



جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة
بعنوان:

دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية

دراسة لعينة من محافظي الحسابات
(2020-2019)

من إعداد الطالب: عمران عادل يعقوب

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
01	بوحفص رواني	استاذ محاضر -أ-	جامعة غرداية	الرئيس
02	خضير خبيطي	استاذ محاضر -أ-	جامعة غرداية	الأستاذ المشرف
03	وسام أرحاب	استاذ محاضر -ب-	جامعة غرداية	المناقش

السنة الجامعية 2020/2019



جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة
بعنوان:

دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية

دراسة لعينة من محافظي الحسابات
(2020-2019)

من إعداد الطالب: عمران عادل يعقوب

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
01	بوحفص رواني	استاذ محاضر -أ-	جامعة غرداية	الرئيس
02	خضير خبيطي	استاذ محاضر -أ-	جامعة غرداية	الأستاذ المشرف
03	وسام أرحاب	استاذ محاضر -ب-	جامعة غرداية	المناقش

السنة الجامعية 2020/2019

الإهداء

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء، إلى رمز الوفاء وجود العطاء، إلى من رفعة
يدها لتربني إلى

من أدمعت لمرضي وفرحت بنجاحي إلى منارة طريقي ودواء عطشي إلى
من تعلمت منها

فن الحديث وحكمة التصرف وصراحة الكلام وطيبة القلب إلى أمي الغالية
- جعلني الله سندا لها -

إلى قدوتي في الحياة ومعلمي لأول إلى الذي كان عوناً لي بعد الله أبي
الغالي

- أطل الله في عمره -

إلى إخوتي وأخواتي كل واحد باسمه....

إلى من حبهم يجري في عروقي إخوتي

إلى كل زملائي في الدفعة

إلى كل طالب علم

شكر وعرفان

الحمد لله السميع العليم ذي العزة والفضل العظيم والصلاة والسلام على المصطفى الهادي الكريم وعلى آله وصحبه أجمعين. وبعد مصداقا لقوله تعالى " وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ ". اشكر الله العلي القدير الذي أنار لي درب العلم والمعرفة وأعانتني على إتمام هذا العمل المتواضع.

كما أتقدم بالشكر والامتنان لأستاذي الفاضل الدكتور "خبيطي خضير" على ثقته والذي لم يبخل عليا بتوجيهاته وارشاداته مع تحياتي له بالمزيد من النجاح والتوفيق.

كما اتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها

ومناقشتها، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة كما لا أنسي ان اشكر جميع الاساتذة واسرة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم تسيير

والى جميع زملائي، دفعة ماستر 2020/2019

والى كل من ساهم في هذا البحث ولو بالكلمة الطيبة

الملخص:

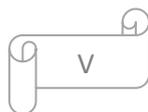
تهدف من خلال هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي يلعبه المحافظ الحسابات في تقييم وحسين جودة القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدنا في دراستنا على أداة الاستبيان، وبعد عملية جمع المعلومات والبيانات قمنا بتحليلها وتفسيرها وصولاً إلى نتائج دراستنا أن محافظ الحسابات له دور كبير في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال تطبيقه القوانين المعمول بها والتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، القوائم المالية

Abstract:

The purpose of this study is to demonstrate the role that the statutory auditor plays in evaluating and amending the quality of the financial statements, and making it show the real state of the establishment, and in order to reach this, we used the method of questionnaire in our study, and after gathering the statistical information, we analyzed it and explained it attaining the results of our study that the statutory auditor has a significant role in amending the quality of the financial statements by applying the applicable laws and committing to the responsibilities he is assigned to.

Key words: The statutory auditor, Financial statements.



قائمة المحتويات

III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الاختصارات والرموز
X	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
	الفصل الأول: محافظ الحسابات والقوائم المالية
3	المبحث الأول: عموميات حول محافظ الحسابات والقوائم المالية
3	المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات
9	المطلب الثاني: إطار المفاهيمي للقوائم المالية
24	المبحث الثاني: عرض وتقييم دراسات السابقة
24	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
28	المطلب الثاني: المقارنة بين لدراسات السابقة والدراسة الحالية
30	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة للقوائم المالية
32	المبحث الأول: طريقة والأدوات الدراسية
32	المطلب الأول: طريقة المتبعة
38	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة
38	المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها
38	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
53	خلاصة الفصل
55	الخاتمة
58	قائمة المصادر والمراجع
62	الملاحق
77	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
13	ميزانية الأصول	01
14	ميزانية الخصوم	02
16	جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الطبيعة	03
17	جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الوظيفة	04
19	جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)	05
20	يمثل جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	06
22	جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة	07
28	المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	08
32	مجموعة استثمارات الاستبيان	(1-8)
34	بنود الاستبيان وفقا لمقياس لكارث الخماسي	(2-8)
34	معامل ألفا كرونباخ	(3-8)
35	معاملات ارتباط درجة كل عبارة من عبارات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور الأول	(4-8)
35	معاملات ارتباط درجة كل عبارة من عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور الثاني	(5-8)
36	معاملات ارتباط درجة كل عبارة من العبارات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للبعد الذي تندرج ضمنه	(6-8)
37	معاملات ارتباط الدرجة الكلية لأبعاد المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور الثالث	(7-8)
37	معاملات ارتباط الدرجة الكلية لكل محور مع الدرجة الكلية للاستبيان	(8-8)
39	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(1-9)
39	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	(2-9)
40	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	(3-9)
40	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(4-9)
42	توزيع أفراد العينة حسب القطاع	(5-9)
42	المتوسط المرجح	(6-9)
43	الاتجاه العام لأراء أفراد العينة حول مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	(7-9)
44	الاتجاه العام لأراء أفراد العينة حول مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	(8-9)
45	الاتجاه العام لأراء أفراد العينة حول مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	(9-9)
48	اختبار طبيعية التوزيع باستخدام اختبار كوجمروف-سمرنوف	(10)
49	اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع متغير الجنس	(1-10)
49	اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع المؤهل العلمي للأفراد العينة	(2-10)
50	اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع الوظيفة الافراد العينة.	(3-10)
51	اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع الخبرة المهنية الافراد العينة	(4-10)
52	اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع القطاع الافراد العينة	(5-10)

قائمة الأشكال

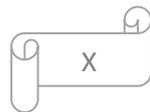
رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
39	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(1-1)
39	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	(2-1)
40	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	(3-1)
41	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(4-1)
42	توزيع أفراد العينة حسب القطاع	(5-1)

قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة اللاتينية	الاختصار / الرمز
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS
برنامج إحصائي في مجال العلوم الاجتماعية	Statistical Packages For Social Sciences	SPSS

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	الخصائص الديمغرافية للعينة	62
02	مخرجات الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS21)	62
03	الاستبيان	75



المقدمة

أ/التوطئة

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

ولكي يتمكن محافظ الحسابات، من القيام بهذه المهمة المنوط بها بكفاءة وفعالية، فإنه يصبح واجبا عليه ضرورة القيام بتخطيط عملية المراجعة، وتنفيذ إجراءاتها، وتقوم نتائجها بطريقة سليمة، مما يكفل له استخلاص نتائج ذات ثقة ومصداقية.

ب/الإشكالية

بناء على ما سبق سوف نتطرق في دراستنا هذه إلى موضوع دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية، سنقوم بطرح الإشكالية الرئيسية للموضوع بالشكل التالي:

ما مدى دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية؟

ومن أجل تبسيط الإشكالية الرئيسية تفرعت منها إشكاليات فرعية والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

1. هل مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات لها تأثير على جودة القوائم المالية؟
2. ما هو واقع مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية؟
3. ما هي درجة مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية؟

ت/ فرضيات الدراسة:

وكإجابة على الإشكاليات السابقة نقترح إجابات مسبقة ا وملتزمة في الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لمحافظ الحسابات مهام ومسؤوليات تؤثر على تقييم جودة القوائم المالية.

الفرضية الثانية: يوجد مستوى مرتفع من إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية.

الفرضية الثالثة: يوجد مساهمة لدى محافظي الحسابات حول تحسين جودة القوائم المالية.

ث/أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- ✓ معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول لإبداء رأي فني محايد، وإدراكه بمدى دوره في تقييم جودة القوائم المالية.

✓ الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية.

ج/ أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية البحث في كونها تعالج موضوعاً يعتبر من أهم المواضيع النظرية عملياً، ونظراً لقلّة الدراسات التي اهتمت بهذا الموضوع، وحاجة المؤسسات الاقتصادية لمحافظ الحسابات لإضفاء المصداقية على قوائمها المالية.

ح/ حدود الدراسة:

يتعلق البحث بدراسة نظرية لدور مهنة محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية ودراسة تطبيقية في خلال حدود مكانية وزمنية.

■ الحدود المكانية:

وبهذا الصدد ساعتمد في الجانب التطبيقي على تحليل نتائج استبيان عن واقع ممارسة هذه المهنة لعينة من محافظي الحسابات في غرداية.

■ الحدود الزمنية:

تطبيق بحث الدراسة كان في الفترة الممتدة من 10 مارس 2020 إلى 23 أوت 2020

خ/ منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة

من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة، وقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة يتطلب منا اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لنتمكن من خلاله من توضيح ما يتعلق في تقييم جودة القوائم المالية التي يراجعها محافظ الحسابات وبيان مدى فعاليته في تعزيز هذه بالخصائص وذلك من خلال الكتب العلمية والتشريعات والإحصاءات ودراسات السابقة، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة ميدانية من خلال توزيع الاستبيان على عينة الدراسة والذي اعتمد فيه على المقابلة الشخصية والإلكترونية، مستعينين بالبرنامج الإحصائي SPSS21 والبرنامج EXCEL 2013 لتحليل نتائج الاستبيان، ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم التوصيات التي تساهم في تقييم جودة القوائم المالية.

د/ صعوبات الدراسة:

نشير إلى أنه من خلال معالجتنا للموضوع واجهتنا عدة صعوبات نذكر منها:

- عدم قبول المؤسسات الطلب لعملية دراسة فيها بسبب تفشي المرض (COVID-19)؛
- أربعة أشهر بدون "مصدر" معتمد عليه لاكتمال مذكرة التخرج كاملة؛
- عدم موافقة بعض محافظي الحسابات في الإجابة على الاستبيان نظراً لانشغالهم بإعداد التقارير وتسويات نهاية السنة؛
- ضيق الوقت في إنجاز المذكرة؛

- التأخر في إجابات استمارات الاستبيان.

ذ/خطة وهيكل البحث:

تم تناول موضوع دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية في فصلين كل فصل مكون من مبحثين :

الفصل الأول: تحت عنوان الإطار النظري لمحافظ الحسابات والقوائم المالية والذي سيندرج ضمنه مبحثان حيث خصص المبحث الأول لعموميات حول محافظ الحسابات والقوائم المالية ثم فيه التطرق إلى ماهية محافظ الحسابات وإطار المفاهيمي للقوائم المالية أما للمبحث الثاني فقد تناولنا فيه عرض وتقييم دراسات السابقة ثم فيه التطرق إلى عرض الدراسات السابقة ولمقارنة بين لدراسات السابقة والدراسة الحالية.

الفصل الثاني: والذي كان تحت عنوان دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة للقوائم المالية والذي سيندرج ضمنه مبحثان حيث خصص المبحث الأول طريقة والأدوات الدراسية ثم فيه التطرق إلى طريقة المتبعة والأساليب الإحصائية المستخدمة أما للمبحث الثاني فقد تناولنا فيه عرض النتائج ومناقشتها وتطرقنا إلى عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

الفصل الأول: محافظ الحسابات
والقوائم المالية

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 صحة، ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة، ومنع صدور القوائم المالية المضللة، دون التدخل في تسيير المؤسسة.

من هذا المنطلق سنطرق في هذه الفصل إلى

المبحث الأول: عموميات حول محافظ الحسابات والقوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات بمراجعة عناصر القوائم المالية، وذلك من خلال أساليب مختلفة إذ يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية أثناء أدائه لمهامه المهنية، وتظهر هذه الاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز، ومنه نتطرق في هذا المبحث إلى مطلبين الأول ماهية محافظ الحسابات، والثاني إطار المفاهيمي للقوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات

الفرع الأول: مفهوم محافظ حسابات وشروط ممارسة المهنة

أولا: مفهوم محافظ الحسابات

تعددت التعاريف الخاصة بمحافظ الحسابات سنذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: حسب المادة 22 من القانون 10 المؤرخ في 29 جوان 2010 يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹.

التعريف الثاني: وحسب القانون التجاري فقد عرف مندوبي الحسابات في مادته (715) مكرر (4) كما يلي " :تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة و الموازنة و صحة ذلك"².

ومن خلال تعاريف السابقة يمكن القول بأن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، أسندت له عملية فحص المستندات والسجلات لتحقيق من صحة العمليات.

ثانيا: شروط ممارسة المهنة وتعيين محافظ الحسابات

1-2 شروط ممارسة المهنة

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

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 المؤرخ في 29 جوان 2010 ص: 07.

² المادة 715 المكرر 4، القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مطبوعات بيزي، 2007، ص188.

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 10-01 وفق النص التالي " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتسب سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".¹

2-2 تعيين محافظ الحسابات

- حسب المواد 26 و 27 من القانون 10-01 من القانون 10-01 تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط لمحافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كليات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة المحافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات، في حالة عدم المصادقة على الحسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك ووفق المرسوم التنفيذي 11-32 تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:²
1. خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دروة لعهددة محافظ أو محافظي الحسابات يتعين على المجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغسة تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة.
 2. يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يلي:
 - عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداؤها وفروعها في الجزائر وفي الخارج،
 - ملخص المعايير والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات،
 - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
 - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
 - نموذج رسالة الترشح؛
 - نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه كيان طبقا للأحكام التشريعية؛
 - المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
 3. يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يأتي:
 - تنظيم الكيان وفروعه؛

¹ المادة 08 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص05.

² المادة، 26-27 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص07.

- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛¹
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة، يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحددهن دفتر الشروط.
- 4. يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية المؤسسة الذي يعتمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.
- 5. يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:
 - الموارد المرصودة؛
 - المؤهلات المهنية للمتدخلين؛
 - التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛
 - آجال إيداع التقارير.
- 6. يجب أن توفق الآجال والوسائل التي يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة (03) سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي على أساسها التقييم المبدئي.
- 7. يمكن أن يترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني للعقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.
- 8. يجب ان يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط ألا ينتمي المتعهدون المعينون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها.
- 9. في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.
- 10. يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من اجل اختيار محافظ الحسابات. غير أنه، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي.
- 11. تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العرض.
 - تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنافلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقنين مسبقا.
 - غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (03) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.
- 12. يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهددة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (08) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.
- 13. طبقا للأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس المحكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للمؤسسة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، المؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد 03-15، ص 23، 24.

لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة ما إذا تم التعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء طبقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.¹

ثالثاً: صفات محافظ الحسابات

- إن محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية، وأخلاقية تؤهله للقيام بواجباته على أكمل وجه، وحتى يكون عمله مرضي، نذكر من بين هذه الصفات ما يلي²:
1. **الأمانة والنزاهة:** يجب أن يكون محافظ الحسابات أميناً، ونزيهاً في عمله، يعطي العمل حقه ويبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية، ولا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها.
 2. **المحافظة على أسرار المهنة:** محافظ الحسابات موضع ثقة، إذ يطلع بحكم عمله على تفاصيل أسرار عملاءه.
 3. **الصبر واللباقة والقدرة على التصرف:** المراجعة عملية شاقة تحتاج إلى صبر في الدراسة ولبحث عن الحقيقة، كما أنها تستدعي أيضاً اللباقة في التعامل مع العملاء وفي معاملة موظفي المؤسسة، وخاصة أن عمل محافظ الحسابات لا يستقبل بالترحيب من موظفي المؤسسة، مما يؤدي إلى خلق جو من التوتر وعدم الثقة بين محافظ الحسابات وموظفين.
 4. **الكفاءة المهنية:** يجب أن يكون محافظ الحسابات متمكن من المراجعة عملاً وعلماً، أن يكون قادر على معرفة الكثير من العلوم التي لها علاقة بالمراجعة والمحاسبة.

الفرع الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

أولاً: مهام محافظ الحسابات

القانون بين مهام ووظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23 و24، وتمثل هذه المهام في النقاط التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالي وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

¹ المواد 03-15، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، مرجع سبق ذكره، ص 23، 24.

² ليلاس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، دورية أكاديمية محكمة دولية، كلية العلوم الاقتصادية مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء الثاني، جامعة حمه الأخضر الوادي، 2017 ص 10.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛¹
- بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدججة والمدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.²

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

1. **المسؤولية المدنية:** حسب المادة 61 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه المؤسسة التي يراقبها عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه المؤسسة أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون".
2. **المسؤولية الجزائية:** حسب المادة 62 من القانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني".
3. **المسؤولية التأديبية:** حسب المادة 63 من القانون 10-01 "يتحمل محافظ الحسابات، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في قواعد المهنة عند ممارسة وظائفهم".

تمثل القواعد التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة ستة (06) أشهر، الشطب من الجدول، ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها، تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.³

ثالثا: تقارير محافظ الحسابات

1-1 ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص الاجتماعية؛

¹ المادة 23-24 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 07

² المادة 23 و 24 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 07.

³ المادة 61-63 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛¹
- تقرير خاص يتعلق بجيازة أسهم كضمان؛²
- تقرير خاص يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- تقرير خاص يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- تقرير خاص يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- تقرير خاص يتعلق بتوزيع التسبيقات على الأرباح الأسهم؛
- تقرير خاص يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- تقرير خاص يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة؛

1-2 تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات³

- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، يتم ارسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية
- يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض بالمصادقة المبرر كما ينبغي؛
- يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية؛
- حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعايير التي قام بها والطابع المعترف للاختلالات التي اكتشفها؛
- يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والنصوص المتعلقة به؛
- تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق، يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل. ويتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعريف على القوائم المالية المدققة؛
- لا يسري رأي محافظ الحسابات، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم؛
- يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:
- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول؛

¹ المادة 25 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص07.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرسوم تنفيذي رقم 11.202 مؤرخ 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، العدد 30، 2011

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار 24 يونيو 2013 والحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014 والحدد لكفاءات تسليم هذه التقارير، العدد: 24، بتاريخ: 30 أبريل 2014.

■ عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.

المطلب الثاني: إطار المفاهيمي للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي في المؤسسة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدققها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامات الرئيسية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات.

الفرع الأول: ماهية قوائم المالية

أولاً: مفهوم القوائم المالية

التعريف الأول: تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، فالمعلومات الواردة فيها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدققها النقدية ويمكن كذلك التعرف على مختلف التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، وهي التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، كذلك تعتبر ملخصاً كمياً للعمليات والأحداث والمالية وتأثيرها على الأصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها.¹

التعريف الثاني: عرفت القوائم المالية بأنها "مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية"²

التعريف الثالث: حيث وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) المعدل في عام 1997 لعرض القوائم المالية، والذي يبين فيه أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلية للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها ودققها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية كما تبين القوائم المالية نتائج تولى الإدارة للأعمال الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول، الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة والملاحق (الإيضاحات)³

من التعاريف السابقة نقول بأن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من الوثائق المالية والمحاسبة التي تعطي الصورة الصادقة والواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة والتي تعد من قبل إدارتها خلال دورة عادية محددة وذلك من أجل عرضها على مختلف مستخدمي هذه القوائم المهتمين بالمؤسسة.

¹ جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إزاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص 9

² Pascal Barneto, Normes IAS/IFRS, Application Aux Etats financier, DUNOD, Paris, 2eme édition, 2006, p : 206.

³ أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 43.

ثانياً: أهمية قوائم المالية

تحتل القوائم المالية مرتبة هامة من بين مصادر المعلومات نظراً لتحقيقها الأمور التالية:

1. تعد من مصادر المعلومات الأساسية لاتخاذ القرارات الرشيدة؛
2. تجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة لأنها توفر فرصاً متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات؛¹
3. تتصف بتنوع المعلومات التي تتضمنها سواء كانت محاسبية أو إدارية والتي تساعد في توضيح نشاطات الوحدات الاقتصادية المختلفة؛
4. تعد من العوامل الأساسية في تحديد اتجاه أسعار الأسهم في السوق المالي؛
5. توفر مناخاً استثمارياً ملائماً وتزيد من فرصة نمو وازدهار واستمرارية السوق المالي والذي بدوره يؤثر على نمو وازدهار الاقتصاد ككل.²

ثالثاً: أهداف قوائم المالية

الهدف من القوائم المالية هو تقديم المعلومات الكافية عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية وهذا يهم المستخدمين في اتخاذ القرار كما توضح قيام الإدارة بأداء المهام الموكلة إليها وإدارة الموارد المتاحة ويمكن عرض أهداف القوائم المالية فيما يلي:

1. تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي للمؤسسة وذلك من خلال تقييم قدرة مؤسسة على دفع استحقاقات الموظفين والموردين، مواجهة مدفوعات الفوائد و سداد القروض للمالكين، حيث من شأن هذه المعلومات أن تفيدنا في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية والتنبؤ بقدرة مؤسسة على النجاح في التمويل الإضافي، وقدرتها على مواجهة التزاماتها المالية عند استحقاقها؛
2. تحقيق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدم لصنع القرارات الاقتصادية لأن القوائم المالية تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية (محاسبية)؛
3. تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول أداء مؤسسة ويقصد بها الربحية والتي تكون مطلوبة من أجل تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي من الممكن أن في المستقبل كما أن التغيرات في الأداء مهمة لهذه الغاية، إن المعلومات حول الأداء مهمة في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة كما أنها مفيدة كذلك في الحكم على فعالية مؤسسة في توظيف موارد أخرى؛
4. تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها، وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية تضم قرارات الاحتفاظ بالاستثمارات في مؤسسة أو إحلال إدارة أخرى أو إبقاء على الإدارة السابقة؛
5. تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول التغيرات في المركز المالي، وهذا لأنها مهمة في تقييم نشاطات مؤسسة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال فترة التقرير، وكذلك مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم قدرة مؤسسة على توليد النقدية وحاجات مؤسسة لاستخدام هذه التدفقات النقدية؛

¹ سماهر هشام عبد القادر الخليل، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006، ص 02

² سماهر هشام عبد القادر الخليل، مرجع سبق ذكره، ص 02.

6. تهدف إلى تقديم توضيحات حول الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المؤسسة من خلال تقديم إيضاحات وجداول إضافية تحتوي هذه المعلومات الملائمة لحاجات المستخدمين.¹

رابعا: مستخدمو قوائم المالية

يمكن التمييز بين صنفين رئيسيين من مستخدمي القوائم المالية، الصنف الأول يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة مثل الملاك الحاليين والمرقبين، وإدارة المؤسسة والمقرضين والموردون ومصحة الضرائب والعاملين والمستهلكين، أمال الصنف الثاني من المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة، مثل المحللين الماليين، بورصة الأوراق المالية، الهيئات المعينة بإصدار المعايير، المؤسسات المتخصصة في نشر المعلومات المالية والنقابات العمالية وغيرهم.² ويستعمل مستخدمو القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلي³:

1. **المستثمرون:** يهتم المستثمرون الحاليون أو المتوقعون بالمعلومات المالية التي تتعلق بشكل مباشر بالمؤسسة من ناحية قدرتها على توليد تدفقات نقدية جديدة وذلك لأن قراراتهم تتعلق بالمبالغ والتوقيتات وعدم التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المتوقعة، وإن قيامهم باستثمار النقد في المؤسسة أو تقديم السلع والخدمات يكون نتيجة التوقع على الحصول نقد مقابل ما يقدمونه وهو ما يجعل للاستثمار قيمة.
2. **الموظفين:** يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.
3. **المقرضون:** يقدم المقرضون الأموال بأشكال وصور مختلفة ولأغراض متنوعة، حيث نجد ان هناك الائتمان قصير الأجل الذي يبنني على امل استرجاع أموالهم خلال فترة زمنية قصيرة تتراوح عادة ما بين ثلاثين وتسعين يوما، كما تلقى المؤسسة قروضا أخرى قصيرة أو طويلة الأجل من مصادر مختلفة من أهمها البنوك، أو القيام بإصدار سندات، ويهتم المقرضون بطريقة تحليل الإمكانات المستقبلية للمؤسسة أساسا بحصولهم على ما يضمن تسديد قروضهم مع الفوائد.
4. **الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمؤسسة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المؤسسة كعميل رئيسي لهم.
5. **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.
6. **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:** تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسات. كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكأسس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

¹ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 85.

² عثمان مداحي، دور المعلومات الحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، تخصص علوم تسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009/2008، ص 233، 235.

³ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 40، 41.

الفرع الثاني: أنواع القوائم المالية

الحاسبة المالية نظام معلومات يهدف إلى تشغيل البيانات المحاسبية وتحويلها إلى معلومات تقدم لمتخذي القرارات في شكل قوائم مالية، وعلى ذلك فإن القوائم المالية هي المنتج النهائي لنظام المحاسبة المالية. وتتمثل القوائم المالية في الآتي:

أولاً: قائمة المركز المالي (الميزانية):

قائمة المركز المالي عبارة عن تقرير عن حالة المالية للمؤسسة في تاريخ معين فهي قائمة تظهر ما للمؤسسة وما عليها في تاريخ معين بمعنى آخر هي ملخص لجميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية للمؤسسة. مفهوم الميزانية: تعتبر الميزانية كشف مالي أساسي في عرض ضرورة شاملة أو إجمالية لحالة المؤسسة في زمن معين. تعريف الميزانية: يوجد العديد من التعاريف للميزانية منها:

- ✓ هي بيان مالي منظم، ومستخرج من الدفاتر في تاريخ معين بأرصدة الحسابات التي لم تقم بتحويلها إلى قائمة الدخل، وكذلك رصيد قائمة الدخل بحيث يعطي صورة أمينة وصادقة عن المركز المالي للمؤسسة في ذلك التاريخ.¹
- ✓ تبين الميزانية المجموعات الرئيسية للحسابات والمبالغ المتعلقة بالأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين والعلاقات بين هذه المجموعات في نقطة زمنية محددة (نهاية كل سنة).²
- ✓ هي إحدى القوائم المالية التي توضح المركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة، ويجب أن تكون الميزانية دائماً متوازنة لأن الأصول الإجمالية المستثمرة في النشاط الاقتصادية في أي مرحلة زمنية يجب أن تقابلها التزامات وحقوق ملكية مساوية لها.³
- مزايا الميزانية: تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية:
 - ◀ بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات؛
 - ◀ التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛
 - ◀ تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقاً لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاماتها؛
 - ◀ التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية؛
 - ◀ تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف تجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛
 - ◀ القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الدفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي نسب التداول وغيرها؛
 - ◀ معرفة سياسات المؤسسة اتجاه استلزاماتها المالية.⁴

¹ يوحنا آل آدم، صالح الرزق، مبادئ المحاسبة - أسس وأصول علمية وعملية -، الحامد للنشر والتوزيع، والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص 409 .

² محمد أبو نصار، محمود الخلالية، مبادئ المحاسبة، نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1999، ص 3.

³ مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية - الأصول العلمية والعملية -، مكتبة المنجم العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص 56

⁴ خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 133 - ص 114.

الفصل الأول: محافظ الحسابات والقوائم المالية

شكل الميزانية: سنعمد في عرضنا لشكل الميزانية على النموذج الذي جاء به النظام المحاسبي المالي ووفقا للمادة 260-5 من القرار 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات فقد عرض نموذجين لعرض عناصر الميزانية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة:

النموذج الأول: خاص بالميزانية (الأصول):

جدول رقم 01: يبين ميزانية الأصول: السنة المالية المقفلة في/...../.....

الأصول	ملاحظة	الإجمالي N	الإهلاك والمؤونات N	صافي N	صافي N-1
فارق بين الاقتناء - المنتج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراض مبان تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجري إنجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير متداولة					
أصول متداولة. مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ. حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون آخرون. الضرائب وماشابهها. حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة. الموجودات وماشابهها.					

الفصل الأول: محافظ الحسابات والقوائم المالية

					الأموال الموظفة والأصول مالية الجارية الأخرى الخبزينة
					مجموع الأصول المتداولة.
					المجموع العام للأصول.

المصدر: الخريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المؤرخ في 25 مارس 2009،
العدد 19، ص28

النموذج الثاني: خاص بالميزانية (الخصوم):

جدول رقم 02: يبين ميزانية الخصوم: السنة المالية المقفلة في/...../.....

صافي N-1	صافي N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس المال المصادر رأس المال غير مستعان به علاوات واحتياطيات { احتياطيات مدججة } فوارق إعادة التقييم فوارق المعادلة نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع) رؤوس الأموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة المجمعة (1)
			حصة ذوي الأقلية
			المجموع (1)
			الخصوم غير متداولة قروض وديون مالية ضرائب مؤجلة ديون أخرى غير متداولة ومؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير متداولة (2)
			الخصومات المتداولة
			موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى

			حزينة سلبية
			مجموع الخصوم متداولة (3)
			مجموع عام الخصوم
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة			

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

ثانيا: قائمة الدخل (حسابات النتائج)

المفهوم الأول: "وهي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر من فترة مالية معينة"¹.

المفهوم الثاني: "وفق النظام المحاسبي المالي فإن هذا الجدول هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة"².

معلومات يستوجب إظهارها في جدول الحسابات النتائج:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛

- ✓ منتجات الأنشطة العادية؛
- ✓ المنتجات المالية والأعباء المالية؛
- ✓ أعباء المستخدمين؛
- ✓ لضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- ✓ المخصصات للإهلاكات والخسائر القيمة التي تضمن التأمينات المعنوية؛
- ✓ المخصصات للإهلاكات والخسائر القيمة التي تضمن التأمينات المعينة؛
- ✓ نتيجة الأنشطة العادية؛
- ✓ العناصر الغير العادية (منتجات وأعباء)؛
- ✓ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- ✓ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة³.

مميزات قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج): تحقق قائمة الدخل المميزات والخصائص التالية:

- ✓ التعرف على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة؛
- ✓ التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستثمرة؛
- ✓ التعرف على كفاءة الإدارة في أوانها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء؛

¹تحالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 97.

²الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 24.

³الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 24-25.

الفصل الأول: محافظ الحسابات والقوائم المالية

- ✓ معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي يركز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- ✓ معرفة إمكانية توزيع أرباح للملاك؛
- ✓ تعتبر نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل من المؤشرات الرئيسية في تحديد أسعار الأسهم؛
- ✓ التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها؛
- ✓ معرفة فيما إذا تم إعداد قائمة الدخل بناء على استمرارية المؤسسة أو بناء على تطبيقها.¹

أنواع جدول حسابات النتائج والعناصر التي يتضمنها كل نوع:

جدول رقم 03: يبين جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الطبيعة

الفترة من/...../.... إلى/...../.....

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال تغير مخزونات المتجات المصنعة والمتجات قيد الصنع الإنتاج الثابت إعانات الاستغلال
			1-إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
			2-استهلاك السنة المالية
			3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
			أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشايمة
			4-الفائض الإجمالي من الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للإهلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
			5-النتيجة العملية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			6-النتيجة المالية
			7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 120-121

الفصل الأول: محافظ الحسابات والقوائم المالية

			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية-المنتوجات (يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية-الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			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، ص30.

جدول رقم 04: يبين جدول حسابات النتائج وعناصره حسب الوظيفة

الفترة من .../.../... إلى .../.../.....

N-1	N	ملاحظة	البيان
			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 المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية
			المنتوجات غير عادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية

			حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجموع (1)
(1) لا تستعمل إلا لتقدم الكشوف المالية المدبجة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص31.

ثالثا: قائمة التدفقات النقدية T.F.T:

تعريف قائمة التدفقات النقدية

من القوائم المالية الهام جدا والاجبارية في النظام المحاسبي المالي كما تم تخصيص المعيار الدولي رقم IAS 07، فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي، والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية، فالمؤسسة عليها دائما أن تسع لتحقيق توازن مدروس بين السيولة والربحية باعتبارهما هدفين متعارضين في المؤسسة.

هذه القائمة تمكن من تحديد المركز النقدي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة هي عادة نهاية السنة، وهي بمثابة رصيد لتدفقات النقدية الواردة للمؤسسة والصادرة منها أثناء القيام بعمليات الاستغلال، التمويلية والرأسمالية للمؤسسة خلال دورة محاسبية معينة.¹

مزايا قائمة التدفقات النقدية

- معرفة المركز النقدي للمنشأة؛
- بيان مدى قدرة المنشأة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة؛
- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المحققة من خلال النشاطات التشغيلية؛
- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل؛
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها؛
- التعرف على النقدية والنقدية المعالة المقيدة والغير المتاحة للاستخدام في المنشأة؛
- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة.²

¹ اليباس بداوي، دور تطبيق النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الدولية في معالجة آثار التضخم من القوائم المالية، ماجستير، قسم العلوم التجارية، 2009-2010، ص48-49.

² تحالد الجعارات جمال، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007، الطبعة الأولى، دار إتراف للنشر والإشهار، 2008، ص123.

الفصل الأول: محافظ الحسابات والقوائم المالية

ويعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين هما:

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

2. **الطريقة غير المباشرة:** هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حساب النتيجة وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جميع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجاباً أو سلباً¹.

3. **شكل جدول تدفقات الخزينة**

أ- الطريقة المباشرة

الجدول رقم 05: يمثل جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من الى

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة
		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)
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيبات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيبات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة

¹ Projet du systemcomptable financier, ministère des financiers, juillet 2006 document travail, p40.

الفصل الأول: محافظ الحسابات والقوائم المالية

			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 المقارنة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: المخرطة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص35.

ب - الطريقة غير المباشرة

الجدول رقم 06: يمثل جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)
الفترة من.... الى....

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية صافي نتيجة السنة المالية تصحيجات من أجل: -الاهتلاكات و الأرصدة -تغير الضرائب المؤجلة -تغير المخزونات -تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى -تغير الموردين و الديون 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 تسيّيات تحصيلات التنازل عن تسيّيات 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) اصدار قروض تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)
			أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة (1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 36.

رابعاً: قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

تعريف قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:

تعريف الأول: "يمثل جدول التغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة." ¹

تعريف الثاني: "وهي قائمة تعكس المعلومات المتعلقة بالزيادة أو التخفيض في صافي الأصول (الثروة) حيث تمثل قائمة التغيرات في حقوق الملكية حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي حيث تتعدد مصادر التغيرات في حقوق الملكية لذلك يتطلب الأمر تخصيص قائمة مستقلة للإفصاح عن التغيرات المختلفة." ²

¹ أحواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وآثاره على مهنة التدقيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص 184.

² ماهر موسى درغام، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح الخاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار الخاسبي الدولي رقم 1، مذكرة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 6.

الفصل الأول: محافظ الحسابات والقوائم المالية

يتطلب المعيار IAS1 أن تقوم المنشأة بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، من مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

أ. التعرف على مقدار حقوق وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛

ب. لتعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛

ت. التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم لاعتراض بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل المكاسب المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاح للبيع.¹

الجدول رقم 07: يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

ملاحظة	رأس المال الشركة	علاوة إصدار	فارق تقييم	فارق إعادة تقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2					
					تغيير 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-1					
					تغيير 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					

¹ خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص 126.

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

خامسا: ملحق الكشوف المالية

ملحق القوائم المالية يحتوي على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرق المحاسبية النوعية المستعملة لضرورة لفهم وقراءة القوائم المالية ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.

محتوى ملحق القوائم المالية

يشمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مقيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:¹

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحس فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبالغ المعاملات سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛

مزايا قائمة ملحق الكشوف المالية

وتتمثل فيما يلي:²

- الإفصاح عن مقدار أكبر من التفاصيل بأكثر مما يعرض في القوائم؛
- عرض أحداث إعلامية كمية أو وصفية ذات أهمية ثانوية؛
- الإفصاح عن مقدار تحفظات وقيود على عناصر القائمة؛
- عرض معلومات غير كمية كجانب مكمل للتقرير المالي.

¹ حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2012، ص111.

² طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 256.

المبحث الثاني: عرض وتقييم دراسات السابقة

نتطرق في هذا المبحث دراسات لها علاقة مع موضوع الدراسة الحالية وفق مطلبين الأول يتمثل في عرض الدراسات السابقة أما الثاني المقارنة بين لدراسات السابقة والدراسة الحالية.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة العربية

1- دراسة بوقندرة أمينة-2018-

بعنوان: دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية¹

تهدف هذه الدراسة المسطرة تحت عنوان "دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية" الى الاجابة على اشكالية مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، باعتبار محافظ الحسابات مصدر ثقة للأطراف ذوي المصلحة، وذلك من خلال تقريره عن مهمته القانونية السنوية، الذي يبدي فيه رأيه الفني والمحايد حول صدق وانتظام الحسابات القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، ومدى عرضها والتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ونتائج نشاطها.

ولتعزيز هذا التصور قام الباحث بدراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات وقد اعتمد في دراسة على اداتي المقابلة والملاحظة لإثبات مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز هذه المصدقية، حيث قام الباحث بتحليل عينة تتكون من 15 تقرير محافظ الحسابات. وخلصت الدراسة الى أن محافظ الحسابات يساهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال: رأيه الفني حول صدق وانتظام القوائم المالية؛ سلامة نظام الرقابة الداخلية؛ تقديم معلومات حول التزام المؤسسة بالأحكام والتشريعات التي تنظم نشاط المؤسسة التعليق على تطور البنود الرئيسية للقوائم المالية وأسباب ذلك؛ توصيات واقتراحات. وهذه معلومات تعزز من مصداقية القوائم المالية.

2-دراسة سلامي عبد السلام-2015-

بعنوان: تقييم جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر محافظي الحسابات²

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى كفاية مخرجات النظام المحاسبي المالي في تلبية احتياجات مستخدمي المعلومة المالية من وجهة نظر محافظي الحسابات. خلال هذه الدراسة تطرق الباحث في الجزء النظري إلى عرض النظام المحاسبي المالي ومخرجاته، وإلى عرض احتياجات مستخدمي القوائم المالية وكذا نبذة عن محافظي الحسابات. والجزء التطبيقي تم تناول عينة من مهنيين والمتمثلين في محاسبين معتمدين والمحافظي الحسابات وخبراء محاسبين وغيرهم بولاية ورقلة خلال سنة 2016.

¹ بوقندرة أمينة، دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018.

² سلامي عبد السلام، تقييم جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر محافظي الحسابات، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، 2015.

بعد تحليل نتائج الاستبيان توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- ✓ أن مخرجات النظام المحاسبي المالي تلي احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات؛
- ✓ أن المؤسسات الجزائرية تلتزم بالإفصاح اللازم عند إعداد القوائم المالية، كما أن هذه القوائم تعطي مستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة الوضع الحقيقي لهذه المؤسسات؛
- ✓ أن القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات تساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية؛
- ✓ أن الميزانية تحتل المرتبة الأولى في الأهمية، يليها جدول حسابات النتائج، ثم يليها جدول تدفقات الخزينة، ثم جدول تغير الأموال الخاصة وفي المرتبة الأخيرة ملحق القوائم المالية؛
- ✓ أن أكثر المستخدمين اعتماداً على القوائم المالية هم إدارة المؤسسة ومصلحة الضرائب.

3-دراسة فرحات فاطمة الزهراء-2015-

بعنوان: فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية¹

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتلي احتياجات مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، ولمعالجة هذه الإشكالية اقتضى الباحثة دراسة المراجعة القانونية من جانبها القانوني والمالي في الجزائر، ولتعزيز هذا التصور قامت الباحثة بدراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات وقد اعتمد في دراسته على أداتي المقابلة والملاحظة لإثبات مدى فعالية محافظ الحسابات في تعزيز هذه الموثوقية، وقد خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

بعض النتائج المتحصل عليها:

- ✓ تساهم المراجعة القانونية في زيادة المنفعة عند استخدام القوائم المالية، حيث أن محافظ الحسابات يقدم تقريره حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك مدى صحة هذه القوائم لتحديد درجة الاعتماد عليها؛
- ✓ إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة لأخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.

بعض التوصيات المتحصل عليها:

- ✓ توسيع مسؤولية محافظي الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آراءهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية ونتائج أعمالهم؛

¹ فرحات فاطمة الزهراء، فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2015.

✓ على المنظمات المهنية القيام بفحص مختلف حالات الغش والتصرفات الغير قانونية وذلك بهدف معرفة الأساليب التي استخدمت لإجراء التلاعب في القوائم المالية، وكذا الطرق التي اتبعت لإخفاء ذلك.

4-دراسة عبدون زهيرة-2017-

بعنوان: دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمؤسسة¹

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز إسهامات محافضي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية، وذلك من خلال الدور المحوري والفعال الذي يلعبه محافضي الحسابات ويظهر دوره من خلال المهام الموكلة إليه والدور الذي يلعبه في إضفاء المصداقية على المعلومات المالية، التي تنتشرها المؤسسات وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد على صحة وصدق وانتظامية الحسابات السنوية ومدى شفافيتها وصدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

خلصت الدراسة إلى أن محافضي الحسابات له دور الفعال في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية، وذلك من خلال المصادقة على صدق وشرعية الحسابات، بذلك يبرز الدور الذي يقوم به محافضي الحسابات في الإفصاح والشفافية في القوائم المالية

بعض النتائج المتحصل عليها:

- ✓ يبرز دور محافظ الحسابات في توضيح استخدام الآليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدر عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.
- ✓ يعتبر استقلال محافظ الحسابات بمثابة العمود الفقري للمراجعة القانونية، باعتباره أهم العوامل المساعدة للوصول إلى رأي فني محايد حول مصداقية القوائم والتقارير المالية، وبينت الدراسة أن هنالك عوامل تحدد هذا الاستقلال منها التعيين والعزل، تحديد الأتعاب، وتقديم الخدمات الاستشارية.

بعض التوصيات المتحصل عليها:

- ✓ على المنظمات المهنية متابعة تطوير أداء محافضي الحسابات والممارسين للمهنة واطلاعهم على كل جديد بخصوص مهنة المراجعة، وخاصة فيما يتعلق بالإفصاح والشفافية وبمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
- ✓ ضرورة التزام محافضي الحسابات بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات، ورشات العمل، الندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدورات التدريبية، والتي تواكب كل ما هو جديد وأن تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك.

¹عبدون زهيرة، دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محمد أولحاج البويرة، 2017.

5-دراسة عبد الناصر بودواية-2017-

بعنوان: مساهمة نظام الرقابة الداخلية في التقليل من الأخطاء والغش في القوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية¹

تتطرق هذه الدراسة إلى الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية في تحسين الممارسة المحاسبية والتقليل من الغش في القوائم المالية للمؤسسات وعليه سيتم تسليط الضوء على مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته، وسائله ومقوماته بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة في تطبيقه ومن ثم مدى مساهمته في الحد من الغش في القوائم المالية. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن تطبيق نظام رقابة داخلي فعال يساهم بدرجة كبيرة في تقويم الممارسة المحاسبية والحد من الغش في القوائم المالية وبالتالي الحصول على قوائم مالية ذات مصداقية عالية.

الفرع الثاني: عرض الدراسات السابقة الأجنبية

دراسة (Razee,2004)²

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الطرق التي تساعد على استعادة ثقة المجتمع (مستخدمي القوائم المالية) في القوائم المالية ومهنة المراجعة في المجتمع الأمريكي، خاصة بعد تفاقم مشكلة تعدد حالات الغش المالي، وذلك من خلال دراسة نظرية تحليلية للعديد من الدراسات والتنظيمات المهمة بمهنة المحاسبة والمراجعة، لأن ثقة المجتمع في احكام مراقبي الحسابات وسمعتهم تلعب دور هام في وظيفة المحاسبة والمراجعة كخدمة مضافة للقيمة. توصلت هذه الدراسة إلى النتائج الآتية:

- ضعف ثقة المجتمع في التقارير المالية المنشورة ومهنة المراجعة يرجع إلى تعدد حالات الغش المالي في القوائم المالية في الشركات العامة (المسجلة في البورصة) ، وما تبع ذلك لإفلاس العديد من الشركات؛
- استعادة هذه الثقة مرة أخرى يتطلب جهود واعية ومدروسة لكل الاطراف (المشرعين، المنظمين، الجهات المسؤولة عن اصدار معايير المراجعة، مجتمع الاعمال، مهنة المحاسبة).

¹عبد الناصر بودواية، مساهمة نظام الرقابة الداخلية في التقليل من الأخطاء والغش في القوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2018.

² Zabihollah Rezaee, "Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing", Managerial Auditing Journal, (2004), Vol. 19 Issue: 1, pp.134-148, <https://doi.org/10.1108/02686900410509857>

دراسة (2012) Douglas J. Skinner and Suraj Srinivasan¹

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول إبراز أهم الأساليب للحصول على جودة التدقيق المحاسبي من خلال تقييم أدلة المراجع في المؤسسات اليابانية. وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم أدلة مراجع الحسابات في المؤسسات اليابانية وكذا التركيز على أهمية سمعة المراجع في تحقيق توقعات مستخدمي القوائم المالية، كما ركزت بشكل خاص على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي.

واستعان الباحث في معالجة بحثه بالمنهج التحليلي التجريبي فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على سمعة المدققين والوسائل اللازمة للحصول على تدقيق ذو جودة عالية، اما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد استخدم الباحث المنهج التجريبي من خلال دراسة عينة لمجموعة مؤسسات من اجل الوقوف على مشاكل الجودة في التدقيق

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

جدول رقم(08) المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

المجتمع او العينة	الهدف	المنهج	الدراسات
محافظي الحسابات	بيان دور محافظ الحسابات في زيادة الثقة لدى القوائم المالية بما يخدم أطراف من ذوي المصلحة وتوضيح أثر تقرير محافظ الحسابات على المؤسسة وضرورة ضمان صحة القوائم المالية	دراسة الحالة	بوقندرة أمينة
محافظي الحسابات	تهدف الدراسة إلى تبين أثر مخرجات النظام المحاسبي المالي الجزائري على مختلف مستخدمي القوائم المالية الاقتصادية، وذلك من خلال وجهة نظر محافظي الحسابات كطرف محايد.	الاستبيان	سلامي عبد السلام
مكتب محافظ الحسابات	الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في اكتشاف حالات الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على الثقة في القوائم المالية	دراسة الحالة	فرحات فاطمة الزهراء

¹ Douglas j. skinner, scientific articles, **Audit quality and Auditor Reputation Evidence from Japan**, journal of Accounting and Auditing N: 05, 87, University of Chicago, 2012.

المؤسسة SARL K TERM	التعريف بالإطار القانوني والتشريعي لمهنة المراجعة في الجزائر وتوضيح الدور الفعال الذي يلعبه مدقق الحسابات في إطفاء الشفافية في القوائم المالية	دراسة الحالة	عبدون زهيرة	
المؤسسة الاقتصادية بريد الجزائر	تسليط الضوء والتعريف بالممارسة الحاسبية على مستوى قطاع البريد معرفة العلاقة بين المحاسبة البريدية والقوائم المالية	دراسة الحالة	عبد الناصر بودواية	
محافظي الحسابات	توضيح الطرق التي تساعد على استعادة ثقة المجتمع في القوائم المالية ومهنة المراجعة في المجتمع الأمريكي	الاستبيان	Razee	
مجموعة مؤسسات	تقييم أدلة مراجع الحسابات في المؤسسات اليابانية وكذا التركيز على أهمية سمعة المراجع في تحقيق توقعات مستخدمي القوائم المالية	المنهج التحريبي	Douglas J. Skinner and Suraj Srinivasan	
محافظي الحسابات	معرفة مدى تمتع محافظ الحسابات بالاستقلال والكفاءة المهنية التي تمكنه من الوصول لإبداء رأي في محاميد، وإدراكه بمدى دوره في تقييم جودة القوائم المالية.	الاستبيان	الدراسة الحالية	الحالية

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

خلاصة الفصل

من خلال الإطار النظري للدراسة، نستخلص أن محافظ الحسابات يعمل على فحص جميع مستندات المؤسسة والتحقق من مدى سلامتها ويشكل المرآة العاكسة لحقيقة ومصداقية البيانات المحاسبية، وذلك بغية الوصول إلى إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها ويلعب دورا فعالا في البيئة الاقتصادية لاسيما في تقييم جودة القوائم المالية.

الفصل الثاني: دراسة

لعينة من محافظي

الحسابات في تقييم

جودة القوائم المالية

تمهيد

بعدها تطرقنا في الفصل السابق إلى دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية من الناحية النظرية سنتناول في هذا الفصل لعينة من محافظي الحسابات لمعرفة مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، لتحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بتصميم استبيان، تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة مكونة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات لأخذ آراءهم حول موضوع دراستنا.

وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل للنتائج المتحصل عليها وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 21

قصد التأكد من صدق الاستبيان واختبار الفرضيات، وهذا للإجابة على إشكالية البحث، وقسمنا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: طريقة والأدوات الدراسية

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها.

المبحث الأول: طريقة والأدوات الدراسية

المطلب الأول: طريقة المتبعة

من أجل تحقيقه أهداف هذه الدراسة قمنا بتصميم استبيان تتضمن جميع محاور الدراسة، وتم تفرغ

البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for the Social Sciences).

الفرع الأول: وصف الأداة المستخدمة في الدراسة

أولاً: عينة الدراسة

تم حصر عينة الدراسة في فئتين هما الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، حيث أنهم الممثلون لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر وتم اللجوء للخبراء المحاسبون كونهم يعدون محافظو حسابات، حيث تشكلت عينة الدراسة من 39 استبيان الكتروني بين خبراء محاسبي ومحافظ حسابات والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (8-1): يوضح مجموعة استمارات الاستبيان

النسبة المئوية	عدد الاستمارات الموزعة كلياً (التكرارات)	عدد الاستمارات الموزعة إلكترونياً	عدد الاستمارات الموزعة باليد	البيان
41,43%	29	27	02	عدد الاستمارات غير المسترجعة

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

2,86%	02	02	00	عدد الاستثمارات المسترجعة والملغاة
55,71%	39	36	03	عدد الاستثمارات المسترجعة والصالحة للتحليل
100%	70	65	05	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب

ثانيا: هيكل الاستبيان

لأجل البدء في الدراسة، تم استخدام الاستبيان الأولي كأداة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة عن موضوع الدراسة ومن ثم تفرغها وتحليلها في البرنامج الإحصائي، واستخدام الاختبارات المناسبة لهدف الوصول لدلالات ذات قيم ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ثالثا: ضبط الاستمارة النهائية للاستبيان

بعد لإعداد الأولي لاستمارة الاستبيان من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات، فقد تم عرضها على الأستاذ المشرف من أجل اختبار منهجيتها العلمية ومدى وملاءمتها لجمع البيانات.

رابعا: تصميم استمارة الاستبيان

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات، والمتمثلة في آراء وجهات نظر محافظي الحسابات حول مشكلة الدراسة، كما احتوى استبيان على جزأين من الأسئلة:

-الجزء الأول: تقدم موضوع الدراسة، معلومات عامة لأفراد العينة وتشمل (الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، القطاع)

-الجزء الثاني: متعلق بالأسئلة الخاصة بفرضيات متضمن حيث قسم بدوره إلى ثلاث محاور:

- المحور الأول: يتكون من ستة فقرات حول واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
- المحور الثاني: يتكون من خمسة فقرات حول مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية من التزام بالقواعد المهنية والأخلاقيات والإبداء الرأي محافظي الحسابات.

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

- المحور الثالث: يتكون من احدى عشرة فقرة حول مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية هذا وتم إعداد الأسئلة على أساس سلم لكارث الخماسي الذي يحتمل خمسة خيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة).

حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، وبالتالي يسهل علينا ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول رقم (2-8).

الجدول رقم (2-8): مقياس الإجابة على بنود الاستبيان وفقا لمقياس لكارث الخماسي

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

المصدر: من اعداد الطالب

خامسا: توزيع استمارة استبيان

ان الوضع الحالي قد تسبب لنا عدة عراقيل للوصول إلى المؤسسات ومكاتب محافظي الحسابات لعدم قبولهم لاستقبال الباحث هذا فقد استعملنا البديل الأمثل وهي توزيع استمارة الاستبيان عن طريق البريد الالكتروني إلى خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان بطريقة "ألفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha)

معامل ألفا كرونباخ: إن معامل الارتباط ألفا كرونباخ من بين الطرق المستخدمة لتقييم الثقة والثبات في القياس وتتسم بدرجة عالية من الدقة من حيث قدرتها على قياس درجة التوافق أو الاتساق فيما بين المحتويات المتعددة للمقياس المستخدم، حيث تتراوح قيمته بين الصفر والواحد، ويعتبر المؤشر جيدا كلما اقترب من الواحد.

الجدول رقم (3-8): يوضح معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	22	النسبة
معامل ألفا كرونباخ	0.863	%86.3

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

من الجدول رقم (3-8) لاحظنا بأن معامل ألفا كرونباخ لمحتوى الاستبيان ككل قيمته موجبة ومرتفعة تساوي 0.863 وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة عالية من الثبات ويصلح للتطبيق على عينة الدراسة الحالية.

الفرع الثالث: التأكد من مدى صدق أداة استبيان

أولا: صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

لمعرفة الصدق البنائي للاستبيان قمنا بحساب معاملات ارتباط درجة كل عبارة من عبارات استبيان مع الدرجة الكلية للبعد ومن ثم مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنمي اليه، حيث توصلنا للنتائج الموضحة في الجدول رقم (8-4) والجدول رقم (8-5) والجدول رقم (8-6).

الجدول رقم (8-4): معاملات ارتباط درجة كل عبارة من عبارات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور الأول

المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	قيمة المعامل الارتباط بيرسون	قيمة مستوى الدلالة (sig)
1- يتمتع محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالسرية في أداء عمله	0.844	0.000
2- يتمتع محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالنزاهة في أداء عمله	0.941	0.000
3- يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في إبداء رأيه	0.949	0.000
4- يتمتع محافظ الحسابات بالموضوعية في إبداء رأيه	0.949	0.000
5- يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص	0.907	0.000
6- يكون محافظ الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية	0.846	0.000

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

يوضح لنا الجدول رقم (8-4) نتائج حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الأول والدرجة الكلية له، بأن أغلب معاملات ارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، وهو ارتباط موجب قوي وبذلك تعتبر عبارات المحور الأول صادقة وتقريباً ما وضعت لأجله.

الجدول رقم (8-5): معاملات ارتباط درجة كل عبارة من عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور الثاني

المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	قيمة المعامل الارتباط بيرسون	قيمة مستوى الدلالة (sig)
1- يلتزم محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني	0.728	0.000
2- يلتزم محافظ الحسابات عند البحث عن الأدلة باحترام أخلاقيات المهنة المنصوص عليها	0.831	0.000
3- يقوم محافظ الحسابات بتجميع الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه	0.798	0.000
4- محافظ الحسابات مسؤول عن كل المخالفات والانحرافات التي قام بالكشف عنها	0.912	0.000
5- يحرص محافظ الحسابات على جودة تقريره الذي يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية	0.912	0.000

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

يوضح لنا الجدول رقم (8-5) نتائج حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية له، بأن أغلب معاملات ارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، وهو ارتباط موجب قوي وبذلك تعتبر عبارات المحور الثاني صادقة وتقيس ما وضعت لأجله.

الجدول رقم (8-6): معاملات ارتباط درجة كل عبارة من العبارات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للبعد الذي تندرج ضمنه

قيمة مستوى الدلالة (sig)	قيمة المعامل الارتباط بيرسون	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	
0.000	0.764	12- يساهم محافظ الحسابات في إبداء رأيه حول القوائم المالية في الوقت المناسب	الملائمة
0.000	0.943	13- يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة بالقوائم المالية تتميز بقدرة تنبؤية	
0.000	0.846	14- يقدم محافظ الحسابات لمستخدمي القوائم المالية تقارير مفصلة عن القوائم المالية	
0.000	0.943	15- يحرص محافظ الحسابات على أن تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز	الموثوقية
0.000	0.943	16- يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية بعيدة عن الغرض الشخصي	
0.000	0.886	17- يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية قابلة للتحقق	
0.000	0.834	18- يحرص محافظ الحسابات على أن تكون الدفاتر ا ولسجلات المعبر عنها بالقوائم المالية خالية من الغموض	القابلية للفهم
0.000	0.660	19- ينصح محافظ الحسابات المؤسسة محل المراجعة على تطبيق كل قواعد النظام المحاسبة المالية لتوفير معلومات مكتوبة بلغة غير معقدة	
0.000	0.554	20- يساعد محافظ الحسابات على الفهم الجيد للقوائم المالية وسهولة الاطلاع عليها	
0.221	0.201	21- يحرص محافظ الحسابات على تمكين مستخدمي القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن للتنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة	القابلية للمقارنة
0.232	0.196	22- يحرص محافظ الحسابات على تطبيق الممارسات المحاسبية المتعارف عليها من أجل رفع من قدرة المستخدمين على مقارنة القوائم المالية	

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

يتبين من الجدول (8-6) بأن معاملات ارتباط درجة كل عبارة من العبارات الـ 11 بالدرجة الكلية للبعد الذي تندرج ضمنه دلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 0.01؛ ومعاملات ارتباطها متوسطة موجبة وبذلك تعتبر عبارات المحور الثالث صادقة وتقيس ما وضعت لأجله، باستثناء العبارتين 21-22 التي لم تكن دلالة إحصائية لان مستوى المعنوي يساوي 0.221 و 0.232.

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

الجدول رقم (7-8): معاملات ارتباط الدرجة الكلية لأبعاد المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور الثالث

المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	قيمة المعامل الارتباط بيرسون	قيمة مستوى الدلالة (sig)
البعد الاول: الملائمة	0.908	0.000
البعد الثاني: الموثوقية	0.955	0.000
البعد الثالث: القابلية الفهم	0.796	0.000
البعد الرابع: القابلية للمقارنة	0.278	0.086

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

بالنسبة لمعاملات ارتباط الدرجة الكلية لكل بعد مع الدرجة الكلية للمحور الثاني والموضحة في الجدول رقم (7-8) فقد أشارت النتائج بأن كافة معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، وهو ارتباط موجب قوي هذا يدل على أن هذه البنود صادقة ولها قدرة على قياس مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية باستثناء البند الأخير لم تكن هناك دلالة إحصائية كافية حيث قدرت مستوى الدلالة ب: 0.086.

ثانياً: الصدق البنائي للاستبيان

قمنا بحساب معاملات الارتباط الدرجة الكلية لكل محور مع الدرجة الكلية للاستبيان للتأكد من الصدق البنائي للاستبيان حيث توصلنا للنتائج الموضحة في جدول رقم (7-8).

الجدول رقم (8-8): معاملات ارتباط الدرجة الكلية لكل محور مع الدرجة الكلية للاستبيان

محتوى الاستبيان	قيمة المعامل الارتباط بيرسون	قيمة مستوى الدلالة (sig)
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	0.665	0.000
المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	0.633	0.000
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	0.743	0.000

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

يوضح لنا الجدول رقم (8-8) وجود ارتباط موجب وقوي بين الدرجة الكلية للمحاور الثلاث مع الدرجة الكلية للاستبيان ككل عند مستوى الدلالة 0.01، هذا ما يدل على ان المحاور لهم علاقة قوية تعكس هدف الدراسة بشكل كبير.

فامن خلال مختلف نتائج قياس معاملات الارتباط يمكننا القول إن الاستبيان المستخدم في الدراسة يمتاز بقبول ودرجة جيدة من الاتساق الداخلي والبنائي.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

من خلال هذا المطلب نوضح البرامج الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة بواسطة أداة الاستبيان:

برنامج (Excel) الإصدار 2013 لعرض البيانات؛

تحليل البيانات ومعالجتها بواسطة البرنامج الحاسوبي الإحصائي (SPSS) الإصدار 21؛

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها

بعدما تطرقنا في المبحث الأول من هذا الفصل إلى منهجية الدراسة سنحاول في هذا المبحث تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة التي هدفت إلى إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، وهذا باستخدام المنهج التحليلي مستعينين بالبرنامج الإحصائي SPSS 21، فيضم هذا المبحث مطلبين، المطلب الأول عرض نتائج الدراسة ومناقشتها ولطلب الثاني مناقشة وتحليل نتائج الدراسة.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

في هذا المطلب سنقوم بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

خصائص عينة الدراسة

في هذه الفقرة سنقوم بعرض النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة والمتعلقة بالجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية والقطاع، حيث تفيدنا هذه الخصائص في معرفة طبيعة ونوعية النتائج المتحصل عليها من خلال التأكد من كفاءة أفراد العينة كل متغير على حدا، وقدرتهم على فهم بيان الاستبيان، وتقديمهم للإجابات المناسبة.

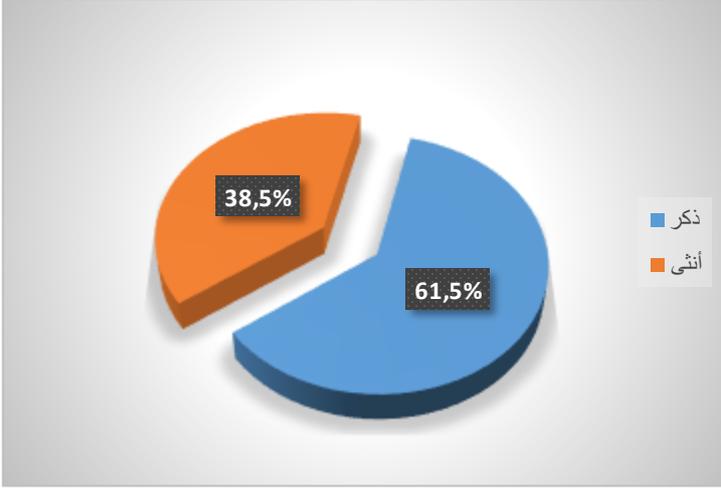
الفرع الأول: عرض ومناقشة النتائج المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

تتكون عينة الدراسة من 39 فرداً منهم 24 ذكر والذين تبلغ نسبتهم 61.5% وبالنسبة للإناث فكان عددهم 15 وبلغت نسبتهم 38.5% من عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول والشكل أدناه.

الشكل رقم (1-1)

توزيع أفراد العينة حسب الجنس



الجدول رقم (1-9)

توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	نسبة المئوية %
ذكر	24	61.5 %
أنثى	15	38.5 %
المجموع	39	100 %

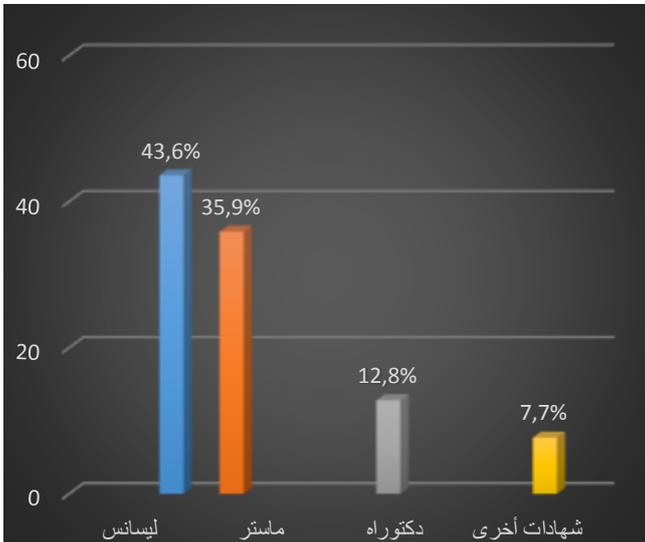
المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (2-9) أن أكثر من 43.6 % من إجمالي أفراد العينة من حملة الشهادات ليسانس، يليها حملة شهادات ماستر بنسبة 35.9 %، يليها حملة شهادات دكتوراه بنسبة 12.8 %، ثم حملة الشهادات الأخرى بنسبة 7.7 %، وهذه النسب تعكس تنوع المستوى العلمي لأفراد العينة، وذلك مهم في التحليل.

الشكل رقم (2-1)

توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



الجدول رقم (2-9)

توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	نسبة المئوية %
ليسانس	17	43.6 %
ماستر	14	35.9 %
دكتوراه	05	12.8 %
شهادات أخرى	03	7.7 %
المجموع	39	100 %

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

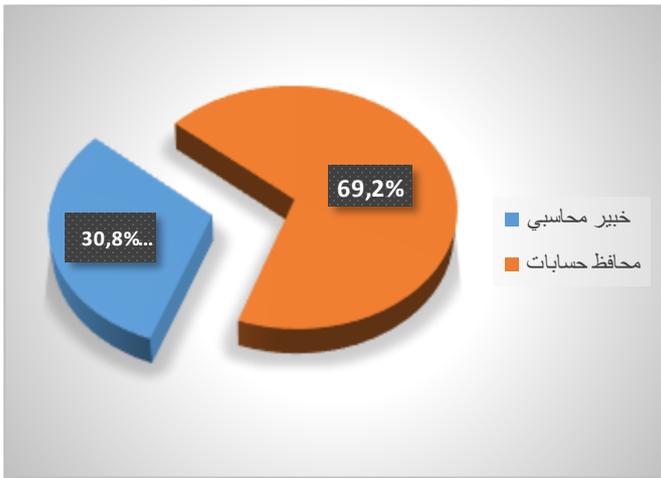
تتكون عينة الدراسة من 12 خبير محاسبي حيث كانت نسبة المئوية تساوي 30.8%، أما محافظي حسابات تتكون عينة الدراسة من 27 فردا حيث كانت نسبة المئوية تساوي 69.2% وهي نسبة كبيرة.

الشكل رقم (3-1)

الجدول رقم (3-9)

توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



الوظيفة	التكرار	نسبة المئوية %
خبير محاسبي	12	30.8 %
محافظ حسابات	27	69.2 %
المجموع	39	100 %

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

رابعا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

تم تقسيم الخبرة على خمسة سنوات متتالية أقل من خمس سنوات، وبين خمس سنوات وعشرة سنوات، وأكثر من عشرة سنوات، حيث يفترض أن كل محافظ حسابات ممارس للمهنة ولو لأقل من سنة مكتسب خبرة ومع مرور الوقت تصبح له أكثر خبرة ومن خلال البرنامج SPSS21 تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (4-9)

توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	نسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	11	28.2 %
من 5 إلى 10 سنوات	21	53.8 %
أكثر من 10 سنوات	07	17.9 %

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

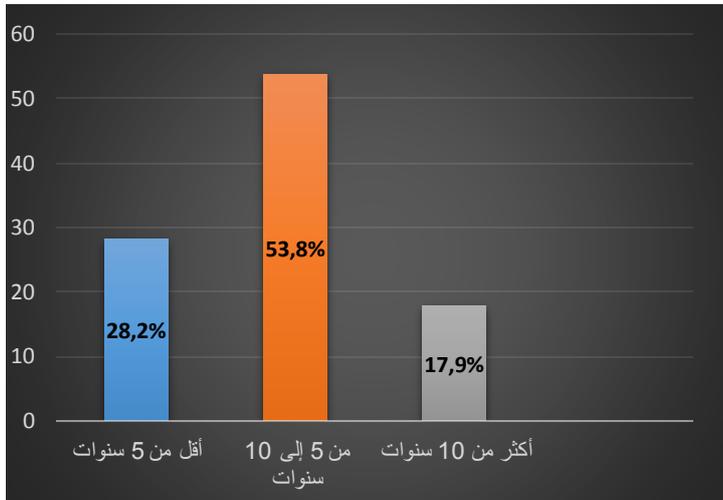
المجموع	39	% 100
---------	----	-------

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

يتضح لنا من الشكل رقم (1-4)، أن أغلبية المهنيين قيد الدراسة يجوزون على خبرة من 5 إلى 10 سنوات، وقد بلغت نسبتهم 53.8% بينما نسبة المهنيين أصحاب خبرة أقل من 5 سنوات 28.2%، يليها أصحاب خبرة نسبة أكثر من 10 سنوات 17.9%، وتعتبر هذه النسب ذات دلالة جيدة ومفيدة لتحليل نتائج الدراسة.

الشكل رقم (1-4)

توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

خامسا: توزيع أفراد العينة حسب القطاع

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (9-5) والشكل رقم (1-5) أن أكثر من 53.8% من إجمالي أفراد العينة في قطاع الخاص وذلك لرغبات واستقلالية محافظي الحسابات، يليها القطاع العام بنسبة 46.2%، وتعتبر هذه النسب ذات دلالة جيدة ومفيدة لتحليل نتائج الدراسة.

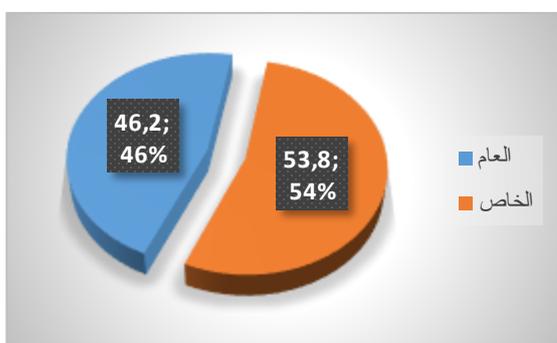
الجدول رقم (5-9)

توزيع أفراد العينة حسب القطاع

القطاع	التكرار	نسبة المئوية %
العام	18	% 46.2
الخاص	21	% 53.8
المجموع	39	% 100

الشكل رقم (5-1)

توزيع أفراد العينة حسب القطاع



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج الإحصاءات الوصفية

قبل عرض وتحليل ومناقشة نتائج إجابات أفراد العينة حول مختلف البنود وأبعاد المحاور الاستبيان، علينا أولاً تحديد فئات المتوسط المرجح، والذي سيتم الاستعانة به من أجل الحكم على دلالة المتوسطات الحسابية وتحليل وتفسير قيمها لاحقاً، وعليه قمنا بتحديد المتوسط المرجح من خلال حساب طول الفئة وفقاً لعدد الخيارات والدراجات في مقياس لكارتر الخماسي، حيث تم ذلك كما يلي:

حساب المدى:

المدى = 5 - 1 = 4، أو ما يعبر عنه بعدد المسافات من 1 إلى 2 مسافة أولى، من 2 إلى 3 مسافة ثانية، من 3 إلى 4 مسافة ثالثة، من 4 إلى 5 مسافة رابعة.

حساب طول الفئة:

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

طول الفئة = المدى / عدد الاختيارات = $5/4 = 0.80$.

ثم نضيف طول الفئة للدرجة 1 فنحصل على حدود الفئة الأولى المفسرة لتقييم المتوسط الحسابي وهكذا إلى غاية الحصول على حدود الفئة الخمسة المفسرة لتقييم المتوسط الحسابي، كما يظهر في جدول رقم (9-6):

الجدول رقم (9-6): يوضح المتوسط المرجح

التصنيف	الفئة
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1,80
غير موافق	من 1,80 إلى 2,60
محايد	من 2,60 إلى 3,40
موافق	من 3,40 إلى 4.20
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

المصدر: من اعداد الطالب

إذ ومن خلال فئات والتصنيفات المتوسط المرجح الموضحة في الجدول رقم (9-6) يمكننا وصف وتحليل وتفسير وجهة نظر المستجوبين حول كل فقرة من فقرات الاستبيان.

أولاً: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان

الجدول رقم (9-7): يوضح الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	محتوى المحور الاول
6	موافق	0.270	4.08	-	-	-	36	3	1- يتمتع محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالسرية في أداء عمله
				-	-	-	92.3%	7.7	
5	موافق	0.307	4.10	-	-	-	35	4	2- يتمتع محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالنزاهة في أداء عمله
				-	-	-	89.7%	10.3%	
2	موافق	0.3387	4.12	-	-	-	34	5	3- يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في إبداء رأيه
				-	-	-	87.12%	12.8%	

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

3	موافق	0.3387	4.12	-	-	-	34	5	التكرار	4- يتمتع محافظ الحسابات بالموضوعية في إبداء رأيه
				-	-	-	87.2%	12.8%	النسبة	
4	موافق	0.3387	4.12	-	-	-	34	5	التكرار	5- يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص
				-	-	-	87.2%	12.8%	النسبة	
1	موافق	0.409	4.21	-	-	-	31	8	التكرار	6- يكون محافظ الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية
				-	-	-	8%	20.5%	النسبة	
-	موافق	0.30	4.13	الاتجاه العام حول مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات						

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

يظهر الجدول رقم (9-7) رأي أفراد العينة من خبراء ومحافظي الحسابات حول مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات وبين المتوسط الحسابي للإجابات المقدّر بـ 4.13 والانحراف المعياري والمقدّر بـ 0.30 بدرجة موافق، ويتمثل ذلك جلياً من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأجوبة، والتي كانت أغلبها بالموافقة ومنه يمكن القول بأن محافظي الحسابات يؤدون مهامهم على أكمل وجه ويعلمون أن لديهم مسؤوليات.

ثانياً: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان

الجدول رقم (9-8): يوضح الاتجاه العام للآراء أفراد العينة حول مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة

القوائم المالية

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	محتوى المحور الثاني
5	موافق	0.270	4.08	-	-	-	36	3	التكرار

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

				-	-	-	92.3%	7.7%	النسبة	1- يلتزم محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني.
1	موافق	0.366	4.15	-	-	-	33	6	التكرار	2- يلتزم محافظ الحسابات عند البحث عن الأدلة باحترام أخلاقيات المهنة المنصوص عليها.
				-	-	-	84.6%	15.4%	النسبة	
2	موافق	0.366	4.15	-	-	-	33	6	التكرار	3- يقوم محافظ الحسابات بتجميع الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه.
				-	-	-	84.6%	15.4%	النسبة	
3	موافق	0.366	4.15	-	-	-	33	6	التكرار	4- محافظ الحسابات مسؤول عن كل المخالفات والانحرافات التي قام بالكشف عنها
				-	-	-	84.6%	15.4%	النسبة	
4	موافق	0.366	4.15	-	-	-	33	6	التكرار	5- يحرص محافظ الحسابات على جودة تقريره الذي يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية
				-	-	-	84.6%	15.4%	النسبة	
-	موافق	0.35	4.12	الاتجاه العام حول مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية						

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

الجدول رقم (9-8): يوضح الاتجاه العام للآراء أفراد العينة حول مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية ويبين المتوسط الحسابي للإجابات المقدر ب 4.12 ولانحراف المعياري والمقدر ب 0.35 بدرجة موافق، ويتمثل ذلك جليا من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأجوبة، ولتي كانت أغلبها بالموافقة ومنه يمكن القول بأن محافظي الحسابات يوعون بمستوى إدراكهم لدورهم في مراجعة القوائم المالية، فهي من العوامل التي تساعد وتساهم في تحسين عملهم بصورة صادقة وذو كفاءة وجودة.

ثالثا: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان

الجدول رقم (9-9): يوضح الاتجاه العام للآراء أفراد العينة حول مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	محتوى المحور الثالث	
1	موافق	0.307	4.10	-	-	-	35	4	التكرار	1- يساهم محافظ الحسابات في إبداء رأيه حول القوائم المالية في الوقت المناسب
				-	-	-	89.7%	10.3%	النسبة	

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

4	موافق	0.270	4.08	-	-	-	36	3	التكرار	2- يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة بالقوائم المالية تتميز بقدرة تنبؤية
				-	-	-	92.3%	7.7%	النسبة	
2	موافق	0.307	4.10	-	-	-	35	4	التكرار	3- يقدم محافظ الحسابات لمستخدمي القوائم المالية تقارير مفصلة عن القوائم المالية
				-	-	-	89.7%	10.3%	النسبة	
-	موافق	0.275	4.09	البعد الأول: الملائمة						
5	موافق	0.270	4.08	-	-	-	36	3	التكرار	4- يحرص محافظ الحسابات على أن تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز
				-	-	-	92.3%	7.7%	النسبة	
6	موافق	0.270	4.08	-	-	-	36	3	التكرار	5- يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية بعيدة عن الغرض الشخصي
				-	-	-	92.3%	7.7%	النسبة	
3	موافق	0.307	4.10	-	-	-	35	4	التكرار	6- يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية قابلة للتحقق
				-	-	-	89.7%	10.3%	النسبة	
-	موافق	0.273	4.09	البعد الثاني: الموثوقية						
7	موافق	0.223	4.05	-	-	-	37	2	التكرار	7- يحرص محافظ الحسابات على أن تكون الدفاتر والسجلات المعبر عنها بالقوائم المالية خالية من الغموض
				-	-	-	94.9%	5.1%	النسبة	
9	موافق	0.160	4.03	-	-	-	38	1	التكرار	8- ينصح محافظ الحسابات المؤسسة محل المراجعة على تطبيق كل قواعد النظام المحاسبية المالية لتوفير معلومات مكتوبة بلغة غير معقدة
				-	-	-	97.4%	2.6%	النسبة	
8	موافق	0.223	4.05	-	-	-	37	2	التكرار	9- يساعد محافظ الحسابات على الفهم الجيد للقوائم المالية وسهولة الاطلاع عليها
				-	-	-	94.9%	5.1%	النسبة	
-	موافق	0.174	4.04	البعد الثالث: القابلية للفهم						

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

10	موافق	0.320	3.95	-	1	-	38	-	التكرار	10- يحرص محافظ الحسابات على تمكن مستخدمي القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن للتنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة
				-	2.6%	-	97.4%	-	النسبة	
11	موافق	4.556	3.95	-	1	2	34	2	التكرار	11- يحرص محافظ الحسابات على تطبيق الممارسات المحاسبية المتعارف عليها من أجل رفع من قدرة المستخدمين على مقارنة القوائم المالية
				-	2.6%	5.1%	87.2%	5.1%	النسبة	
-	موافق	0.276	3.94	البعد الرابع: القابلية للمقارنة						
-	موافق	0.190	4.05	الاتجاه العام للآراء أفراد العينة حول مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية						

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

تحليل إجابات للآراء أفراد العينة حول مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية

بعد معالجة إجابات أفراد العينة حول 11 عبارة والتي تعكس آراءهم حول مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية فقد حصل هذا المحور على تصنيف "موافق"، بمتوسط حسابي 4.05 والانحراف المعياري المقدر ب 0.190، أما تصنيفات ورتب الأبعاد الأربعة ورتب المُشكلة لهذا المحور فقد كانت نتائجها كما هو موضح في الجدول رقم (9-9)، والتي سنقوم بتحليلها وفقا لتصنيفات المتوسط المرجح والترتيب، كما يلي:

- حصل البعد الأول والذي يعكس آراء الافراد حول خاصية الملائمة على تصنيف "موافق"، بمتوسط حسابي المقدر ب 4.09 والانحراف المعياري 0.275، كل من العبارات الثلاث الأولى تدل على أن هذا البعد تتوفر على خاصية الملائمة فنقول إن المحافظ الحسابات يساهم في تحسين خاصية الملائمة بإعطاء رأيه حول القوائم المالية.
- يظهر لنا من الجدول البعد الثاني والذي يعكس آراء الافراد حول خاصية الموثوقية، ويبين المتوسط الحسابي للإجابات المقدر ب 4.09 والانحراف المعياري المقدر ب 0.273، فقد حصل هذا المحور على تصنيف "موافق"، ومنه يمكن القول إن آراء المستجوبين موافقين على مساهمة محافظ الحسابات في تحسين خاصية الموثوقية.
- يظهر الجدول للبعد الثالث والذي يعكس آراء الافراد حول خاصية القابلية الفهم، ويبين المتوسط الحسابي للإجابات المقدر ب 4.04 والانحراف المعياري المقدر ب 0.174، فقد حصل هذا المحور على تصنيف "موافق"، ويتمثل ذلك جليا من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأجوبة، والتي كانت أغلبها بالموافقة، ومنه يمكن القول إن آراء المستجوبين على مساهمة محافظي الحسابات في تحسين خاصية القابلية للفهم.
- يظهر الجدول للبعد الرابع والذي يعكس آراء الافراد حول خاصية القابلية للمقارنة، ويبين المتوسط الحسابي للإجابات المقدر ب 3.94 والانحراف المعياري المقدر ب 0.276، فقد حصل هذا المحور على تصنيف "موافق"، ويتمثل ذلك جليا من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأجوبة، والتي كانت أغلبها بالموافقة ومنه يمكن القول إن

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

أراء المستجوبين على مساهمة محافظي الحسابات في تحسين خاصية القابلية للمقارنة، فمحافظ الحسابات يساهم في تحسين خاصية القابلية للمقارنة.

الفرع الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار الفروق

من اجل معرفة مدى تأثير نوع الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية والقطاع على دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية ينبغي علينا القيام بمجموعة من الاختبارات الإحصائية، لكن قبل ذلك يترتب علينا أولاً اختبار طبيعة توزيع بيانات الدراسة لمعرفة نوع الاختبارات المناسبة لها.

أولاً: اختبار طبيعة توزيع البيانات:

من أجل اختبار طبيعة توزيع البيانات قمنا بإجراء اختبار كولموجروف-سمرنوف-(Test kolmogorov-Sminrov)، والذي يشير بأن البيانات تتبع توزيع طبيعي إذا كانت قيم مستوى الدلالة لكل بعد، أو محور أكبر من مستوى المعنوية 0.05 أي إذا كانت $sig > 0.05$ فإن البيانات تتبع توزيع طبيعي وعليه يجب استخدام الاختبارات المعلمية المتمثلة في اختبارات (T Test)، واختبار أنوفا (ANOVA).

وإذا كانت قيم مستوى الدلالة لكل بعد، أو محور أقل من مستوى المعنوية 0.05 أي إذا كانت $sig < 0.05$ فإن البيانات تتبع التوزيع غير الطبيعي وعليه يجب استخدام الاختبارات اللامعلمية المتمثلة في اختبار مان ويتني (Mann-Whitney)، واختبار كروس كال والاس (Kruskal Wallis).

وبعد تطبيقنا لاختبار كولموجروف-سمرنوف، تحصلنا على النتائج الموضحة في جدول رقم (10):

الجدول رقم (10) اختبار طبيعية التوزيع باستخدام اختبار كولموجروف-سمرنوف

المحتوى	عدد الفقرات	قيمة الاختبار	قيمة مستوى الدلالة (Sig)
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	06	2.868	0.000
المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	05	2.815	0.000
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	11	2.663	0.000
مجموع الاستبيان ككل	22	8.346	0.000

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

من خلال نتائج الجدول رقم (10) والتي توضح لنا نتائج اختبار طبيعة توزيع البيانات نلاحظ بأن القيم مستوى الدلالة للمحاور والاستبيان ككل كانت أقل من 0.05 أي ان قيمة $\text{sig} < 0.05$ وهذا يدل على ان البيانات الدراسة الميدانية تتبع التوزيع الغير الطبيعي وعليه نطبق الاختبارات اللامعلمية المتمثلة في اختبار مان ويتني (Mann-Whitney)، واختبار كروس كال والاس (Kruskal Wallis).

ولمعرفة تأثير نوع الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية والقطاع على دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية أجرينا بعض الاختبارات نتائجها موضحة في الجدول رقم (1-10)، الجدول رقم (2-10)، الجدول رقم (3-10)، الجدول رقم (4-10) والجدول رقم (5-10).

ثانيا: اختبار مان ويتني (Mann-Whitney)، واختبار كروس كال والاس (Kruskal Wallis)

الجدول رقم (1-10): يوضح اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع متغير الجنس

عدد فقرات الاستبيان	المحاور	الجنس	درجة الحرية N	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة
06	المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	ذكر	24	19.83	0.921
		أنثى	15	20.27	
05	المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	ذكر	24	20.23	0.875
		أنثى	15	19.63	
11	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	ذكر	24	17.98	0.163
		أنثى	15	23.23	

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

وفقا لنتائج اختبار مان ويتني من خلال الجدول أعلاه رقم (1-10) كانت متوسط الحسابي المتعلق بجنس الذكر، وجنس الانثى على التوالي للمحور الأول 19.83 و 20.27 والمحور الثاني كانت على التوالي 20.23 و 19.63 أما بالنسبة للمحور الثالث كانت على التوالي ب 17.98 و 23.23، وكان مستوى الدلالة للمحور الاول $\text{sig}=0.921$ ، والمحور الثاني $\text{sig}=0.875$ ، والمحور الثالث $\text{sig}=0.163$ ، اي هو أكبر من مستوى الدلال $\alpha=0.05$ إذا سوف نقبل بالفرضية الصفرية والتي تشير إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية حسب نوع متغير الجنس، ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية حسب نوع جنس الافراد العينة.

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

الجدول رقم(10-2): يوضح اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع المؤهل العلمي للأفراد العينة

عدد فقرات الاستبيان	المحاور	مستوى التعليمي	درجة الحرية N	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة
06	المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	ليسانس	17	19.32	0.094
		ماستر	14	18.75	
		دكتوراه	5	28.20	
		شهادات أخرى	3	16.00	
05	المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	ليسانس	17	18.00	0.067
		ماستر	14	22.82	
		دكتوراه	5	23.90	
		شهادات أخرى	3	11.67	
11	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	ليسانس	17	18.50	0.314
		ماستر	14	22.54	
		دكتوراه	5	15.40	
		شهادات أخرى	3	24.33	

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

وفقا لنتائج اختبار كروس كال والاس من خلال الجدول أعلاه رقم (10-2) كانت متوسط الحسابي المتعلقة بالتأهيل العلمي للأفراد العينة، ليسانس، ماجستير، دكتوراه وشهادات أخرى على التوالي للمحور الأول 19.32، 18.75، 28.20، 16.00، والمحور الثاني كانت على التوالي 18.00، 22.82، 23.90، 11.67، أما بالنسبة للمحور الثالث كانت على التوالي ب 18.55، 22.54، 15.40، 24.33، وكان مستوى الدلالة للمحور الاول $0.094 = sig$ ، والمحور الثاني $0.067 = sig$ ، والمحور الثالث $0.314 = sig$ ، اي هو أكبر من مستوى الدلال $\alpha = 0.05$ إذا سوف نقبل بالفرضية الصفرية والتي تشير إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية حسب نوع متغير المؤهل العلمي ، ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية حسب نوع المؤهل العلمي لأفراد العينة

الجدول رقم(10-3): يوضح اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع الوظيفة الافراد العينة.

عدد فقرات الاستبيان	المحاور	الوظيفة	درجة الحرية N	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة
06	المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	خبير محاسب	12	22.71	0.327
		محافظ حسابات	27	18.80	

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

0.869	20.50 19.78	12 27	خبير محاسب محافظ حسابات	المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	05
0.940	21.21 19.91	12 27	خبير محاسب محافظ حسابات	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	11

مصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

وفقا لنتائج اختبار مان ويتني من خلال الجدول أعلاه رقم (10-3) كانت متوسط الحسابي المتعلقة ب الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات على التوالي للمحور الأول 22.71 و 18.80 والمحور الثاني كانت على التوالي 20.50 و 19.78 أما بالنسبة للمحور الثالث كانت على التوالي ب 21.21 و 19.91، وكان مستوى الدلالة للمحور الاول $\text{sig}=0.327$ ، والمحور الثاني $\text{sig}=0.869$ ، والمحور الثالث $\text{sig}=0.940$ ، اي هو أكبر من مستوى الدلال $\alpha=0.05$ إذا سوف نقبل بالفرضية الصفرية والتي تشير إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية حسب نوع متغير الوظيفة، ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية حسب نوع متغير الوظيفة.

الجدول رقم (10-4): يوضح اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع الخبرة المهنية الافراد العينة.

عدد فقرات الاستبيان	المحاور	الخبرة المهنية	درجة الحرية N	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة
06	المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات	11 21 7	17.64 18.74 27.50	0.023
05	المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات	11 21 7	17.00 22.33 17.71	0.145
11	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات	11 21 7	23.18 17.86 21.43	0.257

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

يتضح من خلال الجدول رقم (10-4)، والذي يمثل نتائج اختبار كروس كال والاس لاستخراج دلالة الفروق لمحاور الاستبانة الثلاث تبعا لمتغير الخبرة.

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

- المحور الأول: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.023 وهي اقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة البحث حول هذا المحور تعزى لمتغير الخبرة.
- المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية، قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.145 وهي أكبر من قيمة مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة البحث حول هذا المحور تعزى لمتغير الخبرة.
- المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.257 وهي أكبر من قيمة مستوى الدلالة 0.05 مما يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة البحث حول هذا المحور تعزى لمتغير الخبرة.

الجدول رقم(10-5): يوضح اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع القطاع الافراد العينة.

عدد فقرات الاستبيان	المحاور	القطاع	درجة الحرية N	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة
06	المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	العام الخاص	18 21	19.14 20.74	0.666
05	المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	العام الخاص	18 21	18.08 21.64	0.335
11	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	العام الخاص	18 21	20.61 19.48	0.770

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المخرجات (SPSS21)

يتضح من خلال الجدول رقم(10-5)، والذي يمثل نتائج اختبار مان ويتني لاستخراج دلالة الفروق لمحاور الاستبانة الثلاث تبعا لمتغير القطاع.

- المحور الأول: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.666 وهي أكبر من قيمة مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة البحث حول هذا المحور تعزى لمتغير القطاع.
- المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية، قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.335 وهي أكبر من قيمة مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة البحث حول هذا المحور تعزى لمتغير القطاع.

الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية

➤ المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية، قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.257 وهي أكبر من قيمة مستوى الدلالة 0.05 مما يدل على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة البحث حول هذا المحور تعزى لمتغير القطاع.

خلاصة الفصل

تطرقنا خلال هذا الفصل إلى الإجابة على الإشكالية الدراسة والمتمثلة في:

ما مدى دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية؟

وذلك من خلال الاعتماد على دراستنا تم التوزيع الاستبيان وتحليله على عينة من محافظي الحسابات لمعرفة آراءهم وفي الاخير خلصت الدراسة بمجموعة من النتائج وهي كالتالي:

- يجب على محافظ الحسابات الالتزام الكلي من مهامه والتزاماته وهذا يؤثر إيجابيا على تقييم جودة القوائم المالية؛
- إن محافظ الحسابات له مستوى إدراك مرتفع في مرجعة القوائم المالية؛
- محافظ الحسابات مساهمة واهتمام وقابلية في تقييمه لقوائم المالية.

الخاتمة

الحاتمة:

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 دوراً مهماً في تحسين وتقييم جودة القوائم المالية، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة 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، وبعد ما تم عرضه في الدراسة النظرية والتطبيقية وإجراءات التحليل الإحصائي المطلوب يمكن ذكر نتائج اختبار فيما يلي:

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

- ✓ من خلال الفرضية الأولى والمتعلقة واقع بمهام ومسؤوليات محافظ الحسابات التي تساهم في جودة القوائم المالية، فقد تحققت هذه الفرضية بناءً على آراء عينة الدراسة، بالإضافة إلى ذلك الدور الذي تلعبه كل من الخبرة والمؤهل العلمي كعامل رئيسي للحصول على اعتماد محافظي الحسابات، كما أن هذا الأخير يتمتع بالاستقلالية والنزاهة أثناء أداء عمله فأغلبية المستجوبين يقرون على أن محافظ الحسابات يعي جيداً بالمهام الموكلة إليه ومسؤوليته اتجاه عمله.
- ✓ أما بخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة في مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية، فإن الفرضية محققة بناءً على آراء عينة الدراسة لالتزامهم بقواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة المنصوص عليها، ومستوى إدراكهم بالكشف الغش والاحتيال في القوائم المالية فإن أغلب أفراد العينة يؤكدون على أن محافظ الحسابات يقوم بهذا الدور وذلك في حدود مسؤوليته عن كل المخالفات والانحرافات التي قام بالكشف عنها.
- ✓ أما بخصوص الفرضية الثالثة والمتعلقة بمساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، فلقد أظهر المستجوبون مدى مساهمة محافظ الحسابات بهذا الدور وذلك اعتباراً على الفهم الجيد للقوائم المالية وسهولة الاطلاع عليها خالية من الغموض وكما تتميز بقدرة تنبؤية وعلى أن تكون المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية بعيدة عن الغرض الشخصي.

ثانياً: نتائج الدراسة

- ❖ إن مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات تساهم في معرفة جودة القوائم المالية حيث يعتبر استقلالية محافظ الحسابات بمثابة العمود الفقري للمراجعة القانونية، باعتباره أهم العوامل المساعدة للوصول إلى رأي فني محايد حول مصداقية القوائم والتقارير المالية.
- ❖ إن محافظي الحسابات يسعون إلى رفع مستوى إدراكهم لدورهم في مراجعة القوائم المالية، لذلك فحضور محافظ الحسابات إلى المؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى زيادة في تحسين جودة القوائم المالية.
- ❖ إن درجة المساهمة محافظي الحسابات حول تحسين جودة القوائم المالية كان مرتفعاً، وهذا لحرص محافظي الحسابات في أداء مهامهم المهنية.

ثالثا: الاقتراحات والتوصيات

- ❖ توسيع مسؤولية محافظي الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم.
- ❖ تطوير أداء محافظي الحسابات وتحديث معايير التدقيق.
- ❖ على محافظ الحسابات أن يقوم بزيادة كفاءته وفعاليته.

رابعا: أفاق الدراسة

رغم محاولتنا الامام قدر المستطاع بالجوانب الضرورية لموضوع دراستنا إلا أن البحث العلمي مهما كانت درجته لا يمكن أن يخلوا من بعض القصور سواء كان في جانب النظري أو جانب التطبيقي وفي النهاية نقول بأن موضوع محافظ الحسابات واسع فكل ما تم ذكره في البحث جزء منه، ويكون منطلقا لبحوث مستقبلية لتكمل ما لم تشمله الدراسة الحالية.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وآثاره على مهنة التدقيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2008/2007.
2. لياس بداوي، دور تطبيق النظام المحاسبي المالي وفق المعايير الدولية في معالجة آثار التضخم من القوائم المالية، ماجستير، قسم العلوم التجارية، 2010-2009.
3. خالد الجعرات جمال، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والإشهار، 2008.
4. خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
5. أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
6. سماهر هيثم عبد القادر الخليل، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.
7. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
8. عثمان مداحي، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير، تخصص علوم تسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009/2008.
9. يوحنا آل آدم، صالح الرزق، مبادئ المحاسبة - أسس وأصول علمية وعملية -، الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
10. محمد أبو نصار، محمود الخلايلة، مبادئ المحاسبة، نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1999.
11. مصطفى يوسف كافي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية - الأصول العلمية والعملية -، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2012.
12. ماهر موسى درغام، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1، مذكرة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
13. حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2012.

ب/ قوانين ومراسيم

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 المؤرخ في 29 جوان 2010
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، العدد 7، المؤرخ في 27 جانفي 2011.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرسوم تنفيذي رقم 11.202 مؤرخ 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسائها، العدد 30، 2011
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قرار 24 يونيو 2013 والحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014 والحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير، العدد: 24، بتاريخ: 30 أبريل 2014
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المؤرخ في 25 مارس 2009، العدد 19.
6. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مطبوعات بيري، 2007.

ت/رسائل وأطروحات

1. بوقندرة أمينة، دور محافظ الحسابات في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018.
2. سلامي عبد السلام، تقييم جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر محافظي الحسابات، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2015.
3. فرحات فاطمة الزهراء، فعالية محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2015.
4. عبدون زهيرة، دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 2017.
5. بد الناصر بودواية، مساهمة نظام الرقابة الداخلية في التقليل من الأخطاء والغش في القوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2018.

ث /المجلات

1. لياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، دورية أكاديمية محكمة دولية، كلية العلوم الاقتصادية مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء الثاني، جامعة حمه الأخضر الوادي، 2017.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Pascal Barneto, Normes IAS/IFRS, Application Aux Etats financier, DUNOD, Paris, 2eme édition, 2006.
2. Projet du system comptable financier, ministère des financiers, juillet 2006 document travail.
3. Zabihollah Rezaee, "Restoring public trust in the accounting profession by developing anti- fraud education.
4. Programs, and auditing", Managerial Auditing Journal, (2004), Vol. 19 Issue: one.
5. Douglas j. skinner, scientific articles, Audit quality and Auditor Reputation Evidence from Japan, journal of Accounting and Auditing, University of Chicago, 2012.

الملاحق

الملحق رقم 01: الخصائص الديمغرافية للعينة

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	24	61,5	61,5	61,5
أنثى	15	38,5	38,5	100,0
Total	39	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	17	43,6	43,6	43,6
ماسنر	14	35,9	35,9	79,5
دكتوراه	5	12,8	12,8	92,3
شهادات أخرى	3	7,7	7,7	100,0
Total	39	100,0	100,0	

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 5 سنوات	11	28,2	28,2	28,2
من 5 إلى 10 سنوات	21	53,8	53,8	82,1
أكثر من 10 سنوات	7	17,9	17,9	100,0
Total	39	100,0	100,0	

القطاع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
العام	18	46,2	46,2	46,2
الخاص	21	53,8	53,8	100,0
Total	39	100,0	100,0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
خبير محاسب	12	30,8	30,8	30,8
محافظ حسابات	27	69,2	69,2	100,0
Total	39	100,0	100,0	

الملحق رقم 02: مخرجات الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS21)

معامل ثبات أداة الدراسة (معامل ألفا كرومباخ)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,863	22

معاملات ارتباط درجة كل عبارة من عبارات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور الأول

		المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	39
يتمتع محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالسرية في أداء عمله	Pearson Correlation	,844**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يتمتع محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالنزاهة في أداء عمله	Pearson Correlation	,941**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في إبداء رأيه	Pearson Correlation	,949**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يتمتع محافظ الحسابات بالموضوعية في إبداء رأيه	Pearson Correlation	,949**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات لمبينة في تقرير	Pearson Correlation	,907**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يكون محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية مدنية اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية	Pearson Correlation	,846**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39

معاملات ارتباط درجة كل عبارة من عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور الثاني

		المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية
المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	39
يلتزم محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني	Pearson Correlation	,728**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
	Pearson Correlation	,831**

يلتزم محافظ الحسابات عند البحث عن الأدلة باحترام أخلاقيات المهنة المنصوص عليها	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يقوم محافظ الحسابات بتجميع الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه	Pearson Correlation	,798**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
محافظ الحسابات مسؤول عن كل المخالفات والانحرافات التي قام بالكشف عنها	Pearson Correlation	,912**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يحرص محافظ الحسابات على جودة تقريره الذي يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية	Pearson Correlation	,912**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39

معاملات ارتباط درجة كل عبارة من العبارات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للبعد الذي تندرج ضمنه

	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	39
يساهم محافظ الحسابات في إبداء رأيه حول القوائم المالية في الوقت المناسب	Pearson Correlation	,764**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة بالقوائم المالية تتميز بقدرة تنبؤية	Pearson Correlation	,943**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يقدم محافظ الحسابات لمستخدمي القوائم المالية تقارير مفصلة عن القوائم المالية	Pearson Correlation	,846**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يحرص محافظ الحسابات على أن تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز	Pearson Correlation	,943**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية بعيدة عن الغرض الشخصي	Pearson Correlation	,943**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية قابلة للتحقق	Pearson Correlation	,886**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يحرص محافظ الحسابات على أن تكون الدفاتر ا لسجلات المعبر عنها بالقوائم المالية خالية من الغموض	Pearson Correlation	,834**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39

ينصح محافظ الحسابات المؤسسة محل المراجعة على تطبيق كل قواعد النظام المحاسبية المالية لتوفير معلومات مكتوبة بلغة غير معقدة	Pearson Correlation	,660**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يساعد محافظ الحسابات على الفهم الجيد للقوائم المالية وسهولة الاطلاع عليها	Pearson Correlation	,554**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
يحرص محافظ الحسابات على تمكين مستخدمي القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن للتنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة	Pearson Correlation	,201
	Sig. (2-tailed)	,221
	N	39
يحرص محافظ الحسابات على تطبيق الممارسات المحاسبية المتعارف عليها من أجل رفع من قدرة المستخدمين على مقارنة القوائم المالية	Pearson Correlation	,196
	Sig. (2-tailed)	,232
	N	39

معاملات ارتباط الدرجة الكلية لأبعاد المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور الثالث

		المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	39
الملائمة	Pearson Correlation	,908**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
الموثوقية	Pearson Correlation	,955**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
قابلية الفهم	Pearson Correlation	,796**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
قابلية المقارنة	Pearson Correlation	,278
	Sig. (2-tailed)	,086
	N	39

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

معاملات ارتباط الدرجة الكلية لكل محور مع الدرجة الكلية للاستبيان

		الاستبيان الكلي
الاستبيان الكلي	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	39
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	Pearson Correlation	,665**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	Pearson Correlation	,633**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	Pearson Correlation	,743**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	39

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

الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في إبداء رأيه

	Frequency	Percent
موافق	34	87,2
موافق بشدة	5	12,8
Total	39	100,0

يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات لمبينة في تقرير

	Frequency	Percent
موافق	34	87,2
موافق بشدة	5	12,8
Total	39	100,0

يتمتع محافظ الحسابات بالموضوعية في إبداء رأيه

	Frequency	Percent
موافق	34	87,2
موافق بشدة	5	12,8
Total	39	100,0

يكون محافظ الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية

	Frequency	Percent
موافق	31	79,5
موافق بشدة	8	20,5
Total	39	100,0

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation
يتمتع محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالسرية في أداء عمله	4,0769	,26995
يتمتع محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالنزاهة في أداء عمله	4,1026	,30735
يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في إبداء رأيه	4,1282	,33869
يتمتع محافظ الحسابات بالموضوعية في إبداء رأيه	4,1282	,33869
يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات لمبينة في تقرير	4,12821	,338688
يكون محافظ الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية	4,2051	,40907
Valid N (listwise)		

الاتجاه العام للآراء لأفراد العينة حول مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية

يلتزم محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني

	Frequency	Percent
موافق	36	92,3
موافق بشدة	3	7,7
Total	39	100,0

يقوم محافظ الحسابات بتجميع الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه

	Frequency	Percent
موافق	33	84,6
موافق بشدة	6	15,4
Total	39	100,0

يلتزم محافظ الحسابات عند البحث عن الأدلة باحترام أخلاقيات المهنة المنصوص عليها

	Frequency	Percent
موافق	33	84,6
موافق بشدة	6	15,4
Total	39	100,0

محافظ الحسابات مسؤول عن كل المخالفات والاحترافات التي قام بالكشف عنها

	Frequency	Percent
موافق	33	84,6
موافق بشدة	6	15,4
Total	39	100,0

يحرص محافظ الحسابات على جودة تقريره الذي يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية

	Frequency	Percent
موافق	33	84,6
موافق بشدة	6	15,4
Total	39	100,0

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation
يلتزم محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني	4,0769	,26995
يلتزم محافظ الحسابات عند البحث عن الأدلة باحترام أخلاقيات المهنة المنصوص عليها	4,1538	,36552
يقوم محافظ الحسابات بتجميع الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه	4,1538	,36552
محافظ الحسابات مسؤول عن كل المخالفات والانحرافات التي قام بالكشف عنها	4,1538	,36552
يحرص محافظ الحسابات على جودة تقريره الذي يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية	4,1538	,36552
Valid N (listwise)		

يوضح الاتجاه العام للآراء أفراد العينة حول مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية

يساهم محافظ الحسابات في إيداء رأيه حول القوائم المالية في الوقت المناسب			يحرص محافظ الحسابات على أن تكون الدفاتر والسجلات المعبر عنها بالقوائم المالية خالية من الغموض		
	Frequency	Percent		Frequency	Percent
موافق	35	89,7	موافق	37	94,9
موافق بشده	4	10,3	موافق بشده	2	5,1
Total	39	100,0	Total	39	100,0

يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة بالقوائم المالية تتميز بقدرة تنبؤية			ينصح محافظ الحسابات المؤسسة محل المراجعة على تطبيق كل قواعد النظام المحاسبية المالية لتوفير معلومات مكتوبة بلغة غير معقدة		
	Frequency	Percent		Frequency	Percent
موافق	36	92,3	موافق	38	97,4
موافق بشده	3	7,7	موافق بشده	1	2,6
Total	39	100,0	Total	39	100,0

يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية قابلة للتحقق			يساعد محافظ الحسابات على الفهم الجيد للقوائم المالية وسهولة الاطلاع عليها		
	Frequency	Percent		Frequency	Percent
موافق	35	89,7	موافق	37	94,9
موافق بشده	4	10,3	موافق بشده	2	5,1
Total	39	100,0	Total	39	100,0

Descriptive Statistics			Descriptive Statistics		
	Mean	Std. Deviation		Mean	Std. Deviation
المؤثرية	4,0855	,27272	قابلية الفهم	4,0427	,17404
Valid N (listwise)			Valid N (listwise)		

يحرص محافظ الحسابات على تمكين مستخدمي القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن للتعين بالأحداث المستقبلية للمؤسسة

	Frequency	Percent
غير موافق	1	2,6
موافق	38	97,4
Total	39	100,0

يحرص محافظ الحسابات على تطبيق الممارسات المحاسبية المتعارف عليها من أجل رفع من قدرة المستخدمين على مقارنة القوائم المالية

	Frequency	Percent
غير موافق	1	2,6
محايد	2	5,1
موافق	34	87,2
موافق بشده	2	5,1
Total	39	100,0

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يحرص محافظ الحسابات على تمكين مستخدمي القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن للتعويض بالأحداث المستقبلية للمؤسسة	39	3,9487	,32026
يحرص محافظ الحسابات على تطبيق الممارسات المحاسبية المتعارف عليها من أجل رفع من قدرة المستخدمين على مقارنة القوائم المالية	39	3,9487	,45588
Valid N (listwise)	39		

اختبار طبيعية التوزيع باستخدام اختبار كولموجروف-سمرنوف

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
N	39	39	39
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4,1282	4,1179
	Std. Deviation	,30219	,35457
Most Extreme Differences	Absolute	,459	,426
	Positive	,459	,426
	Negative	-,336	-,292
Kolmogorov-Smirnov Z		2,868	2,815
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

اختبار مان ويتني (Mann-Whitney)، واختبار كروس كال والاس (Kruskal Wallis)

اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع متغير الجنس.

Ranks

الجنس	N	Mean Rank	Sum of Ranks
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	24	19,83	476,00
أنثى	15	20,27	304,00
Total	39		
المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	24	20,23	485,50
أنثى	15	19,63	294,50
Total	39		
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	24	17,98	431,50
أنثى	15	23,23	348,50
Total	39		

Test Statistics^a

	المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية
Mann-Whitney U	176,000	174,500	131,500
Wilcoxon W	476,000	294,500	431,500
Z	-,164	-,225	-,1765
Asymp. Sig. (2-tailed)	,870	,822	,078
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,921 ^b	,875 ^b	,163 ^b

a. Grouping Variable: الجنس

b. Not corrected for ties.

اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع المؤهل العلمي للأفراد العينة.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	39	4,1282	,30219
المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	39	4,1179	,35457
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	39	4,0513	,19091
المؤهل العلمي	39	1,8462	,93298

Ranks

المؤهل العلمي	N	Mean Rank
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	17	19,32
ليسانس	14	18,75
ماستر	5	28,20
دكتوراه	3	16,00
شهادات أخرى		

المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	Total	39	
	ليسانس	17	18,00
	ماستر	14	22,82
	دكتوراه	5	23,90
	شهادات أخرى	3	11,67
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	Total	39	
	ليسانس	17	18,50
	ماستر	14	22,54
	دكتوراه	5	15,40
	شهادات أخرى	3	24,33
Total	39		

اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع الوظيفة الافراد العينة.

Ranks

الوظيفة		N	Mean Rank
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	خبير محاسب	12	22,71
	محافظ حسابات	27	18,80
	Total	39	
المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	خبير محاسب	12	20,50
	محافظ حسابات	27	19,78
	Total	39	
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	خبير محاسب	12	20,21
	محافظ حسابات	27	19,91
	Total	39	

Test Statistics^a

	المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية
Mann-Whitney U	129,500	156,000	159,500
Wilcoxon W	507,500	534,000	537,500
Z	-1,402	-,259	-,096
Asymp. Sig. (2-tailed)	,161	,796	,924
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,327 ^b	,869 ^b	,940 ^b

a. Grouping Variable: الوظيفة

b. Not corrected for ties.

اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع الخبرة المهنية الافراد العينة

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	39	4,1282	,30219
المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	39	4,1179	,35457
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	39	4,0513	,19091
الخبرة المهنية	39	1,8974	,68036

Ranks

الخبرة المهنية		N	Mean Rank
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	أقل من 5 سنوات	11	17,64
	من 5 إلى 10 سنوات	21	18,74
	أكثر من 10 سنوات	7	27,50
	Total	39	
المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	أقل من 5 سنوات	11	17,00
	من 5 إلى 10 سنوات	21	22,33
	أكثر من 10 سنوات	7	17,71
	Total	39	
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	أقل من 5 سنوات	11	23,18
	من 5 إلى 10 سنوات	21	17,86
	أكثر من 10 سنوات	7	21,43
	Total	39	

اختبار الفروق في دور محافظ الحسابات في تقييم جودة القوائم المالية حسب نوع القطاع الافراد العينة.

Ranks

القطاع		N	Mean Rank
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	العام	18	19,14
	الخاص	21	20,74
	Total	39	
المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	العام	18	18,08
	الخاص	21	21,64
	Total	39	
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية	العام	18	20,61
	الخاص	21	19,48
	Total	39	

Test Statistics^a

	المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية
Mann-Whitney U	173,500	154,500	178,000
Wilcoxon W	344,500	325,500	409,000
Z	-,619	-,1378	-,391
Asymp. Sig. (2-tailed)	,536	,168	,696
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,666 ^b	,335 ^b	,770 ^b

a. Grouping Variable: القطاع

b. Not corrected for ties.

الملحق رقم 03 الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

الباحث: عمران عادل يعقوب

Email : Adelamrane0047@gmail.com

أولاً: معلومات عامة

إستبيان

نضع بين أيديكم هذا الإستبيان، بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم فيما يتضمنه من محاور، لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لمذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في تخصص محاسبة بعنوان:

"دور محافظ الحسابات في تقييم جودة قوائم المالية"

ولهذا يسعدني مشاركتكم في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الملحقة بهذه الاستمارة بعد قراءة كلاً من عمارة قراءة متأنية من أجل الوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية.

1. الجنس: ذكر أنثى
2. المؤهل العلمي: ليسانس ماستر دكتوراه شهادات أخرى
3. الوظيفة: خبير محاسب محافظ حسابات
4. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات
5. القطاع: العام الخاص

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: واقع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات						
01	يتمتع محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالسرية في أداء عمله					
02	يتمتع محافظ الحسابات عند قيامه بمراجعة القوائم المالية بالنزاهة في أداء عمله					
03	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في إبداء رأيه					
04	يتمتع محافظ الحسابات بالموضوعية في إبداء رأيه					
05	يقوم محافظ الحسابات بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص					
06	يكون محافظ الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية					
المحور الثاني: مستوى إدراك محافظي الحسابات لدورهم في مراجعة القوائم المالية						
07	يلتزم محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني					
08	يلتزم محافظ الحسابات عند البحث عن الأدلة باحترام أخلاقيات المهنة المنصوص عليها					
09	يقوم محافظ الحسابات بتجميع الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه					
10	محافظ الحسابات مسؤول عن كل المخالفات والانحرافات التي قام بالكشف عنها					
11	يحرص محافظ الحسابات على جودة تقريره الذي يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية					
المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة للقوائم المالية						
12	يساهم محافظ الحسابات في إبداء رأيه حول القوائم المالية في الوقت المناسب					
13	يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة بالقوائم المالية تتميز بقدرة تنبؤية					
14	يقدم محافظ الحسابات لمستخدمي القوائم المالية تقارير مفصلة عن القوائم المالية					
15	يحرص محافظ الحسابات على أن تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز					
16	يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية بعيدة عن الغرض الشخصي					
17	يحرص محافظ الحسابات على أن تكون المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية قابلة للتحقق					
18	يحرص محافظ الحسابات على أن تكون الدفاتر والسجلات المعبر عنها بالقوائم المالية خالية من الغموض					
19	ينصح محافظ الحسابات المؤسسة محل المراجعة على تطبيق كل قواعد النظام المحاسبية لتوفير معلومات مكتوبة بلغة غير معقدة					
20	يساعد محافظ الحسابات على الفهم الجيد للقوائم المالية وسهولة الاطلاع عليها					
21	يحرص محافظ الحسابات على تمكين مستخدمي القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن للتنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة					
22	يحرص محافظ الحسابات على تطبيق الممارسات المحاسبية المتعارف عليها من أجل رفع من قدرة المستخدمين على مقارنة القوائم المالية					

الفهرس

الصفحة	الفهرس
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	ملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الأشكال.....
IX	قائمة الاختصارات والرموز.....
X	قائمة الملاحق.....
أ/ب	المقدمة.....
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: عموميات حول محافظ الحسابات والقوائم المالية.....
3	المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات.....
3	الفرع الأول: مفهوم محافظ حسابات وشروط ممارسة المهنة.....
3	أولاً: مفهوم محافظ حسابات.....
3	ثانياً: شروط ممارسة المهنة وتعيين محافظ حسابات.....
6	ثالثاً: صفات محافظ الحسابات.....
6	الفرع الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.....
7	أولاً: مهام محافظ الحسابات.....
7	ثانياً: مسؤوليات محافظ الحسابات.....
7	ثالثاً: تقارير محافظ الحسابات.....
9	المطلب الثاني: إطار المفاهيمي للقوائم المالية.....
9	الفرع الأول: ماهية قوائم المالية.....
9	أولاً: مفهوم القوائم المالية.....
10	ثانياً: أهمية قوائم المالية.....
10	ثالثاً: أهداف قوائم المالية.....
11	رابعاً: مستخدمو قوائم المالية.....
12	الفرع الثاني: أنواع القوائم المالية.....

12	أولاً: قائمة المركز المالي
15	ثانياً: قائمة الدخل.....
18	ثالثاً: قائمة التدفقات النقدية.....
21	رابعاً: قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.....
23	خامساً: الملحق
24	المبحث الثاني: عرض وتقييم دراسات السابقة
24	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....
24	الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة العربية.....
27	الفرع الثاني: عرض الدراسات السابقة الأجنبية.....
28	المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....
30	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثاني: دراسة لعينة من محافظي الحسابات في تقييم جودة للقوائم المالية.....
32	المبحث الأول: طريقة والأدوات الدراسية.....
32	المطلب الأول: طريقة المتبعة.....
32	الفرع الأول: وصف الأداة المستخدمة في الدراسة.....
32	أولاً: عينة الدراسة.....
33	ثانياً: هيكل الاستبيان.....
33	ثالثاً: ضبط الاستمارة النهائية للاستبيان.....
33	رابعاً: تصميم استمارة الاستبيان.....
34	خامساً: توزيع استمارة استبيان.....
34	الفرع الثاني: اختبار الثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ.....

34	أولاً: صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.....
37	ثانياً: الصدق البنائي للاستبيان.....
38	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة.....
38	المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها.....
38	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.....
38	الفرع الأول: عرض ومناقشة النتائج المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة
38	أولاً: توزيع أفراد العينة حسب الجنس.....
39	ثانياً: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.....
40	ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.....
40	رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....
41	خامساً: توزيع أفراد العينة حسب القطاع.....
42	الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج الإحصاءات الوصفية.....
43	أولاً: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان.....
44	ثانياً: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان.....
45	ثالثاً: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان.....
47	الفرع الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار الفروق.....
48	أولاً: اختبار طبيعة توزيع البيانات.....
49	ثانياً: اختبار مان ويتني (Mann-Whitney)، واختبار كروس كال والاس (Kruskal Wallis)
53	خلاصة الفصل.....
55	الخاتمة.....
58	المصادر والمراجع.....
58	المراجع باللغة العربية.....

60	المراجع باللغة الأجنبية.....
62	الملاحق.....
62	الملحق رقم 01.....
62	الملحق رقم 02.....
77	الفهرس.....