



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المحاسبية
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة



دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية (دراسة ميدانية)

تحت إشراف الدكتور:
د. محمد الصغير عوني

إعداد الطلبة:

- ريم قروي
- سناء توائي
- عدلان قدور
- ميساء رحال

رئيساً	أستاذ محاضر صنف أ	د. تجاني طهراوي
مشرفاً ومقرراً	أستاذ محاضر صنف ب	د. محمد الصغير عوني
ممتحناً	أستاذ محاضر صنف أ	د. هزلة انيس

السنة الجامعية: 2024/2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المحاسبية
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة



دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية (دراسة ميدانية)

تحت إشراف الدكتور:
د. محمد الصغير عوني

إعداد الطلبة:

- ريم قروي
- سناء تواتي
- عدلان قدور
- ميساء رحال

رئيساً	أستاذ محاضر صنف أ	د. تجاني طهراوي
مشرفاً ومقرراً	أستاذ محاضر صنف ب	د. محمد الصغير عوني
ممتحناً	أستاذ محاضر صنف أ	د. هزلة انيس

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

بداية كل شيء فإننا نتوجه بشكرنا الخالص لله سبحانه وتعالى أولاً آخرًا بجميع ألوان الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرنا به فوفقنا إلى ما نحن فيه راجين منه دوام نعمه وكرمه.

وانطلاقاً من قوله ﷺ: " من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، فإننا نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ المشرف "عوني مُجد الصغير"، على إشرافه على هذه المذكرة وعلى الجهد الكبير الذي بذله معنا، وعلى نصائحه القيمة التي مهدت لنا الطريق لإتمام هذه الدراسة، فله منا فائق التقدير والاحترام.

كما نتوجه في هذا المقام بالشكر الخاص إلى جميع أساتذتنا الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي ولم يخلوا في تقديم يد العون لنا.

وندين بالشكر أيضاً إلى الأساتذة "مسعودي زكرياء"، "سالمي مُجد الدينوري"، "بن خليفة بلقاسم" الذين ساعدونا من خلال تقديم جميع التسهيلات ومختلف التوضيحات والمعلومات المقدمة من طرفهم.

كما نتقدم بالشكر للسادة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم هذا العمل. وأخيراً ليس آخراً أشكر كل من ساهم ولو بكلمة طيبة ونعتذر لمن فاتنا ذكره ولم تتمكن في هذا المقام من شكره... سائلين الله تعالى ألا يضيع لهم أجر...

وصلّى الله على نبينا مُجد وآله وصحبه وسلم..

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في تقييم و تحسين جودة القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الجوانب النظرية، والتحليلي لاستخلاص النتائج من الأدوات الميدانية، كما تم الاستعانة باستبيان إحصائي موجه إلى أفراد العينة (محافظ حسابات، محاسب، خبير محاسب، أستاذ أكاديمي)، حيث اعتمدنا على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، وقد توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور كبير في إضفاء المصداقية وتحسين جودة القوائم المالية، حيث يحقق ذلك من خلال تطبيقه القوانين المعمول بها والتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وكذا خضوعه للشروط المصاغة لإعداد تقريره في نهاية عمله، الأمر الذي يضبط عمله ويمكنه من زرع موثوقية في نتائجه المتوصل إليه، وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، مصداقية القوائم المالية، جودة القوائم المالية.

Abstract

This study aims to identify the role of the accountant in assessing and improving the quality of financial statements to accurately reflect the institution's position. To achieve this goal, a descriptive-analytical method was used to study theoretical aspects, and an analytical approach was employed to extract results from field tools. Additionally, a statistical questionnaire was directed towards sample individuals (accountants, accounting experts, academic professors), utilizing the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS). The study concluded that accountants play a significant role in enhancing the credibility and quality of financial statements by adhering to relevant laws, fulfilling assigned responsibilities, and complying with established conditions for report preparation. This regulates their work and instills reliability in their findings, highlighting the crucial role accountants play.

Key words: Accountants, financial statement credibility, financial statement quality.

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحات
ملخص الدراسة	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة المختصرات	
قائمة الملاحق	
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وعلاقتها بالقوائم المالية	
تمهيد الفصل	5
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات	6
المطلب الأول: تعريف وصفات مهنة محافظ الحسابات	6
المطلب الثاني: شروط ممارسة المهنة	7
المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	8
المبحث الثاني: أساسيات القوائم المالية	11
المطلب الأول: تعريف وأهداف القوائم المالية	11
المطلب الثاني: مستخدمو وأنواع القوائم المالية	14
المطلب الثالث: آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية	31
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	37
المطلب الأول: الدراسات التي تناولت لمتغير محافظ الحسابات	37
المطلب الثاني: الدراسات السابقة التي تناولت متغير القوائم المالية	39
المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	43
خلاصة الفصل الأول	45
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	47

48	المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
48	المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة
48	المطلب الثاني: أدوات البحث المستخدمة.
50	المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدودها وإجراءات معالجة الاستبيان.
53	المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.
53	المطلب الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية للعينة.
56	المطلب الثاني: العرض والتحليل الوصفي لنتائج متغيرات الدراسة.
65	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات.
70	خلاصة الفصل الثاني
73-72	الخاتمة
	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحات
01	ميزانية الأصول	18
02	ميزانية الخصوم	20
03	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	23
04	جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	25
05	جدول تدفقات الخزينة وفق الطريقة المباشرة	26
06	جدول تدفقات الخزينة وفق الطريقة الغير مباشرة	28
07	جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة	29
08	مقياس ليكارت الخماسي	49
09	المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارت الخماسي مع مستوياته	50
10	العد الإحصائي الخاص بإستمارة الإستبيان	51
11	وصف العينة حسب المؤهل العلمي	53
12	وصف عينة الدراسة حسب التخصص الوظيفي	54
13	وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	55
14	قياس الإتساق الداخلي بين المحور الأول وعباراته	57
15	قياس الإتساق الداخلي بين المحور الثاني وعباراته	58
16	قياس الإتساق الداخلي بين المحور الثالث وعباراته	59
17	معاملات الثبات لمحاور الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ	60
18	نتائج آراء العينة حول المحور الأول	61
19	نتائج آراء العينة حول المحور الثاني	62
20	نتائج آراء العينة حول المحور الثالث	63
21	نتائج التحليل الإحصائي واختبار العينة T لعينة واحدة (One Simple test-T) والمتعلقة بالفرضية الأولى	65
22	نتائج التحليل الإحصائي واختبار العينة T لعينة واحدة (One Simple test-T) والمتعلقة بالفرضية الثانية	67
23	نتائج التحليل الإحصائي واختبار العينة T لعينة واحدة (One Simple test-T) والمتعلقة بالفرضية الثالثة	68

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحات
01	مسؤوليات محافظ الحسابات	11
02	أنواع القوائم المالية	17
03	تمثيل بياني للعد الإحصائي الخاص باستمارة استبيان	51
04	تمثيل بياني لوصف العينة حسب المؤهل العلمي	53
05	تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب التخصص الوظيفي	54
06	تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	55

قائمة المختصرات

رمز المختصر	الترجمة باللغة الأجنبية	الترجمة باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
SCF	Financial Accounting System	النظام المحاسبي المالي

قائمة الملاحق

الرقم	الملحق
01	الإستبيان
02	مخرجات الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS21)

المقرنة

المقدمة:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر بالمؤسسة، وهذا ما أدى إلى ظهور التدقيق كأداة فعالة للرقابة وضمانا لحقوق الملاك وحماية لممتلكاتهم، ولأجل هذا عملت مختلف الدول على تنظيم مهنة التدقيق من الناحية النظرية والمهنية وجعلت لها مجموعة من الضوابط والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الجودة في المعلومات الواردة في القوائم المالية.

تعتبر استقلالية محافظ الحسابات في أداء عمله المهني الحجر الأساسي في مهنته، والتي يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها حيث أن محافظ الحسابات و نظرا لمكانته القانونية الذي يحظى بها كطرف مختص يقدم آراء فنية محايدة بغض النظر على الجهة التي عينته، فإنه بات عنصر فعال يعتمد عليه المستخدمين و كل الأطراف ذات المصلحة ، في إعلامهم بأن الإدارة اعتمدت على سياسات محاسبية ومبادئ مقبولة عموما في مسك محاسبة واحترام إجراءات العمل الداخلية وبالتالي النتائج المتحصلة عليها هي نتائج حقيقية وموثوق فيها و غير متلاعب بها، وحتى يتمكن محافظ الحسابات من بلوغ أهدافه عليه جمع وتقييم مجموعة من المعلومات المختلفة في فترة زمنية قصيرة ، مما يفرض عليه مسلك منطقي يسمح له بالحصول على أدلة ثابتة وكافية ومناسبة يستطيع من خلالها التوصل إلى إستنتاجات معقولة يبني عليها رأيه.

تعد القوائم المالية للمؤسسة من أهم المؤشرات الرئيسية في الحكم على سلامة وضعها المالي ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، حيث أن هذه المعلومات تساعد في اتخاذ القرارات المختلفة من قبل المستخدمين، ولذلك يعتبر محافظ الحسابات الضامن والوكيل لسلامة الحسابات وصدق القوائم المالية للمؤسسة وذلك عن طريق الفحص الذي يجريه على الوثائق التي تصدرها المؤسسة.

ومن هنا نطرح الإشكالية التالية:

ما هو دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية؟

ومن خلال هذه الإشكالية تتفرع لنا التساؤلات التالية:

1. هل مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات لها تأثير على جودة القوائم المالية؟
2. ما مدى تأثير كفاءة وخبرة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية؟
3. ماهي درجة مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية؟

الفرضيات:

1. لمحافظة الحسابات مهام ومسؤوليات تؤثر على تحسين جودة القوائم المالية.
2. تؤثر كفاءة وخبرة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.
3. يوجد مساهمة لدى محافظي الحسابات حول تحسين جودة القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

- 1- التعرف على سير عمل محافظ الحسابات.
- 2- إبراز مسؤولية محافظ الحسابات.
- 3- التعرف على مختلف القوائم المالية.
- 4- الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

تكسب الدراسة أهميتها من خلال إبراز دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية بالإضافة إلى أهمية القوائم المالية في المؤسسة.

منهج الدراسة:

- ✓ للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم الاعتماد على منهجين:
- ✓ المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لجمع المعلومات والبيانات.
- ✓ أما أسلوب الدراسة الميدانية فقد استخدم الطلبة استبيان تم تصميمه لهذا الغرض وقد تم تحليله عن طريق برنامج SPSS واستخدم الاختبارات الإحصائية المناسبة.

أسباب اختيار الموضوع:

- ✓ الرغبة في التعرف أكثر على مهنة محافظ الحسابات ميدانيا وعلاقته بالقوائم المالية.
- ✓ الميول الشخصي نحو المقارنة بين الجانب النظري والجانب التطبيقي لمهنة محافظ الحسابات.

صعوبات الدراسة:

- ✓ إن انجاز أي عمل بحث يلزم صاحبه مجموعة من الصعوبات والعراقيل أهمها:
- ✓ عدم رد بعض محافظي الحسابات في الإجابة على الاستبيان نظرا لانشغالهم بإعداد التقارير وتسويات نهاية السنة.
- ✓ ضيق الوقت في إنجاز المذكرة.

✓ قلة المراجع المتعلقة بمحافظ الحسابات.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

✓ الحدود المكانية:

في هذه الدراسة تم استقصاء آراء من مكاتب محافضي الحسابات والمتمرسين في مهنة المراجعة والأساتذة الأكاديميين لذا تمثلت الحدود المكانية في الجزائر وبالتحديد في ولاية الوادي.

✓ الحدود الزمنية:

تمت هذه الدراسة خلال فترة مدتها من شهر فيفري إلى شهر ماي 2024.

هيكل الدراسة:

تم الاعتماد على الخطة التالية التي قسمنا من خلالها البحث إلى المقدمة العامة وفصل نظري بالإضافة إلى الفصل تطبيقي وخاتمة:

الفصل الأول: تحت عنوان "الإطار النظري لمهنة محافضي الحسابات وعلاقتها بالقوائم المالية" تطرقنا في هذا الفصل إلى المبحث التمهيدي حيث سلطنا الضوء على محافضي الحسابات من خلال تعريفه وصفاته وشروط ممارسة هذه المهنة ومهامه ومسؤولياته.

المبحث الثاني: بعنوان "أساسيات القوائم المالية" تطرقنا فيه إلى تعريف وأهداف القوائم المالية وأنواعها ومستخدموها بالإضافة إلى آليات عمل محافضي الحسابات لتدقيق القوائم المالية.

المبحث الثالث: فقد تناولنا فيه عرض وتقييم الدراسات السابقة ثم تم التطرق فيه إلى عرض الدراسات السابقة والمقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

الفصل الثاني: والذي كان تحت عنوان دراسة لعينة من محافضي الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية والذي سيندرج ضمنه مبحثان حيث خصص المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمهنة محافظ المحاسب
وإجراءاتها بالقوائم المالية

تمهيد:

يعتبر محافظ الحسابات هو ذلك الشخص الذي يتمتع بالاستقلالية ويملك من الكفاءة، والخبرة لتطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها والالتزام بالمسؤوليات المتعلقة به، وكذا قواعد السلوك المهني ما يؤهله للقيام بالمهام الموكلة إليه من أجل الحصول على معلومات تتصف بخصائص أساسية تفيد أصحابها من جهة وتفيد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم من جهة ثانية، لذلك ألزم المشرع الجزائري معظم المؤسسات الاقتصادية تعيين محافظ الحسابات للتصديق على الصحة، ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة، ومع صدور القوائم المالية المضللة، دون التدخل في تسيير المؤسسة.

وقد تعتبر القوائم المالية من أهم التقارير المالية والتي تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المختلفة لمختلف الأطراف المهتمة بأعمال الوحدة المحاسبية، حيث تختلف مفاهيم محتويات القوائم المالية التي تعدها المؤسسات باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة وفي هذه القوائم، كما أن المؤسسة يجب أن تفضح عن كل ما من شأنه أن يجعلها غير مضللة.

وعليه سوف يتم في هذا الفصل التطرق إلى مفاهيم عامة حول مهنة محافظ الحسابات والقوائم المالية والدراسات السابقة من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات

المبحث الثاني: أساسيات القوائم المالية

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات

ان محافظ الحسابات ونظرا للمكانة القانونية التي يحظى بها كطرف مختص يقدم اراء فنية محايدة بغض النظر على الجهة التي عينته، بات عنصر فعال يعتمد عليه المستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية وكل الاطراف ذات مصلحة في اعلامهم بأن الادارة اعتمدت على سياسيات محاسبية ومبادئ مقبولة عموما في مسك المحاسبية واحترام اجراءات العمل الداخلية بالتالي النتائج المتحصل عليها هي نتائج حقيقة وموثوق فيها وغير متلاعب بها

المطلب الأول: مفهوم وصفات محافظ الحسابات

أولا: مفهوم مهنة محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكررة على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".¹

(1) حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق

بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.²

(2) شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، أي أن محافظ الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي.³

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، 2007، ص 188.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10_01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42، المادة 22، ص 7.

³ شرفي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، السنة 2012، ص 94.

ثانيا: صفات محافظ الحسابات:

يجب توافر صفات شخصية وأخلاقية معينة في محافظ الحسابات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أفضل وجه ممكن وأهم هذه الصفات هي:¹

- **الأمانة:** ويقصد بذلك أن يؤدي عمله بأمانة وعفة وعزّة وان لا يتستر على غش أو تدليس أو تضليل؛
- **الاستقلالية:** ويقصد بها أن يقوم بعمله ويبدى رأيه مستقلا متجردا من أي ضغوط أو الانحياز إلى طرف على حساب طرف آخر، وأن يعتمد في عمله بقدر الإمكان على الصدق في إصدار رأيه؛
- **الكرامة:** ويقصد بها أن يكون المدقق عزيزا نزيها يحافظ على كرامته وكرامة المهنة التي ينتمي إليها، وألا يقوم بعمل أو يضع نفسه في موقف يسيء إلى نفسه أو إلى المهنة؛
- **سر المهنة:** ويقصد بها أن يكون المدقق حافظا للأسرار وأمينا عليها حيث أن طبيعة عمله تمكنه من الاطلاع على أسرار المؤسسة التي يقوم بتدقيقها؛
- **العناية المهنية:** تنص المادة 49 من القانون 91-08: " على أن يتحمل محافضو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة وإعداده للتقرير؛
- **الكفاءة المهنية:** لكي يزاوّل محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة كالمعرفة بأساسيات المحاسبة، والتمكن الكبير للتنظيم المحاسبي وتقنيات التدقيق.

المطلب الثاني: شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:²

- أ- أن يكون جزائري الجنسية.
- ب- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
 - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.
 - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

¹ سي محمد الأخضر: دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع أفيكول سكيكدة، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد 02، 2019.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 8، ص5.

ج- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

د- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

هـ- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة

الوطنية لمحافضي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

و- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل

القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

🚩 مهام محافظ الحسابات:

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:¹

أ- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة

للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

ب- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون

للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

ج- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس

المديرين أو المسيرين.

د- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات

والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

هـ- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن

يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

و- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون

التدخل في التسيير.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المواد 23، 24، 25، ص7.

ز- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار.

✚ مسؤوليات محافظ الحسابات:

تتلخص مسؤولية محافظ الحسابات في أن يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة وفحص القوائم المالية، وابداء رايه الفني المحايد حول مدى دلالة هذه القوائم المالية على عدالة المركز المالي للمؤسسة وعلى نتيجة اعمالها. ويجب على محافظ الحسابات ان يكون خبيرا في شؤون التدقيق والمحاسبة، ولذلك فان رايه في القوائم المالية هو راي مهني وبالتالي يجب ان يكون تدقيقه للقوائم المالية مبنيا على اساس علمي وعملي سليم. وتقع على عاتق محافظ الحسابات العديد من المسؤوليات منها المسؤولية المدنية، الجنائية والتأديبية، نوضحها كما يلي:¹

1. المسؤولية المدنية: إن محافظ الحسابات يعد مسؤولا مدنيا تجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بمؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، مع إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

ولا يكون محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بشؤون الإدارة أو أعضاء بمجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة ولوكيل الجمهورية أو لأحدهما رغم اطلاعه عليها. وتنشأ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في حالة الإخلال بالتزام ناشئ عن عقد التدقيق مع عملائه، وهو ما

¹ خالد بعاشي، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث lmd في العلوم المالية والمحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة جيلالي لباس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2020-2021، ص 74-75.

يعرف بالمسؤولية التعاقدية (أو المسؤولية المدنية تجاه العميل)، وتنشأ أيضا عن مخالفته لالتزام قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين دون حق، وهو ما يعرف بالمسؤولية التقصيرية (أو المسؤولية المدنية تجاه الغير).

2. مسؤولية جزائية (قانونية): قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته لبعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

- حالة تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.

- حالة عدم احترام سر المهنة.

وأصبحت المسؤولية القانونية من المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي حيث تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد المدققين الخارجيين وخاصة النصف الثاني من القرن العشرين، وقد ساعد على ذلك عدة عوامل، من أهمها التعقيدات المتزايدة لعمليات الاختبارات والفحوص في مجال تدقيق الحسابات، والتي تعود إلى مجموعة من الأسباب منها كبر حجم المؤسسة واستعمال الحاسوب في تشغيل البيانات وظهور المؤسسات متعددة الجنسيات وتداخل عملياتها، إضافة إلى النمو المتزايد من قبل مستعملي القوائم المالية بأهمية ومسؤوليات المدققين الخارجيين. ويتعرض محافظ الحسابات إلى المساءلة في حال قيامه بالغش أو الإهمال أي من الأفعال التالية:

- تقديم بيانات كاذبة في التقرير المقدم من طرفه حول وضعية المؤسسة.

- وضع تقرير مغاير للحقيقة أو المصادقة على وقائع غير حقيقية تتعلق بالمؤسسة.

- التلاعب أو التغيير أو التزوير في السجلات والوثائق المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق.

- عدم المحافظة على أسرار الزبون.

3. مسؤولية تأديبية: في حالة إخلال محافظ الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، قد يتلقى إنذار أو لوما أو التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة أو الشطب من المصنف الوطني لمحافظي الحسابات.¹

ويرى آخرون أن المسؤولية التأديبية هي المسؤولية التي يتعرض لها محافظ الحسابات إذا ما خالف قواعد السلوك المهني التي تنظم مزاولة المهنة. وتختص في ذلك الهيئات التي لها صفة الإلزام القانوني والمهني على المدقق الخارجي، سواء أكانت هيئة حكومية أو هيئة مهنية، وتثبت العقوبة على المدقق الخارجي في حال ثبوت إخلاله بواجباته عند أداء خدماته المهنية. ومدى مسؤوليته عن المخالفات التي يرتكبها عند أداء مهامه تختلف من بلد إلى آخر تبعا لاختلاف نصوص القانون في ذلك البلد الذي يحكم هذه المخالفات، وتبعا لنظرة المجتمع لخطورة هذه المخالفات. وأن العقوبات

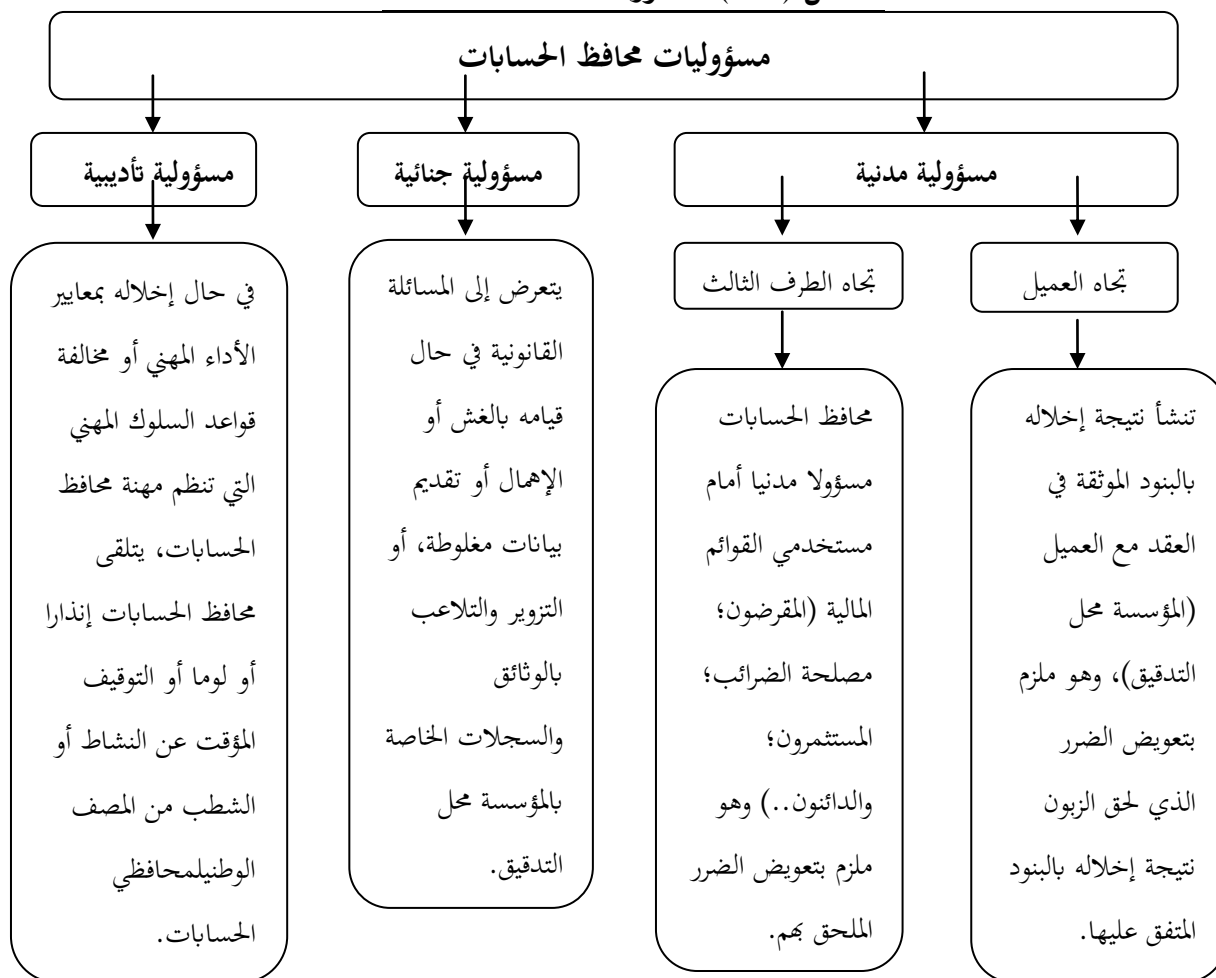
¹ خالد بعاشي، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)، مرجع سبق ذكره، ص 77.

الانضباطية التي يتعرض لها المدققين الخارجيين يمكن اعتبارها من أخطر أنواع العقوبات لأنها مرتبطة بشكل أساسي بسمعته بين المزاويلين للمهنة وبين مستعملي القوائم المالية بشكل عام.

وبناء على ما سبق يمكن توضيح المسؤوليات التي تقع على عاتق محافظ الحسابات بصفة عامة من خلال

الشكل الموالي:

الشكل (1.1): مسؤوليات محافظ الحسابات



من إعداد: الطلبة وفق مصادر سابقة

المبحث الثاني: أساسيات القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية محصلة المحاسبة المالية، التي تكتسي أهمية بالغة في المؤسسة لهذا تحظى بالاهتمام الكبير خاصة بالنسبة لمتخذي القرارات المالية باعتبارها المفتاح للوصول إلى النتائج التي تعكس مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المسطرة.

المطلب الأول: تعريف وأهداف القوائم المالية

أولاً: تعريف القوائم المالية: إن إعداد القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين من قبل العديد من المؤسسات الموجودة حول العالم قد أسهم بقدر كبير في نشر الثقافة المحاسبية لدى هؤلاء، لكن رغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد لآخر إلا أن هناك فروقا بينها تسببت فيها ظروف اجتماعية واقتصادية وقانونية تحكمها البيئة المحيطة بالنظام المحاسبي، إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة للقوائم المالية مما نتج عن هذا الاختلاف استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية.

تعريف 01: تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.

تعريف 02: القوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.

تعريف 03: تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمؤسسة، وتلتزم المؤسسات بإعداد أربعة 04 قوائم مالية أساسية وهي كالآتي:

– قائمة المركز المالي؛

– قائمة الدخل.¹

ثانياً: أهداف القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة وتكون مفيدة لمستخدميها في صنع القرارات الإدارية، كما تهدف إلى تزويد المستخدمين لتلبية حاجاتهم بالمعلومات، ولكنها

¹ محمد فيصل مايدة، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة دراسة حالة: عينة من المؤسسات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 61، مذكرة غير منشورة.

لا توفر كافة المعلومات الضرورية لقراء القوائم المالية من أجل مساعدتهم في إتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير المالية، لكن هذه القوائم تظهر نتائج عمل الادارة وتساعد على محاسبة الإدارة عن الموارد الموضوعة في عهدها مما يساعد قراء القوائم المالية على إتخاذ قراراتهم حول الإستمرار في الإستثمار في المؤسسة أو التنازل عنها وبيعها والإلتجاء نحو مؤسسة أخرى والتصويت على الإبقاء على الإدارة أو عزلها.¹

إن الهدف الأساسي من إعداد القوائم المالية هو إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية مفيدة يحتاج إليها المستخدمون الداخليين والخارجيين لأغراض إتخاذ قراراتهم الاقتصادية والتي تكون من خلال القوائم المالية، مع التركيز على فئة المستخدمين ذوي المصالح المباشرة في المؤسسة، وهم ملاك المؤسسة أو الشركة، وكذلك المقرضون والعاملون في المؤسسة ونقاباتهم العمالية، لكن يصعب أن توفر القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الاحتياجات المعلوماتية الخاصة بكل فئة من المستخدمين الخارجيين على حدا، غير أن هناك قاسما مشتركا يمثل احتياجات عامة لجميع المستخدمين، ونظرا لان المستثمرين من أفراد أو أشخاص أو مساهمين هم من يتحملون المخاطر المرتبطة بتمويل أنشطة المؤسسة، لذا ينظر إلى احتياجاتهم المعلوماتية على أنها نموذج يلي معظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

تهدف القوائم المالية لإعلام المستخدمين في المقام الأول المستثمرين بالوضعية والأداء المالي للشركة من مساهمين ومستفيدين من المعلومات المالية، بغية السماح لهم باتخاذ قراراتهم الاقتصادية، استثمار أو معلومات مالية عامة، ولا تخلو القوائم المالية إلى حد كبير من الميزة والنظرة الضريبية، من خلال هدفها الرئيسي هو حساب الضريبة.

كما كون المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1971 لجنة عرفت باسم (تروبلاد) نسبة إلى رئيسها روبرت تروبلاد، كان هدفها دراسة القوائم المالية وقد كلفت هذه اللجنة بما يلي:²

- تحديد الفئات التي تحتاج إلى القوائم المالية؛
- تحديد المعلومات التي يحتاجونها والتي يمكن أن تزودهم بها المحاسبة؛
- تحديد إطار العمل المطلوب لتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجونها.
- وقد أصدرت هذه اللجنة دراسة نهائية تحت عنوان (أهداف القوائم المالية) سنة 1973، وجاءت هذه الدراسة شاملة لموضوع الأهداف وما يتعلق بها حيث تضمن اثني عشر هدفا للقوائم المالية وهي:
- تزويد مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛

¹ محمد فيصل مايدة، المرجع نفسه، ص 66.

² محمد فيصل مايدة، المرجع نفسه، ص 67.

- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد؛
- تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة؛
- تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لها؛
- تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم نتيجة المؤسسة، ويجب الإفصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في ذلك.

المطلب الثاني: مستخدمو وأنواع القوائم المالية

أولاً: مستخدمو القوائم المالية: يمكن تقسيم مستخدمو القوائم المالية إلى مستخدمين حاليين أو مرتقبين، وكذلك إلى مستخدمين داخليين وخارجيين، ولقد أشار إطار إعداد وعرض القوائم المالية إلى إن مستخدمو القوائم المالية هم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والموظفون والعاملون داخل الشركة، والمقرضون، والموردون، والدائنون التجاريون، والعملاء، والجمهور، والحكومات وصانعو السياسات داخل الشركة ويمكن تناول تلك الفئات كما يلي:¹

1- المستثمرون: يمكن تعريف المستثمر بأنه الشخص أو الجهة التي تقوم باقتناء الأصول بهدف الحصول على عائدات مالية، فالمستثمرون الحاليون أو المرتقبون من قبل الشركة يهتمون بالمخاطر الملازمة لاستثماراتهم، وكذلك العائد المتحقق منها، فالمستثمرون يحتاجون إلى القوائم المالية التي توفر لهم معلومات تساعد في:

- اتخاذ قرار الشراء، أو الاحتفاظ بالاستثمار، أو البيع؛
 - تقييم المخاطر التي تتعرض لها استثماراتهم، والعائد المحقق من تلك الاستثمارات؛
 - تقييم قدرة الشركة على توزيع الأرباح؛
 - تقييم الأداء المالي للشركة وقدرتها على المحافظة على أصولها.
- 2- الموظفون:** هم العاملون داخل الشركة، ويعد الموظفون من الأطراف المستخدمة للقوائم المالية داخل الشركة حيث أنها توفر لهم معلومات تساعد في:

- معرفة مدى توافر الاستقرار للشركة داخل سوق العمل، وكذلك استقرار الربحية؛
- تقييم الأداء المالي للشركة وقدرتها على تحقيق الأرباح؛
- تقييم قدرة الشركة المستقبلية المتمثلة في دفع المكافآت ومنافع التقاعد وتوافر فرص العمل.

¹ محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي، ش شادي عبد السلام- برج زهرة الأنوار- ميامي- الاسكندرية، 2014، ص 77.

- 3- **المقرضون:** هم أصحاب القروض الممنوحة للشركة سواء كانوا بنوك أو شركات أو أفراد، ويعد المقرضون على اختلاف أنواعهم من أهم مستخدمي القوائم المالية حيث توفر لهم معلومات تساعد في:
- ✓ معرفة قدرة الشركة على سداد أصل الدين أو القرض في تاريخ الاستحقاق دون تأخر؛
 - ✓ معرفة مدى قدرة الشركة على سداد الفوائد المتعلقة بالقروض عند استحقاقها في كل فترة مالية؛
 - ✓ معرفة مدى قدرة الشركة على سداد ديونها عند استحقاقها، ومدى قدرة الشركة على تحقيق الربحية وعدم تعسرها المالي في المستقبل؛
- 4- **الموردون:** الموردون والدائنون التجاريون الآخرون هم من يقومون بإمداد الشركة بالمواد الخام والمهمات اللازمة لدورة التشغيل، ويستخدم الموردون القوائم المالية في الحصول على معلومات تساعد في:¹
- ✓ نفس احتياجات المقرضون من المعلومات ولكن في الاجل القصير؛
 - ✓ التعرف على الأداء المالي للشركة بما يضمن لهم استمرار الشركة كعميل في المستقبل.
- 5- **العملاء:** هم مستهلكو منتجات أو خدمات الشركة، ويعتبر العملاء من مستخدمي القوائم المالية حيث تقدمهم تلك القوائم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الشركة وخاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها كخدمات ما بعد البيع والصيانة والضمان.
- 6- **الحكومات ومؤسساتها:** تتمثل الحكومة في الدولة ومؤسساتها من وزارت وغيرها مثل مصلحة الضرائب على الدخل، وسوق المال، والهيئات الرقابية لأسواق المال، ووزارة التجارة والصناعة، والغرف التي تنتمي إليها الشركات، وتعد الحكومة من أحد مستخدمي القوائم المالية بهدف الحصول على معلومات تتعلق بالأمور التالية:²
- المعلومات المتوفرة عن توزيع وتخصيص الموارد داخل الشركة، حيث تعمل الحكومة على العمل على التخصيص الأمثل للموارد؛
 - تحديد أنشطة الشركة ومعدلات أرباحها للعمل على تحديد الدخل القومي؛
 - كما تحتاج الحكومات إلى معلومات عن أداء الشركة لوضع وتحديد السياسات الضريبية.
- 7- **الجمهور:** هم الأفراد الذين لا تربطهم علاقة تعاقدية مع الشركة كغيرهم من المستخدمين، وعلى الرغم من ذلك يعد الجمهور من مستخدمي القوائم المالية بغية الحصول على معلومات تقدمهم بالتالي:
- الحصول على معلومات تتعلق بالمساعدات التي تقدمها الشركة للمجتمع؛

¹ محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، المرجع نفسه، ص78.

² محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، المرجع نفسه، ص79.

- الحصول على معلومات حول قيام الشركة بدورها الاجتماعي والمحافظة على البيئة المحيطة بها؛
- كما تزود القوائم المالية الجمهور بمعلومات عن الاتجاهات والتطورات الحديثة في نمو الشركة، ومدى تنوع أنشطتها.
- مما سبق يمكننا القول أن الأفراد السابق ذكرهم يعدوا هم المستخدمون الأساسيين للمعلومات التي توفرها القوائم المالية بالإضافة إلى إدارة الشركة التي تعد من أهم مستخدمي المعلومات التي تتيحها القوائم المالية حيث تعتمد على هذه المعلومات في العديد من العمليات والمهام منها:
- القيام بعملية التخطيط ووضع الموازنات التقديرية للشركة
- استخدام القوائم المالية في التنبؤ المستقبلي للأداء المالي للشركة والتدفقات النقدية المستقبلية
- المعلومات اللازمة لتقييم الاداء الداخلي للشركة ومدى قدرتها على تحقيق الارباح
- الحاجة إلى معلومات اضافية تلبى الاحتياجات الذاتية للإدارة التي تساعد على اتخاذ القرارات داخل الشركة ويمكن القول ان هذه المعلومات الاضافية لا تقع ضمن هذا الإطار.¹

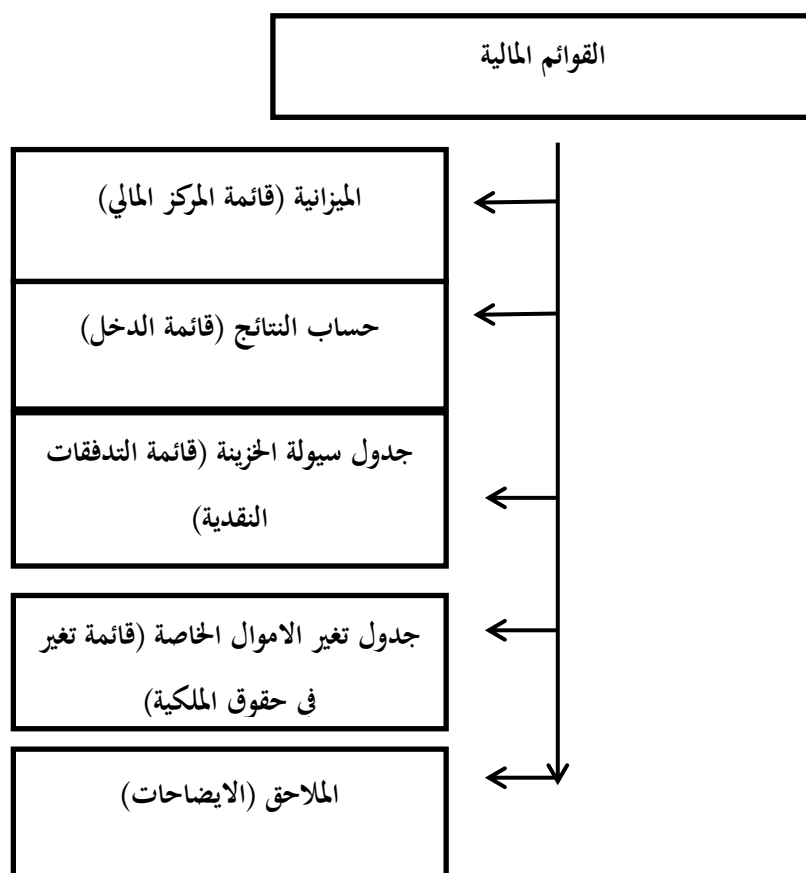
ثانيا: انواع القوائم المالية:

القوائم المالية هي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية هدفها اعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للكيان ونجاعته وسيولة خزينته في نهاية السنة المالية، وفرض النظام المحاسبي المالي SCF على جميع الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية ان تقوم في اجل اقصاه اربعة اشهر من تاريخ غلق السنة المالية بتقديم كشوفات مالية تضم (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الاموال الخاصة والملحق)، فالقوائم المالية ينبغي ان تقدم موقفا صحيحا وصادقا وعادلا عن الوضعية المالية للكيان اداءه ونجاعته، وتعكس أي تغيير في مركزه المالي نتيجة لمعاملاته والاثار المترتبة عنها، كما ان المعلومات الواردة في الكشف يجب ان تقدم بالعملة الوطنية وتسمح بإجراء مقارنة بينها وبين المعلومات الخاصة بالسنة المالية الماضية.

يمكن تلخيص أنواع القوائم المالية كما يلي:

¹ محمد عبد الحميد محمد عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، مرجع نفسه، ص 80.

الشكل رقم (1.2): أنواع القوائم المالية



من إعداد: الطلبة وفق مصادر سابقة

1. الميزانية:

هي كشف ملخص لأصول الكيان وخصومه وحقوق المساهمين عند تاريخ اغلاق السنة المحاسبية، تقدم موجودات الكيان والتزاماته وتشمل معطيات السنة المالية الجارية وارصدة حسابات السنة المالية الماضية، وتصنف عناصر الميزانية وفق معيارين، معيار وظيفي يقوم على التمييز على الاصول والخصوم بناء على وجهتها، أي لانتمائها إلى احدى الدورات المالية، دورة الاستثمار، دورة الاستغلال ودورة التمويل، ومعيار السيولة أي التمييز بينها حسب درجة السيولة بين ما يتحقق او يسدد في المدى الطويل وبين ما يتحقق او يسدد في الاجل القصير، وهذا التصنيف يؤدي إلى ان يبرز عرض الميزانية التمييز بين الاصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية.

- **الأصول:** عرف النظام المحاسبي المالي الأصول بأنها الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، فشرط إدراج الأصل هو التسيير والقدرة على تحقيق منافع اقتصادية للكيان،

ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أنالأصول التي يستأجرها الكيان لهدف ما تعتبر ضمن عناصر الأصول

وتدرج في الميزانية وتنقسم الأصول إلى:

. أصول غير جارية.

. أصول جارية.¹

جدول رقم (1،1): يبين ميزانية الأصول: السنة المالية المقفلة في:/...../.....

الأصول	ملاحظة	الإجمالي N	الإهلاك والمؤنات N	صافي N	صافي -1 N
فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					

¹ رفيق يوسف، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة NCA-ROUIBA، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، قسم المحاسبة والتدقيق، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، السنة الجامعية 2015/2016، ص39، مذكرة منشورة.

					ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصول غير متدولة
					أصول متداولة
					مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
					حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
					الزبائن
					المدينون آخرون
					الضرائب وما شابهها
					حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
					الموجودات وما شابهها
					الأموال الموظفة والأصول مالية الجارية الأخرى
					الخزينة
					مجموع الأصول المتداولة
					المجموع العام للأصول

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا

مدونة الحسابات وقواعد سيرها المؤرخ في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 28

- الخصوم: هي الالتزامات الراهنة للكيان الناجمة عن أحداثاقتصادية ماضية والتي يمثل إنقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع إقتصادية، إذا فالخصوم تشمل الالتزامات الحالية التي تقع على عاتق الكيان والناجمة عن

الأحداث الاقتصادية الماضية والتي يتم الوفاء بها مقابل نقصان في الموارد التي من المنتظر إن تحقق للكيان منافع اقتصادية، وتنقسم إلى:

❖ خصوم غير جارية.

❖ خصوم جارية.¹

جدول رقم (1،2): يبين ميزانية الخصوم: السنة المالية المقفلة في/..../....

الخصوم	ملاحظة	صافي N	صافي N-1
رؤوس الأموال الخاصة رأس المال المصادر رأس المال غير مستعان به علاوات واحتياطات (احتياطات مدججة) فوارق إعادة التقييم فوارق المعادلة نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع) رؤوس الأموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة الم جمعة (1)			
حصة ذوي الأقلية			
المجموع (1)			
الخصوم غير متداولة قروض و ديون مالية ضرائب مؤجلة ديون أخرى غير متداولة ومؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير متداولة (2)			

¹ رفيق يوسف، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة NCA-ROUIBA، مرجع نفسه، ص40.

الخصومات المتداولة			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم متداولة (3)			
مجموع عام الخصوم			
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشف المالية المدججة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 29.

1. جدول حساب النتائج:

هو كشف ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من الكيان خلال السنة المالية دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويكشف من خلال الفرق بين النواتج والأعباء النتيجة الصافية للسنة المالية.

ويجب أن يتضمن حساب النتائج على الأقل على المعلومات التالية:

- حوصلة الأعباء حسب طبيعتها والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال).
- نواتج الأنشطة العادية.
- النواتج المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والمعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- ❖ العناصر غير العادية (نواتج، أعباء).
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

- يمثل حسابات النتائج أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة محاسبية حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية وصولاً إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة، وحدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض حساب النتائج يجب اعتمادها من طرف كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم، وهما:

❖ حساب النتائج حسب الطبيعة.

❖ حساب النتائج حسب الوظيفة.¹

حساب النتائج حسب الطبيعة:

وفق هذه الطريقة تصنف الأعباء حسب طبيعتها (حصصاً للاهتلاكات، مشتريات بضاعة... إلخ) وتساوي الفارق بين النواتج العملية والأعباء العملية، وتؤدي إلى تحديد مجاميع التسيير الرئيسية، الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الإجمالي للاستغلال، ومن أجل حساب النتيجة النهائية حسب هذه الطريقة يجب المرور على المراحل التالية:

✓ النتيجة العملية: هي النتيجة الصافية من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال الأنشطة الجارية، أي عملية التخزين، الإنتاج والتوزيع؛

✓ النتيجة المالية: يتم التوصل إليها من خلال طرح الأعباء المالية من النواتج المالية؛

✓ النتيجة الجارية قبل الضرائب: يتم الحصول عليها إنطلاقاً من النتيجة العملية وذلك بإضافة النتيجة المالية، وتمثل النتيجة العادية المحققة على إثر الأنشطة الجارية للمؤسسة؛²

✓ النتيجة الإستثنائية: هي الفارق الصافي بين المنتجات والأعباء الإستثنائية، يتم حسابها من خلال النواتج والأعباء الناجمة عن حوادث أو معاملات ذات طابع إستثنائي، مثل نزاع الملكية، الكوارث الطبيعية غير المتوقعة... إلخ؛

✓ النتيجة الصافية للسنة المالية: تساوي الفرق بين النواتج والأعباء للسنة المالية، وتحسب إنطلاقاً من النتيجة الجارية قبل الضرائب وتطرح منها الضرائب على الأرباح والضرائب المؤجلة وتضاف إليها النتيجة الإستثنائية.³

جدول رقم (1،3): يبين جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الطبيعة

¹ رفيق يوسف، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة NCA-ROUIBA، مرجع نفسه، ص40.

² رفيق يوسف، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة NCA-ROUIB، مرجع نفسه، ص41.

³ رفيق يوسف، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة NCA-ROUIBA، مرجع نفسه، ص42.

الفترة من/...../..... إلى/...../.....

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
			أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي من الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للإهلاكات والمؤنات استثناء عن خسائر القيمة والمؤنات
			5- النتيجة العملية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية

			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			ومنها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)
			(لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة)

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 30

حساب النتائج حسب الوظيفة:

وفق هذه الطريقة ترتب الأعباء حسب الوظائف الأساسية في المؤسسة، لذا يتم التمييز بين أعباء التوزيع، الأعباء الإدارية والأعباء الأخرى (العملية)، وتتطلب هذه الطريقة إعادة ترتيب الأعباء حسب الطبيعة إلى أعباء حسب الوظيفة، وتختلف الطريقتين فقط في حساب النتيجة العملية، والتي يتم الحصول عليها إنطلاقاً من مايلي:

- هامش الربح الإجمالي: يبين نتائج النشاط الرئيسي للمؤسسة، وينتج عن طرح كلفة المبيعات من رقم الاعمال؛
- النتيجة العملية: تتمثل النتائج الصافية من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة، ويتم التوصل إليه بعد تعديل هامش الربح الإجمالي بالنتائج العملية الأخرى واستبعاد كل من التكاليف التجارية، الأعباء الإدارية والأعباء العملية الأخرى.¹

جدول رقم (4،1): يبين جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الوظيفة

¹ رفيق يوسف، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة NCA-ROUIBA، مرجع نفسه، ص 42.

الفترة من/...../..... إلى/...../.....

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للإهلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب مؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المدمج (1)			
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 31.

2. جدول سيولة الخزينة:

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها، ويعطي صورة صادقة عن دخول وخروج الموجودات المالية الحاصلة أثناء الدورة المحاسبية والمعلومات التي تخص استخدامها، ويقدم مايلي:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية، أي الأنشطة التي تولد تدفقات نقدية من غير الأنشطة المرتبطة بالاستثمار والتمويل؛¹
- التدفقات التي تولدها أنشطة الإستثمار، أي العمليات المرتبطة بسحب وتحصيل أموال وإقتناء أو بيع أصول طويلة الأجل؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل، أي الأنشطة التي تنتج عنها تغيرات في حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض؛
- تدفقات متأتية من فوائد وحصص أسهم.
- وهناك العديد من النماذج لجدول سيولة الخزينة صادرة عن هيئات مالية وجامعات متخصصة وفرق بحث ومحللين وغيرهم، ولكل نموذج خصوصياته في التحليل تتناسب مع كل حالة، إلا أن المشرع الجزائري أعطى طريقتين لعرض جدول تدفقات الخزينة، الطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشرة.²

الجدول رقم (5،1): يمثل جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من إلى

السنة المالية N-1	السنة المالية N	الملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
			التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
			المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين
			الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
			الضرائب عن النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)

¹ رفيق يوسف، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة NCA-ROUIBA، مرجع نفسه، ص42.

² رفيق يوسف، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة NCA-ROUIB، مرجع نفسه، ص43.

			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
			المسحوبات عن اقتناء تثبيات عينية أو معنوية
			التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيات عينية أو معنوية
			المسحوبات عن اقتناء تثبيات مالية
			التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيات مالية
			الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
			الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
			التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم
			الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
			التحصيلات المتأتية من القروض
			تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
			تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
			تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 35.

الجدول رقم (1،6): يمثل جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير مباشرة)

الفترة من إلى

السنة المالية N-1	N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
			صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل: -الاهتلاكات والأرصدة -تغير الضرائب المؤجلة -تغير المخزونات -تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى -تغير الموردين والديون الأخرى -نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب -تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار
			مسحوبات عن اقتناء تثبيات تحصيلات التنازل عن تثبيات أثير تغيرات محيط الإدماج (1) تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل
			الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة عند الإفتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة

			(1) لا يستعمل إلا في تقييم الكشوف المالية المدجة
--	--	--	--

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص36.

3. جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة عرض تحليلي للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، ويجب أن يحتوي على الأقل عن معلومات مرتبطة بحركة العناصر الآتية:

✓ النتيجة الصافية للسنة المالية؛

✓ تغيير الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال؛

✓ النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال ضمن تصحيح أخطاء هامة؛

✓ عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديدات... الخ)؛

✓ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.¹

وتكمن أهمية قائمة تغيرات الاموال الخاصة في ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فهي تفصح عن التغير الناجم عن حساب النتائج متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد تغيرات بنود الأموال الخاصة بين أول وآخر الدورة المحاسبية.

الجدول رقم (7،1): يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة إصدار	فارق التقييم	فارق اعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2					
تغيير الطريقة المحاسبية					
تصحيح الاخطاء الهامة					
اعادة تقييم التثبيات					
الارباح أو الخسائر الغير مدرجة في الحسابات في حساب النتيجة					

¹ رفيق يوسف، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة NCA-ROUIBA، مرجع نفسه، ص44.

						الحصص المدفوعة
						زيادة رأس المال
						صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N-1
						تغير الطريقة المحاسبية
						تصحيح الأخطاء الهامة
						إعادة تقييم التثبيتات
						الأرباح أو الخسائر الغير مدرجة في الحسابات في حساب النتيجة
						الحصص المدفوعة
						زيادة رأس المال
						صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص37.

4. ملحق القوائم المالية:

يحتوي ملحق القوائم المالية على كل المعلومات الضرورية والمفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، والكفيلة بالتأثير على القرارات التي يتخذها مستعملي الكشف عن ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعيته المالية ونتيجة نشاطه، نذكر منها:

- معلومات عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة وإعداد الكشف كلما كانت هامة؛
- المعلومات المكملة لفهم أفضل للكشف المالية؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة و المؤسسات المشتركة و الفروع و الشركة الأم؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة و الضرورية للحصول على صورة أوضح و أشمل.

وقدم النظام المحاسبي المالي العديد من نماذج الجداول التي يمكن إدراجها في الملحق، والتي تفيد في فهم أفضل للقوائم المالية:

- جدول تطور التثبيتاتو الأصول المالية غير الجارية؛
- جدول الإهلاكات؛
- جدول المؤونات؛
- جدول خسائر القيمة عن التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية؛
- جدول المساهمات للفروع و الوحدات المشتركة؛
- كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية.¹

المطلب الثالث: آليات عمل محافظ الحسابات لتدقيق القوائم المالية

قبل تقديم الواجبات المهنية الواجب مراعاتها من طرف محافظ الحسابات قبل قبوله العهدة وأثناء دخوله في العمل. ويمثل تقرير المدقق نتيجة عملية المراجعة ويعبر عن رأيه لمستخدمي القوائم المالية لأنه يعطيهم الإنطباع بأن القوائم المالية قد تم فحصها والتحقق فيها من قبل مراجع حسابات الخارجي مستقل.

الفرع الأول: قبول مهنة ومهمة و خطوات تمهيدية

أولاً: قبول مهنة و مهمة

على محافظ الحسابات، قبل الدخول في العمل التأكد من:²

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات لا سيما 715 مكرر 6 من القانون التجاري، والمواد 64، 65، 67، من القانون 10-01 المذكور أعلاه؛
- الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة محل المراجعة وللشركات الحليفة، وكذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية، إن وجدوا؛
- إذا كان سيعوض زميلاً معزولاً، عليه التأكد من الشركة ومن الزميل بأن العزل لم يكن مبالغاً فيه؛
- إذا كان سيعوض زميلاً استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه؛
- إذا كان سيعوض زميلاً رفضت الشركة تجديد عهده، عليه الاتصال به ومعرفة أسباب الرفض؛
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهنة المسندة إليه على أحسن وجه؛
- التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة تجاه مسيري الشركة.

ثانياً: خطوات تمهيدية (الدخول للعمل)

¹ رفيق يوسف، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة NCA-ROUIBA، مرجع نفسه، ص 45.

² سفاحلو، عاشور، "مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة الإقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، 2017، ص 88، 87.

بعد مراعات العناية المهنية السابقة وقبوله للمهمة على محافظ الحسابات:

- التأكد من انتظام تعيينه، حسب الحالة، من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية؛
- إذا كان حاضرا في الجمعية التأسيسية التي عينته بمضي القانون التأسيسي للشركة؛
- إذا تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية وكان حاضرا فيها، يمضي محضر اجتماعها مع عبارة قبول المهمة وإن لم يكن حاضرا في الجمعية، يعلن للشركة عن قبوله كتابيا برسالة قبول المهمة؛
- التصريح كتابيا، مهما كان نوع تعيينه، انه لم يقع في أية حالة من حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية؛
- إبلاغ لجنة مراقبة النوعية الكائنة بمجلس المحاسبة بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما؛
- تذكير مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم؛
- تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيورورها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مسؤولية المهمة، المتدخلون، معايير العمل التي تستعمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية الواجب احترامها، الآجال القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب)؛
- عليه الاتصال بمحافظ الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في انجاز مهمته (على الزميل السابق، طبقا لمبدأ التضامن بين زملاء المهنة، إن يسهل مهمة الزميل الذي يليه).

ثالثا: عدم قبول مهنة أو المهمة

- إذا تلقى محافظ الحسابات عهدة أو علم بتعيينه كمحافظ حسابات في شركة أين يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانيته القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علم بها.
- إذا رفض محافظ الحسابات العهدة رغم عدم وجوده في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه القيام بنفس الإجراء المذكور في الفقرة السابقة.
- إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض العهدة أو المهمة.

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

أولا: مسؤولية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية والضبط الداخلي، لذا يوجد خلاف فيما يتعلق بمدى مسؤولية محافظ الحسابات هل تشمل سائر نواحي الرقابة الداخلية أم أنها تتعلق ببعض النواحي دون غيرها، ويرى فريق من المحاسبين أن محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتدقيق أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية فقط لأنها تتعلق بطرق المحافظة على موجودات المشروع، أما الرقابة الإدارية فلا تدخل ضمن أعمال المراجعة الخارجية على اعتبار أنها لا تتعلق بالنواحي المالية، بينما يرى فريق آخر من المحاسبين أن محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتقييم سائر نظام الرقابة الداخلية بدا في ذلك الرقابة الإدارية لأن جميع وسائل الرقابة الداخلية تمثل وحدة متماسكة تضعها الإدارة لتضمن حسن سير العمل في المشروع. ولا شك أن توسيع مسؤولية محافظ الحسابات إلى جميع ما يتعلق بوسائل الرقابة في المشروع يجعل من عمله مهمة شاقة ومرهقة لاسيما وهناك أمور قد لا يكون متخصصا بها، لذلك فإن محافظ الحسابات مسؤول عن أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية، أما مسائل الرقابة الإدارية فيمكن اعتباره مسؤولاً عن الوسائل التي لها أثر واضح على النواحي الداخلية بالمشروع مثل مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية.¹

كما أشرنا سابقاً أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية والرقابة المالية والضبط الداخلي فإن مسؤولية محافظ حول هذه الأنظمة تتضح خلال مايلي:

1. الرقابة المحاسبية: يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المنشأة النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كون ذات أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة، لذلك أوضحت معايير التدقيق الخارجي على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب محافظ الحسابات أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم:

- كيفية بدأ هذه المعلومات؛
- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية؛
- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية.

¹ محمد الهادي، أحمد الصالح، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 03، 2018، ص 238، 239.

2. الرقابة الإدارية: يعتبر محافظ الحسابات غير مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المنشأة محل الفحص ويكون فقط مسؤولاً عن المسائل التي لها أثر واضح على النواحي المالية للمشروع مثل تنفيذ الميزانية التقديرية حيث أن إلزام محافظ الحسابات بفحص الرقابة الإدارية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليها عبئاً كبيراً.

3. نظام الضبط الداخلي: يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة عن العمليات اليومية للمنشأة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق في صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس، وبما أن محافظ الحسابات مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الضبط الداخلي.

ثانياً: دراسة وتقييم الرقابة الداخلية

يثمن محافظ الحسابات مقدرة أنظمة وإجراءات الشركة محل المراقبة على إعداد قوائم مالية ذات مستوى عالي من المصدقية، ولهذا على الرقابة الداخلية أن تتمكن من التحقق بنفسها من التسجيلات والمخرجات وأن تستجيب لقواعد التعاريف وفصل المهام والوظائف والمسؤوليات. كما يسمح تقييم الرقابة الداخلية لمحافظ الحسابات من تحديد الرقابات الداخلية التي تركز عليها وأن يحدد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات حتى يتمكن من إعداد برنامج مناسب لمراقبة الحسابات.¹

تتم دراسة وتقييم الرقابة الداخلية من خلال دراسة وتقييم مكوناتها المتمثلة فيما يلي:

- أ- **طريقة التنظيم:** على محافظ الحسابات دراسة مايلي:
 - تحديد المسؤوليات؛
 - فصل المهام بحيث يؤدي تنفيذها إلى الرقابة العكسية؛
 - فصل الوظائف وذلك بفصل العمليات (مثل المصلحة التجارية، مصلحة الإنتاج، الإشهار...)، فصل الحماية أو الحفظ مثل (أمين الصندوق، أمين المخزن، الحراسة، الصيانة...)، والتسجيل؛
 - وصف الوظائف: توضيح كتابيا عند كل مستوى من التنفيذ منذ منطلق المعلومات للمعالجة، كيفية معالجتها، دورية معالجتها ووجهاتها؛
 - نظام الترخيص: يجب أن تبين الإجراءات قائمة الأشخاص الذين يلزمون الشركة ومختلف مستويات الموافقة الضرورية حسب نوع الالتزام أو التعهد.

¹ سفاحلو، عاشور، "مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 92-94.

ب- نظام المعلومات والتوثيق: حتى يكون نظام المعلومات والتوثيق مقنع يجب أن يتوقع ويستوجب:

- إجراءات مكتوبة ومحينة بانتظام وتبين بوضوح كيفية سير، معالجة وترتيب المعلومات وطرق التسجيل ودورية التحاليل والحوصلات ذات الطابع المالي أو العملي الناتجة عن ذلك، والرقابة التي تسمح بتفادي الانحرافات الناتجة عن التهاون أو التقصير؛
- الوثائق الحاملة للمعلومات يجب أن تكون مطبوعة حسب شكل يسهل استغلالها وتصنيفها، كما يخصص فيها مكان لتجسيد الرقابة اللازمة لتسجيلها، وأن تكون في حدود الإمكان مرقمة لكي تسمح بتتبع استعمالها وتسجيلها؛
- كتب الإجراءات.

ث- نظام يعتمد على الأوراق الثبوتية (أدلة الإثبات): يسمح هذا النظام بالحصول على ضمان بأنه فقط المعاملات المنتظمة والمناسبة والمدعمة بورقة إثبات تكون مسموحة، ملزمة، منجزة ومسجلة كما يسمح باكتشاف وتصحيح المعاملات في أقرب الآجال، ويحتوي على:

- ✓ مراقبة عكسية للمهام (فصل المهام)؛
- ✓ تنظيم المحاسبة ووسائل الإعلام الآلي؛
- ✓ الترقيم القبلي للوثائق ومراقبة التتابع؛
- ✓ المراقبة الآلية للمجاميع وإجراء المقاربات وتصنيف الوثائق.

ث- الوسائل المادية للحماية: الجدران، الأبواب، الحواجز، الخزنة، الغرف القوية والممرات المحمية تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة والضياع والتبذير...

وبصفة عامة كل الوسائل التي تحمي بصفة مباشرة أو غير مباشرة الأصول المادية والمعنوية الملفات وقاعات المعلوماتية.

ج- المستخدمين: مستخدمين أكفاء مكونين لمهامهم وذوي ضمائر حية يزيد من ثقة محافظ الحسابات في الكشف المالية المقدمة للفحص. من أجل التأكد من نوعية المستخدمين، يقوم محافظ الحسابات بتمتين إجراءات تحديد العمال وتكوينهم الأولي والمستمر كما يقدر سياسة الأجور والمراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

ح- نظام الإشراف على الرقابات الموضوعية: من أجل تقدير الرقابة الداخلية، على محافظ الحسابات فهم ووصف الأنظمة ذات الدلالة، تأكيد الفهم عن طريق الاختبارات، إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف للأنظمة والتحقق من توظيف نقاط القوة وديمومتها ثم التقييم النهائي وأثره على المهمة وإعداد الحوصلة التي تبين:

- الاختلالات المكتشفة في التوظيف (أو في التصور إن وجد) للأنظمة أو للإجراءات؛

- الأثر المحتمل على الحسابات السنوية والأثر على برنامج مراقبة الحسابات؛
- تودع نتائج دراسة وتقييم الرقابة الداخلية في ملفات العمل وفي تقرير موجه إلى مسيري الشركة محل المراقبة.
- يبين التقرير الإختلالات الوظيفية والانحرافات المكتشفة مع إعطاء في كل مرة إن أمكن، نصائح وتوصيات للتحسين. يتضمن التقرير على الأقل ما يلي:
- تذكير وجيز بالمهمة وبأهمية تقييم الرقابة الداخلية، شروط التنفيذ والمنهجية المتبعة وكذا الفهرس؛
- توسيع لما تم ذكره في الفهرس بحيث يتم التطرق إلى كل انحراف من حيث الوصف وأثر ذلك على الحسابات السنوية ثم إعطاء آراء ونصائح تسمح بتجاوز الانحراف؛
- ملاحق محتملة؛
- المكان، التاريخ والإمضاء؛
- يمكن لمحافظ الحسابات في هذا المستوى من المهمة أن يخلص إلى رفض المصادقة على الحسابات إذا كانت الرقابة الداخلية تشمل اختلالات معتبرة خطيرة تجعل القوائم المالية الناتجة غير دقيقة.

الفرع الثالث: إعداد التقارير والمصادقة عليها

فبعد أن يتأكد محافظ الحسابات من صدق المعلومة وكذا الحسابات التي قدمها مسيرو الشركة، يتعين عليه إعداد تقارير والمصادقة عليها. ففيما يخص إعداد التقارير، يلزم محافظ الحسابات بتقديم تقاريره إلى الجمعية العامة حتى يتسنى لأعضاء الشركة معرفة حال شركتهم، وهذا عبر التقرير العام السنوي والتقارير الخاصة.

التقارير العامة: يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام، يثبت فيه أن ما جاء في تقارير المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقا للشروط المنصوص عنها قانونيا وكذلك عاكسا الصورة الحقيقية لوضعية الشركة. ووجب على التقرير العام أن يكون مستوفيا جميع البيانات الأساسية والتي من شأنها أن تعطي لهذا التقرير تلك المصادقية والحجية أمام قارئه، 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 تعتبر مدة إيداع التقرير غير كافية حتى يقف المهني (محافظ الحسابات) على كل ما اشتمله التقرير السنوي من معلومات.

التقارير الخاصة: إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديدا منه على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضرار للشركاء والمساهمين، الأمر الذي يجعله -بصفته رجل مهنة- يبدى رأيه في هاته المعاملات، وقد تكون هذه المعاملات عبارة عن:¹

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.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات التي تناولت لمغير محافظ الحسابات

1- دراسة عقاب سليمة، 2023، دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا، جامعة قسنطينة (الجزائر)، مجلة العلوم الإدارية والمالية المجلد 7/العدد 1/2023.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا، ومن وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه في ظل جائحة كورونا، تزايدت مسؤوليات محافظ الحسابات في تقييم فرض الاستمرارية للمؤسسة محل التدقيق، بالاعتماد على جملة من مؤشرات تقييم الاستمرارية.

دراسة هيري آسيا، عواقب عدم التزام محافظ الحسابات بمهامه في الجزائر، جامعة أحمد دراية أدرار (الجزائر)، مجلة التكامل، المجلد 9/العدد 2/جوان 2021.

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار مدى التعرف على مختلف المسؤوليات التي يتحملها محافظ الحسابات وكذا أهم المخالفات والجرائم التي قد يرتكبها ، ومدى الاهتمام بسمعة مهنة التدقيق من خلال الاعتماد على التحليل العاملي

¹ وحياني، بن يشو، أهمية التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، دفا تر MECAS المجلد 19، العدد 02، 2023، ص 42.

الاستكشافي لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين باستعمال الحزمة الإحصائية SPSS 23، وذلك بعد التعرف على مضمون المرسوم التنفيذي رقم 10-13 والقانون 10-01 المتعلقان بمهنة محافظة الحسابات بالجزائر، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي أكدت صحة تلك الفرضيات أهمها وعي محافظو الحسابات في الجزائر بمختلف المسؤوليات الواجب تحملها خلال أداء مهامه، كذلك يمكن أن يرتكب محافظ الحسابات عدة جرائم منها جريمة إفشاء سر المهنة، جريمة إعطاء معلومات كاذبة، إضافة إلى دراية محافظو الحسابات بأهمية سمعة مهنة التدقيق في الجزائر.

دراسة بهلولي نور الهدى، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريرج (الجزائر)، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10 / العدد 1، جانفي 2020.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية، حيث أن المحاسب يستخدم مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية لتحريف عناصر الأصول والخصوم والتي من شأنها تضليل مستخدمي القوائم المالية على رأسها قائمة المركز المالي، ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع وتحليل آراء عينة من محافظي الحسابات في ولاية برج بوعريرج، وقد توصلت هذه الدراسة على أن محافظ الحسابات في سبيل الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية أن يتخذ الإجراءات اللازمة التي تمكنه من التحقق من المعالجة المحاسبية للأصول الجارية وغير الجارية والخصوم عند الاعتراف بها أو تقييما وكذا الإفصاح عنها لأول مرة أو في تواريخ لاحقة.

دراسة بن عيسى خيرة، دور قواعد محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة علمية دولية محكمة متخصصة في الميدان الاقتصادي، جامعة معسكر، ديسمبر 2018.

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة موضوع إمكانية الاستفادة من قواعد عمل محافظ الحسابات كمدخل لتعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، وقد تمحورت إشكالية الدراسة بالنظر إلى أن حوكمة المؤسسات تتركز في تطبيقها على محافظ الحسابات، وعلى اعتبار محافظ الحسابات من بين الآليات الخارجية لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، كيف يؤثر التزام محافظ الحسابات بقواعد عمله على تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مستخدمة فيذل المنهج الوصفي التحليلي الوصف وتحليل جميع حيثيات الموضوع النظرية والميدانية، من خلال القيام بحصر أهم المصادر من كتب ومجلات لتقديم تأصيل نظري مناسب، ثم استعنت باستبانة مصممة بناء على دراسات السابقة ومكيفة وفق متطلبات الموضوع وواقع المؤسسات

الصغيرة والمتوسطة ، تم تجميع 71 استبانة صالحة لتحليل ، وبغية تحليلها استخدم برنامج spss24 لتحقق من صدق وثبات الاستبانة وفق معيار ألفا كرونباخ، واختبار التوفيق النموذج الخطي وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة بين درجة التزام محافظ الحسابات بقواعد عمله ومبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، وقواعد عمل محافظ الحسابات لها تأثير إيجابي على تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

دراسة عيسى زين، مدى قدرة محافظ الحسابات على المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية، جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر) 2017.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة محافظ الحسابات الجزائري على أداء مهامه في ظل نظم المعلومات الإلكترونية ، وتبيان مشاكل المراجعة في ظل هذه النظم بغية المساهمة في تحسين خدمات مكاتب المراجعة بالجزائر ، وهذا من خلال دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات الجزائريين ، وأجريت باستخدام استبيان تم تصميمه بالاعتماد على الدراسات السابقة والدراسة النظرية ،وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن محافظ الحسابات بالجزائر وفريقه لديه الكفاءة العلمية والعملية التي تسمح لهم بمراجعة مؤسسات تستخدم نظم المعلومات الإلكترونية إلا أنه على الرغم من ذلك يوجد أمام محافظي الحسابات بالجزائر مشاكل أثناء مراجعة حسابات المؤسسات المستخدم لنظم المعلومات الإلكترونية .

المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت متغير القوائم المالية

دراسة وحياني نجية، أهمية التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، جامعة أبو بكر بالقائد للعلوم الاقتصادية والتجارية، المجلد 19/العدد2/ ديسمبر 2023.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية من وجهة نظر اصحاب المهنة ، ولتحقيق اهداف الدراسة تم الاعتماد على محورين اساسيين، حيث تناول المحور الاول الجانب النظري للدراسة والمتعلق بالاطار النظري للتدقيق الداخلي والقوائم المالية وعلاقة التدقيق الداخلي بجودة القوائم المالية، اما المحور الثاني فخصص لدراسة التطبيقية ، حيث صممت استمارة تتناسب مع موضوع الدراسة واهدافها وتم توزيعها على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وبعض الاساتذة المتخصصين في التدقيق ، وقد اعتمدت الدراسة على اسلوب التحليل الاحصائي الوصفي وتحليل متغيرات الدراسة ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى ان للتدقيق الداخلي أهمية كبيرة في تحسين القوائم المالية والرفع من جودتها ، وذلك من خلال مساهمة المدقق الداخلي في تقديم معلومات محاسبية دقيقة.

دراسة على سايج جبور، التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية، دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظي الحسابات، جامعة الجزائر3(الجزائر)2022.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ومعروفة دوره في تحسين جودة القوائم المالية ، وذلك من خلال تحديد مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه ، وتوضيح ماهية القوائم المالية وخصائص جودتها ، وكذلك معرفة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر بعض محافظي الحسابات، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التدقيق الخارجي أحد آليات حوكمة الشركات له دور في تحسين جودة القوائم المالية من خلال مساهمته في تحسين ملائمتها وموثوقيتها لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدميها .

دراسة عثمان إسماعيل، أثر الافصاح الالكتروني على موثوقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والادارية 2022.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير الافصاح الالكتروني على موثوقية المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية بسوق الخرطوم للأوراق المالية قطاع البنوك وشركات الاستثمار، بجانب التعرف على مدى رضا المستفيدين باستخدام الافصاح الالكتروني لنشر القوائم المالية ، واستخدمت الاستبانة كأداة لتحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج spss، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج منها ان المعلومات المحاسبية بسوق الخرطوم للأوراق المالية تمتاز بتحقيق من صحتها عند استخدام الافصاح الالكتروني ، وكشفت الدراسة أن المعلومات المنشورة في القوائم المالية باستخدام الافصاح الالكتروني تصنف بالموضوعية وبناء على نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة وجود برنامج ترجمة يعمل على امكانية نشر القوائم المالية بعدة لغات ، بالإضافة إلى ضرورة وجود نظام رقابي فعال يعمل على حماية معلومات المستفيدين في الموقع، كما يوصي الباحث بضرورة وجود جهة تقوم بتأكيد الثقة في معلومات القوائم المالية المنشورة بالموقع الالكتروني.

دراسة سردوكفاتح، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية دراسة تحليلية في وجهة نظر معدي القوائم المالية والمستفيدين منها، مجلة البحوث الاقتصادية، جامعة الوادي (الجزائر) 2021.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية ومصادقية القوائم المالية (قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية) ، وهذا من وجهة نظر كلا من معدي القوائم المالية والمستفيدين من خدماتهم ، وتمحورت إشكالية الدراسة في الاعتماد على الجانب الاستقصائي في استبيان موجه إلى عينتين (معدي القوائم المالية والمستفيدين منها) وقد تم توزيع واسترجاع 60 استمارة قابلة للدراسة لكل من العينتين ، واستخدمت في

تحليل الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة على اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي للعينتين المستقلتين (مان - وتيني mann-whitney) أو (v) ، وقد توصلت هذه الدراسة بأنه وبنسبة كبيرة لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم ويتفقون على أن المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير على صحة ومصداقية القوائم المالية .

دراسة عبد العزيز، بلمداني محمد، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات الحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة البليدة 02 (الجزائر) 2020.

تهدف هذه الدراسة إلى إمكانية التطبيق الفعال لحوكمة الشركات من خلال مبادئها وأبعادها ، والاستفادة من ذلك في تحسين جودة القوائم المالية ، حيث تعتبر هذه القوائم المالية من المرتكزات الأساسية الموضحة والمنظمة في الوقت نفسه للعلاقة بين المسيرين والشركاء ، إلا أن هذه المعلومات في الحقيقة هي في يد المسيرين والإفصاح عن هذه المعلومات في القوائم المالية يحد إلى درجة معينة من موثوقيتها ، لان كثرة المعلومات الحاسبية والمالية في المؤسسة تمكن من حجب بعض المعلومات التي تخدم المسيرين وتتعارض مع مصالح الشركاء، وقد توصلت أهمية الدراسة في أهمية تطبيق حوكمة الشركات من خلال الإفصاح المحاسبي وتحقيق جودة المعلومات الحاسبية ، وتؤدي حوكمة الشركات إلى زيادة ثقة مستعملي القوائم المالية وذلك من خلال تحسين جودة القوائم المالية .

دراسة زوينة مخلخل، يحياوي مفيدة، دور القوائم المالية في اتخاذ القرار التمويلي، شركات المساهمة الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للحبوب جامعة بسكرة المجلد 14/العدد 03/السنة 2020.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه القوائم المالية في اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، ومنهج دراسة حالة من خلال حساب مجموعة من المؤشرات المالية، وقد توصلت الدراسة إلى ان القوائم المالية لها دور كبير في عملية اتخاذ القرار التمويلي، فمن اجل تحقيق أهداف عملية اتخاذ القرار يقوم متخذ القرار بدراسة المعلومات المحتواة في القوائم المالية المنشورة وفهمها وتحليلها وتفسيرها من خلال مؤشرات التحليل المالي ومن ثم اتخاذ القرارات التمويلية المناسبة.

3- الدراسات التي تناولت محافظ الحسابات والقوائم المالية:

دراسة الطيب أسامة، دور محافظ الحسابات في تدعيم صحة ومصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية، دراسة حالة شركة الإسمنت عين الكبيرة scaek بسطيف، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة فرحات عباس سطيف 2022.

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على واحدة من أهم الوظائف المستقلة والتي تلجأ إليها المؤسسة عند الإنهاء من إعداد قوائمها المالية لإعطاء صورة صادقة وحقيقية عن مركزها المالي ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة والتي يقوم بها محافظ الحسابات وفق منهجية منظمة تبدأ بتفحص الحسابات والأرقام الواردة بالقوائم المالية وتنتهي بتدوين تقرير نهائي يبيّن من خلاله رأيه في صحة وموثوقية المعلومات المحاسبية واكتشاف الغش والأخطاء إن حدث ،وقد توصلت هذه الدراسة على أن المراجعة الخارجية تعتبر المرآة العاكسة لصدق المعلومات الواردة بالقوائم المالية ، كما عرفت هذه الوظيفة انتشارا واسعا لما لها من تأثير إيجابي على القرارات المتخذة من قبل المسيرين والذين يعتمدون بالدرجة الأولى على القوائم المالية للشركة خاصة في ظل تبني سياسة الحوكمة في التسيير ، هذا الأمر انعكس على توجهات شركة الإسمت عين الكبيرة محل الدراسة حيث من خلال التعاقد مع محافظ الحسابات تمكنت من إعطاء صفة الصدق والموثوقية لقوائمها المالية .

دراسة حرشاية عبد الرحمان، محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصادقية الكشف المالية، مذكرة ماستر في قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، فرع العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، 2021.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في تعزيز جودة ومصادقية الكشف المالية ، بحيث هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية ، وذلك عن طريق إعطاء رأي الفني المحايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي والنتائج الأعمال للمؤسسة ، ويشترط أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو الكفاءة المهنية وخبرة ، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها والوصول إلى إقناع ذات المصالح بوضعية ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في تعزيز موثوقية الكشف المالية ، وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات .

دراسة عمران، عادل، يعقوب، دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية، دراسة لعينة من محافظي الحسابات، مذكرة ماستر في قسم العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، فرع العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة (2019_2020).

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي يلعبه المحافظ الحسابات في تقييم وتحسين جودة القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدنا في دراستنا على أداة الاستبيان، وبعد

عملية جمع المعلومات والبيانات قمنا بتحليلها وتفسيرها وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور كبير في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال تطبيقه القوانين المعمول بها وبالمسؤوليات الموكلة إليه دراسة علي بن موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الابداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية،مجلة ادارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة (الجزائر)، 2019 .

أصبح مفهوم المحاسبة الابداعية محل تركيز واهتمام مدققي الحسابات بشكل كبير خاصة في السنوات الأخيرة بعد انهيار شركة انرون Enron، حيث تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور مدقق الحسابات في الحد من اثر المحاسبة الابداعية وانعكاساتها على موثوقية القوائم المالية، من خلال معارفة دوافع المحاسبة الابداعية ، ممارستها والاجراءات التي يطبقها مدقق الحسابات للحد من أثارها، وقد توصلت هذه الدراسة إلى ان المحاسبة الابداعية تمارس للتلاعب بالأرقام، بقصد تحقيق اهداف محددة وكذا لتضليل مستخدمي القوائم المالية، لذا وجب على مدقق الحسابات ان يكتشف الأخطاء والغش وان يكون على يقظة لتجنب الوقوع في الممارسات الادارية والمالية الخاطئة والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الاخلاقية.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والسابقة

أوجه التشابه:

من خلال التطرق للدراسات السابقة بالموضوع الحالي، نجد هناك تعدد بالدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد المختلفة وكذا تناولت جوانب عديدة.

أما الدراسة الحالية والتي اتسمت بمساهمة محافظ الحسابات بجودة القوائم المالية وتميزت الدراسة في جانب آخرالذي يتمثل في دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية كما تتلاقى معظم الدراسات السابقة مع دراستنا الحالية خاصة في جانبها النظري، والتي استخدمت المنهج الوصفي أما في الجانب التطبيقي المنهج الوصفي التحليلي واعتمدنا على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات واعتمدنا على برنامج SPSS لتحليل البيانات واختيار الفرضيات أما بالنسبة للدراسات السابقة استخدمت نفس المنهج ونفس الاداة.

أوجه الاختلاف:

✓ من حيث الزمان والمكان:

تمت الدراسة الحالية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية الوادي سنة 2024، بينما تمت الدراسات السابقة في ولايات مختلفة (الجزائر، قسنطينة، برجوعريريج، الوادي، بسكرة) في سنوات مختلفة (2021، 2022، 2022، 2023).

✓ من حيث عدد العينة:

بالمقارنة مع هذه الدراسة نجد أن مختلف الدراسات السابقة تناولت عينات مختلفة العدد اختلف حسب امكانية وهدف كل دراسة، فتمثلت عينة دراستنا في 54 استبيان من بينها (محافظ الحسابات، خبير محاسبي، محاسب، أساتذة أكاديميين) بولاية الوادي، في حين عينات الدراسات السابقة تنوعت ما بين (30-65) ممارس للمهنة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات وكذا تقديم مفاهيم عامة وشاملة حول القوائم المالية في الجانب النظري، ويتبين بأن محافظ الحسابات يتصف باستقلالية وبتأهيل العلمي والعملية، وتكمن مهمته الرئيسية في فحص الحسابات والقوائم المالية واستخراج الثغرات والعيوب المتسببة في حدوث هذه الأخطاء

والتجاوزات من خلال إعداد تقارير خاصة وذلك لتحقيق تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والاجراءات، والذي تمكن الأطراف المستخدمة لهذه القوائم المالية من الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.

الفصل الثاني

الدراسة التحليلية

تمهيد

وفي إطار ما تم التطرق إليه سابقا في الشطر النظري من هذه الدراسة حول دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، وما تناولته العديد من الدراسات السابقة في التحليل لمختلف الجوانب النظرية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ارتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية، حيث تكمن أهميتها في الربط بين الجانب النظري والجانب التطبيقي ومدى ملامسته للواقع.

وسعيا منا للإجابة على الإشكالية سنحاول التطرق في الإطار الميداني للبحث من خلال عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

قبل التطرق لتحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية لابد من تحديد الإطار العام للمنهجية العلمية المعتمدة في الدراسة وهذا وفقا لطبيعة موضوع البحث.

وانطلاقا مما سبقينبغي التطرق إلى إبراز وتحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستخدمة، وكذلك مجتمع الدراسة وحدودها وإجراءات معالجة الاستبيان.

المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة.

تم الاعتماد في هذه الدراسة على إتباع المنهج الوصفي التحليلي وهو طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات متاحة للدراسة والقياس دون تدخل خارجي في مجرياتها مع محاولة أن تتفاعل معها، وقصد الوصول إلى الأهداف المسطرة وباعتبار بحثنا يدور حول دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، وبمعنى أوضح تحديد ما إذا كان هناك دور وفاعلية لمحافظ الحسابات في تحسن المعلومات المقدمة والمساهمة في الارتقاء بالقوائم المالية ومن ثمة ضمان جودتها.

وبالعودة إلى الإشكالية المحورية للدراسة والمتمثلة في: إلى أي مدى يؤدي دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، وقصد ضمان المعالجة السليمة لهذه الإشكالية تم تجزئتها إلى ثلاث محاور وهي:

المحور الأول: مهام محافظ الحسابات.

المحور الثاني: كفاءة محافظ الحسابات.

المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: أدوات البحث المستخدمة.

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر الثانوية والمصادر الأولية وكما يلي:

أ- البيانات الأولية: وهي تلك البيانات التي تم الحصول عليها من خلال إعداد الاستبيان خاصة بموضوع هذه الدراسة، حيث غطت كافة الجوانب التي تناولها الإطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها

الدراسة، حيث تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة من الأفراد العاملين في مكاتب المحاسبة من خبير محاسبي أو محافظ محاسبات، أو محاسب معتمد أو أستاذ أكاديمي من طرف الطلبة. حيث تضمن هذا الإستبيانما يلي:

- ✓ **الدباجة الأولى:** ولقد جاءت كمقدمة لغرض التعريف بموضوع الدراسة وأهدافه وشرح بعض المفاهيم المتعلقة به.
- ✓ **البيانات الشخصية:** وقد شمل تحديد الخصائص الشخصية المتعلقة بأفراد العينة من المؤهل العلمي، التخصص الوظيفي وكذا الخبرة المهنية.
- ✓ **معلومات حول متغيرات الدراسة:** حيث تضمن 30 سؤالاً مقسمة بالتساوي على ثلاث محاور منظمة حسب شكل يتناسب مع أسلوب البحث العلمي، وبشكل واضح وسهل بغية الحصول على المعلومات اللازمة.
- كما قسمت كل فقرة من فقرات الاستبيان وفق تصنيف ليكارت الخماسي، باعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات صنف كما يلي:

الجدول (1-2): مقياس ليكارت الخماسي.

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

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على معطيات الاستبيان.

حيث تم تحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي الدنيا والعليا كما يلي:¹

- حساب المدى $1=4-5$
 - طول الخلية $0.8=4/5$
 - الحد الأعلى للخلية = طول الخلية + أقل قيمة في المقياس
- وبالتالي يصبح طول الخلايا كما هو موضح في الجدول التالي:

¹ عصام الدين أمين أبو غفلة، المعلومات و البحوث التسويقية، طيبة للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2000 ، ص 200.

الجدول رقم (2-2): المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارت الخماسي مع مستوياته

قيمة المتوسط الحسابي	المستوى على سلم ليكارت	الاتجاه
من 1 إلى 1.80	غير موافق بشدة	ضعيف جدا
من 1.81 إلى 2.60	غير موافق	ضعيف
من 2.61 إلى 3.40	محايد	متوسط
من 3.41 إلى 4.20	موافق	جيد
من 4.21 إلى 5	موافق بشدة	جيد جدا

المصدر: عصام الدين أمين أبو عفلة، المعلومات والبحوث التسويقية، طيبة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص 200.

ب- البيانات الثانوية: وهي تلك البيانات التي استعنا بها من المصادر المكتبية، ومن المراجع الأدبية للدراسات السابقة، لوضع الأسس العلمية والإطار النظري لهذه الدراسة وتشمل ما يلي:

(1) الكتب والمواد العلمية التي تبحث في مجال عمل بمحافظ الحسابات ومهنة المراجعة.

(3) رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في موضوع.

(5) المعلومات المتوفرة على الإنترنت والتي تخدم متغيرات الدراسة الحالية.

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدودها وإجراءات معالجة الاستبيان.

أولاً: مجتمع الدراسة وحدودها.

يقصد بمجتمع الدراسة كل العناصر التي يمكن أن تتضمنها الدراسة، كما يشير إلى المجموعة الكاملة من الناس أو الأحداث أو الأشياء التي يهتم بدراستها الباحث، أي جميع المفردات التي نرغب بالحصول على استنتاجات حولها.¹

كما تمثل مجتمع الدراسة في الأفراد العاملين في مكاتب المحاسبة من خبير محاسبي أو محافظ حسابات، أو محاسب معتمد أو أستاذ أكاديمي. 83.08% من المجموع الاستثمارات الموزعة، وكما هو موضح في الجدول والتمثيل البياني الموالي.

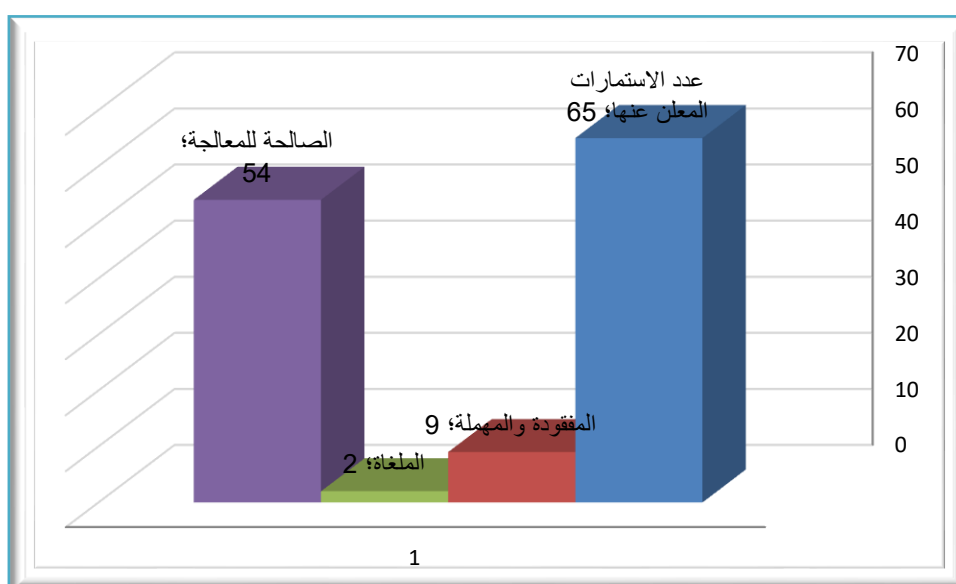
¹ صلاح الدين حسين الهيتي، الأساليب الإحصائية في العلوم الإدارية، ط 2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 28.

الجدول (2-3): العد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان.

البيانات		الاستبيان	
		العدد	النسبة المئوية
عدد الاستثمارات المعلن عنها.		65	100%
المفقودة والمهملة.		9	13.84%
الملغاة		2	3.07%
الصالحة للمعالجة		54	83.08%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الاستبيان.

الشكل (2-1): تمثيل بياني للعد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان.



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج Excel v2016.

ثانيا: إجراءات معالجة الاستبيان.

بعد إنهاء عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات الدراسة، تم ترميزها و إدخالها إلى الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحصائية، ومن أجل تسهيل عملية تحليل ومناقشة النتائج تم الاستعانة بكل من برنامج: Excel 2007 وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: spss21 لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، وقد تم أيضا استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب مع متغيرات الدراسة، وذلك لإعطاء صورة واضحة من أجل فحص البيانات الإحصائية، وفي ما يلي الأساليب المستخدمة:

- ✓ **النسب المئوية:** لمعرفة البيانات الأولية لمجتمع الدراسة، لتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.
- ✓ **جداول التوزيع التكراري:** وهي تعكس مدى تركيز الإجابات لصالح أو لغير صالح فرضية معينة.
- ✓ **الأشكال البيانية والتوضيحية:** والتي تدعم وتلخص المخرجات بشكل انسيابي.
- ✓ **المتوسط الحسابي:** يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية وأكثرها استخداماً، حيث أن استخدامه لإجابات عينة الدراسة على الاستبيان يعبر عن مدى أهمية الفقرة عند أفراد العينة.
- ✓ **الانحراف المعياري:** هو مقياس من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة حول وسطها الحسابي.
- ✓ **معامل الثبات ألفا كرونباخ:** وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.
- ✓ **معامل بيرسون:** يتم استخدامه في تحديد اتجاه وقوة العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع وتقع قيمة معامل الارتباط بين -1 ، +1.
- ✓ **اختبار (One Sample T test) للعينة الواحدة:** يستخدم هذا الاختبار بغرض التأكد من مدى وجود دلالة إحصائية في إجابات المستقصى منهم لاختبار فرضيات الدراسة، حيث يقارن الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة وسط حسابي الفرضي، إذ يتم احتساب قيمة T واستخراج مستوى دلالتها.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

المطلب الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية للعينة.

أولاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

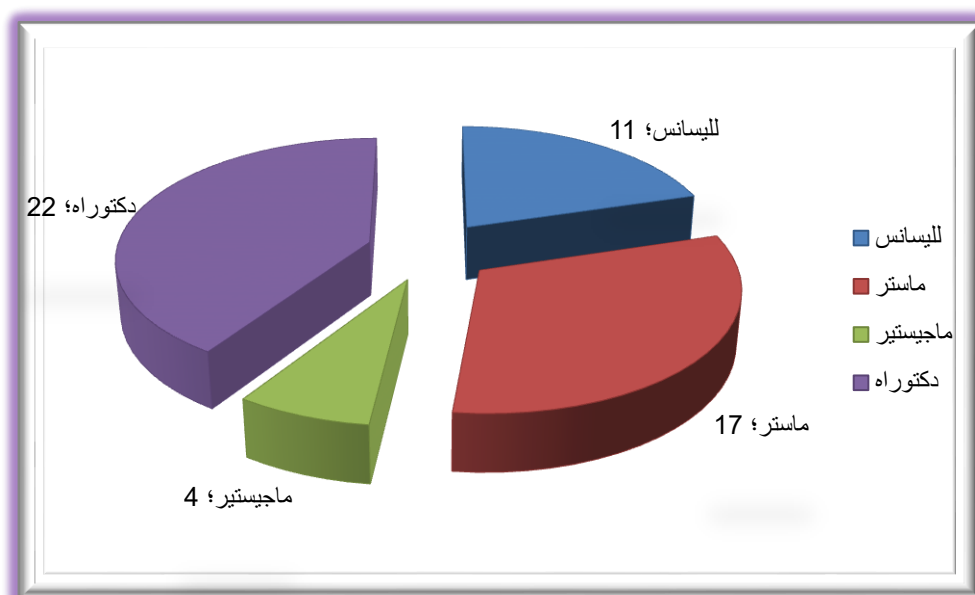
إن تحديد المستوى العلمي لدراسة أفراد العينة تعتبر من الدعامات الأساسية لتحديد دقة النتائج المتوصل إليها، حيث يظهر الجدول والشكل البياني التاليين النتائج المتحصل عليها حسب المؤهل العلمي.

الجدول (2-4): وصف العينة حسب المؤهل العلمي.

البيانات	العدد	النسبة المئوية
الليسانس	11	20.4%
ماستر	17	31.5%
ماجستير	4	7.4%
دكتوراه	22	40.7%
المجموع	54	100%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على معطيات الاستبيان.

الشكل (2-2): تمثيل بياني لوصف العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على برنامج Excel 2007.

نلاحظ من خلال الجدول (4.2) الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي، بأن كل أفراد العينة مستواهم جامعي وأن ما نسبته 40.7% هم حاصلين على شهادة الدكتوراه، لتليها شهادة الماجستير بنسبة قدرت بـ 31.5%، كما جاءت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس بنسبة 20.4%، أما نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير من أفراد العينة قدرت بـ 7.4%.

إن هذا التنوع والتدرج في الشهادات سيمكننا من الحصول على معلومات أكثر دقة وواقعية.

ثانياً: توزيع العينة أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الوظيفي.

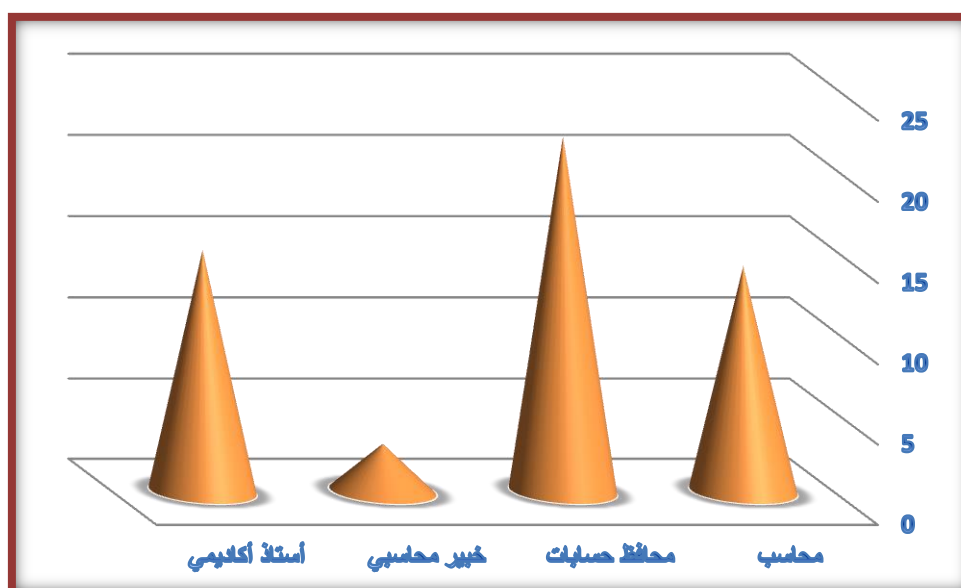
إن الاعتماد على مخرجات البرنامج قدمت لنا النتائج التالية:

الجدول (5-2): وصف عينة الدراسة حسب التخصص الوظيفي.

البيانات	العدد	النسبة المئوية
محاسب	14	25.9%
محافظ حسابات	22	40.7%
خبير محاسبي	3	5.6%
أستاذ أكاديمي	15	27.8%
المجموع	54	100%

المصدر: من إعداد الطلبة واعتماداً على معطيات الاستبيان.

الشكل (3-2): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب التخصص الوظيفي.



المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على برنامج Excel v2007.

نلاحظ من خلال نتائج المعالجة لتوزيع أفراد العينة حسب التخصص الوظيفي، أن أغلب الإجابات تعود لمحافظة الحسابات وذلك بنسبة 40.7%، من مجموع إجابات العينة، لتليها أساتذة أكاديميين بنسبة قدرت بـ 27.8%، وكذا ما نسبته 25.9% من الاجابات لمحاسبين كما كانت نسبة 5.6% حسب تخصص خبير محاسبي.

كما يتوجب التذكير بأن بعض من ممارسي مهنة محافظ حسابات هم من حملة شهادة الدكتوراه ويمارسون مهنة التدريس.

ثالثاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

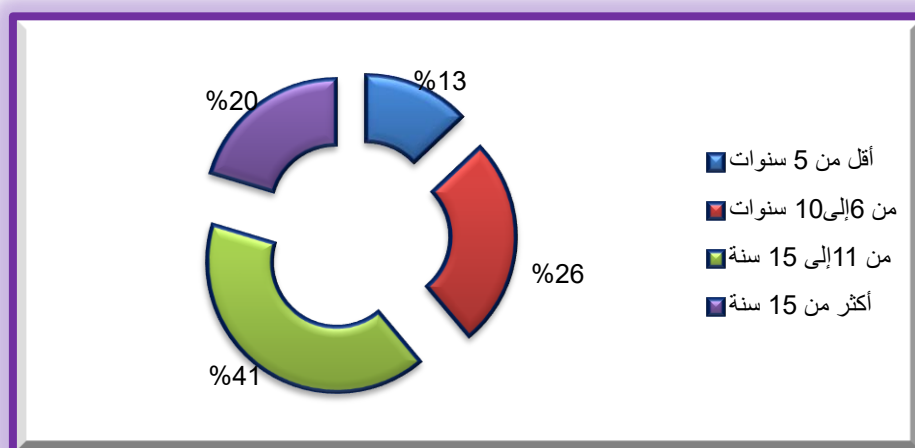
يظهر الجدول والشكل البياني التاليين النتائج المتحصل عليها حسب الخبرة المهنية.

الجدول (2-6): وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

البيانات	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	7	13%
من 6 إلى 10 سنوات	14	25.9%
من 11 إلى 15 سنة	22	40.7%
أكثر من 15 سنة	11	20.4%
المجموع	54	100%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على معطيات الاستبيان.

الشكل (2-4): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على برنامج Excel v2016.

حيثمن خلال الجدول والشكل أعلاه يتضح أن فئة (من 11 إلى 15 سنوات) هي الأكثر نسبة حيث بلغت 40.7 % تليها فئة (من 6 إلى 5 سنوات) بنسبة 25.9 %، وبلغت نسبة (أكثر من 15 سنة) بـ 20.4 %، أما فئة (أقل من 5 سنوات) فقد بلغت 13 %.

وهذا يشير إلى أن أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة هم من ذوي الخبرات الوظيفية.

المطلب الثاني: العرض والتحليل الوصفي لنتائج متغيرات الدراسة.

الفرع الأول: صدق وثبات الاستبيان.

ولقد اعتمدنا لهذه الدراسة على الصدق الظاهري كمرحلة أولى ثم قيمنا الصدق والثبات عن طريق الأساليب الإحصائية كما يلي:

✓ **الصدق الظاهري:** عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من هيئة التدريس، لأخذ بملاحظاتهم في بناء الاستبيان، والتأكد من صدق وملائمة فقرات الاستبيان لتحقيق الأهداف البحثية المرجوة من الدراسة، حيث تم إجراء ما يلزم من تغيير وتعديل، حتى تحصلنا في شكله الأخير.

✓ **الصدق البنائي:** يقصد بصدق أداة الدراسة، أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

صدق الاتساق الداخلي ووفقا لمعامل الارتباط بيرسون يهدف إلى معرفة مدى قدرة كل مجموعة من عبارات المحور على قياس متغير بوضوح.

حيث عندما يتم حساب معامل الارتباط بيرسون بين متغيرين فإن هذا المعامل يتراوح في كل الحالات بين (-1) و(1+)، لكن هذا المعامل لا يكتسب دلالة من قيمته المطلقة، ويتعين أن يتم تفحص دلالة معامل الارتباط بيرسون من خلال مقارنة القيمة الاحتمالية sig لكل معامل ارتباط مع مستوى الدلالة 0.05.

- فإذا كانت قيمة $sig \geq 0.05$ فإن معامل الارتباط بيرسون ذو دلالة إحصائية، أي توجد علاقة بين العبارة ومحورها وهذا يشير إلى أن العبارة صادقة ومتسقة وتقيس ما وضعت لقياسه.

الجدول (2-7): قياس الاتساق الداخلي بين المحور الأول وعباراته.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يتحلى محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالسرية في أداء عمله.	0.913**	0.000
2	يبلغ محافظ الحسابات عن النشاط غير القانوني للمؤسسة.	0.905**	0.000
3	يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء.	0.860**	0.000
4	يلتزم محافظ الحسابات بتسليم تقارير المراجعة في الوقت المناسب.	0.959**	0.000
5	يمكن محافظ الحسابات أن يراجع كل تكاليف المؤسسة وكذا مصادرها.	0.960**	0.000
6	يدرك محافظ الحسابات مختلف المسؤوليات المتعلقة برقابة جودة التدقيق في القوائم المالية ويلتزم بها.	0.935**	0.000
7	يتحمل محافظ الحسابات جزء من مسؤولية في اكتشاف الأخطاء والغش التي قد تكون في القوائم المالية.	0.970**	0.000
8	يكون محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية مدنية اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية .	0.847**	0.000
9	يتحلى محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالنزاهة في أداء عمله.	0.945**	0.000
10	يساهم محافظ الحسابات في استقرار واستمرارية نشاط المؤسسة .	0.957**	0.000
المحور الأول			
**الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة المعنوية 0.01			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spssv21.

نلاحظ من خلال الجدول (7.2) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون الخاصة بكل العبارات موجبة وتتراوح بين 0.970 و 0.847 وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05 وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباطية قوية طردية بين المحور وعباراته.

الجدول (2-8): قياس الاتساق الداخلي بين المحور الثاني وعباراته.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تساعد خبرة المراجع على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية.	0.918**	0.000
2	الاتصال والتنسيق بين أعضاء المراجعة يزيد من تحسين جودة القوائم المالية .	0.969**	0.000
3	يراعي المراجع البحث في مبدأ الأهمية النسبية مما يزيد من جودة القوائم المالية .	0.945**	0.000
4	يأخذ المراجع الأمور التي قد يكون لها أثر على القوائم المالية و عملية المراجعة.	0.949**	0.000
5	إن ممارسة مراجع الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعد في جودة القوائم المالية.	0.955**	0.000
6	توقع المراجع بوجود مخاطر يساعده على تحسين جودة القوائم المالية.	0.981**	0.000
7	القوائم المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على التأثير في القرارات المالية المستقبلية.	0.950**	0.000
8	يؤكد تقرير محافظ الحسابات مدى جودة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الفادحة.	0.985**	0.000
9	إن سعي المراجع على الحد من التحريفات يؤدي بالارتقاء بجودة القوائم المالية.	0.955**	0.000
10	تساعد المعلومات الواردة من المراجع على علم اتخاذ القرارات الصحيحة.	0.962**	0.000
المحور الثاني			
**الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة المعنوية 0.01			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spssv21.

يظهر الجدول (82) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون في جميع عبارات المحور 2 موجبة ، حيث تراوحت قيمه بين 0.981 و 0.945 كما جاءت مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 وهذا يوضح وجود علاقة إرتباطية قوية وطرديّة بين المحور وعباراته.

الجدول (2-9): قياس الاتساق الداخلي بين المحور الثالث وعباراته.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	مراجعة القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من مصداقيتها وموثوقيتها	0.870**	0.000
2	يقوم محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية والتعبير عن رأيه فيها.	0.907**	0.000
3	لا يصادق محافظ الحسابات على القوائم المالية إذ لم يتم مراجعتها.	0.975**	0.000
4	القوائم المالية المصادق عليها من طرف محافظ الحسابات توفر أمنا لمستخدميها في إتخاذ القرارات.	0.977**	0.000
5	تلعب جودة القوائم المالية دورا مهما في تسهيل عملية المراجعة من قبل محافظ الحسابات.	0.972**	0.000
6	عدم بذل العناية المهنية لمحافظ الحسابات تؤثر من مصداقية القوائم المالية.	0.960**	0.000
7	يعتمد محافظ الحسابات على المعلومات المالية كركيزة أساسية.	0.954**	0.000
8	يحرص محافظ الحسابات على مراجعة القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتسهيل مقارنة المستخدمين للقوائم المالية.	0.949**	0.000
9	يساعد تقرير محافظ الحسابات على الفهم الجيد للقوائم المالية وسهولة الاطلاع عليها.	0.964**	0.000
10	يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة بالقوائم المالية تتميز بقدرة تنبؤية.	0.947**	0.000
المحور الثالث			
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة المعنوية 0.01			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spssv21.

يظهر الجدول (9.2) قيمة معامل الارتباط بيرسون بين المحور 3 وعباراته والتي تراوحت بين 0.977 و 0.870 وكما ظهر مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة 0.05، هذا يدل على قوة العلاقة الارتباطية بين الطردية بين المحور وعباراته وأنها تقيس ما وضعت لقياسه.

ثالثاً: قياس ثبات الاستبيان: يقصد بثبات الاستبيان أن تعطي هذه الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، ويكون من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha). الذي يعد من أفضل المقاييس للدلالة على ثبات وصدق الاستبانة، وقد قدر هذا المقياس بواسطة برنامج Spss v21، حيث قيمته موضحة لكل بعد ومحور كما في الجدول التالي و الذي يوضح اختبار الثبات والصدق لمحاور الدراسة.

الجدول رقم (2-10): معاملات الثبات لمحاور الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

محاور الدراسة	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	10	0.977	0.988
المحور الثاني: كفاءة وخبرة محافظ الحسابات	10	0.988	0.993
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات	10	0.984	0.991
معامل الثبات العام	30	0.970	0.985

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على نتائج Spss v21.

تشير معاملات الثبات على ثبات المحتوى بصورة عامة نظراً لأن معامل الثبات عالي ويقترّب للواحد (1+) الصحيح وهذا يدل على قدرة الأداة في تحقيق أغراض الدراسة، حيث يتضح من الجدول السابق أن أعلى معامل ثبات للمحاور هو (0.977) للمحور الأول، بينما كان معامل الثبات لإجمالي المحاور عالي حيث بلغ (0.970)، بينما معاملات الصدق وهي الجذر التربيعي للثبات تقترب للواحد الصحيح مما يدل على ثبات وصدق الاستبيان.

الفرع الثاني: اختبار نتائج آراء العينة.

سنقوم بتحليل محاور الاستبيان بغية الإجابة على أسئلة الدراسة، حيث تم استخدام الإحصاء الوصفي باستخراج.

المتوسّطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العينة المتعلقة بالمحاور الثلاث، وترتيب عبارات كل محور وتحديد قيمة المتوسط الحسابي بناء على قيمة المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت الخماسي.

1- تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو محور مهام محافظ الحسابات.

الجدول (2-11): نتائج آراء العينة حول المحور الأول.

الترتيب	المستوى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	رقم
4	موافق بشدة	0.596	4.388	يتحلى محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالسرية في أداء عمله.	1
2	موافق بشدة	0.691	4.444	يلعب محافظ الحسابات عن النشاط غير القانوني للمؤسسة.	2
3	موافق بشدة	0.571	4.422	يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء.	3
7	موافق بشدة	0.587	4.351	يلتزم محافظ الحسابات بتسليم تقارير المراجعة في الوقت المناسب.	4
8	موافق بشدة	0.909	4.240	يمكن محافظ الحسابات أن يراجع كل تكاليف المؤسسة وكذا مصادرها.	5
6	موافق بشدة	0.554	4.351	يدرك محافظ الحسابات مختلف المسؤوليات المتعلقة برقابة جودة التدقيق في القوائم المالية ويلتزم بها.	6
9	موافق بشدة	0.731	4.259	يتحمل محافظ الحسابات جزء من مسؤولية في اكتشاف الأخطاء والغش التي قد تكون في القوائم المالية.	7
1	موافق بشدة	0.503	4.463	يكون محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية مدنية اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.	8
5	موافق بشدة	0.652	4.370	يتحلى محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالنزاهة في أداء عمله.	9
10	موافق بشدة	0.939	4.203	يساهم محافظ الحسابات في استقرار واستمرارية نشاط المؤسسة.	10
موافق بشدة		0.626	4.329	المتوسط العام المرجح للمحور	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج Spss v21

نلاحظ من خلال الجدول (112) أن اتجاه عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، وأن أعلى متوسط حسابي بلغ 4.463، وبانحراف معياري أدنى بلغ 0.503، كما بلغ أدنى متوسط حسابي 4.203، وبانحراف معياري أعلى بلغ 0.939. كما تجدر الإشارة على تساوي متوسطي كل من العبارة 6 و 4 الأمر الذي استوجب الاستعانة بأقل انحراف معياري لتحديد الترتيب.

وهذا ما أكده الوسط الحسابي الإجمالي الذي بلغ 4.329، والانحراف المعياري العام الذي بلغ 0.626، تشتت بسيط وتقارب في الأجوبة بين آراء أفراد العينة، كما أن هذا المتوسط يقع في الفئة الخامسة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق بشدة، والتي تؤكد رضا أغلبية أفراد العينة حول مدى تأثير مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات قصد تحسين جودة القوائم المالية.

2- تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو محور كفاءة وخبرة محافظ الحسابات.

الجدول (2-12): نتائج آراء العينة حول المحور الثاني.

الترتيب	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الدرجة
1	تساعد خبرة المراجع على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية.	4.629	0.524	موافق بشدة	1
2	الاتصال والتنسيق بين أعضاء المراجعة يزيد من تحسين جودة القوائم المالية.	4.463	0.791	موافق بشدة	9
3	يراعي المراجع البحث في مبدأ الأهمية النسبية مما يزيد من جودة القوائم المالية.	4.500	0.607	موافق بشدة	8
4	يأخذ المراجع الأمور التي قد يكون لها أثر على القوائم المالية و عملية المراجعة.	4.581	0.606	موافق بشدة	2
5	إن ممارسة مراجع الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعد في جودة القوائم المالية.	4.555	0.603	موافق بشدة	5
6	توقع المراجع بوجود مخاطر يساعده على تحسين جودة القوائم المالية.	4.555	0.634	موافق بشدة	6
7	القوائم المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على التأثير في القرارات المالية المستقبلية.	4.574	0.535	موافق بشدة	3

8	يؤكد تقرير محافظ الحسابات مدى جودة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الفادحة.	4.537	0.536	موافق بشدة	7
9	إن سعي المراجع على الحد من التحريفات يؤدي بالارتقاء بجودة القوائم المالية.	4.556	0.718	موافق بشدة	4
10	تساعد المعلومات الواردة من المراجع على اتخاذ القرارات الصحيحة.	4.425	0.815	موافق بشدة	10
المتوسط العام المرجح للمحور		4.531	0.620	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج Spss v21.

من خلال الجدول (12.2) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمحور بلغ 4.531 وانحرافه المعياري إجمالي عام ضئيل بين آراء وأجوبة أفراد العينة حيث بلغ 0.620، كما أن هذا المتوسط يقع في الفئة الخامسة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق بشدة.

كما أن أعلى متوسط حسابي في هذا المحور بلغ 4.629 وانحراف معياري أدنى بلغ 0.524، وهي العبارة التي تأكد على أن خبرة المراجع تساعد على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية، كما لمسنا تشابه في قيم المتوسطات الحسابية بين عدة عبارات، الأمر الذي أدى بنا للاستعانة بأقل انحراف معياري بينها للحصول على ترتيب دقيق، كما أخذت كل العبارات درجة موافق بشدة وذلك حسب تصنيف متوسطاتها الحسابية حسب مقياس ليكارت الخماسي. وهذا ما يؤكد إتفاق أغلبية أفراد العينة حول تأثير كفاءة وخبرة مراجع الحسابات في تحسّن جودة القوائم المالية.

3 تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو محور مساهمة محافظ الحسابات.

الجدول (13-2): نتائج آراء العينة حول المحور الثالث.

الترتيب	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الترتبة
1	مراجعة القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من مصداقيتها وموثوقيتها	4.442	0.535	موافق بشدة	7
2	يقوم محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية والتعبير عن رأيه فيها.	4.537	0.503	موافق بشدة	1

3	لا يصادق محافظ الحسابات على القوائم المالية إذ لم يتم مراجعتها.	4.463	0.635	موافق بشدة	6
4	القوائم المالية المصادق عليها من طرف محافظ الحسابات توفر أمنا لمستخدميها في إتخاذ القرارات.	4.464	0.605	موافق بشدة	5
5	تلعب جودة القوائم المالية دورا مهما في تسهيل عملية المراجعة من قبل محافظ الحسابات.	4.425	0.661	موافق بشدة	10
6	عدم بذل العناية المهنية لمحافظ الحسابات تؤثر من مصداقية القوائم المالية.	4.518	0.540	موافق بشدة	2
7	يعتمد محافظ الحسابات على المعلومات المالية كركيزة أساسية.	4.436	0.745	موافق بشدة	8
8	يحرص محافظ الحسابات على مراجعة القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتسهيل مقارنة المستخدمين للقوائم المالية .	4.518	0.606	موافق بشدة	3
9	يساعد تقرير محافظ الحسابات على الفهم الجيد للقوائم المالية وسهولة الاطلاع عليها	4.333	0.890	موافق بشدة	9
10	يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة بالقوائم المالية تتميز بقدرة تنبؤية.	4.516	0.574	موافق بشدة	4
المتوسط العام المرجح للمحور		4.466	0.597	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج Spss v21.

نلاحظ من خلال الجدول (132) أن اتجاه عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، وأن أعلى متوسط حسابي لهذا المحور بلغ 4.435، وبانحراف معياري أدنى بلغ 0.503، كما بلغ أدنى متوسط حسابي 4.425، وبانحراف معياري أعلى بلغ 0.661. كما تجدر الإشارة على تساوي متوسطي كل من العبارة 6 و 8 الأمر الذي استدعى الاستعانة بأقل انحراف معياري لتحديد الترتيب

كما جاء الوسط الحسابي الإجمالي والذي بلغ 4.466، والانحراف المعياري العام الذي بلغ 0.597، يظهر الانحراف إلى تشتت بسيط وتقارب في الأجوبة بين آراء أفراد العينة، كما أن هذا المتوسط يقع في الفئة

الخامسة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق بشدة، والتي تؤكد إتفاق أغلبية أفراد العينة حول إن مساهمة محافظ الحسابات ستؤدي بالضرورة إلى جودة القوائم المالية وهذا ما يسعى إليه الجميع.

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات.

بعد استخدامنا عددا من أساليب الإحصاء لتحليل نتائج قائمة الاستبيان وقصد واختبار الفرضيات التي استندت عليها الدراسة الحالية، اعتمدنا على اختبار T للعينة البسيطة One Sample T text عند مستوى دلالة 0.05 وذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة الموضحة من خلال أسئلة الاستبيان.

وكانت قاعدة المتبعة كما يلي:

*قبول الفرضية الصفرية إذا كانت $0.05 \leq \text{sig} (a)$.

*قبول الفرضية البديلة إذا كانت $0.05 \geq \text{sig} (a)$.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى من خلال المحور الأول.

صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

H0 الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية لمهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

H1 الفرضية البديلة: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية لمهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

الجدول (2-14): نتائج التحليل الإحصائي واختبار T للعينة واحدة (One sample test-T) والمتعلقة بالفرضية الأولى.

رقم	العبارات	المحسوبة T	درجة الحرية	القيمة Sig	نتيجة
1	يتحلى محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالسرية في أداء عمله.	17.121	53	0.000	نقبل H1
2	يبلغ محافظ الحسابات عن النشاط غير القانوني للمؤسسة.	15.353	53	0.000	نقبل H1
3	يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء.	15.705	53	0.000	نقبل H1
4	يلتزم محافظ الحسابات بتسليم تقارير المراجعة في الوقت	16.899	53	0.000	نقبل H1

	المناسب.				
5	يمكن محافظ الحسابات أن يراجع كل تكاليف المؤسسة وكذا مصادرها.	10.021	53	0.000	نقبل H1
6	يدرك محافظ الحسابات مختلف المسؤوليات المتعلقة برقابة جودة التدقيق في القوائم المالية ويلتزم بها.	17.905	53	0.000	نقبل H1
7	يتحمل محافظ الحسابات جزء من مسؤولية في اكتشاف الأخطاء والغش التي قد تكون في القوائم المالية.	12.648	53	0.000	نقبل H1
8	يكون محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية مدنية اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية .	21.360	53	0.000	نقبل H1
9	يتحلى محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالنزاهة في أداء عمله.	15.424	53	0.000	نقبل H1
10	يساهم محافظ الحسابات في استقرار واستمرارية نشاط المؤسسة.	9.417	53	0.000	نقبل H1
مجموع عبارات المحور		15.585	53	0.000	نقبل H1
Test Value = 3، عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05					

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج Spss21.

تظهر نتائج الجدول (14.2) والذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول والمتعلق "بمهام محافظ الحسابات وتأثيره في تحسين جودة القوائم المالية"، ومن خلال الاتجاه العام بلغت قيمة T المحسوبة 15.585 وهي أكبر من القيمة الجدولة كما بلغت قيمة Sig 0.000 وهي أقل من مستوى الخطر أو الدلالة المعنوية، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على وجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية لمهام محافظ الحسابات عند مستوى الدلالة 0.05.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية من خلال المحو الثاني.

إن البحث على مدى صحة هذه الفرضية بعد عرضها على أفراد عينة الدراسة تطلب منا التالي صياغة فرضياتها كتالي: حيث صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

H0 الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية لكفاءة وخبرة محافظ الحسابات.

H1الفرضية البديلة: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية للكفاءة وخبرة محافظ الحسابات.

الجدول (2-15): نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة – (One sample T test) والمتعلقة بالفرضية الثانية.

العبارة	المحسوبة T	درجة الحرية	القيمة Sig	النتيجة
1 تساعد خبرة المراجع على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية.	22.822	53	0.000	نقبل H1
2 الاتصال والتنسيق بين أعضاء المراجعة يزيد من تحسين جودة القوائم المالية .	13.537	53	0.000	نقبل H1
3 يراعي المراجع البحث في مبدأ الأهمية النسبية مما يزيد من جودة القوائم المالية .	18.172	53	0.000	نقبل H1
4 يأخذ المراجع الأمور التي قد يكون لها أثر على القوائم المالية و عملية المراجعة.	18.405	53	0.000	نقبل H1
5 إن ممارسة مراجع الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعد في جودة القوائم المالية.	18.926	53	0.000	نقبل H1
6 توقع المراجع بوجود مخاطر يساعده على تحسين جودة القوائم المالية.	18.017	53	0.000	نقبل H1
7 القوائم المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على التأثير في القرارات المالية المستقبلية.	21.597	53	0.000	نقبل H1
8 يؤكد تقرير محافظ الحسابات مدى جودة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الفادحة.	17.764	53	0.000	نقبل H1
9 إن سعي المراجع على الحد من التحريفات يؤدي بالارتقاء بجودة القوائم المالية.	15.917	53	0.000	نقبل H1
10 تساعد المعلومات الواردة من المراجع على اتخاذ القرارات الصحيحة.	12.857	53	0.000	نقبل H1
مجموع عبارات المحور	18.141	53	0.000	نقبل H1
Test Value = 3، عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05				

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج Spss v21.

تظهر نتائج الجدول (142) والذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول والمتعلق "بكفاءة وخبرة محافظ الحسابات ومدى قدرتها على التأثير في جودة القوائم المالية"، ومن خلال الاتجاه العام بلغت قيمة T المحسوبة 18.141 وهي أكبر من القيمة الجدولة كما بلغت قيمة Sig 0.000 وهي أقل من مستوى الخطر أو الدلالة المعنوية، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية لكفاءة خبرة محافظ الحسابات عند مستوى الدلالة 0.05.

ثانياً: اختبار الفرضية الثالث من خلال المحو الثالث.

لقد تمت صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة لهذا المحور كما يلي:
H0 الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية مساهمة محافظ الحسابات.
H1 الفرضية البديلة: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية مساهمة محافظ الحسابات.

الجدول (2-16): نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة – (One sample T test) والمتعلقة بالفرضية الثالثة.

رقم	العبارات	المحسوبة T	درجة الحرية	القيمة Sig	النتيجة
1	مراجعة القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من مصداقيتها وموثوقيتها	19.564	53	0.000	نقبل H1
2	يقوم محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية والتعبير عن رأيه فيها.	22.441	53	0.000	نقبل H1
3	لا يصادق محافظ الحسابات على القوائم المالية إذ لم يتم مراجعتها.	16.908	53	0.000	نقبل H1
4	القوائم المالية المصادق عليها من طرف محافظ الحسابات توفر أمناً لمستخدميها في إتخاذ القرارات.	17.757	53	0.000	نقبل H1
5	تلعب جودة القوائم المالية دوراً مهماً في تسهيل عملية المراجعة من قبل محافظ الحسابات.	15.836	53	0.000	نقبل H1
6	عدم بذل العناية المهنية لمحافظ الحسابات تؤثر من مصداقية القوائم المالية.	20.647	53	0.000	نقبل H1

7	يعتمد محافظ الحسابات على المعلومات المالية كركيزة أساسية.	14.428	53	0.000	نقبل H1
8	يحرص محافظ الحسابات على مراجعة القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتسهيل مقارنة المستخدمين للقوائم المالية .	18.405	53	0.000	نقبل H1
9	يساعد تقرير محافظ الحسابات على الفهم الجيد للقوائم المالية وسهولة الاطلاع عليها	19.430	53	0.000	نقبل H1
10	يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة بالقوائم المالية تتميز بقدرة تنبؤية.	11.006	53	0.000	نقبل H1
مجموع عبارات المحور		18.029	53	0.000	نقبل H1
Test Value = 3، عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05					

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج Spss21.

يوضح نتائج الجدول (162) و والذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول والمتعلق "بمساهمة محافظ الحسابات"، ومن خلال الاتجاه العام بلغت قيمة T المحسوبة 18.029 وهي أكبر من القيمة الجدولة، كما بلغت قيمة Sig 0.000 وهي أقل من مستوى الخطر أو الدلالة المعنوية، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 والتي تنص على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية لمساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية عند مستوى الدلالة 0.05.

خلاصة:

لقد كان لدراسة الميدانية دور كبير في إبراز العناصر بعض العناصر الغامضة في الجانب النظري ، ولهذا حاولنا قدر الإمكان دراسة أهم الجوانب النظرية لموضوع الدراسة و إسقاطها على أرض الواقع العملي ، إذ تطرقنا في بداية هذا العمل إلى التعريف بمجتمع دراستنا والعينة التي أخذت منه ، بالإضافة إلى إبراز المنهجية والأدوات المستخدمة في هذه الدراسة، حيث سمحت لنا بالتعرف على الخصائص النوعية للمتغيرات الشخصية والوظيفية لأفراد العينة ومعرفة اتجاهاتهم وآرائهم حول محاور الاستبيان التي كانت حول دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، ليتم التأكد مدى توافقها مع أهداف هذه الدراسة .

كما قمنا بتبويب البيانات المتحصل عليها باستعمال برنامج لمعالجة المعطيات SPSS، وبعدها قمنا بتحليل البيانات على أساس الإحصائيات المتحصل عليها للخروج بنتائج حول الموضوع. وبناء على نتائج اختبار ستيودنت T لعينة واحدة- (One sample T test) والتي أكدت صحة جميع فرضيات الدراسة ومنها الإجابة على إشكالية هذه الدراسة.

خاتمة

خاتمة:

إن محافظ الحسابات له أهمية بالغة في إنشاء اعتقاد وثقة في المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية، وذلك من خلال رأيه الفني المحايد على صدق المعلومات وإعطاء الصورة الوافية للحالة المالية للمؤسسة. فمحافظ الحسابات يلعب دورا مهما في تحسين وتقييم جودة القوائم المالية، وبالتالي أصبحت الحاجة الماسة إلى تعيين محافظ حسابات قانوني لكي تمتاز قوائم المؤسسة بالجودة، وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية وجعلها أكثر مصداقية.

أولا: الوقوف على الفرضيات:

- ✓ تم إثبات الفرضية الأولى بأن مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات تؤثر على تحسين جودة القوائم المالية من خلال المبحث الأول للفصل الأول.
- ✓ تم إثبات الفرضية الثانية بأن كفاءة وخبرة محافظ الحسابات تؤثر في تحسين جودة القوائم المالية محققة بناء على آراء عينة الدراسة.
- ✓ تم إثبات الفرضية الثالثة بأن درجة مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية من خلال المبحث الثاني للفصل الأول.

ثانيا: نتائج الدراسة:

فيما يخص الفرضيات فقد أدت معالجة البحث للنتائج التالية:

- ✓ تؤكد معظم أفراد العينة رضاهم على تأثير مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات قصد تحسين جودة القوائم المالية.
- ✓ يؤكد معظم أفراد العينة على توافقه حول تأثير كفاءة وخبرة مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.
- ✓ إن درجة المساهمة محافظي الحسابات حول تحسين جودة القوائم المالية كان مرتفع، وهذا لحرص محافظي الحسابات في أداء مهامهم المهنية.

ثالثا: التوصيات

- ✓ ضرورة إجراء دورات تكوينية لمحافظي الحسابات من أجل تحسين التكوين العلمي والعملية للمهنيين.
- ✓ ضرورة تدعيم إستقلالية محافظ الحسابات.
- ✓ ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي حتى تكون القوائم المالية أكثر مصداقية للوضع المالي.
- ✓ بث الفكر الإيجابي بضرورة تبني محافظ الحسابات لمبدأ بذل العناية المهنية.
- ✓ تحسين التكوين لمحاسبين مما يسهل عمل محافظ الحسابات.

- ✓ إلزام المؤسسات بإتباع نظام رقابة داخلية وإجبارهم على وجود مراجع داخلي مما يسهل عمل محافظ الحسابات.

رابعاً: آفاق الدراسة:

- ✓ أثر إلزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق في عملية المراجعة.
- ✓ فعالية محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- ✓ مساهمة التدقيق الخارجي في إكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة.
- ✓ تأثير محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات على جودة المعلومات المالية.
- ✓ أثر نزاهة محافظ الحسابات في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب:

1. مُجَدَّ عبد الحميد مُجَدَّ عطية، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، دار التعليم الجامعي، ش شادي عبد السلام-برج زهرة للأنوار، ميامي-الإسكندرية، 2014.
2. عصام الدين أمين أبو عقلة، المعلومات والبحوث التسويقية، طيبة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
3. صلاح الدين حسين الهيتي، الأساليب الإحصائية في العلوم الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.

ثانياً: الأطروحة:

1. مُجَدَّ فيصل مايدة، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة مُجَدَّ خيضر، بسكرة.
2. رفيق يوسف، دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل طرق تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، 2015-2016.

ثالثاً: المقالات:

1. شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012.
2. سي مُجَدَّ الأخضر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دراسات وأبحاث إقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد 02، 2019.
3. رشيد سفاخلو، كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الإقتصاد الجديد، العدد 16، 2017.
4. مُجَدَّ الهادي، أحمد الصالح، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية، العدد 03، 2018.
5. وحياني، بن يشو، أهمية التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، دفاتر MECAS ، المجلد 19 العدد 02، 2023.

رابعاً: القوانين والتشريعات:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري،
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42، المادة 22.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، المؤرخ في 29 جويلية 2010، المادة 8.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، المؤرخ في 29 جويلية 2010، 23-24-25.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، المؤرخ في 29 جويلية 2010، المواد من 59 إلى 63.

قائمة الملحق

الملحق رقم 01:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر — الوادي

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبية — تخصص محاسبة



استبيان

تحية طيبة، وبعد:

في إطار إنجاز مذكرة تخرجنا المكتملة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة تحت عنوان: "دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية".

نضع بين أيديكم هذا الاستبيان في صورتها الأولى راجين من سيادتكم التكرم بتحكيماها وستكون لآرائكم وتوجيهاتكم السديدة الأثر الفعّال في تطوير الأداء وإخراجها بصورة ملائمة وذلك بتعديل ما ترونه مناسباً والتلطّف بتدوين ملاحظاتكم (حذف، تعديل، إضافة، دمج، إعادة صياغة..... إلخ).

شاكرين لكم حسن تعاونكم وثقتكم مع وافر احترامنا وتقديرنا لكم.

تحت إشراف الأستاذ :

الطالبات:

* ريما قروي. * محمد الصغير عوني

* سناء تواتي.

* عدلان قدور.

* ميساء رحال.

الموسم الجامعي : 2024/2023

الجزء الأول: البيانات الشخصية.

يهدف هذا الجزء إلى التعرف على بعض الخصائص الشخصية لأفراد العينة محل الدراسة وذلك استكمالاً لتحليل النتائج المتوصل إليها من خلال هذا الاستبيان، لذا نرجو منكم وضع علامة (✓) مقابل الإجابة التي تتناسب مع رأيكم وشكراً.

1 - المؤهل العلمي:

دكتوراه	ماجستير	ماستر	لليسانس

3 - التخصص الوظيفي:

محاسب	محافظ حسابات	خبير محاسبي	أستاذ أكاديمي

4 - الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات	من 6 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يتحلى محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالسرية في أداء عمله.					
02	يبلغ محافظ الحسابات عن النشاط غير القانوني للمؤسسة.					
03	يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التدقيق الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء.					
04	يلتزم محافظ الحسابات بتسليم تقارير المراجعة في الوقت المناسب.					
05	يمكن محافظ الحسابات أن يراجع كل تكاليف المؤسسة وكذا مصادرها.					
06	يدرك محافظ الحسابات مختلف المسؤوليات المتعلقة برقابة جودة التدقيق في القوائم المالية ويلتزم بها.					
07	يتحمل محافظ الحسابات جزء من مسؤولية في اكتشاف الأخطاء والغش التي قد تكون في القوائم المالية.					
08	يكون محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية مدنية اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.					
09	يتحلى محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالنزاهة في أداء عمله.					
10	يساهم محافظ الحسابات في استقرار واستمرارية نشاط المؤسسة.					

المحور الثاني :كفاءة وخبرة محافظ الحسابات.

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تساعد خبرة المراجع على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية.					
02	الاتصال والتنسيق بين أعضاء المراجعة يزيد من تحسين جودة القوائم المالية .					
03	يراعي المراجع البحث في مبدأ الأهمية النسبية مما يزيد من جودة القوائم المالية .					
04	يأخذ المراجع الأمور التي قد يكون لها أثر على القوائم المالية و عملية المراجعة.					
05	إن ممارسة مراجع الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعد في جودة القوائم المالية.					
06	توقع المراجع بوجود مخاطر يساعده على تحسين جودة القوائم المالية.					
07	القوائم المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على التأثير في القرارات المالية المستقبلية.					
08	يؤكد تقرير محافظ الحسابات مدى جودة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الفادحة.					
09	إن سعي المراجع على الحد من التحريفات يؤدي بالارتقاء بجودة القوائم المالية.					
10	تساعد المعلومات الواردة من المراجع على علم اتخاذ القرارات الصحيحة.					

- المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات.

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	مراجعة القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من مصداقيتها وموثوقيتها					

قائمة الملاحق

					يقوم محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية والتعبير عن رأيه فيها.	02
					لا يصادق محافظ الحسابات على القوائم المالية إذ لم يتم مراجعتها.	03
					القوائم المالية المصادق عليها من طرف محافظ الحسابات توفر أمنا لمستخدميها في إتخاذ القرارات.	04
					تلعب جودة القوائم المالية دورا مهما في تسهيل عملية المراجعة من قبل محافظ الحسابات.	05
					عدم بذل العناية المهنية لمحافظ الحسابات تؤثر من مصداقية القوائم المالية.	06
					يعتمد محافظ الحسابات على المعلومات المالية كركيزة أساسية.	07
					يحرص محافظ الحسابات على مراجعة القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتسهيل مقارنة المستخدمين للقوائم المالية .	08
					يساعد تقرير محافظ الحسابات على الفهم الجيد للقوائم المالية وسهولة الاطلاع عليها	09
					يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة بالقوائم المالية تتميز بقدرة تنبؤية.	10

الملحق رقم 02: مخرجات الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS 21)

معامل ألفا كرونباخ

المحور 1

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.977	10

المحور 2

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.988	10

المحور 3

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.984	10

المحور العام

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.970	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
المحور1	8.9981	1.452	.908	.977
المحور2	8.7963	1.446	.929	.962
المحور3	8.8611	1.454	.974	.930

معامل الارتباط برسون بين جميع المحاور

Correlations

	المحور1	المحور2	المحور3
--	---------	---------	---------

قائمة الملاحق

المحور1	Pearson Correlation	1	.869**	.927**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	54	54	54
المحور2	Pearson Correlation	.869**	1	.956**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	54	54	54
المحور3	Pearson Correlation	.927**	.956**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	54	54	54

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المتوسط الحسابي لكل المحاور.

Statistics

	المحور1	المحور2	المحور3
N	Valid	54	54
	Missing	0	0
Mean	4.3296	4.5315	4.4667
Std. Deviation	.62695	.62035	.59779

قائمة الملاحق

اختبار الفرضيات عن طريق اختبار ستودنت:

المحور 1:

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يتحمل محافظ الحسابات عند تقييمهم مراجعة القوائم المالية السريّة قياداً عمله.	17.121	53	.000	1.38889	1.2262	1.5516
يلتزم محافظ الحسابات عند النشاط غير القانوني للمؤسسة.	15.353	53	.000	1.44444	1.2557	1.6332
يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات بينة في التقرير التفسير الذي يقدمه المسير ونو للمساهمين وأعضاء الشركة.	15.705	53	.000	1.22222	1.0661	1.3783
يلتزم محافظ الحسابات بتسليم تقارير المراجعة في الوقت المناسب.	16.899	53	.000	1.35185	1.1914	1.5123
يمكن محافظ الحسابات أن يراجع كالتالي فالمؤسسة كذا مصادر ها.	10.021	53	.000	1.24074	.9924	1.4891
يدر كمحافظ الحسابات مختلفا المسؤوليات المتعلقة برقابة جودة التدقيق في القوائم المالية ويلتزم فيها.	17.905	53	.000	1.35185	1.2004	1.5033
يتحمل محافظ الحسابات جزء من مسؤولية تفيا اكتشافا لأخطاء أو الغش التي قد تكون في القوائم المالية.	12.648	53	.000	1.25926	1.0596	1.4590
يكون محافظ الحسابات مسؤولاً ومسؤولية مدنية اتجاهه بانه في الحدود التعاقدية.	21.360	53	.000	1.46296	1.3256	1.6003
يتحمل محافظ الحسابات عند تقييمهم مراجعة القوائم المالية بالنزاهة قياداً عمله.	15.424	53	.000	1.37037	1.1922	1.5486
يساهم محافظ الحسابات في استقرار وأداء تمارير نشاط المؤسسة.	9.417	53	.000	1.20370	.9473	1.4601

المحور 2

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper

قائمة الملاحق

تساعد خبرة المراجعين زيادة دقة عمل الثقة في القوائم المالية.	22.822	53	.000	1.62963	1.4864	1.7729
الاتصال والتنسيق بين أعضاء المراجعين يزيد من حسن جودة القوائم المالية.	13.537	53	.000	1.46296	1.2462	1.6797
يراعى المراجعون البحث في مبادئ أهمية النسبية مما يميزهم عن جودة القوائم المالية.	18.172	53	.000	1.50000	1.3344	1.6656
يأخذ المراجعون الأمور التي قد يكون لها أثر على القوائم المالية وعملية المراجعة.	18.405	53	.000	1.51852	1.3530	1.6840
إن ممارسته المراجعون حسابات الشك المهني بدرجته من الأمانة قد يساهم في جودة القوائم المالية.	18.926	53	.000	1.55556	1.3907	1.7204
توقع المراجعون وجود مخاطر يساهم في جعل نتائج سنجودة القوائم المالية.	18.017	53	.000	1.55556	1.3824	1.7287
القوائم المالية التي تعرضها المؤسسة قادرة على التأثير في القرار المالي المستقبلية.	21.597	53	.000	1.57407	1.4279	1.7203
يؤكد تقرير محافظ الحسابات مدى جودة القوائم المالية وخلقها من الأخطاء الفادحة.	17.764	53	.000	1.53704	1.3635	1.7106
إن سعي المراجعين لخدمة العملاء وتحسين دقة القوائم المالية.	15.917	53	.000	1.55556	1.3595	1.7516
تساعد المعلومات الواردة من المراجعين على اتخاذ القرار الصحيحة.	12.857	53	.000	1.42593	1.2035	1.6484

المحور 3

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعة القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات	19.564	53	.000	1.42593	1.2797	1.5721
يزيد من مصداقيتها وموثوقيتها						
يقوم محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية	22.441	53	.000	1.53704	1.3997	1.6744
التعبير عن أيه فيها.						

قائمة الملاحق

لا يصادق محافظ الحسابات علنا القوائم المالية إلا ذميتها مع اجتهادها.	16.908	53	.000	1.46296	1.2894	1.6365
القوائم المالية المصادق عليها من طرف محافظ الحسابات توفر أمنا مستخدميهما في اتخاذ القر ارات.	17.757	53	.000	1.46296	1.2977	1.6282
تتبع جودة القوائم المالية دورا مهما في تسهيل ملية الأمر اجعة من قبل محافظ الحسابات.	15.836	53	.000	1.42593	1.2453	1.6065
عدم بذل العناية المهنية لمحافظ الحسابات تؤ ر من مصداقية القوائم المالية.	20.647	53	.000	1.51852	1.3710	1.6660
يعتمد محافظ الحسابات علنا المعلوما المالية ك ركيزة أساسية.	14.428	53	.000	1.46296	1.2596	1.6663
يجر صم محافظ الحسابات تعلمر اجعة القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعار فعليها لتسهيل مقارنة المستخدمين للقوائم المالية.	18.405	53	.000	1.51852	1.3530	1.6840
يساعد تقرير محافظ الحسابات علنا الفهم الجيد للقوائم المالية وسهولة الاطلاع عليها	19.430	53	.000	1.51852	1.3618	1.6753
يجر صم محافظ الحسابات علنا تكونا المعلوما المالية الموجودة بالقوائم المالية تتميز بقدرة تنبؤية.	11.006	53	.000	1.33333	1.0904	1.5763

مجموع المحاور

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
1 المحور	15.585	53	.000	1.32963	1.1585	1.5008
2 المحور	18.141	53	.000	1.53148	1.3622	1.7008
3 المحور	18.029	53	.000	1.46667	1.3035	1.6298