جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة شركة تحويل المعادن SOTRAMET

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية و محاسبة
تخصص : محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالب : حمراوي محمد

نوقشت علنا بتاريخ: 20/06/2019
أمام اللجنة المكونة من السادة:

– أ/شيشة نوال	دكتورةمحاضرة بجامعة الجيلالي بونعامة عين الدفلى	رئيسا
– أ/بن عناية جلول	بروفيسورمحاضر بجامعة الجيلالي بونعامة عين الدفلى	مشرفا
– أ/ ظريف عبدالله	دكتورمحاضر بجامعة الجيلالي بونعامة عين الدفلى	مناقشا

السنــة الجامعية: 2019/2018

جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان:

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة شركة تحويل المعادن SOTRAMET

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية و محاسبة
تخصص : محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالب : حمراوي محمد

نوقشت علنا بتاريخ: 20/06/2019
أمام اللجنة المكونة من السادة:

– أ/شيشة نوال	دكتورةمحاضرة بجامعة الجيلالي بونعامة عين الدفلى	رئيسا
– أ/بن عناية جلول	بروفيسورمحاضر بجامعة الجيلالي بونعامة عين الدفلى	مشرفا
– أ/ ظريف عبدالله	دكتورمحاضر بجامعة الجيلالي بونعامة عين الدفلى	مناقشا

السنــة الجامعية: 2019/2018

الإهداء

إلى من قال فيهما الحق

" وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي إرحمهما كما ربياني صغيرا "

(الإسراء:24)

إلى من جُعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير ، تحمل في ثنايا نفسها الطيبة الحب والطهر والحنان والعطاء وفاءا بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت والدتي الغالية أطال الله في عمرها

—

إلى قدوتي الدائمة في الحياة، إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول والدي الفاضل أطال الله في عمره

—

إلى كل اخوتي كل واحد بإسمه

الى كل أصدقائي بلال وعبد القادر و مولود و هشام .....

إلي كل زملائي دفعة 2019 ماستر محاسبة وتدقيق

إلى كل باحث وطالب علم

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي

محمد

شكر و عرفان

أشكرالله ربه العالمين الذي خلق وهدى وسدد الخطى فخرج هذا العمل المتواضع بعونه وتوفيقه نحمدهً حمداً كثيرا في المبتدى والمنتهى نحمده حمدالشاكرالمُقربفضله والعاجز عن الوفاء بشكره والثناءعليه،وأصلي واسلم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين

أمابعدًانطلاقا من قوله تعالى: {ومن شكرفإنمايشكرلنفسه } النمل-40

ومن قوله صلى الله عليه وسلم "منِ لم يشكرُ الناس لم يشكِرُالله عز وجل"

لايسعنا في هذا المقام إلاأن نتقدم بالشكرالجزيل والعرفان والتقدير لكل من مد يد العون والمساعدة، وفي مقدمتهم البروفيسور بن عناية جلول الذي لم يبخل علينا بالكثيرمن وقته وتقديم النصائح القيمة ،وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة منذ بداية تسجيل موضوع المذكرة حتى الانتهاء منه فكان نعم المشرف

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل و الإمتنان الى السيد محمد اوسرير وكافة زملائه بمؤسسة SOTRAMET على مدهم لنا يد العون والمساعدة وتواضعهم معنا من أجل إجراء دراسة الحالة

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتمحصها ومناقشتها، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر إستفادة من الدراسة

وأخيرا أسدى عبارات العرفان لكل من ساهم سواء من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع

أشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عني كل خير

ملخص

نهدف من خلال هذه الدراسة لهذا الموضوع إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم قوائم مالية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها، وكذا إبراز أهمية ودرجة إستفادة هذه الجهات من المراجعة الخارجية في العملية التسييرية بصفة عامة، وعملية إتخاذ القرارت بصفة خاصة .

ولتحقيق هذا الهدف اعتمدنا في دراستنا على أداة الإستبيان، والذي تم توزيعه على عينة مكو نة من 40 فرد منهم محاسبين في المؤسسة المستقبلة وأصحاب مكاتب خاصة وأساتذة جامعيين في التخصص، وبعد عملية تحليل و وتفسير نتائج الاستبيان خلصت دراستنا إلى أن المراجعة الخارجية تساهم مساهمة كبيرة في الحصول على قوائم مالية ذات جودة،كما أنها مفيدة لمستخدميها و تساعدهم في إتخاذ القرارات، و تستفيد المؤسسة من إرشادات المراجع لتقوية نظامها الرقابي و تعزيز ثقة قوائمها المالية .

الكلمات المفتاحية:

المراجعة الخارجية، القوائم المالية، مستخدمي القوائم المالية

Résumé

Dans cette étude, nous visons à démontrer le rôle du processus de contrôle externe dans la fourniture d'états financiers précis aux parties qui le demandent, ainsi que de souligner l'importance et le degré de leur utilisation par le contrôle externe dans le processus de gouvernance en général et le processus de prise de décision en particulier.

Pour atteindre cet objectif, nous nous sommes appuyés sur l'outil de questionnaire, qui a été distribué à un échantillon de 40 personnes, y compris des comptables de l'institution d'accueil, des titulaires de charges privées et des professeurs d'université. Après avoir analysé et interprété les résultats du questionnaire, Pour obtenir des états financiers de qualité, ils sont utiles à leurs utilisateurs et les aident à prendre des décisions. L'organisme tire parti des recommandations de l'auditeur pour renforcer son système de réglementation et accroître la confiance en ses états financiers.

les mots clés:

Audit externe, états financiers, utilisateurs des états financiers

الفهرس

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وعرفان	
ملخص	
الفهرس	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
مقدمة	أ- ب- ت
الفصل الأول :الاطار النظري للمراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية	-
تمهيد	06
المبحث الأول :الإطار النظري للمراجعة الخارجية	07
المطلب الاول: المفهوم العام للمراجعة الخارجية	07
المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية	08
المطلب الثالث : أهداف وأهمية المراجعة الخارجية	10
المبحث الثاني : الإطار النظري للقوائم المالية	12
المطلب الأول : ماهية القوائم المالية	12
المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية	13
المطلب الثالث : عرض القوائم المالية	14
المطلب الرابع : المبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية	15
المبحث الثالث :أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية	17
المطلب الأول :وسائل فحص الحسابات	17
المطلب الثاني :مراجعة عناصر القوائم المالية	18
المطلب الثالث :نماذج عن مختلف التقارير النهائية لمراجع الحسابات	20
المطلب الرابع :مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية	22
المبحث الرابع : عرض و تحليل الدراسات السابقة	23
المطلب الاول : عرض الدراسات السابقة	23

المطلب الثاني :أوجه التشابه و الأختلاف	30
المطلب الثالث : مميزات الدراسة الحالية	32
خلاصة	33
الفصل الثاني : دراسة حالة شركة تحويل المعادن SOTRAMET	-
تمهيد	35
المبحث الأول: التقديم العام لشركة تحويل المعادن	36
المطلب الاول: تقديم شركة تحويل المعادن	36
المطلب الثاني: البنية التنظيمية لشركة تحويل المعادن "SOTRAMET".	38
المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	41
المطلب الاول: منهجية الدراسة	41
المطلب الثاني:الاستبيان	42
المبحث الثالث: تفسير مجالات الدراسة وإختبار الفرضيات.	43
المطلب الاول: تحليل البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة	43
المطلب الثاني : اختبار الاستقلالية و نتائج الإحصاء الوصفي	46
المطلب الثالث: الاختبارات و تحليلها	56
خلاصة	65
الخاتمة	67
المراجع	70
الملاحق	74

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الحالة الرقمية للمستخدمين لشهر مارس 2019	37
02	مقياس ليكرت الخماسي	41
03	الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان	42
04	صدق وثبات الإستبانة	43
05	توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي	43
06	توزيع أفراد العينة حسب السن.	44
07	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	44
08	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.	45
09	اختبار الاستقلالية بين المتغيرات الديموغرافية.	46
10	عبارات عينة الدراسة حول مساهمة الإطار النظري للمراجعة الخارجية في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.	49
11	عبارات عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية.	52
12	اختبار T لمساهمة الإطار النظري للمراجعة الخارجية في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية	56
13	اختبار T لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية	57
14	اختبار تجانس التباينات إجابات عينة الدراسة.	57
15	اختبار ANOVA لتباين مساهمة الإطار النظري المراجعة الخارجية في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية مع النوع الاجتماعي	58
16	اختبار ANOVA لتباين مساهمة الإطار النظري المراجعة الخارجية تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية مع السن	59
17	اختبار ANOVA لتباين مساهمة الإطار النظري المراجعة الخارجية تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية مع المؤهل العلمي	59
18	اختبار POST.HOC لمصدر تباين المحور الأول وفق المؤهل العلمي	60

19	اختبار ANOVA لتباين مساهمة الإطار النظري المراجعة الخارجية تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية مع سنوات الخبرة	61
20	اختبار ANOVA لتباين مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية مع النوع الاجتماعي	61
21	اختبار ANOVA لتباين مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية مع السن	62
22	اختبار ANOVA لتباين مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية مع المؤهل العلمي	62
23	اختبار ANOVA لتباين مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية مع الخبرة المهنية	63
24	اختبار T لاهتمام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقاديه قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية	63
25	اختبار T بأن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة متضمنة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابق أو مع المؤسسات المماثلة	64

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	أنواع المراجعة	09
02-01	التقرير النظيف النموذجي	20
03-01	يبين الفقرة التفسيرية في تقرير المدقق نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة	21
04-01	يبين الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار.	21
05-01	يبين الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على أمر ما	22
01-02	هيكل تنظيمي لشركة تحويل المعادن	39
02-02	نسب توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي	43
03-02	توزيع أفراد العينة حسب السن	44
04-02	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	45
05-02	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	46

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	استبيان الدراسة	70
02	اختبارثبات وصدق الاستبيان "الفا كرومباخ"	73
03	اختبارالاستقلالية	73
04	اختبارالفرضيات	75
05	اختبار التجانس	75
06	اختبار post hoc	76
07	اختبار التباينANOVA	77
08	أقوى عبارة من المحور الاول و الثاني	79
09	الحالة الرقمية لشهر ماي 2019	80

قائمة الاختصارات و الرموز

الإختصار	الدلالة بالغة الأصلية	الدلالة بالغة العربية
SPSS	Statistique Package for Social Science	برنامج الحزم الاحصائي للعلوم الاجتماعية
TEST T	Test t pour échantillon unique	إختبار ت للعينة الوحيدة
ANOVA	ONE WOY ANOVA	تحليل التباين الأحادي

المقدمة

✓ **توطئة**

يبدأ عمل المراجع من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد إنتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المراجع في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما من التلاعبات وهنا تتجلى عملية المراجعة.

ولقد تزايدت أهمية المراجعة في عصرنا الحالي، فهي لم تعد تهم المالكين أو المساهمين الحاليين فقط بل عدة جهات، وفي مقدمتهم المستثمرين الجدد أو المتوقعون إذ يهمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والوضوح بعيدا عن التضليل والغموض.

تعد المراجعة عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر والمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية فهي عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بهاالمؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها.

لقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة ،أن المراجعة هي الوسيلة القادرة للحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبية (القوائم المالية) على الواقع الفعلي لها، وذلك من خلال ما يعرف بتقرير المراجع الخارجي بإعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة،ومن أجل ذلك نجد أن هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير على محتواه من معلومات ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي بشأن مدى إمكانية إعتماد أصحاب المصلحة على ما توصله لهم القوائم المالية للمؤسسة من معلومات تم مراجعتها.

✓ **طرح الإشكالية:**

إن مراجعة الحسابات لها أهمية كبيرة في تحسين جودة القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات والهيئات التي يجبرها القانون على تعين مراجع خارجي ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

➢ **ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية؟**

للاجابة على الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات التالية:

- فيما يكمن أثر تطبيق إرشادات المراجع الخارجي على وضعية المؤسسة ؟
- ماهي أهم أساليب وسياسات المراجعة الخارجية التي تضمن ملائمة وموثوقية القوائم المالية ؟
- هل تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة فعالة يعتمد عليها في تحسين جودة القوائم المالية ؟
- هل توجد علاقة بين المراجعة الخارجية و جودة القوائم المالية ؟

✓ **الفرضيات:**

- المراجعة الخارجية أداة لتحقيق جودة القوائم المالية والمساعدة في اتخاذ القرار .

– يساهم الإطار النظري للمراجعة الخارجية كمهنة مستقلة، في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

– تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية.

– توجد علاقة ذات دلالة إحصائية $Sig(\alpha) > \%\ 5$ بين المراجعة الخارجية و جودة القوائم المالية

✓ **مبررات اختيار الموضوع**

– الرغبة الشخصية للباحث في البحث والإطلاع على الواقع العملي باعتبار إن مقياس المراجعة تم تناوله من الجانب النظري دون التطبيقي.

– الحاجة الماسة للمراجعة الخارجية من قبل المؤسسات الاقتصادية بعد الإصلاحات المنتهجة من طرف الدولة

– التقدم الكبير الذي شهدته الدول المتقدمة فيما يخص مجال المراجعة بنوعيها الخارجية والداخلية ومساهمتها الفعالة في إعطاء الصورة الواقعية والصادقة عن حالة المؤسسة.

✓ **أهداف الدراسة :**

تهدف الدراسة عموما إلى:

–محاولة تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية مع تبيين الأطراف التي بحاجة إلى هذا النوع من المراجعة.

–إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم قوائم مالية ذات جودة ومصداقية للجهات التي تطلبها.

–محاولة تشخيص مدى تأثير المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية.

✓ **أهمية الدراسة:**

– تأتي أهمية الدراسة من خلال وجود محددات وعوامل تتضمن تأثير المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية يسمح بتطوير وتفعيل مصداقية هذه القوائم على مستخدميها مع بيان أهمية و أهداف المراجعة الخارجية للحسابات.

✓ **تحديد إطار الموضوع :**

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على دراسة المراجعة الخارجية و القوائم المالية وأثر المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية والدراسات السابقة للموضوع

أما فيما يخص الدراسة الميدانية فتحددت الدراسة بمايلي:

– الحدود المكانية :تم توزيع استبيان على مستوى المؤسسة المستقبلة وبعض المؤسسات الأخرى

– الحدود الزمنية: من22 نوفمبر 2018إلى 23 ماي 2019

و يمثل مجتمع الدراسة في محاسبين في المؤسسة وأساتذة جامعيين وأصحاب مكاتب محاسبة خاصة.

- ✓ **منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:**

بغية معالجة إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها تم إتباع المناهج والأدوات التالية:

- **المنهج الوصفي** : تم إتباعه في الإطار النظري في البحث من خلال التعريف بالمراجعة الخارجية وكذا خصائصها وذلك اعتمادا على الكتب والمداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية و الدراسات السابقة ، والتعريف بالقوائم المالية وبيان خصائصها وأهميتها،
- **المنهج التحليلي** : حيث تمت معالجة الدراسة الميدانية باستخدام الاستبيان ثم استنتاج أسئلة حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض البرامج الإحصائية مثلSPSS بالإضافة إلى برنامج معالج الجداول MS. EXCEL.

- ✓ **صعوبات الدراسة :**

عند قيامنا بإعداد الدراسة واجهتنا جملة من الصعوبات من بينها :

- قلة المحاسبين في المؤسسة محل الدراسة وكذلك نقص المحاسبين في المنطقة
- رفض معظم مكاتب المحاسبين ملئ الاستمارة، بسبب انشغالهم بإعداد التقارير وتسويات نهاية السنة .
- التجاوب السلبي من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنين منهم.

- ✓ **هيكل الدراسة :**

لدراسة الموضوع دراسة جيدة، سنتناول الدراسة في فصلين، تسبقهم في ذلك مقدمة وتليهم في الاخير خاتمة أما محتوى الفصلين فكان كالتالي:

- **الفصل الأول :**

قمنا فيه بدراسة الأدبيات النظرية للموضوع وذلك عن طريق وضع أربع مباحث ،تمثل المبحث الأول في الإطار المفاهمي للمراجعة الخارجية اما المبحث الثاني فتطرقنا الى دراسة القوائم المالية من خلال التعريف بها، وذكر أهميتها وخصائصها،أما المبحث الثالث قمنا بدراسة أثر المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية، والمبحث الرابع تناولنا الدراسات السابقة للموضوع

- **الفصل الثاني :**

تضمن الفصل التطبيقي التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي وتناولنا طريقة وإجراءات الدراسة الميدانية وتحديد وتقديم مجتمع الدراسة والأدوات المستخدمة فيها وكذا النتائج المتوصل إليها ومناقشتها من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى إستعابهم للمشكل المطروح في الدراسة.

الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة الخارجية و القوائم المالية

تمهيد

إن مراجعة الحسابات هي إختيار تقني صارم لكثير من الأطراف وصعبة للشخص الذي يقوم بها وبالتالي فإن من يقوم بعملية المراجعة يجب أن يكون شخصا مؤهلا ويتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس لهم نفس المهنة وهذا لطبيعة مهنة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة، بإعتبارها آداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والآداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأ وجه نشاطها ومدى تطابق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها.

المبحث الأول: الإطار المفاهمي للمراجعة الخارجية

بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة أو مراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة ،حيث يعد المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية الختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

المطلب الأول: المفهوم العام للمراجعة الخارجية

ان سبب وجود المراجعة هو وجود معاملات مؤثرة في ذمة الاطراف المشا ركة فيها و يترتب عنها حقوق و التزامات ، وأن نتيجة هذه المعاملات تسجل عند وقوع وتصفية هذه الاخيرة وفقا للغة المحاسبية .من هنا يزيد تعقيد واهمية الدور المنوط للمراجعة في الجزائر ،في مختلف الانشطة الاقتصادية و الاجتماعية وخاصة المؤسسة الاقتصادية التي تسعى الى تحسين أدائها في ظل ظروف اقتصاد السوق.

تعريف المراجعة الخارجية :

هي المراجعة التى تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة ،حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الدفاتر الخاصة فحصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج بر أي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية وعن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أوخسارة .[1]

ومن خلال التعريف نشير الى أن عملية المراجعة الخارجية حتى تصل الى أهدافها يجب أن تمر بثلاث مراحل :[2]

- **الفحص** : يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها و تبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة؛
- **التحقق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية ، حيث يعمل المراجع على الت أكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة ، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر عن عناصر الدخل أو الذمة ؛

ويمكن القول أن عمليتي الفحص و التحقق وجهين لعملة واحدة ، ويقصد بهما تمكين المدقق من ابداء رأيه فيما اذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أعطت صورة عادلة لأعمال المؤسسة ومركزها المالي؛

- **التقرير** : هو ختام عملية المراجعة يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق وإثباتها في تقرير ويقدم إلى الادارة ومن يهمهم الأمر (المساهمون).

---

[1] محمد سميرالصبان ، عبدالوهاب نصرعلي، **المفاهيم الأساسية للمراجعة الخارجية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليهاالمعايير الدولية**، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2002،ص30

[2] مسعود صديقي ،محمد براق ،مداخلة بعنوان ،**انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي** ،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداءالمتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية ،جامعة ورقلة ، يومي 08 و 09 مارس 2005، ص27

المطلب الثاني : أنواع المراجعة الخارجية :

هناك عدة تقسيمات للمراجعة الخارجية وتختلف من حيث غايتها إلى ما يلي:[1]

1- من حيث القائم بعملية المراجعة وتنقسم الى قسمين :

- **مراجعة داخلية :** تلجأ إليها المؤسسة لاحكام عملية الرقابة الداخلية على المستويات التنفيذية ، وهي أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة لحكم والتقييم لخدمة أهداف الادارة في مجال الرقابة ؛
- **مراجعة خارجية :** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، حيث يكون مستقلا عن ادارة المؤسسة ، يهدف بشكل رئيسي الى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية؛

2- من حيث الإلزام وتنقسم إلى قسمين :

- **مراجعة إلزامية:** هي المراجعة التي يُحتم القانون القيام بها ، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها ؛
- **مراجعة اختيارية :** هي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة ؛

3- من حيث مجال أو نطاق المراجعة وتنقسم إلى قسمين :

- **مراجعة كاملة :** في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محددة ، ولاتضع الإدارة أو الجهة المسيرة المراجع أية قيود على نط اق الفحص والعمل الذي يقوم به المراجع حيث أن مسؤولية هذا الأخير تغطي ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص ؛
- **مراجعة جزئية :** هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق المراجعة ، بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها ؛

4- من حيث مدى الفحص أو فحص حجم الاختبارات تنقسم إلى :

- **مراجعة شاملة :** تعني أن يقوم المراجع بمراجعة تفصيلية لجميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات وغالبا ما يستخدم هذا النوع من المراجعة في المؤسسات صغيرة الحجم ، لأن استخدام هذه المراجعة في المؤسسات الكبيرة سيؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة .
- **مراجعة اختيارية :** يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بمراجعة جزء من الكل ،حيث يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص ، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها ، فالمراجعة الاختيارية تعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر

5- من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات :

- **مراجعة نهائية :** وتتم بعد انتهاء السنة المالية واعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة .

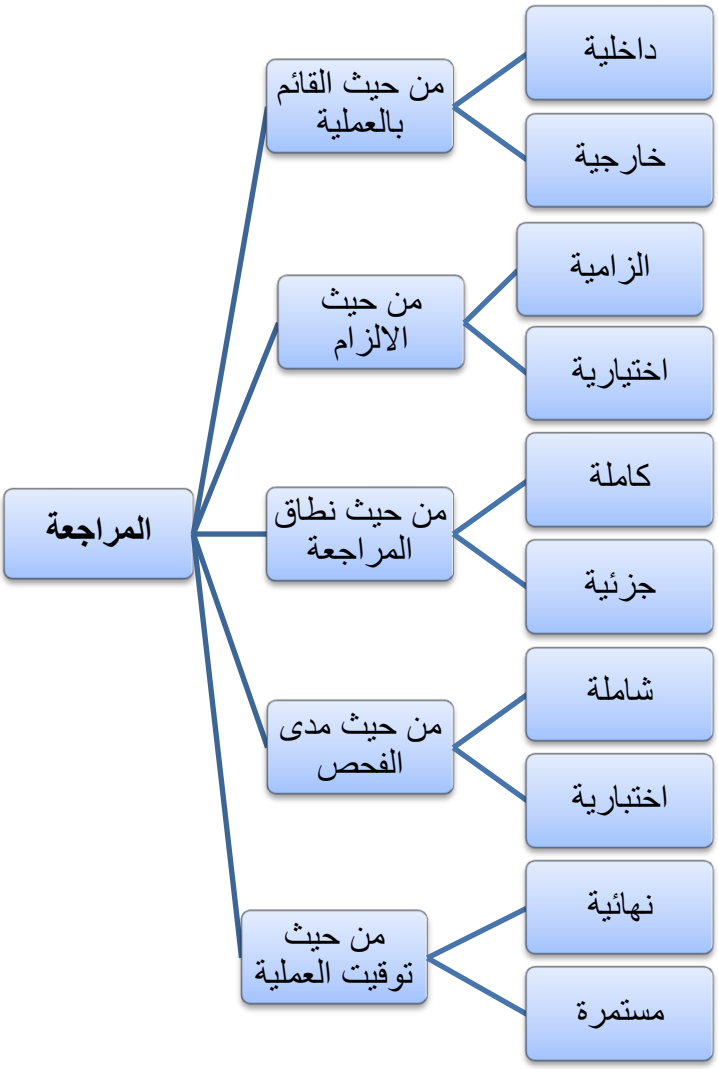
---

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية** ، مذكرة ماجستير ،غير منشورة ، الجزائر ،2010/2009 ص23-24-25-26

- **مراجعة مستمرة** : في هذه الحالة تتم عمليات الفحص و إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة وعادة مايتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا ، مع ضرورة اجراء مراجعة أخرى بعد اقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لاعداد القوائم المالية الختامية .[1]

يمكن تلخيص أنواع المراجعة في الشكل التالي :

الشكل رقم (01-01) : يمثل أنواع المراجعة



المصدر :ليندة قداري ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر ، جامعة الوادي ، 2015 ، ص05

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، نفس المرجع السابق ،نفس الصفحة السابقة

المطلب الثالث : أهداف وأهمية المراجعة الخارجية :

أولا: أهداف المراجعة الخارجية :

تطورت أهداف المراجعة من اكتشاف الغش والتلاعب والاختلاس الى الخروج برأي فنّي محايد بين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية ،وجاءت هذه الأهداف وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي شهده عالمنا المعاصر ويمكن تحديد أهداف عملية المراجعة كما جاءت بمعايير المراجعة الدولية في التالي :

1- الهدف الأساسي للمراجعة :

إنّ الهدف الأساسي من عملية المراجعة وإبداء الرأي الفنّي المحايد من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل عما إذا كان يتم عرض البيانات والقوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وِفقا لإطار المحاسبة المالية المطبق.[1]

2- الأهداف الثانوية للمراجعة :

حتى يتمكن المراجع من إعطاء تأكيد معقول بأن البيانات المالية التي قام بمراجعتها خالية من التحريفات الجوهرية فإن عليه وضع أهداف ثانوية للمراجعة لمقابلة تأكيدات ومزاعم الإدارة ، وتشمل الأهداف الثانوية فيما يلي :[2]

- **الوجود والتحقق** : يسعى المراجع في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية فعلاً؛
- **الملكية والمديونية** : تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام بها ؛
- **الشمولية والكمال** : بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ، والعمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، والذي يعتبرمن بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية ؛
- **التقييم والتخصيص** :تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية ، بإنسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، إنّ الإلتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن :
  - تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش
  - الالتزام بالمبادئ المحاسبية

---

[1] رزق أبو زيد الشحنة ، **تدقيق الحسابات ''مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية** '' دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان – الأردن ،2015 ص 29

[2] طواهر محمد التهامي ،مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية** ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2003، ص16-18

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى

- **العرض والإفصاح** : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال الافصاح على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية ، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية .

ثانيا : أهمية المراجعة :

إن أهمية المراجعة تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية ، إذا تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية ، ومن بين المستفيدين من المراجعة نجد :

- **إدارة المؤسسة :**

إن إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقييمه ، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة ؛

- **الملاك :**

يلجأ الملاك إلى تفويض مجلس الإدارة لإدارة الموارد ورأس المال بالطريقة المناسبة وعادة ما يكون من هؤلاء الملاك ليس له علاقة بالأمور المحاسبية والمالية ، إضافة أنه من الصعب جدا أن يستطيع كل مساهم الإطلاع على البيانات المالية والتأكد من صحتها في جميع أوقات السنة لذلك فإن الملاك بحاجة الى جهة مستقلة ومحايدة لتأكد لهم كفاءة الإدارة بإستغلال الموارد المتاحة؛

- **الهيئات الحكومية :**

تعتمد الكثير من أجهزة الدولة على البيانات المالية فمثلا دائرة الإحصاءات العامة تحتاج لهذه البيانات من أجل عمل الإحصاءات اللازمة وتحديد الدخل القومي ومتوسط الدخل الفردي ، وإدارة الضرائب تحتاج هذه البيانات من أجل احتساب الضرائب بشكل حقيقي ووزارة التخطيط تحتاج هذه البيانات من اجل وضع الخطط الإقتصادية المستقبلية ، فإذا لم تتوفر لدى هذه الجهات القناعة الكاملة بصدق هذه البيانات فإنه لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذا القرارات .[1]

- **النقابات العمالية :**

تسعى النقابات العمالية بشكل دائم ومستمر من أجل تحسين أوضاع العمال في حين تسعى المؤسسات إلى تقليل قدر الإمكان من المصاريف والنفقات من أجل تحقيق أعلى الأرباح فهناك تضارب في المصالح بين النقابات العمالية وإدارة المؤسسات ، وحتى تتمكن النقابات من المطالبة بمكتسبات أكثر العمال يجب

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة ،عبد الهادي أسحق المصري ،**تدقيق ومراجعة الحسابات** ،دار و مكتبة الكندي ،عمان –الأردن، 2014ص15

أن تحقق هذه المؤسسات عائد أعلى، أي أنها تستند على القوائم المالية لهذه المؤسسات لذلك فهي بحاجة أن تطمئن إلى أن هذه القوائم المالية تعبر بعدالة وصدق على الوضع المالي للمؤسسات .[1]

- **البنوك التجارية والصناعية :**

تعتمد البنوك على القوائم المالية من مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات إئتمانية منها.

المبحث الثاني : الإطار النظري للقوائم المالية

المطلب الأول : ماهية القوائم المالية

أولا : تعريف القوائم المالية :

هناك عدة تعاريف مختلفة للقوائم المالية ، لكنها تشترك جميعا في العناصر الأساسية وتختلف فقط من حيث الألفاظ المستخدمة أو من حيث التركيز على عنصر معين دون الأخر

التعريف الأول :عُرفت القوائم المالية بأنها " مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الإقتصادية .[2]

التعريف الثاني : عرفت القوائم المالية بأنها " عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة ، حيث تتمثل في تقارير أو كشوف تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطرف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة. [3]

التعريف الثالث : ومن جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها" تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغير يطرأ على حالته المالية كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (أربع أشهر) من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية ، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة مع ضرورة عرض البيانات المالية بالعملة الوطنية .[4] "

من التعريفلت السابقة نستنتج أن القوائم المالية يجب أن تكرس لخدمة المستثمرين ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية اللازمة مع إلزامية تزويدهم بالمعلومات المحاسبية الملائمة من أجل تقديم نظرة مستقبلية أفضل .

---

[1] إيهاب نظمي ،هاني العزب ،**تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان –الأردن ،2012،ص15-16

[2] Pascal Barenton، Normes IAS/IFRS ،Application Aux Etats Financiers ، DOUNOD ، Paris ، 2eme èdition ،2006 ،p2061

[3] عبد الستار الكبيسي ، **الشامل في المحاسبة** ، دار وائل ، عمان –الأردن ،ط2، 2010 ، ص481

[4] حسب القانون11/07 تعرف القوائم المالية بأنها الكشوف المالية .

ثانيا : الخصائص النوعية للقوائم المالية

هي تلك الصفات النوعية للقوائم المالية التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدمي هاته القوائم والتي يجب اتخاذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرار .

- **قابلية الفهم** : ويقصد بها خلوالبيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها بمعنى أن المعلومات والبيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.[1]
- **الملائمة** : يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار في الوقت المناسب كما يجب ان تكون المعلومة المقدمة مؤثرة في القرار ، وتتأثر ملائمة المعلومة بطبيعتها وأهميتها النسبية ففي بعض الحالات تعتبر طبيعة المعلومة لوحدها كافية لتحديد ملائمتها وفي حالات يكون لطبيعة ومادية المعلومة أهمية لتحديد ملائمتها .[2]
- **الموثوقية** : كي تكون المعلومة مفيدة عليها أن تكون موثوقة ويعتمد عليها ولكي تمتلك هاته الخاصية أي الموثوقية يجب أن تخلو من الأخطاء الجوهرية وعدم التحيز .
- **القابلية للمقارنة** : وهنا يجب أن يتسنى لمستخدمي القوائم المالية مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن وتقييم مركزها المالي وأدائها ومقارنة قوائم هذا الأخير مع قوائم مؤسسات أخرى .[3]

المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية

تتعدد الأطراف المهتمة بتحليل القوائم المالية كما تتنوع أغرض استخدامها لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع علاقاتهم بالمؤسسة من جهة أخرى ، والأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية هم :

1- المساهمين : يهتم المساهمين سواء كانوا المساهمين الحاليين أو المحتملين ومستشاريهم بالمحاضر والعوائد المتعلقة بالأسهم

2- الدائنين : يهتم الدائنين بالمعلومات المتعلقة بآجال الاستحقاق و القدرة على السداد.[4]

3- العاملون : يهتم العاملون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرتها على دفع التعويضات ، توفير الكافآت ،منافع التقاعد و توفير فرص العمل .

4- الموردون والعملاء : يهتم هاذين القطاعين بالحصول على معلومات تمكنهم من إتخاذ القرار لذا فهم يستخدمون التقارير المالية في دراسة قدرة المؤسسة و يركزون على هذه المعلومات بدرجة أكبر عند وجود تعاملات طويلة الأجل.

---

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كمال محمد ، **المحاسبة المالية** ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ،مصر ،2000، ص26

[2] هيني فان جويوننج ، **معايير التقارير المالية** ، ترجمة طارق عبد العالي حماد ، الدار الدولية للاستمارات الثقافية ، مصر ، 2006، ص43

[3] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كمال محمد ، مرجع سابق ، ص27

[4] فضالي إلياس ، **عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ، مداخلة الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ، متطلبات التوافق و التطبيق ، المركز الجامعي سوق أهراس ، يومي 25-26 ماي2010 .

5- الجمهور العام : تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويدهم بالمعلومات المتعلقة بإتجاهات أنشطة المؤسسة و المستجدات المتعلقة بأنشطتها و فرص إزدهارها .[1]

6- الهيئات الحكومية : تعد الجهات الحكومية و الرقابية صاحبة مصلحة في المؤسسة و نجاح معدلات أدائها الإقتصادي المرتفع بذلك تضمن هاته الجهات المقدرة على سداد الضرائب بإنتظام.

7- المدققين : يعتبر المدقق وكيل المساهمين فكل الأطراف تعتمد على تقريره الذي يقوم بدوره بمراجعة هذه القوائم المالية ويبدي رأيه الفني المحايد و تتمثل وسيلة المدقق في إظهار وجهة نظره في آثار تقلبات الظواهر الإقتصادية في إعداد حساب النتائج .

8- المحللين الماليين : إن أي خلل في القوائم المالية والإيضاحات ينعكس على صحة التحليل وبالتالي على قرارات العملاء في البيع و الشراء، ويرى البعض أن القائم بالتحليل المالي يعتمد أساسا على القوائم المالية بإجراءات المقارنات و استخراج النسب التي تساعدهم على إتخاذ القرار المناسب .[2]

المطلب الثالث : عرض القوائم المالية

تتكون القوائم المالية من مدخلات و مخرجات النظام المحاسبي المالي وتنقسم هذه القوائم الى قوائم أساسية وأخرى مكملة أو ملحقة و لقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يجب على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية [3]

- **قائمة المركز المالي :** تعرف بالميزانية العمومية وهي المرآة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة وهي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة ، وذلك في لحظة زمنية معينة ، لتبين هذه الأخيرة ماتملكه من ممتلكات أو موجودات وما عليها من إلتزامات سواء من قبل الملاك أو تجاه الغير يظهر أثر نتيجة العمليات ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول و الإلتزامات و حقوق الملكية؛
- **قائمة حساب النتائج :** هي بيان ملخص للأعباء و المنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة) ، لذا يتم الإعتراف بالإرادات والتكاليف عند حدوث المبيعات وليس عند تحصيل النقد من العملاء؛

---

[1] شعيب شنوف ، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS** الجزء الثاني مكتبة الشركة الجزائرية بودواو ، الجزائر ، 2009،

[2] أحمد مخلوف ، **دور معايير الإبلاغ المالي في التوحيد المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبة مشتركة** ، مداخلة الملتقى الدولي حول الاطار المفاهمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب البليدة ، يومي 13-15 أكتوبر 2009 ، ص07

[3] خديجة لدرع ، ليلى عبد الرحيم ، **قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد(IAS)**، مداخلة في ملتقى حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، متطلبات التوافق و التطبيق ، المركز الجامعي سوق أهراس ، يومي 25-26 ماي 2010

- **قائمة جدول سيولة الخزينة :** هي القائمة التي تقوم بتوفير معلومات على المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية ، التي تتمثل في العمليات التشغيلية الجارية و العمليات الرأسمالية و العمليات التمويلية وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحاليلهم النقدية ؛
- **قائمة تغيرات الأموال الخاصة :** تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر فترة وبداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل ، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى ؛
- **الملحق :** يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية و يشمل ملخصا للسياسات المحاسبية و ملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية وإضافة لإفصاح عن الإلتزامات و الأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال .

المطلب الرابع : المبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية

يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وفية للوضعية المالية و الأداء المالي للمؤسسة وكل تغير يطرأ على حالتها المالية ، فهي تعكس مجمل العمليات و الأحداث الناجمة عن تعاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها،فقد تبنى النظام المحاسبي المالي عدة مبادئ محاسبية و التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، ومن بين أهم المبادئ المحاسبية مايلي :[1]

1- الدلالة : يجب أن تكون المعلومات المالية و البيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها ، وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية ؛

2- المصداقية : يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة ، وأن تمثل بصدق العمليات المالية والتي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول أو إعتمادا على مقاييس و أسس ألإعتراف المعمول بها ؛

3- التكلفة التاريخية : تسجل محاسبيا عناصر الأصول و الخصوم و كذا الأعباء و الإيرادات و تظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية ،أي أعتمادا على تكلفة الحصول عليها ؛

4- أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني : يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ، بحيث تسجل إستثمارات القرض الإيجاري ضمن الأصول في الميزانية ؛

5- الأهمية النسبية : تكون المعلومات ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي القوائم المالية ، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة تؤثر على حكم مستعمليها إتجاه المؤسسة.

---

[1] سليمان بلعور ، **دوافع وآثار الانتقال الى النظام المحاسبي المالي في الجزائر** ، مجلة رؤى أقتصادية ،جامعة الوادي ، العدد السادس ،جوان 2014، ص209

بالإضافة إلى هذه المبادئ هناك مبادئ أخرى إعتمدها النظام المحاسبي المالي وهي :[1]

6- الدورية : ويقصد بهذا المبدأ أن المحاسبة تقوم على أساس دورة مالية متكونة من 12شهرا،تمثل السنة المالية تبدأ من N/01/01 وتنتهي في N/12/31؛

7- استقلالية الدورات : يعتبر هذا المبدأ أن نتيجة كل دورة مالية مستقلة عن الدورة الأخرى؛

8- **استقلالية الذمة المالية :** ويعني هذا أن المؤسسة وحدة مستقلة عن مالكها و المحاسبة المالية عادة ما تقوم على الفصل بين الأصول و الخصوم و أعباء وإرادات المؤسسة كوحدة قانونية قائمة بذاتها؛

9- وحدة العملة النقدية : يفرض على أي عملية محاسبية تكون داخل التراب الوطني الجزائري أن تكون مقُيمة بالعملة الجزائرية ، حتى وإن كانت هناك صفقات بالعملة الأجنبية يجب تحويلها إلى الدينار الجزائري؛

10- الحيطة و الحذر : ينص هذا المبدأ على تسجيل الخسائر كأعباء قبل وقوعها أحياناً بينما لا تسجل التوقعات الخاصة بالإرادات إلا إذا تمت فعلا.

11- ثبات الطرق المحاسبية: وذلك من أجل ضمان الدقة و الوضوح في القوائم المالية إلاأن النظام المحاسبي المالي منح استثناء لهذا المبدأ في حالتين هما تغير مفروض في إطار نص قانوني .[2]

- عندما إلى تحسين عرض القوائم المالية
- وهذا الأخير يزيل التقيد بالتكلفة التاريخية خاصة عند عملية القياس اللاحقة ، وهذا الترخيص يدل على أن دور القوائم المالية لم يعد يقتصر على تقديم معلومات نزيهة و قانونية فقط بل تعدى إلى التعبير بوفاء عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ محدد.

[1] زين عبد المالك ،**القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة ماجستير ، جامعة أحمد بوقرة بومرداس ، 2013 ، ص22

[2] زين عبد المالك ، مرجع سابق ، ص23

المبحث الثالث :أثر المراجعة الخارجية على القوائم المالية

تعتبر جودة القوائم المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسات لتحقيقه،حيث يتعين على المراجع الخارجي أن يصمم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية، كما يجب على المراجع أن يخطط ويؤدي المراجعة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني في كافة إعداد القوائم المالية، فلا يجب على المراجع أن يفترض على عدم أمانة الادارة و لكنه يجب أن يأخذ في اعتباره عدم أمانتها.

المطلب الأول :وسائل فحص الحسابات [1]

يختار مراجع الحسابات جملة من الطرق و الوسائل تتماشى و الأهداف المراد تحقيقها تمكنه من فحص الحسابات و الإدلاء بالرأي المدعم بأدلة و قرائن هذه الطرق و الوسائل هي:

- المشاهدة العينية
- مراجعة الدفاتر و الوثائق
- المصادقات المباشرة
- الفحص التحليلي
- تصريحات المسيرين.

1- المشاهدة العينية

وهي أنجح وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة و ذلك فيما يخص المخزونات، الأوراق المالية، والنقود و يتمثل ذلك في الفحص الإنتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السير في الأخير باختبار المراجعة ؛

2- فحص الدفاتر و الوثائق

يقوم المراجع أحيانا بالتأكد من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر و التسجيلات الظاهرة فيها و المستندات و الوثائق المبررة لها مثل مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرضية ونفقات أخرى، مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور ..... إلخ؛

3-المصادقات المباشرة

تعد من أقوى الأدلة إذا حصل المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعها، ولكي تكون كذلك فلطلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها اختيار عينة ممثلة وإرسال طلبات لمفرداتها، مفردة بمفردة وتلقي الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول؛

[1] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص89ص92

4-المراجعة القياسية والفحص التحليلي

على المراجع القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات ،تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها من دوره إلى أخرى ، فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات الحاصل عليها من المؤسسة؛

إن طريقة القياس هذه تسمح للمراجع الوقوف على الإتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وإنخفاض ديون الموردين وتدهور رأسمال العامل ،كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الفترة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن وتدني في المخزون؛

إن القياس والتحليل هذا بتقنية يلجأ المراجع في بداية المهمة ليوجه عملية المراجعة التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ،هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات،بعضها على الأقل إلى المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه

5-تصريحات المسيرين:

يستفسر المراجع أثناء أداء مهمته على كثير من الأمور ويقدم له المسيرون المسؤولون شروحات عديدة ،شفوية في الغالب ، يدونها في أوراق عمله كنوطات ،يرجع إليها عند الحاجة ،وقد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل وهذا كدليل أفضل وأقوى؛

المطلب الثاني :مراجعة عناصر القوائم المالية[1]

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الأتي :الكمال ويعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا؛ الوجود ويعني الوجود الفعلي للعناصر المادية ؛ الملكية وتعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزاماتها بالنسبة سليم؛ ومن خلا ل التسجيل المحاسبي ويعني أن كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم ومن خلال هذا العنصر سيتم مراجعة الأصول الثابتة والمخزون والحقوق والديون والأموال المملوكة والنواتج والأعباء ..

- **التحقق من الأصول الثابتة(الاستثمارات)**

وذلك من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدات النقل مثلا والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية بالإضافة إلى التأكد من صحة حساب الاهتلاكات المقابلة لاستعمال العنصر وتسجيلها، كما يقوم بالتحقق من الوجود الفعلي للعنصر عن طريق مقارنة الجرد الفعلي مع ما هو مسجل في الدفاتر وأن كل ما هو مسجل هو ملك للمؤسسة من خلال فواتير الشراء أو عقود الملكية للأصل، كما يجب عليه التأكد من صحة تقييم هذه الأصول وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل (تسجيل ثمن الشراء، مصاريف الشراء، حساب

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق ص148

الاهتلاك) .كما يتم التحقق من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه؛

❖ **التحقق من المخزون**

وتشمل المخزونات المنتجات التامة أو نصف المصنعة ، المواد الأولية أو البضائع ويتم التحقق منها بالتأكد من صحة ما تظهره القوائم المالية الختامية من معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة وأن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا دون حذف أو نسيان، والتأكد من الوجود الفعلي للمخزون وذلك عن طريق الجرد ، وأن كل ما هو على مستوى مخازن المؤسسة هو ملك لها، والتأكد من ملكيتها للعناصر المخزنة خارجها، كما يجب عليه التأكد من صحة التقييمات التي قامت المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق تقييم المخزون من سنة لأخرى، وتبني طريقة واحدة كطريقة التكلفة الوسيطية المرجحة أو طريقة الداخل أولا الخارج أولا، وأن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

❖ **التحقق من الحقوق والديون**

والحقوق تتضمن مثلا التسبيقات المقدمة من قبل المؤسسة، حساب الزبائن، حسابات الخزينة أما الديون فتحوي مثلا الديون القصيرة والمتوسطة وطويلة الأجل، ويتم التحقق منها بالتأكد من صحة الأرصدة المالية ومن الوجود الفعلي لهذه الحقوق والديون بإجراء المقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وما هو مسجل عند الغير، والتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة لها علاقة مباشرة بالمؤسسة ، كما يقوم المراجع باستعمال المراجعة المستندية و الحسابية للوقوف على تقييم سليم ووفق طرق معتمدة للتقييم،بالإضافة إلى التأكد من أن كل البيانات المتعلقة بالعمليات عولجت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

❖ **التحقق من الأموال المملوكة**

وهنا يقوم المراجع بالتحقق من أسهم الشركاء وعددها وتقييمها وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة وتخصيص الاحتياطات بما يتوافق مع القانون المعمول به وقرارات مجلس الإدارة؛

❖ **التحقق من النواتج والأعباء**

تعتبر حسابات النواتج والأعباء المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج ، والتحقق منها يكون بالتأكد من التسجيل المحاسبي لكافة العمليات المتعلقة وأن المؤسسة تمثل طرفا فيها وذلك باستعمال المراجعة المستندية وكذا التأكد من الوجود الفعلي للعملية بالإضافة إلى التحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها ومعالجتها وتسجيلها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[1]

[1] محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي،مرجع سابق ص149

المطلب الثالث :نماذج عن مختلف التقارير النهائية لمراجع الحسابات

الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة المؤسسة، وإبداء المدقق لرأيه يتم من خلال التقرير الذي يقدمه إلى الأطراف المستفيدة من المعلومات التي يحتويها هذا التقرير لضمان جودة القوائم المالية.

تعريف التقرير:يمكن تعريف التقرير بأنه المنتج النهائي للمراجعة ووسيلة اتصال، يبدي المراجع من خلاله رأيه الفني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، وتنبع أهميته من كونه الوسيلة التي يستطيع أن يعبر من خلالها عن رأيه حول مصداقية هذه القوائم وكذلك مسؤوليته عنها، أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية [1]

❖ شكل ومحتوى التقرير النظيف النموذجي

الشكل رقم (01-02) : التقرير النظيف النموذجي

إسم التقرير ←
المخاطبون ←

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي مؤسسة.....

قمنا بتدقيق قائمة المركز المالي لمؤسسة .....المرفقة والمعدة في /31/ /12/ ن والقوائم المرتبطة بها، هي قائمة الدخل ، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة.

تلك القوائم تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة ، أما مسؤوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على تدقيقنا.

فقرة النطاق ←

قمنا بإجراء التدقيق طبقا لمعايير التدقيق الدولية(أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة) ، ويتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ التدقيق بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية . ويشمل التدقيق (بناءا على أساس إختباري) جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية.

كما يشمل التدقيق أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت الإدارة إليها، وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة ، ونعتقد أن التدقيق الذي قمنا به يوفر لنا أساسا مناسبا لإبداء الرأي.

في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة(أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي لمؤسسة..... في/ 12/ 31 /ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.

إسم المدقق ←

.....

تاريخ التقرير ←

في ..../../..

العنوان.....

المصدر :أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ، ص649

[1] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة و آليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003 ، ص381

الشكل رقم (01-03) :يبين الفقرة التفسيرية في تقرير المدقق نتيجة تغيير المبادئ المحاسبية المستخدمة

تقرير المدقق المستقل

(نفس فقرات المقدمة ، النطاق ، والرأي في التقرير النوذجي.)

مع إعداد اعتبار ذلك تحفظا على رأينا ، فقد غيرت المؤسسة طريقة تطبيق أساس التكلفة لأغراض تقويم مخزون البضاعة (X) في12/31/ن وذلك بالتحول إلى طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا بدلا من طريقة الوارد أولا الصادر أولا ، التي كانت مستخدمة في السنوات الماضية، وكما هو مبين بالإيضاح رقم (X)على القوائم المالية، فقد ترتب على هذا التعبير تخفيض تكلفة مخزون البضاعة في12/31/ن بمبلغ.....، ونقص مجمل ربح المؤسسة، ومن ثم صافي ربحها، عن السنة المنهية في ذلك التاريخ بمبلغ.....أيضا.

المصدر:عبدالوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2001 ، ص186

الشكل رقم (01-04) : يبين الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار.

تقرير المدقق المستقل

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما بالتقرير المعياري)

مع عدم اعتبار ذلك تحفظا على رأينا، تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن مؤسسة.....ستستمر في العمل، وكما هوموضح بالإيضاح رقم (X) المرفق بالقوائم المالية ، تعاني مؤسسة..... من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية،

كما تعاني عجزا في صافي رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار ، كما يبين الإيضاح رقمX أيضا خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب، ولا تتضمن القوائم المالية أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم تأكد الخاصة بالشك في الاستمرار.

المصدر :أمين السيد أحمد لطفي،**التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ، ص517

الشكل رقم (01-05) : يبين الفقرة التفسيرية التي توضح التركيز على أمر ما

تقرير المدقق المستقل

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما بالتقرير المعياري)

مع عدم إعتبار ذلك تحفظا على رأينا ، يشير إلى ما هو موضح بالإيضاح رقم (X) المرفق بالقوائم المالية حيث توجد دعوى لحماية خرق وانتهاك لبراءة اختراع مقامة ضد المؤسسة من الغير تطالب الشركة بدفع تعويض لقاء الأضرار التي لحقت بالمدعى نتيجة لذلك، وقد قامت الشركة برفع دعوى مضادة ، إن إجراءات الاستماع إلى الأدلة المقدمة من الطرفين لا يزال وحتى هذا التاريخ لم تظهر نتائج الاستماع إلى تلك الأدلة هذا ولا تشمل القوائم المالية على أية مخصصات مقابل الالتزامات التي قد تنشأ من النتيجة النهائية لهذه القضية.

المصدر :حسين القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية** ، دار الرواق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999، ص338

المطلب الرابع :مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين 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 تساعد على تحسين 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

المبحث الرابع : عرض و تحليل الدراسات السابقة

إن استطلاع الأبحاث والدراسات السابقة من أهم المراحل المنهجية في البحث العلمي هو التعرف على المساهمات السابقة المتعلقة بالموضوع لذا سنحاول عرض و تحليل بعض الدراسات السابقة و التي لها علاقة بالموضوع قيد الدراسة.

المطلب الاول : عرض الدراسات السابقة

أولا:الدراسات باللغة العربية

- **الدراسة 01: دراسة حسن محمد العربي** ، مذكرة ماجستر ،دراسات مالية و محاسبية تخصص فحص محاسبي ،جامعة بسكرة ، تمت الدراسة سنة 2014 تحت عنوان : **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.**

وقد تطرق الباحث الى الاشكالية التالية :

- مامدى دور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في دعم مصداقية الكشوف المالية ؟

هدفت الدراسة الى محاولة تحديد اطار نظري للمراجعة بصفة عامة و ابراز موقع المراجعة الخارجية من هذا الاطار مع تبيان مدى استفادة المراجعة الخارجية من هذا الاطار الكلى للمراجعة و محاولة الولوج عبر الاطار العلمي و العملي للمراجعة الخارجية كوظيفة داخل المؤسسة مع ابراز الاهمية و درجةالاستفادة من المراجعة الخارجية في العملية التسييرية بصفة عامة و عملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة و محاولة تشخيص مدى تاثير المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية و اظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة علي تقديم قوائم مالية و محاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تتطلبها.

و من اهم النتائج المتوصل اليها ان مراجعة الحسابات اثبتت مرونتها و تجاوبها السريع مع التغيرات التي يشهدها الاقتصاد مع استجابة المراجعة الخارجية لاحتياجات مستخدمى القوائم المالية في الحصول علي قوائم ذات جودة ومصداقية .

- **الدراسة 02: دراسة بوخلفة وسيلة** ،ماستر دراسات محاسبية و جبائية معمقة ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة تمت الدراسة سنة 2013 تحت عنوان : **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية.**

وقد تطرقت الباحثة الى الاشكالية التالية :

- ما مدى قدرة المؤسسة على الالتزام باارشادات محافظ الحسابات ؟

هدفت الدراسة الي اظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة علي تقديم معلومات مالية و محاسبية تتميز بالدقة و للجهات التي تطلبها ، تسليط الضوء على ماهو موجود فعليا و مقارنته بما هو مدروس .

من اهم النتائج المتوصل اليها ان المراجعة الخارجية وظيفة تتم من طرف مراجع خارجي هدفه اعطاء راي فني محايد لمستخدمي القوائم عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية ، وان وجود ن ظام رقابة داخلي سليم و قوي اخطاء يساعد في عملية المراجعة و ان تضافر الجهود من طرف المؤسسة و المراجع الخارجي يؤدي الي السير الحسن للمؤسسة .

❖ **الدراسة 03: دراسة لندة قداري** ، مذكرة لستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي ، تخصص تدقيق محاسبي ،جامعة الوادي سنة 2015 تحت عنوان : **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية .**

وقد تطرقت الباحثة الى الاشكالية التالية :

➢ الي أي مدى يمكن ان تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ?

هدفت الدراسة الي ابراز اهمية المراجعة الخارجية و الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية و توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة مع اظهار مدى التزام المؤسسات بتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقاريرها المالية ومن أهم النتائج المتوصل اليها انه ا تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة لتنبأ بالمستقبل و ان المراجعة الخارجية تساهم في تحسين دور المعلومة المحاسبية في تقييم التنبؤات و تصحيحها و يتم تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب كما تساهم المراجعة الخارجية في توف ير المعلومات المحاسبية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات.

❖ **الدراسة 04:دراسة بلعيد وردة** ،مذكرة ماجستر ،دراسات مالية و محاسبية،جامعة المسيلة،تمت الدراسة سنة 2014 تحت عنوان : **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.**

وقد تطرقت الباحثة الى الاشكالية التالية :

➢ مامدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ؟

كما هدفت الدراسة الى بيان اهمية واهداف المراجعة الخارجية للمحاسبة مع بيان اهمية جودة المعلومات المحاسبية ، و حاجة مستخدمى المعلومات المحاسبية اليها و توضيح العلاقة بين المراجعة الخارجية للحسابات و المعلومات المحاسبية و ايجاد حلقة الوصل المفقودة بين العمل المحاسبي و عمل المراجعة فيما يخص التحقق من مدى توافر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية ، ولفت الانتباه الى الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحسابات كاداة رقابية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

ومن اهم النتائج المتوصل اليها يجب ان تقوم بتقارير المراجعة على اسس نظرية و مهنية و خبرة ميدانية مع التزام المراجع عند اعداد التقارير الاخذ بعين الاعتبار الخطوات و المبادئ المعمول بها مما يتضمن تقرير جيد،ازدياد الطلب على المراجعة الخارجية نتيجة بعض مستخدمي القوائم المالية عن موضوع محل الدراسة .

❖ **الدراسة 05 : دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة (2010/2009) رسالة مقدمة** ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستير في العلوم التجارية بعنوان : **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.**

وقد تطرق الباحث الى الاشكالية التالية :

- ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة؟

إستندت هذه الدراسة على إحدى المؤسسات النموذجية في اليمن المتمثلة في شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم

- محاسبون قانونيون، وإدارة المراجعة الداخلية لبنك اليمن والكويت للتجارة والإستثمار

هدفت الدراسة إلى شرح وتفصيل علاقة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والوقوف على مدى وأهمية وفائدة ذلك التكامل على مستوى تحقيق المراجعتين لأهدافهما، وعلى مستوى نجاح المؤسسة وتحقيقها لخططها المرسومة وبتالي الوصول إلى تحقيق أحسن فعالية وأكبر فائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة على حد سواء.

من أجل معالجة الموضوع إعتمد الباحث من خلال دراسته على المنهج التاريخي من أجل طرح مراحل تطور المراجعة يليه المنهج الوصفي التحليلي من أجل إستعراض الجانب النظري، أما الفصل المتبقي والمتمثل في دراسة الحالة الميدانية فقد إستعان بالمنهج الوصفي التحليلي إلى جانب منهج دراسة الحالة.

من بين النتائج المتوصل فقد خلص إلى إعتبار المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وظيفتان مهمتان لا غنى للمؤسسة عنهما حيث يتضح دورهما الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها من الإختلاس، التلاعب والضياع من خلال أعمال الرقابة والفحص المستمرة على جميع أنشطة وعمليات المؤسسة التي تقوم بها المراجعة بنوعيها الداخلية والخارجية، أضف إلى ذلك توصلت الدراسة إلى أن مستوى التكامل بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي يتحدد بناءا على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر ودرجة الثقة المتبادلة بينهما.

❖ **الدراسة 06:دراسة هياب زكية** (2015/2014) مذكرة ماستر تخصص محاسبة ومراقبة و تدقيق،جامعة البليدة02 لونيسي علي ، تحت عنوان : **دور المراجعة في الجزائر في إضفاء المصداقية و الشفافية للقوائم المالية**

وقد تطرقت الباحثة للإشكالية التالية :

- ما مدى دور المراجعة في الجزائر في إضفاء المصداقية و الشفافية على القوائم المالية ؟

هدفت هذه الدراسة الى توضيح كيفية إعداد هذه القوائم وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

ودراسة مختلف الجوانب النظرية للمراجعة الخارجية و التطرق إلى المعايير الدولية للمراجعة و كذا دراسة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد و دراسة دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية و الشفافية و ذلك من خلال تقرير المراجع الخارجي.

إعتمدت الباحثة من خلال دراستها على المنهج التاريخي من أجل طرح مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ثم المنهج الوصفي التحليلي من أجل عرض الجانب النظري، أما الفصل التطبيقي والمتمثل في دراسة الحالة الميدانية فقد إستعانت بالمنهج الوصفي التحليلي إلى جانب منهج دراسة الحالة

من بين النتائج المتوصل في الفصل التطبيقي بعد تسليط الضوء على دور المراجعة الخارجية على القوائم المالية للمؤسسة توصلت الباحثة إلى ما يلي:

- تمثل المراجعة الخارجية في الجزائر تقنية رقابية يستفيد منها العديد من الأطراف.
- التغيرات الاقتصادية الحاصلة أثرت بشكل كبير على بيئة المراجعة الخارجية
- ضرورة وجود لجان(هيئات) تشرف على المراجعة في المؤسسات الجزائرية نظرا للأهمية الكبيرة التي تقدمها و التي تؤدي إلى تحسين عمل المراجع و التواصل بينه و بين إدارة المؤسسة.
- تلعب المراجعة الخارجية دور كبير في مصداقية و شفافية القوائم المالية

❖ **الدراسة 07: دراسة حكيمة مناعي** ،مذكرة ماجستر جامعة باتنة (2008-2009)بعنوان:**تقارير المراجعة في ظل حتمية تطبيق المعاير المحاسبية الدولية في الجزائر.**

وقد تطرقت الباحثة للإشكالية التالية:

➢ مامدى تاثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل و مضمون تقاريير المراجعة الخارجية مستقبلا ؟

استندت الباحثة في دراستها على الدراسة الميدانية حيث اعتمدت على اداتين لجمع المعلومات التي تخدم الدراسة،اولها متمثلة في اسلوب المقابلة الشخصية مع افراد المجتمع الدراسة و المتمثل في خبراء محاسبين،محافظي الحسابات،و المحافظين المعتمدون،و بعض الاساتذة الجامعيين المتخصصين،اما الاداة الثانية متمثلة في الاستمارة التي خصصتها الباحثة لفئة الاكادميين،و المهنيين من خبراء محاسبين،محافظي حسابات،والمحاسبين.

وهدفت الدراسة الى الوقوف على واقع المراجعة الخارجية وكذا واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر،حيث كان التركيز بصفة خاصة على واقع مخرجات وكذا هدفت الى دراسة الاجراءات والتحضيرات الكفيلة بتطوير مخرجات المراجعة (التقارير) ،من اجل مسايرة التغيرات المحاسبية بما يسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للاطراف المستفيدة منها.

❖ **الدراسة 08 :دراسة سهام أكرم ، عمر الطويل** سنة 2012تحت عنوان: **تأثير المتغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**

وقد تطرقت الباحثة للإشكالية التالية:

➢ مامدى تأثير بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات؟

هدفت هذه الدراسة الى تاثير المتغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة ومن أجل تحقيق ذلك أجريت دراسة على 52مراجع حسابات يعملون في مكاتب مراجعة الحسابات المنتشرة في قطاع غزة ، وقد اعتمدت الدراسة على استبانه تم تصميمها خصيصا لخدمة أهداف الدراسة شملت كافة البيانات وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم تحليل البيانات لاستخدام التحليل الاحصائي .

أهم النتائج المتوصل اليها انه هناك بعض المتغيرات لها تأثير ايجابي على جودة المراجعة مثل كبر الحجم مثل مكتب المراجعة، الخبرة المهنية والتأهيل العلمي ، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، السمعة الجيدة لمكتب المراجعة ،كما أن هناك بعض التغيرات لها أثار سلبية مثل:

كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية لمكتب المراجعة كما توصلت الدراسة الى أن من أكثر تحسين جودة المراجعة اهمية هو وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة ، يليها التزام مكاتب المراجعة بان يجتاز مراجعوها عدد معينا من ساعات التعليم المهني المستمر ومن أكثر مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة أهمية من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعناية المراجعة هي قلة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة

- **الدراسة 09: درسة مرشد عبد المصدر** جامعة غزة سنة 2013 تحت عنوان **:اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق دراسة ميدانية علمي مكاتب التدقيق في قطاع غزة**

وقد تطرق الباحث الى الاشكالية التالية

- ماهي اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق؟

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي الي بيان مدى مخاطر مهنة التدقيق علي جودة التدقيق و لتحقيق ذلك تمت دراسة مخاطر التدقيق من كافة النواحي وكذلك جودة التدقيق ومقوماته ليتكون اطار معرفيا كاملا حول الهدف لهذه الدراسة وتحقيقه وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، وتم اعداد استبانه وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مدققي الحسابات والذين يملكون ترخيصا لمزاولة المهنة من جمعية مدققي الحسابات في قطاع غزة والذين عددهم 63مدقق ولقد تم استرداد 48استبانه ، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج (Spss في تحليل البيانات واختيار الفرضيات .

ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن تأكد مدققين من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية تؤدي الى تخفيض المخاطر الملازمة ، الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية لدى المدققين يسهم في تخفيض مخاطر الرقابة و أن بذل المدقق للعناية المهنية الكفيلة واستخدام أسلوب المقارنة بيانات العميل مع بينات النشاط الذي يعمل فيه بكفاءة وفعالية

- **الدراسة 10: دراسة عبد الكريم شناي (2009/2008)** ،مذكرة ماجيستير، جامعة الحاج لخضر باتنة تحت عنوان **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.**

وقد تطرق الباحث للاشكالية التالية :

- مامدى ملائمة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية؟

استندت الدراسة إلى الإعتماد على دراسة الحالة من أجل توضيح مختلف طرق التقييم والتسجيل وفق معايير المحاسبة الدولية.

هدفت هاته الدراسة إلى تحديد أوجه التقارب والإختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، وإستنتاج الرهانات والآثار المحتملة جراء إعتماد هذه الإصلاحات المحاسبية وتوضيح أين ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية.

من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع إعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي للقوائم المالية بالنسبة للجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد إعتمد على منهج دراسة الحالة.

خلصت الدراسة إلى إمكانية تكييف القوائم المالية الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية وأن تطبيقها أمر ممكن يتطلب فقط التحضير الجيد وهذا حسب ما أشاد به الباحث، مما يسمح للجزائر بتحسين صورة مؤسسا تها على المستوى العالمي، وما يترتب عنه من جلب المستثمر الأجنبي.

❖ **الدراسة11 : دراسة فاتح سردوك(2004/2003)** مذكرة ماجستير جامعة محمد بوضياف بالمسيلة تحت عنوان :**دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية.**

إستندت هذه الدراسة على دراسة مجموعة الوحدات التابعة لشركة ALGAL للألمنيوم بالمسيلة خلال سنة 2004 هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح الغموض الذي يسري على مراجعة الحسابات وتمهيدا لدراسات أخرى في هذا المجال وتوضيح الأسس النظرية والإطار العملي، ومحاولة التوفيق بينهما كما يهدف إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة، من أجل إضفاء مصداقية من جهة وإتخاذ القرارات من جهة أخرى.

من أجل معالجة الموضوع إعتمد الباحث من خلال دراسته على المنهج الوصفي التحليلي من أجل التوضيح وفهم وذلك عن طريق التوفيق بين الجانب النظري والعملي الذي تقوم عليه مراجعة الحسابات من معايير وإجراءات وطرق، أما في الجانب التطبيقي فقد إعتمد على منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والعملي إنطلاقا من تتبع إنتاج المعلومات المحاسبية على مستوى الشركة وصولا إلى عملية تجميعها لإنتاج القوائم المالية محل المراجعة.

من بين النتائج المتوصل إليها لوحظ أنه بحكم التطور والتغيرات التي يشهدها الإقتصاد أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها وتجاوبها السريع مع هذه الأخيرة، من خلال تكيفها وإستجابتها لإحتياجات الافراد، كما إعتبر أن نجاح المؤسسة الإقتصادية مرهون بقاعدة المعلومات المحاسبية المحكمة من طرف المراجعة الخارجية.

❖ **الدراسة 12 : دراسة بوبكر زريق** مذكرة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي **(2015/2014)** جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي تحت عنوان: **تفعيل المراجعة الخارجية كأداة لتحسين جودةالتقارير المالية**

وقد تطرق الباحث إلى الاشكالية التالية :

- كيف تكون فاعلية عملية المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقاريرالمالية؟

هدفت هذه الدراسة لتفعيل وتعظيم دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في تحسين التقارير المالية من خلال ما يتصل بالقوائم المالية ونتائجها في الوقت المناسب مما يمكن من خلاله تقييم الموقف المالي وأداء المؤسسة

وتسهيل الحصول على المعلومات المالية والتي تلعب دوراً رئيسياً في اتخاذ القرارات الاستثمارية ووضع استراتيجيات العمل داخل الشركات وذلك من خلال التطبيق السليم للمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة لتفادى الفشل المالي والأزمات الاقتصادية، بما يضمن استمرارية النشاطات .

وقد اعتمد في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي في أغلب أجزاء القسم النظري ، واعتمدت الدراسة على أداة الاستبيان الموجهة للمراجعين الخارجيين،لتقصي أرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة وتم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائي SPSS.

من أهم النتائج المتوصل إليها اعتبار المراجعة الخارجية وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم الدالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك التقارير المالية، و وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل في حدوث الأخطاء إن لم نقل حذفها وبالتالي تعطي جودة التقارير المالية بخاصية الصحة والمصداقية ، ومن بين الأسباب التي تحد من الإلتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي، ضعف إهتمام الإدارة بتقارير هذا الأخير وما يحتويه من أراء تخدم المؤسسة بشكل إيجابي.

ثانيا: الدراسات الأجنبية

- **الدراسة13 :** دراسة (Jaffar et al2005) تحت عنوان **:تطورات شريك المراجعة , لجنة المراجعة و محللي الاستثمارات بخصوص جودة تدقيق الحسابات في ماليزيا.**

هدفت الدراسة الي المعرفة التي يملكها المراجع عن معايير المحاسبة و المراجعة مع استطاعة المراجع ايداع العميل عن أي تطوير في المحاسبة و التقارير المالية و التزام المراجع بمعايير السلوك و معرفة المراجع في نشاط العميل.

- **الدراسة 14: دراسة Hassan Lahbari** فرنسا 2009 دراسة استكشافية حول **:مفهوم وجودة ونوعية المراجعة الخارجية .**

هدفت الدراسة الى بيان مفهوم جودة المراجعة الخارجية ووضع البعد لهاته المهنة مع اقتراح تعديلات وتوفير مؤشرات القياس المباشر لجودة المراجعة التي تعتبر ذات أهمية لمستخدمي القوائم المالية وحثت الدراسة الى أن التقارير التي تستوفي معايير الدلالة (النسبية) تتعلق بقرارات التي يمكن اتخاذها من قبل مستخدمي القوائم المالية أمر أساسي في عملية المراجعة ، ويسمح في تكييف العمل الى الجهة الخاضعة للتدقيق

- **الدراسة15: دراسة (Krishnan and Schauer,2000)**

وهدفت هذه الدراسة الي توضيح نوع العلاقة بين حجم مكتب المراجعة و جودة المراجعة المقدمة لعينة من الهيئات التي لا تهدف الي الربح.

وقد شارك في الدراسة (124) هيئة غير هادفة للربح تمثل عملاء لمختلف احجام مكاتب المراجعة ، و تم قياس حجم مكتب المراجعة بعدد المهنيين في المكتب.

الي ان هناك علاقة ايجابية بين جودة المراجعة و حجم مكتب المراجعة ' وذلك لان جودة المراجعة تزداد عندما تغير الشركة محل المراجعة من مكتب مراجعة مراجعها من مكتب مراجعة صغير الي مكتب كبير من غير الستة الكبار' وايضا عندما تغير الشركة محل المراجعة مراجعها من مكتب مراجعة كبير من غير الستة الكبار الي مكتب مراجعة من الستة الكبار .

المطلب الثاني :أوجه التشابه و الأختلاف

- **01: دراسة حسن محمد العربي 2014**

تشابه الدراستين من حيث المضمون و الهدف و تبيين دور المراجعة الخارجية و أثرها على القوائم المالية و كذا المنهج اما الاختلاف فيكمن في عينة الدراسة و طريقة المعالجة التي قام بها الباحث.

- **02:دراسة بوخلفة وسيلة 2013**

تشابه الدراستين الي من حيث المضمون و الاهداف اما الاختلاف تمثل في الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية فعملت الباحثة الي تحليل تقارير مختلفة لمحافظي الحسابات لمؤسسات مختلفة اما دراستنا فقد عملنا على وضع استبيان فيه مجموعة من الاسئلة تساعد في حل موضوعنا

- **03: دراسة لندة قداري 2015**

تتشابه الدراستين من حيث المضمون و الهدف و معرفة دور المراجعة الخارجية لكن ركزت الباحثة علي المعلومات المحاسبية اما في بحثنا ركزنا على القوائم المالية

- **04: دراسة بلعيد وردة 2014**

تتشابه الدراستين من حيث المضمون و الهدف و معرفة دور المراجعة الخارجية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية و كذا في المنهج المتبع , كما تشابه في الدراسة الميدانية تم توزيع (40) استبيان على كل من خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المؤسسات المختلفة .

- **05: دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة**

تتشابه الدراستين من حيث بعض من مضمون الدراسة و كذلك المنهج المتبع واختلفت في الطريقة المتبعة والدراسة الميدانية و الهدف من الدراسة.

- **06: دراسة هياب زكية**

تتشابه الدراستين من حيث المضمون و التعرف على دور المراجعة في تحسين القوائم المالية أما الإختلاف بين الدراستين فتمثل في أن الطالبة ركزت في دراستها على القوائم المالية أما في دراستنا ركزنا على الاستبيان

- **07: دراسة حكيمة مناعي 2009**

تشابهت الدراستين من حيث الدراسة الميدانية و اختلفت من حيث المضمون و الاهداف فدراستنا هدفت الي دراسة مساهمة المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية , اما في الدراسة فقد هدفت الباحثة الي الوقوف على واقع المراجعة الخارجية و كذا واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر , حيث كان التركيز بصفة خاصة على واقع مخرجات و كذا هدفت الي دراسة الاجراءات و التحضيرات الكفيلة بتطوير مخرجات المراجعة (التقارير).

❖ **08 : سهام اكرم , عمر الطويل سنة 2012**

تشابهت مع دراستنا من حيث المنهج المتبع و ادوات التحليل و اختلفت من حيث الاهداف هدفت الباحثة الى بيان تاثير بيئة المراجعة اما دراستنا فلم تتناول هذا الجانب كما اختلفت الدراستين في المكان و الزمان .

❖ **09: دراسة مرشد عبد المصدر 2013**

هناك اختلافات عديدة من حيث الاهداف فهدف الباحث في الدراسة بشكل رئيسي الي بيان مدى مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق من كافة النواحي و مقوماتها وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي , استبانة مدققي الحسابات في القطاع غزة و الذين عددهم 63 مدقق , و تم تحليل البيانات باستخدام برنامج (Spss) في تحليل البيانات و اختبار الفرضيات , اما الدراسة الحالية فقد درست عينة من محاسبين في الشركة و أصحاب مكاتب محاسبة خاصة بهم و كذلك أساتذة جامعيين في التخصص وركزنا علي تأثير المراجعة على جودة القوائم المالية .

❖ **10: عبد الكريم شناي**

تشابهت الدراستان من حيث دراسة القوائم المالية وإتباع المنهج الوصفي التحليلي للقوائم المالية بالنسبة للجانب النظري أما الاختلاف فتمثل في الدراسة الميدانية فقد هدفت الدراسة إلى إمكانية تكييف القوائم المالية الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

❖ **11 : فاتح سردوك**

تشابهت الدراستين من حيث المنهج المتبع في الدراسة وخاصة الجانب النظري أما الاختلاف فكان في الدراسة الميدانية و الطريقة المتبعة في الدراسة

❖ **12 : بوبكر زريق**

تتشابه الدراستين من حيث المضمون و الهدف و معرفة دور المراجعة الخارجية لكن ركز الباحث في تعظيم دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في تحسين التقارير المالية .

- **الدراسات الاجنبية**

❖ **الدراسة الأولى: دراسة (Jaffar et al 2005)**

اختلفت الدراستين من حيث المضمون و الاهداف و كما الزمان و المكان فدراسة ركزت على تاثير مهارات المراجع الخارجي على مهنة المراجعة اما دراستنا ركزت على دور المراجعة الخارجية في تحسيين جودة القوائم المالية .

❖ **الدراسة الثانية : دراسة (Hassan Lahbari)فرنسا 2009**

درست هذه الدراسة الموضوع بشكل جزئي لكن ركزت على مخرجات المراجعة أي التقارير كما اختلفت من حيث الزمان و المكان .

❖ **الدراسة الثالثة: دراسة (Krishnan and Schauer.2000)**

اختلفت الدراستين من حيث الزمان و المكان و كما الاهداف فالدراسة درست نوع العلاقة بين حجم مكتب المراجعة و جودة المراجعة .

المطلب الثالث : مميزات الدراسة الحالية

بعد طرح أهم الدراسات السابقة يمكن عرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- محاولة التعرف على آراء المحاسبين المعتمدين وأساتذة جامعيين في التخصص حول أهمية المراجعة الخارجية للحصول على قوائم مالية ذات جودة لمساعدة مستخدمي هذه القوائم على إتخاذ القرارات المناسبة.
- التعرف على رأي المحاسبين ،الاساتذة والمؤسسة أي وجهة نظر الطرفين على عكس الدراسات السابقة.
- توضيح الدور الفعال الذي تلعبه توصيات المراجع الخارجي في تقويم مسار المؤسسة نظرا لمشاكل التسيير التي تشهدها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وضعف أنظمة الرقابة الداخلية بها والاعتماد المنخفض للمراجعة الداخلية والتي تعتبر من أهم وسائل دعم للمراجعة الخارجية.

خلاصة

إن الفصل بين تاريخ العملية و تسجيلها وتاريخ المراجعة من جهة والفصل بين تاريخ المسجل ووجهة نظره يؤثران في الذمم والحقوق ويزيدان من أهمية ودور المراجعة الخارجية بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمعايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، خاصة وقد أصبح هدف المعاملات المالية هو الاستغلال الأمثل للأموال و الحفاظ عليها في النشاطات الاجتماعية وخلق الثروة مع الحفاظ على مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة في كلا الحالتين كالموردين و الزبائن و المجتمع....

مما يستلزم إبداء الرأي الفني والمحايد للمراجع الخارجي بإعتباره متخصصا ونزيها متمثلا في تقرير، مع ضرورة إيصال هذا الأخير إلى مستخدمي المعلومات الأمر الذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية من جهة والمساعدة على إتخاذ القرارات من جهة أخرى.

الفصل الثاني:دراسة حالة شركة تحويل المعادن SOTRAMET

تمهيد

بعد الدراسة النظرية والإلمام بمختلف المفاهيم حول المراجعة الخارجية و القوائم المالية ،ارتأينا أن نتناول في الدراسة الميدانية ثلاث مباحث نعرض فيها المبحث الأول في تقديم عام حول شركة تحويل المعادن و المبحث الثاني الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، كبيانات الدراسة الميدانية و طريقة تصميم قائمة الاستبيان ، أما المبحث الثالث نحاول تفسير مجالات الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: التقديم العام لشركة تحويل المعادن.

يتضمن هذا المبحث تقديم لشركة تحويل المعادن التي هي عبارة عن مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري خاص بصناعات الثقيلة الواقعة في خميس مليانة.

للإيضاح أكثر عنها والوظائف التي تقوم بها سنقوم بإعطاء تعريف لها وبتاريخها وعدد موظفيها وأهدافها والموقع الجغرافي ونقوم بدراسة هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: تقديم شركة تحويل المعادن

1- لمحة تاريخية عن شركة تحويل المعادن

بدأت الشركة كوحدة واحدة متمثلة في ورشة تقوم بأعمال السباكة التي يعود تاريخها إلى المخطط الرباعي الأول بأمر 3869 المؤرخ في 1975/01/25، وبقرار 670074 LABC المؤرخ بتاريخ 1975/01/25، ثم تطورت الفكرة إلى إنشاء شركة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري بناء على المرسوم الوزاري رقم 4964/م ع و م المؤرخ في 1979/05/26 والمنفذ للمداولة المؤرخة في 1975/04/29 للمجلس الشعبي الولائي بشلف المتضمن إنشاء مؤسسة تحويل المعادن بخميس مليانة. تم القرار الوزاري 46/91 DEL المؤرخ في 1976/09/28 والمحدد للشروط نشأة تنظيم وعمل المؤسسة وحدد نشاطها بفرع الصناعات الثقيلة والمختصرة في اسم "SOTRAMET".

للإشارة فإن سنة 2016تم تحويل الشركة إلى وحدة وهذا تحت رقم 414 من سجل القيود الإدارية لسنة 2016من طرف مديرية أملاك الدولة لولاية الجزائر، وهذا العقد يتضمن الإدماج لسبع مؤسسات عمومية اقتصادية ضمن المؤسسة العمومية الاقتصادية –شركة ذات أسهم المسماة **ديفاندوس الأثاث و البناء المعدني DIVINDUS**

2- التعريف بشركة " SOTRAMET"

هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري، وهي من اهم شركات المنشأة من طرف ولاية عين الدفلى، مقرها خميس مليانة.

بما أن نشاط المؤسسة يقتصر على الصناعات الثقيلة، تقوم شركة تحويل المعادن بتزويد المنطقة والمناطق المجاورة للولاية بكل الوسائل الخاصة بالقطاعات التالية:

- القطاع الفلاحي: بحيث معظم منتجات هذه المؤسسة تنصب في هذا القطاع نظرا للدور الحيوي الذي يلعبه في الاقتصاد.
- قطاع السكن: نسبة استفادة هذا القطاع من المنتجات أقل مقارنة بالقطاع الأول.
- القطاع العمومي الخاص بقطاع الطرقات:والذي يلقى اهتماما كبيرا في السنوات الأخيرة مما زاد الحاجة إلى طلب المنتجات الخاصة في هذا القطاع.

بلغ عدد عمالها خلال شهر ماي2019، 70 عاملا موزعة كما يلي :

- مجموع عقود العمل غير محددة في المدة CDI:54.
- مجموع عقود العمل محددة المدة CDD:16.
- مجموع عقود العمل المدعمة CTA:01. **{انظر الملحق رقم 09}**

الجدول رقم (01): الحالة الرقمية للمستخدمين لشهر ماي 2019

الفئة	CADRE أطار						AGENT METRISE عون تحكم						AGENT D'EXECUTION عون تنفيذ						مجموع
	CDI		CDD		CTA		CDI		CDD		CTA		CDI		CDD		CTA		total
المصالح	m	f	m	f	M	f	m	F	m	f	M	f	m	f	M	f	M	f	
الإدارة	4						1	3											8
الوسائل العامة		2					2	1					3	1	3	1			13
التقنية	1						1		1				3						6
التجارة		1									1								2
الأمن والوقاية	1						2						5		1				9
السباكة	1																		1
التلحيم العام	2						1		1				10		8				22
الصيانة	1								1				1						3
التصنيع							1						2						3
النجارة							2						1						3
المجموع العام	10	3	0	0	0	0	9	4	3	0	1	0	26	1	12	1	0	0	70
	13		0		0		13		3		0		27		13		0		70
	13						17						40						70

مجموع العمال الدائمين	54
مجموع العمال المتعاقدين	16
مجموع العمال المدعمة	1

المجموع العام	70

3- الموقع الجغرافي للشركة :

تقع شركة تحويل المعادن بشركة خميس مليانة التابعة لولاية عين الدفلى، يحدها شمالا خط السكة الحديدية شرق غرب الرابط بين عين الدفلى وخميس مليانة، البليدة والجزائر. ومن الجنوب الطريق الوطني رقم 04 الرابط بين الولايات: عين الدفلى، البليدة والجزائر، مما يساهم في نقل المنتجات وتزويد معظم ولايات الوطن بها، كما يحدها من الغرب مصنع الزجاج ومن الشرق مؤسسة صناعة المواد الحمراء.

تتربع المؤسسة على مساحة تقدر ب 27800م^2 5854 م^2 مغطاة والباقي شاغرة.

4- أهداف الشركة.

من المعروف أن كل شركة تعمل تسيطر على مجموعة من الأهداف، ثم تسعى إلى تحديدها الوصول إليها، وهذا من اجل تنمية نشاطها وشركة تحويل المعادن كغيرها من المؤسسات لديها مجموعة من الأهداف وهي كالآتي:

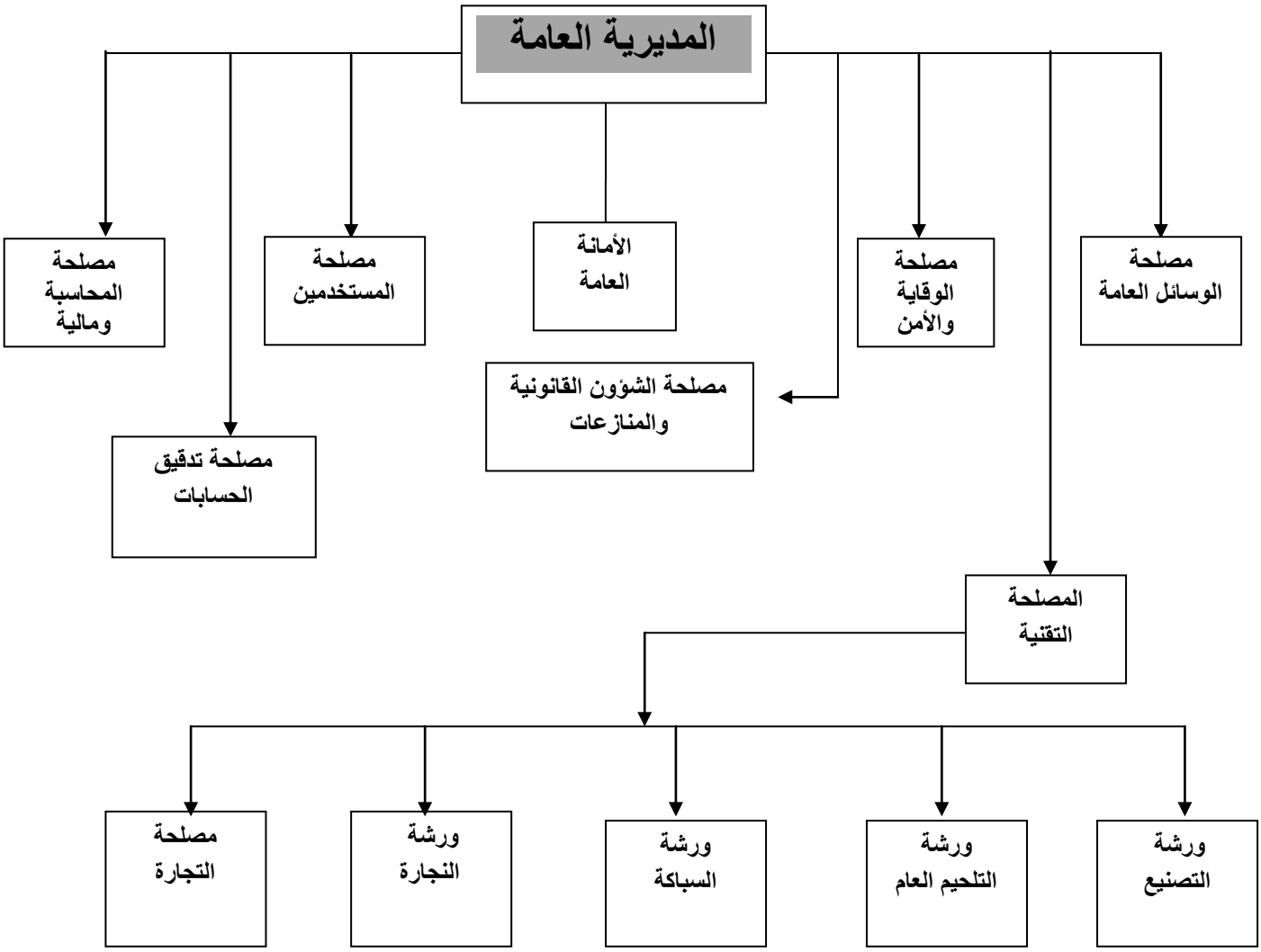
- تسيير وتنمية نشاطاتها الإنتاجية .
- ضمان بيع منتجات في إطار الأهداف المسطرة والالتزام بتعهداتها.
- ضمان التموين للتمكن من توفير المواد الضرورية للإنتاج .
- التعاون مع الهياكل والمؤسسات التي لها علاقة بصناعة وتحويل المعادن، وذلك من اجل تحقيق جودة اكبر للإنتاج.
- إعداد برامج تموين على ضوء احتياجات الزبائن .
- توسيع شركة المنتجات الموزعة وبتالي التعامل مع موردين وزبائن جدد.
- تحقيق أقصى الأرباح أي مضاعفة رقم الأعمال.
- المساهمة في تموين الشركات لإنجاز مباني تحتية على المستوى الوطني.

المطلب الثاني: البنية التنظيمية لشركة تحويل المعادن "SOTRAMET".

1- الهيكل التنظيمي للشركة.

تضم شركة تحويل المعادن عدة مصالح ووظائف إدارية التي سنوضحها في المخطط التالي:

الشكل رقم02-01: هيكل تنظيمي لشركة تحويل المعادن.



المصدر: من وثائق المؤسسة

2- دراسة الهيكل التنظيمي.

يتعلق الهيكل التنظيمي بالجانب الوظيفي التنظيمي المعتمد من قبل المؤسسة وتصميم هذا الهيكل يرتبط بتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة كما يحدد العلاقة بين مختلف المصالح والأقسام ومراكز اتخاذ القرار ومركز تنفيذها وهو تغير مستمر وذلك بسبب التحولات الاقتصادية التي عرفتها المؤسسة منذ بداية نشاطها.

* المديرية العامة: وهي من أهم الأقسام المكونة لإدارة المؤسسة والمحرك الرئيسي لها، فهي مصدر القرارات التي تسير عليها المؤسسة تتمثل في التنسيق بين المصالح المكونة لشركة .

* الأمانة العامة : تقوم بالأعمال الإدارية المتعلقة بالمدير، كضبط المواعيد، استقبال و إرسال الوثائق، البريد الوارد....إلخ.

* **مصلحة المحاسبة والمالية** : تقوم هذه المصلحة بتقديم الميزانية الختامية الإجمالية وتحرير التقرير المتعلقة بإخراج الإدخالات وكذا مراقبة الميزانية.

* **مصلحة المستخدمين:** تحتوي على قسمين مندمجين هما:

القسم الأول : مصلحة المستخدمين التي تقوم بتسيير ومراقبة الموارد البشرية وكذلك إعداد المخططات التكونية وتضم هذه المصلحة:

- دائرة المستخدمين: تظم كل ما يتعلق بحقوق وواجبات العمال من أجور، عطل واحترام القوانين.
- دائرة الشؤون الاجتماعية: تقوم بجميع الإجراءات الاجتماعية كالتقاعد والضمان الاجتماعي.
- دائرة التكوين: تقوم بتكوين العمال الإطارات وهذا من اجل تتطور التكنولوجي.

القسم الثاني: مصلحة المنازعات وتمثل السلطة القانونية للمؤسسة وتقوم بالمهام التالية:

- تمثيل الشركة أمام الهيئات الرسمية: (مفتشية العمل، أعمال إدارية مع المحاكم) و الهيئات القضائية.
- تقديم المعلومات والوثائق للمحامي من قبل المؤسسة ليتكفل بملفات النزاعات القانونية أمام المحاكم.
- إعلام مدير المؤسسة بمستجدات مسيرة الملفات في المحاكم ليتمكن من أخذ القرار المناسب.

* **المصلحة التقنية:** تتدرج تحت إدارتها عدة فروع تتمثل في:

- مصلحة التجارة: تهتم بالبحث عن زبائن، وتنسيق وتوجيه العمليات التجارية كالبيع والشراء.
- ورشة التلحيم العام: تقوم بإنتاج نقل العربات نقل النفايات المصنفة كما يلي:
  - مقطورة قلابة للأوساخ 4م^3.
  - مقطورة قلابة فلاحية 4000كغ.
  - عجلة يدوية لرمي الأوساخ
  - عجلة يدوية للبناء.
- ورشة السباكة: من ضمن منتجاتها مايلي:
  - سداد ثقيل للطرقات نوع 850/850.
  - سداد خفيف لطرقات نوع 800/800.
  - سداد خفيف من نوع 500/500.
  - قضبان مسطحة من نوع 600/600.
  - قضبان مسطحة من نوع500/500.
  - قضبان مسطحة من نوع400/400.
  - حافة الرصيف.

- ورشة النجارة: ومن ضمن منتجاتها الأثاث المنزلي من كل أنواعه وتعتبر هذه الورشة كممون لورشة السباكة إذ تقوم بوضع نماذج خشبية على أساسها يتم استخراج الشكل النهائي للنموذج في ورشة السباكة كما أنها تزود الشركة بما تحتاج إليه من طاولات، كراسي....إلخ.

* **مصلحة الوسائل العامة:** بعد تغير الهيكل التنظيمي تم دمج مصلحة الحضيرة، الصيانة وخراطة حيث كانت مصنفة ضمن مصلحة الوقاية والأمن في مصلحة واحدة، هذه المصلحة هي المسؤولة عن عملية الشراء أي تعمل على تموين الورشات والمصالح بمختلف المواد الأولية الضرورية للإنتاج، أما مصلحة الحضيرة، الصيانة والتصنيع فهي مكلفة بتجاوز كل الأخطاء والعمال التي تتعرض لها تجهيزات وآلات الإنتاج ومن حمايتها من التلف وهي على ورشتين:

– ورشة الميكانيك العام: تقوم بصيانة الآلات والمعدات الميكانيكية.

– ورشة التصنيع والخراطة: تقوم بصيانة القطعة الميكانيكية وتموين ورشة التلحيم لكل القطع الميكانيكية والفنية.

* **مصلحة الأمن والصيانة:** يتمثل دورها أساسا في:

- حماية المؤسسة من تعرض التجهيزات إلى الإتلاف أو السرقة.
- التحقق في القضايا التي تخص المستخدمين والتجهيزات من الأخطاء.
- تطبيق القوانين الخاصة بالنظافة والأمن متابعتها.

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

1-أسلوب الدراسة: بناءا على طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها سيتم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع وتحليلها وتفسيرها للوصول إلى استنتاجات نزيد بها رصيد المعرفة والإلمام عن الموضوع محل الدراسة.

2-مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من الأفراد العاملين في شركة تحويل المعادن SOTRAMET بحيث لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق حيث قمنا بتوزيع 45 استمارة استبيان شملت محاسبي المؤسسة ومحاسبين معتمدين بالإضافة إلى أساتذة جامعيين وبعد تسلمها وجدنا40 استمارة استبيان مسترجعة ومقبولة.

3-أدوات الدراسة: اعتمدنا على مقياس ليكرت الخماسي المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: يمثل مقياس ليكرت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
05	04	03	02	01
4.2-5	3.4-4.2	2.6-3.4	1.8-2.6	1-1.8

البرامج والاختبارات المستخدمة في الدراسة:

- ✓ استخدمنا برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 23 للقيام بعملية التحليل الإحصائي للبيانات؛
- ✓ استخدام معامل ألفا كرونباخ لاختبار صدق وثبات الاستبيان؛
- ✓ التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة؛

- ✓ اختبار الاستقلالية بين المتغيرات الديموغرافية KHI DEUX ؛
- ✓ المتوسط الحسابي لكل عبارة تضمنها الاستبيان لمعرفة أين تتمركز الإجابات واتجاهاتها؛
- ✓ الانحراف المعياري لكل عبارة تضمنها الاستبيان لقياس مدى تباين الإجابات ؛
- ✓ اختبار تجانس تباينات إجابات عينة الدراسةTest d'homogénéité des variances؛
- ✓ استخدام اختبار (T) لعينة واحدة ONE SIMEPL T TEST لاختبار فرضيات الدراسة؛
- ✓ استخدام اختبار ANOVA لتباين إجابات عينة الدراسة؛
- ✓ استخدام اختبار POST HOC لتبيان الفرو قات؛

المطلب الثاني:الاستبيان

1-محتوى الاستبيان:

الجزء الأول: البيانات الديموغرافية عن أفراد المجتمع متمثلة في النوع الاجتماعي، السن، المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة.

الجزء الثاني: محاور الإستبانة

- المحور الأول: تضمن ستة عبارات متعلقة بمساهمة الإطار النظري للمراجعة الخارجية في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.
- المحور الثاني: تضمن 11عبارة متعلقة بمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية **{انظر الملحق رقم 01}**

2- الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان:

الجدول رقم 03: يمثل الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة %
عدد الاستمارات الموزعة	45	%100
عدد الاستمارات المسترجعة	40	%88.88
عدد الاستمارات المفقودة	5	%11.11
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	40	%88.88

المصدر: من إعداد الطالب.

3-صدق وثبات الإستبانة: معامل ألفا كرونباخ: بغية تقدير ثبات الدراسة حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد وكلما اقتربنا من الواحد الصحيح فهذا يعني ثبات أكبر للدراسة.

الجدول رقم 04: يمثل صدق وثبات الإستبانة.

عدد العبارات	الفا كرونباخ	النسبة
17	0.602	60%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من الجدول نلاحظ أن ألفا كرونباخ يصل إلى أكثر من 0.602 حيث يعتبر ذو مستوى مقبول وهذا يعني أن هناك استقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير حتى لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.**{انظر الملحق رقم 02}**

المبحث الثالث: تفسير مجالات الدراسة واختبار الفرضيات.

المطلب الأول: تحليل البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة

1-تحليل البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة:

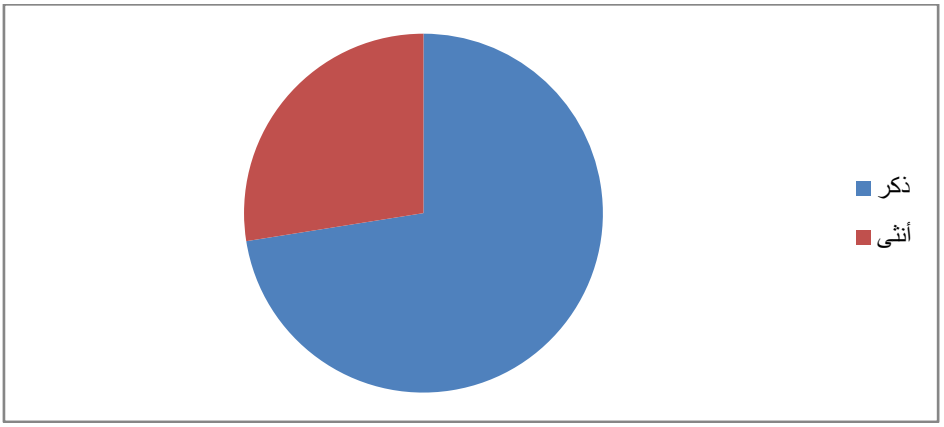
1-1-توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي:

الجدول رقم05: يمثل توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
النوع الاجتماعي	ذكر	29	%72.5
	أنثى	11	%27.5
	المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23.

الشكل رقم02-02 : يمثل نسب توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي



المصدر: من إعداد الطالب.

من الجدول أعلاه يتضح أن أغلب أفراد عينة الدراسة من الذكور 29 بنسبة تمثيل بلغت 72.5% بينما بلغ عدد الإناث 11 بنسبة تمثيل بلغت 27.5%، ويمكن تفسير هذا التفاوت بين الجنسين لطبيعة وظائف المؤسسة وكذا طبيعة الوظيفة

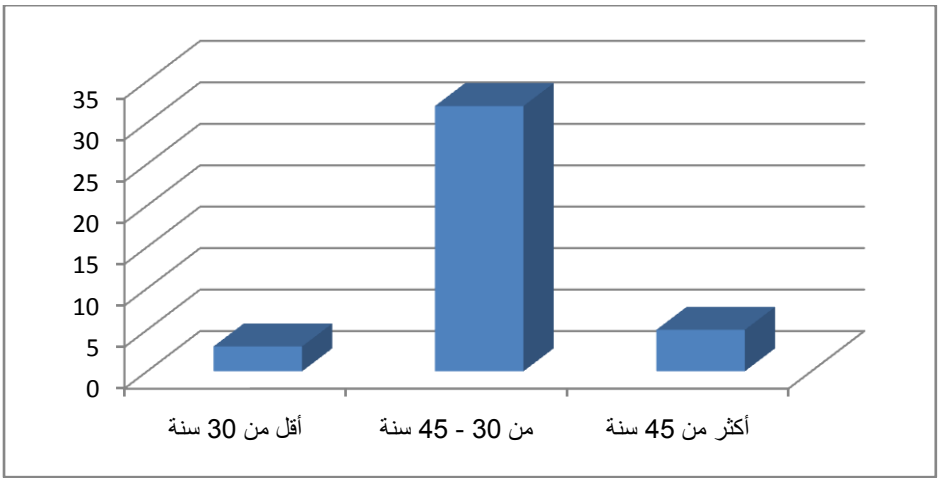
1-2-توزيع أفراد العينة حسب السن:

الجدول رقم06: يمثل توزيع أفراد العينة حسب السن.

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
السن	أقل من 30 سنة	03	%07.5
	من 30 – 45 سنة	32	% 80
	أكثر من 45 سنة	05	%12.5
	المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23.

الشكل رقم02-03: يمثل توزيع أفراد العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال الجدول يتضح أن سن الأفراد أقل من 30 سنة بلغت نسبتها 07.5% بمجموع 3 أفرد, بينما سن الأفراد ما بين 30 و45 سنة بلغت نسبتها 80% بمجموع 32 فردا، بينما سن الأفراد لأكثر من 45 سنة بلغت نسبتها 12.5% بمجموع 05 أفراد، كما نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة تعتبر عينة شبابية.

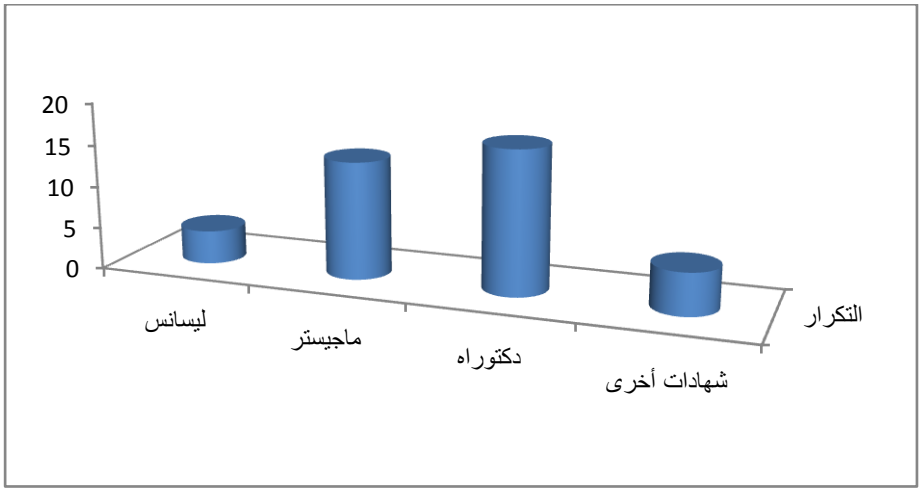
1-3-توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم07: يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	ليسانس	04	%10
	ماجيستر	14	%35
	دكتوراه	17	%42.5
	شهادات أخرى	05	%12.5
	المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23.

الشكل رقم 02-04: يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالب

من الجدول نلاحظ أن نسبة الأفراد الحاصلين على شهادة ليسانس مجموعهم 04 أفراد بنسبة بلغت 10% أما الحاصلين على شهادة ماجيستر بلغ أفراد العينة 14 فردا بنسبة بلغت 35%، أما الحاصلين على شهادة الدكتوراه فمجموع أفراد العينة 17 فردا بنسبة بلغت 42.5%، أما بالنسبة للحاصلين على شهادات أخرى بلغت 05 أفراد بنسبة بلغت 12.5%.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن أفراد عينة الدراسة غالبيتهم حاصلين على شهادة دكتوراه وهذا راج ع لطبيعة العينة المدروسة و المتمثلة في أساتذة جامعيين و محاسبين .

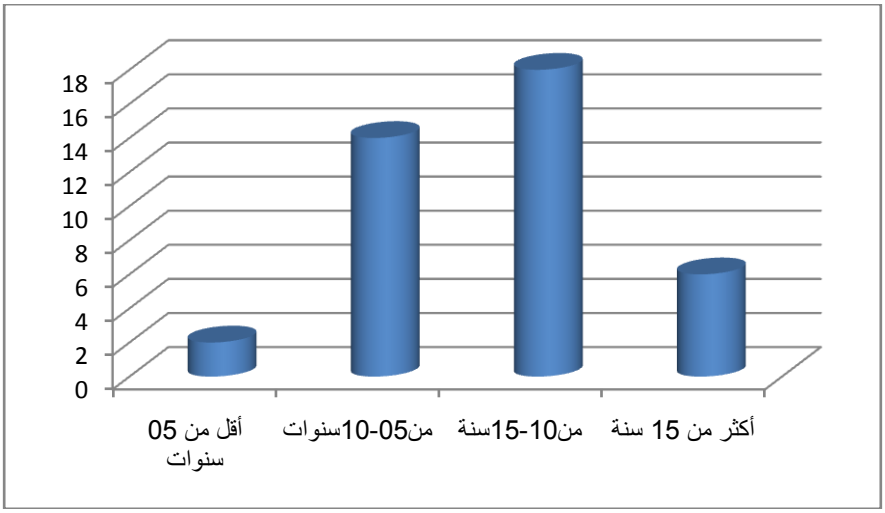
1-4-توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة:

الجدول رقم08: يمثل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
سنوات الخبرة	أقل من 05 سنوات	02	%05
	من05-10سنوات	14	%35
	من10-15سنة	18	%45
	أكثر من 15 سنة	06	%15
	المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23.

الشكل رقم02-05: يمثل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 05 سنوات هو فردين بنسبة بلغت 05% من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة ذو خبرة من 05سنوات إلى 10سنوات هو 14 فرد بنسبة بلغت 35%، بينما أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 10سنوات و 15 سنة 18 فردا بنسبة 45% ,أما الأفراد الذين تفوق خبرتهم 15 سنة هم 06 أفراد بنسبة بلغت 15%.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن الفئة الغالبة هي الفئة التي لها خبرة من 10سنوات إلى 15 سنة.

المطلب الثاني : اختبار الاستقلالية و نتائج الإحصاء الوصفي

01-اختبار الاستقلالية Khi deux:

هو اختبار يقوم به الباحث لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة بين متغيرين، يجرى هذا الاختبار عن طريق مقارنة قيمة يحددها الباحث مسبقا تعرف بمستوى المعنوية ($\propto$) بالقيمة المسماة P.VALUE تحسب من البيانات المتوفرة حيث سيتضح عن طريق المقارنة بين القيمتين إذا ما كانت هنالك علاقة بين الإثنين أو لا.

الجدول رقم09: يمثل اختبار الاستقلالية بين المتغيرات الديموغرافية.

	النوع الإجتماعي	السن	المؤهل العلمي	الخبرة
النوع الاجتماعي	/	0.905	0.318	0.699
السن	0.905	/	0.323	0.008
المؤهل العلمي	0.318	0.323	/	0.015
الخبرة	0.699	0.008	0.015	/

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23.

التحليل : لتحليل نتائج الجدول نقوم باتباع القاعدة التالية:

- H_0: $Sig(\alpha)$ أكبر من 5% لا يوجد علاقة أو تأثير بين المتغيرين (يوجد استقلالية)
- H_1 : $Sig(\alpha)$ أقل من 5% توجد علاقة أو تأثير بين المتغيرين (لا توجد استقلالية)

***بالنسبة للنوع الاجتماعي – السن:**

- **الفرضية الصفرية:** لا يتأثر النوع الاجتماعي بالسن.
- **الفرضية البديلة:** النوع الاجتماعي يتأثر بالسن.

من خلال الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha)$ أكبر من 5% حيث قدرت قيمته 0.905 أي 90.5% وعليه نرفض الفرضية البديلة وتقبل الفرضية الصفرية بأن النوع الاجتماعي لا يتأثر بالسن وعليه توجد علاقة استقلالية بين النوع الاجتماعي والسن.

***بالنسبة للنوع الاجتماعي –المؤهل العلمي:**

- **الفرضية الصفرية:** النوع الاجتماعي لا يتأثر بالمؤهل العلمي.
- **الفرضية البديلة:** النوع الاجتماعي يتأثر بالمؤهل العلمي.

. من خلال الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha)$ أكبر من 5% حيث قدرت قيمته 0.318 أي 31.8% وعليه نرفض الفرضية البديلة وتقبل الفرضية الصفرية بأن النوع الاجتماعي لا يتأثر بالمؤهل العلمي وعليه توجد علاقة استقلالية بين النوع الاجتماعي والمؤهل العلمي.

***بالنسبة للنوع الاجتماعي – الخبرة:**

- **الفرضية الصفرية:** النوع الاجتماعي لا يعتمد على الخبرة.
- **الفرضية البديلة:** النوع الاجتماعي يعتمد ويتأثر بالخبرة .

من خلال الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > 5\%$ حيث قدرت 0.699 أي (69.9%) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن النوع الاجتماعي لا يتأثر بسنوات الخبرة أي توجد علاقة استقلالية بين النوع الاجتماعي وسنوات الخبرة.

***بالنسبة للسن –المؤهل العلمي:**

- **الفرضية الصفرية:** السن لا يتأثر بالمؤهل العلمي.
- **الفرضية البديلة:** السن يتأثر بالمؤهل العلمي.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة $Sig(\alpha)$ أكبر 5% حيث قدرت قيمة 0.323 أي 32.3% وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن السن لا يتأثر بالمؤهل العلمي وعليه توجد علاقة استقلالية بينهم

***بالنسبة السن– الخبرة:**

- **الفرضية الصفرية:** السن لا يتأثر بالخبرة
- **الفرضية البديلة:** السن يتأثر بالخبرة.

من خلال الجدول نلاحظ ان قيمة $Sig(\alpha)$ أقل 5% حيث قدرت قيمة 0.008 أي 0.8% وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بان السن يتأثر بسنوات الخبرة مما يعني يوجد ارتباط بين سنوات الخبرة والسن.

***بالنسبة المؤهل العلمي – الخبرة:**

- **الفرضية الصفرية:** المؤهل العلمي لا يتأثر بالخبرة
- **الفرضية البديلة:** المؤهل العلمي يتأثر بالخبرة

من خلال الجدول نلاحظ ان قيمة $Sig(\alpha)$ أقل 5% حيث قدرت قيمة 0.015 أي 01.5% وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بان المؤهل العلمي يتأثر بالخبرة مما يعني يوجد ارتباط بين الخبرة والمؤهل العلمي .

*من خلال هذا التحليل نلاحظ أن هناك متغيرات مستقلة عن بعضها وهناك متغيرات غير مستقلة أي هناك تأثير بين المتغيرات محل الدراسة وعليه من خلال اختبار الاستقلالية نلاحظ أن المتغيرات المستقلة أكثر من المتغيرات الغير المستقلة وعليه نستنتج ان هذا الاختبار يمهد لنا الطريق لدراسة واختبار التباين ANOVA للمحاور وفق هذه المتغيرات **{ انظر الملحق رقم 03 }**

02-نتائج الإحصاء الوصفي:

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة ثم استنتاج اتجاه العينة لكل عبارة من عبارات الدراسة وهذا بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي.

02-01-عرض وتحليل نتائج المحور الأول: مساهمة الإطار النظري للمراجعة الخارجية في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

الجدول رقم10: يمثل عبارات عينة الدراسة حول مساهمة الإطار النظري للمراجعة الخارجية في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

العبارة	التكرار والنسب	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1- يقوم المراجع أولا عند مراجعة حسابات المؤسسة بفحص نظم المعلومات المحاسبية ، مع نتائج وإمكانيات المؤسسة والجانب القانوني و التنظيمي.	ت	16	23	01	00	00	4.38	0.54	موافقة بشدة	2
	%	40	57.5	02.5	00	00				
2- تتأثر قرارات الأطراف الخارجية (مستخدمو القوائم المالية) برأي المراجع الخارجي .	ت	12	28	00	00	00	4.30	0.46	موافقة بشدة	3
	%	30	70	00	00	00				
3- تعتبر تقارير المراجعة المعدة من طرف المراجع ذات أهمية لمستخدمي المعلومات المحاسبية .	ت	14	24	02	00	00	4.30	0.56	موافقة بشدة	4
	%	35	60	05	00	00				
4- استقلالية وحياد المراجع الخارجي عن المؤسسة يعزز الثقة في المعلومات المحاسبية التي قام بتدقيقها.	ت	16	24	00	00	00	4.40	0.49	موافقة بشدة	1
	%	40	60	00	00	00				
5- يهتم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقاديه قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.	ت	11	28	01	00	00	4.25	0.49	موافقة بشدة	5
	%	27.5	70	02.5	00	00				
6- لتلبية حاجيات مستخدمي المعلومات الخارجية يجب توفر مجموعة من المعايير في تقرير المراجع الخارجي.	ت	07	32	01	00	00	4.15	0.42	موافقة	6
	%	17.5	80	02.5	00	00				
المؤشرات الإحصائية للمحور كوحدة واحدة							**4.29**	**0.49**	**موافقة بشدة**	

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23.

تحليل عبارات المحور الأول:

العبارة 01: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن غالبية المبحوثين أجابوا بموافق بنسبة 57.5% وبموافق بشدة بنسبة 40 % أما بالنسبة للذين أجابوا محايد كانت نسبتهم قليلة ب 02.5 % مما يؤكد أن المراجع حقيقة يقوم بفحص نظم المعلومات المحاسبية مع نتائج وإمكانيات المؤسسة كما نلاحظ وجود فرد محايد فقط و عدم وجود

إجابات بغير موافق وغير موافق بشدة وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.38 فهو يعبر عن الفئة الخامسة وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة موافق بشدة بحيث أن هناك أفراد من العينة الموافقين مرشحون للانتقال إلى الموافق بشدة وهذا حسب نتيجة المتوسط الحسابي وأما الانحراف المعياري فقيمته 0.54 ما يدل على تجانس الإجابات وعدم تباينها كما نلاحظ أن هذه العبارة كانت في الترتيب الثاني نظرا لمتوسطها الحسابي المرتفع مما يدل على أن أفراد العينة يرون حقيقة أن المراجع يقوم بفحص نظم المعلومات المحاسبية مع نتائج وامكانيات المؤسسة .

العبارة 02 : من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية المبحوثين أجابوا بموافق بنسبة 70% وبموافق بشدة بنسبة 30%مما يؤكد أن رأي المراجع الخارجي يؤثر على قرارات الأطراف الخارجية كما نلاحظ عدم وجود إجابات بمحايد و بغير موافق وغير موافق بشدة وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.38 فهو يعبر عن الفئة الخامسة وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة موافق بشدة بحيث أن هناك أفراد من العينة الموافقين مرشحون للانتقال إلى الموافق بشدة وهذا حسب نتيجة المتوسط الحسابي وأما الانحراف المعياري فقيمته 0.54 ما يدل على تجانس الإجابات وعدم تباينها كما نلاحظ أن هذه العبارة كانت في الترتيب الثالث نظرا لمتوسطها الحسابي المرتفع مما يدل على أن أفراد العينة يرون حقيقة أن المراجع يقوم بفحص نظم المعلومات المحاسبية مع نتائج وامكانيات المؤسسة .

* **العبارة03:** من خلال الجدول نلاحظ أن أفراد العينة الذين أجابوا بموافق بشدة وموافق كانت نسبتهم مرتفعة جدا وهي على التوالي 35% و 60 % مما يؤكد حقيقة أن تقارير المراجعة المعدة من طرف المراجع ذات أهمية لمستخدمي المعلومات المحاسبية ، أما بالنسبة لإجابة المحايد كانت ضعيفة جدا بنسبة 5%، وعدم وجود أشخاص غير موافقين على هذه العبارة من الملاحظات السابقة نلاحظ أن غالبية إجابات أفراد العينة تتمحور حول الموافق والموافق بشدة وهذا ما يعبر عنه المتوسط الحسابي 4.30 الذي يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه العام للعينة وهو الاتجاه الموافق بشدة، أما الانحراف المعياري 0.56 فهو يدل على عدم تباين في الإجابات وعليه جاءت هذه العبارة في الترتيب الرابع بتأثيرها من عبارات المحور.

* **العبارة04:** من خلال الجدول نلاحظ أن أفراد العينة الذين أجابوا بموافق بشدة وموافق كانت نسبتهم مرتفعة جدا وهي على التوالي 40% و 60 % مما يؤكد أن استقلالية وحياد المراجع الخارجي عن المؤسسة يعزز الثقة في المعلومات المحاسبية التي قام بتدقيقها ، وعدم وجود أشخاص محاييدين وغير موافقين على هذه العبارة من الملاحظات السابقة نلاحظ أن كل إجابات أفراد العينة تتمحور حول الموافق والموافق بشدة وهذا ما يعبر عنه المتوسط الحسابي 4.40الذي يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه العام للعينة وهو الاتجاه الموافق بشدة، أما الانحراف المعياري 0.56 فهو يدل على عدم تباين في الإجابات وعليه جاءت هذه العبارة في الترتيب الاول بتأثيرها من عبارات المحور.

العبارة 05: نلاحظ من خلال الجدول أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي بنسبة 70%و 27.5% ممّا يؤكد أن المراجع الخارجي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقاديه

قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية ,وجود شخص أجاب بمحايد فقط، وعدم وجود أشخاص أجابوا بغير موافق وغير موافق بشدة ، بالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.25 فهو يعبر عن الفئة الخامسة من سلم ليكارت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق بشدة، أما الانحراف المعياري فقيمته 0.49 فيدل على تجانس الإجابات وعدم وجود تباين كبير، وعليه جاءت هذه العبارة في الترتيب الخامس بتأثيرها من عبارات المحور.

* **العبارة 06:** نلاحظ من خلال الجدول أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدّة على التوالي بنسبة 80% و 17% ممّا يؤكد على أنه يجب توفر مجموعة من المعايير في تقرير المراجع الخارجي لتلبية حاجيات مستخدمي المعلومات الخارجية وشخص واحد كان محايد في إجابته ، وعدم وجود أشخاص غير موافقين وغير موافق بشدة على هذه العبارة.

بالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.15 فهو يعبّر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمته 0.42 فيدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة، كما نلاحظ أنّ العبارة جاءت في الترتيب السادس من ترتيب عبارات المحور.

* نلاحظ من الجدول السابق وتحليل العبارات السابقة أن الإطار النظري للمراجعة الخارجية يساهم في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية بدليل أن المتوسط الحسابي للمحور جاء بالنسبة 4.29% وهو ينتمي للفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي المعبرة عن الاتجاه العام للإجابات وهو الاتجاه الموافق بشدة كما نلاحظ أن قيمة انحرافه المعياري 0.49 وهي تعبر عن تجانس الإجابات.

02-02-عرض وتحليل نتائج المحور الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية.

الجدول رقم11: يمثل عبارات عينة الدراسة حول مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية.

العبارة	التكرار والنسب	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الترتيب
1- تعكس المعلومات المحاسبية في التقارير المالية عن صدق الوضعية المالية للمؤسسة.	ت	08	31	00	01	00	4.15	0.53	موافقة	07
	%	20	77.5	00	02.5	00				
2- ان اعتماد المراجع الخارجي على المعايير المحاسبية من شأنه توفير قوائم مالية خالية من الأخطاء.	ت	09	31	00	00	00	4.23	0.42	موافقة شديدة	02
	%	22.5	77.5	00	00	00				
3-يعمل المراجع الخارجي على جعل القوائم المالية موثوقة.	ت	12	22	06	00	00	4.15	0.66	موافقة	08
	%	30	55	15	00	00				
4- المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز.	ت	08	25	05	02	00	3.98	0.73	موافقة	11
	%	20	62.5	12.5	05	00				
5- تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية الملائمة للتنبؤ بالمستقبل .	ت	06	31	02	01	00	4.05	0.55	موافقة	10
	%	15	77.5	05	02.5	00				
6- للمراجع الخارجي مساهمة كبيرة في توفير المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية.	ت	07	32	01	00	00	4.15	0.42	موافقة	06
	%	17.5	80	2.5	00	00				
7- يساهم المراجع الخارجي في تحقيق مبدأ الملاءمة للمساعدة في اتخاذ القرارات.	ت	09	30	01	00	00	4.20	0.46	موافقة شديدة	04
	%	22.5	75	2.5	00	00				
8- يتم الالتزام بمبدأ الثبات عند إعداد وعرض القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإصدارها.	ت	11	28	01	00	00	4.25	0.49	موافقة شديدة	02
	%	27.5	70	02.5	00	00				
9- يشير المراجع الخارجي أثناء إعداد التقرير النهائي إلى الظروف التي لم تراع فيها المؤسسة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.	ت	07	31	02	00	00	4.13	0.46	موافقة	09
	%	17.5	77.5	05	00	00				
10- تتضمن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابق أو مع المؤسسات المماثلة.	ت	13	26	01	00	00	4.30	0.51	موافقة شديدة	01
	%	32.5	65	02.5	00	00				

11- الالتزام بمبدأ الثبات يجعل المعلومات المقدمة ذات كفاءة وفعالة في اتخاذ القرار.	ت	09	30	01	00	00	4.20	0.46	موافقة شديدة	05
	%	22.5	75	2.5	00	00				
المؤشرات الإحصائية للمحور كوحدة واحدة							**4.16**	**0.51**	**موافقة**	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS23

تحليل عبارات المحور الثاني:

* **العبارة 01:** من خلال الجدول نلاحظ أن 39 فرد من العينة كانت إجاباتهم موافق وموافق بشدّة على التوالي بنسبة 77.5% و20% وهذا ما يدل على أن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية تعكس عن صدق الوضعية المالية للمؤسسة ، وشخص واحد كان غير موافق على العبارة ، كما لم تكن إجابات بمحايد و غير موافق بشدّة ، بالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.15 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فكان 0.53 وهو يدل على عدم وجود تباين في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب السابع من عبارات المحور.

* **العبارة 02:** من خلال الجدول نلاحظ أن كل أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق وموافق بشدّة على التوالي بنسبة 77.5% و22.5% وهذا ما يدل على أن اعتماد المراجع الخارجي على المعايير المحاسبية من شأنه توفير قوائم مالية خالية من الأخطاء ،ولم تكن هناك إجابات ب بمحايد وغير موافق و غير موافق بشدّة، بالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.23 وهو ما يعبر عن الفئة الخامسة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فكان 0.42 وهو يدل على عدم وجود تباين في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الثاني من عبارات المحور.

* **العبارة 03:** من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدة على التوالي بنسبة 55% و30% وهذا ما يدل على أن المراجع الخارجي يعمل على جعل القوائم المالية موثقة ، أما بالنسبة للمحايد فكانت نسبته 15% و، كما لم تكن إجابات بغير موافق وغير موافق بشدّة. بالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.15 وهو من الفئة الرابعة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فكان 0.66 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة. كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الثامن من عبارات المحور.

* **العبارة 04:** من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية أفراد العينة إجاباتهم بموافق وموافق بشدّة على التوالي بنسبة 62.5% و 20 %وهو ما يدل على أنّ المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز ، أما بالنسبة للمحايد وغير موافق بشدة فكانت نسبتهم عل التوالي 12.5 %و 05% ، كما لم تكن هناك إجابات بغير موافق بشدة، بالنظر إلى المتوسط الحسابي 3.98 وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه الموافق بحيث ، أما الانحراف المعياري فقيمته 0.66 مما يدل

على تجانس وعدم تباين العبارات كما نلاحظ أن هذه العبارة جاءت في الترتيب الاخير من حيث تأثيرها بالنسبة لعبارات المحور.

* **العبارة 05:** من خلال الجدول نلاحظ أن أغلب إجابات المبحوثين كانت بالموافقة وبالموافقة بشدّة وكانت نسبتها على التوالي 77.5% و 15% ممّا يدل حقيقة على أن المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل ، أما بالنسبة لإجابات المحايد وغير موافق فكانت نسبتهم على التوالي 05% و 02.5% ، وعدم وجود أشخاص غير موافقين بشدّة، بالنظر المتوسط الحسابي المقدر بـ 4.05 الذي يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمته 0.55 وهو ما يدل على عدم وجود تباين في إجابات أفراد العينة وكما جاءت هذه العبارة في الترتيب العاشر من عبارات المحور.

* **العبارة 06:** من خلال الجدول نلاحظ أنّ أغلب أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم بالموافقة وبالموافقة بشدّة بنسبة 80% و 17% على التوالي ممّا يؤكد أن المراجع الخارجي يساهم بدرجة كبيرة في توفير المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية ، وشخص واحد محايد ، كما نلاحظ عدم وجود إجابات غير موافق وغير موافق بشدّة، بالنظر إلى المتوسط الحسابي الذي قيمته 4.15 فهو يدّل ويعبّر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت الخماسي وهو ما يفسر الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فقيمته 0.42 ما يدل على تجانس وعدم تباين إجابات عينة الدراسة، كما نلاحظ أن هذه العبارة جاءت في الترتيب ال سادس من عبارات المحور.

* **العبارة 07:** من خلال الجدول نلاحظ أنّ أغلب أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم بالموافقة وبالموافقة بشدّة بنسبة 75% و 22% على التوالي ممّا يؤكد أن المراجع الخارجي يساهم في تحقيق مبدأ الملاءمة للمساعدة في اتخاذ القرارات ، وشخص واحد محايد ، كما نلاحظ عدم وجود إجابات غير موافق وغير موافق بشدّة ، بالنظر إلى المتوسط الحسابي الذي قيمته 4.20 فهو يدّل ويعبّر عن الفئة الخامسة من سلم ليكارت الخماسي وهو ما يفسر الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه الهوافق بشدة، أما الانحراف المعياري فقيمته 0.42 ما يدل على تجانس وعدم تباين إجابات عينة الدراسة، كما نلاحظ أن هذه العبارة جاءت في الترتيب ال رابع من عبارات المحور.

* **العبارة08:** نلاحظ من خلال الجدول أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدّة على التوالي بنسبة 75% و 22.5% ممّا يدل على أنّه يتم الالتزام بمبدأ الثبات عند إعداد وعرض القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإصدارها.

أما بالنسبة للمحايد فكانت نسبته 02.5% ،كما لم تكن هناك إجابات بغير موافق وغير موافق بشدّة، بالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.20 فهو يعبّر عن الفئة الخامسة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق بشدة، أمّا الانحراف المعياري فكان 0.46 وهو ما يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة، كما نلاحظ أنّ العبارة جاءت في الترتيب الثاني من ترتيب عبارات المحور.

* **العبارة09:** من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدّة على التوالي بنسبة 77.5% و17.5% وهذا ما يدل على أنّ المراجع الخارجي أثناء إعداد التقرير النهائي يشير إلى الظروف التي لم تراعِ فيها المؤسسة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ،أما بالنسبة للمحايد فكانت نسبته 5% وكما لم تكن هناك إجابات بغير موافق وغير موافق بشدّة، بالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.13وهو يعبر عن الفئة الرابعة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق، أما الانحراف المعياري فكان بـ 0.46 وهذا ما يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة ، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب التاسع من ترتيب عبارات المحور.

* **العبارة10:** من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدّة على التوالي بنسبة 65% و32.5% وهذا ما يدل على أنّ القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة تتضمن معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابق أو مع المؤسسات المماثلة ، أما بالنسبة للمحايد فكانت بنسبة 02.5% كما لم تكن هناك إجابات بغير موافق وغير موافق بشدّة ، بالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.30 وهو يعبر عن الفئة الخامسة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق بشدّة، أما الانحراف المعياري فكان 0.51 وهذا ما يدل على عدم وجود تباين في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الأول من ترتيب عبارات المحور من حيث درجة التأثير.

* **العبارة11:** من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم بموافق وموافق بشدّة على التوالي بنسبة 75% و22.5% وهذا ما يدل على أن الالتزام بمبدأ الثبات يجعل المعلومات المقدمة ذات كفاءة وفعالة في اتخاذ القرار ،أما بالنسبة للمحايد نسبته 02.5% ،كما لم تكن هناك إجابات بغير موافق وغير موافق بشدّة بالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.20 فهو يعبر عن الفئة الخامسة من سلم ليكارت وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول الاتجاه موافق بشدة ، أما الانحراف المعياري فكان 0.46 وهو يدل على عدم وجود تباين في إجابات العينة، كما نلاحظ أن العبارة جاءت في الترتيب الخامس من حيث ترتيب عبارات المحور.

* نلاحظ من خلال الجدول السابق و تحليل العبارات أنّ المراجعة الخارجية تساهم بدرجة كبيرة في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية في كل من الموثوقية والملائمة والثبات وقابلية المقارنة ، كل هذا فسره المتوسط الحسابي لهذا المحور الذي بلغت قيمته 4.16 وهي تعبر عن الاتجاه العام لرأي العينة وهو الاتجاه الموافق، كما نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.51 فهي تدل على تجانس الإجابات.

المطلب الثالث: الاختبارات و تحليلها

01-اختبار الفرضيات One Sample T.TEST

بعد تحليل ومناقشة نتائج إجابات عينة الدراسة سوف نتطرق إلى اختبار قابلية النتائج للتعميم على مجتمع الدراسة على أنها نتائج معنوية تعكس فعلا الواقع محل الدراسة ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتحويل كل محور لبعد إحصائي بجمع عباراته عن طريق المتوسطات الحسابية وتحويلها لعبارة وحيدة تمثل المحور وبعدالحصول على الأبعاد الأربعة التي تمثل المحاور قمنا بتطبيق اختبار T للعينة الواحدة One Sample T Test لاختبار كل بعد والبحث عن إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية.

$$t = \frac{\bar{x} - u}{s/\sqrt{n}}$$

حيث: $\bar{x}$ المتوسط الحسابي

u الوسط الحسابي للمجتمع

s الانحراف المعياري للعينة

n حجم العينة

*اختبار الفرضيات باستخدام T عند مستوى دلالة $Sig(\alpha)$ 5% الذي يدل على أن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5% مما يعكس مجال الثقة بين 95% وهذا على أساس قاعدة القرار التالية:

-قبول الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت فيه $Sig(\alpha) > 5\%$

-قبول الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة $Sig(\alpha) < 5\%$.

وعليه إذا كان $Sig(\alpha) < 5\%$ فهذا يعني و يبين أن إجابات أفراد العينة بعيدة عن مركز الحياد.

01-01-اختبار الفرضية الأولى:

- **الفرضية الصفرية:** لا يساهم الإطار النظري للمراجعة الخارجية في تلبية احتياجات الاطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

- **الفرضية البديلة:** يساهم الإطار النظري للمراجعة الخارجية في تلبية احتياجات الاطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

الجدول رقم12: يمثل اختبار T لمساهمة الإطار النظري للمراجعة الخارجية في تلبية احتياجات الاطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الأول	27.920	39	.000	1.29583	1.2020	1.3897

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5 % إذ قدرت قيمتها بـ 0.000 (00 %) وهو ما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة بأن الإطار النظري للمراجعة الخارجية يساهم كمهنة مستقلة في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية .**{انظر الملحق رقم 04}**

4-2-اختبار الفرضية الثانية:

- **الفرضية الصفرية:** لا تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية.
- **الفرضية البديلة:** تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية.

الجدول رقم13: يمثل اختبار T لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الثاني	37.507	39	.000	1.16136	1.0987	1.2240

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5 % إذ قدرت قيمتها بـ 0.000 (00 %) وهو ما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة بأن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية والمتمثلة في الموثوقية والملائمة والثبات وقابلية مقارنة القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم.**{انظر الملحق رقم 04}**

02- اختبار التجانس:

-**اختبار التجانس:** Test d'homogénéité des variances

الجدول رقم14: يمثل اختبار تجانس التباينات اجابات عينة الدراسة.

المحاور	النوع الاجتماعي	السن	المؤهل العلمي	الخبرة
المحور 1	0.880	0.821	0.821	0.526
المحور2	0.272	0.079	0.753	0.101

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 23

لتحليل نتائج نقوم باتباع القاعدة التالية:

- **الفرضية الصفرية:** $Sig(\alpha)$ أقل من $5\%(0.05)$ مما يدل على عدم وجود تجانس
- **الفرضية البديلة:** $Sig(\alpha)$ أكبر من $5\%(0.05)$ مما يدل على وجود تجانس

من خلال الجدول نلاحظ ان قيمة $Sig(\alpha)$ في المحور الأول والمحور الثاني مقارنة بالمتغيرات الديمغرافية أكبر من 5% (0.05) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بانه هناك تجانس في آراء وإجابات أفراد العينة. .**{انظر الملحق رقم 05}**

03 –اختبار تباين إجابات عينة الدراسة باختلاف خصائصها الديمغرافية ONE WAY ANOVA.

سنحاول اختبار إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة باختلاف أو تغير خصائصها الديمغرافية بحيث تتماشى مع العناصر المتغيرات (المحاور) الذي يتضمنه باستخدام ONE WAY ANOVA عند مستوى دلالة $Sig(\alpha)$ 05 % بالإضافة إلى استخدام الاختبار البعدي Post hoc لتحديد مصدر التباين في حالة وجوده ولصالح أي فئة من الفئات الناتجة عن تغير الخصائص الديمغرافية ومن هنا نحكم على التباين وفق قاعدة القرار التالية:

– قبول الفرضية الصفرية (h_0) إذا كانت 05 %< $Sig(\alpha)$.

– قبول الفرضية البديلة (h_1) إذا كانت $Sig(\alpha)$<%05 .

03–01–اختبار تباين إجابات المحور الأول:

المحور الأول يتضمن اختبار تباين مساهمة الإطار النظري المراجعة الخارجية في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية مع النوع الاجتماعي عن طريق البحث فيما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات الفئات الممثلة و النوع الاجتماعي

للقيام بهذا اختبار التباين نعتمد على الفرضيتين التاليتين:

– **الفرضية الصفرية:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الأول بتغير النوع الاجتماعي.

– **الفرضية البديلة:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الأول بتغير النوع الاجتماعي.

الجدول رقم15: يمثل اختبار ANOVA لتباين مساهمة الإطار النظري المراجعة الخارجية في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية مع النوع الاجتماعي

ANOVA

المحور_الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.022	1	.022	.253	.618
Intragroupes	3.338	38	.088		
Total	3.360	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن 5% < $Sig(\alpha)$إذ جاءت قيمتها بـ 0.618 (61.8%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير النوع الاجتماعي وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الأول بتغير النوع الاجتماعي .**{انظر الملحق رقم 07}**

بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق النوع الاجتماعي نقوم باختبار التباين وفق السن باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية الصفرية:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الأول وفق السن.
- **الفرضية البديلة:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الأول وفق السن.

الجدول رقم16: يمثل اختبار ANOVA لتباين مساهمة الإطار النظري المراجعة الخارجية تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية مع السن

ANOVA

المحور_الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.009	2	.004	.047	.954
Intragroupes	3.352	37	.091		
Total	3.360	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت قيمتها بـ 0.954 (95.4%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير السن وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الأول بتغير السن.

بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق السن نقوم باختبار التباين وفق المؤهل العلمي باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية الصفرية:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الأول وفق المؤهل العلمي.
- **الفرضية البديلة:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الأول وفق المؤهل العلمي.

الجدول رقم 17: يمثل اختبار ANOVA لتباين مساهمة الإطار النظري المراجعة الخارجية تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية مع المؤهل العلمي

ANOVA

المحور_الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.688	3	.229	3.090	.039
Intragroupes	2.672	36	.074		
Total	3.360	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

تشير نتائج الجدول أن $Sig(\alpha)$<%5 إذ جاءت قيمة بـ 0.039 (%03.9).، وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الصفرية ونقبل الفرضية البديلة المعبرة عن تأثر المحور الأول بالمؤهل العلمي. **{انظر الملحق رقم 07}**

ولمعرفة مصدر هذه الفروقات قمنا بإجراء اختبار POST.HOC وتحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم18: اختبار POST.HOC لمصدر تباين المحور الاول وفق المؤهل العلمي.

Comparaisons multiples :

Variable dépendante: المحور_الأول

LSD

(I)المؤهل العلمي	(J)المؤهل العلمي	Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.	Intervalle de confiance à 95 %	
					Borne inférieure	Borne supérieure
اليسانس	ماجستير	.25000	.15446	.114	-.0633-	.5633
	دكتوراه	.41667*	.15141	.009	.1096	.7237
	شهادات أخرى	.18333	.18276	.323	-.1873-	.5540
ماجستير	ليسانس	-.25000-	.15446	.114	-.5633-	.0633
	دكتوراه	.16667	.09833	.099	-.0328-	.3661
	شهادات أخرى	-.06667-	.14194	.641	-.3545-	.2212
دكتوراه	ليسانس	-.41667-*	.15141	.009	-.7237-	-.1096-
	ماجستير	-.16667-	.09833	.099	-.3661-	.0328
	شهادات أخرى	-.23333-	.13861	.101	-.5144-	.0478
شهادات أخرى	ليسانس	-.18333-	.18276	.323	-.5540-	.1873
	ماجستير	.06667	.14194	.641	-.2212-	.3545
	دكتوراه	.23333	.13861	.101	-.0478-	.5144

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال الجدول نلاحظ أن مصدر الفروقات متمركز بين مستوى ليسانس ومستوى الدكتوراه بفرو قا ت معنوية بقيمة 0.009 وجاءت هذه الفروقات لصالح المستوى ماجستير وشهادات أخرى، هذه المؤشرات تعبر على أن عين الدراسة ذو مستوى ليسانس و مستوى دكتوراه يوافقون أكثر من نظرائهم ذوي مستوى ماجيستر وحملي شهادات أخرى على أن الإطار النظري المراجعة الخارجية يساهم في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية مع المؤهل العلمي.**{انظر الملحق رقم 06}**

بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق المؤهل العلمي نقوم باختبار التباين وفق سنوات الخبرة باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية الصفرية:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الأول وفق سنوات الخبرة.
- **الفرضية البديلة:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الأول وفق سنوات الخبرة.

الجدول رقم19: يمثل اختبار ANOVA لتباين مساهمة الإطار النظري المراجعة الخارجية تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية مع سنوات الخبرة

ANOVA

المحور_الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.199	3	.066	.756	.526
Intragroupes	3.161	36	.088		
Total	3.360	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت قيمتها بـ 0.526 (52.6%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير سنوات الخبرة وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الأول بتغير سنوات الخبرة. **{انظر الملحق رقم 07}**

03-02-اختبار تباين إجابات المحور الثاني:

المحور الثاني يتضمن أهم العبارات المتعلقة بمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية مع النوع الاجتماعي عن طريق البحث فيما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات الفئات الممثلة للنوع الاجتماعي .

وللقيام باختبار التباين وفق النوع الاجتماعي نعتمد الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية الصفرية:** لا توجد فروقات ذات إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير النوع الاجتماعي.
- **الفرضية البديلة:** توجد فروقات ذات إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير النوع الاجتماعي.

الجدول رقم20: يمثل اختبار ANOVA لتباين مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية مع النوع الاجتماعي

ANOVA

المحور_الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.031	1	.031	.806	.375
Intragroupes	1.465	38	.039		
Total	1.496	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت قيمتها بـ 0.375 (37.5%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير النوع الاجتماعي وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير النوع الاجتماعي.**{انظر الملحق رقم 04}**

بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق النوع الاجتماعي نقوم باختبار التباين وفق السن باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية الصفرية:** لا توجد فروقات ذات إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير السن.
- **الفرضية البديلة:** توجد فروقات ذات إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير السن.

الجدول رقم 21: يمثل اختبار ANOVA لتباين مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية مع السن

ANOVA

المحور_الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.045	2	.023	.577	.566
Intragroupes	1.450	37	.039		
Total	1.496	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت قيمتها بـ 0.566 (56.6%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير السن وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير السن. **{انظر الملحق رقم 07}.**

بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق السن نقوم باختبار التباين وفق المؤهل العلمي باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية الصفرية:** لا توجد فروقات ذات إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير المؤهل العلمي.
- **الفرضية البديلة:** توجد فروقات ذات إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم22: يمثل اختبار ANOVA لتباين مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية مع المؤهل العلمي

ANOVA

المحور_الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.014	3	.005	.116	.950
Intragroupes	1.481	36	.041		
Total	1.496	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت قيمتها بـ 0.375 (37.5%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير المؤهل العلمي وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير المؤهل العلمي. **{انظر الملحق رقم 07}.**

بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق المؤهل العلمي نقوم باختبار التباين وفق سنوات الخبرة باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية الصفرية:** لا توجد فروقات ذات إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير سنوات الخبرة.
- **الفرضية البديلة:** توجد فروقات ذات إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير سنوات الخبرة

الجدول رقم 23 : يمثل اختبار ANOVA لتباين مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية مع الخبرة المهنية

ANOVA

المحور_الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.096	3	.032	.823	.490
Intragroupes	1.400	36	.039		
Total	1.496	39			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > \%5$ إذ جاءت قيمتها بـ 0.490 (49%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير سنوات الخبرة وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المحور الثاني بتغير سنوات الخبرة.**{انظر الملحق رقم 07}**

04- اختبار Tلأقوى عبارة في المحورين :

04-01-اختبارT لاقوى عبارة من المحور الأول

- **الفرضية الصفرية:** لا يهتم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقاديه قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية

- **الفرضية البديلة:** يهتم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقاديه قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.

الجدول رقم24: يمثل اختبار T لاهتمام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقاديه قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
يهتم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقاديه قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية	16.018	39	.000	1.250	1.09	1.41

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 05 % إذ قدرت قيمتها بـ 0.000 (00 %) وهو ما يؤكد ان المراجع الخارجي يهتم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقاديه قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة .**{انظر الملحق رقم 08}**

04 02 اختبار T لاقوى عبارة من المحور الثاني

– **الفرضية الصفرية:** القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة غير متضمنة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابق أو مع المؤسسات المماثلة

– **الفرضية البديلة :** القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة متضمنة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابق أو مع المؤسسات المماثلة

الجدول رقم25: يمثل اختبار T بأن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة متضمنة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابق أو مع المؤسسات المماثلة

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
تتضمن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابق أو مع المؤسسات المماثلة	15.922	39	.000	1.300	1.13	1.47

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة $Sig(\alpha)$ إذ قدرت قيمتها بـ 0.000 (00 %) وهو ما يؤكد بأن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة يجب ان تكون متضمنة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابق أو مع المؤسسات المماثلة وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة .**{انظر الملحق رقم 08}**

خلاصة

هدفنا من خلال هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم قوائم مالية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها، وكذا إبراز أهمية ودرجة استفادة هذه الجهات من المراجعة الخارجية في العملية التسييرية بصفة عامة، وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة.

ولتحقيق هذا الهدف اعتمدنا في دراستنا على أداة الاستبيان،والذي تم توزيعه على عينة مكونة من 40 فرد منهم محاسبين في الشركة و أصحاب مكاتب محاسبة خاصة بهم بالإضافة إلى أساتذة جامعيين في التخصص.

بعد عملية تحليل وتفسير نتائج الاستبيان خلصت دراستنا إلى أن المراجعة الخارجية تساهم مساهمة كبيرة في الحصول على قوائم مالية ذات جودة،كما أنها مفيدة لمستخدميها وتساعدهم في اتخاذ القرارات ، وتستفيد المؤسسة من إرشادات المراجع لتقوية نظامها الرقابي وتعزيز ثقة قوائمها المالية.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال قيامنا بدراسة لهذا الموضوع من الجانب النظري و الجانب التطبيقي حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، حيث توصلنا في الأخير إلى أن تميز القوائم المالية بخاصية الصحة والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ماتوفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية ، غير أن المراجعة الخارجية تمثل ضمان أكثر حول مصداقية مخرجات النظام المحاسبي، في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد في رأيه الفني واعتماده الكبير على المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما كمعيار مصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسة على ضوء هذا الأمر ارتأينا أن تتضمن الخاتمة :

- **نتائج البحث:**

أسفرت هذه الدراسة عن جملة من النتائج التي خلص إليها البحث الأمر الذي مكننا من نفي أو إثبات كل فرضية تم وضعها في مستهل البحث

- المراجعة الخارجية أداة لتحقيق جودة القوائم المالية والمساعدة في اتخاذ القرار
- تعتبر المراجعة الخارجية وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة هدفه الرئيسي إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال رأيه الفني المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.
- من بين الأسباب التي تحد من الالتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي، ضعف اهتمام الإدارة بتقارير هذا الأخير وما يحتويه من آراء تخدم المؤسسة بشكل ايجابي .
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية $Sig(\alpha) < \%\ 5$ بين المراجعة الخارجية و جودة القوائم المالية

- **اختبار فرضيات البحث:**

لقد مكننا هذا البحث من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في بداية البحث نقوم بتلخيصها فيما يلي :

- **حسب الفرضية الأولى: إن** المراجعة الخارجية أداة لتحقيق جودة القوائم المالية والمساعدة في اتخاذ القرار وهذا ما أثبتناه من خلال الجانب النظري للدراسة .
- **حسب الفرضية الثانية :** أن الإطار النظري للمراجعة الخارجية يساهم في تلبية إحتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية .

وهذا ما يثبت صحة فرضيتنا بأن مهنة المراجعة الخارجية تساهم في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية أثبتناه من خلال الاستبيان.

- **حسب الفرضية الثالثة :** المراجعة الخارجية تساهم في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية .

وهذا ما يثبت صحة فرضيتنا الثانية بأن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية من خلال الاستبيان .

- **حسب الفرضية الرابعة :** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية $Sig(\alpha) > \%\ 5$ بين المراجعة الخارجية و جودة القوائم المالية من خلال دراستنا الميدانية .

- **اقتراحات البحث:**

قادنا هذا البحث وبصفة خاصة ونتائجه إلى اقتراح جملة من التوصيات نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع والفائدة على المؤسسة وتتمثل هذه التوصيات فيما يلي:

- ضرورة متابعة إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها، للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هذه التوصيات .
- نوصي المؤسسة بضرورة عرض قوائم مالية تظهر الواقع والصورة الحقيقية للمؤسسة .

- **آفاق البحث:**

تناولنا في هذا البحث إشكالية ما مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، غير أننا لم نتاول جانبا مهما في هذه الدراسة وهي معوقات التي تواجه المراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة وموقف المؤسسات من هذه المهنة، الأمر الذي يتطلب ضرورة إجراء دراسات إضافية لتكتمل مالم تشتمله الدراسة الحالية .

المراجع

قائمة المراجع

❖ ***المراجع بالغة العربية***

✓ ***الكتب:***

01 –محمد سميرالصبان ، عبدالوهاب نصرعلي، **المفاهيم الأساسية للمراجعة الخارجية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليهاالمعايير الدولية**، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2002.

02 –رزق أبو زيد الشحنة ، **تدقيق الحسابات ''مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية ''** دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان –الأردن ،2015 .

03 –طواهر محمد التهامي ،مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية** ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر .

04 –توفيق مصطفى أبو رقبة ،عبد الهادي أسحق المصري ،**تدقيق ومراجعة الحسابات** ،دار و مكتبة الكندي ،عمان –الأردن، 2014.

05 –إيهاب نظمي ،هاني العزب ،**تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان –الأردن ،2012.

06 –عبد الستار الكبيسي ، **الشامل في المحاسبة** ، دار وائل ، عمان –الأردن ،ط2، 2010 .

07 –وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كمال محمد ، **المحاسبة المالية** ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ،مصر ،2000.

08 –هييني فان جويوننج ، **معايير التقارير المالية** ، ترجمة طارق عبد العالي حماد ، الدار الدولية للاستمارات الثقافية ، مصر ، 2006.

09 –شعيب شنوف ، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS** الجزء الثاني مكتبة الشركة الجزائرية بودواو ، الجزائر ، 2009.

10 –محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .

11 –محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة و آليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003 .

12 –أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007 .

13 -عبدالوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2001 .

14 -أمين السيد أحمد لطفي،**التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 .

15 -حسين القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية** ، دار الرواق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999 .

✓ ***الاطروحات و المذكرات*** :

01 -عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية** ، مذكرة ماجستير ،غير منشورة ، الجزائر ،2010/2009 .

02 -زين عبد المالك ،**القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة ماجستير ، جامعة أحمد بوقرة بومرداس ، 2013 .

03 -ليندة قداري ، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ، مذكرة ماستر ، جامعة الوادي ،2015 .

✓ ***المجلات العلمية:***

01 - سليمان بلعور ، **دوافع وآثار الانتقال الى النظام المحاسبي المالي في الجزائر** ، مجلة رؤى أقتصادية ،جامعة الوادي ، العدد السادس ،جوان 2014.

✓ ***المؤتمرات و المداخلات :***

01 - أحمد مخلوف ، **دور معايير الإبلاغ المالي في التوحيد المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبة مشتركة** ، مداخلة الملتقى الدولي حول الاطار المفاهمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب البليدة ، يومي 13-15 أكتوبر 2009

02 - خديجة لدرع ، ليلى عبد الرحيم ، **قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد(IAS)**، مداخلة في ملتقى حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، متطلبات التوافق و التطبيق ، المركز الجامعي سوق أهراس ، يومي 25-26 ماي 2010

03 - فضالي إلياس ، **عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ، مداخلة الملتقى الوطني حول المحاسبة الدولية و المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ، متطلبات التوافق و التطبيق ، المركز الجامعي سوق أهراس ، يومي 25-26 ماي2010 .

04 - مسعود صديقي ،محمد براق ،مداخلة بعنوان ،**انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي** ،المؤتمر العلمي الدولي حول الأداءالمتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية ،جامعة ورقلة ، يومي 08 و 09 مارس 2005.

✓ ***القوانين***

01 – الجريدة الرسمية المرسوم التنفيذي رقم 156/08 ،جمادى الاول عام 1429 الموافق ل 26ماي 2008 ، يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر المتضمن النظام المحاسبي المالي ، عدد 27، الجزائر، المؤرخة في 08 ماي 2008.

❖ **المراجع بالغة الاجنبية:**

01- Pascal **Barenton، Normes IAS/IFRS ،Application Aux Etats Financiers** ، DOUNOD ، Paris ، 2eme èdition ،2006 ،p2061

الملاحق

الملحق رقم 01:استبيان الدراسة

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: مالية ومحاسبة

تخصص : محاسبة وتدقيق

الطالب :حمراوي محمد

إستبيان

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي نقوم بها للحصول على شهادة ماستر محاسبة و تدقيق من خلال مذكرة بعنوان:

"دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية "

شكرا على حسن تعاونكم

أولا: معلومات عامة

1 – النوع الاجتماعي : ذكر ☐ أنثى ☐

2- السن : أقل من 30سنة ☐ من30إلى45سنة ☐ أكبر من 45سنة ☐

3- المؤهل العلمي : ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادات مهنية أخرى ☐

4- الخبرة : أقل من 05سنوات ☐ من05إلى10سنوات ☐ من10إلى 15سنة ☐ أكثرمن15سنة ☐

ثانيا: يرجى الاجابة عما يلي بوضع اشارة (X)أمام الإجابة المناسبة :

المحور الأول : مساهمة الإطار النظري للمراجعة الخارجية كمهنة مستقلة في تلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقوم المراجع أولا عند مراجعة حسابات المؤسسة بفحص نظم المعلومات المحاسبية ، مع نتائج وإمكانيات المؤسسة والجانب القانوني و التنظيمي					
02	تتأثر قرارات الأطراف الخارجية (مستخدمو القوائم المالية) برأي المراجع الخارجي					
03	تعتبر تقارير المراجعة المعدة من طرف المراجع ذات أهمية لمستخدمي المعلومات المحاسبية					
04	استقلالية وحياد المراجع الخارجي عن المؤسسة يعزز الثقة في المعلومات المحاسبية التي قام بتدقيقها					
05	يهتم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقاديه قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية					
06	لتلبية حاجيات مستخدمي المعلومات الخارجية يجب توفر مجموعة من المعايير في تقرير المراجع الخارجي					

المحور الثاني : مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الخصائص النوعية للقوائم المالية

الرقم	الفترة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	الموثوقية (الصدق) كي تكون المعلومة مفيدة عليها أن تكون موثوقة ويعتمد عليها .فيجب أن تخلو من الأخطاء الجوهرية وعدم التحيز					
01	تعكس المعلومات المحاسبية في التقارير المالية عن صدق الوضعية المالية للمؤسسة					
02	ان اعتماد المراجع الخارجي على المعايير المحاسبية من شأنه توفير قوائم مالية خالية من الأخطاء					
03	يعمل المراجع الخارجي على جعل القوائم المالية موثوقة .					
04	المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز					

الملائمة (القيمة التنبؤية ، التوقيت المناسب) يجب أن تكون المعلومة المقدمة ملائمة لاحتياجات متخذي القرار في الوقت المناسب						
05	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية الملائمة للتنبؤ بالمستقبل					
06	للمراجع الخارجي مساهمة كبيرة في توفير المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية					
07	يساهم المراجع الخارجي في تحقيق مبدأ الملاءمة للمساعدة في اتخاذ القرارات					
الثبات وقابلية المقارنة يتسنى لمستخدمي القوائم المالية مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن وتقييم مركزها المالي وأداءها ومقارنة قوائمها مع قوائم مؤسسات أخرى						
08	يتم الالتزام بمبدأ الثبات عند إعداد وعرض القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإصدارها					
09	يشير المراجع الخارجي أثناء إعداد التقرير النهائي إلى الظروف التي لم تراعِ فيها المؤسسة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية					
10	تتضمن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابق أو مع المؤسسات المماثلة					
11	الالتزام بمبدأ الثبات يجعل المعلومات المقدمة ذات كفاءة وفعالة في اتخاذ القرار					

الملحق رقم 02 : اختبارثبات وصدق الاستبيان "الفا كرومباخ"

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.602	12

الملحق رقم 03: اختبارالاستقلالية

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	.199[a]	2	.905
Rapport de vraisemblance	.206	2	.902
Association linéaire par linéaire	.187	1	.665
N d'observations valides	40		

a. 4 cellules (66,7%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,83.

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	3.520[a]	3	.318
Rapport de vraisemblance	4.709	3	.194
Association linéaire par linéaire	3.293	1	.070
N d'observations valides	40		

a. 6 cellules (75,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,10.

Tests du khi-deux

	Valeur	Ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	1.427[a]	3	.699
Rapport de vraisemblance	1.411	3	.703
Association linéaire par linéaire	.098	1	.754
N d'observations valides	40		

a. 6 cellules (75,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,55.

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	6.980[a]	6	.323
Rapport de vraisemblance	7.759	6	.256
Association linéaire par linéaire	.128	1	.720
N d'observations valides	40		

a. 10 cellules (83,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,30.

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	17.389[a]	6	.008
Rapport de vraisemblance	15.486	6	.017
Association linéaire par linéaire	11.686	1	.001
N d'observations valides	40		

a. 10 cellules (83,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,15.

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	20.476[a]	9	.015
Rapport de vraisemblance	19.958	9	.018
Association linéaire par linéaire	8.149	1	.004
N d'observations valides	40		

a. 13 cellules (81,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,20.

الملحق رقم 04:اختبارالفرضيات

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الأول	27.920	39	.000	1.29583	1.2020	1.3897

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الثاني	37.507	39	.000	1.16136	1.0987	1.2240

الملحق 05: اختبار التجانس

للمحور الاول

Test d'homogénéité des variances

المحور_الأول

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
.198	2	37	.821

Test d'homogénéité des variances

المحور_الأول

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
.023	1	38	.880

Test d'homogénéité des variances

المحور_الأول

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
.890	3	36	.456

Test d'homogénéité des variances

المحور_الأول

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
.306	3	36	.821

للمحور الثاني:

Test d'homogénéité des variances

المحور_الثاني

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
2.721	2	37	.079

Test d'homogénéité des variances

المحور_الثاني

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
1.243	1	38	.272

Test d'homogénéité des variances

المحور_الثاني

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
2.235	3	36	.101

Test d'homogénéité des variances

المحور_الثاني

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
.402	3	36	.753

الملحق رقم 06:اختبار post hoc

Comparaisons multiples :

Variable dépendante:المحور_الأول

LSD

(I) العلمي المؤهل	(J) العلمي المؤهل	Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.	Intervalle de confiance à 95 %	
					Borne inférieure	Borne supérieure
ليسانس	ماجستير	.25000	.15446	.114	-.0633-	.5633
	دكتوراه	.41667*	.15141	.009	.1096	.7237
	أخرى شهادات	.18333	.18276	.323	-.1873-	.5540
ماجستير	ليسانس	-.25000-	.15446	.114	-.5633-	.0633
	دكتوراه	.16667	.09833	.099	-.0328-	.3661
	أخرى شهادات	-.06667-	.14194	.641	-.3545-	.2212
دكتوراه	ليسانس	-.41667-*	.15141	.009	-.7237-	-.1096-
	ماجستير	-.16667-	.09833	.099	-.3661-	.0328
	أخرى شهادات	-.23333-	.13861	.101	-.5144-	.0478
أخرى شهادات	ليسانس	-.18333-	.18276	.323	-.5540-	.1873
	ماجستير	.06667	.14194	.641	-.2212-	.3545
	دكتوراه	.23333	.13861	.101	-.0478-	.5144

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

الملحق رقم 07 :اختبار التباينANOVA

تباين المحور الاول

ANOVA

المحور_الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.022	1	.022	.253	.618
Intragroupes	3.338	38	.088		
Total	3.360	39			

ANOVA

المحور_الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.009	2	.004	.047	.954
Intragroupes	3.352	37	.091		
Total	3.360	39			

ANOVA

المحور_الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.688	3	.229	3.090	.039
Intragroupes	2.672	36	.074		
Total	3.360	39			

ANOVA

المحور_الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.199	3	.066	.756	.526
Intragroupes	3.161	36	.088		
Total	3.360	39			

تباين المحور الثاني

ANOVA

المحور_الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.031	1	.031	.806	.375
Intragroupes	1.465	38	.039		
Total	1.496	39			

ANOVA

المحور_الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.045	2	.023	.577	.566
Intragroupes	1.450	37	.039		
Total	1.496	39			

ANOVA

المحور_الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.014	3	.005	.116	.950
Intragroupes	1.481	36	.041		
Total	1.496	39			

ANOVA

المحور_الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.096	3	.032	.823	.490
Intragroupes	1.400	36	.039		
Total	1.496	39			

الملحق رقم08:أقوى عبارة من المحور الاول و الثاني

المحور الاول :

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
تتضمن القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابق أو مع المؤسسات المماثلة	15.922	39	.000	1.300	1.13	1.47

المحور الثاني :

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
يهتم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقاديه قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية	16.018	39	.000	1.250	1.09	1.41