



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة وتدقيق

دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية في الجزائر دراسة عينة من محافظي الحسابات لولاية الوادي

تحت إشراف الأستاذ الدكتور :

أ.د. يونس زين

من إعداد الطلبة :

- اسماعيل لشهب
- ربيع باللموشي
- نصيرة صحراوي

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الاسم واللقب
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	د/ محمد الهادي ضيف الله
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أ.د. / يونس زين
عضوا مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	د/ آسيا بعضي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

بداية وقبل كل شيء نتوجه بشكرنا الخالص لرب السموات والأرض رب كل شيء ومليكه ،ولي الدنيا والآخرة على توفيقه لنا في انجاز هذا العمل المتواضع راجين أن يتقبله خالصا لوجهه الكريم وان يفتح لنا به طريقا إلى الجنة بأسمى عبارات الشكر والثناء نتقدم إلى أستاذنا ومرشدنا زين يونس على قبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاته وحرصه المستمر.

كما لا يفوتنا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى كل محاسبي ومحافظي الحسابات

إلى جميع الطاقم المشرف على كتابة هذه المذكرة ؛ وإلى كل الأيادي الطيبة التي شاركت في إتمام هذا العمل إلى كل الذين احيوا الأيام والثواني بالحب والسرور والفرح.

إلى كل هؤلاء نقول لهم

بارك الله لكم وجعلها في ميزان حسناتكم وجعل الجنة مثواكم

الإهداء

الحمد لله جامع الشتات ومقسم الأرزاق والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى صحابته الأخيار وزوجاته الطاهرات أما بعد :

اهدي ثمرة عملي هذا إلى من تعبت لأرتاح وسهرت لأنام وعملت لأنال إلى حبيبتي وروحي إلى من ملكت الجنة تحت قدميها والتي غمرتني بعطفها وحنانها أُمي الغالية

و إلى والدي الكريم الذي تعب لأجل راحتي

وإلى زوجتي الكريمة

و إلى أساتذتنا الكرام و إلى زملائنا في مقاعد الدراسة

إلى كل من وسعهم قلبي و لم تسعهم ورقتي

.....

بالموشي ربيع

الإهداء

الحمد لله جامع الشتات ومقسم الأرزاق والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى صحابته الأخيار وزوجاته الطاهرات أما بعد :

اهدي ثمرة عملي هذا إلى من تعبت لأرتاح وسهرت لأنام وعملت لأنال إلى حبيبتي وروحي إلى من ملكت الجنة تحت قدميها والتي غمرتني بعطفها وحنانها أُمي الغالية

و إلى والدي الكريم الذي تعب لأجل راحتي

و إلى أساتذتنا الكرام و إلى زملائنا في مقاعد الدراسة

إلى كل من وسعهم قلبي و لم تسعهم ورقتي

.....

إسماعيل الأشهب

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين "سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم".

إلى رمز الوفاء وفيض السخاء ورمز العطاء عند البلاء، إلى من قال فيها الرسول صلى الله عليه وسلم الجنة تحت أقدام الأمهات إلى التي سهرت الليالي من أجل راحتي وأضاءت لي الدرب بالشموع، إلى أول اسم تلفظت به شفاهي، أمي ثم أمي ثم أمي بارك الله في عمرها.

إلى القلب الذي رعاني وأثار لي دربي في أحلك الظلمات، إلى ركيذة عمري ومنبع ثقتي وإرادتي، إلى أبي الغالي أطل الله في عمره.

إلى فلذات أكبادي وتوأم روحي مهدي ، هبة الرحمان ، نعال ، وإلى زوجي نبيل

إلى روح ابني الطاهرة زكرياء

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب إل شمعة تنير ظلمة حياتي إلى من بوجودهم اكتسب قوة ومحبة لاحدود لها إلى من عرفت معهن معنى الحياة أخواتي: وداد ، سمية ، كريمة.

إلى إخواني الأعزاء : مختار ، صابر ، محمد علي ، جلال ، محمد الهادف ، فارس .

إلى حبيباتي أية الرحمان ومايسة

إلى من جمعني بمن القدر وعشت معهن أجمل أيام حياتي وشاركوني لحظات فرحي وحزني إل صديقتي وأخواتي: نادرة وخوله .

إلى صديقتي الأعزاء : نجوى ، صليحة ، سعاد، عديلة ، الزهرة ، صفاء، عواطف .

إلى زملاء الدراسة وزملاء العمل

إلى من تقاسمت معهم هذا العمل المتواضع : ربيع باللموشي ، إسماعيل لشهب

نصيرة صحراوي

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية ، وإظهار مدى قدرته في الحكم على الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، وذلك من خلال إلتزامه بالمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية كما يعمل على كشف الأخطاء الجوهرية ومحاوله تصحيحها وإبداء رأيه المحايد بكل موضوعية وشفافية، كما يحافظ على إستقلاليته التي تعد شرطاً أساسياً في مهنة المراجعة ، ومن ثم إعداد التقارير المالية التي تعتبر الحصيلة النهائية لعمل المراجع وهذا ليستفيد منها أصحاب المصلحة في إتخاذ قراراتهم .

الكلمات المفتاحية : محافظ الحسابات ، الموثوقية ، القوائم المالية .

Abstract:

This study tends to recognize the role of the auditor in enhancing the reliability of the financial lists and showing the extent of his ability to judge the real situation of a company and that is via his commitment with the accounting principles and the International Standards Accounting (ISA). Also, he tries to reveal the substantial mistakes and try to correct them and expressing his neutral opinion with all transparency and objectivity. As he keeps his independence which is the main condition in the job of auditing. And so, the preparation of the financial reports that are the final outcome of the auditor's job so that all stakeholders can make their decisions.

Keywords: Accounts portfolios, reliability, financial statement

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
أ - و	المقدمة
56 - 1	الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة
1	تمهيد
2	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر
2	المطلب الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات وخصائصها وشروط ممارسة المهنة
2	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات
3	الفرع الثاني: خصائص مهنة محافظ الحسابات
6	الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

9	المطلب الثاني:الإطار القانوني لمحافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته
9	الفرع الأول : حالات تعيين وتوقيف محافظ الحسابات
10	الفرع الثاني:مهام محافظ الحسابات
11	الفرع الثالث :مسؤوليات محافظ الحسابات
14	المطلب الثالث:تقرير محافظ الحسابات
14	الفرع الأول : عناصر تقرير محافظ الحسابات
17	الفرع الثاني : أنواع التقارير
20	الفرع الثالث : أهمية وخصائص تقارير محافظ الحسابات
23	المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول القوائم المالية وعلاقة محافظ الحسابات بها
23	المطلب الأول: القوائم المالية أهدافها و خصائصها
23	الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية
24	الفرع الثاني : الهدف من القوائم المالية
25	الفرع الثالث : خصائص القوائم المالية
28	المطلب الثاني: عرض القوائم المالية ومكوناتها ومستخدميه ومراجعتها
28	الفرع الأول: عرض القوائم المالية
32	الفرع الثاني : مكونات القوائم المالية
34	الفرع الثالث : مستخدموا القوائم المالية
36	الفرع الرابع : مراجعة عناصر القوائم المالية
38	المطلب الثالث : معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر وما مدى فعاليته في إضفاء الثقة على القوائم المالية
38	الفرع الأول : معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر

44	الفرع الثاني : محافظ الحسابات ومدى فعاليته في إضفاء الثقة على القوائم المالية
46	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
46	المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية
52	مطلب الثاني : الدراسات باللغة الاجنبية
55	المطلب الثالث : ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
56	خلاصة الفصل
81-57	الفصل الثاني :الدراسة الميدانية
58	تمهيد
59	المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
59	المطلب الأول : مكونات ومنهجية الدراسة .
61	المطلب الثاني : إعداد الاستبيان
63	المطلب الثالث : الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل الاستبيان .
64	المبحث الثاني : تحليل نتائج الاستبيان
64	المطلب الأول : إجراءات صدق الأداء
66	المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستبيان
78	المطلب الثالث : اختبار الفرضيات
81	خلاصة الفصل
83	الخاتمة
87	قائمة المصادر والمراجع
91	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
59	الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	01
62	مقياس ليكارت الخماسي	02
64	معامل الثبات الفا كرونباخ ومعامل الصدق لدراسة	03
65	معامل الالتواء والتفلطح لمحاور الدراسة	04
66	توزيع أفراد العينة حسب العمر	05
67	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	06
68	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	07
69	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	08
71	المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الأول	09
73	المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الثاني	10
75	المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الثالث	11
78	الارتباط بين استقلالية وكفاءة محافظ الحسابات والقوائم المالية	12
79	الارتباط بين محافظ الحسابات والقوائم المالية	13
80	الارتباط بين التزام محافظ الحسابات والقوائم المالية	14

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
17	التقرير النظيف النموذجي	01
67	توزيع أفراد العينة حسب العمر	02
68	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	03
69	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	04
70	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	05

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان وتحكيم الاستبيان
02	ملحق المقاييس الثلاثة
	مقياس الفا كرونيباخ
	مقياس الفا كرونيباخ لكل محور
	ملحق الإلتواء والتفلطح
	ملحق تحليل المحاور الثلاثة

المقدمة

مقدمة

لقد برز دور مهنة المراجعة بسبب الطلب على خدماتها نتيجة لكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وأسواق المال الأمر الذي يتطلب مزيدا من الشفافية والوضوح حول القوائم المالية وهذا لا يمكن توفيره إلا إذا تدخل طرف ثالث محايد لا علاقة له بالفاعلين في الشركة وأبدى رأيه في مصداقية القوائم المالية بعد مراجعتها. ونظرا لأن القوائم المالية التي تقدمها إدارة المؤسسة سوف تستخدم من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها فإن تعارض المصالح في هذه الحالة قد يدفع الإدارة إلى تقديم معلومات مضللة وغير سليمة من خلال القوائم المالية وذلك حتى تظهر المؤسسة في صورة ناجحة و قوية ، ولزيادة ثقة المتعاملين للقوائم المالية أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد قادر ومؤيد و مؤهل للحكم على الواقع الفعلي للمؤسسة حيث أصبح محافظ الحسابات يؤدي دورا هاما و ذلك من خلال الثقة التي يضيفها على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهنيين بالمؤسسة ومساعدتها في بلوغ أهدافها ، ويعتبر محافظ الحسابات الضامن و الوكيل لسلامة الحسابات وصدق القوائم المالية للمؤسسة وذلك من خلال الفحص الذي يجريه على الوثائق التي تصدرها المؤسسة وعلى الرغم من أن الهدف الرئيسي لمهنة المراجعة هو إبداء الرأي حول سلامة و عدالة القوائم المالية لزيادة مصداقيتها إلا أنه يبقأمامها تحدي كبير يتعلق بكيفية إرضاء الأطراف المستفيدة من خدماتها ، لأن وجود الثقة بين طالبي الخدمة و عارضيه أمر ضروري .

وبما أن أهمية مهنة مراجعة الحسابات ترتبط إرتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي يقدمها المراجع للعملاء وكفاءة المستخدمين من خدماته ، لذا يجب عليه الإلتزام بتطبيق المعايير المهنية لمراجعة الحسابات وإحترام قواعد السلوك المهني ، ومراعاة القوانين و الأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة إليه ، فالمجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم النزاهة و الموضوعية و الإستقلالية و الحيادية ، كما يتوقعون منهم إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على القوائم المالية و مدى صحة معلوماتها المحاسبية و المالية و بالتالي إضفاء الثقة عليها و تعزيزها لتمكنهم من إتخاذ القرارات السليمة ، وهو أمر في غاية الأهمية لأن مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية والوثوق فيها لتتعزز إلا برأي المراجع الخارجي حولها ، من خلال إصداره لتقريره النهائي والذي لا بد و أن يأخذ شكلا مضمونا يلائم طبيعة القوائم المالية الجديدة ، التي سوف يدلي برأيه حولها من أجل كسب ثقة قارئه ومستخدمي هذا التقرير باعتباره مدخلا رئيسيا لإتخاذ القرارات الرشيدة .

الإشكال الرئيسي :

ومن مجمل ما سبق فإن الإشكالية الأساسية التي نحاول الإجابة عليها في هذه المذكرة يمكن صياغتها على النحو التالي:

" كيف يساهم محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في القوائم المالية ويجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟ "

الأسئلة الفرعية :

وعلى ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات والتي نلخصها فيما يلي :

- 1- ما هو الإطار النظري و القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر ؟
- 2- ما هو منهج عمل محافظ الحسابات لإتمام مهامه وكسب ثقة المستخدمين للقوائم المالية ؟
- 3- هل يلتزم محافظ الحسابات بالمبادئ المحاسبية وبمعايير المراجعة الدولية عند فحصه للقوائم المالية وإعداد تقاريره؟
- 4- ما مدى إمكانية إضفاء محافظ الحسابات الموثوقية على القوائم المالية ؟

فرضيات الدراسة :

وانطلاقا من الإشكالية و التساؤلات الفرعية المطروحة و قصد معالجتها نفترض التالي :

- 1- يتمتع محافظ الحسابات بالأمانة والكفاءة المهنية والإستقلالية التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد حول موثوقية القوائم المالية.
- 2- يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية .
- 3- هناك دور فعال لمحافظ الحسابات في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية.

مبررات إختيار الموضوع :

توجد عدة دوافع أدت بنا إلى إختيار هذا الموضوع ومنها أسباب ذاتية وأخرى موضوعية و تتمثل في :

أ- الأسباب الموضوعية:

تتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

- ✓ المكانة التي أصبحت تتميز بها مثل هذه المواضيع في ظل انتشار الفساد المالي والإداري؛
- ✓ الواقع الذي تعيشه الجزائر والذي يحتم عليها أن تولي إهتمام أكبر لموضوع الموثوقية المالية للمؤسسات لأنه أصبح ركيزة أساسية في الاقتصاديات العالمية؛
- ✓ تسليط الضوء على محافظ الحسابات ودوره في المؤسسات بعد التشريعات القانونية الأخيرة والتحديات التي تواجه المهنة.

ب- الأسباب الذاتية :

تتلخص أهمها فيما يلي :

- ✓ الرغبة في معرفة التحديات التي يواجهها محافظ الحسابات بهدف مزولة المهنة مستقبلا؛
- ✓ تلاؤم موضوع الدراسة مع تخصصنا الدراسي؛
- ✓ المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع.

أهداف الدراسة وأهميتها :

1-أهداف الدراسة :

- *التعرف على آراء المهنيين والأكاديميين حول دور محافظ الحسابات في تعزيز الموثوقية المالية؛
- *معرفة مدى مساهمة استقلالية ونزاهة محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية بالنسبة للمستخدمين؛
- *معرفة الكفاءة والعناية المهنية لمحافظ الحسابات ودورها في مساعدة محافظ حسابات على القيام بدوره على أكمل وجه؛

*مدى حرص محافظ الحسابات على الإفصاح والشفافية لتعزيز موثوقية القوائم المالية للمؤسسة.

2- أهمية الدراسة :

تكتسي هذه الدراسة أهميتها من حداثتها ، حيث يعتبر موضوع موثوقية القوائم المالية حديث العهد في الإقتصاد وهو الذي أتى للمحافظة على المؤسسات من وقوعها في الفساد والتلاعبات الإدارية برفعه لمستوى الشفافية في التعاملات المالية في الشركات ، والتعرف على الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مدى موثوقية القوائم المالية وهو الذي يعتمد عليه المساهمين وأصحاب المصالح لحماية حقوقهم ، وأيضا يكتسب الموضوع أهمية من خلال ما تسعى إليه الجزائر حاليا من رفع مستوى الشفافية في المؤسسات والقوانين التي تسنها لتنظيم مهنة المراجع الخارجي ، بهدف القفز باقتصادها إلى درجات أعلى وتحقيق النمو الاقتصادي المأمول .

حدود الدراسة:

كانت حدود الدراسة كما يلي :

✓ الإطار الزمني : أجريت الدراسة في الموسم الدراسي 2019-2020 وكانت الدراسة الميدانية لها قد أجريت في شهر أوت من سنة 2020 .

✓ الإطار المكاني : كانت عينات الدراسة قد أجريت على المحافظين والخبراء المحاسبين بولاية الوادي .

✓ الإطار الموضوعي : الدراسة أجريت بهدف التعرف على الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وعليه سيتم عرض كل من المفاهيم الخاصة بالموضوع في الجانب النظري وتحليل الاستبيان في الجانب التطبيقي.

المنهج الدراسي والأدوات المستخدمة:

لإعداد هذه الدراسة تم الاعتماد على :

ولمعالجة موضوع الدراسة استخدم المنهج الوصفي، وذلك بهدف التوصل إلى إجابات ونتائج منطقية تدعم فرضيات الواردة في الدراسة، فبالنسبة للجانب النظري فتم استخلاصه من أهم الدراسات والكتب والمقالات العلمية والمجلات، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم إعداد استبيان لغرض الدراسة، وتم توزيعها على عينة من مكاتب

محافظي الحسابات بولاية الوادي وتم معالجة وتحميل الاستبيان من خلال برنامج SPSS للتحليل الإحصائي جراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع الدراسة .

صعوبات الدراسة :

تكمن أهم صعوبات الدراسة في :

* صعوبة التواصل فيما بيننا خاصة في الظروف التي تمر بها البلاد إثر جائحة كورونا؛

* صعوبة إستيعاب محافظي الحسابات للمصطلحات الموجودة في الإستبيان .

هيكل البحث :

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث، ومعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، ولإختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى فصلين حسب طريقة الإمراد ، تسبقهم مقدمة البحث وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيصاً للبحث، ثم عرضاً للنتائج التي توصلنا إليها ، تطرقنا في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية للموضوع محل الدراسة حيث قسمناه إلى ثلاث مباحث تناولنا في المبحث الأول المفاهيم النظرية والقانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر والذي قسمناه إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول تحت عنوان مفهوم مهنة محافظ الحسابات وخصائصها وشروط ممارسة المهنة، في حين المطلب الثاني كان حول الإطار القانوني لمحافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته، وفي المطلب الثالث تطرقنا إلى تقرير محافظ الحسابات من تعريف وأنواع وشكل ومحتوى التقرير... الخ .

وتناولنا في المبحث الثاني إلى مفاهيم عامة حول القوائم المالية وعلاقة محافظ الحسابات بها وقد قسمناه إلى ثلاث مطالب فكان الأول مفاهيم عامة حول القوائم المالية وعلاقة محافظ الحسابات بها، في حين تناولنا في المطلب الثاني عرض القوائم المالية ومكوناتها ومستخدامها ومراجعتها، وأما في المطلب الثالث فوضحنا معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر وما مدى فعاليته في إضفاء الثقة على القوائم المالية. أما المبحث الثالث تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب وتم عرض مجموعة من الدراسات السابقة ، ففي المطلب الأول كان عرض مجموعة من الدراسات باللغة العربية والتي لها علاقة بالموضوع ، في حين تطرقنا في المطلب الثاني إلى مجموعة من الدراسات باللغة الأجنبية والتي تؤكد على الدور الفعال لمحافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية ، وأما المطلب الثالث فخصصناه إلى القيمة المضافة للموضوع وما يميز دراستنا عن الدراسات الأخرى.

وفي الفصل الثاني التطبيقي فكان للدراسة الميدانية حيث تم توزيع إستبيان على عينة من محافظ الحسابات في ولاية الوادي حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، أما المبحث الأول فتضمن الإطار المنهجي للدراسة الميدانية. في حين تم التطرق في المبحث الثاني إلى تحليل نتائج الاستبيان من خلال دراسة إستبائية واسقاطها على عينة من مكاتب محافظ الحسابات من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع وذلك من خلال دراسة وتحليل الإستبيان.

وفي الأخير الخاتمة العامة والتي تضمنت مجموعة من النتائج و الإقتراحات الخاصة بموضوع الدراسة .

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة والدارسات السابقة

تمهيد

بالرغم من الأهمية البالغة لدور محافظ الحسابات في تعزيز الموثوقية المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية إلا أن هذا الموضوع لم يلق الإهتمام الكافي من جميع الجوانب وخصوصا النزاهة و الشفافية في إعطاء المعلومة التي تمكن المستخدمين الخارجين لهذه القوائم الإستفادة منها بشكل معقول وبغير تلاعب فما السبل لمحافظ الحسابات لتفعيل دوره في تعزيز الموثوقية على القوائم المالية من خلال القوانين التي تمنح له الحق في ذلك مع مراعاة الشفافية والنزاهة والاستقلالية؟ وماهي القوانين التي تضمن الدور الفعال لمحافظ الحسابات في تعزيز الموثوقية المالية؟

وفي الوقت الذي يحتاج فيه مستخدموا القوائم المالية وخاصة الساهمين منهم إلى المعلومات المتوفرة التي تعزز ثقتهم في القوائم المالية للمؤسسات لإتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب والتي تعود عليهم بالفائدة العظمى ، نجد أن محافظي الحسابات تختلف سياساتهم وطرقهم في الكشف عن القوائم المالية التي تعزز الثقة في المؤسسة والتي تهم المستخدمين الماليين في إتخاذ القرارات .

وعليه ومن أجل معرفة دور محافظي الحسابات في تعزيز الموثوقية على القوائم المالية في الجزائر بحثت هذه الدراسة على الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات ومدى تأثيره في إعطاء الثقة للقوائم المالية للمؤسسة والتي تجعل مستخدميها في رضاء تام على مجلس إدارة المؤسسة وتحفز مستخدمي ماليين آخرين للاستثمار في المؤسسة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر

تحتل مهنة محافظ الحسابات بإهتمام كبير نظراً لأهميتها في إرساء الشفافية و تعزيز الثقة بالمعلومات المالية الناتجة عن مختلف التعاملات الإقتصادية، والتي يوليها أصحاب المصالح والمتابعين للأنشطة المالية أهمية بالغة وكما أن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة عامل رئيسي لتطورها و قيامها كنشاط أساسي لا يمكن الإستغناء عنه ، ويحتوي هذا المبحث على مختلف الجوانب النظرية والقانونية لمهنة محافظ الحسابات من خلال مفهومه وشروط ممارسة المهنة وكذا مهامه ومسؤولياته .

المطلب الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات وخصائصها وشروط ممارسة المهنة

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف محافظ الحسابات من خلال عدة نواحي، من ناحية القانون 01-10 المنظم للمهنة وكذلك نظرة القانون الجزائري لمهنة محافظ الحسابات بالإضافة إلى التعرف على أهم خصائص وشروط الإلتحاق بالمهنة.

الفرع الأول : تعريف محافظ الحسابات

هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر البعض منها :

- **التعريف الأول:** "يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد علي أنه : كل شخص يمارس بصفة عادية بأسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة علي صحة حسابات المؤسسات و الهيئات وإنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ، و طبقاً للمادة 27 من القانون 01-10 تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات"¹.

- **التعريف الثاني :** وعرف أيضا "ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد

¹ -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجزائر، العدد42، المادة 22، ص:7 .

حول مدى سلامة القوائم المالية " ¹.

- **التعريف الثالث:** عرفه كل من إيهاب نظمي وهاني العزب بأنه "ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة للقيام بدور محافظ الحسابات أو الخبرة ويطلق عليه الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهمة معينة من عملية التدقيق" ².

من خلال المفاهيم السابقة يمكن القول أن محافظ الحسابات هو شخص مهني محترف يقوم بمراجعة وفحص حسابات المؤسسات ويقدمها لمن يهمه الأمر تحت مسؤوليته طبقاً للأحكام القانونية المعمول بها .

الفرع الثاني: خصائص مهنة محافظ الحسابات

إن مهنة محافظ الحسابات لها عدة خصائص يمتاز بها و ذلك من أجل نجاح عملية المراجعة على أكمل وجه ومن ضمنها نجد الاستقلالية وكذلك الكفاءة المهنية وعدم الإفشاء بالسر المهني كما يترتب عليه من شروط ، ولتفصيل أكثر سوف نتطرق إلى هذا فيما يلي :

أولاً: الاستقلالية والموضوعية

يمكن تصور المراجع في المؤسسة في مكانة الحكم لمقابلة رياضية، فليس على الحكم حساب الأهداف أو النقاط ولا المشاركة في المقابلة، فمهمته هو فقط ضمان تحكيم عادل للعبة. و حتى يتسنى لمحافظ الحسابات من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ مهامه، أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على إستقلاليته وموضوعيته.

وأمام هذه الوضعية، يمتنع محافظ الحسابات عن تنفيذ التدقيق في المؤسسات التي يرى فيها فائدة والتي قد تشوه نتائج مهمته، فمثال: المساهمة في رأس مال المؤسسة أو وجود صلة عائلية أو غيرها مع مسؤولي المؤسسة، فهذه العلاقات الشخصية وغيرها تمنع محافظ الحسابات من الإعلان عن الملاحظات والتجاوزات وكذا الأخطاء التي قد يكتشفها عند فحص المؤسسة . ويكفي أن نشير إلى المادة 36 من قانون 96-136 التي تنص في إحدى بنودها "بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في مؤسسة أين يكون الأقارب إلى الدرجة الرابعة، يساهمون في جزء من

¹ وائل عبد اللاوي، تطورات محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة المراجعة - دراسة ميدانية في بيئة المراجعة الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015/2014، ص: 44.
² د. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات - الإطار النظري - دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن-عمان - الطبعة الأولى 2012، ص: 32.

رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت". إضافة إلى ذلك ودائما في إطار مراجعة المؤسسة فقد يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى في المؤسسة: كمستشار في المحاسبة والمالية أو في الميدان الضريبي إلخ فمثل هذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمة المراجعة والتدقيق، فالقانون (المادة 47 من قانون : 91-08) يمنع من محافظ الحسابات ما يلي:

* مراقبة حسابات مؤسسة أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛

* ممارسة وظيفة مستشار في الضرائب أو للشؤون القانونية لدى المؤسسة أو المنظمة التي يتم مراقبة ومراجعة حساباتها ؛

* شغل منصب أجر في المؤسسات أو التنظيمات التي تم مراجعتها في أقل من ثلاث سنوات ماضية .

والجدير بالذكر وإحتراما لمبدأ الإستقلالية والموضوعية، فمحافظ الحسابات لا يتدخل بصفة أو بأخرى في شؤون التسيير للمؤسسة التجارية أو الصناعية أو التنظيمية، فمهمته تقتصر على إصدار حكم وإعطاء رأي بخصوص مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.¹

ثانيا: الكفاءة المهنية

مراجعة الحسابات تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل إهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للمراجعة، وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنته لا بد أن يتوفر على:

* شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءته؛

* تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

إضافة إلى ذلك ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات وبهذه الكفاءات يتحمل محافظ الحسابات كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

وأمام هذه الشروط المهنية، على المراجع أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها، علميا وعمليا، بمعنى آخر فمحافظ الحسابات له الحق برفض الوكالة لتنفيذ مهمة المراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني .

¹ إبراهيم منانة، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، 2014/2015، ص ص: 11-12.

و نشير إلى أن إحدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهام المراجعة، هي وجود تنسيق بين المراجعين ضمن مجموعة أو شركة خاصة بمحافظي الحسابات، حيث تتعدد وتنوع الكفاءات حسب الاختصاصات مما يسمح بالسيطرة والتحكم أكثر في عمليات التدقيق والفحص، شرط أن يعاد النظر باستمرار في طريقة العمل والتنظيم المعمول به.¹

ثالثاً: سر المهنة

إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل. فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطالع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معطيات معلومات سرية خاصة بالمؤسسة، غير أنه ليس على محافظ الحسابات استغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره، فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها، إلا إذا أُلزم القانون إفشاء سر المهنة، كما تنص عليه المادة التالية:²

"إن على أعضاء المنظمة مراعاة احترام سر المهنة عند ممارسة مهنتهم، غير أنهم مطالبون بإفشاء السر في الحالات المنصوص عليها في القانون والقواعد المعتمدة، لاسيما كل من:

* وجوب ضرورة تسليم الوثائق لصالح إدارة الضرائب؛

* في حالة استدعائهم للشهادة أمام غرفة التأديب والتحكيم؛

* قد يكون نتيجة استعلام أو تحقيق قضائي موجه ضدهم؛

* بإرادة العميل نفسه.

كما على محافظي الحسابات المهنيين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم".

وبالإضافة إلى ذلك فمحافظ الحسابات ملزم بالكشف عن حقيقة الحسابات، لكل المعنيين: كالشركاء

المساهمين، وكييل الجمهورية ولكل من يهتم بالحالات الشاذة وغير العادية للمؤسسة التي يمكن أن يصادفها محافظ

¹ - بلال تواتي، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011، ص: 39.

² -ليل الهادي: حمزة بطينة، حياة سايحي، ياسين مرغنية، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب، ذ.م.م، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2018/2017، ص: 14.

الحسابات أثناء تنفيذ مهمته، فإذا محافظ الحسابات لا يقوم بإفشاء الأسرار أو إستخدامها ضد عملائه وأن يكون دائما كتوما وموضع ثقة.¹

رابعاً: العلاقة مع زملاء المهنة

إن على محافظ الحسابات في مؤسسة المحافظة على علاقات حسنة مع زملائه في المهنة، فذلك جد مهم يعوض أو يتم تعويضها بمحافظ حسابات آخر في المؤسسة (نقل المعلومات) كما أنه قد يحتاج إلى مساعدات من مكاتب أخرى من نفس المهنة.

وبناء على ذلك، فتصرف محافظ الحسابات مع الآخرين من نفس المهنة يكون، كما يريد أن يتصرف الآخرين معه أي بالصراحة والصدق، اللطف، الإعتبار والإحترام.

فأغلب المشاكل التي يصادفها محافظ الحسابات تكون في حالة إستبدال مراجع بآخر داخل نفس المؤسسة، فهذا التغيير يتطلب من محافظ الحسابات الثاني بعض الشروط لقبول طلب توكيله لمهمة مراجعة الحسابات، ومن بين هذه الشروط ما يلي:

✓ التأكد من ألا تكون دوافع هذا الطلب محاولة لتجاوز القانون أو للقواعد المعتمدة ؛

✓ إطلاع الزميل (محافظ الحسابات السابق) بالطلب الموجه إليه برسالة مسجلة بريدياً ؛

إضافة إلى ذلك، لا بد أن يمتنع المراجع عن كل انتقاد موجه لزميله السابق (...). هذا لأن السلوك بين الزملاء يجب أن يعكس روح الأخوة والمودة وكذا التضامن فيما بينهم.

ونشير إلى أن هذه الصفات الحسنة لا بد أن يتسم بها المراجع في كل علاقاته مع الغير، وليس مع زملاء المهنة فقط، فذلك يشرف مهنة محافظ الحسابات.

الفرع الثالث: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

حسب المادة 8 من القانون 10-01 يجب أن تتوفر الشروط الآتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات:²

1- أن يكون جزائري الجنسية؛

2- أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

¹ د. إيهاب نظمي، هاني العزب، تطبيق الحسابات - الإطار النظري - مرجع سابق، ص: 35.
² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المتضمنة القانون 10-01، مرجع سابق، ص: 5.

- 3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛
- 4- أن لا يكون قد صدر في حقه إرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- 5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- 6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 10-01 "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعمله أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتف سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".
- فيشترط كذلك في شركات محافظة الحسابات والتي تتضمنها كل من المواد 46,48,50,51,52 كما يلي:
- أ- يمكن لمحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.
- ب- تؤهل شركات الأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا، ممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي الحسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل ويمتلكون (3/2) رأس المال- تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات محافظة الحسابات".
- ج- يشترط في الثلث (3/1) الشريك الغير المعتمد و غير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية و له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.
- د- للحصول على الاعتماد، يجب على شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و التجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات، زيادة على ذلك أن تتوفر فيه الشروط الآتية: ¹
- ✓ أن تهدف لممارسة مهنة محافظ الحسابات.
 - ✓ أن يديرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
 - ✓ أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك و إما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخلف.

¹. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10-01 ، مرجع سابق ، ص: 9..

- ✓ أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
- ✓ أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات بمهنة محافظ الحسابات يمكن للغرفة الوطنية الترخيص بأخذ مساهمة.

هـ- عندما يختار محافظي الحسابات شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصنف الوطني والغرفة الوطنية أو المنظمات الوطنية ، إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون و الاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائري الجنسية.

المطلب الثاني : الإطار القانوني لحافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته

يتضمن الإطار القانوني لمحافظ الحسابات تنظيم مهنة محافظ الحسابات من حالات تعيينه وتوقيفه وكذلك الأتعاب التي يتقاضها بالإضافة إلى المسؤوليات الموجه إليه تكون بصفة محددة، يجب مراعاتها والعمل بها واحترامها وكذلك المهام الصعبة فستتناول كل هذا ضمن هذا المطلب :

الفرع الأول : حالات تعيين وتوقيف محافظ الحسابات

وتتمثل حالات تعيين وتوقيف محافظ الحسابات فيما يلي :

أولاً : حالات تعيينه

توجد العديد من الطرق التي يتم بها تعيين محافظ الحسابات والسائد أن محافظ الحسابات يعين من قبل الجمعية العامة العادية وهذا هو الأصل الذي حدده المشرع الفرنسي الجمعية العامة للمساهمين المختصة في تعيين محافظي الحسابات وأعتبر ذلك من النظام العام، ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوماً (المادة 30 من القانون (10-01) .¹

ولقد أولى المشرع الأردني موضوع تعيين مدقق الحسابات عناية خاصة وذلك لضمان مبدأ الحياد و الإستقلال في عمل المدقق ، وغني عن البيان أن تعيين المدقق في المشروعات التي لا تتخذ شكل الشركات المساهمة أمر متروك لصاحب المشروع الفرد أو الشريك المدير أو مجلس الشركاء في شركات الأشخاص. أما في شركات المساهمة فهناك ثلاث طرق لتعيين المدقق إما من قبل الهيئة التأسيسية أو من قبل الهيئة العامة أو من قبل مراقب الشركات بوزارة التجارة والصناعة. ويجوز تعدد المدققين وتكون مسؤولياتهم تضامنية ، وعليهم إقتسام العمل فيما بينهم منعا لإزدواجية العمل وضياع الجهد ويكون تقريرهم بالإجماع ، وللمخالف أن يضع تقريراً منفصلاً .²

ثانياً : حالات توقيف محافظ الحسابات

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين :

- الأسباب العادية: ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد إجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.³

¹ عديلة لموسخ ، دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظه الحسابات ، دراسة حالة - مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA- مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل.م.د ، جامعة الوادي، السنة الجامعية 2013/2014، ص: 56.
² د. خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن - الطبعة الأولى 2012، ص: 442-443.
³ - إبراهيم منانة، مرجع سابق ، ص: 24.

■ **الأسباب الفجائية أو الإستثنائية :** يتم توقيف محافظ الحسابات لعدة أسباب كالإستقالة أو الوفاة أو فقدان الأهلية الشرعية مما يستدعي قيام مجلس الإدارة بدعوة الهيئة العامة للإنعقاد إنتخاب بديل له فوراً، أما في حالة تعدد المحافظين فمن المفروض أن يستمر الآخرون ببقية العمل، أما عزله فالأصل أن ذلك من حق الهيئة العامة للمساهمين سواء أكانت هي التي قامت بتعيينه أم جهة أخرى، فلها حق تغييره في أي حال من الأحوال، إذ يعتبر وكيلاً عن المساهمين في حدود المهمة الموكلة له فلها إذا حق عزله و تغييره في نهاية السنة المالية و من الجدير بالذكر أن قانون 10-01 في المادة 65 حالات منع محافظ الحسابات من تأدية مهمته. إلا أن ذلك لا يكفي لحماية المحافظ و ضمان استقلاله إذا لم يتطرق قانون الشركات ولا قانون مهنة محافظ الحسابات إلى خواء جواز تغييره جزافاً، وتجب على المؤسسات والشركات بيان أسباب تغيير محافظ ومناقشة هذه الأسباب معه واقتناع المجلس و الجمعية لهذه الأسباب، إذ يشعر المحافظ أن التغيير يستند على أسباب معقولة و مبررات سائغة ومقبولة وتتاح له الفرصة الدفاع عن نفسه.¹

الفرع الثاني : مهام محافظ الحسابات

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 23، 24، 25، من القانون 10.01 الصادرة بتاريخ 29 جوان 2010 كما يلي :

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص²؛
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو 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 - عديلة لموسخ ، مرجع سابق ، ص ص 56-57، بتصريف .

² - الجريدة الرسمية ؛المادة 25،24،23،من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره ، ص:07.

- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المدوالة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة ؛
- ✓ المصادقة على الحسابات المدججة أو الحسابات المدعمة من حيث صحتها وإنتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛
- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة مع تقدم التبرير على ذلك ؛
- ✓ تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة ؛
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات ؛
- ✓ تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين ؛
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص الاجتماعية ؛
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة ؛
- ✓ تقرير خاص حول ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال.¹

الفرع الثالث : مسؤوليات محافظ الحسابات

تنشأ المسؤولية نتيجة عقد قام بين طرفين وحصول إخلال بالتزام رتبه ذلك العقد أو القانون ، وتقع على محافظ الحسابات تبعات أو مسؤوليات عدة هي :²

- ❖ **المسؤولية التأديبية :** وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم" . ويمكن أن تأخذ العقوبة التأديبية حسب درجة الفعل المرتكب إحدى الحالات التالية:

¹ الجريدة الرسمية؛ المادة 23،24،25، من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره ، ص07.

² سمية مسيلي، فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات لولايي المسيلة وبرج بوعريج، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة محمد بوضياف – المسيلة- السنة الجامعية: 2017/2018، ص: 26 .

● الإنذار ● التوبيخ ● التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر ● الشطب من جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

❖ **المسؤولية الفنية :** بموجب المادة 59 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون نتائج" وهي التي تدخل في عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتلخص في مجالين رئيسيين هما:

1* مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما.¹

2* مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد تم مراعاتها وتطبيقها تطبيقا سليما.

❖ **المسؤولية المدنية :** حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه للمادة 61 من قانون 10-01 والتي نصت على: "يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه". ويعد متضامنا إتجاه المؤسسة أو إتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. وتمثل هذه المسؤولية بالنسبة لمحافظ الحسابات في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمله ومن أهمها:

* حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.

* حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.

* عدم قيامه نهائيا بأدائه لعمله.

ولذلك قد يتعرض محافظ الحسابات نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية المدنية حيث يسأل عن أي أخطاء

¹ سمية مسيلي، فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات لولايي المسيلة وبرج بوعرييج، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف - المسيلة- السنة الجامعية: 2017/2018، ص: 27 .

صغيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرص أمام المسؤولين في الشركة.

❖ **المسؤولية الجزائية** : كما قد يساءل محافظ الحسابات عن الأفعال الجرمية التي يرتكبها أثناء أو

بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به ، وقد تتخذ هذه المسؤولية صورتان ¹ :

1- **محافظ الحسابات فاعل أصلي** : إذ يعاقب محافظ الحسابات عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية

مهامه كتلك المتعلقة بحالة عدم الملائمة والتي أوردها المشرع الجزائري في المادتين 33 و 34 من القانون رقم

08/91 وكذلك المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري ، وكذلك الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية ، وبما أن محافظ الحسابات شأنه شأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر على إحترام القوانين ، لذلك يكون معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون ، كإصدار شيك بدون رصيد مثلا ، وفي هذه الحالة تطبق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات .

2- **محافظ الحسابات بصفته شريك** : ويمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائياً بصفته شريك وفقاً للأحكام

العامة المنظمة للاشتراك ، إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي وهذا بتسهيل له اقتناء بعض الوسائل لإستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة جرمية إلا أنه قد ثارت مسألة تتعلق بالعامل المعنوي للاشتراك وكذلك الجانب المادي له بالنسبة لمحافظي الحسابات ، فقد رأى بعض الفقه أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل جزائياً عن فعل الإشتراك إلا إذا كان عالماً وقت إرتكاب الجريمة أنه يمد يد العون للفاعل الأصلي في الجريمة، لذلك أقر الفقه الفرنسي أن تقاعس محافظ الحسابات عن تقديم تقريره حتى يسهل على المسير فعل الإختلاس يعد بمثابة اشتراك موضوعي ، غير أن جانب من الفقه الفرنسي يرفض هذه الفكرة ويعتبر تطبيقها في القانون الجنائي أمراً مفروضاً ويسلم بأن فعل الاشتراك وجب أن يتكرس في أرض الواقع بأفعال إيجابية مادية تجعل من مهمة الفاعل الأصلي مهمة سهلة ، وعليه فإن تقديم تقرير يحمل بيانات أو معلومات كاذبة من أجل إستعماله في حملة دعائية كبيرة للنصب والإحتيال على الغير من طرف القائمين بالإدارة يعتبر فعل مادي يستوجب مساءلة محافظي الحسابات عليه بصفته شريكاً في فعل الإحتيال .

¹ - أ: طيطوس فتحي ، **محافظ الحسابات في الجزائر**، ملخص ، دفاثر السياسة والقانون ، جامعة د. طاهر مولاي - سعيدة - العدد التاسع / جوان 2013 ، صص: 45.

المطلب الثالث : تقرير محافظ الحسابات

يعتبر تقرير محافظ الحسابات الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة فهو لا يعد إلا بعد إستكمال محافظ الحسابات لإختياراته الأساسية وبموافقة العميل على تضمين القوائم المالية التعديلات الضرورية، وإعادة التبويب والملاحظات اللازمة لتوفير الإفصاح الكافي ، وتعتمد قيمة تقرير المحافظ علي مدى إتباع المراجع لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً. وستتناول في هذا المطلب كل الجوانب المتعلقة بتقرير محافظ الحسابات على النحو التالي :¹

الفرع الأول : عناصر تقرير محافظ الحسابات

يحتوي تقرير محافظ الحسابات عادة على العناصر التالية :

أولاً : عنوان التقرير (Titre)

ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب، ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير مراجع مستقل) في العنوان أو ذلك لتميز تقرير المراجع عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي الشركة، أو مجلس الإدارة، أو عن المراجعين الآخرين الذين لا يلتزمون نفس متطلبات قواعد المهنة كما يلتزم بها المراجع المستقل.²

ثانياً : الجهة التي يوجه لها التقرير (Adressee)

وهذا يعود للمتطلبات التي تفرضها القوانين والتعليمات في البلدان المختلفة ، مع العلم أن التقرير عن البيانات المالية ذات الهدف العام عادة ما يوجه إلى المساهمين .³

ثالثاً : فقرة تمهيدية (Interoductory paragraph)

¹ - د. عبد الفتاح محمد الصحن ،د. رجب السيد راشد، د. محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة ،الدار الجامعية ،الإسكندرية، السنة:2000/1999 ص: 391.

² حمزة بطينة ،حياة سايجي، ياسين مرغنية ، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب، ذ.م.م، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات ماستر أكاديمي ، تخصص محاسبة ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2018/2017 ، ص :18.

³ - أ.د.علي عبد القادر الذنبيات ، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (نظرية وتطبيق) ،الجامعة الأردنية ، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة 2010 ، ص:243 .

وتهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجعة، والتميز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، ومسؤولية مراجع الحسابات عن مراجعة هذه القوائم وإبداء رأي مهني فيها. فمسؤولية الإدارة هنا تعتبر مسؤولية مباشرة، بينما مسؤولية المراجع تعتبر مسؤولية غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية الملائمة عند القيام بأعمال المراجعة و إبداء الرأي في القوائم المالية.¹

رابعا:فقرة النطاق (Scope paragraph)

وهي تصف في عبارات عامة ومركزة لما قام به المراجع، ودون ذكر أي تفاصيل، وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبولاً عاماً ، وتبين أيضاً أن هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري، وفي حالة وجود قيود جوهريّة على نطاق الفحص، فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة، وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.²

خامسا:فقرة الرأي (Opinion paragraph)

وفي هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الأمر إستنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها ، والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة التي جمعها.

سادسا : الفقرة التوضيحية (Explanatory paragraph)

وهي فقرة يقوم المراجع بإضافتها للتقرير حسب الظروف، وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف، وإذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس، فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق، أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية، أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على إبداء المراجع لرأي نظيف فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي، وذلك كما في الحالات التالية:

- ✓ إشارة المراجع إلى مقدرة المشروع على الإستمرار .
- ✓ وجود قيود على المبادئ، أو عدم إتساق في تطبيقها يوافق عليه المراجع .

¹ إبراهيم منانة ، مرجع سابق ، ص: 32.

² عبد الفتاح محمد الصحن ،د. رجب السيد راشد، د. محمود ناجي درويش ، مرجع سابق ، ص: 395.

✓ التركيز على عمليات أو علاقات تم الإفصاح عنها، وذلك لتوجيه نظر واهتمام قارئ التقرير نحوها نظرا لأهميتها.¹

سابعاً : توقيع المراجع (Signature)

يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع ، وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المراجع لمسئوليته .

ثامناً: تاريخ التقرير (Date)

يجب تأخير التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهماً لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد إنتهاء الميزانية العمومية .

والشكل التالي يوضح نموذج لتقرير محافظ الحسابات وفقاً لما تتطلبه معايير المراجعة الدولية ومن الجدير بالذكر أن هذه الصيغة تختلف من قطر لآخر تبعاً للعرف المحاسبي والأحكام القانونية، وتتشابه هذه التقارير لا سيما من حيث إحتوائها على فقرتين: فقرة النطاق وفقرة الرأي والتاريخ والتوقيع والتوجيه إلى الهيئة العامة للمساهمين ، وغير ذلك.²

الشكل رقم 1: التقرير النظيف النموذجي

¹ حمزة بطينة، حياة سايجي، ياسين مرغنية،، مرجع سابق ، ص: 19.
² د. خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص: 52.

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي للشركة المرفقة والمعدة في 31 / 12 / ن ، والقوائم المرتبطة بها وهي : قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، المعدة عن ذات السنة .

وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية المذكورة أعلاه على عاتق إدارة الشركة، أما مسؤوليتنا فتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا .

قمنا بإجراء المراجعة طبقا لمعايير المراجعة الدولية (أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة)، وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية، وتشمل المراجعة بناء على أساس اختباري جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية، كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة، ونعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساسا مناسباً لإبداء الرأي. في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي للشركة في 31 / 12 / ن ونتائج العمليات والتدفقات عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي .

.....

في .../.../...

العنوان

المصدر : حمزة بطينة ، حياة ساجي، ياسين مرغنية ، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق ، ص: 20.

الفرع الثاني : أنواع التقارير

هناك عدة أنواع وتصنيفات للتقارير التي يعدها محافظ الحسابات وكل حالة لها خاصيتها ونذكر منها:¹

* من حيث درجة الإلتزام في إعدادها تنقسم إلى : تقارير عامة، تقارير خاصة.

* من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى : تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة.

* من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى : التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء

¹ طيطوس فتحي ، مرجع سابق ص ص: 42،43.

الرأي.

*حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى : تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكاملة للتقرير القصير.

1. **التقرير العام** : يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام، يثبت فيه أن ما جاء في تقارير المعدة مسبقاً من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقاً للشروط المنصوص عنها قانونياً وكذلك عاكساً الصورة الحقيقية لوضعية الشركة ووجب على التقرير العام أن يكون مستوفياً لجميع البيانات الأساسية والتي من شأنها أن تعطي لهذا التقرير تلك المصادقية والحجية أمام قارئيه ، سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة الشركة أو بفروعها وكذا بكل ما من شأنه أن يفيد في عملية تقييم حالة الشركة لكن لم تحدد التشريعات المهلة التي ينبغي لمحافظ الحسابات أن يحترمها في تقديمه لتقريره العام ، إذ وحسب بعض الفقه الفرنسي (16) تعتبر مدة إيداع التقرير غير كافية حتى يقف المهني (محافظ الحسابات) على كل ما اشتمله التقرير السنوي من معلومات .
2. **التقرير الخاص** : إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديداً منه على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضراراً للشركاء والمساهمين ، الأمر الذي يجعله -بصفته رجل مهنة - يبدى رأيه في هاته المعاملات ، وقد تكون هذه المعاملات عبارة عن : الاتفاقيات المبرمة ما بين الشركة والمسيرين ، تنازل المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأس مال الشركة ، مشروع حفظ رأس مال الشركة أو تحويل واندماج الشركة ، العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة وعن المصادقة ، فقد يصادق محافظ الحسابات على التقرير العام بدون تحفظ ، كما يمكن له أن ينوه على بعض التحفظات وتكون هذه التحفظات محل إعلام لكل أعضاء الشركة ، وفي الحالات التي يجد فيها أن القائمين بالإدارة لم يحترموا القوانين فيما يخص إعداد الحسابات فيمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض المصادقة على أنه يتعين على محافظ الحسابات الذي يرفض المصادقة تعليل قراره وهذا حتى يتسنى للقائمين بالإدارة معرفة السبب .
3. **التقرير النظيف** : يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي :

- ✓ أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- ✓ عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛

- ✓ صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- ✓ حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.¹
- 4 **التقرير السالب :** يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها. ويعتبر الرأي السلبي أمراً نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالباً ما تلتزم المؤسسات بتنفيذ هذه التوصيات.
- 5 **التقرير التحفظي :** يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي :
- * وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة المؤسسة ، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة الأرصدة ؛
- * وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعديدها على حقوق الإختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال المؤسسة يطالبون بدفع تعويضاً ؛
- * في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية ، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها ؛
- * عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإن يمتنع عن ذلك غالباً ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المراجع رأيه فيها.²

¹ بوبكر زريق ، تفعيل المراجعة الخارجية كأداة لتحسين جودة التقارير المالية (دراسة حالة من خلال الاستبيان) ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2014/2015، ص ص: 19،20.

² بوبكر زريق ، مرجع سابق ، ص:20.

الفرع الثالث : أهمية وخصائص تقارير محافظ الحسابات

سنحاول في هذا الجزء توضيح أهم النقاط الناتجة عن إعداد التقارير من طرف محافظ الحسابات وكذا أهم الخصائص عند إعدادها :

أولا : أهمية تقرير محافظ الحسابات

تتبع أهمية تقرير مدقق الحسابات كونه يعد الوسيلة التي يستطيع أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم، إما بالنسبة للمستنفدين من هذا التقرير فتتبع أهميته من كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لاتحاد قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، لذلك ونظرا لأهمية تقرير المدقق فقد اهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين والمدققين والتشريعات التي تتناول تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير و تتبع أهميته في:¹

- إن هذا التقرير هو خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله، حيث أن عملية المراجعة تتيح التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي ومن ثم يكون تقرير المدقق بمثابة كشف يقدمه لمن يهمه الأمر وبصفة خاصة الملاك عن التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة المالية محل التدقيق.
- يعتبر تقرير المدقق الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق (المنتج النهائي لعملية التدقيق).

ومما سبق نجد أن تقرير مدقق الحسابات يعتبر مهما للفئات التالية:

- ✓ **المستثمرون الحاليون والمتوقعون:** حيث أنه يساعدهم على إتخاذ قراراتهم التي تحافظ على أموالهم المستخدمة.
- ✓ **إدارة المؤسسة:** حيث أنه يعتبر بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية إدارة المنشأة للمهام الموكلة إليها.
- ✓ **الدائنون (الموردون):** حيث أنه يمكنهم من معرفة قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.

¹ - فاطمة الزهرة عمار، مهمة محافظ الحسابات في تحليل حسابات المؤسسات في ظل تطبيق نظام محاسبي مالي SCF ، دراسة حالة- مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA- مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل.م.د ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2014/2013، ص ص :65،66.

- ✓ **المدينون (العملاء):** يعطي المدينون مدى إستمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.
- ✓ **المقرضون:** حيث إن تقرير المدقق يمكنهم من التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة ضمنا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة.
- ✓ **الجهات الحكومية:** يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الحركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.
- ✓ **المجتمع:** حيث أنه يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الإجتماعية للوحدات الإقتصادية المختلفة والتي قد يكون لها تأثير عليه.¹

ثانيا : خصائص تقرير محافظ الحسابات

- يعتبر تقرير مدقق الحسابات حلقة الوصل بينه وبين الأطراف التي يتم التدقيق لأجلها، ومن الطبيعي أن يفترض مدقق الحسابات وهو بصدد أعداد تقريره أن قارئ التقرير على دراية بالمنشأة وبالقوائم المالية العادية وبالعمليات التجارية الأساسية، ومن الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود. نستطيع أن تـوجز الخصائص الرئيسية لجودة التقرير في الأتي:²
- **الإيجاز:** يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقد التركيز؛
 - **الوضوح:** يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
 - **الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وان يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.
 - **الصحة الدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الإستفادة من تلك المعلومات.

¹ فاطمة الزهرة عمار، مرجع سابق، ص: 67.

² - نفسه ، ص: 66-67.

- الترابط : يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الوارد فيه.
- الصدق والأمان: يجب أن لا يكون المدقق متحيز في تقريره لأي طرف من الأطراف وأن يوضع النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول القوائم المالية وعلاقة محافظ الحسابات بها

تعد القوائم المالية لأي مؤسسة الخطوة الأخيرة في سلسلة المحاسبة المالية و التي تهدف الى تصنيف وقياس أنشطتها الاقتصادية المختلفة خلال فترة معينة ، فما هو مفهوم القوائم المالية وما الهدف منها وأهم خصائصها .

المطلب الأول: القوائم المالية أهدافها و خصائصها

نحاول في هذا المطلب التعرف على مفهوم القوائم المالية والهدف من إعدادها وأهم الخصائص التي تتميز بها .

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

هناك العديد من التعاريف نذكر منها : " هي القوائم التي تعكس عملية التجميع و التبويب والتلخيص النهائي في البيانات المحاسبية " .¹

و تعرف كذلك : " القوائم المالية هي الوسيلة الأساسية لتوصيل معلومات المحاسبة للأطراف الخارجية و على الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات مصادرها خارج السجلات المحاسبية".²

وكما تعرف أيضا: " هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وافية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية ، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين و تعد في أجل أقصاه 04 أشهر من تاريخ اقفال السنة المالية المحاسبية ، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة ، وتجدر الاشارة الى الزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية".³

وكذلك : "عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية القوائم المالية بأنها عرض مالي هيكلية للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدققاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولى الإدارة للأعمال المؤكدة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول: الميزانية، وجدول حسابات النتائج، وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، وجدول تدفقات الخزينة والملاحق".⁴

¹ - بن قنونة هوارية، النظام المحاسبي المالي وأثاره على مكونات القوائم المالية ، دراسة حالة بمؤسسة ترانس كنال 02 بوادي وهيو، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات الماستر تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس -مستغانم- السنة الجامعية 2014/2015، ص 34.

² - بن فرج زونية ، المخطط المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية ، جامعة فرحات عباس -سطيف- السنة 2013/2014، ص: 63.

³ - الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، صادرة بتاريخ 25نوفمبر 2007 ، العدد 74، المواد26-27-28-29، ص: 05 .

⁴ - إبراهيم منانة، مرجع سابق، ص: 45.

من هذه التعريفات نستخلص أن القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية والتي تعكس الوضعية المالية لأية مؤسسة بصورة صادقة ومعبرة وعادلة ، فكل عنصر من مكونات القوائم المالية لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة ودقيقة ومرتبطة حسب الهدف من إعدادها فهناك قوائم تقيس الوضع المالي للمنظمة من حيث المديونية وأخرى تقيس صافي الدخل من حيث الإيرادات والمصروفات وهناك قوائم مالية تقيس تدفقات النقدية من تدفقات داخلية وأخرى خارجية، والكشوف المالية تشمل على :

- ✓ الميزانية ؛
- ✓ قائمة الدخل ؛
- ✓ جدول سيولة الخزينة ؛
- ✓ جدول تغير الأموال الخاصة ؛
- ✓ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكتملة للميزانية وجدول حساب النتائج .

الفرع الثاني : الهدف من القوائم المالية

الهدف من القوائم المالية هو تقديم المعلومات الكافية عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية وهذا يهم المستخدمين في اتخاذ القرار، فالقوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنظمة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية كما توضح قيام الإدارة بأداء المهام الموكلة إليها وإدارة الموارد المتاحة لها .

ويمكن عرض أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي :

- 1- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي للمنشأة وذلك من خلال تقييم قدرة المنشأة على دفع استحقاقات الموظفين والموردين، مواجهة مدفوعات الفوائد وسداد القروض للمالكين، حيث من شأن هذه المعلومات أن تفيدها في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية والتنبؤ بقدرة المنشأة على النجاح في التمويل الإضافي، وقدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها المالية عند استحقاقها.

- 2 - تحقيق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الإقتصادية لأن القوائم المالية تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية (محاسبية) .
- 3- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول أداء المؤسسة ويقصد بها الربحية والتي تكون مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الإقتصادية التي من الممكن أن في المستقبل كما أن التغيرات في الأداء مهمة لهذه الغاية، إن المعلومات حول الأداء مهمة في التنبؤ بقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة كما أنها مفيدة كذلك في الحكم على فعالية المنشأة في توظيف موارد أخرى.
- 4- تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها، وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات إقتصادية تضم قرارات الإحتفاظ بالإستثمارات في المنظمة أو إحلال إدارة أخرى أو إبقاء على الإدارة السابقة.
- 5- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول التغيرات في المركز المالي، وهذا لأنها مهمة في تقييم نشاطات المنظمة الإستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال فترة التقرير، وكذلك مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وحاجات المنشأة لإستخدام هذه التدفقات النقدية.
- 6- تهدف إلى تقديم توضيحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المؤسسة من خلال تقديم إيضاحات وجداول إضافية تحتوي هذه المعلومات الملائمة لحاجات المستخدمين¹.

الفرع الثالث : خصائص القوائم المالية

تتمثل القوائم المالية الرئيسية في كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، ولزيادة منفعتها ترفق هذه القوائم بعدد من الإيضاحات أو الكشوفات التفصيلية، ولكي تعبر هذه القوائم عن مدى صدق نتائج الأعمال والمركز المالي لا بد أن تمتاز بمجموعة من الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة للمستخدمين ، وبالتالي فإن تطبيق هذه الخصائص يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة وتتمثل أهم الخصائص الأساسية التي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية فيما يلي² :

¹ - إبراهيم منانة، مرجع سابق، ص: 46.

² - أمين السيد، أحمد لطفى، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008، ص: 50.

أولاً: الملائمة

يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لإحتياجات متخذي القرار، فهي من جهة تساعد على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، ومن جهة أخرى تساعد على إجراء التنبؤات والتوقعات وهذا طبعاً إذا قدمت في الوقت المناسب .

ثانياً : الموثوقية

المعلومات الموثوقة خالية من الأخطاء المادية والتحيز و يمكن أن يعتمد عليها المستخدمون كونها تمثل بشكل صادق ما تزعم أنها تمثله أو ما يمكن أن يتوقع بدرجة معقولة أن تعبر عنه ، كما يمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة الإعتراف بما يمكن أن يكون مضللاً ، وتساهم العوامل التالية في الموثوقية :¹

✓ العرض الصادق ؛

✓ تغليب المضمون الإقتصادي على الشكل القانوني ؛

✓ الحيادية ؛

✓ الحيلة والحذر ؛

✓ الإكتمال .

أ - العرض الصادق: لكي تكون المعلومات موثوقة فإنها يجب أن تمثل المعلومات بصدق ما هو متعارف عليه في المحاسبة بالموضوعية في القياس وفي توفير التقرير ويقصد به تمثيل المضمون والجوهر وليس مجرد تمثيل شكلي، ولكي يتوفر العرض الصادق يتطلب تجنب نوعين من التحيز وهما :

- التحيز في عملية القياس .

- تحيز الشخص القائم بعملية القياس .

¹ - براهيم منانة، مرجع سابق، ص: 49.

ب - تغليب المضمون الاقتصادي على الشكل القانوني: لكي تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً عن

المعلومات المالية والأحداث الأخرى التي تفيد صناع القرار فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس بمجرد شكلها القانوني وذلك لأن جوهر العمليات المالية والذي يعتبر مضمونها الاقتصادي ليس متطابقاً مع تلك التي تظهر في العمليات المالية والذي يعتبر مضمونها الاقتصادي ليس متطابقاً مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني .

ت - الحيادية: ويقصد بحيادية المعلومات عن خلوها من التحيز، والذي يؤثر على مستخدم المعلومات وعلى القرار الذي ينوي اتخاذه، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة إختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفاً .

ث - المحيطة والحذر: ويقصد بها تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد لذلك لا بد من أن يجابه معدي القوائم المالية حالة عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف .

ج - الاكتمال: لكي تكون معلومات القوائم المالية موثوقة فإنها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، أي أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة .

ثالثاً : القابلية للفهم

ويقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها ، بمعنى البيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.¹

رابعاً : القابلية للمقارنة والتماثل

المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية تسمح للمستعمل القيام بالمقارنات لها مدلول في الوقت ، وبين المؤسسات وتكون متناسقة بما فيه الكفاية لتحقيق المقارنة .¹

¹ - سمية جلول، أثر تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية ، حالة: مؤسسة ميناء مستغانم، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، السنة الجامعية 2014/2015، ص: 21 .

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية ومكوناتها ومستخدميه ومراجعتها

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية المتعلقة بها ، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف السنوي أو الربع السنوي .حيث نص قانون 11/07 حسب المادة 25 منه ماييلي : تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة ، الميزانية ، حساب النتائج جدول سيولة الخزينة ، جدول تغيرات الأموال الخاصة ، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج².

الفرع الأول: عرض القوائم المالية

حددت معايير المحاسبة الدولية بشكل مفصل متطلبات العرض العادل للبيانات المالية التي تعدها الشركات، ويعد المعيار الأول المعيار الذي حدد الإعتبارات العامة والشاملة لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بمكوناتها، كما أن لهذا المعيار أهمية كبيرة في طريقة معالجة موجودات والتزامات وحقوق الملكية للمنشأة وطريقة الإفصاح وإعداد القوائم المالية في مختلف المنشآت وصدر هذا المعيار في أبريل 1974 وأجريت عليه تعديلات كباقية المعايير الصادرة وكان آخر تعديل سنة 2005 فقد صمم أصلا لتحسين نوعية المعلومات المالية المعروضة، أي يهدف إلى بيان الأساس لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع البيانات المالية الخاصة بالمشروع للفترات السابقة والبيانات المالية للمشاريع الأخرى .

أولاً: أسس إعداد القوائم المالية

نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) على عدة أسس واعتبارات عامة يجب الإنطلاق منها عند إعداد وعرض القوائم المالية وهي :

¹ - جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، السنة الجامعية 2015/2014 ، ص: 9.

² - اسماعيل ممي، خالد رشدان، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة شركة الزغيبات بالوادي - مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، السنة الجامعية 2016/2015، ص: 35.

1- العرض العادل وتطبيق المعايير المحاسبية

- يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات المالية للمنشأة، وفي حالات نادرة جدا قد تجد الإدارة أن تطبيق متطلبات أحد المعايير سوف يكون مضللا، ونجد أنه من الضروري مخالفة هذا المتطلب حتى تستطيع أن تحقق إفصاحا عادلا، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة الإفصاح كما يلي:
- ✓ أن الإدارة قد توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادلا المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية ؛
 - ✓ أن الإدارة قد طبقت في كافة النواحي المادية المعايير المحاسبية الدولية فيما عدا أنها خرجت عن معيار معين من أجل تحقيق إفصاح عادل ؛
 - ✓ تحديد المعيار الذي خالفته المنشأة وطبيعة هذه المخالفة بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها ذلك المعيار مع ذكر السبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة ؛
 - ✓ الأثر المالي لهذه المخالفة على صافي ربح أو خسارة المنشأة أو على الأصول والخصوم أو حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل فترة معروضة.¹

2- السياسات المحاسبية

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية، حيث يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بالسياسات المحاسبية المتبعة بواسطة المنشأة حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات إقتصادية سليمة، لذلك يجب أن تتضمن القوائم المالية إفصاحا واضحا لكافة السياسات المحاسبية التي استخدمت في إعدادها.

3- فرض استمرارية المنشأة

إعداد التقارير والقوائم المالية على أساس المنشأة مستمرة، ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة، وليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك عندما تكون الإدارة على علم أثناء تقييمها

¹ - بن فرج زوينة، مرجع سابق ، ص ص:63-64.

بجالات عدم التأكد المادية، أي تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد .

4- المحاسبة على أساس الإستحقاق

يتم الإعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها وليس عند استلام أو سداد النقدية وما في حكمها، أي يتم الإعتراف بالإيرادات عند إكتسابها كما يتم الإعتراف بالمصروفات عند إستحقاقها بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي، بحيث تستفيد كل فترة مالية بما يخصها من إيراد وتحمل بما يخصها من أعباء.

5- مبدأ ثبات العرض

عند تغيير أية سياسة محاسبية في السنة المالية ، يجب الإشارة إلى ذلك في إيضاحات القوائم المالية المتممة للقوائم المالية، من ناحية الأسباب وأثر هذا التغيير على القوائم المالية .

6 - مبدأ الحيطة والحذر

قد يواجه المحاسبون عند إعداد القوائم المالية حالات من عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل الديون المشكوك فيها، تقدير العمر الإنتاجي للمعدات والأصول، عدد المطالبات والكفالات التي يمكن أن تحدث، يعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها من خلال ممارسة الحيطة و الحذر عند إعداد القوائم المالية أي تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد لاو ينتج عنها تضخم للأصول والدخل أو تقليل الإلتزامات والمصروفات .

7- القابلية للمقارنة

يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية، وفي حالة تغير أرقام المقارنة يجب الإشارة إلى ذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

ثانيا: الاعتبارات العامة والهامة لعرض القوائم المالية

حدد المعيار المحاسبي الدولي الأول بعض الإعتبارات العامة التي تضمن عدالة العرض في القوائم المالية يمكن ذكر بعضها فيما يلي¹:

- ✓ تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وذلك لأهمية وجود هذه الجهات للرجوع إليها عند طلب أي توضيحات ، إضافة إلى أن وجود هذه الجهة المسؤولة يزيد الثقة في المعلومات المقدمة؛
- ✓ ضرورة إختيار السياسات المحاسبية التي تعكس نتائج الأعمال بشكل صحيح وتمثل جوهر الأحداث المالية؛
- ✓ ثبات عرض وتصنيف عناصر القوائم المالية من فترة مالية لأخرى، لتوفير إمكانية إجراء مقارنة لنتائج أعمال الشركة خلال فترات زمنية متعاقبة، ولا تخرج الشركة من التصنيف المعهود إذا طلب معيار محاسبي دولي آخر إجراء تغيير؛
- ✓ تحديد مستوى التجميع أو التفصيل في عرض القوائم المالية، وذلك إستنادا إلى مفاهيم الأهمية النسبية للبند (تفصيل للبند المهم وتجميع بنود أقل أهمية مع بنود أخرى)، ويعتبر بندا مهما إذا كان حذفه أو عدم الإفصاح عنه سيؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتختلف أهمية البند على حسب طبيعة عمل وحجم نشاط الشركات؛
- ✓ منع إجراء أي مقاصة بين بنود الدخل والمصروفات، ما لم يسمح بذلك معيار محاسبي آخر أو كانت بنود الدخل والمصروفات المتعلقة بها لا تتمتع بأهمية نسبية ؛
- ✓ إن إجراء مقاصة على أسس غير موضوعية قد يؤثر أو يغير في عملية إتخاذ القرار بإخفائه لمعلومات مهمة بإظهار الصافي فقط؛
- ✓ ضرورة تقديم القوائم لفترة سابقة مع القوائم المالية الحالية لإظهار تطور الشركة وإجراء المقارنة.

كما سبق نلاحظ أن المعايير الدولية ساهمت في تطوير محتوى القوائم المالية، وقد ركزت على خصائص جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية مع مراعاة الاعتبارات العامة عند التقديم.

الفرع الثاني : مكونات القوائم المالية

¹ - بن فرج زويينة ، مرجع سابق ، ص: 65.

القوائم المالية تعتبر من الوسائل الأساسية التي من خلالها تتمكن الأطراف المهتمة من معرفة العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، وتتضمن القوائم المالية على ما يلي:

❖ قائمة المركز المالي :

تفصح الميزانية عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين ، تتكون من الأصول والإلتزامات (الخصوم) تظهر أثر نتيجة العمليات من الربح أو الخسارة خلال فترة محاسبية على عناصر الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية ،وتضم الأصول : أصول الجارية " المخزونات والحسابات الجارية والزبائن وحسابات الخزينة " وأصول غير الجارية " التثبيتات العينية والتثبيتات المعنوية ". أما الخصوم فهي منافع إقتصادية متوقع التضحية بها مستقبلا في شكل إلتزام بالفعل على الوحدة بتحويل أصول أو تقديم لوحدة أخرى وذلك نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي وتضم خصوم متداولة وغير متداولة وأموال خاصة .¹

❖ قائمة الدخل :

يعد جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) وضعية ملخصة لأعباء والمنتوجات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية ، ويتم تقديم جدول الحسابات حسب الطبيعة ويبين نتيجة أعمال دورة المؤسسة ، ويبين تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الإستحقاق للأرباح .

❖ جدول تدفقات الخزينة:

يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء أساس لمستعملي القوائم المالية لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة والمعلومات حول استعمال هذه الأموال ، ويقدم جدول تدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الموجودات المالية التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها:

- تدفقات ناتجة عن الأنشطة العملياتية ؛

- تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية ؛

- تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض) ؛

¹ - جمال منصر، مرجع سابق ، ص: 10.

- تدفقات الخزينة الناتجة عن الفوائد وحصص الأسهم (يقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دور إلى أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل) .

ويقدم جدول تدفقات الخزينة بطريقتين هما:

أ- **الطريقة الغير مباشرة:** هي الطريقة التي تعتمد على جدول حساب النتيجة وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات في المؤسسة ايجابيا أو سلبيا؛

ب - **الطريقة المباشرة:** هي نفس المضمون في الطريقة الغير المباشرة لكن تنطلق من التحصيل أو التسديدات سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن أو الموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمارات أو العمليات المتعلقة بالتمويل الافتراضي بتسديد الرفع من رأس المال.¹

❖ قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية ، وتوفر أيضا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي.²

❖ الملاحق :

يعتبر ملحق القوائم المالية مكمل للعمليات الواردة في القوائم المالية الأخرى، بحيث يتم توضيح فيه المعلومات الضرورية التي تمكننا من فهم الآتي:³

✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وإعطاء كل التوضيحات

لكل المخالفات؛

✓ المعلومات الضرورية المكتملة من أجل فهم أحسن للميزانية ، جدول حساب النتائج، جدول

تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛

1 - سمية مسيلي ، مرجع سابق ص : 26.

2 - جمال منصر ، مرجع سابق ص: 10.

3 - نفسه ، ص: 11.

✓ المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والمشاركة، والفروع والمؤسسة الأم، والمعاملات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيرتها، بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهذه المعاملات.

الفرع الثالث : مستخدموا القوائم المالية

تعدد الأطراف المهتمة بتحليل القوائم المالية والتي يتم تقسيمها إلى أطراف داخلية وأطراف خارجية ، كما تتنوع أغراض إستخداماتهم لتلك المعلومات والأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية وهذا ما سنعرضه فيما يأتي¹:

أولاً: الأطراف الداخلية

وهي كافة الأطراف العاملة في أداء نشاط المؤسسة وإستخدام مواردها الإقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة، وتتمثل هذه الأطراف في :

- الإدارة العليا: ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للمؤسسة، حيث أن الإدارة العليا مسؤولة عن أداء المؤسسة اتجاه المالكين، وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط المؤسسة؛
- المستويات الإدارية: ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا، التي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعماله واتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، ولذلك تحتاج للتقارير المحاسبية بصورة دورية؛
- الموظفين : يحتاج الموظفون إلى معلومات متابعة أعمال المؤسسة لمعرفة مدى إستقرار وظائفهم، وكذلك مدى ملائمة الأجور و الرواتب .

ثانياً: الأطراف الخارجية

¹ - لندة قداري ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، السنة الجامعية:2014/2015 ، ص: 46.

وهي الأطراف الخارجية عن المؤسسة وتتمثل في :

- المالكين الحاليين والمستثمرين والسماسة: يرغب هؤلاء معرفة المعلومات والنشاط الذي تزاوله الشركة لاتخاذ القرارات سواء الإبقاء على استثماراتهم أو سحبها أو بشراء حصص جديدة، وهذا من خلال معرفة نتيجة أعمال المؤسسة ومقارنتها بمؤسسات أخرى؛
- المقرضين: وهم المؤسسات المالية والمصارف، حيث يستخدمون المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح القروض ومعرفة مدى القدرة على الالتزام بسداد الديون؛
- الموردين: تساعد المعلومات المحاسبية الموردين على معرفة وضع ومدى نجاح المؤسسة حتى يستمر التعامل معها باعتبارها زبون للموردين؛
- الجهات الحكومية: وتشمل دائرة الضرائب ودائرة الإحصاء والسلطات القضائية والمخططون الاقتصاديون، حيث تستعمل هذه الأطراف المعلومات المحاسبية لغرض فرض الضرائب على أرباح الشركة، وحساب الدخل القومي وفض النزاعات و تحليل النشاط الاقتصادي ؛
- نقابات العمال: يهتم هؤلاء بخطط المؤسسة في الأجور والمكافآت ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد معاشاتهم ؛
- العملاء: يهتم العملاء بمعرفة مستقبل المؤسسة ومدى قدرتها في إمدادهم بالسلع والخدمات؛
- الجمهور: يهتم الجمهور بمعرفة مستوى أرباح المؤسسات وأثرها على مستويات الأسعار والدخل القومي، كما يهتم الجمهور بالأداء الاقتصادي لجميع المؤسسات.¹

الفرع الرابع : مراجعة عناصر القوائم المالية

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج ، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الخطوات الآتية :¹

¹ - لنذة قداري ، مرجع سابق ، ص :47.

✓ الكمال : يعني كل العمليات المتعلقة به تم تسجيلها محاسبيا ، فعلى المراجع أن يتأكد من صحة البيانات من سجلات الأصول أو من دفتر الأستاذ العام أو كشوف الجرد ميزان المراجعة إلى قائمة المركز المالي ، مع مراعاة التبويب الصائب للأصول والتأكد من أنه ليست هناك أي أصول لم تسجل وليس هناك أي بنود لم يفحص عنها ؛

✓ الوجود : يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية ، أي التحقق من وجود الأصل والبحث عن أدلة وقرائن الإثبات فضلا عن الوجود الفعلي في تاريخ إعداد المركز المالي للمؤسسة وحتى يتمكن المراجع من وجود الأصل يجب أن يتبع الإجراءات التالية :

- المعاينة الفعلية للأصول ؛

- طلب الكشوف التفصيلية المعتمدة من الإدارة بما تمتلكه المؤسسة من الأصول ؛

- الحصول على شهادة من الإدارة ؛

- الحصول على المصادقات ... الخ .

✓ الملكية : يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم أي التحقق من ملكية الأصل للمؤسسة في نهاية السنة المالية ، وقد يكون الأصل مؤجرا فعلى المراجع إتباع الإجراءات التالية :

- الاطلاع على المستندات على سبيل المثال فواتير الشراء ، العقود، والتأكد من أنها صادرة باسم المؤسسة.

- الحصول على شهادات تفيد إثبات العقود النهائية وتسجيلها لديه ... الخ .

✓ التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم ، وأن المؤسسة تلتزم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو معايير المحاسبة الدولية، ولكي يتمكن المراجع من التحقق من صحة تقويم الأصل فعلى المراجع إتباع الإجراءات التالية² :

-الاطلاع على المستندات الخاصة بالشراء للتأكد من قيمة الأصل ؛

1 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر، الطبعة الثانية 2005 ، ص: 148.

2 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ، ص: 148.

- طلب شهادات من إدارة المؤسسة شاملة كافة الإضافات والمصروفات التي أدخلت على

الأصول خلال السنة ؛

- مراجعة حساب مصروفات الصيانة والإصلاحات والتأكد من عدم شمولها أية إضافات الخ .

✓ التسجيل المحاسبي :يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم ، ويتمثل هذا الهدف في التحقق

من أن المبالغ المثلة للأصل المعين تم عرضها بصورة صحيحة في القوائم المالية ويرتبط هذا الهدف باتباع

الإجراءات التالية:

- إجراء الجرد الفعلي والحصر المادي؛

- استلام المصادقات من العملاء ومطابقتها مع التسجيلات والمستندات المؤيدة لها؛

- التحقق من جميع العمليات الحسابية والتأكد من دقتها من خلال إعادة العمليات الحسابية

مرة أخرى الخ .

المطلب الثالث : معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر وما مدى فعاليته في إضفاء الثقة على

القوائم المالية

يتضمن هذا المطلب عرض معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر والدور الفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات في

إضفاء الثقة بالقوائم المالية.

الفرع الأول : معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر

تتعدد معايير تقرير محافظ الحسابات بتعدد المهام الموكلة إليه وتشتمل على خمسة عشر معيار نذكرها كالتالي:¹

- 1- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيلت التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات ، بحيث يقوم بإعداد التقرير العام للتعبير عن الرأي و يبين أداء مهمته ويرسل هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية .
- 2 - معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة: يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة وفق الأساسيات والمبادئ وكيفيات تطبيقها.
- 3 - معيار التقرير حول اتفاقيات المنظمة: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الإتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- 4 - معيار تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات: ويتم إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس أو عشر أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات ، ويعتبر هذا من مسؤولية الجهاز المسير للكيان .
- 5- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين: يفحص محافظ الحسابات جميع الإمتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني ، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية ،وتتمثل الإمتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي هذا الكيان .
- 6- معيار التقرير حول نتيجة الخمس (5) سنوات الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصص في

المؤسسة:

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر مدققة في تقريره الخاص ،نتيجة الواجبات المهنية التي تطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة ، ويتم عرض تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة وتعرض العناصر التالية :

¹ - قرار مؤرخ في 05 شعبان عام 1434 هـ الموافق 24 يونيو 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 24، ص: 14.

- النتيجة قبل الضريبة - الضريبة قبل الأرباح - النتيجة الصافية - عدد الأسهم أو الحصص الإجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي - النتيجة حسب السهم أو الحصة الإجتماعية - مساهمات العمال في التيجة .

7- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص، حيث يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعترية في مجمل الحسابات، وكذا الاثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

8 - معيار التقرير حول استمرارية الحسابات: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات ، و يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرار الاستغلال لإعداد الحسابات و يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي على التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال .

9- معيار التقرير المتعلق بجيازة أسيم الضمان: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يجوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات، .يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء على المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري، عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، ويتأكد محافظ

الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال وتشمل على: - المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح، أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب، كيفيات تحديد سعر الإصدار.¹

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛

- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛

- استنتاجات تشير للملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

11 - معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد

كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري، عند تخفيض رأس المال الاجتماعي وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، ويدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد من:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.

- إحترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين.

- إحترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

ويتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.

- فقرة حول الفحوصات المنجزة

¹www.chti2014.blogspot.com-23/01/2019-23h00_

- خلاصات تتضمن ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال .

وعندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب للخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي.

-في حالة السماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، يشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

-في حالة إذا نتج تخفيض في رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين .

12- معيار التقرير المتعلق بإصدار القيم المنقولة: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات¹

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض سلطات تحديد كفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تك إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

*يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة الغير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عند استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

*يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

¹www.chti2014.blogspot.com-23/01/2019-23h00

* يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا كفاءات تحديد سعر الإصدار لسندات رأس المال الواجب إصدارها.

13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتويات تقرير محافظ الحسابات.

* يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسيق على أرباح الأسهم، تظهر إحتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.

* يجزر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيقات على أرباح الأسهم المقررة.

* يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسيقات على أرباح الأسهم يتضمن البيانات

التالية:

✓ أهداف تدخل محافظ الحسابات.

✓ الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه

التسيقات.

✓ خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

14 - معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة أخرى، وكذا محتويات تقرير محافظ الحسابات.¹

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون

هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

¹www.chti2014.blogspot.com-23/01/2019-23h00

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يحتوى على المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة.
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكيد من أن المبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ

الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحديد الفروع والمساهمات وشركات مراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 والعمليات المرتبطة بها، وكذا المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو إكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة وذلك بإبراز:

- الاسم والمقر الاجتماعي، رأس المال الاجتماعي، الحصة المكتسبة في رأس مال الكيان، تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الأجنبية عند الاقتضاء.

ولقد تزايدت أهمية هذه التقارير بتزايد حجم المشروعات سواء الخاصة أو الحكومية، وغيرها من المشروعات غير الهادفة الى الربح ويقوم المراجع بالتعبير عن النتائج التي توصل اليها بعد انتهاء عملية المراجعة وإصدار هذا التقرير، يختتم المراجع عمله ولكنه لا يعفيه من المسؤولية مستقبلا إن ثبت إهماله في أداء واجباته المهنية.¹

• يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛

• يجب أن يوضح التقرير تلك الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة إلى أخرى مقارنة بين هذه السنة والسنوات السابقة؛

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات العدد 24 ، ص: 14.

- يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك ؛
- يجب أن يبين التقرير رأي محافظ الحسابات على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع إعطاء رأيه على القوائم المالية يجب أن يذكر في التقرير أسباب ذلك.
- وفي جميع الأحوال عندما يرتبط إسم محافظ الحسابات بالقوائم المالية، يجب أن يتضمن التقرير توضيح قاطع لطبيعة عمل المحافظ ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

الفرع الثاني : محافظ الحسابات ومدى فعاليته في إضفاء الثقة على القوائم المالية

يتضح الدور المحوري الذي يؤديه محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية الخاص بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصصا ونزيها لإتقان عمله، إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق المحاسبي والمبادئ المحاسبية، وكذا احترام القوانين المعمول بها وجعلها تعكس صورة وافية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية أي صحة وسلامة ودقة هذه القوائم.

وكما يتضح أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، ولذلك فإن عملية مراجعة الحسابات أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من المعلومات المالية، حيث يقوم عادة محافظ الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار أن محافظ الحسابات ذو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة، وفي ظل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوع و من أجل ضمان قدر معين من الفعالية فانه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة واستخدام هذه المعلومات، ففي ظل عدم وجود مراجع خارجي مستقل فان الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه محتويات المعلومات المحاسبية، ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ قرارات وإجراءات رقابية دقيقة.

كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصدقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي محافظ الحسابات المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياسا لمصدقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولاً عاماً والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع إفتراض إستقلال المراجع وإطلاعه

على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع محافظ الحسابات بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية.¹

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

لقد تم مناقشة الموضوع في العديد من الدراسات السابقة سواء الأجنبية منها أو العربية والتي منها أخذ الباحث نظرة كافية ومستوفية على الموضوع والتي كونت عنده تصور لأساسيات بحثه ومعالجة المشاكل التي لم يتم التطرق لها من قبل ، ومن الدراسات التي تم الإطلاع عليها وفحصها ما يلي :

المطلب الاول : الدراسات باللغة العربية

في حدود إطلاعنا تتمثل الدراسات السابقة باللغة العربية التي لها علاقة بموضوع الدراسة في ما يلي :

- 1- إسماعيل مي ، خالد رشدان ، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة شركة الزغبيات بالوادي - مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي، 2016/2015.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أن المعلومات المحاسبية التي تضمنتها القوائم المالية لكي تكون صادقة وذات موثوقية تتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي ، وهذا ماتوفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية أو

¹ - سمية مسيلي ، مرجع سابق ، ص : 32..

الخارجية ، غير أن المراجعة الخارجية تمثل ضمان أكبر حول موثوقية النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا في ظل تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والحياد في الرأي وإعتماده الكبير على المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً. وخلصت الدراسة بأن المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية الأساس الذي يعتمد عليه في إتخاذ القرارات من طرف مستخدمي القوائم المالية . كذلك وجود نظام سليم للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من تقليل الأخطاء إن لم نقل حذفها نهائياً.

2-دراسة (لندة قداري) دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2015/2014.

هدفت هذه الدراسة إلى وتبئين دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، حيث تم التطرق للمراجعة الخارجية من خلال عرض سريع لمفهومها وبيان أهميتها، ومختلف الخطوات العملية لإنجازها، ومن ثم التعرف على المعلومات المحاسبية من خلال جودتها وعلاقتها بالمراجعة الخارجية . وخلصت الدراسة بأن تعمل المراجعة الخارجية على زيادة القدرة على توصيل معلومات المحاسبية، وهذا متن خلال إعداد التقرير النهائي للمراجع والذي يحتوي على مدى إفصاح وصدق عن كافة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية؛ - لا يمكن الحكم على أي معلومة محاسبية أنها تمتاز بخصائص النوعية للجودة إلا إذا تمت مراجعتها من قبل مراجع خارجي مستقل للوقوف على مدى مصداقيتها. يوفر المراجع الخارجي في التقرير الذي يعده معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية.

3-دراسة سمية مسيلي ، فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، (دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافضي الحسابات لولايي المسيلة وبرج بوغريج) ، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف - المسيلة ، 2018/2017.

حيث اهتمت الباحثة من خلال دراستها للموضوع إلى تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات ودور الذي يؤديه في زيادة الثقة في القوائم المالية للمؤسسة، إذ تكمن أهميته في الخدمات التي تؤديها الأطراف ذات الصلة منها المساهمين، الإدارة، العمال، الموردين، الزبائن، البنوك والمؤسسات المالية، فهو يخدم الاقتصاد بصفة عامة وهذا بالكشف عن حالات الإسراف أو التلاعب والغش بحيث يضمن شفافية التسيير، وكذا هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول لإبداء رأي فني محايد؛ ومعرفة مدى

تعبير القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة لها بمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة؛ وكذا الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش والخطأ والتصرفات الغير قانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية ، وخلصت الدراسة أن محافظ الحسابات لديه الكفاءة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول موثوقية القوائم المالية. وأن القوانين المنصوص عليها تساهم بشكل كبير في ضبط عمل محافظ الحسابات من أجل الوصول إلى الحقائق الصحيحة. وكذلك تعبر القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة للمعلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة.

4-حجة الله شاوش، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة ورقلة ، 2012/2013

وهدفت الدراسة إلى الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية، ومعرفة مدى مساهمة المنهجية التي يقوم عليها عمل محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالمعلومة المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، وكانت نتائج الدراسة هي إن عملية تحديد مسؤولية محافظ الحسابات بخصوص الغش أمر صعب نظرا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون إكتشاف حالات الغش والخطأ في بعض الحالات، فتحمل محافظ الحسابات المسؤولية يجب أن يتصف بالمعقولية لما يمكن إكتشافه من الأخطاء والغش.

5-دراسة إبراهيم منانة ، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي ، (دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي)،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2014/2015.

يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات الاقتصاد الوطني الذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري نظرا لإضافته نوعا من الموثوقية والمصدقية على القوائم المالية، خدمة لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح، حيث أن قيام محافظ الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى محافظا على إستقلاليته التي تعد شرطا أساسيا في مهنة مراجعة الحسابات.

وتهدف دراستنا إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، واعتمدنا أيضا في دراستنا على القوائم والتقارير المالية المحافظ الحسابات وبعض المقابلات الشخصية

لمحافظي الحسابات حيث تم تحليل خمسة عشر تقريراً للمؤسسة محل دراستنا، بغية تحليل هذه التقارير المالية لتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة، كما مكنتنا المقابلات الشخصية من أداء آراء بعض المهنيين من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين. خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

6-دراسة فاطمة الزهراء قيطوبي - مجالات مسابقة المراجع الخارجي إلى تحسين جودة القوائم المالية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي 2014/2013.

يهدف هذا البحث أساساً إلى توضيح مجالات مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتصميم استبيان ووزعت على 40 مراجعاً.

ولقد ظهرت نتائج الاستبيان التي تحصلنا عليها من دراستنا، أنه تتمثل جودة المراجعة في قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخلفات في القوائم المالية إن وجدت والإشارة إليها في تقريره نهائي، وأنه يستلزم عليه متابعة مجموعة من الخطوات في عملية المراجعة يتضمن اعتبار السليم على مصداقية القوائم المالية. وأن تكون هذه القوائم في أحسن صورة لتسهيل عمل المراجع وأنه لا يمكن لإدارة المؤسسة بأن تفرض عليهم بعض المجالات لأن هذه تعرقل عملية المراجعة، وأنه عليه بأن يتأكد من صحة القوائم من خلال عملية الملاحظة والمشاهدة ومناقشة بعض الموظفين لتكون لديه أدلة إثبات كافية على صحة القوائم المالية. وإن كانت هناك بعض الأخطاء فعليه أن يشير إليها للموظفين وإدارة المنشأة بتصليحها وإن كانت هذه الأخطاء عمداً أوسهوا فعليه أن يدونها في تقريره النهائي.

7-دراسة وفاء مساك، دور مراجع الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2015/2014.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مع عرض مفاهيم مراجعة الحسابات والمعلومات المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية، ومن أجل تحقيق ذلك قمنا باختيار عينة عشوائية عددها 30 عينة من مجتمع الدراسة والمتمثلة في محافظي حسابات وأساتذة ومحاسبين، ووزعت عليهم الاستبانة وتم التحقق

من صدقها وثباتها، وضمت 19 عبارة وموزعة على ثلاث محاور تتمثل في: مراجعة الحسابات، جودة المعلومات المحاسبية، ومساهمة مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتم إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي ومعالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واستخراج مجموعة من المعاملات والمتوسطات للوصول إلى إثبات الفرضيات.

8- دراسة يسرى تجاني، الإطار العملي لمراجع الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمزة لخصر بالوادي ، 2015/2014..

هدف هذه الدراسة إلى تناول الإطار العلمي لمراجعة الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي، فلمعالجة الموضوع تم التطرق إلى دراسة الجوانب النظرية لمهنة مراجعة الحسابات، وتبسيط الضوء على واقع المهنة في الجزائر، مع استعراض للنظام المحاسبي المالي، فالجوانب العملية لمهنة مراجعة الحسابات.

فبعد استعراض الجانب النظري للمذكرة كانت الدراسة الميدانية الجانب التطبيقي لها، فتم استخدام طريقة الاستبيان لمعرفة وجهات نظر أفراد العينة من مهنيين وأكاديميين حول إشكالية موضوع الدراسة، وقد أظهرت نتائج الاستبيان على وجود تأييد بأن الإصلاحات التي مست مهنة مراجعة الحسابات من خلال إشراف الدولة على تنظيم المهنة جعلتها أكثر ملائمة، في حين كان هناك حياد في تلائم النظام المحاسبي المالي بالبيئة الاقتصادية الجزائرية، وخلصت هذه الدراسة إلى وجود نوع من الانسجام والتلائم في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات بالممارسة المحاسبية المتوافقة مع النظام المحاسبي المالي المستمد من المرجعية الدولية.

9-رضاء العوامر إسهامات محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية دراسة مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الشهيد حمزة لخصر بالوادي 2015/2014.

تهدف دراستنا إلى إسهامات محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية، وذلك من خلال الدور المحوري والفعال الذي يلعبه محافظ الحسابات ، ويظهر دوره من خلال المهام الموكلة إليه ، ودور الذي يلعبه في إضفاء المصدقية على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات ، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني والحياد على صحة وصدق وانتظامية الحسابات السنوية ومدى شفافتها وصدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة

ونائج نشاطها. إعتدنا في دراستنا على القوائم والتقارير المالية لمحافظ الحسابات وبعض المقابلات الشخصية لمحافظي الحسابات، حيث تم تحليل 15 تقريراً للمؤسسة محل دراستنا، بغية تحليل هذه التقارير المالية لتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة، كم مكنتنا المقابلات الشخصية من أداء آراء بعض المهنيين من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين. خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز الإفصاح المالي وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

10-دلايقة ربحانة- دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2014/2015.

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز وإهتمام من قبل محافظي الحسابات بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة(انرون enron) وغيرها من الشركات الرائدة، ونحن ومن خلال هذا البحث الذي بعنوان " دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية" قمنا بتسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب مع التركيز على دور محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها لإثبات صحة القوائم المالية، ومن هنا تعود أهمية الدراسة إلى أهمية القوائم المالية في إعطاء معلومات لمستخدميها، والتي يعولون عليها كثيرا في اتخاذ قراراتهم في كثير من المجالات، ومن ثم فإن التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الشركات، وأسباب استخدامها، للحد من أثارها السلبية، ستساهم في خدمة الكثير من مستخدمي البيانات المالية، والعاملين في هذا النشاط، والدراسين لهذا الموضوع في المعاهد والجامعات، وستساهم كذلك في كفاية العمل المحاسبي وجودة المعلومات المتضمنة في القوائم المالية. وقد اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن أسئلة متعلقة بدراسة الإشكالية المطروحة والفرضيات وقد تم توزيعه على مجموعة من محافظي الحسابات ومحاسبين و إعتدنا على برنامج SPSS لإختبار الفرضيات . وفي الأخير خلصت دراستنا إلى الحصول على النتائج:

- يعتبر استقلال محافظ الحسابات بمناعة العمود الفقري للمراجعة القانونية باعتبار أم العوامل المساعدة للوصول رأي في محايد حول الرفاهية الداخلية.

- بينت الدراسة أن هناك عوامل تهدد هذا الاستقلال منها التعيين والعزل تحديد الأتعاب. تقديم الخدمات الاستشارية.

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الاجنبية

في حدود اطلعنا تتمثل الدراسات السابقة باللغة الاجنبية التي لها علاقة بموضوع الدراسة في ما يلي :

في حدود اطلعنا تتمثل الدراسات السابقة باللغة الاجنبية التي لها علاقة بموضوع الدراسة في ما يلي :

(1) دراسة Are Public Compny Auditors Joe Sammut

**Complicit in Financil Statement Frand , Mis Pper of finance , sms,
University Zurich, March 2012**

تناولت الدراسة القوائم المالية بما أنها المصدر الرئيسي للبيانات المالية يجب أن تكون ذات موثوقية وتعطي تأكيدات للنتائج المالية ، مع مراعاة مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن صحة حسابات المؤسسة من عدمها ، كما ركز الباحث أيضا على تحقيق العلاقة بين مراجعي الحسابات والإدارة لصالح إقامة علاقة أوثق بكثير بين المراجعين والمستثمرين وإكتساب ثقة الجمهور في القوائم المالية واستخدام الجهود اللازمة للكشف عن الغش .

(2) دراسة (2011 Ebimobowei –Keretu) Mandatory Rotation of

**Auditors on Audit Quality, Costs and Independence in South
South, Nigeria**

كان الهدف من هذه الدراسة هو فحص دور التغيير الإلزامي للمدقق على جودة التدقيق، التكاليف والاستقلالية في جنوب نيجيريا إذ قام الباحثان بجمع البيانات الأولية والثانوية طريق استبيان مكون من 250 مفردة رجع منها 172 ووزع على المراجعين ومستخدمي القوائم ممن لديهم الخبرة في عمل المحاسبة والتدقيق.

أكدت نتائج الدراسة بأن هناك علاقة إحصائية موجبة بين التغيير الإلزامي للمراجع وجودة تقارير المراجعة وقدر معامل الارتباط ب 0.302 . كما أكدت أن هناك علاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واستقلالية التدقيق بمعدل 0.296 وكانت النتائج مقارنة لنتائج Moore el al والذي أكد أن التغيير الإلزامي هو وسيلة لتأكيد الاستقلالية و إزالة صراعات المصالح. أما بالنسبة للتكاليف فأثبتت الدراسة أن هناك علاقة ايجابية بمعدل 0.287 أي أن التغيير سوف يؤدي إلى زيادة تكاليف خدمات التدقيق وقد استعمل معامل سيبرمان الترتيبي لقياس الارتباطات.

(3) دراسة Stephanie D, Moussalli , O. Rould cray and Gokhan

**Illuminating the Lumits of Auditor. Accountability For Frand
Detection, journal of business, Industry and Economics Volume
17, sprng, 2012.**

جاءت هذه الدراسة من أجل إلقاء الضوء على حدود المراجعة لكشف الغش، وهدفت إلى فرض قيود للكشف عن الغش والتواطؤ بين الإدارة ومراجعي الحسابات والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم بالإضافة إلى المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات وحدود المسألة والشفافية للمراجعين تجاه المستثمرين والمؤسسة والإدارة وموقف الحكومة من هذه الممارسات والمعايير التي تردع مثل هذه التصرفات والتجاوزات الغير قانونية، وأيضاً نظام الرقابة الداخلية وكفاءته في كشف الغش. وقد إعتد الباحث في دراسته على المقابلة والتحليل مع كبار مكاتب المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية وأساتذة ومراجعين في جمع البيانات. وأهم ما توصلت إليه الدراسة فقد أكدت أن الوظيفة الأساسية لمراجعي الحسابات هو إكتشاف الغش ، كما أن المسؤولية تقع بأغلبية ساحقة على عاتق الإدارة إتجاه الغش .

(4) دراسة (pion et janin 2005)، مقال بعنوان "جودة التدقيق وإدارة الأرباح في فرنسا".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير متغيرات جودة التدقيق على المستحقات الاختيارية في البيئة الفرنسية، وقد اشتملت الدراسة على عينة من 85 مؤسسة مسجلة بمؤشر (sbf 120) بإجمالي مشاهدات سنوية قدرها 255 مشاهدة خلال فترة الممتدة من 1999م إلى 2001م، ولتقدير قيمة المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة تم

استخدام نموذج "jones" المعدل، فضلا عن استخدام نموذج "joens" المعدل بالتدقيق النقدي من الأنشطة التشغيلية (نموذج "ress et al" سنة 1996) وقد توصلت الدراسة إلى:

*مكاتب التدقيق الخمس الكبيرة لا ترتبط بمستويات مستحقات اختيارية منخفضة، كما أنها لا تختلف عن مكاتب التدقيق الأخرى فيما يتعلق بجودة الأرباح المعلن عنها، وبالتالي لا يوجد فرق بين خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الخمس الكبيرة ومكاتب التدقيق الأخرى في البيئة الفرنسية، ويفسر الباحثان هذه النتيجة بأن اختلاف البيئة القانونية الفرنسية عن نظيرتها الأمريكية من حيث درجة التشديد، يقلل من خطر المساءلة القانونية لمكتب التدقيق في حالة عدم الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، مما يقلل من اهتمام مكاتب التدقيق الكبيرة لبذل الجهد اللازم لكشف هذه الممارسات.

*عدم وجود علاقة إيجابية بين طول فترة ارتباط مكتب التدقيق بالعميل واتجاه شركات العينة نحو تبني سلوك إدارة الأرباح.

(5) دراسة (trussel 2003) Assessing potential accounting manipulat

.characteristics charitable organization

وقد هدفت الدراسة الى تقييم عمليات التلاعب حسابات المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح في الولايات المتحدة الأمريكية .وقد توصلت الدراسة إلى أن المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح تسعى إلى تحسين صورتها المالية من أجل الحصول على تبرعات إضافية من خلال التلاعب في نسب الإنفاق، وتوصلت الدراسة بعد تحليل الخصائص المالية للمنظمات التي تمارس عمليات التلاعب إلى أنها منظمات كبيرة الحجم ونفقاتها عالية.

(6) دراسة (David B. Citron, 2003) " The UK Formwork :

Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession"،

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح بشأن إستقلال المدقق و عدم المتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة التدقيق في المملكة المتحدة، وقد بينت الدراسة كيف يمكن أن يلتزم المدققين بقواعد السلوك المهني، و النزاهة و الموضوعية و الاستقلال بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة التدقيق، وزيادة عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات أمام المحاكم، وقد أثار الإطار المقترح ضرورة تغيير المفاهيم المتعلقة بإستقلالية المدقق، وإعتماد طرق أكثر ملائمة لتقييم

كفاية إستقلال المدقق بنظام مرن لتقديم أفضل الخدمات الإدارية والإستشارية الأخرى لهم، وكان من أهم نتائج الدراسة ضرورة بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالإستقلال وحياد المدققين.

المطلب الثالث : ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

بعد إستعراض الدراسات السابقة لقد إستفاد الباحث منها بالتعرف على القضايا ذات العلاقة بدور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية ، وإستنباط تساؤلات الدراسة وأدواتها وبالتالي إثراء الإطار النظري للدراسة الحالية كما تم الإستفادة منها في بناء منهج الدراسة الحالية وكيفية بناء أدوات الدراسة وصياغة عباراتها وتفسير النتائج التي سوف تتوصل إليها الدراسة الحالية . كما تميزت هذه الدراسة بمعرفة مدى فعالية محافظ الحسابات في إضفاء الثقة وتعزيز موثوقية القوائم المالية التي تعبر على المركز المالي للمؤسسة، إذ أوجب المشرع الجزائري على تعيين محافظ الحسابات كممثل قانوني ومحاسبي مستقل وذلك من أجل العمل على إثبات شرعية وصدق المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية وفقا للمعايير والمبادئ المتعارف عليها، وعلى هذا الأساس جاءت هذه الدراسة ، كما أن إستقلالية مراجع الحسابات من المبادئ المؤثرة إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات، حيث يعتبر استقلال مراجع الحسابات بمثابة العمود الفقري للمهنة بصفة عامة.

وتتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في تناولها لكل من محافظ الحسابات والقوائم المالية بشكل عام، وتتميز هذه الدراسة عن سابقتها بتطرقها إلى دور محافظ الحسابات في تعزيز الموثوقية المالية في الجزائر وولاية الوادي كإطار مكاني للدراسة حيث أن مجتمع الدراسة والعينة تختلف عن الدراسات السابقة الأخرى إضافة إلى المجال الزماني الذي تتم فيه .

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق تم التوصل إلى أن محافظ الحسابات هدفه الأساسي التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية الموجودة في القوائم المالية، والغرض من هذا الهدف إعداد تقرير يوضح فيه رأيه الفني والمحايد حول عدالة وسلامة القوائم المالية وذلك وفقا للمعايير الدولية المتعارف عليها، ويشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايد عن المؤسسة، وبالتالي يكون محافظ الحسابات قام بخدمة جهات عديدة التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على محتوى البيانات المالية للمؤسسة نتيجة قيامه بفحص شامل لقوائمها المالية.

وحتى يصل محافظ الحسابات بتقريره المتمثل في رأيه حول القوائم المالية إلى خدمة مختلف الأطراف المهمة بتقريره وترشيد قراراتهم نحو الصواب كان عليه أن يعتمد على أسس ومعايير تضبط طريقة وصوله لهذا التقرير، على غرار أن يكون مستقلا ومؤهلا تأهيلا علميا، وبالإضافة إلى تلك المعايير وضعت الجهات المنظمة للمهنة مجموعة الواجبات والمسؤوليات تحكم علاقة محافظ الحسابات مع المؤسسة محل المراجعة .

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد الدراسة النظرية في الفصلين الأول والثاني كان لابد أن يتم إجراء دراسة ميدانية حول الموضوع ، وعليه فإننا في الفصل الثالث نريد الوقوف على دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية ، وعرض النتائج المتوصل إليها ، وقد ارتأينا أن نقوم بهذه الدراسة الميدانية عن طريق الاستبيان لاختبار فرضيات الدراسة ، والاستبيان قد وجه للمهنيين والأكاديميين .

وقد فضلنا أن نقسم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : الإطار المنهجي لدراسة الميدانية .

المبحث الثاني : تحليل نتائج الاستبيان .

المبحث الأول : الإطار المنهجي لدراسة الميدانية

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملائمتها للموضوع متمثلة في مجتمع الدراسة ، وكيفية إعداد الاستبيان والطرق الإحصائية التي تم استخدامها في تحليل نتائج الاستبيان .

المطلب الأول : مكونات ومنهجية الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التطبيقية لدراسة والمتمثلة في مجتمع الدراسة والعينة محل الدراسة .

أولاً : مجتمع الدراسة : في اختيار مجتمع الدراسة تم مراعاة أن يكون أفرادها ممن يتمتعون بالخبرة المهنية والعلمية ولهم القدرة على الحكم على فقرات الاستبيان ، وكان اختيار العينة عشوائياً ، ويتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين ومحاسبين معتمدين وهذا راجع إلى خصوصيات الموضوع الذي يتطلب آراء المهنيين في الميدان حتى يمكن الوصول إلى النتائج المرغوبة .

ثانياً : عينة الدراسة : لم يتم حصر حجم العينة بشكل مسبق و تم توزيع 35 استمارة ورقية شملت المهنيين ، وتم كذلك طرح استبيان الكتروني تم الإجابة عليه من طرف 5 أشخاص ، وقد تم استرجاع 30 استبيان .

الجدول رقم (1-2) : الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان .

البيان	التكرار	النسبة
الاستمارات الورقية الموزعة	35	87.5 %
الاستمارات الورقية المسترجعة	30	83.33 %
الاستمارات الورقية غير المسترجعة	5	16.67 %
الاستمارات الورقية الملغاة	5	15 %
الاستمارات الورقية الصالحة	25	71.42 %
الاستمارات الالكترونية	5	12.5 %
الاستمارات الكلية صالحة الاستعمال	30	75 %

المصدر: من إعداد الطلبة

نلاحظ من خلال الجدول أن العدد الكلي للاستثمارات الموزعة عبر الأسلوبين الورقي والالكتروني كان 40 استثمارة كان منها 35 استثمارة ورقية وزعت على الأكاديميين والمهنيين وتم استرجاع 83.33% من حجم العينة التي تم توزيع الاستثمارة الورقية عليها و في حين لم نستطع الحصول على 5 استثمارة ، وبعد فحص الاستثمارات تبين أن 5 استثمارات غير صالحة في حين كان عدد الاستثمارات التي تم عليها الاختبار 30 استثمارة موزعة بين الالكتروني بنسبة 12.5% و الورقي 87.5% .

المطلب الثاني : إعداد الاستبيان

في هذا المطلب سنستعرض كيفية إعداد الاستبيان وهيكله .

أولا : إعداد الاستبيان

تم الاعتماد على طريق الاستبيان لأنها من احد أدوات البحث العلمي الأكثر تداولاً ويعرف على أنه " مجموعة من الأسئلة المرتبة حول موضوع معين يتم وضعها في استمارة ترسل للأشخاص المعنيين بالبريد أو تسلم باليد تمهيدا للحصول على أجوبة الأسئلة الواردة فيها¹ " .

وتم إعداد الاستبيان بناء على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري وكذلك بالاعتماد على الكتب والمراجع التي تتعلق بالموضوع ، حيث حاولنا أن تغطي فقرات الاستبيان كل جوانب الموضوع ، وتم تصميم الأسئلة بصفة بسيطة ليسهل على المجيب فهمها ، وكذلك تم الاعتماد على بعض الدراسات السابقة في هذا الموضوع والمتمثلة في :

✓ إسماعيل ممي، خالد رشدان، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

✓ دراسة سمية مسيلي ، فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

حيث يوجد بعض العبارات أخذت كما هي لصحتها ومناسبتها للموضوع وهناك بعض العبارات التي تم التعديل

فيها لتناسب مع الموضوع وتم أيضا الاستعانة بآراء بعض الأساتذة . انظر الملحق رقم 01

¹ عمار بوحوش ، محمد محمود الذنبيات ، مناهج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث ، ط 7 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2014، ص . 67.

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يشمل خمسة إجابات ، هذا حتى نتمكن من تحديد آراء أفراد العينة بدقة أكثر كما هو مبين لنا في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-2) : مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط الحسابي	5 - 4.20	-3.40	-2.60	-1.80	1 - 1.79
		4.19	3.39	2.59	

المصدر : جيلالي جلوط ، الإحصاء ، ط 8 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010 ، ص . 132.

ثانيا : هيكل الاستبيان

تم تصميم هيكل الاستبيان من طرف الطلبة حيث قسم الاستبيان الجزئيين رئيسيين كالتالي :

الجزء الأول : البيانات الشخصية والوظيفية ويتضمن 5 أسئلة حول البيانات الشخصية للعينة المدروسة .

الجزء الثاني : معلومات حول الدراسة ويشتمل على 3 محاور هي كالتالي :

المحور الأول : استقلالية محافظ الحسابات في إبداء رأيه عند أداء مهامه. ويحتوي على 8 أسئلة .

المحور الثاني : يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية. ويضم 8 أسئلة .

المحور الثالث : مدى التزام محافظ الحسابات في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية. ب 9 أسئلة

المطلب الثالث : الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل الاستبيان

في معالجتنا للاستبيان وبغية تسهيل عملية التحليل تم الاستعانة ببرنامجي اكسل (EXEL 2007) و -SPSS (24) حيث تم تفرغ البيانات المتحصل عليها بعد جمع الاستمارات والتي تكون في شكل جداول لتسهيل عملية الملاحظة الجيدة لتحليل البيانات التي تم جمعها .

وتم أيضا استخدام الوسائل الإحصائية التالية :

التكرارات و النسبة المئوية : بغية التفريق بين بيانات العينة بناء على المعلومات الشخصية للأفراد ومعرفة تكرارات إجابات أفراد العينة.

المتوسط الحسابي : وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان .

الانحراف المعياري : تم استخدامه لمعرفة مدى انحراف إجابات العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي .

اختبار الفا كرونباخ : لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان ، يأخذ قيمة تتراوح بين 0 و 1 ، إذا لم يكن هناك ثبات في البيانات كانت النتيجة = 0 ، وإذا كان هناك ثبات فان النتيجة تكون = 1 ، أي انه كلما زادت قيمة معامل الثابت الفا كرونباخ تعني مزيد من الثبات والمصدقية .

معامل الصدق : لمعرفة مدى صدق الاستبيان نقوم بحساب معامل الصدق الذي هو عبارة عن مربع الفا كرونباخ .

معامل الالتواء والتفرطح : لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أو لا .

مستوى الدلالة المعنوية : لتحديد الدلالة الاحصائية لنموذج تم اعتماد مستوى دلالة معنوية يساوي (0.05) .

المبحث الثاني : تحليل نتائج الاستبيان

بعد ما اطلعنا في المبحث الأول على الإطار المنهجي لدراسة سنحاول في هذا المبحث تحليل نتائج الاستبانة من خلال الوسائل الإحصائية المتعارف عليها .

المطلب الأول : إجراءات صدق الأداء

في هذا المطلب سنتعرف على مدى صدق الاستبانة من خلال عاملين المحكمين واختبار الفا كرونباخ .

أولا : صدق المحكمين

تم عرض الاستبيان بعد ما تم إعداده على مجموعة من المحكمين وهم من أصحاب التخصص في مجال التدقيق المحاسبي وذوي خبرة في المجال ، وهذا لتصحيح وتعديل فقرات الاستبيان من حيث الشكل والمضمون وبعد ما تم الأخذ بنصائحهم وتوجيهاتهم تم توزيع الاستبيان في صورته النهائية . (انظر الملحق رقم 02) .

ثانيا : اختبار الفا كرونباخ

تم استخدام اختبار لفا كرونباخ لقياس ثبات الدراسة ، ومعامل الصدق وكانت النتائج كما هي في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-3) : معامل الثبات الفا كرونباخ ومعامل الصدق لدراسة .

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات الفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	8	0.552	0.742
المحور الثاني	8	0.783	0.885
المحور الثالث	9	0.686	0.828
المجموع	25	0.809	0.899

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أن معامل الثبات للمحور الأول كان ضعيف نوعا ما حيث بلغ (0.552) أما المحور الثاني والثالث حيث كانا أكثر ارتفاعا وكانت نتائجهما على التوالي كما يلي : (0.783) و (0.686)، وبالنسبة للجميع المحاور وفقرات الاستبيان فكانت (0.809) أما بالنسبة لمعامل الصدق فكانت مرتفعة في مجمل المحاور وهذا يعطينا استنتاج إن الدراسة صادقة في ما وضعت له وان ثباتها جيد وهو ما يؤهلها لقياس هذه الدراسة .

ثالثا : اختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم (2-4) : معامل الالتواء والتفطح لمحاور الدراسة .

المحاور	معامل الالتواء	معامل التفطح
المحور الأول	-0.261	-1.229
المحور الثاني	-0.958	1.391
المحور الثالث	-0.278	-0.886

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

من خلال القيام باختبار معاملي الالتواء و التفطح لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أو لا كان معامل الالتواء محصورا بين - 3 و 3 ومعامل التفطح محصورا بين - 7 و 7 وهذا يدل على أن بيانات الدراسة تتبع توزيعا طبيعيا .

المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستبيان

بعد التأكد من ثبات فقرات الاستبيان سنقوم في هذا المطلب بتحليل البيانات المتحصل عليها بعد جمع الاستبيان

أولاً : تحليل خصائص العينة المدروسة

1-العمر : يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب العمر .

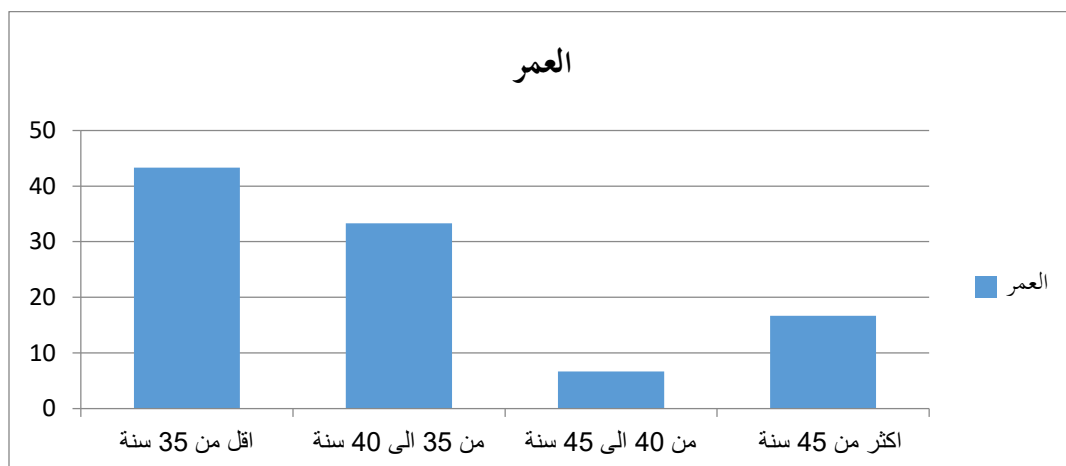
الجدول رقم (2-5) : توزيع أفراد العينة حسب العمر .

النسبة المئوية	التكرار	الفئة العمرية
43.3 %	13	اقل من 35 سنة
33.3 %	10	من 35 إلى 40 سنة
6.67 %	2	من 40 إلى 45 سنة
16.67 %	5	أكثر من 45 سنة

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن نسب الفئات العمرية لعينة الدراسة كانت متفاوتة حيث نجد أن الفئة الأولى اقل من 35 سنة كانت بنسبة (43.3 %) والفئة الثانية من 35 إلى 40 سنة (33.3 %) أما بالنسبة للفئة الثالثة من 40 الى 45 فكانت هي الاضعف (6.67 %) و الفئة الأخيرة أكثر من 45 سنة كانت (16.67 %) ، ويعود ذلك الى طبيعة النشاط الذي يتطلب الجهد البدني المتمثل في التنقل بين المؤسسات والجهد الذهني الذي يكن عند صغار السن بدرجة أكبر .

الشكل رقم (1-2) توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

2- المؤهل العلمي : يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .

الجدول رقم (2-6) : توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي

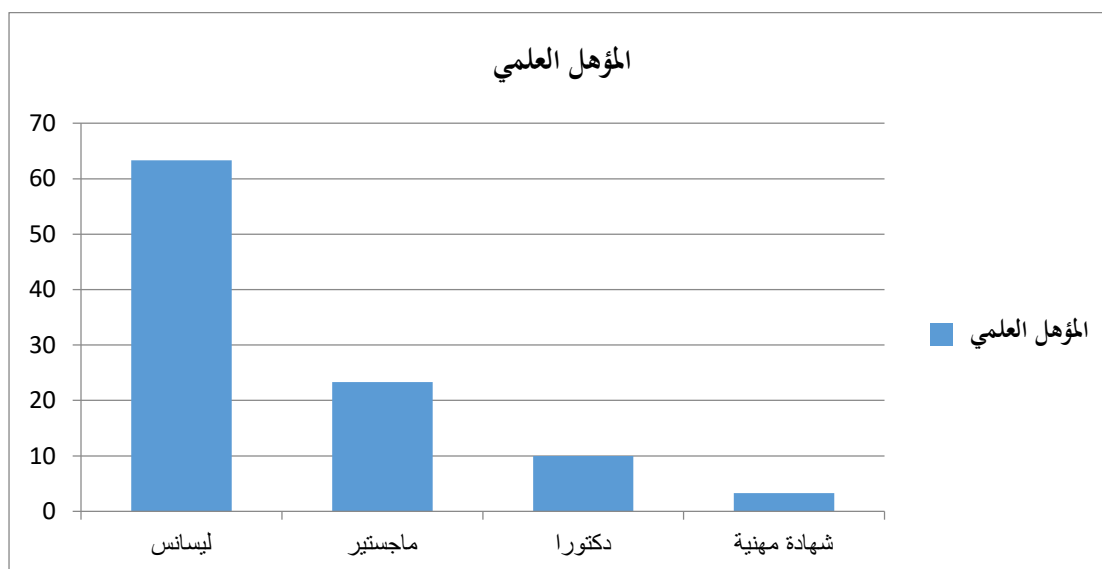
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	19	63.3 %
ماجستير	7	23.3 %
دكتورا	3	10 %
شهادة مهنية	1	3.3 %

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

من الجدول نجد أن أفراد العينة المتحصلين على شهادة الليسانس هم الفئة الأكبر بنسبة مئوية بلغت (63.3 %) أما فئة الماجستير فقد كانت نسبتها (23.3 %) وكذلك فئة دكتورا فقد كانت متقاربة بنسبة بلغت (10 %) أما بالنسبة لفئة الشهادة المهنية فكانت هي الاقل متمثلة في شخص واحد بنسبة بلغت (3.3 %) ويعود هذا إلى

طبيعة أفراد العينة ، حيث ان معظم المحاسبين وحافظي الحسابات يتجهون للعمل الميداني بعد حصولهم على شهادة ليسانس في حين نجد أن قليلون هم من يكملون مستواهم التعليمي بعد دخولهم للعمل الميداني .

الشكل رقم (2-2) : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

3- الوظيفة الحالية : يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة .

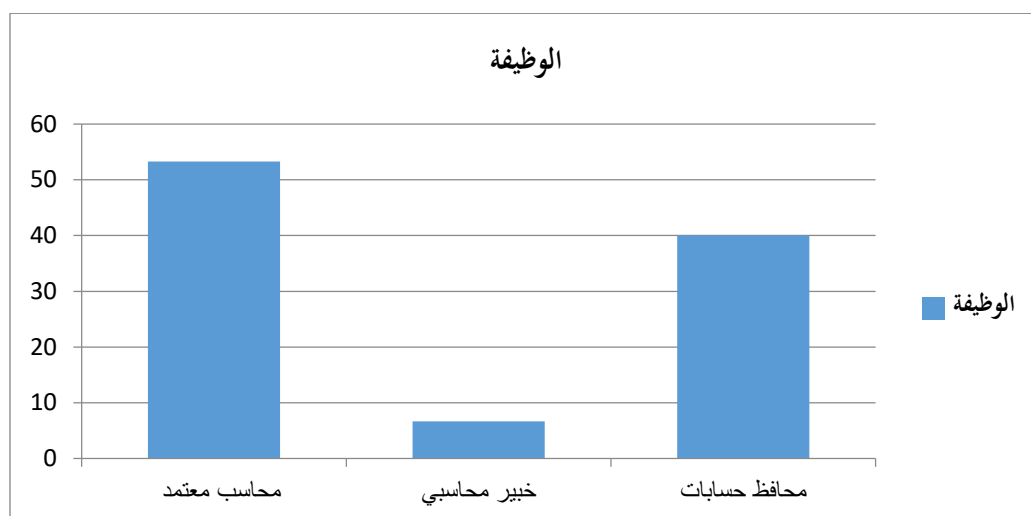
الجدول رقم (2-7) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة :

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب معتمد	16	% 53.3
خبير محاسبي	2	% 6.67
محافظ حسابات	12	% 40

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

من خلال وظيفة أفراد عينة الدراسة نجد أن المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات هم النسبة الأعلى ب (53.3%) و (40%) على التوالي أما وظيفة الخبير المحاسبي كانت بنسبة (6.67%) بشخصين ، وهذا يعود الى الاطار المكاني حيث ان ولاية الوادي تعتبر صغيرة حيث ان الباحث تقريبا قد وزع على معظم من لهم مكاتب في الولاية .

الشكل رقم (2-3) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة .



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

4- الخبرة المهنية يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية .

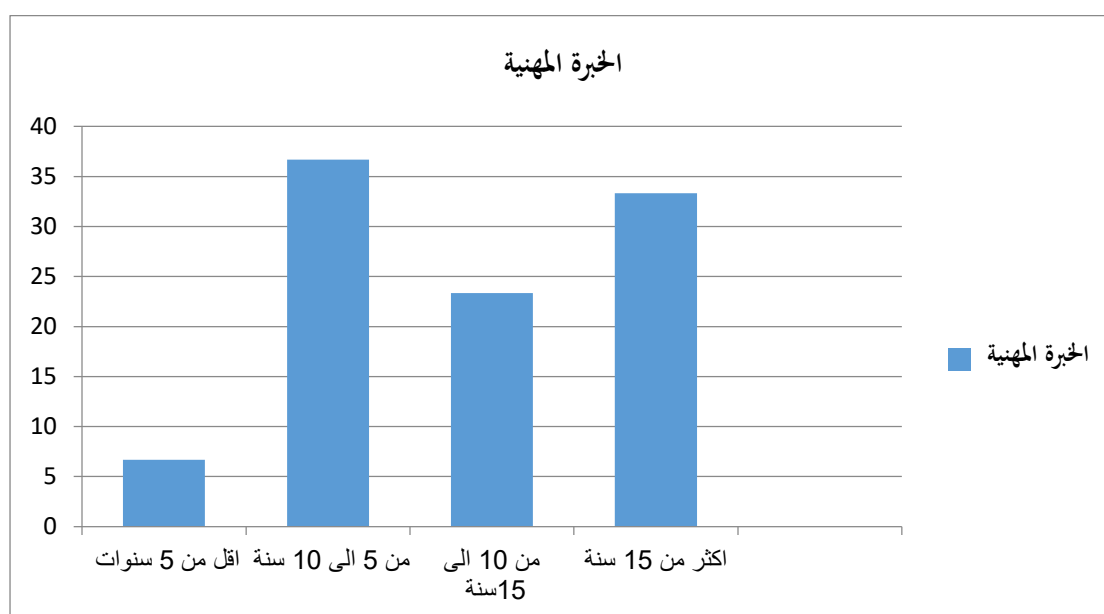
الجدول رقم (2-8) : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	2	6.67%
من 5 إلى 10 سنة	11	36.67%
من 10 إلى 15 سنة	7	23.33%
اكثر من 15	10	33.33%

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

الملاحظ من الجدول أن النسبة الأكبر للخبرة المهنية كانت أقل من 5 إلى 10 سنوات ب (36.7%) وكانت الفئة أكثر من 15 سنة تليها بنسبة (33.3%) أما بالنسبة للفئة التي خبرتها بين 10 و 15 سنة فكانت بنسبة (23.3%) أما أقل من 5 سنة فكانت الأضعف بنسبة (6.7%) ، وهذا راجع لطبيعة افراد العينة حيث من خلال الجدول نستطيع القول ان هذه الفئة التي تستطيع الاجابة على اسئلة الاستبيان لخبرتها الكبيرة .

الشكل رقم (2-4) : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

ثانيا : التحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان

المحور الأول : استقلالية محافظ الحسابات في إبداء رأيه عند أداء مهامه

الجدول رقم (2-9) : المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الأول .

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					المحور الأول : استقلالية محافظ الحسابات في إبداء رأيه عند أداء مهامه.	
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
موافق بشدة	0.430	4.77				7	23	التكرار	يلتزم محافظ الحسابات بالأمانة المهنية أثناء ممارسة مهامه.
						22.6	74.2	النسبة	
موافق	1.172	3.73		7	4	9	10	التكرار	يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بالاستقلالية التامة لمزاولة مهنته.
				22.6	12.9	29	32.3	النسبة	
موافق	1.015	3.73		5	5	13	7	التكرار	على محافظ الحسابات القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.
				16.1	16.1	41.9	22.6	النسبة	
موافق	0.805	3.80		2	7	16	5	التكرار	يشارك محافظ الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية الخاصة.
				6.5	22.6	51.6	16.1	النسبة	
موافق	0.944	4.07		3	3	13	11	التكرار	يرفض محافظ الحسابات قبول أي عملية مراجعة في حالة عدم توفر الكفاءة المهنية اللازمة لإتمامها.
				9.7	9.7	41.9	35.5	النسبة	

موافق	0.860	4.47		2	1	8	19	التكرار	يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية لمعايير
				6.5	3.2	25.8	61.3	النسبة	المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس إيجاباً على استقلاليتها.
موافق	1.048	3.93		3	8	7	12	التكرار	يقوم محافظ الحسابات بعمله مستقلاً دون أي اعتبار لمصلحته الشخصية.
				9.7	25.8	22.6	38.7	النسبة	
موافق	1.206	4.17	1	4	1	7	17	التكرار	لا يستجيب محافظ الحسابات لضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة
			3.2	12.9	3.2	22.6	54.8	النسبة	
موافق	0.474	4.08	المحور الأول						

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الاتجاه العام للأفراد العينة حول المحور الأول المتعلق باستقلالية محافظ الحسابات في إبداء رأيه عند أداء مهامه. وإجاباتهم كانت موافق حيث قدر المتوسط الحسابي ب (4.08) حيث ان هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي وهي الفئة التي تشير الى درجة الموافقة بشدة والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة أهمية استقلالية محافظ الحسابات في ابداء رأيه لتمكينه من تعزيز موثوقية القوائم المالية وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري اذ يظهر درجة ونسبة تقارب الاجوبة من افراد العينة حيث قدر الانحراف المعياري العام ب (0.474) وهي نسبة تعتبر متوسطة .

المحور الثاني : يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية

الجدول رقم (2-10) : المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الثاني .

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					المحور الثاني : يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية.	
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق		
موافق	0.817	4.23		2	1	15	12	التكرار	تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
				6.5	3.2	48.4	38.7	النسبة	
موافق	1.337	3.73	2	5	4	7	12	التكرار	تعتبر القوائم المالية عن الصورة الصادقة للمؤسسة.
			6.5	16.1	12.9	22.6	38.7	النسبة	
محايد	1.143	2.93	2	12	4	10	2	التكرار	تتمتع القوائم المالية بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية.
			6.5	38.7	12.9	32.3	6.5	النسبة	
موافق	0.819	4.13		2	2	16	10	التكرار	توفر القوائم المالية كل المعلومات الضرورية لترشيد قرارات مستخدميها
				6.5	6.5	51.6	32.3	النسبة	
موافق	0.973	4.13	1	1	3	13	12	التكرار	ثقة مستخدمي القوائم المالية يساهم في تحسين صمعة المؤسسة.
			3.2	3.2	9.7	41.9	38.7	النسبة	
موافق	0.999	3.63	1	3	7	14	5	التكرار	تظهر القوائم المالية الصورة الصادقة كلما كان لا يعيها شيء في حسابات حقوق الملكية وحقوق الخصوم .
			3.2	9.7	22.6	45.2	16.1	النسبة	

موافق	0.884	3.67	1	3	3	21	2	التكرار	يعتبر أداء المؤسسة محفزاً إيجابياً لتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.
			3.2	9.7	9.7	67.7	6.5	النسبة	
موافق	0.937	3.87		4	3	16	7	التكرار	تعتبر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة
				12.9	9.7	51.6	22.6	النسبة	
موافق	0.632	3.79	المحور الأول						

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الاتجاه العام للأفراد العينة حول المحور الأول المتعلق. بمساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية. وإجاباتهم كانت موافق حيث قدر المتوسط الحسابي ب (3.79) حيث ان هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي وهي الفئة التي تشير الى درجة الموافقة والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على الاسئلة المتعلقة بالمحور وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري اذ يظهر درجة ونسبة تقارب الاجوبة من افراد العينة حيث قدر الانحراف المعياري العام ب (0.632) وهي نسبة تعتبر عالية .

المحور الثالث : مدى التزام محافظ الحسابات في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية

الجدول رقم (2-11) : المؤشرات الإحصائية الخاصة بالمحور الثالث .

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					المحور الثالث : مدى التزام محافظ الحسابات في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية.	
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
موافق	0.844	4.33	1		1	14	14	التكرار	يعزز محافظ الحسابات الثقة في القوائم المالية بإبداء رأيه على مدى صدقها وصحة البيانات المالية المحتواة فيها.
			3.2		3.2	45.2	45.2	النسبة	
موافق	0.986	3.83	1	1	8	12	8	التكرار	يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليته في اكتشاف الأخطاء والغش التي تكون بالقوائم المالية.
			3.2	3.2	25.8	38.7	25.8	النسبة	
محايد	0.950	3.17		10	6	13	1	التكرار	المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال القوائم المالية كافية لاتخاذ القرارات بحسب الإمكانيات المقدمة له.
				32.3	19.4	41.9	3.2	النسبة	
موافق	1.037	3.60	1	3	9	11	6	التكرار	يؤثر أسلوب محافظ الحسابات المستخدم على موثوقية المعلومات المالية.
			3.2	9.7	29	35.5	19.4	النسبة	
موافق	1.037	4.03		5	1	12	12	التكرار	ضعف أداء محافظ الحسابات يقلل من موثوقية المعلومات

				16.1	3.2	38.7	38.7	النسبة	المالية.
موافق	1.095	3.80	1	3	6	11	9	التكرار	يملك محافظ الحسابات القدرة على تأكيد استمرارية المؤسسة.
				3.2	9.7	19.4	35.5	النسبة	
موافق	0.986	3.83	1	2	5	15	7	التكرار	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من أن المؤسسة ملتزمة بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة بالبيانات المالية.
				3.2	6.5	16.1	48.4	النسبة	
موافق	1.224	3.87	1	6		12	11	التكرار	يملك محافظ الحسابات القدرة على تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.
				3.2	19.4		38.7	النسبة	
موافق	1.129	4.03	1	4		13	12	التكرار	يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عليها قانونا .
				3.2	12.9		41.9	النسبة	
موافق	0.624	4.31	المحور الأول						

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الاتجاه العام للأفراد العينة حول المحور الأول المتعلق . بمدى التزام محافظ الحسابات في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية. وإجاباتهم كانت موافق حيث قدر المتوسط الحسابي ب (4.31) حيث ان هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي وهي الفئة التي تشير الى درجة الموافقة بشدة والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة التزام محافظ الحسابات باضفاء الموثوقية على القوائم المالية

وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري اذ يظهر درجة ونسبة تقارب الاجوبة من افراد العينة حيث قدر الانحراف المعياري العام ب (0.624) وهي نسبة تعتبر عالية .

المطلب الثالث : اختبار الفرضيات

لإثبات صحة أو نفي الفرضيات المتعلقة بالدراسة ، حيث سنقوم في هذا الاختبار بإبراز دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية ، بغية إثبات أو نفي الفرضيات المتعلقة بالدراسة .

4- الفرضية الجزئية الأولى : يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة والمهنية والاستقلالية التي تمكنه من ابدء رايه المحايد حول موثوقية القوائم المالية.

- **H0** : لا يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة والمهنية والاستقلالية التي تمكنه من ابدء رايه المحايد حول موثوقية القوائم المالية.
- **H1** : يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة والمهنية والاستقلالية التي تمكنه من ابدء رايه المحايد حول موثوقية القوائم المالية.

أي أن H مقبولة إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة اقل من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) و H مرفوضة إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) .

1- الجدول رقم (2 - 12) : الارتباط بين استقلالية وكفاءة محافظ الحسابات والقوائم المالية .

القوائم المالية	الإحصائيات	استقلالية وكفاءة محافظ الحسابات
	معامل الارتباط	0.674
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	30

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

على حسب النتائج الموجودة في الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهي اقل من (0.05) أي انه توجد دلالة إحصائية بين استقلالية وكفاءة محافظ الحسابات مع القوائم المالية ، كما أن قيمة معامل الارتباط (0.674) مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه موجبة بين استقلالية وكفاءة محافظ الحسابات مع

القوائم المالية ، وعليه فإننا نرفض فرضية العدم H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، إن هذه النتيجة تتطلب من المهنيين الاهتمام بالاستقلالية محافظ الحسابات عند مراجعته لحسابات الشركة وأيضا على مجلس إدارة الشركة يجب عليه الاهتمام بها لأنها تساهم في تعزيز الثقة بمحافظ الحسابات بالنسبة للمستخدمين الماليين ولتظهر الشركة بالشكل الاقتصادي المرغوب .

الفرضية الثانية : يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية.

H_0 : لا يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية.

H_1 : يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية.

الجدول رقم (2- 13) : الارتباط بين محافظ الحسابات والقوائم المالية .

الإحصائيات	محافظ الحسابات	القوائم المالية
معامل الارتباط	0.377	
مستوى الدلالة	0.026	
حجم العينة	30	

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.026) وهي اقل من (0.05) أي انه توجد دلالة إحصائية بين محافظ الحسابات مع القوائم المالية ، كما أن معامل الارتباط قيمته تساوي (0.377) مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه موجبة رغم أنها ضعيفة بين محافظ الحسابات مع القوائم المالية ، وهذا يقودنا إلى أن نرفض فرضية H_0 ونقبل فرضية H_1 وعليه فان هذه النتيجة تحتم على محافظي الحسابات الاهتمام بالقوائم المالية عند عملية الفحص والقيام بدوره في التدقيق والفحص الكامل والدقيق للحسابات والبيانات المالية الواردة في القوائم المالية .

الفرضية الثالثة : يلتزم محافظ الحسابات بإضفاء الموثوقية على القوائم المالية

H0: لا يلتزم محافظ الحسابات بإضفاء الموثوقية على القوائم المالية

H1: يلتزم محافظ الحسابات بإضفاء الموثوقية على القوائم المالية

الجدول رقم (2-14) : الارتباط بين التزام محافظ الحسابات والقوائم المالية

الإحصائيات	التزام محافظ الحسابات	القوائم المالية
معامل الارتباط	0.421	
مستوى الدلالة	0.012	
حجم العينة	35	

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS24

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى الدلالة (0.012) اقل من (0.05) أي انه توجد دلالة إحصائية بين التزام محافظ الحسابات والقوائم المالية ، كما أن معامل الارتباط قيمته تساوي (0.421) ، مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه رغم أنها ضعيفة بين التزام محافظ الحسابات والقوائم المالية ، وهذا يقودنا إلى رفض الفرضية H0 وقبول الفرضية H1 ، وهذا يدل على أن التزام محافظ الحسابات بإضفاء الموثوقية على القوائم المالية من خلال إعطائه لتقاريره النهائي والذي كون على درجة عالية من المصدقية و السلامة من الخطاء والتناقضات الواردة في التسجيلات المحاسبية حيث يعطي المستخدمين الماليين أريحية في التعامل مع الشركة كما انه يعطي ثقة في إدارة الشركة والتي تحافظ على استقرارها وهذا يؤثر على مدى إنتاجيتها ونموها .

حاولنا من خلال الدراسة الميدانية أن نصل للهدف المطلوب وهو معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية ، أين تم توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة من المهنيين في المجال والإجابات المقدمة من طرفهم وبعد تحليل البيانات المأخوذة من أفراد العينة باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS24) تم الوصول إلى مجموعة من النتائج من أهمها :

- ❖ يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة والمهنية والاستقلالية التي تمكنه من البدء رأيه المحايد حول موثوقية القوائم المالية وقد خلصنا في هذا الفصل أن شروط الاستقلالية (الحيادية ، الإخلاص ، الشرعية المطلوبة) متوفرة في العينة وكذلك بالنسبة للكفاءة المهنية حيث نجد أن غالبية افراد العينة متحصلون على شهادة الليسانس كما ينص القانون الجزائري .
- ❖ يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية، وذلك من خلال عمله كطرف ثالث في التحقق من الحسابات المالية للمؤسسة وبياناتها و اكتشاف الأخطاء المحاسبية للمحافظة على أموال المساهمين .
- ❖ يلتزم محافظ الحسابات بإضفاء الموثوقية على القوائم المالية، عن طريق اعتماده لفروض التدقيق المحاسبي والمبادئ المحاسبية واحترام القوانين المعمول بها وجعلها تعكس صورة وافية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير .

الخاتمة

من خلال تناول موضوع دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق فلقد كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم مراجعة الحسابات ويحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية ، والإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملًا لتطبيق هذا العلم عملي ، والذي يمكن القول بأنه أصبح متكاملًا بذاته ، حيث تشرف عليه مجموعة من الهيئات المهنية التي تسعى إلى إعماده كلغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء معلومات تتصف بالمصدقية والتعبير العادل والملائم على وضعية المؤسسات بمختلف أنواعها.

وفي ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة وتقر آليات السوق، أصبح من الضروري اعتماد مراجعة الحسابات كمهنة ضرورية لمتطلبات المرحلة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة محاولة التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لمراجعة الحسابات وكذلك تتبع الممارسة المهنية وفق المعايير المتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما لدى الهيئات المهنية، وهذا من أجل إظهار الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في النهوض بمصدقية المعلومات المحاسبية وتقويم النظام المولد لها، من أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من عملية المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها.

اختبار الفرضيات .

الفرضية الأولى : نعم يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة والمهنية والاستقلالية التي تمكنه من ابداء رايه المحايد حول موثوقية القوائم المالية ، لايمكن ان يقوم بابداء رئييه بطريقة صحيحة اذا لم تتوفر هذه المعايير .

الفرضية الثانية: نعم يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية وهذا يعطي أريحية أكبر للمستخدمين الماليين للاستثمار في الشركة .

الفرضية الثالثة : نعم يلتزم محافظ الحسابات بإضفاء الموثوقية على القوائم المالية ، بحكم الدراسة المستوفية التي اجراها على قوائم المالية للمؤسسة

نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية :

- التغييرات التي قامت بها الجزائر في جانب المحاسبة ومهنة محافظ الحسابات يمكن لها أن تعطي دفعة قوية لنهوض بالاقتصاد الجزائري .
- المعايير الجزائرية للتدقيق تتوافق نسبيا مع المعايير الدولية وهو الأمر الذي يعطي ثقة لمستخدمي القوائم المالية .
- المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى ، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.
- يمتلك محافظو الحسابات في الجزائر المؤهل والتخصص العلمي المطلوب إضافة إلى خبرة مهنية التي تمكنهم من إبداء رأي في محايد حول مصداقية القوائم المالية .
- إن قيام محافظ الحسابات بفحص وتحليل السجلات المحاسبية للمؤسسة يتيح له معرفة مكان الخفاء وحالت الغش فيها وهذا ما يعطي رائي المصدقية في القوائم المالية للمؤسسة ويعزز ثقة المستخدمين الماليين في قوائم المالية للمؤسسة .

التوصيات

- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من يخالفها سواء من قبل محافظي الحسابات أو من قبل المؤسسات
- ضرورة تدعيم إستقلال محافظي الحسابات لتعزيز الثقة والمصدقية بالقوائم المالية التي تم مراجعتها.
- توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة .
- تشكيل لجان تهتم بفحص القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وتقارير محافظي الحسابات عنها ، بغية التأكد من التزام محافظي الحسابات بالمعايير المهنية والقوانين المعمول بها والتي تطبق في مراجعة القوائم المالية.
- إنشاء دورات وملتقيات وأيام تحسيسية علمية تدعو لتفعيل دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية بالنسبة في الجزائر .

أفاق الدراسة .

- ✓ اثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الدولية على موثوقية القوائم المالية .
- ✓ مسؤولية محافظ الحسابات في الكشف عن الغش والاختفاء في القوائم المالية .
- ✓ دور أدلة الإثبات في الكشف عن الاختفاء والغش في القوائم المالية

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا : الكتب

- 1- أمين السيد , أحمد لطفي ، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة ، الإسكندرية الدار الجامعية 2008
- 2- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات -الإطار النظري - دار وائل للنشر والتوزيع ،الأردن- عمان - الطبعة الأولى 2012.
- 3- جيلالي جلوط ، الإحصاء ، ط 8 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010.
- 4- خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن - الطبعة الأولى 2012.
- 5- عبد الفتاح محمد الصحن ،د. رجب السيد راشد، د. محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة ،الدار الجامعية ،الإسكندرية، السنة: 2000/1999.
- 6- علي عبد القادر الذنبيات ، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (نظرية وتطبيق) ،الجامعة الأردنية ، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة 2010 .
- 7- عمار بوحوش ، محمد محمود الذنبيات ، مناهج البحث العلمي وطرق اعداد البحوث ، ط 7 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2014.
- 8- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر، الطبعة الثانية 2005

ثانيا : الرسائل والأطروحات

- 1- إبراهيم منانة: دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، 2015/2014.

- 2- اسماعيل ممي، خالد رشدان: دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة شركة الزغيبات بالوادي - مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماجستير أكاديمي ، تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، السنة الجامعية 2015/2016.
- 3- بلال تواتي: دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2012 .
- 4- بن فرج زوينة : المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية ، جامعة فرحات عباس -سطيف- السنة 2013/2014.
- 5- بن قنونة هوارية :النظام المحاسبي المالي وأثاره على مكونات القوائم المالية ، دراسة حالة بمؤسسة ترانس كنال 02 بوادي وهيو، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات الماجستير تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس -مستغانم- السنة الجامعية 2014/2015.
- 6- بوبكر زريق : تفعيل المراجعة الخارجية كأداة لتحسين جودة التقارير المالية (دراسة حالة من خلال الاستبيان) ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2014/2015 .
- 7- جمال منصر: مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماجستير أكاديمي ، تخصص تدقيق محاسبي ،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، السنة الجامعية 2014/2015.
- 8- حمزة بطينة ،حياة سايجي، ياسين مرغنية : دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب، ذ.م.م، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات ماجستير أكاديمي ، تخصص محاسبة ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2017/2018 .

- 9- سمية جلول : أثر تدقيق القوائم المالية على نتيجة السنة المالية ، حالة: مؤسسة ميناء مستغانم، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، السنة الجامعية 2015/2014.
- 10- سمية مسيلي: فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات لولايي المسيلة وبرج بوعرييج، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة محمد بوضياف – المسيلة- السنة الجامعية: 2018/2017.
- 11- عديلة لموسخ : دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظه الحسابات ، دراسة حالة – مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA- مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل.م.د ، جامعة الوادي، السنة الجامعية 2014/2013 .
- 12- فاطمة الزهرة عمار: مهمة محافظ الحسابات في تحليل حسابات المؤسسات في ظل تطبيق نظام محاسبي مالي SCF ، دراسة حالة- مؤسسة توزيع و صيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA- مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل.م.د ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2014/2013.
- 13- قليل الهادي: حمزة بطينة ، حياة ساجي، ياسين مرغنية ، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب، ذ.م.م، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات ماستر أكاديمي ، تخصص محاسبة ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، السنة الجامعية 2018/2017، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013 .
- 14- لندة قداري: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، السنة الجامعية: 2015/2014.

- 15- وائل عبد اللاوي، تطورات محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة المراجعة - دراسة ميدانية في بيئة المراجعة الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015/2014.

ثالثا : المجلات

- 1- طيطوس فتحي: **محافظ الحسابات في الجزائر**، ملخص ، دفاتر السياسة والقانون ، جامعة د. طاهر مولاي - سعيدة - العدد التاسع / جوان 2013 .

رابعا : القوانين

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 136.96 المؤرخ في 15/04/1996، المتعلق بأخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجزائر، العدد 24، المادة رقم 2018 .
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التشريعي رقم 8-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المتضمن القانون التجاري، الجزائر، العدد 27
- 3 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجزائر، العدد 42 .
- 5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية قرار مؤرخ في 05 شعبان عام 1434 هـ الموافق 24 يونيو 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24.

خامسا : المواقع الإلكترونية:

- 1 - [https://doi.org/ \(15/09/2020\)10.3923/ibm.2011.166.172](https://doi.org/10.3923/ibm.2011.166.172)
- 2 - <https://www.mobt3ath.com/uplode/book/book-25227.pdf> (15/09/2020)
- 3 - <https://doi.org/10.1177/0899764003257459> (15/09/2020)

الملاحق

الملحق رقم 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : تدقيق محاسبي

استمارة تدخل ضمن بطاقة استبيان لتحضير

شهادة ماستر تدقيق محاسبي

تحت عنوان

دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية في الجزائر
* دراسة عينة من محافظ الحسابات لولاية الوادي *

تحية طيبة وبعد:

في إطار إعداد مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق محاسبي يسعدني أن أضع بين يديكم هذا الاستبيان حول الدراسة الموسومة بعنوان دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، الذي سوف يكون أداة الدراسة، فإننا نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بتمعن والإجابة عما جاء فيها بموضوعية ، وذلك من خلال وضع علامة (X) في الحقل المناسب،

وإن تعاونكم معنا سيكون سبباً في نجاح هذا البحث، علماً أن المعلومات الواردة في هذا الاستبيان سيتم التعامل معها بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.
نشكركم مسبقاً على حسن تفهمكم وتعاونكم في إنجاح هذه الدراسة.

أولاً : المعلومات العامة

1 - السن :

- أقل من 35 سنة

- من 35 - 40 سنة

- من 40 - 45 سنة

- أكثر من 45 سنة

2- الوظيفة:

- محاسب معتمد

- خبير محاسبي

- محافظ حسابات

3 - الخبرة المهنية:

- أقل من 05 سنة

- من 05 سنة إلى 10 سنة

- من 10 سنة إلى 15 سنة

- أكثر من 15 سنة

4 - المؤهل العلمي:

- ليسانس

- ماجستير

- دكتوراه

- شهادة مهنية

لا

5- هل لديكم اطلاع على موثوقية القوائم المالية : نعم

ثانيا: أسئلة الاستبيان

المحور الأول : استقلالية محافظ الحسابات في إبداء رأيه عند أداء مهامه.

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يلتزم محافظ الحسابات بالأمانة المهنية أثناء ممارسة مهامه.					
02	يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بالاستقلالية التامة لمزاولة مهنته.					
03	على محافظ الحسابات القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.					
04	يشترك محافظ الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية الخاصة.					
05	يرفض محافظ الحسابات قبول أي عملية مراجعة في حالة عدم توفر الكفاءة المهنية اللازمة لإتمامها.					
06	يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس إيجابا على استقلاليته.					
07	يقوم محافظ الحسابات بعمله مستقلا دون أي اعتبار لمصلحته الشخصية.					
08	لا يستجيب محافظ الحسابات لضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة					

المحور الثاني : يساهم محافظ الحسابات في مصداقية القوائم المالية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.					
02	تعتبر القوائم المالية عن الصورة الصادقة للمؤسسة.					
03	تتمتع القوائم المالية بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية.					
04	توفر القوائم المالية كل المعلومات الضرورية لترشيد قرارات مستخدميها					
05	ثقة مستخدمي القوائم المالية يساهم في تحسين سمعة المؤسسة.					
06	تظهر القوائم المالية الصورة الصادقة كلما كان لا يعيها شيء في حسابات حقوق الملكية وحقوق الخصوم .					
07	يعتبر أداء المؤسسة محفزاً إيجابياً لتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.					
08	تعتبر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة					

المحور الثالث : مدى التزام محافظ الحسابات في إضفاء الموثوقية على القوائم المالية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يعزز محافظ الحسابات الثقة في القوائم المالية بإبداء رأيه على مدى صدقها وصحة البيانات المالية المحتواة فيها.					
02	يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليته في اكتشاف الأخطاء والغش التي تكون بالقوائم المالية.					
03	المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال القوائم المالية كافية لاتخاذ القرارات بحسب الإمكانيات المقدمة له.					
04	يؤثر أسلوب محافظ الحسابات المستخدم على موثوقية المعلومات المالية.					
05	ضعف أداء محافظ الحسابات يقلل من موثوقية المعلومات المالية.					
06	يملك محافظ الحسابات القدرة على تأكيد استمرارية المؤسسة.					
07	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من أن المؤسسة ملتزمة بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة بالبيانات المالية.					
08	يملك محافظ الحسابات القدرة على تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.					
09	يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عليها قانونا .					



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



تحكيم استبيان

قمنا نحن الطلبة بإعداد استبيان في مجموعة من الفرضيات قسمت الى أربع فرضيات رئيسية ،وتم عرضها على مجموعة من الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة وتكنولوجيا المعلومات ، حيث قاموا بتصحيح بعض الفقرات وإلغاء البعض الآخر ،وصياغة الاستبيان في شكله النهائي.

الرقم	الأستاذ المحكم	الإمضاء
01	أ.د : محمد الهادي ضيف الله	
02	أ.د : هشام لبزة	
03	د. مصطفى عوادي	

الملحق رقم 02

ملخص الأسئلة القياسية

Statistics

		العمر	الوظيفة	المهنية الخبرة	العلمي المؤهل
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	1	1	1	1
Mean		1,97	1,87	2,83	1,53
Std. Error of Mean		,200	,178	,180	,150
Median		2,00	1,00	3,00	1,00
Mode		1	1	2	1
Std. Deviation		1,098	,973	,986	,819
Variance		1,206	,947	,971	,671
Range		3	2	3	3
Minimum		1	1	1	1
Maximum		4	3	4	4
Sum		59	56	85	46
Percentiles					
25		1,00	1,00	2,00	1,00
50		2,00	1,00	3,00	1,00
75		2,25	3,00	4,00	2,00

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنة 35 من اقل	13	41,9	43,3	43,3
	سنة 40 الى 35 من	10	32,3	33,3	76,7
	سنة 45 الى 40 من	2	6,5	6,7	83,3
	سنة 45 من اكثر	5	16,1	16,7	100,0
Total		30	96,8	100,0	
Missing	System	1	3,2		
Total		31	100,0		

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	معتمد محاسب	16	51,6	53,3	53,3
	محاسبي خبير	2	6,5	6,7	60,0
	حسابات محافظ	12	38,7	40,0	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Missing	System	1	3,2		
Total		31	100,0		

المهنية الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	سنوات 5 من اقل	2	6,5	6,7	6,7
	سنوات 10 الى 5 من	11	35,5	36,7	43,3
	سنة 15 الى 10 من	7	22,6	23,3	66,7
	سنة 15 من اكثر	10	32,3	33,3	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Missing	System	1	3,2		
Total		31	100,0		

العلمي المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	ليسانس	19	61,3	63,3	63,3
	ماجستير	7	22,6	23,3	86,7
	دكتوراه	3	9,7	10,0	96,7
	مهنية شهادة	1	3,2	3,3	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Missing	System	1	3,2		
Total		31	100,0		

ملخص الفا كرونباخ

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	96,8
	Excluded ^a	1	3,2
	Total	31	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,809	25

مقياس الفا كرونباخ لكل محور

المحور الاول :

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	96,8
	Excluded ^a	1	3,2
	Total	31	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,552	8

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
يلتزم محافظ الحسابات بالأمانة المهنية أثناء ممارسة مهامه.	27,90	12,921	,408	,513
يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بالاستقلالية التامة لمزاولة مهنته.	28,93	13,444	-,014	,612
على محافظ الحسابات القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.	28,93	10,271	,362	,480
يشارك محافظ الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية الخاصة.	28,87	12,326	,246	,525
يرفض محافظ الحسابات قبول أي عملية مراجعة في حالة عدم توفر الكفاءة المهنية اللازمة لإتمامها.	28,60	15,145	-,227	,664
يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس إيجابا على استقلاليتها.	28,20	11,269	,408	,475
يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس إيجابا على استقلاليتها.	28,73	9,306	,620	,374
لا يستجيب محافظ الحسابات لضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة	28,50	8,948	,550	,388

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	96,8
	Excluded ^a	1	3,2
	Total	31	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,783	8

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	26,10	20,162	,642	,740
تعبر القوائم المالية عن الصورة الصادقة للمؤسسة.	26,60	16,938	,619	,736
تتمتع القوائم المالية بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية.	27,40	25,076	-,074	,853
توفر القوائم المالية كل المعلومات الضرورية لترشيد قرارات مستخدميها	26,20	19,752	,703	,731
ثقة مستخدمي القوائم المالية يساهم في تحسين صمعة المؤسسة.	26,20	17,890	,814	,704
تظهر القوائم المالية الصورة الصادقة كلما كان لا يعيها شيء في حسابات حقوق الملكية وحقوق الخصوم.	26,70	20,700	,422	,770
يعتبر أداء المؤسسة محفزا إيجابيا لتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.	26,67	21,678	,374	,776
تعبر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة	26,47	19,085	,681	,729

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	96,8
	Excluded ^a	1	3,2
	Total	31	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,686	9

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
يعزز محافظ الحسابات الثقة في القوائم المالية بإبداء رأيه على مدى صدقها وصحة البيانات المالية المحتواة فيها.	30,17	21,247	,384	,657
يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليته في اكتشاف الأخطاء والغش التي تكون بالقوائم المالية.	30,67	20,782	,356	,660
المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال القوائم المالية كافية لاتخاذ القرارات بحسب الإمكانيات المقدمة له.	31,33	21,264	,318	,668
يؤثر أسلوب محافظ الحسابات المستخدم على موثوقية المعلومات المالية.	30,90	20,714	,335	,665
ضعف أداء محافظ الحسابات يقلل من موثوقية المعلومات المالية.	30,47	24,120	-,029	,735
يمتلك محافظ الحسابات القدرة على تأكيد استمرارية المؤسسة.	30,70	20,010	,381	,655
يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من أن المؤسسة ملتزمة بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة بالبيانات المالية.	30,67	18,506	,645	,601
يمتلك محافظ الحسابات القدرة على تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.	30,63	19,895	,325	,669
يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عليها قانونا.	30,47	17,844	,611	,600

ملحق الإلتواء والتفطح

Statistics

		المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث
N	Valid	30	30	30
	Missing	1	1	1
	Skewness	-,261	-,958	-,278
	Std. Error of Skewness	,427	,427	,427
	Kurtosis	-1,229	1,391	-,886
	Std. Error of Kurtosis	,833	,833	,833

المحور الاول

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	1	3,2	3,3	3,3
	3	3	9,7	10,0	13,3
	4	2	6,5	6,7	20,0
	4	2	6,5	6,7	26,7
	4	2	6,5	6,7	33,3
	4	2	6,5	6,7	40,0
	4	3	9,7	10,0	50,0
	4	3	9,7	10,0	60,0
	4	5	16,1	16,7	76,7
	5	1	3,2	3,3	80,0
	5	3	9,7	10,0	90,0
	5	3	9,7	10,0	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
	Missing	System	1	3,2	
Total	31	100,0			

المحور الثالث

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	3	1	3,2	3,3	3,3
	3	1	3,2	3,3	6,7
	3	2	6,5	6,7	13,3
	4	3	9,7	10,0	23,3
	4	2	6,5	6,7	30,0
	4	1	3,2	3,3	33,3
	4	1	3,2	3,3	36,7
	4	2	6,5	6,7	43,3
Valid	4	3	9,7	10,0	53,3
	5	4	12,9	13,3	66,7
	5	2	6,5	6,7	73,3
	5	2	6,5	6,7	80,0
	5	4	12,9	13,3	93,3
	5	1	3,2	3,3	96,7
	5	1	3,2	3,3	100,0
	Total	30	96,8	100,0	
Missing	System	1	3,2		
	Total	31	100,0		

المحور الثالث

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	3	1	3,2	3,3	3,3	
	3	1	3,2	3,3	6,7	
	3	2	6,5	6,7	13,3	
	4	3	9,7	10,0	23,3	
	4	2	6,5	6,7	30,0	
	4	1	3,2	3,3	33,3	
	4	1	3,2	3,3	36,7	
	4	2	6,5	6,7	43,3	
	4	3	9,7	10,0	53,3	
	5	4	12,9	13,3	66,7	
	5	2	6,5	6,7	73,3	
	5	2	6,5	6,7	80,0	
	5	4	12,9	13,3	93,3	
	5	1	3,2	3,3	96,7	
	5	1	3,2	3,3	100,0	
		Total	30	96,8	100,0	
	Missing	System	1	3,2		
	Total	31	100,0			

ملحق تحليل المحاور الثلاثة

المحور الاول :

Statistics

	يلتزم محافظ الحسابات بالأمانة المهنية أثناء ممارسة مهامه.	على محافظ الحسابات القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.	يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بالاستقلالية التامة لمزاولة مهنته.	يشارك محافظ الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية الخاصة.	يرفض محافظ الحسابات قبول أي عملية مراجعة في حالة عدم توفر الكفاءة المهنية اللازمة لإتمامها.	يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس إيجاباً على استقلاليتها.	يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس إيجاباً على استقلاليتها.	لا يستجيب محافظ الحسابات لضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة
N	Valid Missing	30 1	30 1	30 1	30 1	30 1	30 1	30 1
Mean	4,77	3,73	3,73	3,80	4,07	4,47	3,93	4,17
Std. Error of Mean	,079	,214	,185	,147	,172	,157	,191	,220
Median	5,00	4,00	4,00	4,00	4,00	5,00	4,00	5,00
Mode	5	5	4	4	4	5	5	5
Std. Deviation	,430	1,172	1,015	,805	,944	,860	1,048	1,206
Variance	,185	1,375	1,030	,648	,892	,740	1,099	1,454
Skewness	-1,328	-,402	-,479	-,459	-,929	-1,804	-,437	-1,353
Std. Error of Skewness	,427	,427	,427	,427	,427	,427	,427	,427
Kurtosis	-,257	-1,314	-,751	,120	,233	2,901	-1,106	,651
Std. Error of Kurtosis	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833
Range	1	3	3	3	3	3	3	4
Minimum	4	2	2	2	2	2	2	1
Maximum	5	5	5	5	5	5	5	5
Sum	143	112	112	114	122	134	118	125
Percentiles	25	4,75	2,75	3,00	3,00	4,00	4,00	3,00
	50	5,00	4,00	4,00	4,00	4,00	5,00	4,00
	75	5,00	5,00	4,25	4,00	5,00	5,00	5,00

يلتزم محافظ الحسابات بالأمانة المهنية أثناء ممارسة مهامه.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	7	22,6	23,3	23,3
Valid موافق بشدة	23	74,2	76,7	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

على محافظ الحسابات القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	7	22,6	23,3	23,3
محايد	4	12,9	13,3	36,7
Valid موافق	9	29,0	30,0	66,7
موافق بشدة	10	32,3	33,3	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يتمتع محافظ الحسابات في الجزائر بالاستقلالية التامة لمزاولة مهنته.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	5	16,1	16,7	16,7
محايد	5	16,1	16,7	33,3
Valid موافق	13	41,9	43,3	76,7
موافق بشدة	7	22,6	23,3	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يشارك محافظ الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية الخاصة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	6,5	6,7	6,7
محايد	7	22,6	23,3	30,0
Valid موافق	16	51,6	53,3	83,3
موافق بشدة	5	16,1	16,7	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يرفض محافظ الحسابات قبول أي عملية مراجعة في حالة عدم توفر الكفاءة المهنية اللازمة لإتمامها.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	3	9,7	10,0	10,0
محايد	3	9,7	10,0	20,0
Valid موافق	13	41,9	43,3	63,3
موافق بشدة	11	35,5	36,7	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس إيجاباً على استقلاليتها.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	6,5	6,7	6,7
محايد	1	3,2	3,3	10,0
Valid موافق	8	25,8	26,7	36,7
موافق بشدة	19	61,3	63,3	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يتطلب من محافظ الحسابات المعرفة والمهارة الكافية لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية التي تنعكس إيجاباً على استقلاليتها.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	3	9,7	10,0	10,0
محايد	8	25,8	26,7	36,7
Valid موافق	7	22,6	23,3	60,0
موافق بشدة	12	38,7	40,0	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

لا يستجيب محافظ الحسابات لضغوط الممارسة عليه من إدارة المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
غير موافق	4	12,9	13,3	16,7
Valid محايد	1	3,2	3,3	20,0
موافق	7	22,6	23,3	43,3
موافق بشدة	17	54,8	56,7	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

المحور الثاني :

Statistics

	تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	تعبر القوائم المالية عن الصورة الصادقة للمؤسسة.	تتمتع القوائم المالية بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية.	توفر القوائم المالية كل المعلومات الضرورية لترشيد قرارات مستخدميها	ثقة مستخدمي القوائم المالية يساهم في تحسين صمعة المؤسسة.	تظهر القوائم المالية الصورة الصادقة كلما كان لا يعيبها شيء في حسابات حقوق الملكية وحقوق الخصوم.	يعتبر أداء المؤسسة محفزا إيجابيا لتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.	تعبر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة
N	Valid Missing	30 1	30 1	30 1	30 1	30 1	30 1	30 1
Mean	4,23	3,73	2,93	4,13	4,13	3,63	3,67	3,87
Median	4,00	4,00	3,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Mode	4	5	2	4	4	4	4	4
Std. Deviation	,817	1,337	1,143	,819	,973	,999	,884	,937
Variance	,668	1,789	1,306	,671	,947	,999	,782	,878
Skewness	-1,282	-,679	,138	-1,065	-1,485	-,728	-1,509	-,797
Std. Error of Skewness	,427	,427	,427	,427	,427	,427	,427	,427
Kurtosis	2,014	-,833	-1,186	1,405	2,755	,415	2,279	,063
Std. Error of Kurtosis	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833
Range	3	4	4	3	4	4	4	3
Minimum	2	1	1	2	1	1	1	2
Maximum	5	5	5	5	5	5	5	5
Sum	127	112	88	124	124	109	110	116

تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	6,5	6,7	6,7
محايد	1	3,2	3,3	10,0
Valid موافق	15	48,4	50,0	60,0
موافق بشدة	12	38,7	40,0	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

تعبر القوائم المالية عن الصورة الصادقة للمؤسسة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	6,5	6,7	6,7
غير موافق	5	16,1	16,7	23,3
Valid محايد	4	12,9	13,3	36,7
موافق	7	22,6	23,3	60,0
موافق بشدة	12	38,7	40,0	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

تتمتع القوائم المالية بالحد الأدنى من الشفافية والموضوعية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	6,5	6,7	6,7
غير موافق	12	38,7	40,0	46,7
Valid محايد	4	12,9	13,3	60,0
موافق	10	32,3	33,3	93,3
موافق بشدة	2	6,5	6,7	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

توفر القوائم المالية كل المعلومات الضرورية لترشيد قرارات مستخدميها

4	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	6,5	6,7	6,7
محايد	2	6,5	6,7	13,3
Valid موافق	16	51,6	53,3	66,7
موافق بشدة	10	32,3	33,3	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

ثقة مستخدمي القوائم المالية يساهم في تحسين صمعة المؤسسة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
غير موافق	1	3,2	3,3	6,7
Valid محايد	3	9,7	10,0	16,7
موافق	13	41,9	43,3	60,0
موافق بشدة	12	38,7	40,0	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

تظهر القوائم المالية الصورة الصادقة كلما كان لا يعيها شيء في حسابات حقوق الملكية وحقوق الخصوم.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
غير موافق	3	9,7	10,0	13,3
Valid محايد	7	22,6	23,3	36,7
موافق	14	45,2	46,7	83,3
موافق بشدة	5	16,1	16,7	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يعتبر أداء المؤسسة محفزاً إيجابياً لتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
غير موافق	3	9,7	10,0	13,3
Valid محايد	3	9,7	10,0	23,3
موافق	21	67,7	70,0	93,3
موافق بشدة	2	6,5	6,7	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

تعبير القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	12,9	13,3	13,3
Valid محايد	3	9,7	10,0	23,3
موافق	16	51,6	53,3	76,7
موافق بشدة	7	22,6	23,3	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

المحور الثالث :

Statistics

	يعزز محافظ الحسابات الثقة في القوائم المالية بإبداء رأيه على مدى صدقها وصحة البيانات المالية المحتواة فيها.	تعبر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة	يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليته في اكتشاف الأخطاء والغش التي تكون بالقوائم المالية.	المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال القوائم المالية كافية لاتخاذ القرارات بحسب الإمكانيات المقدمة له.	يؤثر أسلوب محافظ الحسابات المستخدم على موثوقية المعلومات المالية.	ضعف أداء محافظ الحسابات يقلل من موثوقية المعلومات المالية.	يملك محافظ الحسابات القدرة على تأكيد استمرارية المؤسسة.	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من أن المؤسسة ملتزمة بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة بالبيانات المالية.	يملك محافظ الحسابات القدرة على تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.	يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عليها قانونا.
N	Valid Missing	30 1	30 1	30 1	30 1	30 1	30 1	30 1	30 1	30 1
Mean	4,33	3,87	3,83	3,17	3,60	4,03	3,80	3,83	3,87	4,03
Median	4,00	4,00	4,00	3,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Mode	4 ^a	4	4	4	4	4 ^a	4	4	4	4
Std. Deviation	,844	,937	,986	,950	1,037	1,066	1,095	,986	1,224	1,129
Variance	,713	,878	,971	,902	1,076	1,137	1,200	,971	1,499	1,275
Skewness	-2,197	-,797	-,802	-,096	-,485	-,985	-,755	-1,034	-,937	-1,301
Std. Error of Skewness	,427	,427	,427	,427	,427	,427	,427	,427	,427	,427
Kurtosis	7,484	,063	,909	-1,457	-,044	-,150	,024	1,269	-,344	,931
Std. Error of Kurtosis	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833	,833
Range	4	3	4	3	4	3	4	4	4	4
Minimum	1	2	1	2	1	2	1	1	1	1
Maximum	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Sum	130	116	115	95	108	121	114	115	116	121

يعزز محافظ الحسابات الثقة في القوائم المالية بإبداء رأيه على مدى صدقها وصحة البيانات المالية المحتواة فيها.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
محايد	1	3,2	3,3	6,7
Valid موافق	14	45,2	46,7	53,3
موافق بشدة	14	45,2	46,7	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

تعبر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	12,9	13,3	13,3
محايد	3	9,7	10,0	23,3
Valid موافق	16	51,6	53,3	76,7
موافق بشدة	7	22,6	23,3	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليته في اكتشاف الأخطاء والغش التي تكون بالقوائم المالية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
غير موافق	1	3,2	3,3	6,7
Valid محايد	8	25,8	26,7	33,3
موافق	12	38,7	40,0	73,3
موافق بشدة	8	25,8	26,7	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال القوائم المالية كافية لاتخاذ القرارات بحسب الإمكانيات المقدمة له.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	10	32,3	33,3	33,3
محايد	6	19,4	20,0	53,3
Valid موافق	13	41,9	43,3	96,7
موافق بشدة	1	3,2	3,3	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يؤثر أسلوب محافظ الحسابات المستخدم على موثوقية المعلومات المالية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
غير موافق	3	9,7	10,0	13,3
Valid محايد	9	29,0	30,0	43,3
موافق	11	35,5	36,7	80,0
موافق بشدة	6	19,4	20,0	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

ضعف أداء محافظ الحسابات يقلل من موثوقية المعلومات المالية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	5	16,1	16,7	16,7
محايد	1	3,2	3,3	20,0
Valid موافق	12	38,7	40,0	60,0
موافق بشدة	12	38,7	40,0	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يمتلك محافظ الحسابات القدرة على تأكيد استمرارية المؤسسة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
غير موافق	3	9,7	10,0	13,3
Valid محايد	6	19,4	20,0	33,3
موافق	11	35,5	36,7	70,0
موافق بشدة	9	29,0	30,0	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من أن المؤسسة ملتزمة بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة بالبيانات المالية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
غير موافق	2	6,5	6,7	10,0
Valid محايد	5	16,1	16,7	26,7
موافق	15	48,4	50,0	76,7
موافق بشدة	7	22,6	23,3	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يمتلك محافظ الحسابات القدرة على تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
غير موافق	6	19,4	20,0	23,3
Valid موافق	12	38,7	40,0	63,3
موافق بشدة	11	35,5	36,7	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عليها قانوناً.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	3,2	3,3	3,3
غير موافق	4	12,9	13,3	16,7
Valid موافق	13	41,9	43,3	60,0
موافق بشدة	12	38,7	40,0	100,0
Total	30	96,8	100,0	
Missing System	1	3,2		
Total	31	100,0		

