وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة مُحَّد الصديق بن يحيى – جيجل –

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم:علوم المالية والمحاسبة

العنوان

إستخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية و دوره في إكتشاف الأخطاء المحاسبية والمخالفات الجوهرية

مذكرة مقدمة نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة و جباية معمقة

إعداد الطلبة:

- محصول بلال
- لعويسي مروان

إشراف الاستاذ:

د حميمدات صالح

أعضاء لجة المناقشة

الأستاذ: بوسعيود سارة	جامعة محمد الصديق بن يحي	رئيسا
الأستاذ: حميمدات صالح	جامعة محمد الصديق بن يحي	مشرفا و مقررا
الأستاذ : شتوان صونية	جامعة محمد الصديق بن يحي	مناقشا

السنة الجامعية : 2022/2021

بسم الله الرحمان

الرحيم

شكر

نشكر كل من ساهم معنا في إتمام هذا العمل

إهداء

الحمد لله الذي أنار لنا طريق الهداية والعلم وأعاننا لإتمام هذا العمل

إلى أغلى ما أملك في الوجود ، قرة عيني " **أمي الحبيبة** " حفظها الله

إلى سقف وأساس البيت " **أبي** " بارك الله في عمره

إلى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلمي

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى معرفة كيفية اكتشاف الأخطاء المحاسبية و المخالفات الجوهرية من طرف المراجع الخارجي باستخدام مختلف الطرق المعمول بها.

ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بتقسيمها الى قسمين قسم نظري تطرقنا فيه الى مفهوم المراجعة الخارجة باستخدام الإجراءات التحليلية، كذلك تطرقنا الى أساليب الإجراءات التحليلية المستعملة في الكشف عن الأخطاء المحاسبية والمخالفات الجوهرية، أما في الجانب التطبيقي فقمنا بإجراء دراسة تطبيقية بمكتب محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد، الذي يقوم بالمراجعة و التدقيق في المؤسسات بمختلف الطرق إما عن طريق الملاحظة أو تطبيق المعادلات الرياضية أو حتى بمطابقة الوثائق المالية، كما قمنا أيضا بدراسة على عينة من محافظي الحسابات في ولاية جيجل و ميلة و بجاية، وبالانطلاق من إجاباتهم تم تحليل نتائج الإستبيان بدءا من تحليل النتائج الديموغرافية الى تحليل فقرات المحاور وصولا الى تحليل الفرضيات حيث تم التوصل الى صحتها.

Abstract :

This study aims to know how to discover accounting errors and material irregularities on the part of the external auditor using the various applicable methods.

In order to achieve the objectives of this study, we divided it into two parts, a theoretical part, in which we discussed the concept of external audit using analytical procedures، We also discussed the methods of analytical procedures used in detecting accounting errors and fundamental irregularities. On the practical side, we conducted an applied study in the office of the account keeper, Mr. Boujatit Farid،Who audits and audits institutions in various ways, either by observation, applying mathematical equations, or even by matching financial documents. We also conducted a study on a sample of account keepers in Jijel, Mila and Bejaia، Starting from their answers, the results of the questionnaire were analyzed, starting from the analysis of demographic results to the analysis of the axes paragraphs, to the analysis of hypotheses, where their validity was reached.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر	–
إهداء	–
الملخص	–
قائمة الجداول	–
قائمة الملاحق	–
قائمة الأشكال	–
المقدمة	أ–هـ
الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة	
تمهيد	7
المبحث الأول : التعريف بمتغيرات الدراسة	8
المطلب الأول : عموميات حول المراجعة الخارجية	8
المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة التحليلية	15
المطلب الثالث: أساليب تطبيق الإجراءات التحليلية	20
المطلب الرابع : الأخطاء المحاسبية	24
الدراسات السابقة	28
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول إستخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية و دوره في الكشف عن الأخطاء و المخالفات الجوهرية	
تمهيد	37
المبحث الأول: واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر	38
المطلب الأول: تطور الإطار القانوني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر	38
المطلب الثاني: الإجراءات المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات	40
المبحث الثاني: دراسة تطبيقية حول طرق إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية من طرف	43

محافظ الحسابات	
المطلب الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد	43
المطلب الثاني: أمثلة تطبيقية حول طرق إكتشاف الأخطاء المحاسبية والمخالفات الجوهرية	44
المبحث الثالث: دراسة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبيين	54
المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية	54
المطلب الثاني: صدق و ثبات أداة الدراسة	56
المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات المتغيرات الشخصية	63
المطلب الرابع: تحليل فقرات الإستبيان	67
خلاصة الفصل	81
الخاتمة	83
قائمة المراجع	87
الملاحق	90

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول–مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لأسلوب المقارنة	57
02	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني– مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الغير كمية	58
03	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث– مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية	59
04	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع– مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة	60
05	صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة	61
06	معامل الثبات ألفا كرونباخ	62
07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	63
08	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	64
09	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	65
10	توزيع أفراد العينة حسب العمر	66
11	لتحليل فقرات المحور الأول–مدى إستخدام مراجعي الحسابات في t نتائج إختبار الولايات محل الدراسة لأسلوب المقارنة	68
12	نتائج إختبار t لتحليل فقرات المحور الثاني – مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية غير الكمية	71
13	لتحليل فقرات المحور الثالث– مدى إستخدام مراجعي الحسابات في t نتائج إختبار الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية	72
14	لتحليل فقرات المحور الرابع– مدى إستخدام مراجعي الحسابات في t نتائج إختبار الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة	74

15	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الرئيسية	75
16	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الأولى	76
17	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثانية	77
18	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثالثة	78
19	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الرابعة	79

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة	64
02	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	65
03	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية	66
04	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب العمر	67

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	ملحق خاص بتقديم مكتب محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد
02	ملحق خاص بالملف الدائم
03	ملحق خاص بالملف الجاري
04	ملحق خاص بوثيقة CAT
05	ملحق خاص بوثيقة GCC
06	ملحق خاص بوثيقة REF D2
07	ملحق خاص بميزان المراجعة للمؤسسة الأشغال العمومية والبناء دطوش عبد الرزاق
08	ملحق خاص بميزان المراجعة للمؤسسة الأشغال العمومية والبناء دطوش عبد الرزاق
09	ملحق خاص بالتخفيضات الممنوحة من طرف شركة شبيرة و إخوانه
10	ملحق خاص بميزان المراجعة لمؤسسة الفنك
11	ملحق خاص بميزان المراجعة لمؤسسة الأخوة بوزكري
12	ملحق خاص بميزان المراجعة لمؤسسة بوجعطيط علي
13	ملحق خاص بالتصريح على النشاط المهني
14	الإستبيان الخاص بالعينة محل الدراسة
15	نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS

مقدمـــة

مقدمة

تطورت المؤسسات الإقتصادية في الجزائر بين الماضي والحاضر مع تطور القوانين الحاكمة لها أيضا، ولا شك أن هذه القوانين جاءت من أجل تسهيل عمليات سير المؤسسات الإقتصادية في الجزائر، ومن خلال إدارة هذه المؤسسات تظهر أداءها الجيد إن كان كذلك أو العكس بحيث تنعكس على نتيجة المؤسسة التي قد تكون خسارة كبيرة أو متوسطة أو قليلة أو ربح كبير أو متوسط أو قليل، مما يدخل ضمن عمل الإدارة عدة عمليات منها التسجيل ما تم من أعمال في سجلات و دفاتر من إدخال عليه مجموعة من العمليات من تبويب و تحويل وغيرها، من أجل الوصول الى النتائج النهائية والأهداف المحققة، هذا ما قد يعرضها الى أخطاء قد تكون متعمدة أو غير متعمدة مما يؤثر على النتيجة إما بالزيادة أو بالنقصان ومثل هذه الأخطاء قد يكتشفه نظام الرقابة الداخلية وقد لا يتمكن نظام الرقابة الداخلية من إكتشافه.

ثم أن أغلب المؤسسات يديرها أفراد مهنيون يتقاضون رواتب مقابل ما يقومون به من أعمال إدارية، و ذلك نيابة عن أصحاب رأس المال الذين لا يقومون بذلك ربما لأنهم لا يكسبون المهارات الإدارية أو ليس لديهم الوقت لذلك أو غيرها من الأسباب مما يجعلهم اللجوء الى طرف ثالث محايد يطمإنهم على سلامة ما يجري بمؤسساتهم من تصرفات من مسيري الإدارة، وأيضا يطمئنهم على سلامة رؤوس أموالهم وسلامة الطريقة المتبعة في إدارة تلك الأموال.

من هنا جائت الحاجة الى المدقق الخارجي الذي يقوم بمهنة التدقيق والمراجعة الخارجية من أجل طمأنة أصحاب رأس المال والمستثمرين على أموالهم، وذلك يعتبر التدقيق الخارجي مهنة محايدة، وللمدقق الخارجي ظوابط تظبط مهنته من بينها الأخلاقيات والحقوق والواجبات والإمتيازات التي تمنح له أثناء تأديته لمهامه، من أجل الوصول في النهاية الى نتيجة نهائية يعبر فيها عن رأيه في النتائج المحققة من طرف المؤسسة الإقتصادية.

يستعمل المدقق الخارجي عدة أساليب أثناء المراجعة و التدقيق أثناء تأديته لمهامه، منها ما تكون عامة و معروفة يعمل بها جميع المراجعين والمدقيقن ومنها ما تكون خاصة أي خاصة بالمدقق الخارجي المعين، لكن في الأخير يجب الوصول الى تقرير نهائي يحتوي على جميع المعلومات المتحصل عليها أثناء تدقيقه و إكتشاف الأخطاء المحاسبية و تصحيحها إن وجدت أو لم يتم تصحيحها من طرف المدقق الداخلي.

الإشكالية:

بعد دراستنا للجانب النظري المتعلق بالدراسة و قيامنا بالدراسة الميدانية عند محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد الذي أعطي لنا المعلومات عن كيفية تعيين و أداءه لمهامه داخل الهيئة و إستفسارنا عن طرق إكتشاف الأخطاء و تصحيحها من طرفه، مما سبق يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يتم إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في إكستشاف الأخطاء المحاسبية و المخالفات الجوهرية من طرف مكتب المراجعة محل الدراسة ؟

التساؤلات:

وللإجابة عن الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما معنى المراجعة الخارجية ؟ وماهي أنواع المراجعة الخارجية و خصائصها ؟
- ما هي الإجراءات التحليلية المستعملة فالمراجعة ؟ وماهي أنواعها و أهدافها ؟
- ما هي الطرق المتبعة من طرف المراجع الخارجي في أكتشاف الأخطاء و المخالفات المحاسبية الجوهرية ؟
- هل يلتزم محافظ الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعلقة بإكتشاف الغش و الخطأ ؟

الفرضيات:

كإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا بوضع الفرضيات التالية:

- هناك إلتزام واضح من محافظ الحسابات للمعايير الدولية فإكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.
- يستعمل محافظ الحسابات بعض الطرق الخاصة في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية أثناء المراجعة واللتدقيق.
- هناك إستخدام من طرف مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية

و تنقسم هذه الفرضية الى فرضيات فرعية تابعة و هي كالأتي:

- مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لأسلوب المقارنة.
- مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية غير الكمية.
- مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية.
- مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة.

أهداف الدراسة :

يمكن حصر أهداف الدراسة كما يلي:

- ❖ التطرق الى مفهوم المراجعة الخارجية و أنواعها
- ❖ معرفة مختلف الإجراءات التحليلية
- ❖ إبراز طرق إكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف محافظ الحسابات محل الدراسة
- ❖ معرفة طرق تصحيح الأخطاء المحاسبية من قبل مكتب محل الدراسة

المنهج المتبع وأدوات الدراسة :

للإحاطة بمختلف جوانب موضوعنا وللإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات إتبعنا منهجين و هما:

- ❖ المنهج الوصفي التحليلي: تم إستعماله في الجانب النظري لبحثنا عن المراجعة الخارجية و الإجراءات التحليلية والأخطاء الحسابية والمخالفات الجوهرية.
- ❖ الأسلوب الإستقرائي من خلال أسلوب دراسة حالة : تم الإعتماد عليه في الجانب التطبيقي للتعرف على مختلف الملفات والوثائق والطرق المستعملة من طرف المدقق أثناء تأديته لمهامه

أدوات الدراسة:

- ❖ المقابلة: حيث قمنا بإستخدامها من أجل الحصول على معلومات كافية للجانب التطبيقي لدراستنا مع السيد بوجعطيط فريد لعدة مرات.
- ❖ المسح المكتبي: هو كل ما قمنا بالإطلاع عليه من كتب و ملفات و وأوراق و قوانين في مكتب السيد بوجعطيط فريد من أجل توثيق دراستنا.

الإطار الزماني والمكاني للدراسة:

لدراستنا حدود زمنية و مكانية وهي:

- ❖ الإطار المكاني: كانت دراستنا في حدود دائرة الطاهير ولاية جيجل في مكتب محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد
- ❖ الإطار الزماني: تتمثل الحدود الزمنية للدراسة في الفترة الرسمية للملفات المستعملة في الدراسة(1 أفريل الى غاية 10 جوان من السنة الحالية)

أهمية الدراسة:

تكمن الأهمية العلمية لدراستنا في التعرف على مفهوم المراجعة الخارجية في الجزائر و أنواعه و أنواع الإجراءات التحليلية المستعملة في المراجعة، أما في الجانب العملي فتكمن أهميته في التعرف على مختلف الطرق المستعملة لإكتشاف الأخطاء المحاسبية و المخالفات الجوهرية أثناء المراجعة الخارجية.

أسباب إختيار الموضوع:

يمكن ذكر بعض الأسباب الموضوعية والذاتية للموضوع وهي:

الأسباب الموضوعية :

- ❖ كثرة المراجع و المعلومات النظرية والتطبيقية
- ❖ الإهتمام الكبير لهذا الجانب من طرف الدولة و محاولة تطويره لمواكبة العالم الخارجي
- ❖ الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تطوير إقتصاد المؤسسات و بذلك تطوير إقتصاد البلد
- ❖ عدم الإنتشار الواسع لموضوع دراستنا في تخصصنا

الأسباب الذاتية:

- ❖ الميول الكبير من طرفنا لجانب التدقيق والمحاسبة
- ❖ تناسب موضوع دراستنا مع تخصصنا
- ❖ توفر جامعتنا على الأساتذة المتمكنين في هذا المجال
- ❖ إثراء الرصيد الجامعي من معلومات متعلقة بموضوع دراستنا

هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم موضوع بحثنا الى فصلين، في الفصل الأول تكلمنا عن الجانب النظري للمراجعة الخارجية و الإجراءات التحليلية بالإضافة الى الأخطاء المحاسبية بالإستعانة بمختلف المراجع من كتب و مقالات و أطروحات دكتوراه و غيرهم من المراجع، أما فالجانب التطبيقي فتطرقنا فيه الى دور و أهمية المراجع الخارجي في إكتشاف الأخطاء المحاسبية و المخالفات الجوهرية بالإستعانة على المعلومات المتحصل عليها من طرف محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد، بالإضافة الى خاتمة التي

لخصنا فيها أهمية المراجع الخارجي في الجزائر و ضرورة تواجده من أجل السير الحسن للجانب الإقتصادي و القضاء على التلاعبات في المؤسسات الإقتصادية.

الفصل الأول :

الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

تمهيد :

تعتبر المراجعة الخارجية أحد فروع المعرفة الإجتماعية التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الإقتصادية والإجتماعية، من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور المراجعة وخروجها كنشاط رئيسي لا يكمن الإستغناء عنه هو زيادة الحاجة على الخدمات التي يقدمها المراجع بواسطة المراجعة الخارجية، في هذا المطلب سنتطرق إلى عموميات حول المراجعة الخارجية وسنحاول توضيحها بصورة أمثل .

المبحث الأول : التعريف بمتغيرات الدراسة.

المطلب الأول : عموميات حول المراجعة الخارجية.

أولا : التطور التاريخي للمراجعة الخارجية.

لا شك أن المدخل التاريخي ذو أهمية بالغة في بناء الحقائق في علم المراجعة، لذلك لا بد من استعراض نشأة المراجعة في المراحل التالية :

1) **قبل عام 1500 م** : ظهرت عملية مراجعة الحسابات بعد ظهور المحاسبة، إلا أن جذورها التاريخية تعود إلى الفترة التي فرضت فيها الأفكار الفزيوقراطية نفسها في القرن السادس عشر ميلادي، حيث كان المالك يعين أشخاصا لمراجعة الأملاك العقارية ومنتجات الأراضي الفلاحية، وبالأحرى كانت مراقبة الممتلكات النقدية والسلعية.

في ذلك الوقت كانت سلطة جبائية للضرائب العينية والنقدية تفرضها الحكومات المركزية لمجموعة من الموظفين يقومون بإمساك سجلات الإثبات حركة جباية الضرائب[1].

2) **الفترة الممتدة بين 1500 م و 1850 م** : لعل أهم ما يميز هذه الفترة بزوغ بوادر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغييرا جذريا في كل المجالات، حيث كان الانفصال الفعلي لملكية المؤسسة عن الإدارة وزيادة الحاجة للمراجعة والمراجعين، كما تتميز هذه الفترة بظهور تطبيق واستعمال نظرية "القيد المزدوج" في النظام المحاسبي، حتى ولم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع[2].

3) **الفترة بين 1850 م و 1905 م** : بعد ظهور الثورة الصناعية، حصل تغيير شامل للمجتمع وبالتالي ظهرت الحاجة الى تكوين وحدات اقتصادية، ومن هنا بدأ اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات المؤسسة الاقتصادية وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة[3].

4) **الفترة الممتدة ما بين 1905 م الى يومنا هذا** : ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى ذات فرع وتباعد وانتشار جغرافي عن الإدارة والمركز الرئيسي، أدى الى الحاجة الضرورية لمعرفة ما يتم من معاملات في الفروع التابعة والتأكد من أن العمل يتم وفق السياسات والقواعد الموضوعية بواسطة

---

[1] عبد الفتاح صحن، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 24.

[2] عبد السلام إدريس شتيوي، **المراجعة بين المعايير والإجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ليبيا 2007، ص 02.

[3] محمد امين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3 الجزائر 2011/2010, ص ص 4،3.

المركز الرئيسي وبالتالي تحتاج الإدارة إلى الإطمئنان على سلامة العمل في تلك الفروع عن طريق إيجاد نظام للمراجعة.

كما تميزت هذه الفترة أيضا بظهور المنشآت المالية الكبيرة كالبنوك وشركات التأمين وما يتطلبه ذلك النوع من المنشآت إلى مراجعة مستمرة ودقيقة أولا بأول قبل وبعد حدوث العمليات للتأكد من سلامتها ودقتها، فإن الأمر يحتاج إلى تخصيص إدارة مستقلة للمراجعة للتأكد من سلامة العمليات خصوصا وأن الوقوع في أية أخطاء أو تلاعب في مثل هذه المنشآت يؤثر على سمعتها[1].

ثانيا : مفهوم المراجعة الخارجية

1) تعريف المراجعة الخارجية : تعرف المراجعة الخارجية باعتبارها فرع من فروع المراجعة الرئيسية الداخلية والخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص نظام القوائم المالية في المنشأة، ومنن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ماهي إلى نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التفكير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة[2].

وتعرف أيضا بأنها : " عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي والأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المشروع[3].

كما تعرف بأنها عملية منظمة للوصول إلى القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية[4].

2) خصائص المراجعة الخارجية :

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية فيما يلي[5] :

---

[1] عبد السلام إدريس شتيوي، **المراجعة –المعايير والاجراءات**، الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، ليبيا 2008، ص18

[2] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، دار الكتاب الحديث، مصر2007، ص 39.

[3] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، مصر، 2009, ص 14.

[4] محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، **المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية مصر، 2022 ص06.

[5] رجب السيد عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، مصر 2000، ص ص 7، 8.

1) **المراجعة الخارجية عملية هادفة:** تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، والتي أصبحت تتضمن قوائم الدخل،و قوائم المركز المالي و التغيرات فيه،و قوائم التدفقات النقدية و قوائم الأرباح المحتجزة،وهذه القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة و يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذوي المصلحة في المشروع،هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجات من المعلومات و هو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها،وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح و بالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية و نظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون إلى محافظ الحسابات بوصفه خبيرا و مؤهلا مهنيا و محايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

2) **المراجعة الخارجية عملية منظمة** : يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة و المنظمة، حيث يبدأ محافظ الحسابات في عملية المراجعة بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية، ويستكمل محافظ الحسابات عملية المراجعة بعمليات الفحص الميداني و هذا مع تجميع و تقييم الأدلة التي تؤكد رأيه و تنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير المراجعة الذي يشمل على رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه.

3) **المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل:** إضافة إلى ضرورة توافر إشتراطات التأهيل العلمي و العملي في محافظ الحسابات، لابد عليه أن يكون مستقلا عن العميل حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، و عليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، و تعتبر الحاجة لاستقلال محافظ الحسابات وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة و الكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية،لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به محافظ الحسابات من عمل،و يمكن القول أنه إذا لم يكن محافظ الحسابات مستقلا فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها و بالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه.

4) **المراجعة الخارجية عملية إتصال متكامل:** يعرف الإتصال بصفة عامة أنه عملية نقل عمليات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة،ومعنى ذلك أن عملية الإتصال تنطوي على طرفين أحدهما المرسل و الآخر المستقبل و تحتوي على رسالة و على قناة اتصال،وبالنظر لعملية المراجعة نجد أنها

تستوفي بصفة عامة على مقومات الإتصال،أما الرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبديه محافظ الحسابات في تقريره، و يحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق و سلامة القوائم المالية، و يمكن أن يستفيد منها مستقبلي التقرير و المستخدمين الخارجيين.

ثالثا: أهمية المراجعة الخارجية : إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة الغير متجانسة من المعلومات التي تختلف تبعا للاختلاف في مصالحها وأهدافها وهذه الفئات تتمثل فيما يلي :[1]

1) **الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة :** حيث يرتكز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكن من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير على العمليات المالية المعقدة إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.
2) **حملة الأسهم :** يسعون للحصول على المعلومات التي تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.
3) **حملة السندات الحاليون والمحتملون :** إن هذه الفئة تحتاج إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطر في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.
4) **الاقتصاديون ورجال البحث العلمي :** تتمثل حاجتهم من المعلومات في مساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية وعلى قرارات السياسة العامة والمساعدة في مجال البحوث والدراسات، كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المحققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.
5) **العملاء والموردون والمنافسون :** إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجية لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات أو كمستهلك للسلع والخدمات[2].
6) **الأجهزة الحكومية :** تعتمد أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع مستقلة في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب[3].

---

[1] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2001، ص55.

[2] أحمد عبد المولى الصباغ واخرون **اساسيات المراجعة ومعاييرها** الطبعة الاولى، مطبوعات كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر 2008 ص10.

[3] ايهاب نظمي الوهاني العزب، **تدقيق الحسابات الاطار النظري**، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2012، ص 16.

7) **نظام المحاكم** : هذا النظام يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة للأغراض حالات الإفلاس وتقييم الأصول الضرورية وفي الأغراض والدعاوي القضائية[1].

رابعا: أهداف المراجعة الخارجية :

- ❖ تهدف المراجعة الخارجية إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومدى مطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتهدف أيضا الى التبليغ للجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة وبصفة عامة نستطيع القول أن المراجعة الحيادية الخارجية تتضمن الجوانب التالية[2] :
- ❖ ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية؛
- ❖ التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة وتحقيق عناصر النشاط المختلفة في المنشأة؛
- ❖ الإمكانيات المادية والبشرية التي يملكها المراجع الخارجي ومدى تمتعه بالقدرات الشخصية والفكر السليم في مجال أداء عمله؛
- ❖ مستوى المسؤوليات التي يقبلها المراجع الخارجي (مهنيا، فنيا وقانونيا) والتي يقبلها للتعبير عن آرائه المهنية؛
- ❖ تحديد مستوى العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية في المنشأة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية المراجعة.

خامسا: أنواع المراجعة:

اختلف تقسيم المراجعة وذلك لاختلاف مبادئ المراجعة من شخص لآخر ومن نظام لنظام لآخر وسنتطرق هنا لهذه الأنواع حسب التفرعات التالية :

1) من حيث نطاق المراجعة: تنقسم إلى نوعين [3]:

أ) **المراجعة كاملة** : وهي التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المنشأة خلال الفترة المحاسبية بمعنى أن تكون مراجعة وتدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية :

- ❖ جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء.

---

[1] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 56.

[2] محمد السيد سرايا، **المراجعة والرقابة المالية، المعايير والقواعد**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص4، ص42.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص18.

- ❖ جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها.
- ❖ جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة.
- ❖ جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر.

ويلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب، عندما تكون نتيجة تقييمه الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتحفيز برنامج عمله.

ب) **المراجعة الجزئية** : وتتضمن ما يلي :

وهي التي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عمليات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة لتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع :

- ❖ بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها.
- ❖ عمليات أيام معينة دون باقي الأيام.
- ❖ عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات.
- ❖ إلى غير ذلك من أساليب اختيار الموضوعات وعمليات المراجعة التي يتولاها المراجع.

وفي هذا المجال يجب مراعاة ما يلي :

- ❖ لا يجب على المراجع اطلاع المسئولين في المنشأة موضوع المراجعة على طبيعة العمليات التي سوف يقوم بمراجعتها والتي قام باختيارها.
- ❖ لا يجب على المراجع استخدام نفس العمليات وبنفس الأسلوب عند القيام بمراجعة عمليات نفس المنشأة مرة أخرى.
- ❖ على المراجع أن يكتب في تقريره تفاصيل وطبيعة العمليات التي قام باختيارها ومراجعتها حتى لا يتعرض إلى مسؤولية معينة بالنسبة للعمليات التي لم يقم باختيارها[1].

2) من حيث مدى الإلزام في المراجعة : تنقسم الى نوعين :

أ) المراجعة الإلزامية :

وهي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعينة ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول، فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع الحسابات أو ما يعرف بمراقب الحسابات قانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية، ومن ناحية أخرى قد تنص هذه القوانين

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، مرجع سبق ذكره، ص 41.

النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص[1].

ب) المراجعة الاختيارية : وهي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو لائحة معينة منها بعض المراجعات التي قد تطلب إدارة المنشأة من المراجع الخارجي لتحقيق نتيجة المراجعة ومثال ذلك [2]:

- ❖ مراجعة وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة.
- ❖ مراجعة وتدقيق حسابات عمليات المخازن المختلفة.
- ❖ مراجعة بعض عمليات الشراء دون غيرها او بعض عمليات المبيعات دون غيرها.
- ❖ مراجعة أوراق ومستندات بعض المناقصات والتي تمت خلال فترة ما.

3)من حيث توقيت المراجعة : تنقسم إلى نوعين [3]:

أ) المراجعة المستمرة : وهي المراجعة التي تتم لعمليات المنشأة خلال السنة الحالية سواء كانت بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة، وهذا النوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة إذا كانت:

- ❖ المنشأة تتميز بكبر الحجم وعملياتها الكثيرة والمتعددة.
- ❖ توافر عدد كبير من مساعدي المراجع، الأمر الذي يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة.
- ❖ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

ب)المراجعة النهائية : وهي المراجعة التي تبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد القوائم والحسابات الختامية، وفي الغالب يتفرع المراجع أو بعض مساعديه فترة زمنية معينة بعد انتهاء السنة المالية للشركة ليتولى خلالها فحص ومراجعة حسابات وعمليات الشركة للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيرا صادقا عن ما أنجز من أعمال ويقوم بعد ذلك بإعداد تقرير المراجعة المطلوب منه.

---

[1] لقليطي الاخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2009، ص22.

[2] سفير محمد ورزقي اسماعيل، **مسؤولية وصور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول **واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات المتوسطة والصغيرة في الجزائر**، المنعقد بجامعة، خضر حمة، الوادي، يومي 05-06 ماي 2013.

[3] نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة التعاملات المالية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009،ص25.

4) من حيث مدى الفحص او حجم الاختبارات : تنقسم إلى :

أ) **المراجعة الشاملة:** ويقوم فيها المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها, صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء والغش لذلك نجد أن هذا النوع من المراجعة يناسب المؤسسات الصغيرة ولا يناسب المؤسسات الكبيرة نظرا لزيادة الأعباء المراجعة بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة [1].

ب)المراجعة الاختبارية: وهي الطريق السائدة حاليا في العمل الميداني وتعني هذه الطريقة أن يتم تطبيق إجراءات المراجعة على جزء من المفردات على أن تتمتع كافة المفردات المعاينة بفرصة وقوع الخيار عليها , مع مراعاة قيام المراجع الخارجي بتعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات، ويتوقف حجم العينة على اعتبارات من أهمها ما يظهره فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المنشاة من ناحية ومدى مكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختبارية من جهة أخرى [2].

المطلب الثاني: الإيطار المفاهيمي للمراجعة التحليلية

إن تطبيق الإجراءات التحليلية من جانب المراقب أو المدقق يحقق المصداقية، التي نص عليها دليل التدقيق العام عن طريق جمع أدلة إثبات وتحليلها بشكل موضوعي، لأنه يتيح له عمل المقارنات للأرصدة والبيانات المالية والغير مالية، وذلك بهدف تحديد الفروقات في تلك الأرصدة والبيانات، وتستخدم في جميع مراحل المراجعة

أولا: مفهوم الإجراءات التحليلية

مفهوم الإجراءات التحليلية أنها فحص لأنظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويره لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

1) تعريف الإجراءات التحليلية: عرفت على أنها أداة مقارنة إجمالي نسبة إجمالي العائد في السنة المالية مع مثيلتها في السنة الماضية ولتحقيق أهداف المراجعة قد تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد

[1] محمد السيد السرايا سرايا، **المراجعة والرقابة المالية**، مرجع سبق ذكره ص ص50،51.

[2] حازم هاشم الالوسي، **الطريق الى علم المراجعة والتدقيق**، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2008، ص ص60،61 .

المطلوب، و قد أوضح مجلس معايير المراجعة ان الإجراءات التحليلية هامة وأنها مطلوبة خلال مراحل التخطيط والإكمال لكل عمليات المراجعة[1].

كما عرفت أيضا على أنها هي الإختبارات الأساسية التي يلجأ إليها شاغلوا الوظائف الرقابية في أجهزة الرقابة المالية الحكومية، وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية والغير مالية ومقارنة هده العلاقات للتحقق من وجود أخطاء وإنحرافات، ثم وضع فرضيات تفسر هذه الإنحرافات وأختيار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات وذلك حسب خبرة شاغل الوظيفة الرقابية وحسه المهني في الرقابة والتدقيق[2].

وعرفت حسب معيار التدقيق الدولي رقم "520" المصدر من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين على انها:" تقويم المعلومات من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير "[3].

ثانيا: أنواع الإجراءات التحليلية

تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها، وهنا يتمثل الجانب الأهم في إستخدام الإجراءات التحليلية في إختيار النوع الأكثر ملائمة منها، ونذكر الأنواع الخمسة منها: [4]

1) مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه

يساعد هذا النوع من الإجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيدة عن الأداء الخاص بالجهة محل تحليل الأجراءات وذلك عن طريق مقارنة الفرق بين طبيعة المعلومان المالية للجهة مع البيانات التي تمثل إجماليات النشاط الذي تعمل فيه الجهة، كما أن هذه المقارنة تساعد المدقق في تفهم أعمال الجهة بالإضافة إلى أنها تقدم مؤشرا عند احتمال حدوث فشل مالي إن وجد ولكن يوجد عيب في هذا النوع من الإجراءات التحليلية ويكمن في أن بيانات النشاط التي يتم مقارنتها مع البيانات الخاصة بالجهة عبارة عن متوسطات

[1] ثناء علي القباني، **مراجعة تشغيل البيانات الكترونيا**، لدار الجامعية، مصر، 2008، ص 371.

[2] عميرش إيمان، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس ، سطيف1، 2016-2017 ص7.

[3] عميرش إيمان، المرجع السابق، ص7.

[4] محمد خير منير اعراب، **دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا 2015/2014، ص ص 36-38.

عامة بالإضافة إلى إختلاف الطرق المحاسبية التي تتبعها الجهات في نفس النشاط والذي بدوره قد يؤثر على دقة النتائج وبالتالي يؤثر على مدى الإعتماد عليه.

2) مقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة

في هذا النوع من الإجراءات التحليلية يقوم المدقق بمقارنة النسب والمؤشرات المالية للجهة محل التدقيق للسنوات السابقة مع النسب والمؤشرات المالية للجهة للسنة المالية الجارية، وإذا لوحظ ارتفاع أو إنخفاض ملحوظ في أحد هذه النسب و المؤشرات فعليه أن يتنبأ بالأسباب التي قد تؤدي إلى ذلك الإرتفاع أو الإنخفاض حسب خبرته، ومن ثم يحدد أدلة الإثبات التي يجب عليه أن يجمعها للتأكد من تلك الإحتمالات، وتتنوع الإجراءات التحليلية التي يقوم فيها المدقق بمقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة ومن الأمثلة على ذلك:

أ) مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة

يقوم المدقق بإدراج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل وأرصدة ميزان المراجعة الخاصة بالسنة الحالية في عمود آخر، وهنا يمكن للمدقق أن يقارن بسهولة أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنوات السابقة في بداية عملية التدقيق وذلك لتحديد الأرصدة التي يجب أن يعطيها اهتمام أكبر بسبب وجود تغيرات كبيرة في تلك الأرصدة.

ب) مقارنة تفصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة

يمكن للمدقق هنا أن يقارن إجمالي رصيد وفقا لفترة زمنية أو في فترة ما من الزمن، فيمكن أن تقارن الإجمالية الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة أو مقارنة إجمالي رصيد في نهاية الفترة الحالية مع نهاية الفترة السابقة، وهنا يمكن للمدقق أن يحدد الأرصدة التي تتطلب فحص إضافي.

ت) حسابات النسب المؤوية والنسب المالية للعلاقات أو مقارنتها مع السنوات السابقة

وهذا النوع أفضل من النوعين السابق ذكرهما ويرجع ذلك لوجود عيب في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة، حيث لا يتم أخذ النموأو النقص في نشاط عمل الجهة بالإعتبار، فعن طريق حساب النسبة المالية ومقارنتها مع السنوات السابقة يمكن التغلب على ذلك العيب، وبذلك يستطيع المدقق أن يتوصل إلى نتائج عند عمل المقارنات في الإجراءات التحليلية.

3) مقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع توقعات:

هذا النوع من الإجراءات التحليلية يطبق في معظم الأحيان عند القيام بعملية التدقيق على القطاع الحكومي، حيث تقوم هذه الجهات بإعداد موازنات تقديرية عن الفترات المحاسبية ثم تقوم بمقارنتها مع

البيانات الفعلية، ويدل وجود فروق بين البيانات التقديرية والبيانات الفعلية عللى وجود تغيرات، تستدعي من المدقق القيام بالبحث عن أسبابها والأقتناع بها وكذلك التأكد من أحتمال تعديل هذه الجهة للبيانات المذكورة في الموازنات التقديرية ، والتي تؤثرعلى واقعية هذه الموازنات وعلى نتائج الأجراءات التحليلية ومدى الاعتماد عليها[1].

4) مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات المدقق:

وفي هذا النوع من الإجراءات التحليلية يقوم المدقق بعمليات حسابية للتوصل إلى القيم المتوقعة لبعض الأرصدة في القوائم المالية، والتي تكون مبنية على بعض الإتجاهات التاريخية لتلك الأرصدة، ثم يقوم بمقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع بيانات الجبهة وبعد ذلك تحدد الارصدة التي تتطلب من المدقق القيام بفحصها وجمع كافة أدلة الأثبات الخاصة بها[2].

5) مقارنة بيانات الجهة الخاضعة للمراجعة بإستخدام بيانات غير مالية:

ويستخدم هذا النوع للتأكد من أرصدة بعض الحسابات أو لتقدير بعض الأرصدة مثل تكلفة الأنتاج للنفط والتي تمثل بالعلاقة التالية " تكلفة الانتاج * كمية الأنتاج"، ولا يمكن للمدقق أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية إلا إذا كان متأكد من دقة البيانات غير المالية[3].

ثالثا : أهداف المراجعة التحليلية :

إن المراجعة تهدف إلى إضفاء المزيد من المعلومات المالية بصفتها جهة مستقلة تشهد على مصداقية وصحة هذه المعلومات، والمساعدة على إتاحة مجالا أكبر من الأمان والتقليل من المخاطر عند استخدامها ومن أهدافها ما يلي :

- ❖ الحصول على ادلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الإنتفاع من الإجراءات التحليلية[4].
- ❖ مساعدة المراجع في تخطيط طبيعة توقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى المستخدمة في عملية المراجعة.

---

[1] ساري حامد العبدلي، **أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011، ص ص 38،39.

[2] المرجع السابق، ص40.

[3] ساري حامد العبدلي، المرجع السابق، ص40.

[4] كرودي سهام، **دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات**، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيض، بسكرة، 2015/2014، ص 07.

- ❖ كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذات تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للقوائم المالية[1].
- ❖ الإشارة الى وجود تحريفات أو أخطاء في القوائم المالية[2].
- ❖ مساعدة المدقق في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى[3].
- ❖ القيام بفحص إجمالي وشامل للمعلومات والبيانات المالية[4].
- ❖ التعرف إلى طبيعة أعمال المؤسسة وتحديد نطاق الفحص والمراجعة[5].

رابعا :أهمية الاجراءات التحليلية :

إزداد الإهتمام بتطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي نظرا للدور الكبير الذي تحققه ، فإستخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي يحقق المزايا التالية :

1)تخفيض حجم الإختبارات الجوهرية : تستخدم الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي من أجل التحكم في حجم الاختبارات الجوهرية التي يستخدمها، ففي حالة عدم وجود تقلبات غير عادية أو إنحرافات جوهرية على مستوى أرصدة الحسابات المكونة للقوائم المالية، فان المدقق الخارجي سيضيق من نطاق الإختبارات الجوهرية على مستوى هذه الارصدة، أما في حالة وجود شكوك حول إمكانية إحتواء هذه الأرصدة على إنحرافات جوهرية فإنه سيوسع من أداء الإختبارات الجوهرية وإستخدام مزيج من الإختبارات التفصيلية والأجراءات التحليلية من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة [6]

2)تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق : إن الإجراءات التحليلية تعتبر أقل أنواع إختبارات التدقيق تكلفة، لإمكانية إستخدامها دون التنقل إلى مقر الشركة محل فحص، ولأنها تعتمد عللى البيانات الظاهرة في القوائم المالية الخاصة بالسنة الحالية والسنوات السابقة[7].

3)تفهم مجال عمل المؤسسة محل التدقيق : تعتبر الإجراءات التحليلية إحدى الأساليب المستخدمة من أجل التوصل إلى معلومات عن نشاط المؤسسة ومجال عملها، حيث يتمكن المدقق الخارجي من خلال

---

[1] كرودي سهام، سبق ذكره، ص07.

[2] محمد خير منير أعراب، مرجع سبق ذكره، ص 39.

[3] المرجع السابق، ص39.

[4] صحراوي فارس، زعرور نعيمة، **إستخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين عملية التدقيق**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، العدد(1) 2021، ص 175.

[5] المرجع السابق، ص175.

[6] عميرش إيمان، مرجع سبق ذكره، ص14.

[7] المرجع السابق، ص14.

معرفته للمؤسسة من تخطيط عملية التدقيق بالشكل المناسب ومقارنة المعلومات التي لم يقم بتدقيقها مع نفس المعلومات المدققة في السنوات السابقة[1].

4) تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية : تمكن الإجراءات التحليلية من تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية من المساهمين والمستثمرين وغيرهم من المهتمين وذلك بسبب :[2]

- ❖ عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية
- ❖ عدم كفاية نظام التقارير المعدة من قبل إدارة المؤسسة
- ❖ فشل الرقابة الداخلية في القيام بالإجراءات التحليلية وذلك لتبعيتها لإدارة المؤسسة
- ❖ تعقد عملية إدارة المشروعات لإتساعها و لشيوع حالة المنافسة

5) المساعدة في التعرف على الأخطاء المحتملة : حيث قد يجد المراجع الخارجي إختلالات جوهرية غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الجارية والبيانات الاخرى المستخدمة في عمليات المقارنة، وتعرف هذه الإختلافات بالتقلبات غير العادية[3].

المطلب الثالث : أساليب تطبيق الإجراءات التحليلية

وهنا نجد عدة أساليب لإجراء المراجعة التحليلية و نذكر منها :

أولا: الإجراءات التحليلية الوصفية غير الكمية :

وفقا لهذه الإجراءات يستخدم مدقق القوائم المالية نظرته الفاحصة المبنية على خبرته الشخصية للحكم على أدلة الإثبات من خلال إطلاعه على طبيعة عمليات المؤسسة وأوضاع الصناعة التي تنتمي إليها ، يمتاز هذا الأسلوب بسهولته وعد إعتماده على المعلومات الكمية ويشمل ما يلي :

- ❖ **الإستفسار** : الإستفسار عبارة عن أسئلة موجهة إلى شخص لديه معلومات حول طبيعة عمل المؤسسة تشمل النواحي المالية والمحاسبية للتدقيق[4]
- ❖ **التوقعات من نتائج المراجعة السابقة** :إن بعض أوراق العمل للسنة الماضية قد تكون مفيدة وتساعد في تعريف المسائل المحاسبية والتدقيق المهمة للسنة الحالية ، من أجل إكتشاف الأخطاء والنقاط التي تسبب

---

[1] المرجع السابق، ص14.

[2] يرقي كريم، **إجراءات المراجعة التحليلية وإستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة يحيى فارس، المدية العدد الثامن، ص99.

[3] يرقي كريم، المرجع السابق ،ص99.

[4] كرودي سهام، مرجع سبق ذكره، ص35.

العراقيل والصعوبات وأيضا النقاط التي تساعد في المراجعة[1]

❖ **مراجعة المعلومات الخارجية (غير الكمية)** :يجب على المدقق أن يحصل على معرفة كافية للأمور الإقتصادية التي تتعلق بطبيعة عمل المؤسسة موضوع التدقيق، وعلى أي متطلبات قانونية وتنظيمية من أجل القيام بالتدقيق بشكل فعال.

❖ **مراجعة المعلومات الداخلية (غير الكمية)** :لا بد للمدقق الحصول على المعلومات الغير كمية الخاصة بالمؤسسة ، من أجل تحقيق أكبر كفاية للمعلومات، وإكتشاف الأخطاء أو التلاعبات في الحسابات[2]

ثانيا: الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة : تعتبر هذه الأساليب الأكثر إستخداما من طرف المراجع الخارجي خلال القيام بمراجعته ومنها :

1) **التحليل الأفقي والتحليل العمودي:** وهنا يتم الإعتماد من طرف المراجع الخارجي على بعض الأساليب لمراجعة البيانات والمعلومات المالية ومن أهمها :

أ) **التحليل الأفقي** : يعرف بالتحليل المتحرك كونه يهدف الى معرفة إتجاه تطور عناصر القوائم المالية، عبرعدة سنوات ثم مقارنتها مع سنة الأساس لمعرفة مدى إستقرار أو التراجع عبر الزمن، ويساعد عللى كشف الأخطاء والإنحرافات في قوائم التحليل المالي[3]

ب) **التحليل العمودي** : يعرف بالتوزيع النسبي لعناصر القوائم المالية ، لأنها تهتم بقياس نسبة كل عنصر من عناصر القوائم القائمة المالية إلى قيمة أساسية في تلك القائمة تستخدم كأساس لقياس التوزيع النسبي لعناصر القائمة المالية[4]

2) **مؤشرات التوازن المالي** : تعتبر هذه المؤشرات المستخدمة من طرف المدقق من أهم المؤشرات من أجل إيضاح التوازن المالي للمؤسسة ومن أهمها :

❖ **تعريف رأس المال العامل** : رأس مال العامل هو هامش السيولة الذي يسمح للمؤسسة بمتابعة نشاطها بصورة طبيعية دون صعوبات أو ضغوطات مالية على مستوى الخزينة، فتحقق رأس مال عامل موجب داخل المؤسسة يؤكد إمتلاكها لهامش أمان يساعدها على مواجهة الصعوبات وضمان أستمرار توازنها المالي، ويمكن فهم رأس مال العامل وفقا لمقاربتين:

❖ الأولى هي مقاربة تقليدية للميزانية " المالية " ، والتي تقودنا الى حساب رأس المال العامل الصافي.

---

[1] المرجع السابق، ص35.

[2] المرجع السابق، ص35.

[3] عميرش إيمان، مرجع سبق ذكره، ص34.

[4] ساري عبد اللي، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

❖ الثانية هي مقاربة حديثة للميزانية " الوظيفية "، والتي تقودنا الى حساب رأس المال العامل الوظيفي[1]

❖ **حالات رأس المال العامل :** من خلال العلاقة التي يحسب بها رأس المال العامل نجد ثلاث حالات وهي :

✓ **الحالة الأولى :** رأس المال العامل موجب في هذه الحالة الأموال الدائمة تغطي الأصول الثابتة ويبقى للمؤسسة هامش أمان لتمويل جزء من الأصول المتداولة لكن المؤسسة عليها أن تتأكد إن كان يمول المخزون الأدنى .

✓ **الحالة الثانية :** رأس مال عامل معدوم هنا المؤسسة تمول أصولها الثابتة بطريقة مناسبة مع عدم تحقيق أي هامش، هذه الحالة غير أمنة إذا تم تضييعها .

✓ **الحالة الثالثة :** رأس مال عامل سالب هذه الحالة غير جيدة للمؤسسة لأنها تمول جزء فقط من أصولها الثابتة بأموال دائمة[2]

❖ **أنواع رأس مال العامل :** بالإضافة الى رأس المال العامل الصافي هناك أنواع أخرى من رؤوس الأموال العملة وهي :

✓ **رأس المال العامل الإجمالي :** ويمثل الأصول القصيرة الأجل أي هو مجموع الأصول المتداولة، والهدف من دراسة رأس المال العامل الإجمالي هو البحث عن قيمة المبالغ التي مولت بها أصولها المتداولة.

✓ **رأس المال العامل الخاص :** يسمح رأس المال العامل الخاص بمعرفة مقدار الأصول الثابتة الممولة بالأموال الخاصة بدون الديون .

✓ **رأس المال العامل الأجنبي:** وهو مجموع الديون التي بحوزة المؤسسة والتي تتحصل عليها لتمويل نشاطها[3].

ب) إحتياجات رأس المال العامل : هو ذلك الجزء من حاجيات تمويل دورة الإستغلال التي لا تتم تغطيتها عن طريق الديون المتعلقة بدورة الإستغلال، أي هو الحجم من الأموال الدائمة الواجب توفيره لتمويل الموجودات المتداولة والذي يضمن تحقيق التوازن المالي الضروري للمؤسسة[4].

---

[1] لزعر سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، ص92.

[2] بزقراري حياة، **دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2010-2011، ص26.

[3] المرجع السابق، ص28.

[4] لزعر محمد سامي، مرجع سبق ذكره، ص95.

ت) الخزينة : هي إجمالي النقديات الموجودة بإستثناء السلفيات المصرفية، كما تعرف بالفرق بين رأس المال العامل و إحتياجات رأس المال العامل، وهي على درجة كبيرة من الأهمية من المؤسسات لأنها تعبر عن وجود أو عدم توازن مالي خاصة أذا ما علمنا أن رأس المال العامل ما هو إلا مفهوم نظري لا يعبر عن سيولة جاهزة لذلك تعتبر كهامش ضمان بالنسبة للمؤسسة تجنبها حالة التوقف أو العجز عن السداد[1]

3) النسب المالية : إن التحليل عن طريق النسب المالية يعد من أدق الاساليب لأنه يعتمد على المقارنة و الربط بين مختلف العناصر في القوائم المالية.

أ) تعريف النسب المالية : يعتمد أسلوب النسب المالية على إيجاد علاقة بين البايانات القوائم المالية شريطة أ، تكون ذات دلالة والنسب المالية تعني " نسبة رقم معين من أرقام القوائم المالية الى رقم أخر من نفس القائمة أو قائمة أخرى"[2].

ب) أنواع النسب المالية :يمكن القول أن هناك عددا غير محدد من النسب المالية، ولكل منها إستعمالاتها فيتم تبويبها الى مجموعات متعددة على أسس مختلفة وهي :

- ❖ نسبة السيولة
- ❖ نسبة اليسر المالي
- ❖ نسب هيكل التمويل
- ❖ نسب إستخدامات الإموال
- ❖ نسب قياس الإنتاجية
- ❖ نسب قياس الربحية[3]

ثالثا: الإجراءات الكمية المتطورة

تحتوي الإجراءات الكمية البسيطة على بعض العيوب هذا ما أدى الى ظهور الإجراءات الكمية المتطورة كونها أكثر دقة في تقييم وضع المؤسسة بإستخدام البيانات التحليلية منها :

1) **تحليل الإنحدار** : يصنف الإنحدار الخطي من ضمن طرق التحليل متعدد المتغيرات الذي يعالج المتغيرات الكمية، وهو العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع[4]

[1] بزرقاري حياة، مرجع سبق ذكره، ص30.

[2] بزرقاري حياة، المرجع السابق، ص31.

[3] لزعر محمد سامي، مرجع سبق ذكره،ص80.

[4] كردودي سهام، مرجع سبق ذكره، ص53.

2) **تحليل السلاسل الزمنية** : تعرف السلسة الزمنية بأنها مجموعة من المتغيرات العشوائية تم فهرستها وفقا للترتيب الذي يتم الحصول عليه في الوقت ، كما تعرف بإنها رصيد القيم الظاهرة المدروسة في فترات زمنية متساوية غالبا ما تكون سنوية، وتمثل بمتغيرين أحدهما يمثل المتغير المستقل ابذب يعبر عن الفترة الزمنية، والأخر يمثل المتغير التابع الذي يمثل قيمة الظاهرة التي تقابل الفترة الزمنية[1].

3) **أسلوب التخطيط المالي** : يعرف التخطيط المالي بأنه إتخاد القرارات بما سيتم عمله لمواجهة التطورات التي قد تنشأ في المستقبل والتخطيط لمواجهتها، هذه التطورات متعددة منها الداخلي الذي يمكن السيطرة عليه ومنها الخارجي الذي لا تستطيع التحكم به[2]

4) **أسلوب التدفق النقدي** : يعرف التدفق النقدي بأنه عبارة عن توقع مبني على أسس سليمة ومنطقية لكمية من المقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية مستقبلية معينة، إذن فالتدفق النقدي يعطي فكرة عن مواعيد دخول النقدية للمؤسسة ومواعيد خروجها، كما يوفر معلومات عن كمية ونوعية التمويل الذي تحتاجه المؤسسة ومواعيد تلك الاحتياجات، ونوع التمويل الأنسب لتلبية الأحتياجات كما يمكن من الرقابة الفعالة على ما هو موجود وكذلك مراقبة سيولة المؤسسة[3]

المطلب الرابع : الأخطاء المحاسبية:

عرف العالم الحديث تطورا هائلا في شتى المجالات و تحول من أنظمة قديمة إلى أنظمة حديثة شاملة ومتطورة، وفي ما يخص عالم المحاسبة قد شهد هو الآخر تطورا وتحولا كبيرا في مبادئه وطرق العمل به حيث لم تعد تعتمد المحاسبة على الأنظمة البسيطة والاكتفاء بالأساسيات فقط , بل صارت تهتم بالتفاصيل واخذ جميع العمليات والأحداث بعين الاعتبار ومحاولة تغطية جميع الاختلالات و السلبيات الممكنة، وقد نتج عن هذا التطور في علم المحاسبة أخطاء تعددت بتعدد أسبابها وأنواعها وقد عرفت الأخطاء المحاسبية جهدا كبيرا من المختصين والخبراء المحاسبيين لتقليل منها ومنع وقوعها مستقبلا وهذا بتطوير النظام المحاسبي وكذا إيجاد حلول ومخارج لهذه الأخطاء وذلك لتتم العملية المحاسبية بكل وضوح وشفافية ,وكذلك السهر على التقليل من أسباب وقوع هذه الأخطاء وذلك بالتعريف الأمثل بالمبادئ المحاسبية وكذلك على غرس وتنمية روح العمل والتفاني والمسؤولية لدى المحاسبين.

[1] المرجع السابق، 56.

[2] عميرش إيمان، مرجع سبق ذكره، ص45.

[3] المرجع السابق ص 47.

أولا : مفهوم الأخطاء المحاسبية :

نظرا لتعدد مراحل الدورة المحاسبية قد تحدث بعض الأخطاء المحاسبية والتي يتعدد تعريفها بإختلاف أنواعها وطرق الوقوع فيها .

1) تعريف الخطأ المحاسبي :

الخطأ المحاسبي هو الإجراء المحاسبي الذي يخالف المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عامة والفرق والقواعد والإجراءات التي تحكم هذه العمليات سواء كان الخطأ في التسجيل أو الترحيل أو الترصيد أو خلال إعداد ميزانية المراجعة[1].

ويعرف أيضا : أنه تحريف غير متعمد في القوائم المالية بما في ذلك حذف مبلغ معين أما الخطأ المتوقع هو الخطأ الذي يتوقع المراجع والجودة في المجتمع الذي تم سحب العينة منه[2].

وعرف معيار التدقيق الدولي رقم 240 الخطأ على أنه : اصطلاح يشير الى أخطاء غير مقصودة في البيانات الحالية مثل : أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات المستخدمة، السهو أو إساءة فهم الحقائق أو سوء تطبيق السياسيات المحاسبية[3].

كما تم تعريف الأخطاء في قائمة المعايير المحاسبية المالية رقم 16 على أنها : تسويات لفترات سابقة ويجب الإفصاح عن طبيعة الخطأ وأثره على الدخل التشغيلي وصافي الدخل والمبالغ ذات الصلة ببيانات السهم الواحد في الفترة التي تتم فيها اكتشاف هذا الخطأ، في حالة ما إذا كانت الفترة السابقة المتأثرة من بين القوائم المعروضة يجب الإفصاح عن المعلومة الصحيحة بالنسبة للفترة التي حدث فيها الخطأ.

2) أسباب الأخطاء المحاسبية : تقع الأخطاء المحاسبية لسبب أو أكثر ومنها نذكر[4]:

- ❖ الجهل بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- ❖ الإهمال والتقصير من القائمين على العمل المحاسبي أي عمد بدل الغاية المهنية اللازمة.
- ❖ محاولة اختلاس بعض ممتلكات المؤسسة.
- ❖ تغطية العجز.
- ❖ تأثير الإدارة على القوائم المالية لأهداف معينة.
- ❖ التهرب من الضرائب.

---

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، **مبادئ وأساسيات علم المحاسبة**، الوراق للنشر والتوزيع ، الأردن، 2015، ص 105.

[2] المرجع السابق، ص 105.

[3] طلال أبو غزالة. **معايير التدقيق الدولي**، منشورات المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 1977. ص 87.

[4] سليمان مصطفى الدلاهمة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 105-106.

ثانيا: أنواع الأخطاء المحاسبية :

الأخطاء المحاسبية متنوعة ومتعددة ولكن الأخطر أن يكون الخطأ متعمدا ولعل الوقوع في الخطأ أمر لا يحدث من تلقاء نفسه دون سبب أو دافع بل قد يقع الخطأ من المحاسب نتيجة الإرهاق والتعب والإجهاد والسهو نتيجة تزاحم العمل اليومي، أو كنتيجة للجهل وعدم معرفة الأصول والمبادئ المحاسبية أو التلاعب بأموال وأملاك المالك، حيث يمكن تصنيف الأخطاء المحاسبية حسب المرحلة التي حدث فيها الخطأ المحاسبي إلى ثلاثة مراحل هي[1].

1) مرحلة التسجيل في دفتر اليومية العامة :من أهم الأخطاء المحاسبية التي تحدث في مرحلة التسجيل في دفتر اليومية ما يلي:

أ) أخطاء الحذف والسهو : وهي عدم تسجيل عملية بأكملها أو إثبات أحد طرفيها فقط.

ب) أخطاء التكرار : ويقصد بهذا النوع من الأخطاء تسجيل عملية معينة أكثر من مرة.

ت) أخطاء إرتكابية (حسابية) : تنتج مثل هذه الأخطاء في العمليات الحسابية أو ترحيل الأرقام أو ترصيد الحسابات وما شابه، وقد يكون الخطأ الارتكابي كليا، أي أن الخطأ الحسابي متساوي في طرفي العملية وهذا لا يؤثر على ميزان المراجعة من حيث التوازن، وقد يكون الخطأ الارتكابي جزئيا أي أحد طرفي العملية فقط ويؤثر هنا قطعا على توازن ميزان المراجعة ويمكن اكتشافه بالمراجعة الحسابية.

ج) الأخطاء الفنية : تنتج هذه الأخطاء عن الخطأ في تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها. ومن هنا جاءت تسميتها أحيانا بالأخطاء في المبادئ، وقد تنشأ هذه الأخطاء عن جهل أو عدم دراية من قبل موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومثل هذه الأخطاء لا تؤثر على ميزان المراجعة من حيث التوازن[2].

1) **مرحلة الترحيل من دفتر اليومية الى دفتر الأستاذ والترصيد**[3] : ومن أهم الأخطاء المحاسبية التي تحدث في هذه المرحلة ما يلي :

- ترحيل مبلغ قيد اليومية بشكل خاطئ.
- ترحيل مبلغ معين إلى حساب غير حسابه الصحيح مثلا ترحيل مبلغ حساب حسن إلى حساب حسين.

---

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، المرجع السابق، ص 106.

[2] توفيق زرمان، **فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق والرقابة**، رسالة ماجيستير ، جامعة منتوري، قسنطينة 2006، ص ص 97،98.

[3] سليمان مصطفى الدلاهمة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 106- 107.

- ❖ الترحيل بشكل خاطئ مثلا ترحيل مبلغ للحساب الدائن بدلا من الحساب المدين.
- ❖ ترحيل لحساب معين أكثر من مرة.
- ❖ السهو عن ترحيل أحد أو كلا جانبي القيد.
- ❖ الخطأ في تحديد رصيد الحساب وذلك بسبب العمليات الحسابية.

2) مرحلة ما قبل ميزان المراجعة: من أهم الأخطاء التي تحدث عند إعداد ميزان المراجعة ما يلي :

- ❖ نقل مجاميع الحسابات أو أرصدتها إلى ميزان المراجعة بصورة خاطئة.
- ❖ أخطاء الجمع.
- ❖ أخطاء وضع مجاميع الحسابات أو أرصدتها في العمود الصحيح بميزان المراجعة مثلا وضع الرصيد المدين لأحد الحسابات في عمود الأرصدة الدائنة في ميزان المراجعة أو العكس.

ثالثا: تصحيح الأخطاء المحاسبية :

عند اكتشاف الخطأ المحاسبي فيجب أن يقرر المحاسب ما إذا كان الخطأ قليل الأهمية النسبية ففي هذه الحالة لا يستدعي الأمر تصحيحه لأنه ليس من الضروري تصحيح جميع الأخطاء المحاسبية التي يتم اكتشافها، أما إذا كان للخطأ المحاسبي تأثير على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي ففي هذه الحالة يجب على المحاسب إجراء التصحيح اللازم وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما وعليه تنقسم الأخطاء المحاسبية إلى مجموعتين[1] :

1) المجموعة الأولى : أخطاء تؤثر على أرصاد حسابات الأستاذ العام:

يتم تصحيح هذه المجموعة من الأخطاء من خلال إجراء قيود نوعية مع توضيح سبب إجراء القيد ويجب أن يؤدي القيد الجديد إلى تصحيح الخطأ الموجود فعلا ومن طرق التصحيح المستخدمة ما يلي :

- ❖ الطريقة المطولة والتي بموجبها يتم إلغاء القيد الخطأ بعكسه أو إثبات القيد الصحيح.
- ❖ الطريقة المختصرة وبموجب هذه الطريقة يتم الإلغاء للجانب الخطأ والتصحيح في قيد محاسبي واحد.

2) المجموعة الثانية : أخطاء لا تؤثر على أرصدة حسابات الأستاذ العام :

وأخطاء هذه المجموعة لم تقيد بعد في حسابات الأستاذ العام وعليه يتم تصحيحها من خلال تسجيل الأرقام في دفتر اليومية إذا كان مجموعها خطأ أو في كشوف الجرد إذا كانت بعض عملياتها غير صحيحة.

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، **المرجع السابق**، ص ص 108،109.

المطلب الخامس : الدراسات السابقة المتعلقة بالبحث

يمكننا القول انه يجب على الباحث الإطلاع على الدراسات السابقة التي في موضوع بحثه، من أجل معرفة أفكار أكثر و الفهم الجيد للموضوع ،كذلك التطرق الى بعض النقاط و المباحث التي لم تذكر قبل دراسته من أجل إعطاء ميزة خاصة لدراسته عن باقي الدراسات وتجنب تكرار المعلومات ولذيا بعض الدراسات نذكر منها ما يلي :

أولا: كردودي سهام دراسة المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ضل إستخدام تكنولوجيا المعلومات ، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة.2015/2014: دراسة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة تكنولوجيا الإعلام والإتصال كانت إشكاليتها كالأتي : إبراز دور وأهمية تطبيق أساليب المراجعة التحليلية بالإعتماد على مختلف الأدوات والبرامج التقنية الحديثة في تحسين مستوى أداء المؤسسات والثقة في نتائج عملية المراجعة من وجه نظر مختلفة الجهات التي لها مصلحة بالمؤسسة.

وهدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور المراجعة التحليلية المعتمدة على الأساليب الكمية التقليدية والمتطورة في تحسين أداء مدقق الحسابات في ظروف ظهرت فيها الحاجة الى إستغلال تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، جاء هذا البحث كمحاولة لإبراز كيف تساهم الشبكات العصبية الإصطناعية في تحسين المراجعة التحليلية.

فيما يتعلق بنوع الأسلوب المستخدم في تطبيق المراجعة التحليلية في الممارسة العلنمية، فقد تم تطبيق أحد أهم الأساليب التقليدية الشائع إستخدامها ممثلة في النسب المالية لإكتشساف الأخطاء الجوهرية، والنمادج المتطورة الممثلة في السلاسل الزمنية والإنحدار الكلاسيكي ثم الأسلوب الأكثر تطور في ظل تكنولوجيا المعلومات ممثلة في الشبكات العصبية الصناعية، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة ثم الأستناد الى الإطار النظري ودراسات سابقة من خلال الأدب المجاسبي، بالإضافة إلى دراسة حالة للنماذج الأربع للمراجعة التحليلية.

ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي :

- إن المراجعة التحليلية تستخدم في كل مراحل المراجعة التحليلية(مرجلة التخطيط، مرحلة الإجراءات الجوهرية، مرحلة إعداد التقارير) وإن أكثر المراحل إستخداما هي مرحلة الإجراءات الجوهرية(البحث عن الإثباتات).

- ❖ تساعد المراجعة التحليلية في لفت الأنظار وتوجيه الإهتمام لمجالات وقوع الأخطاء والمخالفات كما يؤدي الى زيادة إحتمال إكتشاف الأخطاء.
- ❖ إن المراجعة التحليلية ليست بديلا لإختبارات المراجعة التفصيلية، كما لا يمكن الإعتماد عليها بمفردها بأهداف المراجعة.

هدفت هذه الدراسة الى الإهتمام بالمراجعة التحليلية ودورها في أكتشاف الأخطاء الجوهرية بالإعتماد على مختلف النمادج بينما إهتمت دراستنا على علاقة المراجعة الخارجية بالإجراءات التحليلية في إكتشاف الأخطاء الجوهرية أثناء عمليات المراجعة والتدقيق.

ثانيا: عميرش إيمان مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف،2017/2016 : دراسة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص مالية، محاسبة وتدقيق وكانت إشكاليتها كالأتي : ما مدى ملائمة ظروف ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا لتطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي من أجل التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التعرف على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في كل من الجزائر و فرنسا من أجل تقييم مخاطر التدقيق الخارجي والتحكم فيها، والتوصل الى مجموعة من النتائج والتوصيات، من أجل زيادة ثقة الرأي العام في مهنة التدقيق وتحسين الأداء المهني للمدققين الخارجيين في الجزائرن، ودراسة مدى ملائمة ظروف ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا لتطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي.

إعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي الصفي التحليلي في الجانب النظري إستنادا الى الكتب والدراسات السابقة والمقالات العلمية، أما الدراسة الميدانية فقد إعتمد على الإستبيان والمقابلة الشخصية وقد إستعمل الأسلوب المسحي و المنهج الإحصائي، وإعتمد أيضا على برنامج تحليل الحزمة الإحصائية من أجل إدخال إجابات الأفراد المتحصل عليها وتحليلها، كما إعتمد أيضا على منهج المقارنة من أجل المقارنة بين أجوبة المدققين الخارجيين.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي :

- ❖ توصلت الدراسة إلى أن أساليب الإجراءات التحليلية تتنوع من الأساليب التقليدية المتمثلة في المقارنات مع السنوات السابقة، مع النتائج المتوقعة التي يضعها المدقق الخارجي أو التي تقوم المؤسسة بإعدادها كالميزانيات التقديرية
- ❖ يجب على المدقق الخارجي تقييم كل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة بإعتبارها مخاطر خارجة عن سيطرته تماما، من هذا التقييم يستطيع تحديد الإجراءات المستخدمة من أجل تخفيض مخاطر عدم الإكتشاف وبالتالي تخفيض المستوى الكلي لمخاطر التدقيق الى المستوى المقبول عموما.
- ❖ حصول المدقق الخارجي على فهم لنظام الرقابة الداخلية، ثم يتم تقييم الأخطاء الجوهرية وتصميم الإجراءات المناسبة التي تمكن من الإجابة لها.

هدفت الدراسة الى بيان مدى إستخدام الإجراءات التحليلة من طرف المدقق الخارجي في كل من الجزائر و فرنسا من أجل التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، ونجد هذه الدراسة متقاربة لدراستنا التي سلطت الضوء على دور إستخدام المراجع الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في الجزائر.

ثالثا: ساري حامد العبدلي أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبيين الماليين، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت2011: دراسة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإعمال وكانت إشكاليتها كالأتي : هل يؤثر إستخدام المراقبيين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولت الكويت.

إن أهداف هذه الدراسة تتمثل في التعرف على مفهوم الإجراءات التتحليلية وأهمية إستخدامها من قبل مراقبي وزارة المالية في عملية التدقيق، والتعرف على مختلف مراحل التدقيق التي يستخدمها المراقبون الماليون في دولة الكويت، وتحاول التوصل الى نتائج ودلالات يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض والهدف من إجراءها .

إتبع الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي بهدف التعرف على أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبيين الماليين في مراحل التدقيق، وذلك من خلال دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولت الكويت، إذ تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة، وذلك بهدف التعامل معها في إختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة.

ومن أهم انتائج المتوصل عليها :

- ❖ يتبين أن إستخدام المراقبيين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، حيث تبين أن وزارة المالية تقوم بتطوير أجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة.
- ❖ يتضح أن وجود صعوبات قد تواجه المراقبيين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولت الكويت، إلا عندما يساء فهم الإجراءات التحليلية من قبل المراقبيين الماليين، والتي تقلل من القدرة على رؤية التفاصيل والرؤية العامة لعملية التدقيق.
- ❖ يتبين أن تطبيق الإجراءات التحليلية بفاعلية يتطلب قدرة عالية من المراقب على التنبؤ بشكل صحيح حول الأرصدة والتغيرات غير العادية لتحقيق أدلة الإثبات المطلوبة.

إهتمت هذه الدراسة على التعرف على أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبيين الماليين في مراحل التدقيق، وذلك من وجه نظر مراقبيين وزارة المالية في دولت الكويت، إلا أن دراستنا إهتمت على إستخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية أثناء المراجعة الخارجية والتدقيق الخارجي للمؤسسات الجزائرية.

رابعا: سارة محمد برمه محمد و عبد الرحمن عادل خليل و أسعد مبارك حسين، دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، مجلة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2016 :الدراسة عبارة عن مجلة صادرة عن مجلة العلوم الاقتصادية , جامعة النيلين – كلية التجارة – عمادة البحث العلمي جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

حيث تتمحور على الإشكالية التالية : ظهور الدعاوى ضد مكاتب وشركات المراجعة الأمر الذي ألقى بظلاله على مهنة المراجعة الخارجية في المقام الأول وعلى المسؤوليات المترتبة على المراجع في المقام الثاني لذلك لا بد أن يولى المراجع موضوع تحسين الجودة وبدل العناية المهنية لاكتشاف الأخطاء والحد منها

يكمل الهدف من هده الدراسة :

- ❖ التعرف غلى مفهوم المراجعة التحليلية و أساليبها وأهدافها
- ❖ بيان مدى أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها المختلفة في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية.
- ❖ الوقوف على أنواع ومعايير تقارير المراجعة الخارجية.

❖ تأكيد أثر الإعداد السليم لبرنامج المراجعة التحليلية وجودة تقارير المراجعة الخارجية

اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي معتمدة على المصادر الأولية من خلال استمارة استبانة، أما المصادر الثانوية تمثلت في الدراسات السابقة التى لها علاقة بموضوع الدراسة والكتب العلمية المتخصصة والدوريات والبحوث العلمية.

ومن اهم النتائج المتوصل اليها :

❖تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية تساعد المراجع الخارجي علي التنفيذ الصحيح لعملية المراجعة وفقا للمبادئ المحاسبية.

❖يساهم إستخدام المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن عدم مراعاة الفترة الزمنية للمراجعة.

❖يساعد إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تقييم ملائمة معلومات التقارير المالية ذات العلاقة بالبيانات المالية .

❖تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية تساعد المراجع الخارجي في اكتشاف القصور في التحليل الغير سليم للعمليات المحاسبية.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية في السودان وإلى إقتراح مجموعة من أساليب المراجعة التحليلية لتطوير كفاءة وفعالية الفحص التحليلي والضريبي بإستخدام أساليب حديثة وذلك لتحقيق التوازن بين الأصول العلمية و ومشاكل التطبيق العملي بينما اهتمت دراستنا على دور المراجعة الخارجية في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية .

خامسا: مفيدة حسن عبيد محمد، دور المراجعة الخارجية في الحد من الأخطاء المحاسبية، جامعة شندي السودان 2015 : الدراسة مقدمة لنيل درجة ماجستير في المحاسبة لكلية الدراسات العليا والبحث العلمي.

و قد تناولت الإشكالية التالية : تكمن مشكلة الدراسة في الدور السليم للمراجعة في الحد من الأخطاء المحاسبية وكذلك في الجهل بالمبادئ والفروض المحاسبية وعدم استخدام التقنية الالكترونية في المحاسبة والتي يمكن أن تساعد إلى حد كبير في تقليل الأخطاء المحاسبية وعدم إدخال التقنية الالكترونية في عملية المراجعة وعدم التخطيط للمراجعة في المؤسسات باعتبارها وسيلة لاكتشاف الأخطاء المحاسبية.

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو تناول مفهوم المراجعة و بيان دورها في الحد من الأخطاء المحاسبية و توضيح كيفية تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك و التحقق من صحة ودقة البيانات الحسابية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها .

أتبعت الدراسة المنهج التاريخي من خلال استعراض الدراسات السابقة و كذلك المنهج الاستقرائي من خلال اختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام برنامج الحزم SPSS الإحصائي لإدخال بيانات الدراسة تم استخدام النسب المئوية والمنوال واختبارات تربيع لإجابات مجتمع الدراسة تم تجميع بيانات الدراسة بواسطة استبانه .

حيث تمثلت نتائج هذه الدراسة في :

❖ أن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية له أثر ايجابي على عملية المراجعة.

❖ أظهرت الدراسة أن للعوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ المراجعة أثر واضح في اكتشاف الأخطاء.

❖ أن حياد واستغلالية ونزاهة وموضوعية مراقب الحسابات يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.

❖ أن التخطيط لعملية المراجعة يساعد على الاستعمال الكفء للمساعدين وبالتالي يستطيع اكتشارف الأخطاء هدفت هذه الدراسة الى اكتشاف دور المراجعة في اكتشاف الاخطاء المحاسبية بينما دراستنا تناولت دور المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية .

سادسا: عزوز ميلود دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، جامعة 20 اوت سكيكدة 2006-2007 : دراسة مقدمة لنيل درجة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات لكلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية.

وقد تناولت هذه الدراسة الاشكالية التالية :

كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية و بالتالي تحقبق نجاعة المؤسسة الإقتصادية؟

ان الهدف الرئيسي لهده الدراسة هو محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الإقتصادية بإعتبارها أداة فعالة و محاولة إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى اسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الإقتصادية.

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على إشكالية الموضوع وهذا البحث إرادة منا لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية وكذا المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة في الفصل الأول.

حيث نتج عن هذه الدراسة النتائج التالية :

❖ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة ، من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجع للعمليات المالية والإدارية، التي تقوم بها هذه الأخيرة فنظام الرقابة الداخلية هو أداة للتسيير والوقاية.

❖ يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات ،التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.

❖ نشاط المراجعة الخارجية يعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسة واللوائح والقوانين الموضوعة، والمراجعة المالية و العملياتية للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيف تساهم المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية بالاعتماد على مختلف النماذج بينما اهتمت دراستنا على دراسة ارتباط المراجعة الخارجية بالإجراءات التحليلية وكيفية الجمع بينهم .

خلاصة الفصل :

حاولنا في هذا الفصل تبيان الإطار النظري للمراجعة الخارجية بإستخدام الإجراءات التحليلية من خلال تسليط الضوء على مفهومها و أنواع إجراءاتها، و خطوات تطبيقها من أجل أن تواكب التطور العلمي خاصة في ظل تكنولوجيا المعلومات، كذلك حاولنا تبيان مختلف أساليب المراجعة التحليلية في أداء عملية المراجعة، ابتداء من أساليب التحليل المالي الى الأساليب المتطورة ممثلة في السلاسل الزمنية، كما تم عرض أهم الأساليب الإحصائية والتي تعد من أهم أساليب المراجعة التحليلية التي تستخدم في تقدير قيم أرصدة الحسابات و تحديد ما إذا كانت هناك تحريفات في هذه القيم.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية حول إستخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية و دوره في الكشف عن الأخطاء و المخالفات الجوهرية

تمهيد

بعد معالجتنا للجانب النظري في دراستنا أخدنا فكرة عامة عن الدراسة، الأن في هذا الفصل سنعالج الجانب النظري للدراسة، كما هو معروف في القانون الجزائري فالمراجعة الخارجية تتم عن طريق محافظ حسابات أو خبير محاسبي تحت سلطة مجموعة من القوانين، تعود بالإيجاب على المؤسسات الاقتصادية، ذلك بالكشف على الأخطاء التي وقعت فيها والتي تؤثر عليها وعلى اقتصادها و الاقتصاد الوطني لتجنب الأزمات الاقتصادية، ومنه فإن دراستنا ستتمحور على ما يلي:

المبحث الأول: واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية حول طرق اكتشاف الأخطاء من طرف محافظ الحسابات محل الدراسة

المبحث الثالث: دراسة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات

المبحث الأول: واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

إن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر مرت على عدت مراحل و تطورات الى أن وصلت على ما هي عليه الأن، إهتم المشرع الجزائري بهذه المهنة مما أدى الى تعديلها و تطويرها في كل حقبة زمنية، من اجل النهوض بها ومسايرتها للمستوى الدولي لكن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تشهد تأخرا نوعا ما مقارنة بالمستوى الدولي بسبب بعض الظروف الإقتصادية و الإجتماعية في الجزائر.

المطلب الأول: تطور الإطار القانوني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر

غداة الإستقلال و كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الإستعمار عانت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر فراغا كثيرا والعديد من المشاكل على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، ومند 1969 الى يومنا هذا عرفت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تطورات غير أنها عرفت تذبذبا الى غاية 1988، بعدها شهدت المهنة تدقيقا معمقا لمهنتها في ما يلي سنتطرق الى مختلف التطورات التي مرت بها المهنة فيما يلي[1]:

أولا: المرحلة الأولى: (1980/1969): إنطلاقا من107/69 والذي نص في المادة 38(يكلف وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظ حسابات في المؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية التي تمتلك الدولة أو هيئة عمومية حصة من رأس مالها وذلك بغية التأكد من رسلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم)، ولقد تم تحديد مهام وإلتزامات محافظ الحسابات فيما بعد في الأمر 82/71 الصادر في 29-12-1971 والمتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، فطبقا للأحكام هذا الأمر يتولى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة تنظيم المحاسبات الخاصة بكل قطاع، إبداء رأي حول جميع المخططات الحسابية، ثم صدر أول قانون لتأصيل مهنة مراجع حسابات خارجي سنة 1973 حيث إعتبرته كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة وبعدها جاء قانون صدر 1980 الذي ألغى قوانين 1970 ودستور 1976 والذي ألغى مراقبة مراجعي الحسابات والخبراء المحاسبيين وأوكلتها الى مجلس المحاسبة.

[1] مروة مويسي، عجيلة محمد، **ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر**، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي ، العدد الأول، جوان 2018، ص ص 217 218

ثانيا: المرحلة الثانية(1988/1980): إنطلاقا من المادة 21/84 والذي نصت المادة 69 منه(على أنه يتم تعيين محافظي الحسابات لدى المؤسسة التابعة للقطاع العام لدى المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصة من أموالها) وكان من المفروض أن يتبعه ذلك مرسوم تنظيمي يحدد كيفية تطبيقه إلا أنه لم يحدث ذلك، لأن هذه المرحلة حدث فيها فراغ قانوني نتيجة الأوضاع الإقتصادية التي تمر بها الدولة .

ثالثا: المرحلة الثالثة(2010/1988): تميزت بصدور عدة تشريعات وقوانين تظم مهنة مراجع الحسابات الخارجي والخبير المحاسبي نذكر منها:

القانون الصادر سنة 1988 حيث نصت المادة 40 منه بضرورة تعيين مراقبيين داخليين وخارجيين في المؤسسات العمومية الإقتصادية من أجل تنظيم التسيير المالي و المحاسبي لهذه المؤسسة، وفي 1991 صدر قانون 08/91 متعلق بمهنة خبير محاسبي ومراجع حسابات ومحاسب معتمد حيث تقوم الجمعية المهنية لأول مرة بتنظيم المهنة والعمل، وأصبحت مهنة التدقيق والمراجعة في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيهم شروط ممراستها، أما في سنة 1992 فقد تم إنشاء نقابة وطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين(النقابة العامة هي المسؤولة عن الإعتماد والفصل)، أما في سنة 1996 ظهر مرسوم المتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، سنة 1997 ظهر مرسوم الخاص بالشهادات وشروط الخبرة المهنية للممارسة المهنة ومن بين عيوبه فصل المهني عن الأكاديمي، وفي سنة 2001 ظهر المرسوم المعدل والذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

رابعا: المرحلة الرابعة (2010 الى يومنا هذا): تميزت هذه المرحلة بمحاولة وضع إطار وطني لتدقيق والمراجعة على ضوء معايير مراجعة دولية بالإضافة الى الفصل بين إختصاصات كم من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إضافة الى الإعتماد على لجنة تدقيق كبديل لجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة في تعيين المدقق، في 2010 صدر القانون01/10 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و أنشئ مصف للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أما في سنة 2012 صدر قانون خاص بالتدقيق البنكي وهي لجنة مشتركة بين مجلس الإدارة وجمعية المساهمين.

المطلب الثاني: الإجراءات المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات

جاء القانون 01/10 بمجموعة من الإجراءات المتعلقة بكيفية تعيين محافظ الحسابات وواجباته وحقوقه وأتعابه وهذا ما سنتناوله في هذا المطلب.

أولا: كيفية تعيين محافظ الحسابات في الجزائر

ويتم تعيين محافظ الحسابات في الجزائر كما يلي[1]:

❖ يتم تعين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين حيث يتم إختياره من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب دفتر الشروط وتدوم وكالة مراجع الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، ولا يمكن بعد عهدتيين متتاليتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد مضي ثلاث سنوات، ويعين من قبل مجلس الإدارة

❖ في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات

❖ عندما تعين الشركة أو الهيئة محافظ الحسابات بصفته محافظ فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظ للحسابات يتصرف بإسمها

❖ عندما تقرر الشركة أو الهيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا للقانون

❖ يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات ممارسة مهنة المراجعة والمحاظر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة

كما يتقاضى محافظ الحسابات أتعابا جراء العمل الذي يقوم بإنجازه خلال السنة المالية تحددها الجمعية العامة

ثانيا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

لمحافظ الحسابات جملة من الحقوق والواجبات مرتبطة بمتطلبات عمله سنتطرق أليها في بعض النقاط وهي كالأتي:

[1] الأزهر عزة، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية،جامعة الوادي العددالخامس، السنة الخامسة، 2012،ص 32.

1-حقوق محافظ الحسابات: تتمثل حقوق محافظ الحسابات فيما يلي[1]:

- ❖ يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت و في عيم المكان على السجلات المحاسبية والمراسلات، محاضر جلسات مجلس الإدارة، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة
- ❖ يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على المعلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها
- ❖ يحق لمحافظ الحسابات، طلب الكشف المحاسبي الخاص بالمؤسسة، وهذا الأخير يعد حسب مخطط حصيلة الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون
- ❖ له الحق في الحضور في الجمعيات العامة كلما تستدي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته
- ❖ له الحق في الاستقالة دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة

2- واجبات محافظ الحسابات: محافظ الحسابات في الجزائر ملزم بمجموعة من الواجبات نذكرها فيما يلي[2]:

- ❖ يشهد بأن الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات
- ❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص
- ❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير
- ❖ يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة

[1] المادة 38،36،34،33،32،31، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 8.

[2] المادة 23، 40، المرجع السابق، ص ص 7،8.

- ❖ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، و من طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة
- ❖ يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات إبتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالة للعهدة

ثالثا: حالات التنافي والموانع لممارسة مهنة محافظ الحسابات

وضع المشرع الجزائري حالات تنافي وموانع خاصة بمهنة محافظ حسابات وهي على النحو التالي:

1- حالات التنافي: هناك حالات تنافي ينص عليها القانون فيما يخص مهنة محافظ الحسابات نذكرها فيما يلي[1]:

من أجل الإستقلالة المالية والشفافية في العمل وضع القانون الجزائري مهن منافية لمحافظ الحسابات نذكر منها:

- ❖ كل نشاط تجاري لاسيما بشكل وسيط أو وكيل
- ❖ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني
- ❖ كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري
- ❖ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة
- ❖ كل عهدة برلمانية
- ❖ كل عهدة إنتخابية في هيئة تنفيدية للمجالس المحلية المنتخبة
- ❖ على المنتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي في أجل أقصاه شهر واحد مع تاريخ مباشرة مهمته
- ❖ لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية

2- حالات الموانع:

يمنع محافظ الحسابات من مجموعة من المهام وهي[2]:

[1] الأزهر عزة، مرجع سابق، ص ص 33،34.
[2] الأزهر عزة، مرجع سابق، ص 34.

- ❖ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين
- ❖ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة
- ❖ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها
- ❖ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها
- ❖ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من إنتهاء عهدته

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية حول طرق إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية من طرف محافظ الحسابات

عند قيام محافظ الحسابات بعملية التدقيق تصادفه بعض الأخطاء والمخالفات الجوهرية داخل الشركة أو الهيئة، في هدا المبحث سنتطرق الى طرق إكتشافها من طرف محافظ الحسابات

المطلب الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد

في هذا المطلب سنقدم نظرة عامة عن محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد ومكان عمله قبل التطرق الى طرق إكتشافه للأخطاء والمخالفات الجوهرية

أولا: تقديم المكتب

سنقوم بتقديم مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة من خلال العناصر التالية[1]: (ملحق01)

يقع مكتب السيد بوجعطيط فريد بحي بوشرقة أمام محكمة الطاهير ولاية جيجل، مكون من ثلاث غرف رئيسية، غرفة خاصة بمحافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد، غرفة خاصة بالمحاسب الرئيسي السيدة عثمان سعيدة، أما الغرفة الثالثة فهي مكان وضع محافظ الحسابات للملفات و الأرشيف الخاص بالهيئات و الجمعيات التي يدقق فيها لمدة عشر سنوات كاملة، الملفات التي يقوم بالتدقيق فيها حاليا 230 ملف من شركات تضامن و مساهمة و جمعيات، يقوم بالدقيق حاليا في شركة EURL EL MARAI IMPORT EXPORT للسنوات 2022،2023، 2024، خبرته حوالي 35 سنة، وهذه بعض إعتماداته:

- ❖ تحصل على إعتماد سنة 1994 كمحاسب معتمد من المصف الوطني للخبراء و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ❖ متحصل على شهادة محافظ الحسابات في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

[1] مقابلة مع السيد بوجعطيط فريد، محافظ حسابات ومحاسب معتمد، يوم2022/05/22، على الساعة 09.00سا.

- ❖ متحصل على إعتماد من قبل البنك الأفريقي بصفته consultant chez la banque
- ❖ متحصل على خبير معتمد من المصف الوطني للخباء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين
- ❖ تحصل سنة 2000 على إعتماد خبير قضائي من قبل وزارة العدل وحفظ الأختام الجزائرية

لا يمارس السيد بوجعطيط فريد أي مهنة يتضارب عليها القانون 10-01.

ثانيا: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي[1]:

- ❖ إعداد الميزانية العامة للمؤسسات
- ❖ إعداد وثيقة G50
- ❖ التصريح بإشتراكات الضمان الإجتماعي
- ❖ إعداد إشتراكات صندوق العطل المدفوعة الأجر
- ❖ إعداد الخبرة القضائية
- ❖ جميع المواد المنصوص عليها في القانون10-01 في المواد 23،40.

المطلب الثاني: أمثلة تطبيقية حول طرق إكتشاف الأخطاء المحاسبية والمخالفات الجوهرية

في هذا المطلب سنتطرق الى طريقة عمل محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد و التي سنوضحها فيما يلي :

أولا: طريقة عمل محافظ الحسابات[2]

إن الهدف الرئيسي لوضع محافظ الحسابات في الهيئات والمؤسسات هو التدقيق الشامل للهيئة، والوصول الى نتائج يمكنه التعبير فيها على رأيه في مدى سلامة القوائم المالية في نهاية كل دورة

1- المرحلة الأولية: عند تعيين محافظ الحسابات لهيئة ما يقوم المحافظ في المرحلة الأولية بدراسة نظام الرقابة الداخلية و تقييمه، بعدها يقوم بإعاداد تقرير عنه يوجهه للمدير العام معبرا فيه عن رأيه على الرقابة الداخلية.

[1] مقابلة مع السيد **بوجعطيط فريد**، مرجع سابق، يوم 2022/05/25، على الساعة 11.00سا.
[2] مقابلة مع السيد **بوجعطيط فريد**، مرجع سابق، يوم2022/05/25، الساعة10.00سا.

2- المرحلة النهائية: تأتي هذه المرحلة بعد المرحلة الأولية مباشرة وهي الهدف الرئيسي الذي وضع من أجله المحافظ والذل يتمثل في التدقيق الشامل لحسابات السنة، بعدها يقوم بإعداد تقرير و رفعه للشركاء والمساهمين لعلمهم بالوضعية المالية للمؤسسة

ثانيا: ملفات عمل محافظ الحسابات

عند تعيين محافظ الحسابات لهيئة ما يتوجب عليه إعداد ملفات و أوراق وهي الملف الدائم (ملحق رقم1) والملف الجاري أو السنوي (ملحق رقم 2) وإعداد وثيقة CAT (ملحق رقم 3) التي تعتبر وثيقة مهمة و مساعدة للمدقق لتجنب أخطاء أثناء تأديته لمهامه

1- الملف الدائم: يحتوي الملف الدائم على بيانات ومعلومات لها صفة الدوام، ولا تقتصر فائدتها على سنة مالية واحدة، لكنها تفيد القيام بعمليات المراجعة الخاصة بالسنوات الثلاث، لذا فإن الملف يحتوي على الأوراق التي لها أهمية مستمرة سنة بعد أخرى ويحتوي الملف الدائم على ما يلي(الملحق02)

- ❖ نبدة تاريخية عن المشروع وطبيعة أعماله
- ❖ نسخة من السجل التجاري
- ❖ التنظيم الإداري للمشروع وقائمة العمال
- ❖ نسخة من التوقيعات
- ❖ ملخص للنظام المحاسبي المتبع وقائمة كاملة بالدفاتر والسجلات المستخدمة
- ❖ نسخة من دليل الحسابات ولائحة الحسابات إن وجدت
- ❖ السياسات المحاسبية الخاصة بالمشروع
- ❖ تحليلات مستمرة لبعض الحسابات المهمة مثل: رأس المال
- ❖ نسخة من العقد الإبتدائي والقانون النظامي للشركة
- ❖ ملخصات لمحاضر جلسات مجلس الإدارة
- ❖ مذكرات وافية عن العقود التي يسري مفعولها لمدة طويلة
- ❖ قوائم مالية مقارنة خاصة بالسنوات السابقة

2- الملف الجاري: يحتوي الملف على جميع البيانات والمعلومات المتعلقة بمهنة التدقيق للسنة الحالية، و يحتوي على ما يلي:(الملحق03)

- ❖ برنامج تفصيلي لعملية التدقيق

- ❖ التحليلات المدعمة لأرصدة المؤسسة والحسابات السنوية لها
- ❖ التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالسنة أو الدورة محل المراجعة
- ❖ تقرير المدقق الخارجي عن نتائج فحصه لنظام الرقابة الداخلي
- ❖ الملاحظات المدونة بعدعملية الفحص وعمليات التسوية
- ❖ محاظر الجرد المختلفة
- ❖ جميع المراسلات التي قام بها المدقق مع أطراف خارج المؤسسة لها علاقة تربطها بها كالبنوك والموردين
- ❖ المشاكل التي واجهت المدقق الخارجي أثناء أداءه لمهمة التدقيق الخارجي
- ❖ صورة عن التقرير النهائي

3- وثيقة CAT: هي وثيقة يعدها محافظ الحسابات لتسهيل عملية مراقبة الملفات، وهي عبارة عن جدول متكون من ثلاثة أعمدة، في العمود الأول يضع فيه أسماء الحسابات (المخزونات، الموردون، الزبائن، ديون أخرى، التثبيتات المادية، التثبيتات المعنوية....) وفي العمود الثاني يوضع مرجع أو إختصار لكل حساب وتكون على شكل أحرف لاتينية كبيرة فمثلا (التثبيتات المعنوية C، التثبيتات المادية D، المخزونات E، كشوفات الدخل R....)، أما العمود الثالث فإنه يتعلق بمحافظ الحسابات و ذلك لتأشير بعلامة عند مراجعته و التدقيق في كل حساب.(الملحق04)

4- وثيقةGCC: هي وثيقة تتضمن جدول يتكون من ستة أعمدة، نجد في العمود الأول إسم الحساب ويكون بالأرقام أما في العمود الثاني فنجد إسم الحساب لكن بالحروف، أما في العمود الثالث فيتمثل في رصيد السنة الماضية، العمود الرابع نجد رصيد السنة الحالية، و العمود الخامس فنجد فيه التعديل بالنسبة للسنة المالية، العمود الأخير نجد فيه رصيد السنة المالية الحالية النهائية،وعلى أساس هذا الجدول يعد محافظ الحسابات تقاريره النهائية.(الملحق05)

5- وثيقة REF D2: هي وثيقة مكونة على شكل جدول يضم خمسة أعمدة نجد في العمود الأول إسم الحساب بالحروف والحسابات الفرعية التي يضمها، في العمود الثاني نجد رصيد السنة الماضية، والعمود الثالث نجد المبالغ التي زادت في جهة المدين بالنسبة للأصول وفي الحساب الدائن بالنسة للخصوم، أما في العمود الرابع نجد قيمة إنخفاظ المبالغ بالنسبة لجهة الدائن للأصول وفي جهة المدين بالنسبة

للخصوم، العمود الأخير خاصة برصيد السنة و تأخذ المبالغ من الميزانية بحيث أن إجمالي المبالغ في وثيقة REF D2 تساوي المبلغ الخاص بهذا الحساب في ورقة REF D(ملحق رقم 6)

ثالثا: تقنيات محافظ الحسابات في إكتشاف الأخطاء المحاسبية

لكل محافظ حسابات طرق يتبعها لإكتشاف الاخطاء المحاسبية، والطرق التي يتبعها محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد هي[1]:

1- من خلال ملاحظته للسجلات و دفاتر المؤسسة يمكنه كشف الأخطاء المحاسبية والمخالفات الجوهرية البسيطة.

2- للسيد بوجعطيط فريد طريقة المعدلات الرياضية الخاصة في الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية.

3- من خلال مراجعة الدفاتر و اليوميات ومطابقتها مع الوثائق المحاسبية في الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية.

1- من خلال ملاحظته للسجلات ودفاتر المؤسسة يمكنه كشف الأخطاء المحاسبية و المخالفات الجوهرية:

عناك بعض الأخطاء المحاسبية و المخالفات الجوهرية التي يمكن الكشف عليها عن طريق الملاحظة كونها أخطاء قد تكون بسيطة و نذكر منها:

أ- أخطاء السهو:

هذه الأخطاء يمكن محافظ الحسابات من إكتشافها عن طريق ميزان المراجعة، نذكر بعض الأخطاء الشائعة و هي:

- ❖ عدم إكمال القيد المزدوج عند الترحيل
- ❖ ترحيل طرف من أطراف القيد الى الجانب الخاطئ من الحساب
- ❖ خطأ في نقل الأرقام أو خطأ حسابي

[1] مقابلة مع السيد بوجعطيط فريد، مرجع سابق، يوم 2022/06/01/، الساعة 10.00سا.

ب-أخطاء إرتكابية(خاصة بكفاءة المحاسب):

وهي الأخطاء التي تنشأ نتيجة خطأ في تطبيق أو إتباع المبادئ أو الإجراءات أو الطرق أو السياسات المحاسبية في معالجة العمليات المالية بالدفاتر، و ترجع الى كفاءة المحاسب في المحاسبة، و يمكن لهذه الأخطاء إحداث ضرر كبير على القوائم المالية في المؤسسة نذكر منها:

❖ **الخلط بين التثبيتات و المخزونات:**

قطع الغيار الخاصة بصيانة المركبات في المؤسسة تعتبر مخزونات، أما عند تجاوزها 20 % من مبلغ المركبة فهي تصبح تثبيت لكن في حالة إستعمالها فقط و تعامل كالتثبيتات تماما، يعمل لها جدول الإهتلاك و كل شيئ خاص بالتثبيتات، فمثلا:

لدينا 5 مركبات بقيمة 1000000000 أي أن المركبة الواحدة قيمتها 200000000، حدث عطب في أحدى محركات المركبات مما أدى الى صيانته و إعادته بمبلغ 90000000، هذا المبلغ يفوق 20% من قيمة المركبة لذي يعامل كتثبيت و ليس كمخزون[1].

❖ **أخطاء في الميزانية الجبائية:**

ذكر لنا محافظ الحسابات أن من الأخطاء الشائعة أن المحاسب يظن أن النتيجة المحاسبية هي نفسها النتيجة الجبائية دون مراعات بعض التكاليف القابلة للخصم و الغير قابلة للخصم[2].

2- المعادلات الرياضية الخاصة في الكشف عن الأخطاء و المخالفات الجوهرية:

كما سبق و ذكرنا أن لكل محافظ حسابات طرق خاصة يتم الكشف من خلالها على الأخطاء المحاسبية و المخالفات الجوهرية و للسيد بوجعطيط فريد طريقة الخاصة في الكشف عن الأخطاء عن طريق بعض المعادلات الرياضية و نذكر منها:

أ- إشتراكات الضمان الإجتماعي المستحقة على الأجور

ب-إشتراكات صندوق العطل المدفوعة الأجر

ت-الرسم على النشاط المهني

[1] مقابلة مع السيد بوجعطيط فريد، مرجع سابق، يوم 2022/06/01، الساعة 10.00سا.
[2] نفس المرجع

1- إشتراكات الضمان الإجتماعي المستحقة على الأجور :

إن إشتراكات المستحقة على الأجور CNAS، عموما تكون 35%، 26% تتحملها المؤسسة و 9% يتحملها العامل.

وفي حالة خاصة بمؤسسات الأشغال العمومية والبناء يكون المعدل الذي تتحمله الوؤسسة 26.13%

حيث 0.13 % تمثل نسبة سوء الأحوال الجوية

و بناءا على ميزان المراجعة يتحقق محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد على إشتراكات الأجور المؤسسة كما يلي:

حساب أجور المستخدمين 63 ما عدا(رصيد حساب السلة+ رصيد حساب علاوة النقل+ رصيد حساب الأجر الوحيد+ مصاريف المهام)X 26 %= رصيد الحساب635.

إذا تحصلنا على نتيجة مغايرة للحساب 635 في ميزان المراجعة فهنالك حتما خطأ و يتوجب على محافظ الحسابات الإستعانة بدفتر الأستاذ إضافة الى اليومية و التصريحات.

مثال:

من خلال ميزان المراجعة للمؤسسة الأشغال العمومية والبناء دطوش عبد الرزاق لسنة 2020(الملحق رقم07 و08) فإن أجور العاملين تمثل 2928020 دج بالتعويض نجد:

765091.63=%26.13X2928020دج ومنه نتحصل على نفس النتيجة التي تمثل رصيد الحساب 635 في ميزان المراجعة فنستنتج أنه لا وجود لأي خطأ في محاسبة المؤسسة

2- إشتراكات صندوق العطل المدفوعة الأجر CACOBATPH:

تحسب وفق العلاقة الأتية:

أجرة المنصب 12.96X % مقسمة بدورها الى قسمين:

12.21% نسبة العطل المدفوعة الأجر(على عاتق صاحب العمل).

0.75% نسبة البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية على أساس وعاء إشتراكات الضمان الإجتماعي و توزع لا بتساوي كما يلي :

0.375% على عاتق صاحب العمل أو المؤسسة

0.375% على عاتق العمال.

مثال :

من خلال ميزان المراجعة للمؤسسة الأشغال العمومية والبناء دطوش عبد الرزاق لسنة 2020(الملحق رقم06) فإن أجور العاملين تمثل 2928020 دج بالتعويض نجد:

2928020X12.96%= 379471.39 دج ومنه نتحصل على نفس النتيجة في ميزان المراجعة وعليه نستنتج أنه لاوجود لأي خطأ.

3- الرسم على النشاط المهني TAP :

يختلف الرسم على النشاط المهني من مؤسسة الى أخرى بحسب نشاط المؤسسة من أشغال عمومية و البناء أو مؤسسات تقديم الخدمات أو البيع بالجملة و التجزئة.

أ- **مؤسسات الأشغال العمومية والبناء وتقديم الخدمات :**

يعتمد محافظ الحسابات محل الدراسة على العلاقة التالية في حساب الزبون الدائن للمؤسسة:

A= **(رصيد حساب الزبون في 12/31/ن-1 + رقم الأعمال المتضمن الرسم للسنة ن) – (رصيد الزبون في 12/31/ن).**

حيث A = المبلغ الإجمالي الدائن للزبون المبين في ميزان المراجعة

الرسم على النشاط المهني TAP= (A/ 1.17 أو 1.07) X 1.5 %.

1.5 % تمثل معدل الرسم على النشاط المهني.

تستفيد مؤسسات الأشغال العمومية و البناء من تخفيض قدره 25%.

الأساس الخاضع 75%.

ويحسب بالعلاقة التالية :

الرسم على النشاط المهني TAP = رقم الأعمال المحصل (خ.ر) X 75% X 02 %.

❖ **مثال 01 :**

TPM مؤسسة مؤسسة مختصة في نقل البضائع عبر المسافات عند نهاية الدورة حققت رقم أعمال قدره1016956.589دج ALFA PIPE DE GHARDAIA زبون لديها و لديه إمتياز يتمثل في إعفاء(الملحق 09)

من أجل التأكد من الرسم على النشاط المهني نطبق المعادلة التالية :

TAP = [(40413450 – 1016956.89) / 1.17+ 40413450] x 02% = 1855827.393 دج

ومنه نجد أن المبلغ المتحصل عليه هو نفسه المبلغ المسجل في الحساب 641 (الملحق رقم 10).

ويمكن التأكد من الرسم على النشاط المهني من خلال وثيقة التصريح الجبائية G°50 لكل شهر حسب الملحق رقم 20 و21.

❖ مثال 02 :

مؤسسة SNC للأخوة بوزكري رقم أعمالها 19030112 دج الملحق رقم 22 ، تقوم بالبيع بالتجزئة لكن من خلال G°50 تبين أن رقم الأعمال التي قامت بحساب الرسم على النشاط المهني عليه هو 17089800 دج وكان الرسم على النشاط المهني = 239257 دج (الملحق رقم 11) .

بالعودة لدفتر الأستاد لسنة 2016 فإن رقدم الأعمال الحقيقي هو 19030112 دج لكن المؤسسة لم تدخل العمليتين في الحساب و هي الفاتورة رقم 02 و الفاتورة رقم 04

الرسم على الناشط المهني الحقيقي = 19030112 X 70 % X 02 %= 266421.56 دج وهو الرسم الواجب الدفع .

ويعود هذا الخطأ الى التغيرات الناجمة عن قانون المالية لسنة 2016.

❖ مثال03 :

مؤسسة الفنك الذهبي للنقل حققت خلال نهاية السنة رقم أعمال قدره 15567084.96 دج والمبلغ الخارج عن الرسم هو 130081584 دج

بحيث المبلغ المسدد لدى القباضة لعام 2020 هو 226528 دج لمجموع الأشهر

فخلال شهر جانفي مثلا كان المبلغ المحقق الخارج عن الرسم هو 1114902 دج وقد خضع لتخفيض ANDI أي بمعنى سيكون 19% معفى و81 % خاضع

903071= %81X1114902دج

903071 X02%= 18061دج وهكذا حتى شهر ديسمبر

المبلغ المحقق هو 1213009دج وهو نفسه الخاضع للضريبة لايخضع لتخفيض ANDI.

المبلغ الإجمالي الواجب الدفع لسنة 2020 هو 226528 (الملحق رقم 11).

3- من خلال مراجعة الدفاتر و اليوميات ومطابقتها مع الوثائق المحاسبية في الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية.

عند قيام محافظ الحسابات محل الدراسة بالمراجعة و التدقيق عند عدم إكتشافه لأخطاء في الطريقتين السابقتين، يقوم هذا الأخير بمطابقة مختلف الوثائق المحاسبية للسنة N-1 مع الميزانية الإفتتاحية للسنة N من أجل الكشف على الأخطاء أو المخالفات الموجودة في القوائم المالية للهيئة المدقق لها.

مثال1:

رقم أعمال مؤسسة لنقل البضائع لسنة 2015 هو 65941119.3(ملحق 12)، صرح هذا الأخير بالرسم على النشاط المهني كالأتي : الثلاثي الأول 319800دج، الثلاثي الثاني 543545دج، الثلاثي الثالث 76853دج، الثلاثي الرابع 182679دج

المطلوب:

التدقيق على حساب الرسم على النشاط المهني

TVA 17%

الحل:

أولا يجب التأكد من رقم الأعمال المصرح به للسنة N

نستعمل المعادلة التالية من أجل جساب رقم الأعمال:

رقم الأعمال المتحصل عليه= رصيد حساب الزبون في 2015/01/01+ رقم الأعمال المتضمن الرسم- رصيد الزبون في 2015/12/31

رصيد حساب الزبون في 2015/01/01 هو: 6348549.41

حساب رقم الأعمال متضمن الرسم= رقم الأعمال خارج الرسم *1.17= 68327818.65=1.17*58399845

رصيد الزبون في 2015/12/31 هو: 8735247،9=1478997-10214244،9 متضمن الرسم (ملحق رقم 12)

ومنه نعوض فنجد:

رقم الأعمال المتحصل عليه=65941120،16=8735247،9-68327818،65+6348549،41

رقم الأعمال المتحصل عليه هو نفسه المصرح به أي لا وجود لأي خط فيه و يمكننا الإعتماد عليه في حساب الرسم على النشاط المهني

حساب الرسم على النشاط المهني TAP

الرسم على النشاط المهني= رقم الأعمال المصرح به خارج الرسم*2%

بالتطبيق نجد: (16،65941120/1.17)*2%

=1127198.628

و منه الرسم على النشاط المهني المصرح به (الملحق 13) ليس صحيح و هناك وجود لخطأ فعلي فيه يتم مراجعته و تصحيحه من طرف المؤسسة.

مثال 02 :

مؤسسة بنلحارش أحمد للكهرباء تقوم ببيع معدات واللوازم الكهربائية قامت خلال شهر جانفي بإنجاز ثلاث فواتير على التوالي :

- الفاتورة 2021/01 بمبلغ 10500 دج خارج الرسم
- الفاتورة 2021/02 بمبلغ 80000دج خارج الرسم
- الفاتورة2021/03 بمبلغ 32500 دج خارج الرسم

حيث عند قيامه بتسجيل الفاتورة رقم 01 في دفتر الأستاذ وكذلك اليومية قام بإرتكاب بخطأ بالتسجيل في مبلغ القيود وعليه لم يقم بالتصريح بها لدى مصلحة الضرائب بل قام بتصريح الفاتورة 02 و 03 فقط .

رقم الأعمال المصرح لدى مصلحة الضرائب 112500دج، بالعودة لتصريح G°50 نجد :

TAP= X112500 02%= 2250دج (لا تخضع لتخفيض لأنها سددت نقدا).

TVA= X112500 19%= 21375 دج .

وعليه فإنه التصريح المدفوع فيه خطأ يجب تصحيحه .

وذلك بتصريح الفاتورة رقم 01 بحيث يجب أولا تصحيح دفتر الأستاذ

يمكن تصحيح هذا الخطأ بطريقتين :

الطريقة الأولى : وهي الطريقة القانونية ويكون ذلك بإعداد G 50° compliment التصريح الشهري المكمل يقوم فيه بإدخال مبلغ الفاتورة رقم 01 وإخضاعها للضريبة .

الطريقة الثانية : وهي طريقة يمكن وصفها أنها غير قانونية لا كنها شائعة الإستعمال

نقوم فيها بما يلي بما أنه تم التعامل في الفواتير نقدا وليس بشيك نترك الفاتورة رقم 01 على حالها 10500دج والفاتورة الثانية ايضا 80000 دج ، أما الفاتورة رقم 03 نقوم بإنقاص مبلغ 10500دج منها لتصبح 22000 دج

- ❖ الفاتورة 01 =10500 دج
- ❖ الفاتورة 02 = 80000 دج
- ❖ الفاتورة 03 = 22000 دج
- ❖ المجموع = 112500 دج

وعليه يبقى المبلغ المصرح به لمصلحه الضرائب 112500 دج نفسه وفي نفس الوقت قمنا بتصريح الفاتورة رقم 01 .

المبحث الثالث: دراسة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبيين

من خلال دراستنا للإجراءات التحليلية في الجانب النظري سنحاول الأن معرفة مدى إستخدام هذه الإجراءات من طرف عينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين داخل تراب البلد من خلال القيام بدراسة إستبيانية عليهم.

المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية

من أجل الوصول الى نتائج الإستبيان و إختبار الفرضيات تم إتباع منهج محدد يتضمن الإجراءات المتبعة في تنفيد الدراسة الميدانية من خلال التعريف بمجتمع و عينة الدراسة، أداة الدراسة و صدق و ثبات اداة الدراسة.

أولا: مجمع الدراسة

يتكون لدينا مجمع الدراسة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبيين المعتمدين داخل حدود ولاية جيجل و ميلة وولاية بجاية نظرا لقرب المسافة بين الولايات و من أجل التنوع الذي يعطي للإستبيان أكثر صدق و تمثيل جيد.

ثانيا: عينة الدراسة

لم نتمكن من تحديد حجم العينة بشكل مسبق قبل توزيع الإستبيان كوننا وزعنا 40 إستمارة لكننا قمنا بجمع 30 إستمارة فقط و ذلك راجع الى أسباب خارجة عن نطاقنا، و تشكلت عينة دراستنا من 19 محافظ حسابات و 11 خبير محاسبي.

ثالثا: أداة الدراسة

تم استخدام أسلوب قائمة الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات الأساسية اللازمة للدراسة التطبيقية و قمنا بتقسيمها الى قسمين:

القسم الأول: يتكون من البيانات الشخصية لمجمع الدراسة يتمثل في: العمر الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي

القسم الثاني: يتناول توجهات أفراد عينة الدراسة في مدى استخدام أنواع الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء المحاسبية و تم تقسيمه الى أربعة محاور:

المحور الأول: يتناول مدى استخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لأسلوب المقارنة و يتكون من 9 فقرات.

المحور الثاني: يناقش مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الغير كمية و تتكون من 4 فقرات.

المحور الثالث : يتناول مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات الكمية و يتكون 4 فقرات.

المحور الرابع: يهتم بمدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة و تتكون من 3 فقرات.

و قد صمم الإستبيان وفق مقياس " ليكرت" المتدرج ذو الأبعاد الخمسة (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) بقياس درجة أهمية كل متغير بالنسبة للمستقصي، و تم إعطاء الإختيار غير موافق بشدة رقم 1، غير موافق 2، محايد3، موافق 4، موافق بشدة 5.

ثم نقوم بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة، بعد ذلك نقوم بحساب المدى و هو يعبر عن الفرق بين أكبر قيمة في الجدول و أصغر قيمة، ثم نحسب طول المدى.

المطلب الثاني: صدق و ثبات أداة الدراسة

إن عملية ضبط الإستبيان قبل توزيعه على الفئة المستهدفة تعد ضرورية و لا بد منها لأنها أداة قياس علمية يعتمد عليها في جمع البيانات و تعميم النتائج.

أولا: صدق الفقرات الإستبيان

قمنا بالتأكد من صدق فقرات الإستبيان وفق طريقتين و هما:

1- **صدق المحكمين:** تم عرض الإستبيان على مجموعة من المؤلفين تتكون من 3 أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسة في كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة محمد الصديق بن يحي، و قد تم إجراء التصحيحات اللازمة بناءا على توصيات و ملاحظات الأساتذة.

2- **صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان:** تم حساب الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان على الدراسة البالغة 30 مفردة، و ذلك بحساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة و الدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

أ- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول- مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لأسلوب المقارنة-:** يبين الجدول رقم 1 معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول و المعدل الكلي لفقراته، و الذي يبين أن معاملت الإرتباط المبنية عند مستوى دلالة 0.05.

الجدول رقم(01): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول–مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لأسلوب المقارنة

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يهتم المراجع الخارجي بمقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه	0.105-	0.581
2	تساعد المقارنة المراجع الخارجي في الحصول على المعلومات الكافية لإجراء عمله	0.332	0.073
3	يهتم المراجع الخارجي بمقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة	0.334	0.071
4	يقوم مراجع الخارجي بمقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة يالإعتماد على ميزان المراجعة	0.743	0.000
5	مقارنة الأرصدة الشهرية لكل سنة تساعد ملاحظة الفروقات	0.745	0.000
6	تساعد حسابات النسب المالية و النسب المؤوية و مقارنتها مع السنوات السابقة في التوصل الى نتائج عند عمل مقارنات في الإجراءات التحليلية	0.128-	0.500
7	وضع الموازنات التقديرية المتوقعة و مقارنتها مع السياسات الفعلية المحققة للتأكد من البيانات المذكورة في الموازنات التقديرية	0.015-	0.939
8	يقوم المراجع الخارجي بعمليات حسابية خاصة للتوصل الى القيم المتوقعة ثم مقارنتها مع بيانات الجهة المدقق لها	0.649	0.000
9	لا يعتمد المراجع الخارجي على البيانات الغير مالية إلا إذا كان متأكد من دقتها	0.633	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS.

نلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات هي قيم موجبة تتراوح بين 0.017 و0.851 مما يدل أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

ب-الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني- مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الغير كمية-: يبين الجدول رقم (2) معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني و المعدل الكلي لفقراته، و الذي يبين أن معاملات الإرتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة0.05.

الجدول رقم(2) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني- مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الغير كمية.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يقوم المراجع الخارجي بتوجيه أسئلة الى الأشخاص الذين لديهم معلومات حول طبيعة عمل المؤسسة	0.492	0.006
2	يعتمد المراجع الخارجي على أوراق عمله للسنة الماضية في تعريف المسائل المحاسبية و التدقيق للسنة الحالية	0.580	0.001
3	تساعد المعلومات الإقتصادية التى تتعلق بطبيعة عمل المؤسسة و القوانين الحاكمة لها في قيام المراجع الخارجي بعمله	0.632	0.000
4	المعلومات الداخلية للمؤسسة تحقق أكبر كفاية للمعلومات التى تساعد المراجع الخارجي في عمله	0.504	0.005

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS.

نلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الثاني هي قيم موجبة تتراوح بين 0.278 و0.669 مما يدل أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

ج- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث- مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحايايا الكمية-: يبين الجدول رقم (3) معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث و المعدل الكلي لفقراته، و الذي يبين أن معاملات الإرتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05.

الجدول رقم(3) : الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث– مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية–

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يهدف التحليل الأفقي الى معرفة إتجاه تطور عناصر القوائم المالية عبر عدة سنوات ثم مقارنتها مع سنة الأساس لمعرفة مدى إستقرار أو التراجع عبر الزمن	0.533	0.002
2	يهدف التحليل العمودي الى التوزيع النسبي لعناصر القوائم المالية لأنها تهتم بقياس نسبة كل عنصر من عناصر القوائم المالية	0.507	0.004
3	يعتمد المراجع الخارجي على حالات رأس المال العامل في الحكم على قدرة تمويل المؤسسة لأصولها فتحقق رأس مال عامل موجب يساعد المؤسسة في مواجهة الصعوبات القادمة	0.625	0.008
4	يعتمد أسلوب النسب المالية على إيجاد العلاقة بين البيانات في القوائم المالية للسنة	0.475	0.008

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان SPSS.

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

د– الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع– مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة–: يبين الجدول رقم(04) معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع و المعدل الكلي لفقراته، و الذي يبين أن معاملات الإرتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة0.05.

الجدول رقم(04): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع– مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة .

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يعتبر الإنحدار الخطي من ضمن طرق التحليل متعدد المتغيرات الذي يعالج المتغيرات الكمية و هو العلاقة بين المتغير المستقل و المتغير التابع	0.675	0.000
2	يساعد التخطيط المالي في إتخاد القرارات بما سيتم عمله لمواجهة التطورات التي قد تنشأ في المستقبل	0.735	0.000
3	يعطي التدقيق النقدي معلومات على المقبوضات و المدفوعات النقدية للمؤسسة و مواعيد خروجها كما توفر معلومات عن كمية و نوعية التمويل الذي تحتاجه المؤسسة و إختيار التمويل الأنسب	0.643	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS.

نلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 لكل فقرة مما يدل أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والجدول رقم (05) بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة:

الجدول رقم(05): صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

رقم المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة لأسلوب المقارنة	0.689	0.000
الثاني	مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة للإجراءات التحليلية الغير كمية	0.808	0.000
الثالث	مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية	0.711	0.000
الرابع	مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة	0.738	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة لكل محور أقل من 0.05 و بذلك فإن لمحتوى كل محور من المحاور الأربعة علاقة قوية بقياس الهدف العام للدراسة.

ثالثا: ثبات فقرات الإستبيان

للتحقق من ثبات الإستبيان تم قياس معامل " الفا كرونباخ" و الذي يأخذ قيما تراوح ما بين الصفر و الواحد الصحيح، حيث أنه كلما إقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعا، و كلما إقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا، إذا يجب أن تكون قيمة هذا المعامل أكبر من 0.6.

الجدول رقم(06) معامل الثبات ألفا كرونباخ

المحور	العنوان	معامل ألفا كرونباخ
الأول	مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة لأسلوب المقارنة	0.815
الثاني	مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة للإجراءات التحليلية الغير كمية	0.751
الثالث	مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية	0.623
الرابع	مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة	0.915
جميع المحاور		0.954

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الإستبيان بإستعمال SPSS.

نلاحظ من الجدول أن معاملات الثبات الخاصة بكل المحاور تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا والبالغة 0.6. وبهذا نكون قد تأكدنا من صدق وثبات الاستبانة وأنها قابلة للتوزيع في صورتها النهائية (الملحق...)

رابعا: المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة و تحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم إستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية الذي يرمز له ب SPSS، و هو برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من الإختبارات الإحصائية التي تندرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل: التكرارات، المتوسطات، الإنحرافات المعيارية، و ضمن الإحصاء الإستدلالي مثل معاملات الإرتباط.

و من بين الأدوات الإحصائية التي تم إستخدامها ما يلي:

- حساب التكرارات و النسب المئوية للتعرف على الصفاة الشخصية لمفردات الدراسة و تحديد إستجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية للإستبيان.

- ❖ المتوسط الحسابي لمعرفة مدى إرتفاع أو إنخفاض إستجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية.
- ❖ الإنحراف المعياري للتعرف على مدى إنحراف إستجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة و لكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي.
- ❖ إختبار" ألفا كرونباخ" لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان.
- ❖ معامل الإرتباط " بيرسون" لقياس صدق الفقرات.
- ❖ إختبار " كولومجروف–سمرنوف" لمعرفة نوع البيانات هل تتبع توزيع طبيعي أم لا.
- ❖ إختبارt لمتوسط عينة واحدة لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة و المتوسط الحيادي.
- ❖ تحليل التباين الأحادي الفروق(ONE WAY ANOVA).
- ❖ إختبار t لتحليل الفروق بين متوسطي عينيتين مستقلتين.

المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات المتغيرات الشخصية:

قمنا في هذه المرحلة بدراسة المتغيرات الشخصية للدراسة و سنبين هذه المتغيرات كالأتي:

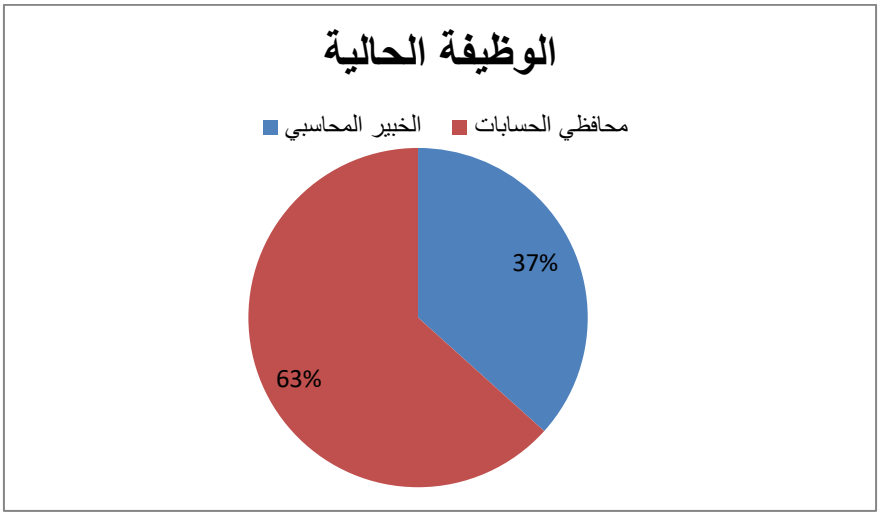
أولا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

يبين الجدول رقم (07) و الشكل رقم(01) توزيع أفراد عينة الدراسة كما يلي:

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات	19	%63.34
خبير محاسبي	11	%6.66
المجموع	30	%100

المصدر: من أعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS.

الشكل رقم(01): التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال برنامج الإكسيل

نلاحظ من الجدول و الشكل السابقين أن أغلب أفراد العينة يتمثل في محافظي الحسابات بنسبة 63% بينما نسبة الخبراء المحاسبين بلغت 37% ، أي أن أغلب أفراد العينة هم محافظي الحاسابات بالإعتماد على النتائج المتوصل عليها.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

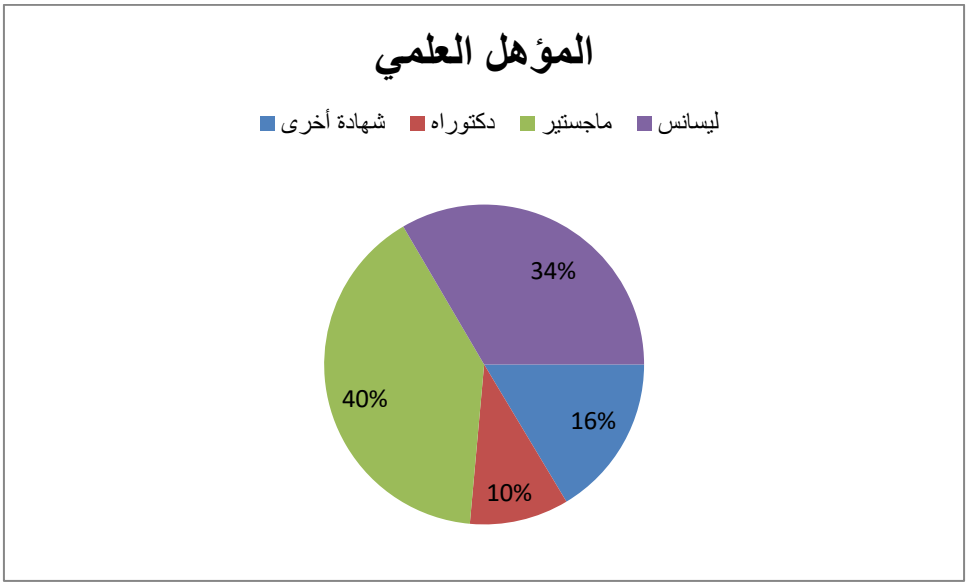
يبين الجدول رقم(08) و الشكل رقم(02) توزيع أفراد العينة كما يلي:

الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	10	%33.33
ماجستير	12	%40
دكتوراه	3	**%10**
شهادة أخرى	5	%16.34
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS.

الشكل رقم(02) التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال برنامج الإكسيل

نلاحظ من الجدول و الشكل السابقين أن أغلب أفراد العينة حائزين على شهادة ماجستير و شهادة ليسانس أما الحائزين على الشهادة المهنية و دكتوراه حائزون على نسبة أقل من عينة الدراسة.

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

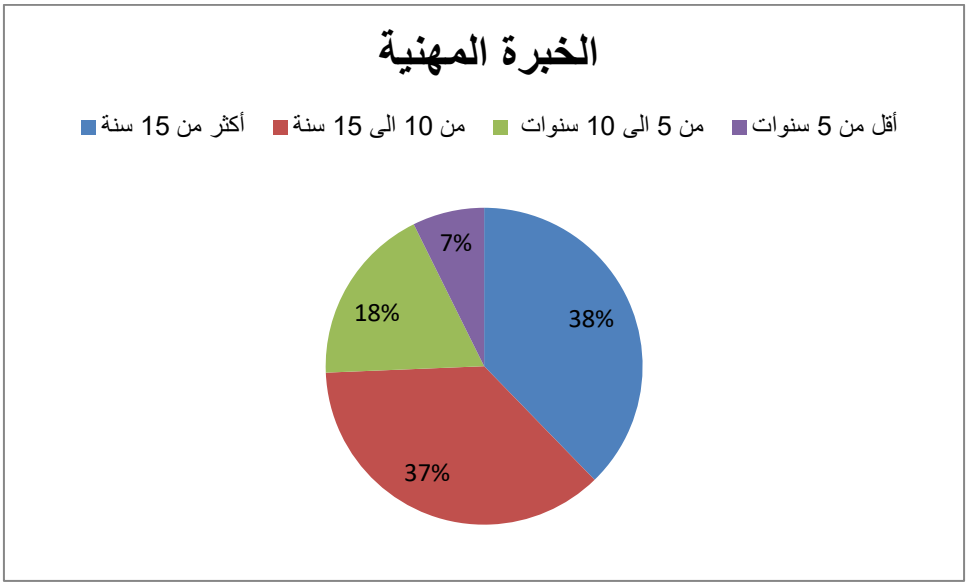
يبين الجدول رقم(09) و الشكل رقم (03) توزيع أفراد العينة كما يلي:

الجدول رقم(09): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	2	%6.67
من 5 إلى 10 سنوات	5	%16.67
من 10 إلى 15 سنة	10	%33.33
أكثر من 15 سنة	13	%34.33
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيانSPSS.

الشكل رقم(03): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال برنامج الإكسل

نلاحظ من الجدول و الشكل السابقين أن أعلى نسبة للخبرة المهنية هي 38% أي أن أغلب أفراد العينة تجاوزت لديهم الخبرة المهنة 15 سنة، و 37% للفئة من 10 الى 15 سنة ثم 18% للفئة من 5 الى 10 سنوات ثم تأتي الفئة الأخيرة أقل من 5 سنوات بنسبة قليلة تمثلت في 7 % من أفراد عينة الدراسة، أي أن أفراد العينة تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 5 الى 15 سنة.

رابعا: توزيع أفراد العينة حسب العمر

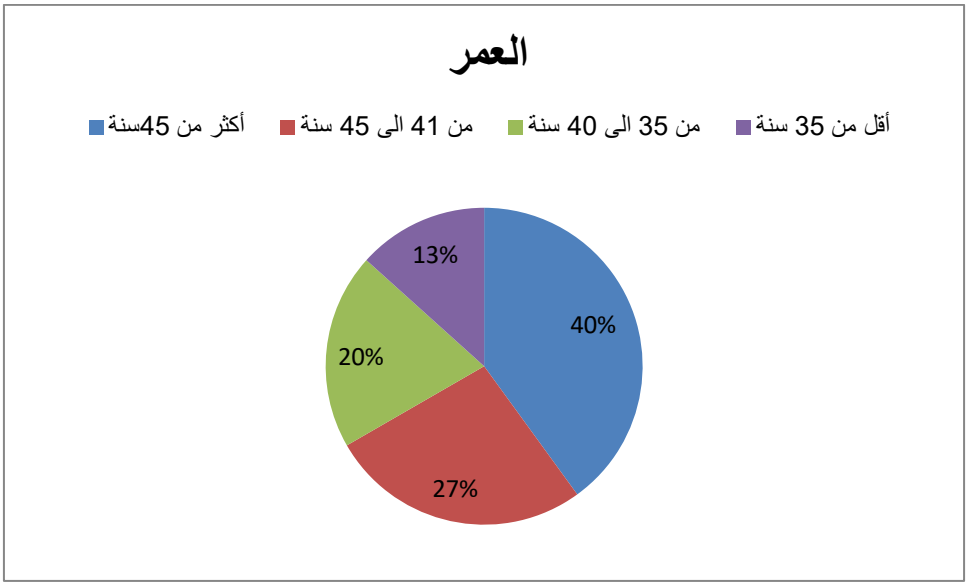
يبين الجدول رقم(10) و الشكل رقم(04) توزيع أفراد العينة حسب العمر كما يلي:

الجدول رقم(10) توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسب المئوية
أقل من 35 سنة	4	%13.33
من 35 الى 40 سنة	6	%20
من 41 الى 45 سنة	8	%26.67
أكبر من 45 سنة	12	%40
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS.

الشكل رقم(04): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال برنامج الإكسل

نلاحظ من الجدول و الشكل السابقين أن أغلب أفراد العينة تجاوزت أعمارهم 40 سنة و هو ما يعادل نسبة 40 % يليهم 27% من الأفراد تراوحت أعمارهم من 41 الى 45 سنة، ثم فئة 35 الى 40 سنة بنسبة 20%، أخيرا تأتي فئة أقل من 35 سنة الأقل بنسبة 13%، و منه فإن أغلب أفراد العينة تتراوح أعمارهم من 41 سنة فما أكثر.

المطلب الرابع: تحليل فقرات الإستبيان

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

أولا: تحليلي فقرات الإستبيان

1-: تحليل فقرات المحور الأول -مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لأسلوب المقارنة-: تم إستخدام إختبار t للعينة الواحدة و النتائج مبنية في الجدول رقم (11) و الذي يبين أراء عينة الدراسة في فقرات المحور الأول كما يلي:

الجدول رقم(11): نتائج إختبار t لتحليل فقرات المحور الأول-مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لأسلوب المقارنة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
01	يهتم المراجع الخارجي بمقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه	3.6333	0.80872	4.289	0.000
02	تساعد المقارنة المراجع الخارجي في الحصول على المعلومات الكافية لإجراء عمله	3.2333	0.67891	1.882	0.070
03	يهتم المراجع الخارجي بمقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة	3.8333	0.87428	5.221	0.000
04	يقوم مراجع الخارجي بمقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة يالإعتماد على ميزان المراجعة	2.3333	1.12444	3.247	0.003
05	مقارنة الأرصدة الشهرية لكل سنة تساعد ملاحظة الفروقات	3.7667	0.85836	4.892	0.000
06	تساعد حسابات النسب المالية و النسب المؤوية و مقارنتها مع السنوات السابقة في التوصل الى نتائج عند عمل مقارنات في الإجراءات التحليلية	3.6333	0.49013	7.077	0.000
07	وضع الموازنات التقديرية المتوقعة و مقارنتها مع السياسات الفعلية المحققة للتأكد	3.5333	0.50742	5.757	0.000

	من البيانات المذكورة في الموازنات التقديرية				
08	يقوم المراجع الخارجي بعمليات حسابية خاصة للتوصل الى القيم المتوقعة ثم مقارنتها مع بيانات الجهة المدقق لها	3.1000	1.21343	0.451	0.655
09	لا يعتمد المراجع الخارجي على البيانات الغير مالية إلا إذا كان متأكد من دقتها	3.6000	0.77013	4.267	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS.

تحليل الفقرة الأولى: بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي 3.6333 وهو ينتمي الى المجال [3.4-4.2]، وبلغت قيمة t المحسوبة 4.289 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، كما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الخارجي يهتم بمقارنة البيانات محل المراجعة مع البيانات النشاط الذي تعمل فيه بدرجة موافق.

تحليل الفقرة الثانية: نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي و 3.8333 وهو ينتمي الى المجال[3.4-4.2]، وقيمة t المحسوبة تساوي 1.882 وهي أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045 كما أن مستوى الدلالة الاحتمالية تساوي 0.070 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن المقارنة لا تساعد المقارنة المراجع الخارجي في الحصول على المعلومات الكافية لإجراء عمله بدرجة موافق.

تحليل الفقرة الثالثة: : نلاحظ أن المتوسط الحسابي الذي تساوي 2.333 و الذي ينتمي الى المجال [1.8-2.6]، وقيمة t المحسوبة تساوي 5.221 وهي أكبر من قيمة t الجدولية البالغة 2.045 ، كما أن مستوى الدلالة0.000 أصغر من 0.05 مما يدل على أن المراجع الخارجي يهتم بمقارنة البيانات الجهة محل الدراسة مع ما يقابلها مع بيانات في الفترة السابقة بدرجة غير موافق.

تحليل الفقرة الرابعة: : المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.3333 و ينتمي الى المجال[1.8-2.6]، وقيمة t المحسوبة لهذه الفقرة رقم تساوي 3.247 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045 و مستوى الدلالة 0.003 وهي أقل من 0.05 مما يدل أن المراجع الخارجي يقوم بمقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها من السنة الماضية بالإعتماد على جدول النتائج بدرجة غير موافق.

تحليل الفقرة الخامسة: : نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي تساوي 3.7667 و الذي ينتمي الى المجال [3.4-4.2] ، كما بلغت قيمة t المحسوبة لهذه الفقرة رقم 4.892 وبمقارنتها مع قيمة t الجدولية

التي تساوي 2.045 نجد أن قيمة t المحسوبة للفقرة أكبر من قيمة t الجدولية، ويساوي مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05، وهذا يعني أن مراجعي الحسابات يقوم بمقارنة الأرصدة الشهرية لكل سنة تساعد على ملاحظة الفروقات بدرجة موافق.

تحليل الفقرة السادسة: : نلاحظ أن المتوسط الحسابي3.6333 وينتمي الى المجال [3.4–4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 7.077 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، كما أن مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن حسابات النسب المالية و النسب المؤوية و مقارنتها مع السنوات السابقة في التوصل الى نتائج تساعد عند عمل مقارنات في الإجراءات التحليلية بدرجة موافق.

تحليل الفقرة السابعة: : يساوي المتوسط الحسابي للفقرة 3.5333 والذي ينتمي الى المجال [3.4–4.2[، وقيمة t المحسوبة لهذه الفقرة تساوي 5.757 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن وضع الموازنات التقديرية المتوقعة و مقارنتها مع السياسات الفعلية المحققة للتأكد من البيانات المذكورة في الموازنات التقديرية بدرجة موافق.

تحليل الفقرة الثامنة: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.100 و الذي ينتمي الى المجال [2.6–3.4[، وقيمة t المحسوبة تساوي 0.451 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.655 وهي أكبر من 0.05 وهذا يدل أن المراجع الخارجي يقوم بعمليات حسابية خاصة للتوصل الى القيم المتوقعة ثم مقارنتها مع بيانات الجهة المدقق لها بدرجة موافق.

تحليل الفقرة التاسعة: قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى 3.600 و الذي ينتمي الى المجال [3.4–4.2[، وتشير قيمة t المحسوبة إلى 4.267وهي أكبر من قيمة t الجدولية ذات القيمة 2.045 وتشير القيمة الاحتمالية إلى 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن أن المراجع الخراجي لا يعتمد على البيانات الغير مالية إلا إذا كان متأكد من دقتها بدرجة موافق.

2-: تحليل فقرات المحور الثاني – مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الغير كمية: -: تم إستخدام إختبار t للعينة الواحدة و النتائج مبنية في الجدول رقم (12) و الذي يبين أراء عينة الدراسة في فقرات المحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (12): نتائج إختبار t لتحليل فقرات المحور الثاني – مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية غير الكمية.

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
01	يقوم المراجع الخارجي بتوجيه أسئلة الى الأشخاص الذين لديهم معلومات حول طبيعة عمل المؤسسة	3.6667	1.24106	2.942	0.006
02	يعتمد المراجع الخارجي على أوراق عمله للسنة الماضية في تعريف المسائل المحاسبية و التدقيق للسنة الحالية	3.6667	0.88409	4.130	0.000
03	تساعد المعلومات الإقتصادية التى تتعلق بطبيعة عمل المؤسسة و القوانين الحاكمة لها في قيام المراجع الخارجي بعمله	3.6000	0.93218	3.525	0.001
04	المعلومات الداخلية للمؤسسة تحقق أكبر كفاية للمعلومات التى تساعد المراجع الخارجي في عمله	3.9333	0.82768	6.176	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS.

تحليل الفقرة الأولى: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.667 وهي تنتمي إلى المجال [3.4–4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 2.942 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.045، و مستوى الدلالة تساوي 0.006 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن قيام المراجع الخارجي بتوجيه أسئلة الى الأشخاص الذين لديهم معلومات حول طبيعة المؤسسة بدرجة موافق.

تحليل الفقرة الثانية: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.6667 وهي تنتمي إلى المجال [3.4–4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 4.130 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.045، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن المراجع الخارجي يعتمد على أوراق عمله للسنة الماضية في تعريف المسائل المحاسبية و التدقيق للسنة الحالية بدرجة موافق.

تحليل الفقرة الثالثة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.600 وهي تنتمي إلى المجال [3.4–4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 3.525 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.045، و مستوى الدلالة تساوي

0.001 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن المعلومات الإقتصادية التي تتعلق بطبيعة عمل المؤسسة و القوانين الحاكمة لها تساعد في قيام المراجع الخارجي بعمله بدرجة موافق.

تحليل الفقرة الرابعة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.9333 وهي تنتمي إلى المجال [3.4–4.2] وقيمة t المحسوبة تساوي 6.176 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.045، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن المعلومات الداخلية للمؤسسةتحقق أكبر كفاية للمعلومات التي تساعد المراجع الخارجي في عمله بدرجة موافق.

ثالثا: تحليل فقرات المحور الثالث – مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية: تم إستخدام إختبار t للعينة الواحدة و النتائج مبنية في الجدول رقم (13) و الذي يبين أراء عينة الدراسة في فقرات المحور الأول كما يلي:

الجدول رقم(13): نتائج إختبار t لتحليل فقرات المحور الثالث– مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية.

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
01	يهدف التحليل الأفقي الى معرفة إتجاه تطور عناصر القوائم المالية عبر عدة سنوات ثم مقارنتها مع سنة الأساس لمعرفة مدى إستقرار أو التراجع عبر الزمن.	4.2667	0.69149	10.033	0.000
02	يهدف التحليل العمودي الى التوزيع النسبي لعناصر القوائم المالية لأنها تهتم بقياس نسبة كل عنصر من عناصر القوائم المالية.	2.9667	0.99943	0.183	0.856
03	يعتمد المراجع الخارجي على حالات رأس المال العامل في الحكم على قدرة تمويل المؤسسة لأصولها فتحقق رأس مال عامل موجب يساعد المؤسسة في مواجهة الصعوبات القادمة.	3.6667	0.88409	4.130	0.000
04	يعتمد أسلوب النسب المالية على إيجاد العلاقة بين البيانات في القوائم المالية للسنة	3.6000	0.93218	3.525	0.001

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS.

تحليل الفقرة الأولى: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.2667 وهي تنتمي إلى المجال [4.2–5[وقيمة t المحسوبة تساوي 10.033 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.045، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن التحليل الأفقي يهدف الى معرفة إتجاه تطور عناصر القوائم المالية عبر عدة سنوات ثم مقارنتها مع سنة الأساس لمعرفة مدى إستقرار أو التراجع عبر الزمن بدرجة موافق جدا.

تحليل الفقرة الثانية: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.9667 وهي تنتمي إلى المجال [2.6–3.4[وقيمة t المحسوبة تساوي 0.183 وهي أصغر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.045، و مستوى الدلالة تساوي 0.856 وهي أكثر من 0.05، هذا يدل أن التحليل العمودي يهدف الى التوزيع النسبي لعناصر القوائم المالية لأنها تهتم بقياس نسبة كل عنصر من عناصر القوائم المالية بدرجة محايد.

تحليل الفقرة الثالثة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.6667 وهي تنتمي إلى المجال [3.4–4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 4.130 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.045، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن المراجع الخارجي يعتمد على حالات رأس المال اعامل في الحكم على قدرة تمويل المؤسسة لأصولها فتحقق رأس مال عامل موجب يساعد المؤسسة في مواجهة الصعوبات القادمة بدرجة موافق.

تحليل الفقرة الرابعة: : قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.6000 وهي تنتمي إلى المجال [3.4–4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 3.525 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.045، و مستوى الدلالة تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05، مما يدل أن المراجع الخراجي يعتمد على أسلوب النسب المالية على إيجاد العلاقة بين البيانات في القوائم المالية للسنة بدرجة موافق.

4-: تحليل فقرات المحور الرابع – مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة-: تم إستخدام إختبار t للعينة الواحدة و النتائج مبنية في الجدول رقم (14) و الذي يبين أراء عينة الدراسة في فقرات المحور الأول كما يلي:

الجدول رقم(14): نتائج إختبار t لتحليل فقرات المحور الرابع– مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة–.

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
01	يعتبر الإنحدار الخطي من ضمن طرق التحليل متعدد المتغيرات الذي يعالج المتغيرات الكمية و هو العلاقة بين المتغير المستقل و المتغير التابع	3.9333	0.82768	6.176	0.000
02	يساعد التخطيط المالي في إتخاد القرارات بما سيتم عمله لمواجهة التطورات التي قد تنشأ في المستقبل	3.9333	0.86834	5.887	0.000
03	يعطي التدقيق النقدي معلومات على المقبوضات و المدفوعات النقدية للمؤسسة و مواعيد خروجها كما توفر معلومات عن كمية و نوعية التمويل الذي تحتاجه المؤسسة و إختيار التمويل الأنسب	3.7000	0.83666	4.583	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال SPSS.

تحليل الفقرة الأولى: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.9333 وهي تنتمي إلى المجال [3.4–4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 6.176 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.045، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أصغر من 0.05، هذا يدل أن الإنحدار الخطي يعتبر ضمن طرق التحليل متعدد المتغيرات الذي يعالج المتغيرات الكمية و هو العلاقة بين المتغير المستقل و المتغير التابع بدرجة موافق.

تحليل الفقرة الثانية: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.9333 وهي تنتمي إلى المجال [3.4–4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 5.887 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.045، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أصغر من 0.05، هذا يدل أن التخطيط المالي يساعد في إتخاد القرارات بما سيتم عمله لمواجهة التطورات التي قد تنشأ في المستقبل بدرجة موافق.

تحليل الفقرة الثالثة: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.7000 وهي تنتمي إلى المجال [3.4–4.2[وقيمة t المحسوبة تساوي 4583 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.045، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أصغر من 0.05، هذا يدل أن التدقيق النقدي يعطي معلومات على المقبوضات و

المدفوعات النقدية للمؤسسة و مواعيد خروجها كما توفر معلومات عن كمية و نوعية التمويل الذي تحتاجه المؤسسة و إختيار التمويل الأنسب بدرجة موافق.

إختبار الفرضيات:

1- إختبار الفرضية الرئيسية: تنص الفرضية الرئيسية على أن هناك إستخدام من طرف مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية، حيث يمكن كتابة هذه الفرضية على الشكل التالي:

H0: مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لا يستخدمون الإجراءات التحليلية.

H1: مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة يستخدمون الإجراءات التحليلية.

إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H1) وبالتالي الفرضية البديلة (H0) مرفوضة.

إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H1) ونقبل الفرضية البديلة (H0).

إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H1).

إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتج عن اختبارT للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H1).

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبيان الخاص بمحافظي الحسابات :

الجدول رقم (15): نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الرئيسية

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig- t)	القرار
H_1	9.807	2.09	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.807 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة

القرار فإننا نقبل الفرضية H1، أي أنه: "هناك إستخدام من طرف مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية.

2- إختبار الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى على مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لأسلوب المقارنة، حيث يمكن كتابة هذه الفرضية على الشكل التالي:

H_0: مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لا يستخدمون أسلوب المقارنة.

H_1: مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة يستخدمون أسلوب المقارنة.

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبارT للعينة الواحدة (T_test) ، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H1) وبالتالي الفرضية البديلة (H_0) مرفوضة.

إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H_1) ونقبل الفرضية البديلة (H_0).

إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H_1).

إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتج عن اختبارT للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H_1).

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبيان الخاص بمحافظي الحسابات :

الجدول رقم (16): نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الأولى

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig- t)	القرار
H_1	6.456	2.09	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.456 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة

القرار فإننا نقبل الفرضية H1، أي أنه: "هناك إستخدام من طرف مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لأسلوب المقارنة.

3-إختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية على مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية غير الكمية، حيث يمكن كتابة هذه الفرضية على الشكل التالي:

H0: مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لا يستخدمون الإجراءات التحليلية.

H1: مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة يستخدمون الإجراءات التحليلية.

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبارT للعينة الواحدة (T_test) ، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H1) وبالتالي الفرضية البديلة (H0) مرفوضة.

إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H1) ونقبل الفرضية البديلة (H0).

إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H1).

إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتج عن اختبارT للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H1).

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية والمتعلقة بالمحور الثاني من الاستبيان الخاص بمحافظي الحسابات :

الجدول رقم (17): نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig- t)	القرار
H_1	7.374	2.09	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.374 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة

القرار فإننا نقبل الفرضية H1، أي أنه: "هناك إستخدام من طرف مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية.

4- **إختبار الفرضية الثالثة:** تنص الفرضية الثالثة على مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية، حيث يمكن كتابة هذه الفرضية على الشكل التالي:

H_0: مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لا يستخدمون الإجراءات التحليلية الكمية.

H_1: مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة يستخدمون الإجراءات التحليلية الكمية.

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبارT للعينة الواحدة (T_test) ، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H1) وبالتالي الفرضية البديلة (H_0) مرفوضة.

إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H_1) ونقبل الفرضية البديلة (H_0).

إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H_1).

إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتج عن اختبارT للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H_1).

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثالثة والمتعلقة بالمحور الثالث من الاستبيان الخاص بمحافظي الحسابات :

الجدول رقم (18): نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الثالثة

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	7.319	2.09	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.319وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة

القرار فإننا نقبل الفرضية H1، أي أنه: "هناك إستخدام من طرف مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية.

5-- **إختبار الفرضية الرابعة:** تنص الفرضية الرابعة على مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة، حيث يمكن كتابة هذه الفرضية على الشكل التالي:

H_0: مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لا يستخدمون الإجراءات التحليلية المتطورة.

H_1: مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة يستخدمون الإجراءات التحليلية المتطورة.

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبارT للعينة الواحدة (T_test) ، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H1) وبالتالي الفرضية البديلة (H_0) مرفوضة.

إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H_1) ونقبل الفرضية البديلة (H_0).

إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H_1).

إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتج عن اختبارT للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H_1).

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبيان الخاص بمحافظي الحسابات :

الجدول رقم (19): نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الرابعة

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	8.099	2.09	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الإستبيان بإستعمال spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 8.099 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة

القرار فإننا نقبل الفرضية H1، أي أنه: "هناك إستخدام من طرف مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة.

خلاصة الفصل

من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية إستخلصنا أن الأخطاء المرتكبة هي أخطاء السهو في المحاسبة من طرف القائمين بالإدارة أو عدم تسجيل بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة، و توصلنا أن قرارات المؤسسة تأتي من أراء المراجعين الخارجيين الذين يبدون رأيهم في طريقة عمل المؤسسة و توجيههم من خلال ملاحظاتهم أثناء المراجعة، من خلال الدراسة الإستبيانية التي شملت عينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبيين و إنطلاقا من من الإجابات المقدمة من طرفهم فقد تم تحليل نتائج الإستبيان بإستخدام أدوات التحليل الإحصائي بواسطة برنامج SPSS ، بدأ بتحليل العوامل الديموغرافية للعينة، ثم تحليل الفقرات و تحليل الفرضيات و التوصل الى صحتها.

خاتمة

خاتمة

من خلال الدراسة الميدانية و الجانب النظري، فالمراجعة الخارجية تعتبر إحدى أليات مكافحة الفساد المحاسبي، لما له من دور كبير في اكتشاف التحريفات و ذلك من خلال إتباع مجموعة من الطرق المنتهجة من طرف مراجعي الحسابات، لكن بالرغم من اختلاف الطرق المتبناة من طرف مراجعي الحسابات إلا أنها تصب في نفس الهدف و هو اكتشاف الأخطاء المحاسبية و المخالفات الجوهرية و إبداء رأي صادق حول حقيقة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

النتائج

تنقسم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة الى:

نتائج نظرية

تتمثل النتائج النظرية فيما يلي:

- ❖ المراجعة الخراجية مهنة منظمة تؤطرها مجموعة من المعايير و القوانين.
- ❖ تخضع المراجعة الخارجية الى مجموعة من المبادئ و الفروض التي تحدد إطاره النظري.
- ❖ تساعد الإجراءات التحليلية في لفت الأنظار و توجيه الاهتمام لمجالات وقوع الأخطاء و المخالفات كما يؤدي الى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء.
- ❖ تساعد المراجعة التحليلية على زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء.
- ❖ تساعد المراجعة التحليلية على زيادة درجة فاعلية المراجعة من خلال فحص مخاطر المراجعة.
- ❖ تستخدم الإجراءات التحليلية في جميع مراحل المراجعة.

نتائج تطبيقية

من خلال الدراسة الميدانية عند محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد، و الدراسة على عينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين بإستعمال برنامج SPSS توصلنا الى ما يلي:

❖ يقوم محافظ الحسابات السيد بوجعطيط فريد بالمراجعة الخراجية وفق القوانين الدولية و تبدأ من زيارة المؤسسة محل تدقيق في المرحلة المساعدة الى غاية المرحلة النهائية و إعداد التقارير و الشهادة التي يعبر فيها عن رأيه موجهة للشركاء و المستثمرين و عليه يمكن إثبات صحة الفرضية الأولى التي تنص على **هناك إلتزام واضح من محافظ الحسابات للمعايير الدولية فإكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.**

- من خلال دراستنا الميدانية لدى مكتب السيد بوجعطيط فريد و الإطلاع على مختلف الطرق المستعملة في الكشف عن الأخطاء المحاسبية توصلنا أن السيد بوجعطيط فريد يستعمل عدة طرق في المراجعة منها طرق عامة تستعمل من طرف جميع المراجعين الخارجيين.
- يستعمل السيد بوجعطيط فريد طرقا خاصة في الكشف عن الأخطاء منها المعادلات الرياضية الخاصة.

بناء على النتيجتين السابقتين يمكن إثبات صحة الفرضية الثانية التي تنص على: "**يستعمل محافظ الحسابات بعض الطرق الخاصة في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية أثناء المراجعة والتدقيق**".

- يهتم المراجعون الخارجيون بمقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه.
- يهتم المراجعون الخارجيون بمقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة.
- يقوم مراجعون الخارجيون بمقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة يالإعتماد على ميزان المراجعة
- يقوم المراجعون الخارجيون بعمليات حسابية خاصة للتوصل الى القيم المتوقعة ثم مقارنتها مع بيانات الجهة المدقق لها
- بناءا على النتائج المتوصل اليها يمكن إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية و التي تنص على **مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة لأسلوب المقارنة.**
- يقوم المراجعون الخارجيون بتوجيه أسئلة الى الأشخاص الذين لديهم معلومات حول طبيعة عمل المؤسسة.
- تساعد المعلومات الإقتصادية التى تتعلق بطبيعة عمل المؤسسة و القوانين الحاكمة لها في قيام المراجعون الخارجيون بعملهم.
- بناءا على النتائج المتوصل اليها يمكن إثبات صحة الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية و التي تنص على **مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الغير كمية.**
- يهدف التحليل العمودي الى التوزيع النسبي لعناصر القوائم المالية لأنها تهتم بقياس نسبة كل عنصر من عناصر القوائم المالية.
- يعتمد أسلوب النسب المالية على إيجاد العلاقة بين البيانات في القوائم المالية للسنة.

- ❖ بناءا على النتائج المتوصل اليها يمكن إثبات صحة الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية و التي تنص على **مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية.**
- ❖ يعتبر الإنحدار الخطي من ضمن طرق التحليل متعدد المتغيرات الذي يعالج المتغيرات الكمية و هو العلاقة بين المتغير المستقل و المتغير التابع.
- ❖ يعطي التدقيق النقدي معلومات على المقبوضات و المدفوعات النقدية للمؤسسة و مواعيد خروجها كما توفر معلومات عن كمية و نوعية التمويل الذي تحتاجه المؤسسة و إختيار التمويل الأنسب.
- ❖ بناءا على النتائج المتوصل اليها يمكن إثبات صحة الفرضية الرابعة الفرعية من الفرضية الرئيسية و التي تنص على **مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة.**
- ❖ بناءا على النتائج المتوصل اليها من صحة الفرضيات الفرعية يمكننا إثبات صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أن **هناك إستخدام من طرف مراجعي الحسابات في الولايات محل الدراسة للإجراءات التحليلية.**

التوصيات:

في نهاية دراستنا أردنا تقديم بعض التوصيات و المتمثلة في :

- ❖ لا بد للمؤسسات ببعث المحاسبين الداخليين الى دورات تدريبية في المحاسبية من أجل زيادة الخبرة المحاسبية و تفادي إرتكاب الأخطاء.
- ❖ إقامة ملتقيات خاصة بالمراجعيين الخارجين من أجل تبادل الخبرات و مد يد العون للمراجعين الجدد و تزويدهم بالمعلومات حول الأخطاء الشائعة المرتكبة من طرف المؤسسات.
- ❖ التسهيل للطلبة أثناء تربصاتهم في مجال التدقيق و ذلك بإتصال الجامعات بمكاتب التدقيق و المؤسسات و إنشاء عقود معهم لتوفير جميع الظروف الملائمة للطلبة و لضمان القبول عند اللجوء اليهم.

قائمة المراجع

❖ **الكتب**

1. ايهاب نظمي الوهاني العزب ,**تدقيق الحسابات الاطار النظري** ,الطبعة الاولى, دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2012.
2. ثناء علي القباني،**مراجعة تشغيل البيانات الكترونيا**،الدار الجامعية، مصر،2008.
3. حازم هاشم الالوسي، **الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة**، طرابلس، 2008.
4. رجب السيد عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، مصر 2000.
5. سليمان مصطفى الدلاهمة، **مبادئ وأساسيات علم المحاسبة**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
6. عبد السلام إدريس شتيوي , **المراجعة –المعايير والاجراءات** ، الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، ليبيا 2008.
7. عبد الفتاح صحن، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 1998.
8. عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، مصر، 2009.
9. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مص، 2006.
10. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، مصر، دار الكتاب الحديث, مصر2007، ص 39.
11. محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، **المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية مصر 2022.
12. نواف محمد عباس الرماحي ، **مراجعة التعاملات المالية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،2009.

❖ **المقالات و المجالات**

1. عزة الأزهر، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، جامعة الوادي العددالخامس، السنة الخامسة، 2012.
2. فارس صحراوي ، نعيمة زعرور، **إستخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين عملية التدقيق**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد(1) 2021.
3. مروة مويسي، محمد عجيلة، **ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر**، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي ، العدد الأول، جوان 2018.

❖ **الرسائل الجامعية**

1. إيمان عميرش، **مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي**، اطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس –سطيف1–،2016–2017.

2. توفيق زرمان، **فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق والرقابة**، رسالة ماجيسيتير ، جامعة منتوري، قسنطينة 2006.
3. حياة بزقراري، **دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2010–2011.
4. ساري حامد العبدلي، **أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011.
5. سامي لزعر، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطيينة ،2011–2012.
6. سهام كرودي، **دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات**، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيض، بسكرة، 2014–2015.
7. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2001.
8. لقليطي الاخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**،رسالة ماجستير،جامعة الحاج لخضر، باتنة 2009، ص22.
9. محمد امين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3 الجزائر 2011/2010.
10. محمد خير منير اعراب، **دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا 2015/2014.

❖ **الملتقيات والمؤتمرات**

1. **محمد** سفير، إسماعيل رزقي، **مسؤولية وصور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات المتوسطة والصغيرة في الجزائر، المنعقد بجامعة الوادي، يومي 05–06 ماي 2013،05.

❖ **النصوص القانونية**

1. المادة 23، قانون رقم 10–01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن **الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 8.

2. المادة 31، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، المتعلق **بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 8.
3. المادة 32، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، المتعلق **بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 8.
4. المادة 33، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، المتعلق **بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 8.
5. المادة 34، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، المتعلق **بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 8.
6. المادة 36، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، المتعلق **بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 8.
7. المادة 38، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، المتعلق **بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 8.
8. المادة 40، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431، الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، المتعلق **بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 8.

❖ **المقابلات**

1. مقابلة مع السيد **بوجعطيط فريد**، محافظ حسابات و محاسب معتمد، جيجل.

الملاحـــق

MANDAT DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

ملحق 1

Je soussigné,

Nom : **BOUDJATIT** بوجعطيط Prénom : **FARID** فريد

Date et lieu de naissance: 1962 jugement du 09/ 01/ 1969 à sidi Abdelaziz

Adresse : Rue sayoud Belkacem Taher W de JIJEL.

Tel : 07 -71-12- 94-21.

Commissaire aux Comptes, Comptable Agrée par l'attestation du conseille de l'ordre National des Comptables ; des Commissaires aux Comptes et des Comptables Agréés. N° 1237 DU 06 / 07 / 1994.

DECLARE

Accepter le Mandat de Commissaire Aux Comptes de société : **EURL EL MARAI IMPORT EXPORT** qui m'est Confère par l'assemblée générale ordinaire pour les exercices financiers suivant : **2022, 2023 et 2024.**

N'encourir aucune des incompatibilités prévues par la législation en vigueur notamment par les articles 33 et 34 de la loi 91-08 du 27 Avril 1991 relative à la profession du commissaire aux comptes.

Fait à Taher Le 24/02/2022

محافظ الحسابات
ف. بوجعطيط

Commissariat aux comptes-Comptabilité-Audit-Conseil en gestion-
BOUDJATIT Farid
Expert Comptable
Agrée

ENT: EDIPAE MILA A.C / 1996	DOSSIER DE L'EXERCICE الملحوظة	REF: A 4

ORGANISATION DE LA MISSION

DESCRIPTIF DE MISSION	A 40	
PLAN D'APPROCHE	A 41	
RECAPITULATIF BUDJET, REEL	A 43	
PLANNING	A 44	
SUIVI DES TEMPS JOURNALIERS P/AUDITEUR	A 45	
MODELE LETTRES DE CONFIRMATION ENVOYEES	A 46	
CORRESPONDANCES	A 47	

CLIENT :

DOSSIER : MILA

EXERCICE 1996

OBJET : DOCUMENTATION GENERALE

JURIDIQUE _ FISCAL _ SOCIAL

REF JF

Statuts	JF 1
Extraits du registre de commerce K Bis	JF 2
Structure du capital	JF 3
Tableau des membres du conseil d'administration. Direction et conseil de surveillance _ Gérance	JF 4
Commissaire (s) aux comptes	JF 5
Extraits des Procès verbaux de conseils	JF 6
Extraits des Procès verbaux d'assemblées	JF 7
Conventions réglementées	JF 8
Actions de garantie	JF 9
Traités de fusion	JF 10
Derniers redressements fiscaux ou social	JF 11
Contrats	

A.F.I.G.R.F.U FERDJIOUA C . A . C : 2002	DOSSIER DE L'EXERCICE	REF : CāT

CONTROLE DES COMPTES

INVESTISSEMENTS INCORPOREL	C	X
INVESTIISEMENTS CORPOREL	D	X
STOCKS	E	X
INVENTAIRE PHYSIQUE DE STOCKS	E E.	
CREANCES D'INVESTISSEMENTS	F	X
CREANCES SUR CLIENTS	G	X
CONFIRMATION DES CREANCES SUR CLIENTS	G G	
AUTRES CREANCES	H	X
DISPONIBILITES	K	X
CONFIRMATION DISPONIBILITES	K K	X
FONDS PROPRES	L	X
DETTES D'INVESTISSEMENTS	M	X
DETTES DE STOCKS	N	X
CONFIRMATION DES DETTES DE STOCKS	N.N	
AUTRES DETTES	P	X
COMPTES DE RESULTATS	R	X
ENGAGEMENTS HORS BILAN ET PASSIF EVENTUELLES	S	
EVENEMENTS POSTERIEURS	T	

M.
FERDJ
CAC / 99

OBJET : **CONCLUSION SUR CREANCES CLIENTS**

KEF
Gcc
Date

Nous avons procedé au contrôle des creances sur clients et nous pouvons Conclure, ce qui suit:

N° DU COMPTE	DESIGNATION	SOLDE AU 1-1-20N	SOLDE AU : 31-12-20N	AJUSTEMENT	SOLDE FINAL AU 31-12-20N
47	CLIENTS	-	-	-	-
	TOTAL				
49	RESORPT P/DEP C. CLIENTS				
	TOTAL NET				

1- La balance clients par anteriorité de solde se presente comme suit.

0 A 3 MOIS	DE 03 A 06 MOIS	DE 6 A 1 AN	> 1 AN	TOTAL
%	%	%	%	100 %

OBJET MOUVEMENTS DES EQUIPEMENTS DE PRODUCTION

REF D2

الملحق 06

DESIGNATION	SOLDE AU 31.12.1999	ACQUISITION	CESSION	SOLDE AU 31.12.20
Batiments Materiel et outillage Materiel de transport Equipements de bureau Embalages recuperables Agencements et instalation				

60 جدول

DETTOUCHE AABDERREZAK **BALANCE GENERALE** PAGE:1

CITE LARICHA EMIR ABDELKADDER **-copie provisoire**

JIJEL EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE	Auxiliaire	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/20 AU 31/12/20		TOT.MVM AU 31/12/20		SOLDE AU 31/12/20	
			DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
631		Rémunération du personnel	0,00	0,00	2 928 020,00	0,00	2 928 020,00	0,00	2 928 020,00	
635000		COT SOCIAL	0,00	0,00	765 091,63	0,00	765 091,63	0,00	765 091,63	
635100		COT CACOBATPH	0,00	0,00	379 471,39	0,00	379 471,39	0,00	379 471,39	
		TOTAL GENERAL	**0,00**	**0,00**	4 072 583,02	**0,00**	4 072 583,02	**0,00**	4 072 583,02	**0,00**

COT CNAS SOCIAL = 2 928 020 x 26,1 %

= 765 091

COT CACH BATPH = 2 928 020 x 12,96 %

= 379 471,39

الملحق 08

DETTOUCHE ABDERREZEK

26 CITE LARICHA EMIR A/KADER JIJEL

Edition du 11/06/2022 11:35

CENTRALISATEUR GENERAL

(#19 SALARIES)

Période:ANNEE 2020

COMPTE	CODE	LIBELLE	N/BASE	GAIN	RETENUE	EFF
	R020	NOMBRE DE JOURS TRAVAILLES	2 841,00			18
6300	R030	SALAIRE DE BASE		2 928 020,00		19
	R500	SALAIRE DE POSTE	2 928 020,00			19
	R510	RETENUE SECU. SLE.	2 928 020,00		263 521,80	19
	R523	(R+) PANIER		96 000,00		1
	R533	(R+) TRANSPORT		36 000,00		1
	R650	BASE IMPOSABLE IRG/MOIS	2 664 498,20			19
	R651	BASE IMPOSABLE IRG/REGUL	132 000,00			1
	R652	TOTAL IMPOSABLE IRG	2 796 498,20			19
	R660	RETENUE IRG	2 796 498,20		71 171,03	19
	R770	NET A PAYER			2 725 327,17	19
		TOTAL GENERAL		**3 060 020,00**	**3 060 020,00**	

CHARGES PATRONALES

CPTE DEB	CPTE CRD	CODE	LIBELLE	N/BASE	TAUX	<>	MONTANT	EFF
		R817	CNAS 26% 26 13			+	761 285,20	19
		R819	TOTAL CNAS			*	761 285,20	19
		R824	MASSE SALARIALE			*	3 821 305,20	19
					TOTAL CHARGES		**761 285,20**	

Arrêtté le NET A PAYER du présent état à la somme de:

DEUX MILLION(S) SEPT CENTS VINGT CINQ MILLE(S) TROIS CENTS VINGT SEPT DINAR(S)
ET DIX-SEPT CENTIME(S)

LE RESPONSABLE

الملحق 09

SNC CHEBIRA MOHEMED ET FRERES **BALANCE GENERALE** PAGE:1

ZONE D'ACTIVITE EL -MILIA **<copie provisoire>**

W DE JIJEL EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/16 AU 31/12/16		TOT MVM AU 31/12/16		SOLDE AU 31/12/16	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
411000	OAIC	21 099 761,05	0,00	47 346 193,80	43 441 722,75	68 445 954,85	43 441 722,75	25 004 232,10	
411002	SNC EL SALAMA SAHRAOUI	0,00	0,00	1 441 505,52	1 441 505,52	1 441 505,52	1 441 505,52		0,00
411005	SARL ASTRA METAL	0,00	0,00	3 225 423,24	3 225 423,24	3 225 423,24	3 225 423,24		0,00
411007	SARL ARMACIER	0,00	0,00	891 423,00	891 423,00	891 423,00	891 423,00		0,00
411010	BOUDJADA RACIM	0,00	0,00	2 856 129,12	2 856 129,12	2 856 129,12	2 856 129,12		0,00
411011	ALFA PIPE DE GHARDAIA	0,00	9 733 452,38	78 340 500,00	40 413 450,00	78 340 500,00	50 146 902,38	28 193 597,62	
411013	STE CERAMIQUE	1 213 769,70	0,00	0,00	0,00	1 213 769,70	0,00	1 213 769,70	
411014	SPA MAGHREB TUBES	0,00	0,00	7 665 840,00	7 665 840,00	7 665 840,00	7 665 840,00		0,00
411016	SARL TAMETAL	754 537,68	0,00	2 011 169,16	1 760 122,26	2 765 706,84	1 760 122,26	1 005 584,58	
	TOTAL GENERAL	23 068 068,43	9 733 452,38	143 778 183,84	101 695 615,89	166 846 252,27	111 429 068,27	55 417 184,00	0,00

الملحق رقم 10

SNC CHEBIRA MOHEMED ET FRERES GRAND-LIVRE COMPTE

ZONE D'ACTIVITE EL -MILIA

<copie provisoire>

W DE JIJEL

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

641-TAP

Exercice 2016

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
09/03/16	03	1	118	00038	G50 1	419 908,00	
06/04/16	03	1	167	00052	G50 2	88 261,00	
25/04/16	03	1	215	00067	G50 3	55 135,00	
05/06/16	03	1	281	00086	G50 4	57 188,00	
13/07/16	03	1	371	00112	G50 5	373 161,00	
04/08/16	03	1	402	00118	G50 6	45 980,00	
05/09/16	03	1	480	00142	G50 7	226 528,00	
05/10/16	03	1	536	00159	G50 8	75 409,00	
20/10/16	05	1	4	00002	TAP 11 2016	110 678,00	
06/11/16	03	1	597	00176	G50 9	96 089,00	
27/11/16	03	1	667	00196	G50 10	48 822,00	
31/12/16	05	1	7	00003	TAP 12 2016	258 664,00	
TOTAL (12) MOUVEMENTS du 01/01/16 au 31/12/16						1 855 823,00	0,00
CUMULS AU 31/12/16						1 855 823,00	0,00
SOLDE AU 31/12/16						**1 855 823,00**	

	TRAV EL MILIA	CARIERE EL MILIA	total EL MILIA	EL MILIA	TAHER	SETTRA	BORDJ ALI	TOTAL	TAP
1	3130000	0	0	0	0	0		3130000	46950
2		216000						216000	3024
3						16193275		16193275	242899
4	3430000	0						3430000	51450
4		4273800						4273800	59833
4						8732610		8732610	130989
5	21417729							21417729	321266
6					2723662			2723662	40855
6						6451066		6451066	96766
7	1526875							1526875	22903
7		90000						90000	1260
8	5634393							5634393	84516
8						5508391		5508391	82626
9					3469050			3469050	52036
9	3000000							3000000	45000
10						2387010		2387010	35805
11	0	6020000						6020000	84280
11						6568129		6568129	98522
12	0	6490000						6490000	90860
12						4204968		4204968	63075
								0	
	38138997	**17089800**	**55228797**	**0**	**6192712**	**50045449**	**0**	111466958	**1654915**
	572085	239257	811342		92891	750682			
	1,5%	2%	1,5%		1,5%	1,5%			
									1751672

BOUDJATIT ALI **BALANCE GENERALE** PAGE:1

EL KENNAR NOUCHFI **<copie provisoire>**

w de JIJEL EXERCICE:01/01/15 AU 31/12/15

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/15 AU 31/12/15		TOT.MVM AU 31/12/15		SOLDE AU 31/12/15	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
411000	O I C	529 758,93	0,00	0,00	0,00	529 758,93	0,00	529 758,93	
411001	DIVERS	202 059,00	0,00	81 900,00	1 762 956,00	283 959,00	1 762 956,00		1 478 997,00
411002	DAEWOO	3 789 191,48	0,00	17 704 007,44	16 808 930,45	21 493 198,92	16 808 930,45	4 884 268,47	
411005	SIKA EL DJAZAIR	36 270,00	0,00	0,00	0,00	36 270,00	0,00	36 270,00	
411006	SARL SENTRAX	112 320,00	0,00	0,00	0,00	112 320,00	0,00	112 320,00	
411007	EURL GABIS	1 678 950,00	0,00	0,00	1 597 050,00	1 678 950,00	1 597 050,00	81 900,00	
411008	sarl astra metal	0,00	0,00	1 160 827,20	1 160 827,20	1 160 827,20	1 160 827,20		0,00
411009	snc incotrans	0,00	0,00	788 580,00	788 580,00	788 580,00	788 580,00		0,00
411010	EMIN AUTO	0,00	0,00	3 381 300,00	0,00	3 381 300,00	0,00	3 381 300,00	
411011	ENT DE SELS - BISKRA	0,00	0,00	3 026 674,14	3 026 674,14	3 026 674,14	3 026 674,14		0,00
411012	sarl bilbao	0,00	0,00	2 033 668,26	2 033 668,26	2 033 668,26	2 033 668,26		0,00
411013	sarl sino logisics	0,00	0,00	3 656 250,00	3 656 250,00	3 656 250,00	3 656 250,00		0,00
411014	mapa insat ve ticart	0,00	0,00	2 269 800,00	2 269 800,00	2 269 800,00	2 269 800,00		0,00
411015	eurl tmf batouche	0,00	0,00	1 157 130,00	1 157 130,00	1 157 130,00	1 157 130,00		0,00
411016	sarl aamal	0,00	0,00	2 494 440,00	2 494 440,00	2 494 440,00	2 494 440,00		0,00
411018	CHAKOUR MOHAMED	0,00	0,00	7 107 750,00	7 107 750,00	7 107 750,00	7 107 750,00		0,00
411020	eurl sitifis park	0,00	0,00	86 580,00	0,00	86 580,00	0,00	86 580,00	
411021	sarl general embalage	0,00	0,00	305 370,00	305 370,00	305 370,00	305 370,00		0,00
411023	EL SECOM TRANSP	0,00	0,00	2 379 955,50	1 278 108,00	2 379 955,50	1 278 108,00	1 101 847,50	
411024	TREFISUD	0,00	0,00	11 586 520,53	11 586 520,53	11 586 520,53	11 586 520,53		0,00
411025	ALGERIA WAREHOUSE	0,00	0,00	7 283 250,00	7 283 250,00	7 283 250,00	7 283 250,00		0,00
411026	sarl speciget	0,00	0,00	1 823 814,72	1 823 814,72	1 823 814,72	1 823 814,72		0,00
	TOTAL GENERAL	6 348 549,41	0,00	68 327 817,79	65 941 119,30	74 676 367,20	65 941 119,30	10 214 244,90	1 478 997,00

13 الملحق

BOUDJATIT ALI | **GRAND-LIVRE COMPTE** | PAGE:1

EL KENNAR NOUCHFI | **<copie provisoire>**

w de JIJEL | EXERCICE:01/01/15 AU 31/12/15

642-Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires — Exercice 2015

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
20/04/15	05	1	2674	00546	G50 1TRM 2015	319 800,00	
14/07/15	05	1	2679	00547	G50 2TRM 2015	543 545,00	
20/10/15	05	1	2685	00548	G50 3 TRM 2015	76 853,00	
31/12/15	05	1	2691	00549	ETAT TAP 4TRM 2015	182 679,00	
					TOTAL (4) MOUVEMENTS du 01/01/15 au 31/12/15	1 122 877,00	0,00
					CUMULS AU 31/12/15	1 122 877,00	0,00
					SOLDE AU 31/12/15	**1 122 877,00**	

أولا- معلومات عامة

1- العمر: أقل من 35 سنة ☐ من 35 الى 40 سنة ☐

من 41 الى 45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐

2- الوظيفة الحالية: محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

3- الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 الى 10 سنوات ☐

من 10 الى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

4- الدرجة العلمية: ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ شهادة أخرى ☐

ثانيا : مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة لأسلوب المقارنة

م	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يهتم المراجع الخارجي بمقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه					
2	تساعد المقارنة المراجع الخارجي في الحصول على المعلومات الكافية لإجراء عمله					
3	يهتم المراجع الخارجي بمقارنة بيانات الجهة محل المراجعة مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة					
4	يقوم مراجع الخارجي بمقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة يالإعتماد على ميزان المراجعة					
5	مقارنة الأرصدة الشهرية لكل سنة تساعد ملاحظة الفروقات					
6	تساعد حسابات النسب المالية و النسب المؤوية و مقارنتها مع السنوات السابقة في التوصل الى نتائج عند عمل مقارنات في الإجراءات التحليلية					
7	وضع الموازنات التقديرية المتوقعة و مقارنتها مع					

	السياسات الفعلية المحققة للتأكد من البيانات المذكورة في الموازنات التقديرية					
8	يقوم المراجع الخارجي بعمليات حسابية خاصة للتوصل الى القيم المتوقعة ثم مقارنتها مع بيانات الجهة المدقق لها					
9	لا يعتمد المراجع الخارجي على البيانات الغير مالية إلا إذا كان متأكد من دقتها					

ثالثا: مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة للإجراءات التحليلية الغير كمية

م	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يقوم المراجع الخارجي بتوجيه أسئلة الى الأشخاص الذين لديهم معلومات حول طبيعة عمل المؤسسة					
2	يعتمد المراجع الخارجي على أوراق عمله للسنة الماضية في تعريف المسائل المحاسبية و التدقيق للسنة الحالية					
3	تساعد المعلومات الإقتصادية التى تتعلق بطبيعة عمل المؤسسة و القوانين الحاكمة لها في قيام المراجع الخارجي بعمله					
4	المعلومات الداخلية للمؤسسة تحقق أكبر كفاية للمعلومات التى تساعد المراجع الخارجي في عمله					

رابعا: مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة للإجراءات التحليلية الكمية

م	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يهدف التحليل الأفقي الى معرفة إتجاه تطور عناصر القوائم المالية عبر عدة سنوات ثم مقارنتها مع سنة الأساس لمعرفة مدى إستقرار أو التراجع عبر الزمن					
2	يهدف التحليل العمودي الى التوزيع النسبي لعناصر القوائم المالية لأنها تهتم بقياس نسبة كل عنصر من عناصر القوائم المالية					
3	يعتمد المراجع الخارجي على حالات رأس المال العامل في الحكم على قدرة تمويل المؤسسة لأصولها فتحقق رأس مال عامل موجب يساعد المؤسسة في مواجهة الصعوبات القادمة					
4	يعتمد أسلوب النسب المالية على إيجاد العلاقة بين البيانات في القوائم المالية للسنة					

خامسا: مدى إستخدام مراجعي الحسابات في الولاية محل الدراسة للإجراءات التحليلية المتطورة

م	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يعتبر الإنحدار الخطي من ضمن طرق التحليل متعدد المتغيرات الذي يعالج المتغيرات الكمية و هو العلاقة بين المتغير المستقل و المتغير التابع					
2	يساعد التخطيط المالي في إتخاد القرارات بما سيتم عمله لمواجهة التطورات التي قد تنشأ في المستقبل					
3	يعطي التدقيق النقدي معلومات على المقبوضات و المدفوعات النقدية للمؤسسة و مواعيد خروجها كما توفر معلومات عن كمية و نوعية التمويل الذي تحتاجه المؤسسة و إختيار التمويل الأنسب					

```
COMPUTE ta=MEAN(a1,a2,a3,a4,a5,a6,a7,a8,a9).
EXECUTE.
COMPUTE tb=MEAN(b1,b2,b3,b4).
EXECUTE.
COMPUTE tc=MEAN(c1,c2,c3,c4).
EXECUTE.
COMPUTE td=MEAN(d1,d2,d3).
EXECUTE.
CORRELATIONS
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 ta
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

Résultat obtenu		
Commentaires		
Entrée	Données	
	Ensemble de données actif	
	Filtrer	
	Poids	
	Scinder fichier	
	N de lignes dans le fichier de travail	
Traitement valeurs manquantes	Définition de manquante	
	Observations utilisées	
Syntaxe		
Ressources	Temps de processeur	
	Temps écoulé	

Remarques

Résultat obtenu		20-JUN-2022 12:15:20
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\ph\Desktop\ قاعدة البيانات الجديدة.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Traitement valeurs manquantes	Définition de manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.

Syntaxe	Observations utilisées	Les statistiques pour chaque paire de variables sont basées sur toutes les observations comportant des données valides pour cette paire. CORRELATIONS /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 ta /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,03

[Ensemble_de_données1] C:\Users\ph\Desktop\قاعدة البيانات الجديدة.sav

Corrélations

		a1	a2	a3	a4	a5	a6
a1	Corrélation de Pearson	1	,036	,154	-,392*	-,127	-,351
	Sig. (bilatérale)		,852	,415	,032	,502	,057
	N	30	30	30	30	30	30
a2	Corrélation de Pearson	,036	1	-,281	-,151	,333	-,149
	Sig. (bilatérale)	,852		,133	,427	,072	,433
	N	30	30	30	30	30	30
a3	Corrélation de Pearson	,154	-,281	1	,374*	-,191	-,389*
	Sig. (bilatérale)	,415	,133		,042	,311	,034
	N	30	30	30	30	30	30
a4	Corrélation de Pearson	-,392*	-,151	,374*	1	,655**	-,021
	Sig. (bilatérale)	,032	,427	,042		,000	,913
	N	30	30	30	30	30	30
a5	Corrélation de Pearson	-,127	,333	-,191	,655**	1	-,128
	Sig. (bilatérale)	,502	,072	,311	,000		,499
	N	30	30	30	30	30	30
a6	Corrélation de Pearson	-,351	-,149	-,389*	-,021	-,128	1
	Sig. (bilatérale)	,057	,433	,034	,913	,499	
	N	30	30	30	30	30	30
a7	Corrélation de Pearson	,073	,127	-,181	-,322	,058	,120
	Sig. (bilatérale)	,702	,504	,337	,082	,761	,527
	N	30	30	30	30	30	30
a8	Corrélation de Pearson	-,348	,431*	-,114	,430*	,487**	-,052
	Sig. (bilatérale)	,060	,017	,549	,018	,006	,784
	N	30	30	30	30	30	30

	Corrélation de Pearson	-,244	-,079	,512**	,478**	,271	-,037
a9	Sig. (bilatérale)	,195	,678	,004	,008	,147	,848
	N	30	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	-,105	,332	,334	,743**	,745**	-,128
ta	Sig. (bilatérale)	,581	,073	,071	,000	,000	,500
	N	30	30	30	30	30	30

Corrélations

		a7	a8	a9	ta
	Corrélation de Pearson	,073	-,348	-,244	-,105*
a1	Sig. (bilatérale)	,702	,060	,195	,581
	N	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,127	,431	-,079	,332
a2	Sig. (bilatérale)	,504	,017	,678	,073
	N	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	-,181	-,114	,512	,334*
a3	Sig. (bilatérale)	,337	,549	,004	,071
	N	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	-,322*	,430	,478*	,743
a4	Sig. (bilatérale)	,082	,018	,008	,000
	N	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,058	,487	,271	,745**
a5	Sig. (bilatérale)	,761	,006	,147	,000
	N	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,120	-,052	-,037*	-,128
a6	Sig. (bilatérale)	,527	,784	,848	,500
	N	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	1	-,258	,035	-,015
a7	Sig. (bilatérale)		,169	,853	,939
	N	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	-,258	1*	,192	,649*
a8	Sig. (bilatérale)	,169		,310	,000
	N	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,035	,192	1**	,633**
a9	Sig. (bilatérale)	,853	,310		,000
	N	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	-,015	,649	,633	1**
ta	Sig. (bilatérale)	,939	,000	,000	
	N	30	30	30	30

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

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

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 tb
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

Résultat obtenu		
Commentaires		
Entrée	Données	
	Ensemble de données actif	
	Filtrer	
	Poids	
	Scinder fichier	
	N de lignes dans le fichier de travail	
Traitement valeurs manquantes	Définition de manquante	
	Observations utilisées	
Syntaxe		
Ressources	Temps de processeur	
	Temps écoulé	

Remarques

Résultat obtenu		20-JUN-2022 12:16:56
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\ph\Desktop\ قاعدة البيانات الجديدة.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Traitement valeurs manquantes	Définition de manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques pour chaque paire de variables sont basées sur toutes les observations comportant des données valides pour cette paire.

Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 tb /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,06

[Ensemble_de_données1] C:\Users\ph\Desktop\قاعدة البيانات الجديدة.sav

Corrélations

		b1	b2	b3	b4	tb
b1	Corrélation de Pearson	1	-,073	,179	-,358	,492**
	Sig. (bilatérale)		,700	,344	,052	,006
	N	30	30	30	30	30
b2	Corrélation de Pearson	-,073	1	,000	,534**	,580**
	Sig. (bilatérale)	,700		1,000	,002	,001
	N	30	30	30	30	30
b3	Corrélation de Pearson	,179	,000	1	,232	,632**
	Sig. (bilatérale)	,344	1,000		,217	,000
	N	30	30	30	30	30
b4	Corrélation de Pearson	-,358	,534**	,232	1	,504**
	Sig. (bilatérale)	,052	,002	,217		,005
	N	30	30	30	30	30
tb	Corrélation de Pearson	,492**	,580**	,632**	,504**	1
	Sig. (bilatérale)	,006	,001	,000	,005	
	N	30	30	30	30	30

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

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 tc
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

Résultat obtenu		
Commentaires		
Entrée	Données	
	Ensemble de données actif	
	Filtrer	
	Poids	
	Scinder fichier	
	N de lignes dans le fichier de travail	
Traitement valeurs manquantes	Définition de manquante	
	Observations utilisées	
Syntaxe		
Ressources	Temps de processeur	
	Temps écoulé	

Remarques

Résultat obtenu		20-JUN-2022 12:18:06
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\ph\Desktop\ قاعدة البيانات الجديدة.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Traitement valeurs manquantes	Définition de manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques pour chaque paire de variables sont basées sur toutes les observations comportant des données valides pour cette paire.

Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 tc /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,05

[Ensemble_de_données1] C:\Users\ph\Desktop\قاعدة البيانات الجديدة.sav

Corrélations

		c1	c2	c3	c4	tc
c1	Corrélation de Pearson	1	-,037	,602**	-,203	,533**
	Sig. (bilatérale)		,848	,000	,281	,002
	N	30	30	30	30	30
c2	Corrélation de Pearson	-,037	1	-,130	,096	,507**
	Sig. (bilatérale)	,848		,493	,613	,004
	N	30	30	30	30	30
c3	Corrélation de Pearson	,602**	-,130	1	,000	,625**
	Sig. (bilatérale)	,000	,493		1,000	,000
	N	30	30	30	30	30
c4	Corrélation de Pearson	-,203	,096	,000	1	,475**
	Sig. (bilatérale)	,281	,613	1,000		,008
	N	30	30	30	30	30
tc	Corrélation de Pearson	,533**	,507**	,625**	,475**	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,004	,000	,008	
	N	30	30	30	30	30

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

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=d1 d2 d3 td
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

Résultat obtenu		
Commentaires		
Entrée	Données	
	Ensemble de données actif	
	Filtrer	
	Poids	
	Scinder fichier	
	N de lignes dans le fichier de travail	
Traitement valeurs manquantes	Définition de manquante	
	Observations utilisées	
Syntaxe		
Ressources	Temps de processeur	
	Temps écoulé	

Remarques

Résultat obtenu		20-JUN-2022 12:18:58
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\ph\Desktop\ قاعدة البيانات الجديدة.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Traitement valeurs manquantes	Définition de manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques pour chaque paire de variables sont basées sur toutes les observations comportant des données valides pour cette paire.

Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=d1 d2 d3 td /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,05
	Temps écoulé	00:00:00,03

[Ensemble_de_données1] C:\Users\ph\Desktop\قاعدة البيانات الجديدة.sav

Corrélations

		d1	d2	d3	td
d1	Corrélation de Pearson	1	,281	,120	,675**
	Sig. (bilatérale)		,132	,529	,000
	N	30	30	30	30
d2	Corrélation de Pearson	,281	1	,209	,735**
	Sig. (bilatérale)	,132		,268	,000
	N	30	30	30	30
d3	Corrélation de Pearson	,120	,209	1	,643**
	Sig. (bilatérale)	,529	,268		,000
	N	30	30	30	30
td	Corrélation de Pearson	,675**	,735**	,643**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30

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

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=ta tb tc td tt
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

Résultat obtenu		
Commentaires		
Entrée	Données	
	Ensemble de données actif	
	Filtrer	
	Poids	
	Scinder fichier	
	N de lignes dans le fichier de travail	
Traitement valeurs manquantes	Définition de manquante	
	Observations utilisées	
Syntaxe		
Ressources	Temps de processeur	
	Temps écoulé	

Remarques

Résultat obtenu		20-JUN-2022 12:41:56
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\ph\Desktop\ قاعدة البيانات الجديدة.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Traitement valeurs manquantes	Définition de manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques pour chaque paire de variables sont basées sur toutes les observations comportant des données valides pour cette paire.

Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=ta tb tc td tt /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,03
	Temps écoulé	00:00:00,03

[Ensemble_de_données1] C:\Users\ph\Desktop\قاعدة البيانات الجديدة.sav

Corrélations

		ta	tb	tc	td	tt
ta	Corrélation de Pearson	1	,295	,124	,285	,689**
	Sig. (bilatérale)		,114	,512	,127	,000
	N	30	30	30	30	30
tb	Corrélation de Pearson	,295	1	,667**	,544**	,808**
	Sig. (bilatérale)	,114		,000	,002	,000
	N	30	30	30	30	30
tc	Corrélation de Pearson	,124	,667**	1	,536**	,711**
	Sig. (bilatérale)	,512	,000		,002	,000
	N	30	30	30	30	30
td	Corrélation de Pearson	,285	,544**	,536**	1	,738**
	Sig. (bilatérale)	,127	,002	,002		,000
	N	30	30	30	30	30
tt	Corrélation de Pearson	,689**	,808**	,711**	,738**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,815	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
, 751	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,623	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,915	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,954	30

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=ta tb tc td
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test-t

Remarques

Résultat obtenu		
Commentaires		
Entrée	Données	
	Ensemble de données actif	
	Filtrer	
	Poids	
	Scinder fichier	
	N de lignes dans le fichier de travail	
Traitement des valeurs manquantes	Définition de manquante	
	Observations prises en compte	
Syntaxe		
Ressources	Temps de processeur	
	Temps écoulé	

Remarques

Résultat obtenu		20-JUN-2022 12:59:35
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\ph\Desktop\ قاعدة البيانات الجديدة.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Traitement des valeurs manquantes	Définition de manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.

Syntaxe	Observations prises en compte	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors intervalle pour aucune variable de l'analyse. T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=ta tb tc td /CRITERIA=CI(.95).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

[Ensemble_de_données1] C:\Users\ph\Desktop\قاعدة البيانات الجديدة.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
ta	30	3,4074	,34566	,06311
tb	30	3,7167	,53229	,09718
tc	30	3,6250	,46771	,08539
td	30	3,8556	,57857	,10563

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
ta	6,456	29	,000	,40741	,2783	,5365
tb	7,374	29	,000	,71667	,5179	,9154
tc	7,319	29	,000	,62500	,4504	,7996
td	8,099	29	,000	,85556	,6395	1,0716

```
GET
  FILE='C:\Users\ph\Desktop\ ;78_;75_ن;75_ي;76_ل;75_ ;77_;83_;93_;75_ق
77_;83_ي;83_;80_ل;75_;.sav'.
DATASET NAME Ensemble_de_données1 WINDOW=FRONT.
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 b1 b2 b3 b4 c1 c2 c3 c4 d1 d2 d3
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test-t

Remarques

Résultat obtenu	
Commentaires	
Entrée	Données
	Ensemble de données actif
	Filtrer
	Poids
	Scinder fichier
	N de lignes dans le fichier de travail
Traitement des valeurs manquantes	Définition de manquante
	Observations prises en compte
Syntaxe	
Ressources	Temps de processeur
	Temps écoulé

Remarques

Résultat obtenu		19-JUN-2022 13:03:06
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\ph\Desktop\ قاعدة البيانات الجديدة.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Traitement des valeurs manquantes	Définition de manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.

	Observations prises en compte	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors intervalle pour aucune variable de l'analyse.
Syntaxe		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 b1 b2 b3 b4 c1 c2 c3 c4 d1 d2 d3 /CRITERIA=CI(.95).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,11

[Ensemble_de_données1] C:\Users\ph\Desktop\قاعدة البيانات الجديدة.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
a1	30	3,6333	,80872	,14765
a2	30	3,2333	,67891	,12395
a3	30	3,8333	,87428	,15962
a4	30	2,3333	1,12444	,20529
a5	30	3,7667	,85836	,15671
a6	30	3,6333	,49013	,08949
a7	30	3,5333	,50742	,09264
a8	30	3,1000	1,21343	,22154
a9	30	3,6000	,77013	,14061
b1	30	3,6667	1,24106	,22659
b2	30	3,6667	,88409	,16141
b3	30	3,6000	,93218	,17019
b4	30	3,9333	,82768	,15111
c1	30	4,2667	,69149	,12625
c2	30	2,9667	,99943	,18247
c3	30	3,6667	,88409	,16141
c4	30	3,6000	,93218	,17019
d1	30	3,9333	,82768	,15111
d2	30	3,9333	,86834	,15854
d3	30	3,7000	,83666	,15275

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
a1	4,289	29	,000	,63333	,3314	,9353
a2	1,882	29	,070	,23333	-,0202	,4868
a3	5,221	29	,000	,83333	,5069	1,1598
a4	-3,247	29	,003	-,66667	-1,0865	-,2468
a5	4,892	29	,000	,76667	,4461	1,0872
a6	7,077	29	,000	,63333	,4503	,8164
a7	5,757	29	,000	,53333	,3439	,7228
a8	,451	29	,655	,10000	-,3531	,5531
a9	4,267	29	,000	,60000	,3124	,8876
b1	2,942	29	,006	,66667	,2032	1,1301
b2	4,130	29	,000	,66667	,3365	,9968
b3	3,525	29	,001	,60000	,2519	,9481
b4	6,176	29	,000	,93333	,6243	1,2424
c1	10,033	29	,000	1,26667	1,0085	1,5249
c2	-,183	29	,856	-,03333	-,4065	,3399
c3	4,130	29	,000	,66667	,3365	,9968
c4	3,525	29	,001	,60000	,2519	,9481
d1	6,176	29	,000	,93333	,6243	1,2424
d2	5,887	29	,000	,93333	,6091	1,2576
d3	4,583	29	,000	,70000	,3876	1,0124

```
COMPUTE
tt=MEAN(a1,a2,a3,a4,a5,a6,a7,a8,a9,b1,b2,b3,b4,c1,c2,c3,c4,d1,d2,d3).
EXECUTE.
```