، ماجستير غير منشورة، جامعة الزرقاء، الأردن، كانون الثاني 2015، ص: 52.

منافسة أو مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة. إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمنية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات (أو الشركة) بسياسة التماثل أو الاتساق، وعدم تغيير الطرق المحاسبية بمجرد الرغبة في التغيير، وعند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير، والآثار المترتبة نتيجة هذا التغيير على الوضع المالي، ونتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة[1].

المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية

تبرز مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وذلك من خلال:

- ✓ مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية.
- ✓ تعمل المراجعة الخارجية على توفير المعلومة في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يستخدمونها، وبالتالي فهي تساعدعلىتحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية.
- ✓ تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية.
- ✓ المراجعة الخارجية تبحث عن ضرورة وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف في التقارير المالية من ناحية ،وبالتالي فهي تساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية على التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سلمية وخالية من التحيز.
- ✓ يوفر المراجع الخارجي في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز مما يزيد في ثقة مستخدمي القوائم المالية ،وعليه فإن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية.
- ✓ تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقيق.

[1]- زيد عثمان دنون، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات القوائم المالية للبنوك التجارية الأردنية**، ص: 52.

خلاصة الفصل الثاني:

مما سبق نستخلص أن القوائم المالية من أهم الوسائل في تنظيم المؤسسة، هي عبارة عن جمع المعلومات من العمليات التي تقوم بها المؤسسة لتحديد مكانة المؤسسة جراء هذه العمليات.

بعد أن ينتهي المحاسب من عمله يبدأ دور المراجع الخارجي بعد قبول للمهمة وتعرفه على المؤسسة محل المراجعة يقوم بالمتابعة الشخصية من خلال تحديد نقاط القوة والضعف، ثم التحقق من صحة وسلامة القوائم المالية ومصداقيتها، وكخطوة أخيرة من أجل إتمام عملية المراجعة الخارجية لابد من إعطاء الرأي الفني المحايد في شكل تقرير نهائي يستوفي كافة الشروط الشكلية والموضوعية، والذي يساهم بدرجة كبيرة ضمان جودة القوائم المالية من عدمها.

الفصل الثّالث

الدّراسة العملية

تمهيد:

بعد استيفائنا للجانب النظري من البحث، والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة، يكون من المناسب تقديم دراسة ميدانية لمعالجة الأفكار النظرية في الواقع العلمي، حيث أن علمية التنظير قد عرفت تطورا كبيرا فإنه أصبح أكثر أهمية تطبيق الأفكار النظرية في ميدان العمل والاستفادة منها، لذلك فالهدف من الدراسة الميدانية التعرف عمى دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال توجيه الاستبيان نحو عينة الدراسة التي تتمثل في محافظي الحسابات الخبراء والمحاسبين.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية، من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.
- **المبحث الثاني:** تحميل بيانات ونتائج الدراسة.
- **المبحث الثالث:** اختبار الفرضيات وتحميل الفروق.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

سيتم إيضاح الجانب التنظيمي للدراسة الميدانية، حيث يتم التطرق لتخطيط وتصميم أداة الدراسة، لتنتقل بعدها لإبراز أساليب المعالجة الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات المجمعة وأخيرا إجراء اختبار الأداة الدراسة للتأكد من مدى صدقها وثباتها.

المطلب الأول: تخطيط وتصميم أداة الدراسة

سنتطرق إلى مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى نوع الأداة التي استخدمت في جمع البيانات وكذا المحاور التي تغطيها.

1- مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين الذين يشكلون أصحاب مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث تم إدخال الخبراء المحاسبين كونهم يعدون بالضرورة محافظي حسابات في ولاية ورقلة.

عينة الدراسة:

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع (38) استمارة لكن لم يتم استرجاع سوى (30) منها، وبذالك تشكلت عينة الدراسة من (30) محافظ حسابات وخبير محاسبي، والجدول الموالي يوضح الاستبيانات الموزعة على مجتمع الدراسة:

جدول رقم (3-01): الاستبيانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة

الاستبانة	التوزيع التكراري	النسبة
الاستبيانات المسترجعة	30	%78.94
الاستبيانات غير المسترجعة	8	%21.06
الاستبيانات الكلية	38	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين

2- أداة الدراسة:

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإلمام بجوانب الموضوع من الناحية العملية ثم الاستعانة بالاستبانة أنظر الملحق رقم (1) كأداة من أدوات جمع البيانات وهذا لأهمية هذه الأخيرة كونها أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة، وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين:

- **القسم الأول:** يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويشمل الجنس، العمر، الوظيفة الخيرة المهنية والمؤهل العلمي.
- **القسم الثاني:** يتناول توجهات أفراد عينة الدراسة، وتم تقسيمه الثلاثة محاور كالتالي:

➢ **المحور الأول:** يناقش الإطار النظري لمراجعة الخارجي ويتكون من اربعة فروع و (23) فقرة.

➢ **المحور الثاني:** يناقش الإطار النظري للقوائم المالية ويتكون من فرع واحد و (13) فقرات.

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

الجدول رقم (3-2): توزيع درجات عبارات المحاور لمقياس ليكارت الخماسي:

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

المصدر: من إعداد الطالبتين.

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

المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات المجمعة

تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (STATISTICAL PACKAGE FOR SOCIAL SCIENCES)، والذي يرمز له اختصارا (SPSS)، وهو برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من الاختبارات الإحصائية التي تندرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل التكرارات المتوسطات والانحرافات المعيارية...إلخ، وضمن الإحصاء الاستدلالي مثل معاملات الارتباط، التباين الأحادي...إلخ. وفي إطار الدراسة كمنا باستخدام الأساليب (التقنيات التالية:

1- المدى: قمنا بحساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت الخماسي (5-1=4)، حيث تمثل 5 عدد الفئات، ويحسب طول الفئة عمى النحو التالي:

طول الفئة = المدى / عدد الفئات
= 4/5
= 0.8

وهكذا يصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-03): جدول التوزيع لسلم ليكارت

الفئة	(1.8-1)	(2.6-1.8)	(3.4-2.6)	(4.2-3.4)	(5-4.2)
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر من إعداد الطالبتين.

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

3- ألفا كرونباخ (Crambach Alpha): المعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

4- الانحراف المعياري: يعتبر من أكثر مقاييس التشتت أهمية لأنه مفهوم جبري محدد بدقة ومن أقواها حساسية وأثرها شيوعا، والفكرة الأساسية له هي أنه بدلا من إهمال الإشارات الجبرية، وعند حساب الانحراف المتوسط نحاول التخلص من تلك الإشارات بطريقة أكثر صلاحية، وذلك بتربيع الانحرافات ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum ni(xi - x')^2}{N}}$$

5- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coeffient): لقياس درجة الارتباط يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة، وتم استخدامه كذلك في حساب نماذج الانحدار.

6- اختبار (T) في حالة عينة واحدة (T-Test): لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

7- اختبار تحليل التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد One Way Analysis of A NOVA(variance): المعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات.

8- اختبار (TT-Test) للعينة المستقلة: المعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين الإجابة. واختبار التوزيع الطبيعي لمعرفة نوع البيانات هل تتبع توزيع طبيعي أو لا.

المطلب الثالث: اختبار أداة الدراسة:

سيتم دراسة الصدق الظاهري والبنائي لأداة الدراسة (الاستبيان)، وكذا دراسة ثباتها وهذا على النحو التالي:

أولا- صدق أداة الدراسة (الاستبيان)

يقصد بصدق أداة الدراسة "شمول الاستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها"، وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال الصدق الظاهري والبنائي.

1- الصدق الظاهري (صدق المحكمين): تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (05) أعضاء من الهيئة التدريسية في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة قاصدي مرباح لولاية ورقلة (أنظر الملحق رقم (2) وقد تم إجراء التصحيحات والتعديلات اللازمة بناء على مقترحاتهم عند التصميم النهائي للاستبيان.

2- الصدق الداخلي لفقرات الإستبانة: بعد التأكد من الصدق الظاهري لأهداف الدراسة، تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة البالغة (38) وقد قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط (أنظر الملحق رقم (3)) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع له كالتالي:

1- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

- ❖ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة، يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الصدق الداخلي:

الجدول رقم (3-04): الصدق الداخلي لفقرت الفرع الأول

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة.	0.505	0.004

02	يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب.	0.799	0.000
03	يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والإطلاع على نتائج الأعمال السابقة.	0.351	0.057
04	يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة.	0.637	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الأول هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

ب- الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية)

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثاني والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الصدق الداخلي:

الجدول رقم (3-05): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية	0.272	0.146
02	يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة	0.399	0.029
03	يقوم المراجع الخارجي باختبارات الإلتزام	0.545	0.002
04	المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية	0.559	0.001
05	المراجع الخارجي يستخدمون طريقة المذكرة الوصفية في تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.362	0.049
06	المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي	0.664	0.000
07	المراجع الخارجي يستخدم قائمة الإستبانة تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.587	0.001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الثاني هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرح صادقة لما وضعت القياسه.

جـ - الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (جمع أدلة الإثبات):

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثالث والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الصدق الداخلي:

الجدول رقم (3-06): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة للحكم على صحة أرصدة الحسابات	0.348	0.060
02	يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى	0.298	0.109
03	يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل لإثبات	0.670	0.000
04	يقوم المراجع الخارجي بالجرد الفعلي والمعاينة	0.561	0.001
05	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال للسنة السابقة مع القيود افتتاح للسنة الحالية	0.611	0.000
06	يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة المستندية	0.322	0.083
07	يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة الحسابية	0.395	0.031

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ حن الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقره ولدرجة الكمية لجمع فقرات الفرع الثالث هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

د- صدق الداخلي لفقرت الفرع الربع (إعداد التقرير)

يوضح الجدول الدوالي معاملات الارتباط بين كل فقره مع فقدرت الفرع الرابع ولمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر الموجودة عن معادل الصدق الداخلي :

الجدول رقم (3-07): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبية.	0.752	0.000
02	تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكامل لإعلام المستخدم.	0.664	0.000
03	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة.	0.734	0.000
04	تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة	0.578	0.001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة ولدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الرابع هي أغلبها قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

هـ- الصق الداخلي لجميع فروع المحور الأول:

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط كن كل فرع من فروع الممر الأول ولمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الصدق الداخلي:

الجدول رقم (3-08): معامل الارتباط بين معدل كل فرع من فروع المحور الأول والمعدل الكلي لفقرات الفروع المحور الأول

الفروع	معامل الارتباط بمعدل المحور الأول	مستوى الدلالة
الفرع الأول (قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة)	0.668	0.000
الفرع الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية)	0.736	0.000
الفرع الثالث (جمع أدلة الإثبات)	0.612	0.000
الفرع الرابع (إعداد التقرير)	0.591	0.001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور هي أقل من 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين متوسط لكل محور هي قيم موجبة مما يدل على أن الفروع صادقة لما وضعت لقياسه.

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية الكلي

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقرائه، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الصدق الداخلي:

الجدول رقم (3-09): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تحرص المؤسسة على البساطة والوضوح في عرض معلوماتها المالية.	0.259	0.168
02	تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية.	0.695	0.000
03	المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المستقبلية المالية.	0.549	0.002
04	يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي الأداء المستقبلي.	0.470	0.009
05	الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة معلوماتها المالية قادر على تغير الخاصية التنبؤية فيها.	0.369	0.045
06	المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على	0.287	0.124

	تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة الأداة لدى متخذي القرار.		
07	المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز والأخطاء الفادحة.	0.208	0.271
08	تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.	0.366	0.047
09	توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تأثر على القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية.	0.450	0.013
10	القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة لفترة معينة قابلة للمقارنة بالقوائم المالية للمؤسسة لفترات أخرى.	0.334	0.071
11	القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة قابلة للمقارنة للقوائم المالية للمنشاة الأخرى.	0.264	0.158
12	القوائم المالية للمؤسسة يتم إعدادها وفقا لمفهمي الثبات والاتصال.	0.609	0.000
13	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية التي تتضمنها القوائم المالية.	0.617	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الثّاني هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الصدق الداخلي لجميع محاور الدراسة:

يعتبر الصدق الداخلي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة والجدول التالي يُبيّن معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة:

الجدول رقم (3-10): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحاور	معامل الإرتباط بمعدل الكلي	مستوى الدلالة
المحور الأول	0.927	0.000
المحور الثاني	0.860	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور هي أقل من 0.05، كما أن معاملات الارتباط بين كل محور والمعدل الكلي للإستبانة هي قيم موجبة مما يدل على أن المحاور صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وللتحقق من ثبات الاستبيان تم قياس معامل ألفا كرونباخ" (أنظر الملحق رقم (4) والذي يأخذ قيم تتراوح ما بين الصفر والواحد الصحيح، حيث أنه كلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعا، وكلما اقترب من الصفر كان الثبات منخفضا والنسبة المقبولة إحصائيا هي 0.6 ويوضح الجدول الموالي معاملات الثبات:

الجدول رقم (3-11): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة

محاور الاستبيان	عدد العبارات	ثبات المحاور
المحور الأول	23	0.685
المحور الثاني	13	0.616
معدل الثبات العام	36	0.780

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أن معاملات الثبات الخاصة بكل المحاور تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا والبالغة 0.6، وبهذا نكون قد تأكدنا من صدق وثبات الاستبانة، وبالتالي قابلة للدراسة والتحليل.

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة

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

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

يتضمن القسم الأول من الاستبيان بيانات موضوعية نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفة، وسيتم التطرق لها وتحليلها. (أنظر الملحق رقم (5)

أولا- الجنس:

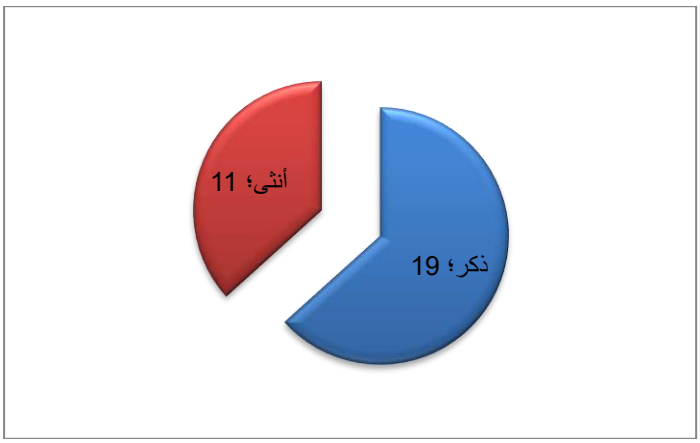
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (3-12): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرر	النسب المئوية
ذكر	19	%63.30
أنثى	11	%36.70
المجمع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

الشكل رقم (3-01): نسبة توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL10.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن 63.30% من عينة الدراسة جنسهم "ذكر" و36.70% من عينة الدراسة جنسهم أنثى مما يشير أن أغلبة المستجيبين على الإستبانة كلهم من جنس ذكر.

ثانيا- العمر:

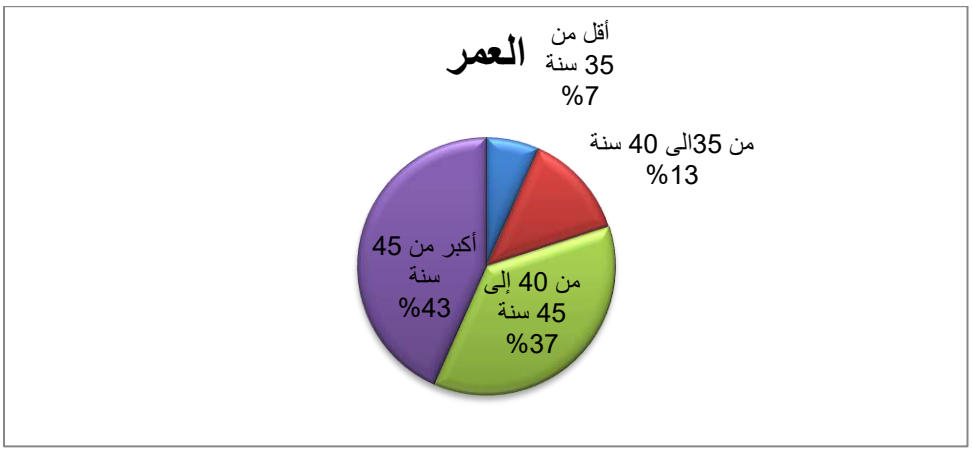
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات العمر مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (3-13): توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر

فئة العمر	التكرر	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	02	%6.7
من 35الى40 سنة	04	%13.3
من 40 إلى 45 سنة	11	%36.7
أكبر من 45 سنة	13	%43.3
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

الشكل رقم (3-02): نسبة توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL10

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر فئة عمرية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين هي التي تنتمي إلى المجال أكبر من 45 سنة، بتكرار مقداره 13 فردا وبنسبة مئوية 43.3%، تليها الفئة التي تنتمي إلى المجال من 40 إلى 45 سنة بتكرار مقداره 11 فردا ونسبة مئوية 36.7%، ثم الفئة العمرية التي تنتمي إلى المجال من 35 إلى 40 سنة، بتكرار مقداره 04 أفراد ونسبة مئوية 13.3%، وآخر مرتبة كانت للفئة العمرية أقل من 35 سنة، بتكرار مقداره 02 فردًا ونسبة مئوية 66.7%

ثانيا- الوظيفة الحالية:

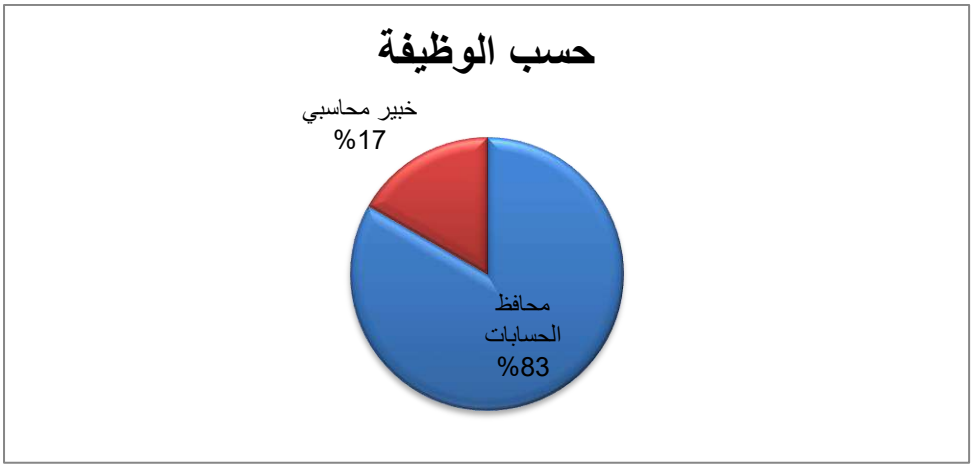
فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (3-14): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرر	النسبة المئوية
محافظ الحسابات	25	%83.33
خبير محاسبي	05	%16.67
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

الشكل رقم (3-03): نسبة توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL10

يتضح من الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة يتمثلون في محافظي الحسابات إذ بلغ عددهم 25 فردا بنسبة مئوية 83.33%، ثم خبراء المحاسبة إذ بلغ عددهم 05 أفراد بنسبة مئوية 16.67%.

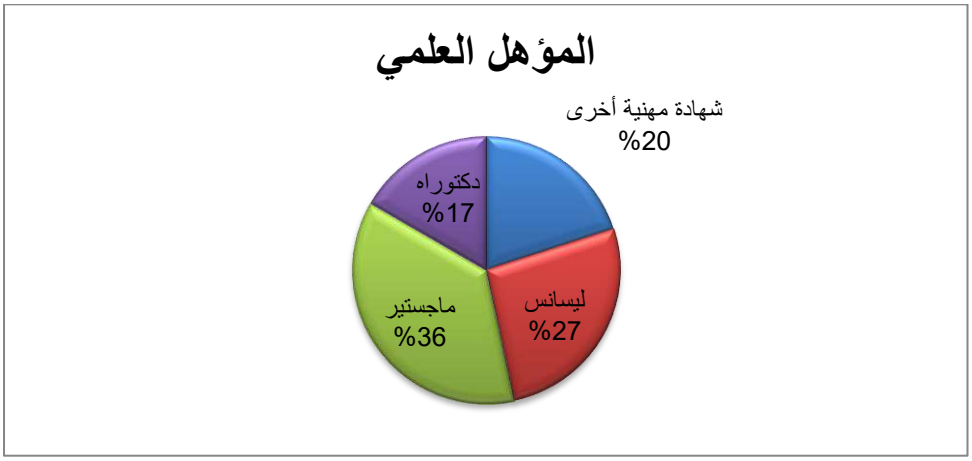
ثالثا- المؤهل العلمي: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي مع توضيح النسب المئوية:

الجدول رقم (3-15): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل اسمي	التكرر	النسبة المئوية
شهادة مهنية أخرى	6	%20
ليسانس	08	%26.7
ماجستير	11	%26.7
دكتوراه	05	%16.6
المجموع	36	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

الشكل رقم (3-04): نسبة توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL10

يتضح من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة حاصلين على شهادة ماجستير إذ بلغ عددهم 11 فردا بنسبة 36.7%، يليهم في المرتبة الثانية الحاصلين على شهادة الليسانس إذ بلغ عددهم 08 أفراد ونسبة 26.7%، ثم الحاصلين على شهادة مهنية أخرى إذ بلغ عددهم 06 أفراد بنسبة 20%، وفي المرتبة الأخيرة الحاصلين على شهادة دكتوراه إذ بلغ عددهم 05 أفراد بنسبة 16.6%.

رابعا: الخبرة المهنية:

وتشمل على توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية:

الجدول رقم (3-16): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

عدد سنوات الخبرة	التكرر	النسبة
أقل من 5 سنوات	12	%40
من 5 إلى 10 سنوات	08	%26,6
أكثر من 15 سنة	05	%16.7
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

الشكل رقم (3-05): نسبة توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج EXCEL10

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة مدتها أقل من 05 سنوات، بتكرار 12 فردا بنسبة مئوية 40% ثم نجد القلة من 5 إلى 10 سنة بتكرار 8 أفراد بنسبة مئوية 26.6%، ثم نجد 05 أفراد من العينة لديهم خبرة مدتها من 10 إلى 15 سنة وكذلك بنسبة لعدد سنوات الخبرة أكثر من 15 سنة أي ما نسبته 16.7% من أفراد العينة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

أولا- اختبار التوزيع الطبيعي اختبار كولمجروف - سمرنوف "sample k-s": تشترط معظم الاختبارات العلمية أن يكون التوزيع طبيعيا للبيانات وسنستعرض (اختبار كولمجروف سمرنوف) المعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أم لا (أنظر الملحق رقم (6))، وهذا من خلال التوزيع الطبيعي الخاص بعينة الدراسة، ويوضح الجدول الموالي نتائج الاختبار:

الجدول رقم (3-17): اختبار التوزيع الطبيعي

العنوان	قيمة Z	القيمة الإجمالية
جميع المحاور	0.123	0.200

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة تساوي 0.200، وهي أكبر من القيمة المقدرة إحصائيا والتي تساوي 0.05، وهذا يدل على أن بيانات الدراسة تتبع توزيعا طبيعيا ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

ثانيا- تحليل فقرات الإستبانة

لتحليل البيانات تم استخدام اختبار، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث ستقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة: المحسوبة ومقارنتها مع قيمة: الجدولية، إذا كانت قيمة: المحسوبة أكبر من قيمة: الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0.05 تقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض. ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة: المحسوبة والقيمة الاحتمالية. (أنظر الملحق رقم (7)).

1- تحليل فقرات المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

أ- تحليل فقرات الفرع الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الأول من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-18) تحليل فقرات الفرع الأول من المحور الأول (قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة)

الرقم	فقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة.	4.37	0.964	7.763	0.000
02	يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين ولإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب.	3.50	1.042	2.628	0.014
03	يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والإطلاع على نتائج الأعمال السابقة.	4.17	0.747	8.558	0.000

04	يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة.	3.43	1.135	2.091	0.045
05	يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية لمشركة.	3.77	1.040	4.038	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم :01 قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.37 وهي تنتمي إلى المجال 21-4-15 وقيمة: المحسوبة تساوي 7.763، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05 أي يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة.

الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.50 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 2.628، وهي أكبر من قيمة : الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.014، وهي أقل من 0.05، أي يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب.

الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.17 وهي تنتمي إلى المجال 401-3-2-14 وقيمة : المحسوبة تساوي 8.558، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05 أي يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والإطلاع على نتائج الأعمال السابقة.

الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.43 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة : المحسوبة تساوي ،2.091 وهي أكبر من قيمة : الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.045، وهي أقل من 0.05، أي يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة. الفقرة رقم 05 قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.77 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة : المحسوبة تساوي 4.038، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 04-2، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05 أي يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة.

2- تحليل فقرات الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الثاني من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-19) : تحليل فقرات الفرع الثاني من المحور الأول (تقييم نظام الرقابة الداخلية)

الرقم	فقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحصائية
01	يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية.	3.97	0.964	5.491	0.000

02	يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.	3.60	0.932	3.525	0.001
03	يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام	3.47	1.224	2.088	0.046
04	المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية	3.30	1.208	1.361	0.184
05	المراجع الخارجي يستخدمون المذكرة الوصفية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	3.430	0.91	2,443	0.021
06	المراجع الخارجي يستخدمون أسلوب فحص النظام المحاسبي.	3.60	1.163	2.827	0.008
07	المراجع الخارجي يستخدمون قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	3.80	1.031	4.252	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

- الفقرة رقم 01 قيمة المتوسط الحسابي تساوي ،3.97 وهي تنتمي إلى المجال 3.41-14.2 وقيمة: المحسوبة تساوي 5.491 وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05 أي يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية.
- الفقرة رقم 02 قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.60، وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 3.525، وهي أكبر من قيمة : الجدولية والتي تساوي 04-2، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001، وهي أقل من 0.05 أي يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.
- الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.47، وهي تنتمي إلى المجال 41-3-14.2 وقيمة: المحسوبة تساوي 2.088، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.046، وهي أقل من 0.05 أي يقوم المراجع الخارجي باختبارات الالتزام.
- الفقرة رقم 04 قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.30 وهي تنتمي إلى المجال 2.61-13.4 وقيمة: المحسوبة تساوي 1.361، وهي أصغر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.184، وهي أكبر من 0.05 أي المراجع الخارجي لا يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية.
- الفقرة رقم 05 قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.430 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 443-2، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.021، وهي أقل من 0.05، أي المراجع الخارجي يستخدمون طريقة المذكرة الوصفية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- الفقرة رقم 06 قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.60 وهي تنتمي إلى المجال 3.41-14.2 وقيمة: المحسوبة تساوي 2.827، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.008، وهي أقل من 0.05 أي المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي.
- الفقرة رقم 07 قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.80 وهي تنتمي إلى المجال 3.41-14.2 وقيمة: المحسوبة تساوي 4.252، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05، أي المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

3- تحليل فقرات الفرع الثالث: جمع أدلة الإثبات:

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الثالث من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-20) تحليل فقرات الفرع الثالث من المحور الأول (جمع أدلة الإثبات)

الرقم	فقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة للحكم على صحة أرصدة الحسابات.	3.80	1.031	4.252	0.000
02	يلجأ المراجع الخارج إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى.	3.37	0.964	2.083	0.046
03	يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات.	3.57	0.898	3.458	0.009
04	يقوم المراجع الخارجي بالجرد الفعلي ولمعاينة.	3.57	0.971	3.195	0.003
05	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال للسنة السابقة مع القيود الافتتاحية للسنة الحالية.	3.50	1.009	2.715	0.011
06	يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة المستندية.	3.83	0.986	4.631	0.000
07	يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة الحسابية.	4.03	0.890	6.360	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

- الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.80 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 4.252 وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000-، وهي أقل من 0.05، أي يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة للحكم على صحة أرصدة الحسابات.
- الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.37 وهي تنتمي إلى المجال 2.61-13.40 وقيمة: المحسوبة تساوي 083-2، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.046، وهي أقل من 0.05 أي يلجأ المراجع الخارج إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى.
- الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.57 وهي تنتمي إلى المجال 3.41-14.2 وقيمة: المحسوبة تساوي 3.458، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.009، وهي أقل من 0.05، أي يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات.
- الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي ،3.57 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-14.2 وقيمة: المحسوبة تساوي 3.195 وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.003، وهي أقل من 0.05 أي يقوم المراجع الخارجي بالجرد الفعلي والمعاينة.
- الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.50، وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 2.715، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.011، وهي أقل من 0.05، أي يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال للسنة السابقة مع القيود الافتتاحية للسنة الحالية.
- الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.83 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 4.631، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05 أي يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة المستندية.
- الفقرة رقم: 07 قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.03 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 6.360، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05، أي يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة الحسابية.

4 - تحليل فقرات الفرع الرابع: إعداد التقرير:

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الرابع من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-21) تحليل فقرات الفرع الرابع من المحور الأول (إعداد التقرير)

الرقم	فقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية

01	تقرير المرجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية.	4.07	1.048	5.573	0.000
02	يحتوي تقرير المرجع الخارجي على ملحقات كافية وكامل لإعلام المستخدم.	3.41	0.733	3.041	0.005
03	يحتوي تقرير المرجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة وحدة.	3.73	0.691	5.809	0.000
04	تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة.	3.73	0.980	4.097	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

- الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.07 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة المحسوبة تساوي 5.573 وهي أكبر من قيمة الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 أي تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية.
- الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.41 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 3.041، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.005، وهي أقل من 0.05، أي يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكامل الإعلام المستخدم.
- الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.73 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 5.809، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05، أي يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة.
- الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.73 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 4.097 وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 أي تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة.

2- تحليل فقرات المحور الثاني: مدى جودة القوائم المالية:

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الثاني من الاستبانة:

الجدول رقم (3-22): تحليل فقرات المحور الثاني (مدى جودة القوائم المالية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	تحرص المؤسسة على البساطة الوضوح في عرض معلوماتها المالية.	4.07	0.944	6.186	0.000
02	تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية.	3.63	1.066	3.254	0.005
03	المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادر على تأثير في القرارات المستقبلية المالية.	3.80	0.847	5.174	0.000
04	يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس تنبؤ للمركز المالي ولأداء المستقبلي لها.	3.83	0.950	4.805	0.000
05	الأسلوب الذي تعرضه المؤسسة معلوماتها المالية قادر على تغير الخاصية التنبؤية فيها.	3.47	0.973	2.626	0.014
06	المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادر على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة الأداة لدى متخذي القرار	3.50	1.042	2.628	0.014
07	المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز والأخطاء الفادحة.	3.37	0.928	2.164	0.039
08	تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.	3.80	1.126	3.890	0.001
09	توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تأثر على القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية.	3.63	1.189	2.919	0.007
10	القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة لفترة معينة قابلة للمقارنة بالقوائم المالية للفترات أخرى.	3.50	1.106	2.474	0.019

11	القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة قابلة للمقارنة للقوائم المالية للمنشأة الأخرى.	3.93	1.230	4.157	0.000
12	القوائم المالية للمؤسسة يتم إعدادها وفقا لمفهمي الثبات والاتصال.	3.30	1.236	1.329	0.194
13	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية التي تتضمنها القوائم المالية.	4.37	0.789	7.465	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

- الفقرة رقم 01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.07، وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة t: المحسوبة تساوي 6.186، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05، أي تحرص المؤسسة على البساطة والوضوح في عرض معلوماتها المالية.
- الفقرة رقم 02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي ،3.63 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 3.254، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي0.005-، وهي أقل من 0.05، أي تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومة المالية.
- الفقرة رقم 03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.80 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 174-5، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05 أي المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المستقبلية المالية.
- الفقرة رقم 04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.83 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة المحسوبة تساوي: 4.805 وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05، أي يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس للتنبؤ للمركز المالي والأداء المستقبلي لها.
- الفقرة رقم 05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.47 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة t: المحسوبة تساوي 2.626، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.014، وهي أقل من 0.05، أي الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة معلوماتها المالية قادر على تغير الخاصية التنبؤية فيها.
- الفقرة رقم 06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.50 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 2.628، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.014، وهي أقل من 0.05، المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة الإعادة لذي متخذي القرار.
- الفقرة رقم 07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.37 وهي تنتمي إلى المجال 2.61-13.4 وقيمة: المحسوبة تساوي 164-2، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04،

والقيمة الاحتمالية تساوي 0.039، وهي أقل من 0.05، أي المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز والأخطاء الفادحة.

- الفقرة رقم 08: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.80 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 3.890، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001، وهي أقل من 0.05، تراعي المؤسسة مبديا الأهمية النسبية عند عرضها للمعلوماتها المالية.

- الفقرة رقم 09 قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.63 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 2.919، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.007، وهي اقل من 0.05، أي توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تأثر على القرارات المستقبلية أكل للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية.

- الفقرة رقم 10: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.50 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 2.475، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.019، وهي أقل من 0.05، أي القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة لفترة معينة قابلة للمقارنة بالقوائم المالية للمؤسسة لفترات أخرى.

- الفقرة رقم 11: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.93 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 157-4، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05، أي القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة قابلة للمقارنة للقوائم المالية للمنشاة الأخرى.

- الفقرة رقم 12: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.30 وهي تنتمي إلى المجال 2.61-4-13 وقيمة: المحسوبة تساوي 1.329 أصغر وهي من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.194 أكبر وهي الثبات من 0.05 أي القوائم المالية للمؤسسة لا يتم إعدادها وفقا لمفهمي والاتصال.

- الفقرة رقم 13 قيمة المتوسط الحسابي تساوي ،4.37 وهي تنتمي إلى المجال 41-3-2-14 وقيمة: المحسوبة تساوي 465-7، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أكبر من 0.05، أي تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية التي تتضمنها القوائم المالية.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

من أجل اختبار الفرضيات نقوم باستعمال اختبار **T** للعينة الواحد**(T_test)** ، ولربط إجابات الأفراد بخصائصهم الشخصية، قمنا باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي **One Way Analysis of A."NOVA**

المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة

تقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار للعينة الواحدة (**T teset**) أنظر الملحق رقم (8) وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

- ✓ إذا كانت قيمة: المحسوبة أكبر من قيمة: الجدولية تقبل الفرضية (**H**) وبالتالي الفرضية البديلة (**Ho**) مرفوضة.
- ✓ إذا كانت المحسوبة أصغر من الجدولية نرفض الفرضية (6) وتقبل الفرضية البديلة (**H**).

- ✓ إذا كانت القيمة الاحتمالية (**sig**) الناتجة عن اختبار **T** للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (**sig**) المعتمد (0.05) تقبل الفرضية(**h1**).
- ✓ إذا كانت القيمة الاحتمالية (**sig**) الناتج عن اختبار **T** للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05).

نرفض الفرضية (1) اختبار الفرضية الأولى:

H_1 : مراجعو الحاسبات في العينة محل الدراسة غير ملتزمون بإجراءات المراجعة المقبول قبولا عاما.

H_2 : مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات المراجعة المقبول قبولا عاما.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى:

الجدول رقم (3-23) نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الأولى

الفرضية	قيمة tالمحسوبة	قيمة tالجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H1	10.944	2.04	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: **$\alpha = 0.05 DF=29$**				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة: المحسوبة تساوي 10.944، وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا تقبل الفرضية، أي أن: مراجعو الحسابات العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات المراجعة المقبول قبولا عاما.

ويمكن اختبارها فيما يلي:

-**اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة.

Ho مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة غير ملتزمون بإجراء قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة.

مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة. يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الأولى:

الجدول رقم (3-24): نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

الفرضية	قيمة tالمحسوبة	قيمة tالجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H1	7.724	2.04	0.000	قبول
درجة المعنوية : **$\alpha DF=29= 0.05$**				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة: المحسوبة تساوي 7.724 وهي أكبر من قيمة: الجدولية والتي تساوي 2.04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05،

وتبعا لقاعدة القرار فإننا تقبل الفرضية، أي أن: " مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة."

- اختبار الفرضية الفرعية الثانية مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

Ho مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة لا يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

H_1 مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة:

الجدول رقم (3-25) : نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية	قيمة tالمحسوبة	قيمة tالجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H1	6.159	2.04	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: **DF=29= 0.05**				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة 1 المحسوبة تساوي 6.159، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية، أي أن: "مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون بتقييم نظام الرقابة لداخلية".

- **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة** : مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

H_o مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة لا يقومون بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

H_1 مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

الجدول رقم (3-26) : نتائج اختبار **T test** لاختبار الفرضية و6 الفرعية الثالثة

الفرضية	قيمة tالمحسوبة	قيمة tالجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H1	8.305	2.04	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة : **DF=29= 0.05**				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة **t** المحسوبة تساوي ،8.305 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي 2.04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية، أي أن مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة".

-**اختبار الفرضية الفرعية الرابعة**: مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون باعداد التقارير وفق المعايير المتعارف عليها.

H_o مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة لا يقومون بإعداد التقارير وفق المعايير المتعارف عليها.

H_1 مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون بإعداد التقارير وفق المعايير المتعارف عليها.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

الجدول رقم (3-27) : نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H_1	6.938	2.04	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: **0.05 =DF=29**				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة 1 المحسوبة تساوي 6.938 ، وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي 2.04 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05 ، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية، أي أن مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون بإعداد التقارير وفق المعايير المتعارف عليها".

اختبار الفرضية الثانية: القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تمتاز بالجودة العالية.

Ho القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة لا تمتاز بالجودة العالية.

H_1: القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تمتاز بالجودة العالية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية:

الجدول رقم (3-28) : نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	قيمة tالمحسوبة	قيمة tالجدولية	القيمة الاحتمالية (sig)	القرار
H1	7.645	2.04	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: **0.05 =DF=29**				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة **t** المحسوبة تساوي 7.645، وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي 2.04، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وهي أقل من 0.05،

وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية، أي:"القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تمتاز بالجودة العالية".

اختبار فرضيات الأثر التي يتم اختبارها عن طريق نموذج الانحدار

يتم في هذا الجزء اختبار الفرضيات التي تدرس الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع والتي يتم اختبارها عن طريق نموذج الانحدار الخطي البسيط.

من المعروف إحصائيا أن الطرق المعلمية تستلزم توفر بعض الشروط لذا قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة يجب إجراء بعض الاختبارات، وذلك من أجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار، وذلك على النحو التالي:

1- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: من أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي، تم اللجوء إلى اختبار كولمجروف سمرنوف، تمهيدا لاستخدام أسلوب تحليل الانحدار باعتباره أحد الأساليب الإحصائية المعلمية في اختبار الفرضيات، وتشترط الاختبارات المعلمية أن يكون توزيع البيانات معلميا.

من خلال برنامج **SPSS** يمكن إجراء هذا الاختبار كما يتضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-29): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (**k.s**)

المحاور	*قيمة* Z	القيمة الاحتمالية(sig)
جميع محاور الدارسة	0.959	0.297

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss.

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين:

H_o: البيانات لا تتوزع توزيعا طبيعيا.

H_1: البيانات تتوزع توزيعا طبيعيا.

يتضح من الجدول رقم (3-36) أن مستوى المعنوية لكل المحاور أكبر من 0.05، وبذلك يتم قبول الفرضية، وبالتالي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، وهذا يمكننا من استخدام الاختبارات المعلمية.

2- اختبار الملائمة وخطية العلاقات: بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم استخدام أسلوب التباين **ANOVA** للتحقق من خطية العلاقة بين المتغيرين المستقلين والمتغير التابع، أي هناك علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرين المستقلين تفسرها معادلة الانحدار جيدا. ومن خلال برنامج **SPSS** تم الحصول على النتائج التالية والخاصة بالعلاقات التي تعكس اختبار فرضيات الدراسة.

الجدول رقم (3-30) : نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة

المتغير التابع	المتغير المستقل	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
جودة القوائم المالية	المراجعة الخارجية	**الانحدارSSR**	2.181	1	2.181	16.329	0.000
		البواقي **SSE**	3.741	28	0.134		
		الكلي **SST**	5.922	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبانة

H_o خط الانحدار لا يلائم البيانات المعطاة.

H_1 خط الانحدار يلائم البيانات المعطاة.

يقدم الجدول رقم (3-37) اختبارا لمدى صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة، وتبعا لكون مستوى الدلالة لقيمة **F** أقل 0.05 ويدل على ذلك كون مستوى معنوية الاختبار **F** أقل من مستوى دلالة الفرضية 0.05، في كل العلاقات، مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن "خط الانحدار لا يلائم البيانات المعطاة"، وهذا يظهر خطية النماذج وكون خط الانحدار يلائم البيانات، وبالتالي نموذج الانحدار معنوي. وبهذا يكون فرض تحليل الانحدار والخاص بخطية العلاقة بين المتغيرات قد تحقق، وهذا يمكننا من الانتقال إلى اختبار الفرضيات.

3- اختبار فرضيات الأثر: بعد التأكد من إمكانية تطبيق الاختبارات المعلمية وأسلوب الانحدار سيتم اختبار فرضيات الأثر كما يلي:

- **اختبار الفرضية الأولى:**

تنص الفرضية الأولى على أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لالتزام المراجعين بإجراءات المراجعة المقبولة قبولا عاما في جودة القوائم المالية المعدة في المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة، وسيتم اختبار هذه الفرضية باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المراجعين الخارجيين بإجراءات المراجعة المقبولة قبولا عاما في جودة القوائم المالية المعدة في المؤسسات الاقتصادية، ويمكن كتابة هذه الفرضية على الشكل التالي:

H_o: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha 0.05 =$ لالتزام المراجعين بالإجراءات.

- **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:**

المراجعة مقبولة قبولا عاما في جودة القوائم المالية المعدة في المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة.

هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ الالتزام المراجعين بإجراءات المراجعة المقبولة قبولا عاما في جودة القوائم المالية المعدة في المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة.

وقد كانت أهم نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (المراجعة الخارجية)، والمتغير التابع (جودة القوائم المالية) متضمنة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-31): نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الثالثة

معامل الارتباط r	0.607
معامل التحديد R^2	0.368
قيمة(**F**):16.928 مستوى المعنوية:0.000 عند معنوية $\alpha = 0.05$	

المتغير	**معاملات غير موحدة**		**معاملات موحدة**	**قيمة (t)**	**(t)**
	B	**SEb**	**بيتا (ß)**		

(constant)الثابت	0.724	0.723	0.607	1.001	0.325
المتغير المستقل	0.786	0.195		4.041	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

يظهر من الجدول رقم (3-3) أن القدرة التفسيرية للنموذج الانحدار والمتمثلة في معامل التحديد (**R**) قد بلغت قيمته 0.368، وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (المراجعة الخارجية) في سلوك المتغير التابع (جودة القوائم المالية) بنسبة 936.8 وأن باقي النسبة والمقدرة بنسبة 63.2% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير المراجعة الخارجية. وبلغ معامل الارتباط (1) القيمة 0.607، مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين. كما تشير قيمة **F** التي ظهرت معنوية إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين.

في حين بلغت قيمة معلمة الميل معامل الانحدار والتي تمثل معامل المتغير المستقل 0.786، مما يشير أيضا إلى العلاقة الإيجابية بين المتغيرين الإحصائيين، وقد ظهر مستوى المعنوية 0.000، وهو أصغر من 0.05، مما يشير إلى معنوية معلمة الميل.

أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 0.724، بمستوى معنوية 0.325، وهي أكبر من 0.05، ما يشير إلى عدم معنويتها إحصائيا.

وبذلك فإن ظهور معنوية معامل الانحدار يشير إلى أهمية هذا المتغير في تفسير التباينات في التابع. وبالتالي فإن ما سبق من التحليل النتائج الاختبار التي يعرضها الجدول يؤدي بنا إلى قبول العرضية الثالثة التي تنص على أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 = الالتزام المراجعين بإجراءات المراجعة المقبولة قبولا عاما في جودة القوائم المالية المعدة في المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل الفروق بين المتوسطات

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي **One Way Analysis of A NOVA**

أنظر الملحق رقم (9) لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية" تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة a= 0.05.

أولا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس: بما أن السؤال يحتوي على اختيارين فقط سوف تقوم باختبار الفروق عن طريق استخدام اختبار: للعينة المستقلة، فهو المناسب في هذه الحالة.

يوضح الجدول رقم (32-3) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الجنس:

الجدول رقم (32_3) اختبار العينة المستقلة بالنسبة لمتغير الجنس

	الجنس	التكرر	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة احتمالية
جميع المحاور	ذكر	19	3.644	0.371	-0.611	0.547

	أنثى	11	3.722	0.312		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

من خلال الجدول يظهر أن قيمة: المحسوبة تساوي 0.611-، وهي أقل من قيمة: الجدولية (2004)، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.547، وهي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حول دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم تعزى الوظيفة للمبحوثين.

ثانيا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر:

يوضح الجدول رقم (3-3) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

الجدول رقم (33_3) تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

البيان	أقل من 35 سنة		من 35 إلى 40 سنة		من 41 سنة إلى 45 سنة		أكبر من 45 سنة	
	متوسط الفروق	Sig	متوسط الفروق	Sig	متوسط الفروق	Sig	متوسط الفروق	Sig
أقل من 35 سنة								
من 35 إلى 40 سنة	0.55556	0.029						
من 41سنة إلى 45سنة	0.12626	0.559	0 68128	0.000				
أكبر من 45 سنة	0.07900	0.711	0.63455	0.000	0.04726	0.681		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

1- يتضح من الجدول رقم (3-33) أن هناك اختلاف معنوي في إجابات المبحوثين يعزى إلى عامل العمر كما يلي:

- بين مرحلة من 35 إلى 40 ومرحلة أقل من 35 حيث بلغ مستوى الدلالة 0.029 وهو أقل من -0.05
- بين مرحلة من 41 إلى 45 سنة ومرحلة من 35 إلى 40 سنة حيث بلغ مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05
- بين مرحلة أكبر من 45 سنة ومرحلة من 35 إلى 40 سنة حيث بلغ مستوى الدلالة 0.000 وهو أكل من 0.05

2 - كما يتضح من خلال الجدول أن هناك اختلاف غير معنوي يعزي إلى عامل العمر كما يلي: بين مرحلة من 41 إلى 45 سنة ومرحلة أقل من 35 حيث بلغ مستوى الدلالة 0.559 وهو أكبر من-0.05

أمّا مرحلة أكبر من 41 ومرحلة من 35 إلى 40 سنة بلغ مستوى الدلالة 0.681 وهو أكبر من 0.05

ثالثا- اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة:

بما أن السؤال يحتوي على اختيارين فقط سوف تقوم باختبار الفروق عن طريق استخدام اختبار t للعينة المستقلة، فهو المناسب في هذه الحالة.

يوضح الجدول رقم (3-34) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة:

الجدول رقم (3-34): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

	الوظيفة	التكرر	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	محافظ حسابات	25	6.633	0.366	-2.893	0.007
	خبير محاسبي	05	3.3872	0.084		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

من خلال الجدول يظهر أن قيمة المصوبة تساوي 2.893، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2004)، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.007 وهي أصغر من 0.05، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حول دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية تعزى الوظيفة للمبحوثين.

ثالثا- اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية:

يوضح الجدول رقم (3-35) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الخبرة:

الجدول رقم (3-35) تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0.162	03	0.054	0.420	0.740
	بين المجموعات	3.333	26	0.128		
	المجموع	3.494	29	/		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.740، وهي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة 05-0.

رابعا- اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (3-36) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العلمي:

الجدول رقم (3-36) تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0.219	03	0.073	0.580	0.633
	بين المجموعات	3.275	26	0.126		
	المجموع	3.494	29	/		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spssv25.

يتبين من خلال الجدول أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.275، وهي أكبر من 0.05، وهذا يعني أن المؤهل العلمي الأفراد عينة الدراسة لا يشكل فروق ذات دلالة إحصائية حول دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.

خلاصة الفصل الثالث:

يعد هذا الفصل تكميلا للفصلين السابقين ومن خلاله تمّ التأكد من أن الجانب النظري يتم تطبيقه فعليا ميدانيا، إذ قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الإستبانة على عينة من حافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وباستعمال البرنامج الإحصائي، spss وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات الموضوعة، حيث تم إثبات:

- ✓ مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات المراجعة المقبولة قبولا عاما.
- ✓ القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تمتاز بالجودة العالية.
- ✓ هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة a=0.05.

خاتمة

خاتمة:

1- تذكير بالإشكالية:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول: ما هو دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟، ومحاولة الوقوف على الدور الرئيسي والأساسي الذي تؤدّيه المراجعة الخارجية في إضفاء جودة للقوائم المالية، حيث توصلنا إلى أن المراجعة الخارجية تمثل ضمانا أكبر حول مصداقية مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد في الرأي واعتماده الكبير على المعايير المتعارف عليها كمعيار عادل لتمثيل الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

2- نتائج الدراسة:

- يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة.
- يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على نطاق عملية المراجعة.
- يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة.

وبالتالي نثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على: مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراء قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة.

- المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة.
- يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

وبالتالي نثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة للحكم على صحة أرصدة الحسابات؛
- يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة المستندية.
- يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة الحسابية.

وبالتالي نثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

- تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية.
- يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة.
- تتضمن تقارير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة.

وبالتالي نثبت صحة الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على مراجعو الحسابات في العينة محل الدراسة يقومون بإعداد التقارير وفق المعايير المتعارف عليها.

تحرص المؤسسة على البساطة والوضوح في عرض معلوماتها المالية.

- تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية التي تتضمنها القوائم المالية.
- القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة قابلة للمقارنة للقوائم المالية للمنشاة الأخرى.
- تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية.
- يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس للتنبؤ للمركز المالي والأداء المستقبلي لها.

وبالتالي نثبت صحة الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تمتاز بالجودة العالية.

3- توصيات واقتراحات البحث:

- ضرورة إعطاء أهمية بالغة لمهنة المراجعة الخارجية الأمر الذي يساعد على تطويرها.
- تقرير المراجع الخارجي في نهاية السنة لا يكفي لاكتشاف كل الأخطاء والتلاعبات وتحديد المخاطر، لذا يستوجب على المؤسسة أن تتبع كل الطرق المساعدة على تحديد هذه المخاطر أو تجنبها.
- على مسيرين مؤسسات متابعة إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها، لتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هذه التوصيات وأيضا إعداد سجل يحتوي على الأخطاء والمخالفات لتفاديها لاحقا.

4- آفاق البحث:

تناول هذا البحث إشكالية دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسة، وبالتالي فإن هذا الموضوع قد تطرق إلى المراجعة الخارجية وتأثيرها على عنصر أساسي وهي القوائم المالية، وبالتالي يبقى المجال مفتوحا لاستكمال البحث في مراجعة مختلف القوائم المالية كالقوائم المالية المرتبطة بالتجارة الإلكترونية التي تتميز بغموض نسبي، الأمر الذي يتطلب إجراء دراسات إضافية لتكمل ما لم تشمله الدراسة الحالية.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع:

أ- الكتب:

1- أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث إلى الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 1999.
2- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2005.
3- أحمد محمود نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2003.
4- حازم هاشم الآلوسي، **الطريق الى علم المراجعة والتدقيق**، المراجعة نظريا، الجامعة المفتوحة، طرابلس، الجزء الأول، (دط)، 2003.
5- حسن القاضي، حسن دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية والأمريكية**، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 1999.
6- حنفي عبد الفتاح، **القياس والتقويم في المحاسبة المالية**، دار الكتاب الحديث القاهرة، 2008.
7- خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، ط1، 1998.
8- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2004.
9- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار النشر خالد راغب الخطيب، عمان، (دط)، (دت).
10- دريد كامل آل شبيب، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط2، 2009.
11- دونالد كيوس جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، مصر، 1990.
12- رضوان العناتي، وآخرون، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، الجزء الأول، دار وائل للنشر، ط1، 2011.
13- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
14- زاهر توفيق سواد، **مراجع الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
15- طارق عبد العالي حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية لطبعة، الأردن، 2005.
16- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السراسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
17- عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
18- عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، ط1، 2002.
19- عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة (وفق المعايير العربية والدولية والأمريكية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
20- عبد الوهاب نصر، **على مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الأول، 2003-2004.
21- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006.
22- كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، (دط)، 2006.

23- محمد الصيرفي، **أصول التنظيم والإدارة للمدير المبدع**، مؤسسة حورس للنشر والتوزيع، الإسكندرية-مصر، ط1، 2006.
24- محمد الهلالي، عبد الرزاق شحادة، **محاسبة المؤسسات المالية البنوك التجارية وشركات التأمين**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
25- محمد سمير الصبيان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2005/2004.
26- محمد سمير صبيان، عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
27- محمد سمير صبيان، **نظريات المراجعة والية التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.
28- محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، (دط)، 2002.
29- مصطفى حسنين خضير، **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات**، المملكة العربية السعودية، طابع جامعة الملك سعود، (دط)، 2002.
30- مفلح محمد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية**، الطبعة الأولى مكتبة المجتمع العربي، عمان، (دط)، 2008.
31- مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة ،**تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، عمان، الأردن ، دار المسيرة للنشر، ط1، 2006، ط3، 2011.
32- مؤيد راضي، **خنفر غسان فلاح المطارنة**، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2006.
33- ناصر نور الدين عبد اللطيف، **أساسيات المحاسبة المالية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006.
34- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
35- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، ط1، 2003.
36- ويليم توماس، أمرسون هناي، **المراجعة بين النظري والتطبيق**، ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين السعيد، دار المريح للنشر، جامعة الملك سعود، الرياض-السعودية، (دط)، 1997.
37- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات _بين النظرية والتطبيق_**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، (دط)، (دت).

ب- المذكرات الرسائل والأطروحات:

38- أحمد قايد نورالدين، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة وأثر ذلك على الاقتصاد الوطني، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة-الجزائر.
39- أخضر لقليطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة-الجزائر، 2009.
40- باسل فهد عبد الحميد، أثر طبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الأزمة المالية العالمية، رسالة ماجسير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، أيار 2011.
41- حفيظة بوخالفة، المرجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2013/2014.
42- حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة باتنة، باتنة-الجزائر، 2008/2009.

43- زيد عثمان دنون، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات القوائم المالية للبنوك التجارية الأردنية، ماجستير غير منشورة، جامعة الزرقاء، الأردن، كانون الثاني 2015.
44- عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة سكيكدة، 2006-2007.
45- عمراني مزغيش مصطفى، **المراجعة المالية على عمليات الاقتراض والإقراض**، دفعة2001.
46- فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة-الجزائر، 2003 /2004.
47- فتيحة بودرهم، **واقع تطبيق منهج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة-الجزائر، 2017.
48- ليلى أحادة، **مراجعة الحسابات**، لنيل شهادة الليسانس، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.

ج- الملتقيات والمؤتمرات:

49- أحمد مخلوف دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 13-15 اكتوبر 2009.
50- نـــــوال صبايـــحي، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي.

د- المجلّات العلمية والجرائد:

51- الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخ في 27 /91/03 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات.
52- عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبة، مجلة العلوم والثقافة، 12(02) للعام 2011، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، نوفمبر 2012.

الملاحق

الملحق رقم 1:

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة
السنة: الثانية ماستر
تخصص: محاسبة وتدقيق

استبيان البحث

السادة: خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات
تحية طيبة وبعد.....

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول موضوع "دور المراجعة الخارجية في تفعيل جودة القوائم المالية"، نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة، علما أن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، مع العلم أن المعلومات التي نحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والتقدير....
الطالبات: خمقاني جميلة
سعيدات بختة

نرجو منكم الإجابة بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة :

القسم الأول : معلومات عامة

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر: أقل من 35 سنة ☐ من 35 على 40 سنة ☐ من 41 إلى 45 سنة ☐
أكبر من 45 ☐

3- الوظيفة: محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐

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

5- المؤهل العلمي: لسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أولا – قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة						
01	يقوم المراجع الخارجي بالتعرف علي نطاق عملية المراجعة					
02	يقوم المراجع الخارجي بتخصيص مساعدين والإشراف عليهم كي ينجزوا مهامهم في الوقت المناسب					

03	يقوم المراجع الخارجي بفحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الأعمال السابقة					
04	يقوم المراجع الخارجي بزيارات ميدانية لمختلف فروع وأقسام الشركة					
05	يطلع المراجع الخارجي على الوثائق الخارجية للشركة					
ثانيا – تقييم نظام الرقابة الداخلية .						
01	يقوم المراجع الخارجي بفهم مقومات نظام الرقابة الداخلية					
02	يقوم المراجع الخارجي بتحديد مخاطر الرقابة					
03	يقوم المراجع الخارجي باختيارات الإلزام					
04	المراجع الخارجي يستخدم أسلوب القائمة التذكيرية					
05	المراجع الخارجي يستخدم طريقة المذكرة الوصفية في تقييم نظام الرقابة الداخلي					
06	المراجع الخارجي يستخدم أسلوب فحص النظام المحاسبي					
07	المراجع الخارجي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلي					
ثالثا – جمع أدلة الإثبات						
01	يقوم المراجع الخارجي بجمع الأدلة من خارج الشركة للحكم على صحة أرصدة الحسابات					
02	يلجأ المراجع الخارجي إلى طلب استفسارات من أطراف أخرى					
03	يستند المراجع الخارجي على دقة نظام الرقابة الداخلية كدليل للإثبات.					
04	يقوم المراجع الخارجي بالجرد الفعلي والمعاينة					
05	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مطابقة قيود الإقفال للسنة السابقة مع القيود الافتتاحية للسنة الحالية .					
06	يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة المستندية					
07	يقوم المراجع الخارجي بالمراجعة الحسابية .					
رابعا – إعداد التقارير						
01	تقرير المراجع الخارجي يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفق المبادئ المحاسبية					
02	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على ملحقات كافية وكاملة لإعلام المستخدم					
03	يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة					
04	تتضمن تقرير المراجع الخارجي شهادات حول مدى استمرارية الشركة في تطبيق مبادئ المحاسبة					

المحور الثاني : مدى جودة القوائم المالية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تحرص المؤسسة على البساطة والوضوح في عرض معلوماتها المالية					
02	تراعي المؤسسة الوعي والإدراك لدى مستخدمي المعلومات عند إفصاحها على المعلومات المالية					
03	المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على تأثير في القرارات المستقبلية المالية					
04	يمكن الاعتماد على المعلومات المالية التي تعرضها المؤسسة كأساس لتنبؤ للمركز المالي والأداء المستقبلي لها					
05	الأسلوب الذي تعرض به المؤسسة معلوماتها المالية قادر على تغيير الخاصية التنبؤية فيها					
06	المعلومات التي تعرضها المؤسسة قادرة على تخفيض حالة عدم التأكد أو زيادة درجة التأكد لدي متخذي القرار					

07	المعلومات المعروضة من طرف المؤسسة خالية من التحيز والأخطاء الفادحة					
08	تراعي المؤسسة مبدأ الأهمية النسبية عند عرضها لمعلوماتها المالية					
09	توازن المؤسسة وعدم حذف أي معلومة تأثر على القرارات المستقبلية للمستخدمين عند عرضها لمعلوماتها المالية					
10	القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة لفترة معينة قابلة للمقارنة بالقوائم المالية للمؤسسة لفترات أخرى					
11	القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة قابلة للمقارنة للقوائم المالية للمنشأة الأخرى					
12	القوائم المالية للمؤسسة يتم إعدادها وفقا لمفهومي الثبات والاتصال					
13	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية التي تتضمنها القوائم المالية					

الملحق رقم 02: الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول

Corrélations

		A11	A12	A13	A14	A15	totala1
A11	Corrélation de Pearson	1	,154	,056	,165	,157	,505**
	Sig. (bilatérale)		,415	,769	,384	,407	,004
	N	30	30	30	30	30	30
A12	Corrélation de Pearson	,154	1	,199	,510**	,461*	,799**
	Sig. (bilatérale)	,415		,291	,004	,010	,000
	N	30	30	30	30	30	30
A13	Corrélation de Pearson	,056	,199	1	-,129	,185	,351
	Sig. (bilatérale)	,769	,291		,497	,328	,057
	N	30	30	30	30	30	30
A14	Corrélation de Pearson	,165	,510**	-,129	1	,176	,637**
	Sig. (bilatérale)	,384	,004	,497		,352	,000
	N	30	30	30	30	30	30
A15	Corrélation de Pearson	,157	,461*	,185	,176	1	,670**
	Sig. (bilatérale)	,407	,010	,328	,352		,000
	N	30	30	30	30	30	30
totala1	Corrélation de Pearson	,505**	,799**	,351	,637**	,670**	1
	Sig. (bilatérale)	,004	,000	,057	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني

Corrélations									
		A21	A22	A23	A24	A25	A26	A27	totala2
A21	Corrélation de Pearson	1	-,169	,130	,187	-,021	-,043	-,111	,272
	Sig. (bilatérale)		,373	,492	,324	,913	,821	,559	,146
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A22	Corrélation de Pearson	-,169	1	,079	,233	-,221	,102	,416*	,399*
	Sig. (bilatérale)	,373		,680	,216	,241	,592	,022	,029
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A23	Corrélation de Pearson	,130	,079	1	,205	-,089	,160	,241	,545**
	Sig. (bilatérale)	,492	,680		,277	,640	,399	,200	,002
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A24	Corrélation de Pearson	,187	,233	,205	1	,003	,187	-,006	,559**
	Sig. (bilatérale)	,324	,216	,277		,988	,323	,977	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A25	Corrélation de Pearson	-,021	-,221	-,089	,003	1	,464**	,158	,362*
	Sig. (bilatérale)	,913	,241	,640	,988		,010	,403	,049
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A26	Corrélation de Pearson	-,043	,102	,160	,187	,464**	1	,363*	,664**
	Sig. (bilatérale)	,821	,592	,399	,323	,010		,049	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A27	Corrélation de Pearson	-,111	,416*	,241	-,006	,158	,363*	1	,587**
	Sig. (bilatérale)	,559	,022	,200	,977	,403	,049		,001
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
totala2	Corrélation de Pearson	,272	,399*	,545**	,559**	,362*	,664**	,587**	1
	Sig. (bilatérale)	,146	,029	,002	,001	,049	,000	,001	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).									
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).									

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث

Corrélations

		A31	A32	A33	A34	A35	A36	A37	totala3
A31	Corrélation de Pearson	1	,146	-,097	,152	,033	-,068	-,143	,348
	Sig. (bilatérale)		,442	,610	,424	,862	,721	,451	,060
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A32	Corrélation de Pearson	,146	1	,230	,065	,089	-,333	-,256	,298
	Sig. (bilatérale)	,442		,222	,733	,641	,073	,172	,109
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A33	Corrélation de Pearson	-,097	,230	1	,212	,438*	,032	,407*	,670**
	Sig. (bilatérale)	,610	,222		,260	,015	,865	,026	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A34	Corrélation de Pearson	,152	,065	,212	1	,264	,030	,057	,561**
	Sig. (bilatérale)	,424	,733	,260		,159	,875	,764	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A35	Corrélation de Pearson	,033	,089	,438*	,264	1	,087	,019	,611**
	Sig. (bilatérale)	,862	,641	,015	,159		,649	,920	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A36	Corrélation de Pearson	-,068	-,333	,032	,030	,087	1	,282	,322
	Sig. (bilatérale)	,721	,073	,865	,875	,649		,131	,083
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A37	Corrélation de Pearson	-,143	-,256	,407*	,057	,019	,282	1	,395*
	Sig. (bilatérale)	,451	,172	,026	,764	,920	,131		,031
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
totala3	Corrélation de Pearson	,348	,298	,670**	,561**	,611**	,322	,395*	1
	Sig. (bilatérale)	,060	,109	,000	,001	,000	,083	,031	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع

Corrélations

		A41	A42	A43	A44	totala4
A41	Corrélation de Pearson	1	,419*	,311	,186	,752**
	Sig. (bilatérale)		,024	,095	,326	,000
	N	30	29	30	30	30
A42	Corrélation de Pearson	,419*	1	,558**	-,054	,644**
	Sig. (bilatérale)	,024		,002	,779	,000
	N	29	29	29	29	29
A43	Corrélation de Pearson	,311	,558**	1	,298	,734**
	Sig. (bilatérale)	,095	,002		,109	,000
	N	30	29	30	30	30
A44	Corrélation de Pearson	,186	-,054	,298	1	,578**
	Sig. (bilatérale)	,326	,779	,109		,001
	N	30	29	30	30	30
totala4	Corrélation de Pearson	,752**	,644**	,734**	,578**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001	
	N	30	29	30	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

معامل الارتباط بين معدل كل فرع من فروع المحور الأول والمعدل الكلي لفقرات المحور الأول

Corrélations

		totala1	totala2	totala3	totala4	totalA
totala1	Corrélation de Pearson	1	,356	,207	,165	,668**
	Sig. (bilatérale)		,054	,274	,384	,000
	N	30	30	30	30	30
totala2	Corrélation de Pearson	,356	1	,159	,269	,736**
	Sig. (bilatérale)	,054		,401	,150	,000
	N	30	30	30	30	30
totala3	Corrélation de Pearson	,207	,159	1	,303	,621**
	Sig. (bilatérale)	,274	,401		,104	,000
	N	30	30	30	30	30
totala4	Corrélation de Pearson	,165	,269	,303	1	,591**
	Sig. (bilatérale)	,384	,150	,104		,001
	N	30	30	30	30	30
totalA	Corrélation de Pearson	,668**	,736**	,621**	,591**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001	
	N	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

Corrélations

		B1	B2	B3	B4	B5	B6
B1	Corrélation de Pearson	1	,368*	,060	,090	-,073	-,175
	Sig. (bilatérale)		,046	,751	,637	,703	,355
	N	30	30	30	30	30	30
B2	Corrélation de Pearson	,368*	1	,145	,346	,370*	-,109
	Sig. (bilatérale)	,046		,444	,061	,044	,568
	N	30	30	30	30	30	30
B3	Corrélation de Pearson	,060	,145	1	,472**	,033	,313
	Sig. (bilatérale)	,751	,444		,009	,861	,093
	N	30	30	30	30	30	30
B4	Corrélation de Pearson	,090	,346	,472**	1	,162	,192
	Sig. (bilatérale)	,637	,061	,009		,393	,311
	N	30	30	30	30	30	30
B5	Corrélation de Pearson	-,073	,370*	,033	,162	1	,136
	Sig. (bilatérale)	,703	,044	,861	,393		,474
	N	30	30	30	30	30	30
B6	Corrélation de Pearson	-,175	-,109	,313	,192	,136	1
	Sig. (bilatérale)	,355	,568	,093	,311	,474	
	N	30	30	30	30	30	30
B7	Corrélation de Pearson	-,344	,071	,009	,072	,033	,374*
	Sig. (bilatérale)	,063	,710	,963	,706	,862	,042
	N	30	30	30	30	30	30
B8	Corrélation de Pearson	-,279	-,092	,173	,000	,214	,411*
	Sig. (bilatérale)	,136	,629	,359	1,000	,256	,024
	N	30	30	30	30	30	30
B9	Corrélation de Pearson	,115	,462*	,164	,066	,004	-,153
	Sig. (bilatérale)	,546	,010	,385	,728	,983	,419
	N	30	30	30	30	30	30
B10	Corrélation de Pearson	,033	,073	,074	-,049	,000	-,015
	Sig. (bilatérale)	,863	,701	,699	,796	1,000	,937
	N	30	30	30	30	30	30
B11	Corrélation de Pearson	,271	-,046	,185	,138	-,261	-,054
	Sig. (bilatérale)	,147	,811	,327	,468	,163	,778
	N	30	30	30	30	30	30

Corrélations

		B13	totalB
B1	Corrélation de Pearson	-,115	,259*
	Sig. (bilatérale)	,546	,168
	N	30	30
B2	Corrélation de Pearson	,382*	,695
	Sig. (bilatérale)	,037	,000
	N	30	30
B3	Corrélation de Pearson	,418	,549
	Sig. (bilatérale)	,022	,002
	N	30	30
B4	Corrélation de Pearson	,148	,470
	Sig. (bilatérale)	,436	,009
	N	30	30
B5	Corrélation de Pearson	,324	,369*
	Sig. (bilatérale)	,081	,045
	N	30	30
B6	Corrélation de Pearson	,042	,287
	Sig. (bilatérale)	,827	,124
	N	30	30
B7	Corrélation de Pearson	-,064	,208
	Sig. (bilatérale)	,739	,271
	N	30	30
B8	Corrélation de Pearson	,108	,366
	Sig. (bilatérale)	,569	,047
	N	30	30
B9	Corrélation de Pearson	,343	,450*
	Sig. (bilatérale)	,064	,013
	N	30	30
B10	Corrélation de Pearson	,223	,334
	Sig. (bilatérale)	,236	,071
	N	30	30
B11	Corrélation de Pearson	,041	,264
	Sig. (bilatérale)	,830	,158
	N	30	30

Corrélations

		B1	B2	B3	B4	B5	B6
B12	Corrélation de Pearson	,455	,793*	,125	,132	,166	-,201
	Sig. (bilatérale)	,012	,000	,510	,486	,380	,287
	N	30	30	30	30	30	30
B13	Corrélation de Pearson	-,115*	,382	,418	,148	,324*	,042
	Sig. (bilatérale)	,546	,037	,022	,436	,081	,827
	N	30	30	30	30	30	30
totalB	Corrélation de Pearson	,259	,695	,549	,470**	,369	,287
	Sig. (bilatérale)	,168	,000	,002	,009	,045	,124
	N	30	30	30	30	30	30

Corrélations

		B7	B8	B9	B10	B11	B12
B12	Corrélation de Pearson	,081	-,178*	,359	,013	,059	1
	Sig. (bilatérale)	,670	,346	,051	,947	,757	
	N	30	30	30	30	30	30
B13	Corrélation de Pearson	-,064*	,108	,343	,223	,041*	,415
	Sig. (bilatérale)	,739	,569	,064	,236	,830	,022
	N	30	30	30	30	30	30
totalB	Corrélation de Pearson	,208	,366	,450	,334**	,264	,609
	Sig. (bilatérale)	,271	,047	,013	,071	,158	,000
	N	30	30	30	30	30	30

Corrélations

		B13	totalB
B12	Corrélation de Pearson	,415	,609*
	Sig. (bilatérale)	,022	,000
	N	30	30
B13	Corrélation de Pearson	1*	,616
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	30	30
totalB	Corrélation de Pearson	,616	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم 03:

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة

المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,685	23

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,780	36

معدل الثبات العام

الملحق 04: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

v1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	19	63,3	63,3	63,3

الجنس

العمر

v2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 35 سنة	2	6,7	6,7	6,7
	من 35 ألى 40 سنة	4	13,3	13,3	20,0
	من 41 ألى 45 سنة	11	36,7	36,7	56,7
	أكبر من 45 سنة	13	43,3	43,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	25	83,3	83,3	83,3
	خبير محاسب	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة

v4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	12	40,0	40,0	40,0
	من 5 إلى 10 سنوات	8	26,7	26,7	66,7
	من 11 إلى 15 سنة	5	16,7	16,7	83,3
	أكبر من 15 سنة	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

v5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	8	26,7	26,7	26,7
	ماجستير	11	36,7	36,7	63,3
	دكتوراه	5	16,7	16,7	80,0
	مهنية شهادة	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم 5: اختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	Ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification

الملحق 06: اختبار فقرات الفرع الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A11	30	4,37	,964	,176
A12	30	3,50	1,042	,190
A13	30	4,17	,747	,136
A14	30	3,43	1,135	,207
A15	30	3,77	1,040	,190
totala1	30	3,8467	,60042	,10962

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A11	7,763	29	,000	1,367	1,01	1,73
A12	2,628	29	,014	,500	,11	,89
A13	8,558	29	,000	1,167	,89	1,45
A14	2,091	29	,045	,433	,01	,86
A15	4,038	29	,000	,767	,38	1,16
totala1	7,724	29	,000	,84667	,6225	1,0709

اختبار فقرات الفرع الثاني:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A21	30	3,97	,964	,176
A22	30	3,60	,932	,170
A23	30	3,47	1,224	,224
A24	30	3,30	1,208	,221
A25	30	3,43	,971	,177
A26	30	3,60	1,163	,212

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A21	5,491	29	,000	,967	,61	1,33
A22	3,525	29	,001	,600	,25	,95
A23	2,088	29	,046	,467	,01	,93

اختبار فقرات الفرع الثالث

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A31	30	3,80	1,031	,188
A32	30	3,37	,964	,176
A33	30	3,57	,898	,164
A34	30	3,57	,971	,177
A35	30	3,50	1,009	,184
A36	30	3,83	,986	,180
A37	30	4,03	,890	,162
totala3	30	3,6667	,43965	,08027

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A31	4,252	29	,000	,800	,42	1,18
A32	2,083	29	,046	,367	,01	,73
A33	3,458	29	,002	,567	,23	,90
A34	3,195	29	,003	,567	,20	,93
A35	2,715	29	,011	,500	,12	,88
A36	4,631	29	,000	,833	,47	1,20
A37	6,360	29	,000	1,033	,70	1,37
totala3	8,305	29	,000	,66667	,5025	,8308

اختبار فقرات الفرع الرابع

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A41	5,573	29	,000	1,067	,68	1,46
A42	3,041	28	,005	,414	,14	,69
A43	5,809	29	,000	,733	,48	,99
A44	4,097	29	,000	,733	,37	1,10
totala4	6,938	29	,000	,73611	,5191	,9531

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A41	30	4,07	1,048	,191
A42	29	3,41	,733	,136
A43	30	3,73	,691	,126
A44	30	3,73	,980	,179
totala4	30	3,7361	,58111	,10609

اختبار فقرات المحور الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B1	30	4,07	,944	,172
B2	30	3,63	1,066	,195
B3	30	3,80	,847	,155
B4	30	3,83	,950	,173
B5	30	3,47	,973	,178
B6	30	3,50	1,042	,190
B7	30	3,37	,928	,169
B8	30	3,80	1,126	,206
B9	30	3,63	1,189	,217
B10	30	3,50	1,106	,202
B11	30	3,93	1,230	,225
B12	30	3,30	1,236	,226
B13	30	3,37	1,189	,217
totalB	30	3,6308	,45189	,08250

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B1	6,186	29	,000	1,067	,71	1,42
B2	3,254	29	,003	,633	,24	1,03
B3	5,174	29	,000	,800	,48	1,12
B4	4,805	29	,000	,833	,48	1,19
B5	2,626	29	,014	,467	,10	,83
B6	2,628	29	,014	,500	,11	,89
B7	2,164	29	,039	,367	,02	,71
B8	3,890	29	,001	,800	,38	1,22
B9	2,919	29	,007	,633	,19	1,08
B10	2,475	29	,019	,500	,09	,91
B11	4,157	29	,000	,933	,47	1,39
B12	1,329	29	,194	,300	-,16	,76
B13	1,690	29	,102	,367	-,08	,81
totalB	7,645	29	,000	,63077	,4620	,7995

الملحق رقم 07:

اختبار الفرضيات الفرعية

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
totala1	30	3,8467	,60042	,10962
totala2	30	3,5952	,52934	,09664
totala3	30	3,6667	,43965	,08027
totala4	30	3,7361	,58111	,10609

=

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
totalA	10,944	29	,000	,69684	,5666	,8271
totalB	7,645	29	,000	,63077	,4620	,7995

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى والثانية

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
totalA	30	3,6968	,34875	,06367
totalB	30	3,6308	,45189	,08250

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
totala1	7,724	29	,000	,84667	,6225	1,0709
totala2	6,159	29	,000	,59524	,3976	,7929
totala3	8,305	29	,000	,66667	,5025	,8308
totala4	6,938	29	,000	,73611	,5191	,9531

اختبار فرضيات الأثر التي يتم اختبارها عن طريق نموذج الانحدار

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,607[a]	,368	,346	,36550

a. Valeurs prédites : (constantes), totalA

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	2,181	1	2,181	16,329	,000[b]
	Résidu	3,741	28	,134		
	Total	5,922	29			

a. Variable dépendante : totalB

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,724	,723		1,001	,325
	totalA	,786	,195	,607	4,041	,000

a. Variable dépendante : totalB

الملحق 08:

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

Statistiques de groupe

	الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
totalg	ذكر	19	3,6447	,37109	,08513
	انثى	11	3,7222	,31205	,09409

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes	
		F	Sig.	t	ddl
totalg	Hypothèse de variances égales	,677	,418	-,583	28
	Hypothèse de variances inégales			-,611	24,102

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes			
		Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
totalg	Hypothèse de variances égales	,565	-,07753	,13304	-,35004
	Hypothèse de variances inégales	,547	-,07753	,12689	-,33935

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes
		Intervalle de confiance 95% de la différence
		Supérieure
totalg	Hypothèse de variances égales	,19499
	Hypothèse de variances inégales	,18430

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

Comparaisons multiples

Variable dépendante: totalg

LSD

(I) v2	(J) v2	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Signification	Intervalle de confiance à 95%	
					Borne inférieure	Borne supérieure
سنة 35 من أقل	سنة 40 ألى 35 من	,55556*	,24047	,029	,0613	1,0498
	سنة 45 ألى 41 من	-,12626	,21345	,559	-,5650	,3125
	سنة 45 من أكبر	-,07900	,21090	,711	-,5125	,3545
سنة 40 ألى 35 من	سنة 35 من أقل	-,55556*	,24047	,029	-1,0498	-,0613
	سنة 45 ألى 41 من	-,68182*	,16212	,000	-1,0151	-,3486
	سنة 45 من أكبر	-,63455*	,15876	,000	-,9609	-,3082
سنة 45 ألى 41 من	سنة 35 من أقل	,12626	,21345	,559	-,3125	,5650
	سنة 40 ألى 35 من	,68182*	,16212	,000	,3486	1,0151
	سنة 45 من أكبر	,04726	,11375	,681	-,1866	,2811
سنة 45 من أكبر	سنة 35 من أقل	,07900	,21090	,711	-,3545	,5125
	سنة 40 ألى 35 من	,63455*	,15876	,000	,3082	,9609
	سنة 45 ألى 41 من	-,04726	,11375	,681	-,2811	,1866

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

Statistiques de groupe

	v3	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
totalg	حسابات محافظ	25	3,6333	,36676	,07335
	محاسب خبير	5	3,8721	,08448	,03778

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes	
		F	Sig.	t	ddl
totalg	Hypothèse de variances égales	4,973	,034	-1,429	28
	Hypothèse de variances inégales			-2,893	27,016

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes			
		Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
totalg	Hypothèse de variances égales	,164	-,23873	,16708	-,58098
	Hypothèse de variances inégales	,007	-,23873	,08251	-,40802

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes
		Intervalle de confiance 95% de la différence
		Supérieure
totalg	Hypothèse de variances égales	,10352
	Hypothèse de variances inégales	-,06944

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

ANOVA à 1 facteur

totalg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,162	3	,054	,420	,740
Intra-groupes	3,333	26	,128		
Total	3,494	29			

اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

ANOVA à 1 facteur

totalg

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,219	3	,073	,580	,633
Intra-groupes	3,275	26	,126		
Total	3,494	29			