جامعة قاصدي مرباح، ورقلة – الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان :

# دور محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية

## "دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات بولاية غرداية"

من إعداد الطالب : عائشة العربي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :2016/05/24
أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ /صديقي فؤاد..... (أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا
أ / الطاهر خامرة ..... (أستاذ مساعد أ، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا
أ.د/مقدم خالد ..... (أستاذ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2016/2015

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة – الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان :

# دور محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية

## "دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات بولاية غرداية"

من إعداد الطالب : عائشة العربي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :.....

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ / صديقي فؤاد..... (أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا

أ / الطاهر خامرة ..... (أستاذ مساعد أ، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

أ.د/مقدم خالد..... (أستاذ، جامعة ورقلة) مناقشا

# الشكر

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم ويسرت لنا سبله، ومن يعننا على تحصيله، وعلمتنا ما لم نكن نعلم، ثم الصلاة والسلام على الحبيب المصطفى خير الأنام. من باب من لا يشكر الناس لا يشكر الله، نتقدم بخالص الشكر إلى من جعلهم الله لنا سندا وعونا:

بداية لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر وعظيم الامتنان والتقدير للأستاذ: خامرة الطاهر المشرف على هذه المذكرة وتفضله قبول الإشراف عليها، فقد لمست من الرعاية وحسن التوجيه وما قدمه لي من علم غزير وخلق كريم سائلا المولى العلي القدير أن يجزيه عني خير الجزاء وان يبارك له في وقته وجهده.

إلى أساتذتنا وكافة من ساعدونا في تحضير المذكرة واخص بالذكر الأستاذ بن مالك محمد حسان.

كما نتوجه بخالص شكرنا وتقديرنا إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل.

و إلى كل من لم يبخل علينا بنصائحه وإرشاداته وتوجهاه من اجل إتمام هذا العمل.

## الملخص:

تهدف الدراسة لمعرفة مدى مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية عالية، وذلك بغرض إعادة الثقة في القوائم المالية . وللإجابة على الإشكالية المطروحة بشكل موضوعي تم تصميم الاستبيان وتوزيعه على عينة مكونة من 47 محاسب من مؤسسات اقتصادية، وللوصول إلى نتائج الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي.

توصلت الدراسة عموما أن محافظ الحسابات يساهم بشكل فعال في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية كونه يكتسب معايير المراجعة التي تسمح له بإبداء رأي فني محايد وضمان صدق والموثوقية للمعلومة المحاسبية.


**الكلمات المفتاحية** : محافظ الحسابات، خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية ،معايير المراجعة، مؤسسات الاقتصادية


## Abstract:

The study aims to determine the extent of the contribution of the governor of the accounts in the promotion of qualitative characteristics of accounting information and access to Accounting information highly credible, in order to restore confidence in the financial statements. To answer the problem posed in an objective questionnaire was designed and distributed to a sample consisting of 47 accountant of economic institutions, and access to the results of the study were to rely on the descriptive and analytical.

The study found that the governor general accounts effectively contribute to enhancing the quality characteristics of accounting information and economic institution being acquired revision that allows to render an impartial professional opinion and to ensure the validity and reliability of accounting information standards.


Key words: Governor calculations, the characteristics of the quality of accounting information, auditing standards, and economic institutions

# قائمة المحتويات


| | |
|---|---|
| الشكر ..... | IV |
| الملخص ..... | V |
| قائمة المحتويات ..... | VI |
| قائمة الجداول ..... | VII |
| قائمة الأشكال البيانية ..... | VIII |
| قائمة الملاحق ..... | IX |
| قائمة الاختصارات والرموز ..... | X |
| مقدمة ..... | أ |
| **الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية لمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية** | |
| المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية | 03 |
| المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية | 12 |
| **الفصل الثاني دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات بولاية غرداية** | |
| المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية..... | 23 |
| المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها ..... | 31 |
| خاتمة .....…. | 53 |
| قائمة المصادر و المراجع ..... | 58 |
| الملاحق ..... | 61 |
| الفهرس ..... | 69 |

## قائمة الجداول


| رقم الجدول | اسم الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| **الجدول 2– 1** | يمثل الإحصائيات الاستبيانات الموزعة والمسترجعة على المؤسسات | 23 |
| **الجدول 2– 2** | يوضح محاور و أبعاد الاستبيان | 25 |
| **الجدول 2– 3** | يوضح جدول ليكارت الثلاثي | 26 |
| **الجدول 2– 4** | يمثل المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها | 26 |
| **الجدول2– 5** | يمثل الصدق الداخلي لفقرات المتغير المستقل حسب معايير المراجعة | 28 |
| **الجدول 2– 6** | يمثل الصدق الداخلي لفقرات المتغير التابع لمساهمة في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية | 29 |
| **الجدول 2– 7** | يوضح معاملات ثبات الأداة حسب معادلة (الفاكرونباخ) | 30 |
| **الجدول 2– 8** | يوضح تصنيف المؤسسات حسب الطبيعة القانونية | 35 |
| **الجدول 2– 9** | يوضح تصنيف المؤسسات حسب الحجم | 35 |
| **الجدول 2– 10** | يوضح تصنيف المؤسسات حسب المصلحة التي تنتمي اليها عينة الدراسة | 36 |
| **الجدول 2– 11** | يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام للمعايير الشخصية | 37 |
| **الجدول2– 12** | يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام للمعايير العمل الميداني | 38 |
| **الجدول 2– 13** | يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام لإعداد التقرير | 39 |
| **الجدول 2– 14** | يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام لمساهمة في خاصية الملائمة | 39 |
| **الجدول 2– 15** | يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام لمساهمة في خاصية الموثوقية | 40 |
| **الجدول 2– 16** | يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام لمساهمة في خاصية القابلية للمقارنة | 41 |
| **الجدول 2– 17** | يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام لمساهمة في خاصية القابلية لفهم | 42 |
| **الجدول 2– 18** | يوضح اختبار الفروقات لتوفر المعايير حسب الطبيعة القانونية | 43 |
| **الجدول 2– 19** | يوضح اختبار الفرو قات لمساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية حسب الطبيعة القانونية | 44 |
| **الجدول 2– 20** | يوضح اختبار الفروقات بين أبعاد توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات | 45 |
| **الجدول 2– 21** | يوضح المقارنة البعدية لتوفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات حسب حجم المؤسسة | 46 |
| **الجدول 2– 22** | يوضح اختبار الفروقات لأبعاد مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب حجم المؤسسة | 47 |
| **الجدول 2– 23** | يوضح المقارنة البعدية لمساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية لمعلومة المحاسبية حسب حجم المؤسسة | 47 |
| **الجدول 2– 24** | يوضح اختبار الفروقات بين أبعاد توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات | 48 |
| **الجدول 2– 25** | يوضح اختبار الفروقات بين أبعاد مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب مصلحة عينة الدراسة | 49 |
| **الجدول 2– 26** | يوضح المقارنة البعدية لاختلاف مصلحة العينة المدروسة حسب الخصائص النوعية ومساهمة المحافظ في تحسينها | 50 |

# قائمة الأشكال


| رقم الشكل | اسم الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| الشكل 1– 1 | يمثل معايير التدقيق الخارجي | 07 |
| الشكل 2–1 | يمثل توزيع العينة من حيث الجنس | 31 |
| الشكل 2–2 | يمثل توزيع العينة من حيث العمر | 32 |
| الشكل 2–3 | يمثل توزيع العينة من حيث المستوى التعليمي | 33 |
| الشكل 2–4 | يمثل توزيع العينة حسب الخبرة المهنية | 33 |
| الشكل 2–5 | يمثل توزيع العينة حسب الوظيفة | 34 |

# قائمة الملاحق


| رقم الملحق | عنوان الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| الملحق01 | استبيان | 61 |
| الملحق02 | قائمة الأستاذة المحكمين | 63 |
| الملحق 03 | التمثيل البياني للفروقات في معايير العمل الميداني حسب الحجم | 64 |
| الملحق 04 | التمثيل البياني للفروقات توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات حسب الحجم | 65 |
| الملحق 05 | التمثيل البياني للفروقات في مساهمة المحافظ في خاصية القابلية للفهم حسب الحجم | 66 |
| الملحق 06 | التمثيل البياني للفروقات في مساهمة المحافظ في خاصية الملائمة حسب المصلحة التي تنتمي لها عينة الدراسة | 67 |
| الملحق 07 | التمثيل البياني للفروقات في مساهمة المحافظ في خاصية الموثوقية حسب المصلحة التي تنتمي لها عينة الدراسة | 68 |

# مقدمـــــة

**أ –توطئة**

يسعى الأفراد منذ القدم إلى تنظيم أنفسهم في مجموعات تتألف من أعضاء عادة ما تكون لها نفس وجهات النظر ونفس المصلحة من الجهود والمساهمات، فتعمل على توحيد الإمكانيات والجهود للدفاع عن النفس، وفرض وجودها، وفعالية هذا التجمع تسمح له بان يتطور تدريجيا، والهدف من التجمعات العيش سويا وذلك لتقسيم الأعباء مع الآخرين لكي تكون هناك اكبر فرصة للنجاح.

تتشكل التجمعات من بعض الأهداف المشتركة بالنظر إلى تقسيم الأرباح المتحصل عليها، وهذا الأخير قد يكون ماديا وقد يكون معنويا، كما أنه يوجد عدة أنواع من التجمعات كالتجمعات ذات الطابع السياسي، الرياضي ...الخ، التعاونيات الشركات المدنية المهنية، الشركات التجارية، الشركات الاقتصادية، مبدئيا تشكل الشركات الاقتصادية والتجارية بتقارب مابين الأشخاص الذين تكون لديهم نفس الأفكار، وهؤلاء الأشخاص يستطيعون أن يكونوا من نفس العائلة أو يكونوا أجانب فيما بينهم، في كلتا الحالتين الهدف نفسه، البحث عن الفائدة أو الربح.

تحكم هذه الشركات قواعد قانونية وقواعد تعاقدية، طبقا للقانون التجاري الجزائري، فالمؤسسات الاقتصادية مجبرة على تعيين محافظ الحسابات حيث يتم تعينه للقيام بمهام الرقابة، حيث يعمل لصالح الشركاء من جهة وللمصالح العامة من جهة أخرى، فمهمة محافظ الحسابات مستقلة بذاتها تتطلب نوعاً من التعليم المتخصص والتدريب المنظم، وعليه الإتصاف بمجموعة من المعايير وقد توافرت لها كل هذه المقومات منذ زمن بعيد، وحتى وقتنا الحاضر ومن المتوقع أن تزداد ثقة الجمهور بصفة عامة والمستخدمين بصفة خاصة، وتظهر الحاجة إلى محافظي الحسابات على مستوى المؤسسات في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات وعدم تقيد المؤسسات بهده الأنظمة، ما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة والدعم لأنظمة المعلومات المحاسبية بهذه المؤسسات من أجل توفير معلومات تلبي حاجيات الأطراف المستفيدة منها مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها، وتمكن من الحصول على اتخاذ قرارات مناسبة من حيث الوقت والتكلفة.

يعتبر محافظ الحسابات بمثابة الوكيل والضامن في نفس الوقت لسلامة وشرعية الحسابات وصدق القوائم النهائية للمؤسسة وذلك من خلال الفحوصات التي يجريها طيلة السنة على الوثائق والمستندات التي تصدرها المؤسسة، وفقا لمنهجية واضحة وبتباع خطوات منتظمة بين أساسها على معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، ولتحسين هذه الثقة بصفة متزايدة عليه بضرورة تطبيق الخصائص النوعية لمعلومة المحاسبية لما لها من أهمية وقيمة مضافة في المعلومة فعند توفر المعلومة في وقت المناسب مثلا ألا تزيد في اتخاذ القرار وترشيده من خلال ملاحظة محاسب المؤسسة لما له من علاقة اتصال مع المحافظ –تقديم القوائم والمعلومات التي يحتاجها طيلة فترة التعيين– التأثر بتقرير المحافظ الامتثال للتوجيهات.

**ب–إشكالية الموضوع:** بناءا على ما سبق نتطرق في بحثنا هذا إلى موضوع مهمة محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية ولإعطاء صورة واضحة عن هذا الموضوع نطرح الإشكالية التالية :

**"ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ؟"**

ولمناقشة هذا الإشكال الرئيسي قمنا بتقسيمه إلى التساؤلات الفرعية التالية :

- ما مدى توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات من وجهة نظر المحاسبين في مختلف المؤسسات الاقتصادية ؟
- ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين خاصية الملائمة في المعلومة المحاسبية من وجهة نظر المحاسبين ؟
- ما مدى مساهمة المحافظ في تعزيز خاصية الموثوقية في المعلومة المحاسبية من وجهة نظر محاسبي مختلف المؤسسات ؟
- ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تطبيق خاصية القابلية للمقارنة للمعلومة المحاسبية حسب رأي المحاسب بلمؤسسة الاقتصادية ؟
- ما مدى مساهمة المحافظ في تعزيز خاصية القابلية للفهم في المعلومة المحاسبية حسب رأي محاسبي مؤسسات اقتصادية ؟

**ت–الفرضيات** : لمعالجة هدا الموضوع قمنا بصياغة جملة من الفرضيات الآتية :

- يكتسب محافظ الحسابات على مختلف معايير المراجعة من وجهة نظر محاسبي المؤسسات الاقتصادية مهما كانت طبيعتها القانونية، بينما تختلف وجهة نظرهم باختلاف حجم المؤسسة؛
- يساهم محافظ الحسابات في تحسين خاصية الملائمة من وجهة نظر المؤسسات مهما كانت الطبيعة القانونية وحجم المؤسسة؛
- يساهم المحافظ في إضفاء خاصية الموثوقية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من رأي محاسبي مؤسسات الاقتصادية بغض النظر على طبيعتها القانونية وحجمها؛
- يسعى المحافظ إلى تعزيز خاصية القابلية للمقارنة برأي محاسبي مؤسسات اقتصادية مهما تكون طبيعتها القانونية وحجمها؛
- يمتثل المحافظ لكون معلومات المحاسبية قابلة للفهم من وجهة نظر المحاسبين في مختلف المؤسسات الاقتصادية بغض النظر عن طبيعتها القانونية، بينما يختلف ذلك باختلاف حجم المؤسسات.

**ث– مبررات اختيار الموضوع :**

تم اختيار هذا الموضوع نتيجة تفاعل عدة عوامل :

1. الدراسة الحالية في تدقيق ومراقبة التسيير حببت لنا هذا المجال الذي يكون بحر واسع علينا معرفته ومما سمحت لنا باختيار هذا الموضوع ؛
2. رغبتي وميولي في البحث والتنقيب سمح لي بالتعمق في المسالة؛
3. اكتساب الخبرة والمعارف في مجال تخصصنا؛
4. تعتبر مهنة محافظ الحسابات موضوع يتعلق بأحداث اليوم ويجب تجديده باستمرار؛
5. حاجة المؤسسات الاقتصادية لمثل هذه المواضيع؛
6. الأهمية الكبير الذي يوليها ملاك المؤسسة لتقرير المحافظ في اتخاذ قراراتهم.

**ج–أهمية الدراسة:**

تعتبر مهنة المراجعة من المهن العريقة في مختلف الدول لاسيما المتقدمة منها، وتكمن أهميتها في الخدمات التي تقدمها للجهات المستخدمة لمخرجات المحاسبة (المساهمين، المديرين، العمال، مصلحة الضرائب، الموردين، الزبائن، البنوك والمؤسسات المالية ،....)

هذا بالإضافة إلى كون المراجعة تخدم الاقتصاد بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات في مجال الاستثمارات من خلال الكشف على حالات التلاعب والغش، وضمان الشفافية في مالية المؤسسات، وتحديد عمل محافظ الحسابات في المؤسسات التجارية، إبراز أهمية التقارير المقدمة ومحتوياتها .

**ح–أهداف الدراسة** : إن النتائج المرجوة من البحث تتمثل فيما يلي :

- إبراز أهمية ودور المراجعة في عمل المؤسسات والشركات؛
- الوقوف على أهم الجوانب المهنية المتعلقة بأداء مراجعة الحسابات؛
- التعرف على ايجابيات ومزايا محافظ الحسابات ؛
- عرض الجوانب الفكرية لمحافظ الحسابات والاستفادة منه في الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ودلك بغرض إعادة الثقة فيها؛
- التعرف على واقع محافظ الحسابات في رأي محاسبي عينة من مؤسسات اقتصادية.

**خ– حدود الدراسة :**

يمكن تقسيم حدود الدراسة إلى حدود زمنية وأخرى مكانية كما يلي:

**المكانية :** شملت الدراسة استقصاء لأراء مجموعة من المحاسبين لعينة من مؤسسات الاقتصادية التي تقوم بتعيين مراجع لمراجعة حساباتها في منطقة ولاية غرداية.

**الزمنية :** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من شهر مارس واستمرت إلى أواخر شهر ابريل 2016 وذلك للحرص على أن تكون المعلومات جيدة ودقيقة للدراسة.

**د–منهج الدراسة :**

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و للإجابة عن التساؤلات واختبار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي المناسب، لذلك من خلال طرح الموضوع من الجانب العلمي ،كما اعتمدت الدراسة على أداة الاستبيان الموجه للمحاسبي عينة من مؤسسات اقتصادية، لتقصي آرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة وثم اختيار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائيةSPSS.

**ذ–صعوبات الدراسة :**

- صعوبة موافقة بعض المؤسسات في الإجابة على الاستبيان؛
- صعوبة استرداد استمارات الاستبيان من قبل المستجوبين نظرا لتأخر في الإجابة؛
- ضيق الوقت مما يحد من استعمال أدوات أخرى لتحليل.

**ر– هيكل الدراسة:**

بغرض دراسة هذا الموضوع قمنا إلى تقسيمه إلى فصلين نظري وتطبيقي بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجيا

**في الفصل الأول: "أدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة "**

تطرقنا في الفصل الأوّل إلى المبحث الأول إلى مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات والمعلومة المحاسبية بحيث نستعرض المعلومة المحاسبية والخصائص النوعية لها لمعرفة اثر مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في

المؤسسة الاقتصادية، أما المبحث الثاني تناولنا دراسات سابقة لها علاقة بالموضوع واهم أوجه الاختلاف والتشبه بين هذه الدراسة الحالية والسابقة.

**أما الفصل الثاني: "تتضمن الدراسة الميدانية"**

الفصل الثاني /التطبيق/ إلى اثر مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية ،خصص لدراسة الحالة من خلال تحليل نتائج الاستبيان نتوصل إلى معرفة رأي المؤسسات الاقتصادية وذلك بأخذ برأي محاسبيها حول فعالية محافظ الحسابات ودوره في كون المعلومات المحاسبية تتسم بخصائص نوعية.

# الفصل الأول

## الأدبيات النظرية والتطبيقية لمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية

**تمهيد:**

إن مراجعة الحسابات هي اختيار تقني صارم لكثير من الأطراف، وصعبة بالنسبة للشخص الذي يقوم بها لما يتحمل من مسؤولية ومن ذلك فمن يقوم بها عليه أن يكون شخصا مؤهلا علميا وعمليا ويتوفر على مواصفات معينة لا تتواجد في أشخاص آخرين ويتبع خطوات منظمة للوصول إلى إبداء رأي فني محايد، وهذا لطبيعة مهمة ولأهمية المعلومات التي يقدمها واكتسابها لخصائص نوعية تتمثل في صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وبالتالي فان تطبيق هذه الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات الحاصلة على مستوى أداء المؤسسة.

من هذا المنطلق لقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما :

- **المبحث الأول:** محافظ الحسابات والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية؛
- **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة.

# المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية

على ضوء حديثنا على محافظ الحسابات ودور الذي يقوم به علينا معرفة العملية الأساسية التي يقوم بها وهي المراجعة وبمصطلح آخر تدقيق الحسابات.

**المراجعة** : تعرف بأنها عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية ودلك للتحقق من درجة التوافق بين هده المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين دوي الاهتمام،[1] كما هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات. [2]

كما عرف BONNAULT ET GERMOND المراجعة الخارجية على أنها اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هده المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة ،[3] وعملية المراجعة لتصل إلى هدفها المنشود يجب أن تمر بثلاث مراحل :[4]

- **الفحص** : يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها؛
- **التحقق** : يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية ؛
- **التقرير** : بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير وتقديمه لمن يهمه الأمر .

## المطلب الأول : ماهية محافظ الحسابات

نتطرق إلى محافظ الحسابات والمعايير المراجعة المتعارف عليها التي من الواجب توفرها فيه الشخصية التي تتعلق بمكتسباته أما العملية وإعداد الرأي هي خطوات يقوم بتنفيذها والتي تهدف إلى إبداء رأي فني محايد يساعد في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.

### الفرع الأول : تعريف محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/02 على أنه كل شخص يمارس

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر2000، ص7.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2008، ص11.

[3] مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية** ، مذكرة دكتوراء غير منشورة في علوم التسيير، جامعة الجزائر ، الجزائر 2004، ص22.

[4] مسعود صديقي ، محمد براق، مداخلة بعنوان انعكاس تكامل المراجعة الخارجية والداخلية على الأداء الرقابي، **المؤتمر العلمي حول الأداء-المتميز للمنظمات والحكومات**، جامعة ورقلة، الجزائر 2005، ص25.

بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وإنتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة 1 من نفس القانون الموجب الأحكام المعمول بها[1] .

محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة 1من نفس القانون بموجب الأحكام المعمول بها .[2]كما يعرف بأنه شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المرجعة المتعارف عليه.[3] كما عرفت المادة 02 من القانون 10-01 بأنه يمكن "لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة محافظ الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في القانون "[4] .

هكذا، فقد فرض المشرع على معظم المؤسسات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة، مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة، دون التدخل في تسيير المؤسسة وبناءا على ذلك تقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة –حسب المادة 978من القانون التجاري – بتعيين لمدة 3 سنوات محافظي الحسابات أو أكثر –مع إمكانية تجديد مدة توكيل المراجع Le Mandat مرة واحدة فقط ولقد جاء تعريف آخر للمراجعة الخارجية، التي يمثلها مراجع الحسابات، بأنها عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقدم عل الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية ودلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال رأي المراجع إلى الأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هده المعلومة وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم وهكذا يمكن القول من خلال هذه التعاريف أن مهمة محافظ الحسابات تتركز على مراجعة المحاسبية والمالية للمؤسسة التي يصادق عليها المراجع بمثابة ممثل لشركاء والمساهمين والبنوك والهيئات العمومية، وهكذا الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة وك ذا مراقبتها وممارسة المهنة بكل استقلالية وشفافية ونزاهة[5].

**الفرع الثاني معايير المراجعة:**

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها [6]وذلك باعتبارها باعتبارها تمثل الحد الأدنى من معايير المراجعة التي يجب أن يلتزم بها مراجعي الحسابات نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الآتية [7] : 1 /معايير عامة ؛ 2/ معايير الفحص الميداني ؛ 3/معايير

[1] الامانة العامة للحكومة،القانون رقم 91-08 المادة 27المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق ب **قانون متعلق بالأحكام العامة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 20، الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، ط1،سنة 1991 ، ص 654.

[2] Boulaiboud mokhtar, **guide pratiue d audit financier et comtaple**, la maison des livres, 1982, p 15.

[3] Societe nationale de la comptabilite**, guide daudit et de commisairiat aux comptes**,, p 1102.

[4] الامانة العامة للحكومة ، المادة 02 من القانون 10-01 مؤرخ في 16رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010.

[5] الزاي يوسف سيف الدين، **دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة ماستر غير منشورة في علوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر 2013، ص4.

[6] طواهر محمد التوهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، الطبعة3، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر2006 ، ص 37.

[7] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر 2000، ص 28.

التقرير.

**اولامعايير العامة للمراجعة:** تهتم بشخص مراجع الحسابات ودلك لمحورية الدور الذي يلعبه هدا المراجع في عملية المراجعة فهو بلا شك يعتبر أهم مقومات الكيان المهني للمراجعة وتتمثل المعايير العامة للمراجعة فيما يلي :[1]

1 -معايير تأهيل المراجع؛
2 -معايير استقلال المراجع؛
3 -معايير العناية المهنية الملائمة للمراجع.

يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص لديه التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجع أي بجب أن يحصل على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا كبيرا من المعرفة في مجالي المحاسبة المالية والمراجعة من ناحية وفي بعض مجالات المعرفة الأخرى، كما يجب أن يكون لديه معرفة معمقة في المحاسبة ومعارف في الاقتصاد العام ومعارف كافية في قانون الأعمال وعليه أن يكون ملما بالقانون التجاري، التشريع الجبائي، قانون العقوبات والقانون المدني،[2] و في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعون على الاستقلال ويرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على الفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله المهني.[3]كما يعتبر يعتبر سر المهنة الذي يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف جميع المعلومات التي يراها ضرورية للقيام بمهمته، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة حيث لا يمكن استغلال المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة سواء لصالحه أو للغير[4].

يجب على المراجع أن يبدل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي، ولذلك فعلى محافظ الحسابات أن يكون أمينا ونزيها في عمله وان يعطي هدا العمل حقه الوافي وان يقوم بالعمل بوحي من ضميره ويبدل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل.[5]

**ثانيا معايير الفحص الميداني:**

تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية المراجعة ومعايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة تعتبر أكثر تحديدا ويتمثل هذا المعيار في قيام المراجع بإعداد سجل يشمل على إجراءات المراجعة والأدلة التي تم فحصها والنتائج التي تم التوصل إليها، وتوصيف نظام الرقابة الداخلية، وتحليل لمختلف الحسابات والكشوف التفصيلية لبعض بنود القوائم المالية وتشمل ثلاثة :

[1] **المرجع السابق**، ص 29.
[2] بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة، علوم التسيير، جامعة الجزائ، الجزائر 2002، ص 98
[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص30 ،31.
[4] العناق مراد،**دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي**، مذكرة الماستر غير منشورة في علوم التسيير، جامعة المسيلة،الجزائر 2014، ص 22.
[5] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى،دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن1998، ص122.

1. التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين أي يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين؛
2. تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية أي يجب أن تجري دراسة وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة ومنه ينبغي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصفتها الأساس الذي يمكن الاعتماد عليه لتحرير المدى الذي تشمله اختبارات المراجعة؛
3. حصول المراجع على أدلة الكافية والملائمة أي يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساسا لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.[1]

كما أن الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظ الحسابات تحدد أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به.[2]

**ثالثا معايير التقرير** :المراجعة الخارجية تعتبر عملية اتصال متكاملة يمثل فيها التقرير أداة الاتصال التي تحمل الرسالة الموجهة لمستخدمي هدا التقرير ويعتبر التقرير المنتج النهائي لعملية المراجعة وهي كالآتي :[3]

1. معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛
2. معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛
3. معيار ملائمة الإفصاح في القوائم المالية؛
4. معيار وحدة الرأي للقوائم المالية.

فعلى المحافظ أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة وان يختار نوع التقرير المقابل لذلك وذلك باستعمال احد أنواع التقارير التالية :

- التقرير النظيف موضح لرأي المراجع الايجابي حول المعلومات المحاسبية احد الأنواع القليلة كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا[4]؛
- التقرير التحفظي ذلك التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأيا مقيدا في القوائم المالية محل الفحص؛
- التقرير المعاكس ذلك التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأيا سلبا في القوائم المالية محل الفحص؛

[1] شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر2009، ص 42.

[2] القانون التجاري الجزائري ط2003 ،ص 153.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 44.

[4] محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **مرجع سبق ذكره**، ص 55.

- عدم إبداء الرأي ذلك التقرير الذي يقرر فيه مراجع الحسابات امتناعه عن إبداء الرأي في القوائم المالية محل الفحص لأسباب معينة [1].

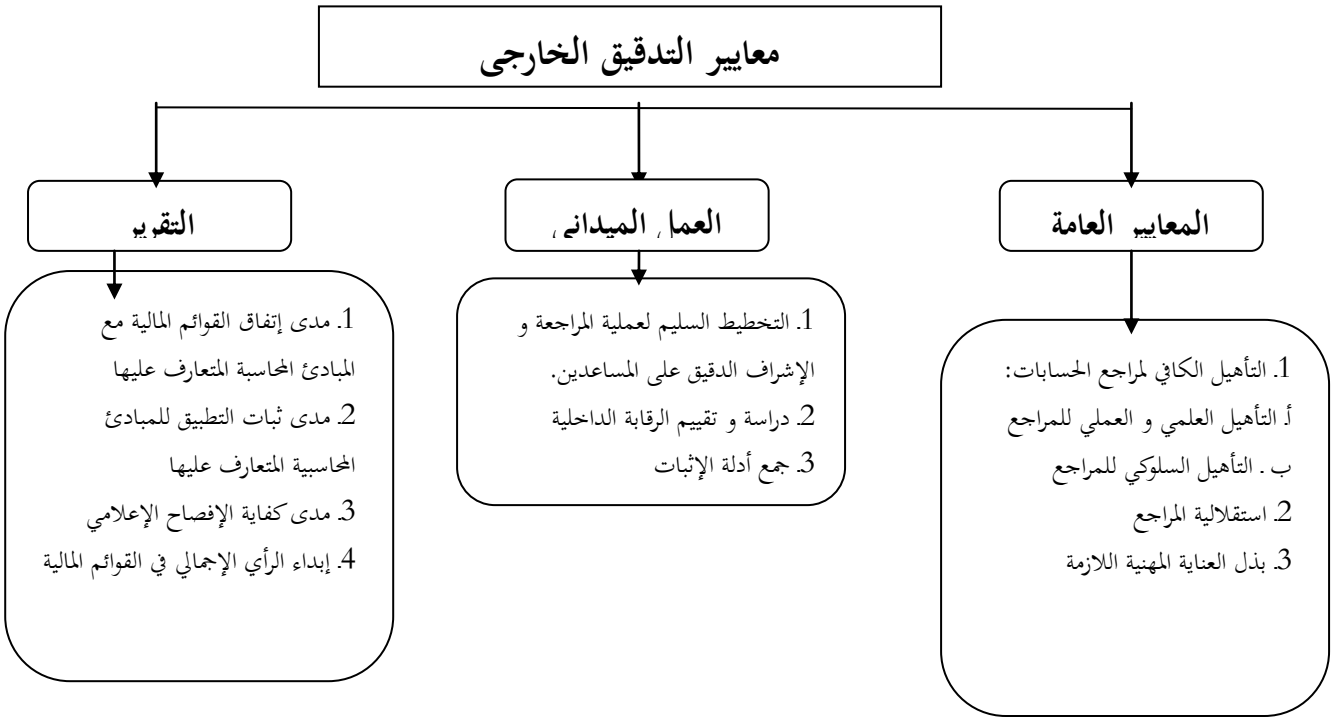
تقرير محافظ أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة القوائم المالية، طالما أن محافظ الحسابات ينظر لتقرير على انه المنتج النهائي لعملية المراجعة وأداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية مجال المراجعة فان هذا التقرير يمثل له أهمية خاصة للأسباب الآتية:

أ – إن التقرير دليل أو مؤشر على انجاز المحافظ بمراجعة القوائم المالية؛

ب –إن التقرير سيوجه في المقام الأول للمساهمين الذين كلفوا بأداء الخدمة المهنية ولذلك فهو أداة لإشباع طلبهم على هذه الخدمة؛

ت –إن التقرير وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في المؤسسة ويهم هان يستفيد من ردود أفعالهم نحوه كآلية من آليات التغذية العكسية يمكن أن تفيده في تطوير التقرير إن أمكن[2].

**الشكل البياني رقم(1–1)** : يوضح معايير التدقيق الخارجي




Source : Ray Whittington, Kurt Pany: principles of auditing, twelfth edition, McGraw-Hill, New York, 1998, p37

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 386.

[2] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر2009، ص 195.

## المطلب الثاني : خصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

المعلومات المحاسبية تعد عنصرا هاما من عناصر الإنتاج التي لها دور هام في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسة لذلك سعت إلى تصميم وبناء أنظمة متطورة من اجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة وذلك لضمان وصول المعلومات الجيدة والدقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة.

### الفرع الاول مفاهيم المعلومات المحاسبية:

**البيانات** : تعرف بأنها مجموعة من الحقائق التي تجمع وتسجل وتخزن وتتم معالجتها من خلال نظام المعلومات، والبيانات تمثل عوامل ملاحظة أو مؤشرات لقياس نشاطات العمل لدى صانعي القرار أو لمستخدمي هده البيانات وهناك أنواع متعددة من البيانات التي بحاجة إلى أن يتم تجميعها في العمل ومنها [1]:

ا–حقائق عن الأنشطة التي تمت فعليا وعلى ارض الواقع؛

ب– المصادر التي تؤثر في هده الأنشطة؛

ج – الأشخاص الدين يسهمون ويشاركون في هده الأنشطة.

وعموما فان المعلومات عبارة عن بيانات تمت معالجتها وتجميعها وقياسها وعرضها في القوائم المالية حتى تمكن مستخدميها في التقييم واتخاذ القرار وبالتالي تعرف المعلومات المحاسبية بأنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا[2] وفي مجال مهنة المحاسبة نجد مصطلح المعلومات المحاسبية أصبح متداولا بشكل واسع في كثير من الأدبيات والأبحاث التي ترى انه من الضرورة النظر إلى المحاسبة من أبعاد متنوعة ومجالات مختلفة بشكل متكامل، فالمعلومات ذات المصادر المختلفة هي التي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا وتفسيرا وشرحا ووصفا لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات،[3] كما يعتبر نظام المعلومات المحاسبي في ظل الثورة التقنية الحديثة واستخدام الميكنة من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ قرارات الاقتصادية والإدارية والمالية ، فالمحاسبة توفر البيانات

[1] نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الديبة، **نظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع الطباعة،عمان الاردن 2011،ص16-17.

[2] قاسم محمد إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيا السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، الموصل العراق2004، ص 32.

[3] ناصر محمد علي الجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة اقتصادية** ، مذكرة الماجستير غير منشورة، علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر2002، ص 33.

والمعلومات الكمية والمالية التي تساعد في اتخاذ قرارا ت الاستثمار وتوظيف الأموال وتخصيصها ، وفي المحافظة على الأصول والرقابة عليها كما تساعد في تخطيط العمليات وقياس التكلفة وتحقيق الرقابة وتقييم الأداء والمساهمة في صنع وترشيد القرارات.[1]

## الفرع الثاني الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية :

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي احد المكونات الأساسية لإطار النظري للمحاسبة المالية والمستوى الثاني من مستويات الإطار النظري للمحاسبة وهي جسر يربط بين أهداف الإبلاغ المالي من ناحية ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية أخرى كما أنها تعد من السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية كما أنها الصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبيرة، وما يلاحظ على الخصائص انه لا يوجد اتفاق بين مختلف الهيئات المحاسبية بشان الخصائص النوعية اللازمة لاتخاذ القرار إلى أن الكثير يركز على أربع خصائص[2]:

1-الملائمة 2-الموثوقية 3-القابلية للمقارنة 4- القابلية للفهم

### أولا الملائمة :

هي مدى كفاءة التقارير والقوائم المالية ونجاحها في خدمة مستخدميها بقدرتها على توفير المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة بحيث تتميز هده المعلومات بأنها مناسبة لاتخاذ القرارات وأنها تعرض بالشكل الصحيح وتتوافر في الوقت المناسب وحتى تكون المعلومات ملائمة شرط توفر الخصائص الفرعية التالية[3]:

**1-التوقيت المناسب**: إن توفر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يساعد المستخدم لها في اتخاذ القرار المناسب، فقد دعت المؤسسات المهنية والعلمية المحاسبية الشركات إلى إصدار التقارير والقوائم المالية السنوية والربع السنوية والنصف السنوية لإضفاء الملائمة في التوقيت على هذه المعلومات والقوائم[4]؛

**2-القدرة على التنبؤ بالمستقبل**: يعتبر التنبؤ وسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل ، حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب ان يكون لها قدرة على التنبؤ بالأحداث، أي القدرة على مساعدة متخذ القرار في التوصل إلى تنبؤات صادقة نوعا ما عن النتائج المتوقعة في المستقبل؛

---

[1] مختار احمد بن حموده، المعلومات المحاسبية والقوائم المالية، **المؤتمر الوطني الأول** بعنوان المحاسبة مهنة ومعايير ...تقييم وإصلاح 23جوان 2003، طرابلس ليبيا،ص3.

[2] أكرم يحي علي الشامي، **اثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية** ، مذكرة ماجستير غير منشورة بكلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009،ص31.

[3] فواز فاضل جدعان الشمري، **اثر المعايير الائتمانية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ،مذكرة ماجستير غير منشورة في كلية الأعمال، جامعة عمان، عمان2013، ص 10.

[4] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**،الطبعة 2،2009 ، ص 18 .

**3–التغذية العكسية:** إن المعلومات تقدم تغذية عكسية عن الأعمال التاريخية والتي تساعد على تأكيد أو تصحيح التوقعات الأولية وهده المعلومات يمكن أن تستخدم للمساعدة في التوقع للنتائج المستقبلية ؛ وعادة ما تقدم المعلومات الملائمة على توقع النتائج الخاصة بالأعمال المماثلة المستقبلية وبالتالي فبدون معرفة عن الماضي فان أساس التنبؤ يكون غير مكتمل، تغذية عكسية وقيمة تنبؤية في نفس الوقت فالمعرفة الخاصة بالأنشطة والآثار السابقة تؤدي إلى تحسين قدرة متخذ القرار

**4– التقييم:** وهو أن تكون للمعلومات قيمة يمكن تحديدها ومقارنتها مع تكلفة الحصول على تلك المعلومات[1]

## ثانيا– الموثوقية :

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها أن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات ولكي تتصف المعلومات بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبية وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية . وحتى تكون ملائمة شرط توفر الخصائص الفرعية التالية[2]:

1– **المصداقية** :تكون المعلومات صادقة اذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها وتكون المعلومات صادقة ادا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية وبدورها تنقسم إلى[3]:

أ– **البحث عن الصورة الصادقة** : أي العرض والتمثيل الصادق ويقصد به أن الأرقام والأوصاف المحاسبية تمثل ما هو موجود فعلا أو ما حدث فعلا، وأية بيانات تفتقر لهده الصحة لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛

ب– **تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني:** تغليب الجوهر على الشكل لكي تمثل المعلومات المعروضة العمليات المالية والأحداث الأخرى تمثيلا صادقا، والتي من المفترض أنها تمثلها وعندما يختلف الجوهر الاقتصادي عن الشكل تتطلب ان تتم المحاسبة والتقرير عن جوهر العملية وآثارها وليس عن شكلها القانوني فحسب؛

ج– **الحيطة والحذر** ، د– **الشمولية:** لتكون المعلومات ملائمة فان المعلومات في التقارير المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة وأي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة وتتطلب

[1] حامدي علي، **اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، علوم التسيير، محمد خيضر بسكرة، الجزائر2011، ص 100.

[2] فواز فاضل جدعان الشمري، مرجع سبق ذكره،ص10.

[3] سعد بوراوي، مداخلة بعنوان الاسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الاشارة الى الاطار حالات التقار ب، **الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي (ias/ifrs)الفكري في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، المركز الجامعي الوادي، الجزائر2010، ص 10 .

الحذر فمن الضروري بذل العناية الكافية واخذ الحيطة والحذر بعين الاعتبار عند ممارسة حكم معين حول وضع التنبؤات والتقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد[1].

**2-الموضوعية أي الحيادية** : وتعني عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه تفضيل أو محاباة جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية او المهتمة بالمعلومات على حساب جهة أخرى، فعملية اتخاذ القرارات تتطلب الاعتماد على معلومات خالية من التحيز تقوم على قياس وتقرير الأحداث الاقتصادية بطريقة موضوعية ومحايدة؛

3- **القابلية للتحقق** : وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين الدين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس وهذا يعني ضرورة تشغيل النظم المحاسبية بطريقة ثابتة ومحددة بدقة[2]

**ثالثا- القابلية للمقارنة** : ويتحقق بتوفر الخصيتين الفرعيتين:

1 -**الاتساق** : إن إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية تتطلب معلومات متشابهة؛[3]

2 -**الثبات** : ويقصد بالثبات أن تكون السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة ثابتة لا تتغير من فترة لأخرى ،وهدا لا يعني أن الشركة لا يمكنها تغيير إحدى الطرق المستعملة لطريقة أخرى اذا كان هناك مبرر، وعلى الشركة الإفصاح عن أسباب وتأثير مثل هدا التغيير. [4]

**رابعا- القابلية للفهم** :

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية هي خاصية القابلية للفهم التي تسمح للمستخدمين الذي لهم قدر معقول من الدراية المحاسبية بإدراك مغزى تلك المعلومات المعروضة بالتقارير المالية، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من ناحية أخرى، وبالتالي فإنه يتعين على من يقوم بإعداد القوائم المالية أن يكونوا على بينة بقدرات مستخدمي هذه القوائم وحدود تلك القدرات، وذلك حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم[5].

---

[1] رضا ابراهيم صالح، اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة العالمية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية** ، الاسكندرية، العدد رقم 2،2009، ص 35-36.

[2] جمعة فلاح محمد حميدات، **مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الافصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الاوراق المالية**،مذكرة دكتوراء غير منشورة، كلية العلوم المالية والإدارية، جامعة عمان، 2004، ص77.

[3] اكرم يحي علي الشامي، مرجع سبق ذكره ، ص40 .

[4] AHMED N. OBIDAT ,ACCOUNTING INFORMATION Qualitative characteristics GAP : EVIDENCE FROM JORDAN , INTERNTIONAL MANAGEMENT REVIEW , VOL.3.N°2 , 2007 , P : 28 .

[5] ماهر موسى درغام، تامر بسام الأغا، العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، **المؤتمر العلمي الدولي التاسع** ، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين،ص14.

ومن هذه الخصائص النوعية فان تدقيق المعلومات أداة مفيدة لاختبار كيفية استخدام المعلومات عمليا ويشمل التدقيق مراجعة التقارير ودلك لتحديد كيف تم إعدادها ولمن وجهت وكيف استخدمت والهدف من ذلك هو تبسيط تدفق المعلومات وإجراءات توجيهها والتأكد من أن المعلومات التي جمعت قد استخدمت كما كان محددا لها، ويهدف التدقيق أيضا إلى تحديد هل هناك حاجة للمعلومات لم تتم تلبيتها وهل كان تلبية مثل هده الحاجات مجد من ناحية التكاليف.[1]

وتظهر علاقة المراجع بالمعلومات المحاسبية في أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومة المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة اكبر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن المعاملات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة حول ميزانية المؤسسة نتائج أعمالها بالتالي فان رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والدي يترجمه تقريره ، يمثل مقياس لمصداقية المعلومات وتمثيلها للصورة الحقيقة للمؤسسة ويساهم المحافظ في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وب ذلك تزيد ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية.

## المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية

عرض أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع حيث ينقسم هذا المبحث إلى مطلبين أولا الدراسات التي تناولت الموضوع ومعرفة الأهداف التي سعى الباحث الوصول إليها ومن ثم عرض الإشكالية التي قام بطرحها ولتطرق الى النتائج المتوصل إليها أما المطلب الثاني فيتمثل في مقارنة الدراسات مع الدراسة الحالية ومعرفة أوجه الاختلاف من بينها.

### المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

#### الفرع الأول : الدراسات الجزائرية

**دراسة بعنوان دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة شركة الجزائرية للألمنيوم ALGALبالمسيلة)** وهي دراسة قام بها فاتح سردوك قدمت لنيل شهادة الماجستير بجامعة المسيلة سنة 2004، تدور إشكالية الدراسة حول إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية وتمثيلها بصحة وعدالة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وملاءمتها لجميع الجهات المستفيدة من هده المعلومات؟

[1] احمد صالح الهزايمي، دور نظام المعلومات في اتخاد القرارات في المؤسسات الحكومية ، **مجلة جامعة دمشق**، مجلد 25 العدد الأول، 2009،ص 13.

تتمثل أهداف هذه الدراسة في:

- إيضاح بعض الغموض على مجال مرجعة الحسابات؛
- توضيح الأسس النظرية و الإطار العلمي ومحاولة التوفيق بينهما؛
- توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة مجال الدراسة من أجل إضفاء مصداقية من جهة واتخاذ القرار من جهة أخرى؛

أما الجانب التطبيقي اعتمد على منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والعلمي، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أبرزها :

- أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها وتجاوبها السريع مع هذا الأخير من خلال تكيفها واستجابتها لاحتياجات الأفراد , بقاعدة المعلومات المحاسبية المحكمة من طرف المراجعة الخارجية
- يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية التي سيتم على أساسها اتخاذ القرارات على المستوى الداخلي بالدرجة الأولى من اجل تحسين الأداء وزيادة الفعالية وكذلك مجمل المعلومات المحاسبية الخارجية التي تعتبر أساسا للقيام باتخاذ القرارات.

**دراسة: عمر ديلمي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير2009**

وقد حددت الإشكالية التالية لمعالجة موضوع الدراسة :إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومة المحاسبية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية وتلبي احتياجات مختلف الإطراف المستفيدة من هذه المعلومة ؟

هدفت هذه الدراسة إلى: الوقوف على واقع مخرجات النظام المحاسبي المالي ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية ومن ثم الحاجة إلى مراجعة مخرجات هذا النظام، كما تهدف إلى إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

تستدعي طبيعة البحث مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأهيل العلمي للمراجعة المحاسبية وتاريخية في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة والمحاسبة بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة الحالة وهذا من خلال تأسيس استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة.

النتائج المتوصل في هذه الدراسة:

- أن النظام المحاسبي في المؤسسة هو المسؤول الأول عن توليد المعلومات التي يتخذ عليها الأطراف القرارات المختلفة ,إلا أن ذلك يكون من خلال بث الثقة فيها من قبل المراجع الخارجي، كما يساهم المحافظ في تحسين العملية المحاسبية من خلال احتكاك القائمين بإعداد هذه العملية بمحافظ الحسابات وإتباع النصائح التي يقدمها لهم في الفترات المقبلة.
- إن عملية مراجعة القوائم المالية تعزز الثقة والمصداقية بها، ولكن على الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية معرفة أن عمل مراقب الحسابات لا يوفر الضمان و التأكيد المطلق بصحة ما ورد بالقوائم المالية.

**دراسة بعنوان خصائص المعلومات المحاسبية واثرها في اتخاذ القرارات (دراسة مؤسسة اقتصادية)** وهي دراسة قام بها ناصر محمد علي المجهلي قدمت لنيل شهادة الماجستير بجامعة باتنة سنة 2009، تدور اشكالية الدراسة حول ما هي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرار؟ وهل وجد علاقة بينهم؟

تتمثل أهداف هذه الدراسة:

- مناقشة الإطار الفكري و المفاهيمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية؛
- توضيح أثرها في ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وتم الاستعانة بالاستبيان موجه فئات تمثل أهم مستخدمي التقارير المالية لهد المجموعة فتناولت الدور الهام والجوهري للمعلومات المحاسبية في تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية في عملية اتخاذ القرارات كما تحاول قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالتقارير المالية وأثرها في اتخاذ القرارات بالجمهورية اليمنية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أبرزها :

- إن التنوع المتعدد لاستخدام التقارير المالية أصبح يشكل مجتمعا واسعا الطلب على المعلومات المحاسبية , الأمر الذي يضيف عبئا متضاعف المسؤولية لتحديد ومعالجة طرق إعداد عرض التقارير المالية التي توفر أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حتى تتمكن من خدمة اكبر شريحة وانه توجد علاقة طردية بين جودة المعلومات المحاسبية وبين كفاءتها و ملائمتها في اتخاذ القرارات؛
- تأييد أغلبية أفراد العينة المستجوبين حول القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية ومدى ملائمتها لتعديل سلوك متخذي القرارات وتمكينهم من إطلاق تنبؤاتهم المستقبلية والاتفاق بان التقارير المالية التي تصدرها الشركات التجارية في اليمن تتضمن معلومات محاسبية لها قيمة استرجاعية عالية؛
- أما بالنسبة إلى التوقيت المناسب يرى أفراد العينة بان التقارير تكون متأخرة في إصدارها ولا تلاءم التوقيت المناسب.

دراسة بعنوان **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية (دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة مابين 2008-2012)** وهي دراسة قامت بها وسيلة بوخالفة قدمت لنيل شهادة الماستر بجامعة ورقلة سنة2013. تدور إشكالية الدراسة حول ما مدى قدرة المؤسسة على الالتزام بإرشادات محافظ الحسابات ؟

تتمثل أهداف هذه الدراسة:

- إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها
- تسليط الضوء على ما هو موجود فعليا ومقارنته بالنظري كما تبرز اثر تقرير المراجع الخارجي على الشركة وضرورة تبيان أهميته باعتباره الركيزة الأساسية لأي شركة تطمح للبقاء.

ولدراسة هذه الإشكالية اعتمد المنهج الوصفي التحليلي ودراسة حالة عينة من تقارير محافظ الحسابات لثلاث سنوات متتالية وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أبرزها :

- تعتبر المراجعة الخارجية وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال إبداء الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية؛
- كما يؤدي تضافر جهود مسيري المؤسسة والمراجع الخارجي إلى التقييم الشامل لمخاطر المؤسسة والتقليل منها؛
- تمثل المراجعة عملية فحص لمجموعة من المعلومات المتعلقة بالأحداث اليومية للمؤسسة وفق مجموعة من المعايير بهدف التحقق من سلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى من يهمه أمر المؤسسة .

**دراسة بعنوان اثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية (دراسة لعينة من المسيرين الماليين ومدققي الحسابات )**وهي دراسة قام بها أحلام عباس قدمت لنيل شهادة الماستر بجامعة ورقلة سنة 2013، تدور إشكالية الدراسة حول مدى تأثير الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية؟تتمثل أهداف هذه الدراسة في:

- إظهار مدى التزام المؤسسات بتوفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في تقاريرها المالية؛
- إبراز أهمية الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والدور الفعال الذي تقدمه في زيادة جودة التقارير المالية.

ولدراسة هذه الإشكالية اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي ودلك بالاستعانة بالاستبيان الذي وجهه إلى المسيرين الماليين ومدققي الحسابات وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أبرزها :

- عدم حرص المؤسسات على توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقاريرها المالية؛

- تساهم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية؛
- تكتسي التقارير المالية أهمية بالغة في مجال ترشيد القرارات.

**دراسة بعنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين نوعية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية ( دراسة ميدانية)** وهي دراسة قام بها لحسن عيدي قدمت لنيل شهادة الماستر بجامعة ورقلة سنة 2015. تدور إشكالية الدراسة حول يساهم المراجعة الخارجية في تحسين نوعية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية ؟

تتمثل أهداف هذه الدراسة:

- معرفة كيف تساهم المراجعة الخارجية في إنتاج معلومة محاسبية ملائمة و ذات مصداقية بالمؤسسة؛
- محاولة إبراز والدور الذي تلعبه لزيادة الثقة في المعلومة المحاسبية من طرف مستخدميها .

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وتم الاستعانة بالاستبيان موجه إلى عينة من الاكاديميين والمهنيين وطلبة في المجال وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أبرزها:

- تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق خاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية؛
- تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق خاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية؛
- دور كبير في تحقيق مصداقية المعلومة المحاسبية كما أن المراجعة الخارجية تعمل على تحسين نوعية المعلومة المحاسبية.

## الفرع الثاني : دراسات أجنبية

دراسة بعنوان **اختبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي)** وهي دراسة قام بها محمد الهادي احمد محمد قدمت لنيل شهادة الماجستير بجامعة طرابلس سنة 2006، تدور إشكالية الدراسة حول إلى أي مدى تتوفر الخصائص النوعية قياسا بما هو محدد في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المنشورة للمصارف التجارية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي؟

تتمثل أهداف هذه الدراسة:

- قياس مدى توفر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة للمصارف التجارية المدرجة في سوق المالي الليبي؛
- اختبار اثر إدراج المصارف التجارية في سوق الأوراق المالية الليبي على توفر الخصائص النوعية بالمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية المتعلقة بها؛

- إبراز أهمية الخصائص النوعية ودورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية.

اعتمد في دراسته على المنهج الوصفي في الإطار النظري أما الجانب التطبيقي اعتمد على منهج دراسة الميدانية لجميع المصارف التجارية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي لإسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والعلمي، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أبرزها :

- تتوفر خصائص النوعية بمستوى مقبول في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المنشورة للمصارف؛

من خلال النتائج التي تدلي بانخفاض أو الارتفاع في توفر الخصائص النوعية لإحدى المصارف تمكن الباحث من التعرف على بعض الأسباب التي من شانها الحد من مستوى توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية .

**دراسة عبد الكريم محمد سلمان النجار مذكرة لنيل شهادة المحاسبة القانونية2012**

تدور إشكالية الدراسة حول **مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية؟**تتمثل أهداف هذه الدراسة:

- معرفة الدور الذي ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم به من اجل التحقق من توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية وبغية تحقيق ذلك.

تم دراسة عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لمجموعة من القطاعات المختلفة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

-أن الشركة هي المسؤول الأول عن توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية باستنادها على معايير المحاسبية – على مراقب الحسابات إضفاء خاصية الموثوقية بعناصرها الثلاث ( القابلية للتحقق، الصدق في التمثيل، الحيادية ) وذلك بعد تحققه من توفر خاصية الملائمة (التوقيت الملائم، القيمة التنبؤية، القيمة الارتجاعية ) لتنشر هذه المعلومة إلى مستخدميها في صورة تجعلها أكثر مصداقية وقابلية لاتخاذ القرارات المناسبة.

**دراسة بعنوان اثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية** دراسة قام بها أكرم يحي علي الشامي، قدمت مذكرة لنيل شهادة الماجستير 2009.

تناولت الإشكالية التالية:

- ما مدى حرص البنوك الجارية على توفير الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في تقارير المالية المنشورة ؟

- ما مدى تأثير الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية؟

هدفت الدراسة إلى:

- القياس اثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية الصادرة عن البنوك التجارية العاملة في اليمن ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم استبيان استهدف المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمحاسبين، ومن النتائج التي توصلت إليها أن هناك تأثير عاليا للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية وان البنوك التجارية العاملة باليمن تستخدم الخصائص عند إعدادها لتقارير المالية وان فيها معلومات نوعية تتميز بدرجة عالية من الوضوح.

**المطلب الثاني : المقارنة بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة**

**الفرع الاول : موقع دراستنا من الدراسات الجزائرية**

- **فاتح سردوك 2004** تطرقت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية من اجل إضفاء مصداقية واتخاذ القرار وتم إسقاط ذلك على شركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة تختلف دراستنا عنها كونها تهدف إلى التعرف على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بأكملها ومحاولة معرفة الدور الذي يوليه محافظ الحسابات وتختلف من الجانب التطبيقي التي ركز في دراستنا على توزيع الاستبيان على محاسبي مؤسسات اقتصادية قصد معرفة وجهة رأي حول مساهمة المحافظ
- **عمر ديلمي 2009** ركزت هذه الدراسة على خاصيتين الثقة والمصداقية لمعرفة دور المراجعة الخارجية في زيادة الثقة في القوائم المالية ومعرفة المسؤول عن توليد المعلومات التي من خلالها يمكن اتخاذ القرارات وتختلف عن دراستنا كون المصداقية احدى الخصائص الفرعية للموثوقية ومعرفة فيما يساهم المحافظ لإطرائها اما الجانب التطبيقي فاختلفت عن هذه الدراسة كون هذه جمعت في المؤسسة أسلوبين الاستبيان ودراسة الحالة .
- **محمد علي المجهلي** ركزت هذه الدراسة على توضيح الخصائص النوعية و معرفة أثرها في اتخاذ القرار وتمت الدراسة بالاستعانة بالاستبيان في الجانب التطبيقي حيث قدم لمجموعة من أهم مستخدمي القوائم المالية إما دراستنا تقوم بمعرفة مدى المحافظ لإمكانية تطبيق والمساهمة في تعزيزها لخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية من وجهة نظر محاسبي عينة من المؤسسات الاقتصادية لما لتقرير من اثر على تأدية عمله .
- **وسيلة بوخالفة** ركزت على اثر المراجعة الخارجية في القوائم المالية من حيث جودتها وقدرة المؤسسة على الوقوف على إرشادات المحافظ أما دراسة الحالية لمعرفة سعة هذه المساهمة من وجهة نظر المحاسب الذي يشغل وظيفة في تلك المؤسسة

حيث أعدت هذه الدراسة للوصول إلى نتائج تم دراسة عينة من التقارير الذي يختلف كثيرا عن دراسة الحالية التي صمم فيها الاستبيان كأداة أخرى للوصول إلى النتائج.

- **أحلام عباس** ركزت على معرفة اثر الخصائص النوعية على جودة التقارير أي قياس مدى الاعتماد على التقرير لاتخاذ القرار في ما إن طبقت فيه الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية للوصول إبراز أهمية الخصائص النوعية في التقارير وتختلف في كون دراسة الحالية في الجانب التطبيقي قمنا بتوجيه لمحاسبي المؤسسات أما هذه الدراسة قامت بتوجيه إلى المسيرين الماليين و مدققي الحسابات في المؤسسات الاقتصادية.
- **عيدي لحسن** ركزت على دور المراجعة الخارجية في تحسين نوعية المعلومة المحاسبية أما دراسة الحالية عن مساهمة المحافظ في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية أما من الجانب التطبيقي أخد برأي في الاستبيان عينة من الأكادميين والمهنيين وطلبة في المجال أما دراسة الحالية أخد برأي محاسبي لعينة من مؤسسات اقتصادية .

## الفرع الثاني: موقع دراستنا من الدراسات الأجنبية

- **محمد الهادي احمد محمد 2006** ركزت هذه الدراسة على توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية من خلال إسقاط الدراسة على مجموعة من المصارف الليبية وتختلف عن دراستنا في التركيز على مساهمة المحتفظ في تعزيز الخصائص أما الجانب التطبيقي اعتمد على الدراسة الميدانية إلا أن هذه خصصت المصارف فقط من المؤسسات الاقتصادية .
- **عبد الكريم محمد سلمان النجار 2012** ركزت هذه الدراسة على إسهام مراقب الحسابات في توفر خصائص النوعية في القوائم المالية ودوره في التحقق من توفرها أما الدراسة الحالية تمثلت في محافظ الحسابات أي المراجع الخارجي وإسهامه في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية أما الجانب التطبيقي تمثلت الدراسة في دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لمجموعة من القطاعات المختلفة واختلفت في اعتمدنا على عينة عشوائية من مؤسسات اقتصادية .
- **أكرم يحي علي الشامي 2009** ركزت على حرص البنوك في تطبيق الخصائص النوعية في التقارير المالية أما دراسة الحالية فتركز على إسهام المادي الذي يقوم به المحافظ من جهة والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية أما الجانب التطبيقي ركز في رأي في استبيانه على المديرين والمدققين الداخليين أما دراسة الحالية محاولة الإجابة من محاسبي المؤسسات لان مخرجات المحافظ تولي له بعض المسؤولية من جهة الصحة أو الخطأ في القوائم والحسابات ككل.

**خلاصة الفصل** :

بناء على ما تطرقنا إليه في الإطار النظري من مفهوم محافظ الحسابات ومعايير التدقيق التي يعمل بها لإضفاء السرية والتنظيم على إجراءات المهمة الموكلة له من طرف المؤسسة وليكون عند حسن ضن المتعاملين مع المؤسسة سواء ملاك أو المجتمع الخارجي وأيضا تطرقنا إلى مفهوم المعلومة المحاسبية والخصائص النوعية لها لما لهم من صفات تتضح بهم المعلومة وتكون واضحة للمتصفح للمعلومات لما فيها من أهمية لهم سواء من حيث أداء المؤسسة أو المركز المالي لها أي الوضعية المالية لها، كما تطرقنا إلى أهم الدراسات السابقة التي تحدثت على نفس الطرح الذي اشرنا إليه في دراستنا من حيث الهدف وطريقة المعالجة واهم النتائج وتوضيح ما تتميز به الدراسة الحالية.

# الفصل الثاني

## دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات بولاية غرداية

**تمهيد:**

بعدما تطرقنا في الفصل الأول للأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة، من خلال التعرف على ماهية محافظ الحسابات وتحديد معايير المراجعة المتبعة، وماهية الخصائص النوعية وما تحتويها للوصول إلى حجم مساهمة المحافظ في تعزيزها، كما قدم أهم ما توصلت إليه الدراسات السابقة حول الموضوع وإبراز الدراسة الحالية من هذه الدراسات.

واستكمالا لتحقيق الأهداف المتوقعة من البحث، تم إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني من خلال إجراء دراسة ميدانية تمثلت في توزيع استبيان على مجموعة من محاسبي مؤسسات اقتصادية، وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل لنتائج المتحصل عليها، وذلك بقصد التأكد من صدق الاستبيان واختبار الفرضيات لإجابة على الإشكالية البحث والوصول إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي :

**المبحث الأول** : الطريقة والأدوات المستخدمة

**المبحث الثاني** : النتائج والمناقشة

## المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

سنقوم في هذا المبحث بعرض كيفية انجاز الدراسة الميدانية التي تتمحور بشكل أساسي على (دور محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية ) أي القيمة المضافة لمحافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر محاسبين لعدة مؤسسات ، حيث يشتمل ه ذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة فيجمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية لنتمكن من تحليلها والوصول إلى النتيجة .

### المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة

حسب طبيعة هذه الدراسة سوف نتبنى منهجا علميا لدراسة الموضوع، وارتأينا إلى تحليل إجابات الاستبيان ببرنامج التحليل spss لمساعدة في معرفة اتجاه الرأي حول مساهمة المحافظ في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ومن خلاله نتعرف على حجم المساهمة أو البصمة التي يتركها المؤسسة الاقتصادية.

#### الفرع الأول : مجتمع الدراسة

من أجل معالجة الموضوع تم استخدام منهجين أولها تمثل في المنهج الوصفي والتحليلي، وهو الأسلوب الذي تتمثل فيه معا لم الطريقة العلمية بشكل صحيح والذي يحاول وصف وتقييم واقع الموضوع المدروس وه ذا ليزيد من رصيد المعرفة عن الموضوع هذا فيما يخص الإطار النظري، أما الثاني تمثل في الاعتماد على الاستبيان وتحليله باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماع spss.

تم حصر مجتمع الدراسة في المحاسبين لعينة من مؤسسات الاقتصادية وروعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية، ولتكون الإجابات موضوعية لأن تقرير المحافظ له تأثير على عمل المحاسب في المؤسسة وذلك باعتبار المحاسب أحد الأطراف الأساسية المهتمة بعملية المراجعة، لأنه الطرف المعد للقوائم المالية التي يتم مراجعتها وأحد الأطراف المهتمة بالتقرير المالي ، استهدف الاستبيان فئة المحاسبين لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية غرداية حيث تم توزيع 50 استبيان على 30 مؤسسة حيث تم استرجاع 48 استبيان ألغيت 01.

**الجدول رقم (2-1)**:الإحصائيات الاستبيانات الموزعة والمسترجعة على المؤسسات

| البيان | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| الاستبيانات الموزعة | 50 | 100% |
| الاستبيانات المسترجعة | 48 | 96% |
| الاستبيانات الملغاة | 1 | 2% |
| الاستبيانات الصالحة للتحليل | 47 | 94% |

**المصدر** : من اعداد الطالبة

**الفرع الثاني : متغيرات الدراسة**

حسب الدراسة الحالية للموضوع المعنون بـ مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية قسمت الدراسة إلى: **متغير المستقل : معايير المراجعة :** يضم هذا المتغير مجموعة المعايير المعتمدة في المراجعة والمتمثلة في : معايير الشخصية التي تعبر عن مكتسبات الشخص الذي يقوم بالمهمة ومعايير العمل الميداني الإجراءات التي ينجزها المحافظ لأداء عمله وآخر معيار يتمثل في مخرجات المهمة التي تعبر عن المهمة بشكل عام والخطوات المنجزة والمعلومات المقدمة لتفحص ويشكل بذلك تقرير يقدم لأصحاب المصلحة.

كما يمثل الجزء الآخر **المتغير التابع : الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية** والتي بدورها لها خصائص فرعية فتتكون الخصائص من أربع تتمثل في (الملائمة، الموثوقية، القابلية المقارنة، القابلية للفهم) فالمعلومة التي تتصف بهذه الخصائص تكون أكثر مصداقية ودقة وبساطة.

**الفرع الثالث : أدوات الدراسة**

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي اعتمد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، والمتمثلة في أراء وجهات نظر محاسبين لمؤسسات اقتصادية حول مشكلة الدراسة وتم بناء فقرات الاستبيان بالإعتماد على الجانب النظري في الدراسة، إضافة إلى الاستعانة بالدراسات السابقة فقُرر تصميمه ومن تم توزيعه والاستفادة من الآراء للوصول إلى النتائج.

**المطلب الثاني : أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة**

من الأدوات التي يمكن استعمالها للوصول إلى نتائج اخترنا الاستبيان لتناسبه مع نوع الدراسة ولمعرفة أراء عينة كبيرة للوصول إلى وجهة نظر سديدة ومن تم تحليله، وهذا بالاستعانة بمجوعة من البرامج التطبيقية الإحصائية في مجال العلوم الاجتماعية.

**الفرع الأول : أدوات التحليل المستخدمة**

من أجل معالجة بيانات الدراسة وللحصول على نتائج الدراسة قمنا بمجموعة من الاختبارات الإحصائية منها :

1. صدق المحتوى أي معرفة درجة ارتباط الفقرات مع محاور والمحاور مع الموضوع؛
2. اختبار ألفا كرونباخ لثبات فقرات الاستبيان وثبات أراء المستجوبين حيث يأخذ هذا المعامل قيمته بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد فهذا يعني ثباتا أكبر للأداة وفق ما يلي:

- إذا كان معامل كرونباخ ألفا أقل من (0.6) فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ضعيف، الأمر الذي يلزم إعادة النظر في بناء أداة الدراسة؛
- إذا كان معامل كرونباخ ألفا يتراوح بين 0.6 و0.7 فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات مقبول؛
- إذا كان معامل كرونباخ ألفا يتراوح بين0.7 و0.8 فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات جيد؛
- إذا كان معامل كرونباخ ألفا أكبر من ( 0.80 ) فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ممتاز.

3. أساليب الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية؛
4. حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من الاستبيان؛
5. اختبار الفرضيات ب T-TEST وANOVA لقياس الفروقات.

**الفرع الثاني : الطريقة المستخدمة في القياس**

بعد الحصول على الاستبيانات من العينة المستجوبة، قمنا بترميزها ثم تفريغها في SPSS win version 20 بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات إضافة إلى برنامج EXCEL 2007 للمساعدة في التمثيل البياني للمتغيرات تطبيقات الإحصاء الوصفي.

**الجدول رقم ( 2-2)** : يوضح محاور وأبعاد الاستبيان

| المحاور | مدى توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات | | | مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ترميز | C1 | | | D | | | |
| الأبعاد | المعايير الشخصية | معايير العمل الميداني | إعداد التقرير | الملائمة | الموثوقية | القابلية للمقارنة | القابلية للفهم |
| ترميز الفقرات | CA<br>CA1-CA5 | CB<br>CB1-CB4 | C<br>CC | DA<br>DA1-4DA | DB<br>DB1-DB6 | DC<br>DC1-DC3 | DD<br>DD1-DD3 |

المصدر : من إعداد الطالبة

استخدم في الدراسة (الاستبيان) كأداة لجمع البيانات ووزعت على عينة الدراسة وصمم الاستبيان بالفقرات لكل الأبعاد (المتغير المستقل والتابع)، بعد تفريغ الاستبيان في برنامج SPSS من أجل الحصول على نتائج وتحليلها ومناقشتها، نشرع في عرض مختلف النتائج المتحصل عليها والخاصة بالعينة 30 مؤسسة اقتصادية، وكانت العبارات متاحة أمام كل اختيارات، ومن أجل تحديد الاتجاه أعطينا لاحتمالات الإجابات الثلاثة ومنه تم إدراج هذه الفقرات وفق جدول ليكارت الثلاثي الموضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم (3-2)**: جدول ليكارت الثلاثي

| الرقم | 1 | 2 | 3 |
|---|---|---|---|
| الدرجة | غير موافق | محايد | موافق |

**المصدر**: إعداد الطالبة

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح ثم نحدد الاتجاه حسب قيمه كما هو موضح في الجدول التالي :

**الجدول رقم (4-2)**: يوضح المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها

| الدرجة | غير موافق | محايد | موافق |
|---|---|---|---|
| المتوسط الحسابي | 1-1.66 | 1.67-2.33 | 2.34-3 |

**المصدر**: إعداد الطالبة

## المطلب الثالث: أداة الدراسة

من طبيعة الدراسة ومن اجل الوصول إلى وجهة نظر عينة معتبرة من المحاسبين، قمنا بتصميم الاستبيان الذي توضح انه أداة المناسبة لدراسة، حيث نتناول طريقة تصميم، ومن تم صدق محتواه وتناسبه مع موضوع الدراسة، ومن تم ثبات رأي المستجوبين.

### الفرع الأول : بناء أداة الاستبيان

اول خطوة في إعداد الاستمارة بالانطلاق من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الفقرات مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعة بعد الانتهاء من إعدادها تم تعديل الاستبيان الأولي بالتشاور مع المشرف وبعد الانتهاء من إعداد الفقرات ، تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، و ذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية بعد المراجعة أخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، وإخراج الاستبيان في شكله النهائي بعد تعديل وتصحيح ما يلزم تم توزيع الاستبيان على عينة أفراد العينة بطريقة مباشرة بغرض تفسير ما هو غامض ولجمع المعلومات اللازمة للدراسة وقد اشتمل استبيان على المحاور التالية :

**الجزء الاول :**

- يوضح البيانات الشخصية حيث احتوت على 5 فقرات تمثلت في (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة، الوظيفة )؛
- معلومات متعلقة بالمؤسسة حيث احتوت على 3 فقرات (الطبيعة القانونية، حجم المؤسسة، المصلحة التي ينتمي إليها).

**الجزء الثاني** : الذي من شأنه معالجة مشكلة الدراسة حيث احتوى على 24 فقرة هدفت إلى :

**المحور الأول** : يمثل المتغير المستقل والذي يحتوي على 10 فقرات تناولنا فيها المعايير التي يمكن أن تتوفر في محافظ الحسابات من الناحية الشخصية والعملية وفي إعداد التقرير؛

**المحور الثاني** : يمثل المتغير المستقل والذي يحتوي على 16 فقرة تهتم بخصائص المعلومة المحاسبية وفي ما يكون محافظ الحسابات يساهم في تحسينها.

**الفرع الثاني: صدق محتوى الاستبيان**

يعبر عن مدى صحة محتويات الاستبيان من حيث عرضه على مجموعة من الأساتذة للاستشارة وتقديم الملاحظات، ومن حيث حساب معامل الارتباط ومستوى المعنوية لمعرفة درجة ربط الفقرات بالمحاور والمحاور بالموضوع.

**أولا : صدق الظاهري (التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه):**

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين بلغ عددهم 04 محكمين لتأكد من سلامة وصحة الصياغة اللغوية والتناسق بين الأبعاد والفقرات التي تتفرع منها وتوافق الأبعاد مع متغيرات الدراسة كما هو موضح في الملحق رقم 02 ومن تم إعادة صياغة بعض الفقرات وفق توجيهاتهم ونصائحهم قبل إخراجه في صورته النهائية كما هو موضح في الملحق رقم 01 ثم توزيعه على مجموعة من محاسبي مؤسسات الاقتصادية التي تتبنى محافظي الحسابات.

**ثانيا : صدق الداخلي : صدق محتوى الاستبيان**

بعد الأخذ بآراء العينة لوجهات نظرها في الدراسة تم تفريغ الإجابات في برنامج الإحصائي spss وأول خطوة قبل تحليل المتغيرات معرفة درجة صدق محتوى الفقرات مع أبعاد الدراسة ومن ثم الأبعاد مع المحور ومن ثم المحور مع موضوع الدراسة للوصول بأن الفقرات تعكس النقاط المدروسة نظريا، وللقيام بهذا الاختبار قمنا بحساب معامل الارتباط بيرسون ومستوى المعنوية وقسمت إلى جزئيين:

**1. الصدق الداخلي لفقرات المتغير المستقل( مدى توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات) :**

حسب ما تطرقنا له في الدراسة النظرية عن محافظ الحسابات عند أداء عمله بضرورة توفره على معايير المراجعة، صمم المحور الأول للاستبيان حول مدى توفر معايير المحاسبة في محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر محاسبي هذه المؤسسات ولتحليل هذه المعايير من المهم معرفة درجة ترابط الفقرات مع المعايير وأن تعكس هذه المعايير المتغير المستقل ومعرفة مدى صدق ( مدى توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات) مع موضوع الدراسة وهذا ما نهدف إلى تحقيقه من خلال:

**الجدول رقم (2-5)** : الصدق الداخلي لفقرات المتغير المستقل لتوفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات

| المجال | الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|---|
| المعايير الشخصية | 1 | يكتسب المحافظ التأهيل العلمي والعملي لأداء عمله | 0,371* | 0,010 |
| | 2 | يتمتع المحافظ بالاستقلالية في إبداء رأيه | 0,733** | 0,000 |
| | 3 | يلتزم المحافظ في فترة البحث عن الأدلة بقواعد السلوك المهني | 0,713 | 0,000 |
| | 4 | يتصف عمل المحافظ بالنزاهة والموضوعية | 0,556 | 0,000 |
| | 5 | تعتبر السرية مهمة في أداء عمله | 0,649** | 0.000 |
| | | **درجة موافقة المعايير الشخصية بمعايير محافظ الحسابات** | 0 ,566** | 0.000 |
| معايير العمل الميداني | 6 | يقوم المدقق بالتخطيط السليم للعملية وبالإشراف على المساعدين | 0,554 | 0,000 |
| | 7 | يقيم في بداية عمله نظام الرقابة الداخلية | 0,505 | 0,000 |
| | 8 | يقوم المدقق بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه | 0,294 | 0,045 |
| | 9 | يتناسب عمل المراجع مع مستحقاته | 0,466 | 0,001 |
| | | **درجة موافقة معايير العمل الميداني بمعايير محافظ الحسابات** | 0 ,544** | 0.000 |
| إعداد التقرير | 10 | يهتم بكون التقرير يشمل المعلومات المحاسبية المقدمة له وبكونه وفق المواصفات المعيارية | 0,746** | 0.000 |
| | | **درجة موافقة معايير إعداد التقرير بمعايير محافظ الحسابات** | 0,746** | 0.000 |
| | | **درجة ارتباط توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات** | 0,821** | 0,000 |

.*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**المصدر**: إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss)

يتضح من خلال الجدول رقم(2-5) أن معاملات الارتباط في مجال الذي يعبر عن المعايير الشخصية مقبولة إحصائيا والتي تبرز بأن أغلبية معاملات ارتباطه بالفقرات تفوق 0.5 وبمستوى معنوية 0.00 ويعبر عنه بتمثيل جيد وبذلك فإن الفقرات تعكس المعيار بصورة صادقة كما أن المعايير الشخصية تعكس بأن المحافظ يكتسبها كون معامل الارتباط لها يقدر ب 0.55 وبمستوى معنوية 0.00 وهذا يوضح درجة ارتباطها أنها جيدة وصادقة؛

أما بالنسبة للمجال الذي يعبر عن معايير العمل الميداني فمعاملات ارتباطها مقبولة إحصائيا والتي تتضح من خلال درجة ارتباط فقراتها الذي يفوق 0.50 وبمستوى معنوية 0.00 فهو تمثيل جيد لأن الفقرات تعكس المعيار كما أن المعيار يكون من خطوات التي يقوم بها المحافظ لأداء عمله كون معامل الارتباط لها يقدر ب 0.54 ومستوى معنوية 0.00 ومنه يتضح إحصائيا درجة الارتباط أنها جيدة وصادقة؛

أما بالنسبة للمجال الذي يعبر عن إعداد التقرير فمعامل ارتباطه قوي والتي تتضح من خلال أنه يقدر بـ 0.74 والمستوى المعنوية 0.00 فهو تمثيل جيد وهذا لأن الفقرة التي تتضمن بضرورة الشمولية في التقرير وأنه يكون وفق المواصفات المحددة له تعكس معيار إعداد التقرير ومن ذلك يتبين درجة ارتباط معيار إعداد التقرير بالمتغير المستقل أي تعكسه بصورة صادقة.

**ب–صدق الداخلي (المتغير التابع: مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية):**

من خلال الدراسات السابقة والتي حددت أن للمعلومة المحاسبية خصائص على المحافظ مراقبتها والحث على تطبيقها من خلال مراجعته في المؤسسة الاقتصادية حددت دراستنا على أن يكون المتغير التابع هو خصائص النوعية للمعلومة المحاسبية أي مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية ولتحليل هذه المتغيرات علينا معرفة مدى صدق محتواها ومدى انعكاسها على موضوع الدراسة وهذا ما نهدف إلى تحقيقه من خلال :

**الجدول رقم (2–6)** : يوضح الصدق الداخلي لفقرات المتغير التابع لمساهمة في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

| المجال | الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|---|
| الملاءمة | 1 | يسمح عمل المحافظ بتوفر المعلومة في الوقت المناسب | 0, 61* | 0,01 |
| | 2 | تستعمل مخرجات المحافظ في القدرة على التنبؤ بالمستقبل | 0 ,75 | 0,00 |
| | 3 | يمكن التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة من خلال مخرجات محافظ الحسابات | 0,56 | 0,00 |
| | 4 | يسمح عمل المحافظ بتقييم الأداء بالمؤسسة | 0 ,50 | 0,00 |
| | | **درجة ارتباط خاصية الملائمة مع مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الخصائص** | 0 ,67 ** | 0.00 |
| الموثوقية | 5 | يحرص المحافظ بان يتم تسجيل المعلومات المحاسبية وفق للوثائق المرجعية | 0 ,38 | 0.08 |
| | 6 | تعبر المعلومات عن الواقع الاقتصادي لأنشطة المؤسسة | 0,596 | 0,00 |
| | 7 | يقوم محافظ الحسابات في مراجعته لجميع التسجيلات المحاسبية على تبرير الوقائع | 0,609 | 0,00 |
| | 8 | يقوم محافظ من تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة | 0,671 | 0,00 |
| | 9 | يعمل محافظ على التأكد موضوعية المعلومات المحاسبية | 0 ,301 | 0,04 |
| | 10 | يؤكد عمل المحافظ على موافقة إدارة المؤسسة للعمليات المالية التي تمت | 0 ,468** | 0,01 |
| | | **درجة ارتباط خاصية الموثوقية مع مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الخصائص** | 0 ,812 ** | 0,00 |
| القابلية للمقارنة | 11 | يهتم المحافظ إلى تناسق المعلومات المقدمة له | 0,677** | 0.00 |
| | 12 | يركز المحافظ في مراجعته للحسابات على ثبات السياسات والطرق المحاسبية | 0, 672** | 0,00 |
| | 13 | يحرص محافظ على مقارنة أو التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة في عمل تتلاءم وتتناسب مع القطاع | 0,785 | 0,00 |
| | | **درجة ارتباط خاصية القابلية للمقارنة مع مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الخصائص** | 0,718 | 0,00 |
| القابلية للفهم | 14 | يساعد عمل محافظ الحسابات على فهم القوائم المالية والاطلاع عليها | 0,669 | 0,00 |
| | 15 | يحرص محافظ الحسابات على تدعيم الإفصاح على القوائم المالية | 0,774 | 0,00 |
| | 16 | محافظ يبسط المعلومات المحاسبية | 0,741 | 0,00 |
| | | **درجة ارتباط خاصية القابلية للفهم مع مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الخصائص** | 0,553 | 0,000 |
| | | **درجة ارتباط مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص مع مساهمته في تعزيز الخصائص** | 0 ,870** | 0,000 |

.*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**المصدر**: إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss)

من خلال الجدول رقم (2-6) يتضح أن معاملات الارتباط في البعد الأول لخصائص النوعية الذي يتمثل في الملائمة مقبولة إحصائيا وممثلة بشكل جيد وذلك لأن جل فقراتها يتروح بين 0.50 و0.75 ومستوى معنويتها يقدر ب0.00 ومنه فإن الفقرات التي تتمثل في التوقيت المناسب والقدرة على التنبؤ بالمستقبل والقدرة على تقييم التنبؤات السابقة وبتقييم الأداء تعكس خاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية وما يتعلق بدرجة ارتباط خاصية الملائمة بمدى مساهمة المحافظ فمعامل ارتباطها يقدر بـ 0.67 وتحقق مستوى معنوية 0.00 أي تعكسه بصورة صادقة.

أما بالنسبة إلى البعد الثاني لخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية الذي يتمثل في الموثوقية فمعاملات ارتباطها ممثلة بشكل جيد وذلك لأن أغلبية فقراتها في حدود 0.50 ومستوى معنويتها 0.00 ومنه فإن الفقرات التي تتمثل في المصداقية والموضوعية وقابليتها للتحقق تعكس خاصية الموثوقية بصورة صادقة أما درجة ارتباط خاصية الموثوقية بالمتغير التابع فهي جيدة وذلك لأنه يقدر ب 0.81 ومستوى معنوية 0.00 ومنه فهو يعكس مدى مساهمة محافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بصورة قوية وصادقة.

أما بالنسبة للبعد الثالث الذي يمثل القابلية للمقارنة فمعاملات ارتباطها مقبولة إحصائيا، وهذا لأن معامل الارتباط لفقراتها تفوق 0.67 ومستوى معنويتها 0.00 وعليه فإن الفقرات التي تتمثل في الاتساق والثبات وملائمة السياسة المطبقة للقطاع تعكس خاصية القابلية للمقارنة بصورة جيدة أما ما يتعلق بدرجة ارتباطها بمساهمة المحافظ في تحسين الخصائص فهي مقبولة وذلك لأن المعامل يقدر بـ 0.71 ومستوى المعنوية 0.00 أي تعكسها بصورة قوية وصادقة.

أما بالنسبة للبعد الرابع الذي يتمثل في القابلية للفهم فمعاملات ارتباطها مقبولة وذلك لأن فقراتها تفوق 0.66 ومستوى معنويتها 0.00 وعليه فإن الفقرات تعكس الخاصية بصورة صادقة أما درجة ارتباط خاصية القابلية للفهم بمدى تحسين الخصائص النوعية فهي 0.55 وحقق مستوى المعنوية يقدر بـ 0.00 ومنه فإن القيمة جيدة أي تعكس المتغير التابع بصورة صادقة.

انطلاقا من تحديد صدق المحتوى لفقرات المعايير والمعايير للمتغيرات وعليه فأن معاملات ارتباط كلا المتغيرين مقبولة إحصائيا حيث قدرت على التوالي : 0.82 و 0.87 ومستوى معنية لكلاهما 0.00 ومنه فمتغيرات تعكس موضوع دراسة بصورة صادقة.

**الفرع الثالث : ثبات اداة الاستبيان :**

**الجدول (2-7)** : يوضح معاملات ثبات الأداة حسب معادلة (ألفا كرونباخ)

| الفقرات | معامل ألفا كرنباخ |
|---|---|
| 26 | 0.72 |

**المصدر** : إعداد الطالبةاعتمادا على الاستبيان والبرنامج الإحصائيSPSS.

من خلال هذا الجدول رقم (2-7) نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ المتعلقة بمساهمة المحافظ في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بلغ 72 في مائة أي معامل ألفا كرونباخ عندما يتراوح بين 0.7 و 0.8 فه ذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات جيد في حالة أرجعنا إلى المستجوبين الاستبيان ستكون لهم نفس الإجابة، وتعتبر قيمة جيدة تدل على ثبات عبارات هذه المحاور من الاستبيان وهي نسبة جد مقبولة تدل على ثبات الأداة ومنه يحقق المستويات المطلوبة في كل من الصدق والثبات ويمكن اعتماد على الدراسة.

## المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

سنعرض في هذا المبحث أهم نتائج التي توصلت إليها دراستنا ومع تحليلها ومناقشتها بعد توزيع الاستبيان والأخذ بآراء العينة للتوصل إلى نتائج ومناقشتها، فيتم تحليل المعلومات الديموغرافي، ومن تم دراسة الوصفية للموضوع ودراسة المقارنة .

### المطلب الأول : تحليل المعلومات الديموغرافية

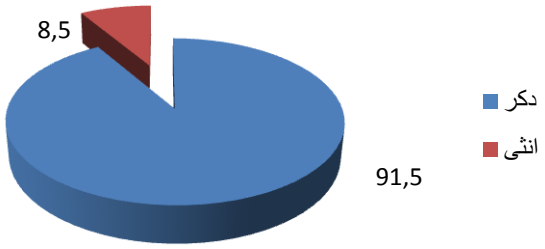
من خلل هذا المطلب وبعد التأكد من صدق محتوى الاستبيان وثباته يتم عرض وتحليل نتائج الدراسة بدءا بعرض الخصائص الشخصية للمستجوب، ثم تحليل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة من ناحية الطبيعة القانونية والحجم والمصلحة التي ينتمي إليها عينة الدراسة.

#### الفرع الأول : تحليل بيانات الشخصية لعينة الدراسة

سنعرض خصائص العينة المستجوبة وذلك من خلال متغيرات : الجنس ، العمر ، المستوى التعليمي سنوات الخبرة ، الوظيفة

**أولا – الجنس :**

**الشكل البياني رقم (2-1)** : بوضح توزيع العينة من حيث الجنس

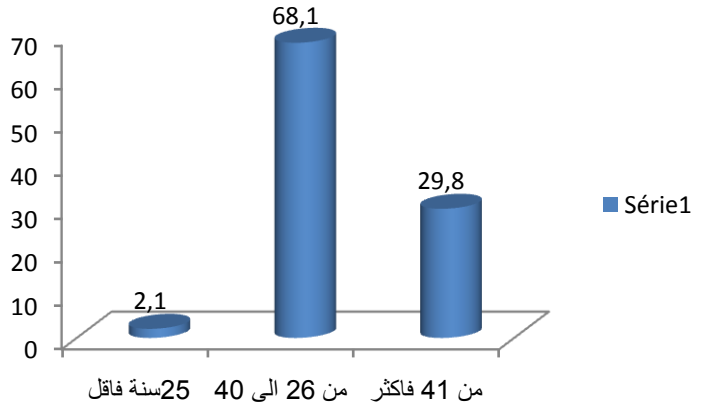



**المصدر**: إعداد الطالبة(بالاستعانة ببرنامجExcel ).

يتضح من خلال الشكل البياني رقم (**2-1**) أن نسبة 91.5 في المائة من الذكور يمثلون أفراد عينة الدراسة في حين بلغت نسبة الإناث 8.5% من عينة الدراسة مما يبرز نسبة الإناث أقل من الذكور بكثير من الإناث بفارق 39 فردا ويرجع هذا الفارق إلى عدة أسباب منها : توجه نسبة الذكور نحو ممارسة مهنة المحاسبة والقدرة على تحمل المتاعب والمسؤوليات المترتبة عنها، بالإضافة إلى أن هده المهنة تتطلب الدقة والكفاءة وبعض الخصائص التي تستميل لها الجنس الآخر كالعاطفة كما أننا من خلال الملاحظة حول ممارسة هده المهنة نجد أن الإناث يمارسن المهنة لفترة مؤقتة ولا يستطعنا ممارستها بفترة طويلة وسبب رفضهن أنها هذه المهنة تعقد الحسابات بالإضافة إلى المسؤولية التي يتحملنها قبلها وبعدها.

**ثانيا – العمر:**

**الشكل البياني رقم (2-2)** : يمثل توزيع العينة من حيث العمر



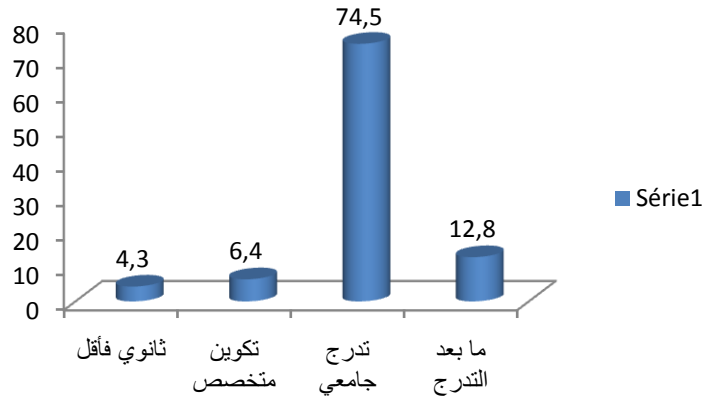

**المصدر**: إعداد الطالبة(بالاستعانة ببرنامجExcel ).

يتضح من خلال الشكل البياني رقم أن أفراد العينة تتراوح أعمارهم أقل من 25 سنة فأقل بنسبة 2.1 في المائة أما من 26 سنة إلى 40 توصل إلى 68.1 في المائة أما أكثر من 41 كانت نسبتهم 29.8 في المائة.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن ممارسة مهنة المحاسبة تحتل بشكل كبير من طرف الفئة العمرية المحددة 26 الى 40 والتي تمثل الفئة الشابة في المجتمع.

**ثالثا – المستوى التعلمي :**

**الشكل البياني رقم (2–3)** : يوضح توزيع العينة من حيث المستوى التعليمي

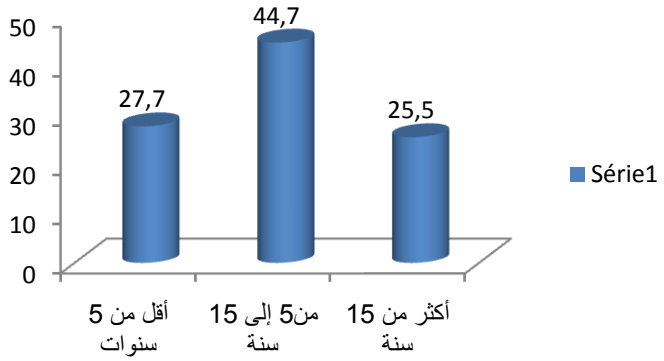



**المصدر**: إعداد الطالبة(بالاستعانة ببرنامجExcel )

يتضح من خلال الشكل البياني رقم **(2–3)** أن المؤهل العلمي لعينة الدراسة متنوع وأن اغلب أفراد عينة الدراسة متحصلين على تدرج جامعي بنسبة 74.5في المائة من إجمالي شهادات المتحصل عليها حيث نجد أن الذين يقوم بالوظيفة كانوا 4.3 في المائة من المتحصلين على ثانوي فاقل اكتسبوا المهنة من الخبرة المهنية فقط أما 6.4 في المائة كانت لديهم تكوين متخصص أما 12.8 في المائة متحصلين على مابعد التدرج وهذا لضرورة القيام بالوظيفة توفرهم على شهادة الدراسات العليا أو شهادة ليسانس كحد أدنى.

**رابعا– الخبرة المهنية :**

**الشكل البياني رقم(2 –4)** : يوضح توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

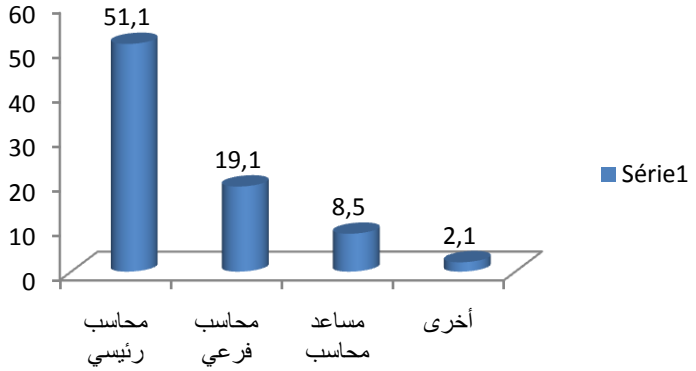



**المصدر**: إعداد الطالبة(بالاستعانة ببرنامجExcel )

يتضح من خلال الشكل البياني رقم (**2 –4**) أن 27.7 في المائة أي ربع أفراد العينة لديهم خبرة أقل من 05 سنوات أما أكثر من 5 إلى 15 سنة كانت نسبتهم 44.7% في المائة أي تقريبا نصف العينة أن الدين لديهم أكثر من 15 سنة خبرة كانوا ربع العينة ومن خلاله هناك نسبة جيدة ومهمة جداً إذ أنها تضفي على الدراسة نوع من الدقة والواقعية.

**خامسا– الوظيفة :**

**الشكل البياني رقم( 2–5)**يمثل توزيع العينة حسب الوظيفة




**المصدر**: إعداد الطالبة(بالاستعانة ببرنامجExcel )

يتضح من خلال الشكل البياني رقم ( **2–5**) أن نسبة 51.1 % أكثر من نصف العينة تشغل منصب محاسب رئيسي إذ تقل في محاسب فرعي إلى 19.1% ومنها إلى مساعد محاسب 8.5% أما وظائف أخرى كالمكلف بالمالية والمكلف بالدراسات كانت 2.1% وهذا ما يساعد الدراسة على وجود نوع من الصدق لأن المحاسب الرئيسي هو المسؤول الأول الملاحظات التي يقدمها محافظ الحسابات للمؤسسة وهذا من خلال تحمله لمسؤولية ما قدمه من معلومات عن أداء المؤسسة اتجاه مسؤولي المؤسسة واتجاه المحافظ.

**الفرع الثاني : تحليل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة**

سنعرض خصائص العينة من المؤسسات وذلك من خلال متغيرات : الإطار القانوني، حجم المؤسسة، المصلحة التي تنتمي إليها.

**أولا– الإطار القانوني :**

**الجدول رقم (2–8)** : يوضح تصنيف المؤسسات حسب الطبيعة القانونية

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide |
|---|---|---|---|---|
| Valide | شركة أشخاص | 14 | 29,8 | 29,8 |
| | شركة أموال | 33 | 70,2 | 70,2 |
| | Total | 47 | 100,0 | 100,0 |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss).

من خلال الجدول رقم (**2–8**) الإطار القانوني لوحظ أن العينة التي اعتمدنا عليها تتكون من 33 شركة الأموال بنسبة 70.2في المائة أما شركة الأشخاص 14 شركة بنسبة 29.8 في المائة وذلك لأن الشركات الأشخاص لصغر حجمها لم نجد فيها محاسب على مستوى المؤسسة إذ أنهم يعتمدون على مكاتب محاسبة خارجية وتم الاعتماد على الشركات الأموال لأن في أغلب الأحيان تحتاج إلى تقرير محافظ الحسابات مثلا عند زيادة رأس المال أو عند تخفيضه.

**ثانيا– حجم المؤسسة :**

**الجدول رقم (2–9)** : يوضح تصنيف المؤسسات حسب الحجم

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide |
|---|---|---|---|---|
| Valide | كبيرة | 31 | 66,0 | 66,0 |
| | صغيرة ومتوسطة | 11 | 23,4 | 23,4 |
| | مصغرة | 5 | 10,6 | 10,6 |
| | Total | 47 | 100,0 | 100,0 |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss).

يمثل الجدول رقم (2–9) اختلاف في حجم العينة حيث نجد أن العينة أغلبية مؤسساتها من الحجم الكبير 31 مؤسسة أي بنسبة 66 في مائة أما بنسبة إلى مؤسسات صغيرة ومتوسطة كانت 11 مؤسسة أي بنسبة 23.4 في مائة أما بالنسبة للمؤسسات مصغرة 5 أي بنسبة 10.6 في مائة وذلك انطلاقا من اعتماد دراسة عينة على الإطار القانوني لشركة الأموال.

**ثالثا– المصلحة التي تنتمي اليها :**

**الجدول رقم(2–10)** : يوضح تصنيف المؤسسات حسب المصلحة التي تنتمي إليها عينة الدراسة

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide |
|---|---|---|---|---|
| Valide | مالية | 11 | 23,4 | 23,4 |
| | محاسبة | 13 | 27,7 | 27,7 |
| | مالية ومحاسبة | 21 | 44,7 | 44,7 |
| | أخرى | 2 | 4,3 | 4,3 |
| | Total | 47 | 100,0 | 100,0 |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss).

يمثل الجدول رقم (**2–10**) المصالح التي ينتمي لها العينة المدروسة حيث نجد أن مصلحة المالية كانت 11 مصلحة بنسبة 23.4 في المائة أما مصلحة محاسبة 13 ونسبتها 27.7 في المائة أما مصلحة مالية ومحاسبة 21 ونسبتها 44.7 أما مصالح الأخرى 2 ونسبتها 4.3 في المائة ومنه فأغلبية العينة المدروسة المصلحة التي قامت بإجابة هي مالية والمحاسبة وهذا لارتفاع مجموعة المؤسسات في العينة التي تركز في هيكلها على وجود مصلحة المالية والمحاسبة وهذا لتنوع واشتراك عدة تخصصات مما يخفض من التكاليف.

## المطلب الثاني مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية (دراسة وصفية) :

إتباعا لتحليل السابق يتم دراسة اتجاهات عينة الدراسة نحو فروع المتغيرات المدروسة وهذا لمعرفة مدى اعتماد محافظ الحسابات على معايير المراجعة التي تنقسم إلى ثلاثة معايير (معايير شخصية –معايير العمل الميداني –معايير إعداد التقرير ) إضافة إلى دراسة اتجاه العينة حول الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والتي هي أربعة خصائص ( الملائمة –الموثوقية –القابلية للمقارنة –القابلية للفهم ) وتأثيرها عليها.

### الفرع الأول : بالنسبة لتوفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات

بعد التطرق إلى تحليل المعلومات الديمغرافي الذي يتعلق بصفة المستجوب، نتطرق إلى معرفة الاتجاه العام المحور الأول والذي يتمثل في توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات من وجهة نظر محاسبي المؤسسة.

**أولا– بالنسبة للمعايير الشخصية** : تمثل أهم الصفات الواجب توفرها في المحافظ ليتمكن من تنفيذ عقد المراجعة المتفق عليه ومن هذا تم تصنيف التي لها تأثير هام في أداء مهامه التأهيل العلمي والاستقلالية وإلى أبرز واجباته السرية والالتزام بالعناية الكافية والموضوعية في العمل ولمعرفة تأثيراتها قمنا بالدراسة التالية :

**الجدول (2 –11)** : يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام للمعايير الشخصية

| الرقم | الفقرة | | غير موافق | محايد | موافق | $\bar{x}$ | δ | لاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يكتسب المحافظ التأهيل العلمي والعملي لأداء عمله | التكرار | / | 4 | 43 | 2.91 | 0.28 | موافق |
| | | النسبة% | / | 8.5 | 91.5 | | | |
| 02 | يتمتع المحافظ بالاستقلالية في إبداء رأيه | التكرار | 7 | 8 | 32 | 2.53 | 0.74 | موافق |
| | | النسبة% | 14.9 | 17.0 | 68.1 | | | |
| 03 | يلتزم المحافظ في فترة البحث عن الأدلة بقواعد السلوك المهني | التكرار | 1 | 4 | 42 | 2.87 | 0.39 | موافق |
| | | النسبة% | 2.1 | 8.5 | 89.4 | | | |
| 04 | يتصف عمل المحافظ بالنزاهة والموضوعية | التكرار | 1 | 7 | 39 | 2.80 | 0.44 | موافق |
| | | النسبة% | 2.1 | 14.9 | 83.0 | | | |
| 05 | تعتبر السرية مهمة في أداء عمله | التكرار | 3 | 6 | 38 | 2.74 | 0.56 | موافق |
| | | النسبة% | 6.4 | 12.8 | 80.9 | | | |
| **الاتجاه العام للمعايير الشخصية** | | | | | | 2.77 | 0.31 | موافق |

.*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss).

يتضح من خلال الجدول رقم **(2 –11)** نتائج الدراسة المتعلقة بالمعايير الشخصية اتجاه توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات والتي تدل على أن درجة الاتجاه العام موافقة وذلك لأن المتوسط الحسابي يقدر بـ 2.77 وانحراف معياري بـ 0.31 ومنه يمكن الحكم على أراء المستجوبين أن المعايير الشخصية تتوفر في محافظي الحسابات حيث يوضح من خلال الجدول أن الاتجاه العام كل المعايير الفرعية للمعايير الشخصية واقع في درجة موافق المتمثلة في التأهيل العلمي والعملي الاستقلالية السلوك المهني النزاهة والموضوعية السرية وهي معايير جد مهمة تساعده في القيام بمهامه بصفة كاملة، حيث تعتبر الكفاءة والمهارة المهنية والاستقلالية عامل من عوامل المراجع التي تساعد وتساهم في أعطاء حقائق ومعلومات مالية بصورة صادقة وأكثر شفافية مما يجعل عملية المراجعة أكثر سهولة لاكتشاف الخطأ ومنعه في القوائم المالية.

**ثانيا– بالنسبة إلى معايير العمل الميداني** : والتي تمثل أهم الخطوات التي على المراجع القيام بها في عمله بداية بالتخطيط السليم يليها تقييم نظام الرقابة مع ضرورة أن يبحث على أدلة ملائمة وكافية كما أضفنا أن نتساءل على تناسب الأتعاب مع العمل ولدراسة أهم الاختلافات قمنا بالدراسة التالية :

**الجدول رقم (02–12)**: يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام للمعايير العمل الميداني

| الرقم | الفقرة | | غير موافق | محايد | موافق | $\bar{x}$ | δ | الاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يقوم المدقق بالتخطيط السليم للعملية وبالإشراف على المساعدين | تكرار | 4 | 6 | 37 | 2,702 | 0,622 | موافق |
| | | %النسبة | 8.5 | 12.8 | 78.7 | | | |
| 02 | يقيم في بداية عمله نظام الرقابة الداخلية | تكرار | 5 | 10 | 32 | 2,574 | 0,683 | موافق |
| | | %النسبة | 10.6 | 21.3 | 68.1 | | | |
| 03 | يقوم المدقق بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه | تكرار | 1 | 10 | 36 | 2,744 | 0,487 | موافق |
| | | %النسبة | 2.1 | 21.3 | 76.6 | | | |
| 04 | يتناسب عمل المراجع مع مستحقاته | تكرار | 13 | 14 | 20 | 2,148 | 0,833 | محايد |
| | | %النسبة | 27.7 | 29.8 | 42.6 | | | |
| **الاتجاه العام لمعايير العمل الميداني** | | | | | | 2,542 | 0,305 | موافق |

.*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss).

من خلال الجدول رقم (**02–12**) والذي يبين نتائج الدراسة المتعلقة بمعايير العمل الميداني اتجاه توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات والتي تدل على أن الاتجاه العام واقع في درجة موافق بمتوسط حسابي قدر ب 2.54 وانحراف معياري قدر ب 0.30 ومنه يمكن الحكم على من الآراء التي قدمت لنا أن معايير العمل الميداني متوفرة في محافظي الحسابات حيث أن الجدول يوضح درجة موافقة لأغلبية معايير العمل الميداني إلا الفقرة الرابعة (تناسب العمل مع الأتعاب) واقعة في درجة محايد ممكن يكون السبب لحدودية معلومات محاسب المؤسسة لمستحقات المراجع وهدا لأن الأتعاب تحدد في العقد الأولي بين المراجع والمؤسسة المراد مراجعتها وتحديد الهدف من المراجعة كما تحدد لدلك المدة التي تحتاج المؤسسة لذلك التقرير و أن الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي لمراجعي الحسابات وتطوير أداءهم واستخدام تقنيات حديثة لانجاز أعمالهم من خلال وضع برامج تدريبية مستمرة لتحسين مستوى أداءهم وتطويره حتى يتلاءم مع التطورات المستمرة في عالم الأعمال.

**ثالثا– بالنسبة لمعيار إعداد التقرير** : أي النقاط التي يحتوي عليها التقرير وأن يكون وفق الأشكال المتفق عليها فقمنا بحصره في فقرة واحدة في كون التقرير شامل للمعلومات وطبقا للمواصفات المعيارية ولمعرفة اختلافات الآراء قمنا بدراسة التالية :

**الجدول رقم (2–13)** : يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام لإعداد التقرير

| الرقم | الفقرة | | غير موافق | محايد | موافق | $\bar{x}$ | δ | الاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يهتم بكون التقرير يشمل المعلومات المحاسبية المقدمة له وبان يكون التقرير وفق المواصفات المعيارية. | تكرار | 1 | 15 | 30 | 2,630 | 0,531 | موافق |
| | | النسبة% | 2.2 | 32.6 | 65.2 | | | |

.*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss).

يوضح الجدول رقم (**2–13**) نتائج الدراسة المتعلقة بإعداد التقرير اتجاه توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات والتي تدل بأن الاتجاه العام واقع في درجة موافق بمتوسط حسابي **2.63** وانحراف معياري **0.53** ومنه يمكن الحكم من أراء المستجوبين أن معيار إعداد التقرير يتوفر في محافظي الحسابات وذلك لأن المحاسب قام بملاحظة ذلك من تقارير المراجعين لأداء مؤسسة العامل بها حيث أن هذه الفقرة عبرت لنا عن معيار الشكل والمحتوى التقرير بصفة عامة كل هذا لتقديم تقريرا صحيحا يعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

**الفرع الثاني : بالنسبة لأثر محافظ الحسابات في تقارير المقدمة للمؤسسة**

بعد التطرق معرفة الاتجاه العام المحور الأول ننتقل إلى المحور الثاني والذي يعبر عن خصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والتي هي مجموعة من الخصائص إذا كانت المعلومات تتسم بها كانت ذات جودة عالية وبذلك تكون سهلة، ومعرفة الاتجاه له من وجهة نظر محاسبي المؤسسة.

**أولا– النسبة لخاصية الملائمة** : والتي تعرف بمجموعة من الخصائص إلى مفهوم الملائمة وذلك من خلال التأثير على القرارات الاقتصادية وترشيدها ولدراسة درجة الاختلاف قمنا بالدراسة التالية :

**الجدول رقم (2–14)** : يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام لمساهمة في خاصية الملائمة

| الرقم | الفقرة | | غير موافق | محايد | موافق | $\bar{x}$ | δ | الاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يسمح عمل المحافظ بتوفر المعلومة في الوقت المناسب | التكرار | 11 | 11 | 25 | 2.29 | 0,831 | محايد |
| | | النسبة% | 23.4 | 23.4 | 53.2 | | | |
| 02 | تستعمل مخرجات المحافظ في القدرة على التنبؤ بالمستقبل | التكرار | 13 | 15 | 19 | 2.12 | 0,824 | موافق |
| | | النسبة% | 27.7 | 31.9 | 40.4 | | | |
| 03 | يمكن التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة من خلال مخرجات محافظ الحسابات | التكرار | 5 | 16 | 26 | 2 ,44 | 0,685 | موافق |
| | | النسبة% | 10.6 | 340 | 55.3 | | | |
| 04 | يسمح عمل المحافظ بتقييم الأداء بالمؤسسة | التكرار | 2 | 11 | 34 | 2,680 | 0,555 | موافق |
| | | النسبة% | 4.3 | 23.4 | 72.3 | | | |
| | الاتجاه العام لخاصية الملائمة | | | | | 2,388 | 0,450 | موافق |

.*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss).

من الجدول رقم (2-14) الذي يوضح نتائج الدراسة المتعلقة بخاصية الملائمة اتجاه مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية والتي تدل على أن درجة الاتجاه العام واقع في موافق وهذا لمتوسط حسابي قدر ب 2.38 وانحراف معياري بـ 0.45 ومنه يمكن الحكم أن الآراء المستجوبة تتفق في أن خاصية الملائمة يساهم المحافظ في تحسينها في المؤسسة الاقتصادية حيث أن الجدول يوضح درجة الواقعة في محايد في الفقرة الأولى حيث أن مراجعة القوائم المالية تغطي عادة فترة زمنية السنة وقد يؤثر عدم توفر المعلومة في الوقت المناسب يرجع إلى تأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم وقبل صدور التقرير ولصعوبة الحصول على قرائن الإثبات التي تعتمد على فكرة وفن وخبرة مستخدميها كما أن باقي خصائص الفرعية للملائمة توضح درجة موافقة وجهة نظر العينة المدروسة حيث المعلومات تعتبر ملائمة إذا كانت قادرة على التغيير والتأثير في القرارات ويظهر التأثير الكبير على قرارات المستفيدين من المعلومات من حيث التوقيت مثلا.

**ثانيا– بالنسبة لخاصية الموثوقية** : والذي يتعلق بدرجة ثقة المستخدمين للقوائم المالية ولزيادتها فيمكن أن يكون التقرير يتسم بها ولتحقق من الهدف قمنا بالدراسة التالية :

**الجدول رقم (2–15)** يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام لمساهمة في خاصية الموثوقية

| الرقم | الفقرة | | غير موافق | محايد | موافق | $\bar{x}$ | δ | الاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يحرص المحافظ بان يتم تسجيل المعلومات المحاسبية وفق للوثائق المرجعية | التكرار | 1 | 06 | 40 | 2,82 | 0,43 | موافق |
| | | النسبة% | 2.1 | 12.8 | 85.1 | | | |
| 02 | تعبر المعلومات عن الواقع الاقتصادي لأنشطة المؤسسة | التكرار | 12 | 9 | 26 | 2,29 | 0,85 | محايد |
| | | النسبة% | 25.5 | 19.1 | 55.3 | | | |
| 03 | يقوم محافظ الحسابات في مراجعته لجميع التسجيلات المحاسبية على تبرير الوقائع | التكرار | 5 | 9 | 33 | 2,59 | 0,68 | موافق |
| | | النسبة% | 10.6 | 19.1 | 70.2 | | | |
| 04 | يقوم محافظ من تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة | التكرار | 6 | 11 | 30 | 2,51 | 0,71 | موافق |
| | | النسبة% | 12.8 | 23.4 | 63.8 | | | |
| 05 | يعمل محافظ على التأكد موضوعية المعلومات المحاسبية | التكرار | 2 | 4 | 41 | 2,82 | 2,48 | موافق |
| | | النسبة% | 4.3 | 8.5 | 87.2 | | | |
| 06 | يؤكد عمل المحافظ على موافقة إدارة المؤسسة للعمليات المالية التي تمت | التكرار | 5 | 13 | 29 | 2,51 | 0,68 | موافق |
| | | النسبة% | 10.6 | 27.7 | 61.7 | | | |
| | الاتجاه العام لخاصية الموثوقية | | | | | 2,59 | 0,34 | موافق |

*. La .corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss).

من خلال الجدول رقم (2-15) الذي يبين نتائج الدراسة المتعلقة بخاصية الموثوقية اتجاه مساهمة محافظي الحسابات في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية والتي تدل على أن درجة الاتجاه العام موافق حيث يقدر متوسطها الحسابي بـ 2.59 وانحراف معياري 0.34 ومنه يمكن الحكم من وجهات النظر عينة الدراسة أن خاصية الموثوقية يساهم محافظ الحسابات في تحسينها في المؤسسة الاقتصادية حيث نلاحظ بالنسبة للجدول أن الاتجاه العام موافق لخصائص الفرعية للموثوقية على غرار الفقرة الثانية التي تعبر على أن المعلومات وفق الواقع الاقتصادي لأنشطة المؤسسة واقعة في درجة محايد وهذا لأن تقرير المحافظ يقوم بتغليب الواقع القانوني في بعض العمليات وعليه فهو غير كافية للحكم عليها بأن المحافظ لا يسعى لتحسين هذه الخاصية وهذا لتأييد لجل عينة محل الدراسة .

**ثالثا– بالنسبة لخاصية القابلية للمقارنة** : التي تضم الثبات والتناسق والحرص بتلائم السياسات المحاسبية مع القطاع ولمعرفة تأثير ودراسة الهدف المنشود قمنا بالدراسة التالية :

**الجدول رقم (02–16)** : يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام لمساهمة في خاصية القابلية للمقارنة

| الرقم | الفقرة | | غير موافق | محايد | موافق | $\bar{x}$ | δ | الاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يهتم المحافظ إلى تناسق المعلومات المقدمة له | التكرار | 1 | 06 | 40 | 2,61 | 0,60 | موافق |
| | | النسبة % | 2.1 | 12.8 | 85.1 | | | |
| 02 | يركز المحافظ في مراجعته للحسابات على ثبات السياسات والطرق المحاسبية | التكرار | 12 | 9 | 26 | 2,63 | 0,64 | موافق |
| | | النسبة% | 25.5 | 19.1 | 55.3 | | | |
| 03 | يحرص محافظ على مقارنة أو التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة في عمل تتلاءم وتتناسب مع القطاع | التكرار | 5 | 9 | 33 | 2,68 | 0,59 | موافق |
| | | النسبة % | 10.6 | 19.1 | 70.2 | | | |
| | **الاتجاه العام لخاصية القابلية للمقارنة** | | | | | 2,64 | 0,43 | موافق |

.*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral)
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss).

من خلال الجدول رقم (02-16) الذي يبين نتائج الدراسة المتعلقة بخاصية القابلية للمقارنة اتجاه مساهمة محافظي الحسابات في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية والتي تدل على أن درجة الاتجاه العام موافق حيث يقدر متوسطها الحسابي بـ 2.64 وانحراف معياري 0.43، ومنه يمكن الحكم من وجهات النظر للعينة أن خاصية القابلية للمقارنة يساهم محافظ الحسابات في تحسينها في المؤسسة الاقتصادية حيث نلاحظ بالنسبة للجدول أن الاتجاه العام موافق لخصائص الفرعية للقابلية للمقارنة وهذا لأن خاصتي الفرعيتين الاتساق والثبات تزيد في قيمة المعلومة وسهولة مقارنتها لتقييم الأداء بالمؤسسة من وجهة رأي العينة محل الدراسة .

**رابعا– بالنسبة لخاصية القابلية للفهم** : والتي تضم على توضيح القوائم ودعم الإفصاح المحاسبي وتبسيط المعلومة المقدمة له لدوي العلاقة ولمعرفة تأثير ودراسة الهدف المنشود قمنا بالدراسة التالية :

**الجدول رقم (02–17)** : يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه العام لمساهمة في خاصية القابلية للفهم

| الرقم | الفقرة | | غير موافق | محايد | موافق | $\bar{x}$ | δ | الاتجاه العام |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يحرص محافظ الحسابات على تدعيم الإفصاح على القوائم المالية | التكرار | 1 | 14 | 32 | 2,65 | 0,52 | موافق |
| | | النسبة% | 2.1 | 29.8 | 68.1 | | | |
| 02 | يحرص محافظ الحسابات على تدعيم الإفصاح على القوائم المالية | التكرار | 3 | 10 | 34 | 2,65 | 0,59 | موافق |
| | | النسبة% | 6.4 | 21.3 | 72.3 | | | |
| 03 | محافظ يبسط المعلومات المحاسبية | التكرار | 5 | 16 | 26 | 2,44 | 0,68 | موافق |
| | | النسبة% | 10.6 | 34.0 | 55.3 | | | |
| الاتجاه العام لخاصية القابلية للفهم | | | | | | 2,64 | 0,44 | موافق |

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

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

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامجspss)

من خلال الجدول رقم ( 02-17) الذي يبين نتائج الدراسة المتعلقة بخاصية القابلية للفهم اتجاه مساهمة محافظي الحسابات في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية والتي تدل على أن درجة الاتجاه العام موافق حيث يقدر متوسطها الحسابي بـ 2.64 وانحراف معياري 0.44 ومنه يمكن الحكم من وجهات النظر للعينة أن خاصية القابلية للفهم يساهم محافظ الحسابات في تحسينها في المؤسسة الاقتصادية حيث نلاحظ بالنسبة للجدول أن الاتجاه العام موافق لخصائص الفرعية للقابلية للمقارنة وهذا ما لوحظ من الخصائص الفرعية لها أنها تحمل درجة موافقة وهذا لكون المعلومات المقدمة من طرف المحافظ إلى المؤسسة تعمل على التكيف بهذه الخصائص وقد تبين هذا من رأي محاسبي العينة محل الدراسة.

## المطلب الثالث: اختبار الفروق في مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية(دراسة مقارنة)

### الفرع الأول : تحليل الفروق حسب الطبيعة القانونية

#### أولا– اختبار الفروقات في توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات حسب الطبيعة القانونية

بعد التحليل السابق يتبين أن الاتجاه العام لتوفر معايير المراجعة بمحافظي الحسابات واقع في درجة موافق وللإجابة أكثر نسعى إلى اختبار الفروق من خلال T-TEST عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) حيث أن هذا الاختبار يدرس اختلاف أراء المستجوبين عند توفر معايير مراجعة في محافظي الحسابات عند اختلاف الطبيعة القانونية للشركة.

$\mathbf{H_0}$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في توفر معايير المراجعة لمحافظي الحسابات ترجع إلى الطبيعة القانونية للشركات.

$\mathbf{H_1}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في توفر معايير المراجعة لمحافظي الحسابات ترجع إلى الطبيعة القانونية للشركات.

**الجدول رقم (2–18)** : يوضح اختبار الفروقات لتوفر المعايير حسب الطبيعة القانونية

| العناصر | قيمة t | درجة الحرية | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| المعايير الشخصية | 1.84 | 45 | 0.04 |
| معايير العمل الميداني | 2.05 | 45 | 0.17 |
| إعداد التقرير | 0.10 | 44 | 0.63 |
| توفر المعايير في محافظي الحسابات | 1.65 | 45 | 0.27 |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامجSPSS )

يبين الجدول رقم (2-18) اثر الاختلاف في الطبيعة القانونية على توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات من خلال نتائج اختبار T لدلالة الفروق بين العينات المدروسة، التي تبين بأن الفروق في درجة تأثير الطبيعة القانونية على توفر المعايير في محافظي الحسابات غير دالة التي تضمنها هذا المجال رغم الاختلاف التي تم تحديده في التحليل المتعلق بهذا المحدد ، وبالتالي يظهر الاختبار أنه لا توجد فروق في درجة تأثير توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات حسب الطبيعة القانونية وعليه نقبل فرضية العدم، وهذا يوضح أن كل المعايير لها دلالة الإحصائية أكبر من 5 في المائة ومنه فإن المعايير المراجعة تتوفر في شركة الأموال كما أنها تتوفر في شركة الأشخاص بنفس الصورة وهذا لأن المحافظ شخص مستقل عن المؤسسة يقوم مالكي المؤسسة بتحديده وتكليفه بالمهام التي يرغبون في مراجعتها إلا أن العناصر الفرعية لا توفر نتائج مهمة بالتحديد في توفر المعايير الشخصية يعتبر الفرق دال إحصائيا بمعنى أنه يوجد اختلاف في وجهات النظر المحاسبين حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة وهذا الفرق حسب

التحليل السابق الذي يظهر المتوسطات الحسابية لكل تأثير، فإنه يرجع لصالح المؤسسات الأشخاص، بمتوسط حسابي قدر بـ 2,90 مقارنة بالمؤسسات الأموال متوسط حسابها 2,72.

**ثانيا– اختبار الفروقات في مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب الطبيعة القانونية**

بعد التحليل السابق يتبين أن الاتجاه العام لمساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية واقع في درجة موافق وللإجابة أكثر نسعى إلى اختبار الفروق من خلال T-TEST عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) حيث أن هذا الاختبار يدرس اختلاف أراء المستجوبين عند مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب اختلاف الطبيعة القانونية للشركة.

**$H_0$**: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ترجع إلى الطبيعة القانونية للشركات.

**$H_1$** : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ترجع إلى الطبيعة القانونية للشركات

**الجدول رقم(2–19)** : يوضح اختبار الفروقات لمساهمة محافظ الحسابات في تحسيين الخصائص النوعية حسب الطبيعة القانونية

| العناصر | قيمة t | درجة الحرية | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| الملائمة | 1.01- | 45 | 0.78 |
| الموثوقية | 0.78- | 45 | 0.61 |
| القابلية للمقارنة | 0.70 | 45 | 0.06 |
| القابلية للفهم | 2.63 | 45 | 0.08 |
| مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية | 0.58 | 45 | 0.11 |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامجSPSS ).

يبين الجدول رقم (2–19) أثر الاختلاف في الطبيعة القانونية على مساهمة محافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية من خلال نتائج اختبار T لدلالة الفروق بين العينات المدروسة، التي تبين بأن الفروق في درجة تأثير الطبيعة القانونية على مساهمة المحافظ غير دالة على جميع الفقرات التي تضمنها هذا المجال وهذا واضح من خلال الأربع خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية المستوى الدلالة اكبر من 5 في مائة على مستوى جميع الأبعاد وهذا لكون المعلومة المحاسبية التي ترغب المؤسسات في

توفرها متوافقة وهدا لمساعدة الملاك لاتخاذ القرار وعليه **نقبل فرضية العدم** بأنه لا توجد فروق في اختلاف الطبيعة القانونية من حيث خصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ومساهمة محافظ الحسابات في تحسينها.

**الفرع الثاني : تحليل الفروق حسب حجم المؤسسة**

بعد دراسة الفروق حسب الطبيعة القانونية نتطرق إلى دراسته حسب حجم المؤسسة وعلاقته بأبعاد الموضوع لمعرفة بعد محل الاختلاف لدراسة المتسبب فيه.

**أولا– اختبار الفروقات في توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات حسب حجم المؤسسة:**

يهتم هذا العنصر بتحليل الفروق في اختلاف توفر معايير المراجعة حسب حجم المؤسسة وهذا التحليل يفيد في فعالية المعايير المدروسة عند مختلف حجم المؤسسة.

**الجدول رقم(2–20)** يوضح اختبار الفروقات بين أبعاد توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات

| العناصر | قيمة f | درجة الحرية | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| المعايير الشخصية | 2.22 | 46 | 0.12 |
| معايير العمل الميداني | 5.05 | 46 | 0.01 |
| إعداد التقرير | 1.56 | 45 | 0.22 |
| توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات | 4.79 | 46 | 0.01 |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامجSPSS ).

يوضح الجدول رقم (**2–20**)اثر المعايير ومدى توفرها في محافظي الحسابات ترجع إلى حجم المؤسسة من خلال نتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) كالتالي:

$\mathbf{H_0}$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى توفر معايير مراجعة بمحافظي الحسابات ترجع إلى حجم المؤسسة

$\mathbf{H_1}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى توفر معايير مراجعة بمحافظي الحسابات ترجع إلى حجم المؤسسة

ومن خلال مستوى الدلالة يتضح أن توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات دالة وذلك لأن مستوى المعنوية F اقل من 5 في المائة وعليه تقبل الفرضية H1 التي تبين انه توجد فروق في توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات نسبة إلى التغير في حجم المؤسسة ولمعرفة الخاصية المتسببة في الفرق نرجع لخصائص الفرعية حيث نجد أنها غير دالة إحصائيا على مستوى معايير الشخصية ومعايير إعداد التقرير حيث أن مستوى المعنوية يتضح أن قيمه أكبر من 5 في المائة وعليه **نقبل فرضية العدم** أن هذه

المعايير تتوفر مع عدم النظر في حجم المؤسسة أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى توفر معايير الشخصية وإعداد التقرير في محافظي الحسابات ترجع إلى حجم المؤسسة أما بالنسبة إلى معايير العمل الميداني وتوفر معايير فانخفضت على مستوى الدلالة الإحصائية عن 5 في المائة ومنه نقبل الفرضية $\mathbf{H_1}$ بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مدى توفر معايير مراجعة في محافظي الحسابات ترجع إلى حجم المؤسسة ولمعرفة أكثر من المتسبب في الاختلاف قمنا بالدراسة التالية :

**الجدول رقم (2-21)** : المقارنة البعدية لتوفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات حسب حجم المؤسسة

| | Variable dépendante | المؤسسات | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| العمل الميداني | كبيرة | صغيرة ومتوسطة | 0.02 |
| | | مصغرة | 0.01 |
| مدى توفر معايير المراجعة | كبيرة | مصغرة | 0.04 |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامجSPSS) .

يبين الجدول رقم (2-21) أثر متغير حجم المؤسسة في توفر معايير العمل الميداني في المؤسسة الاقتصادية، والتي تظهر فروق على مستوى مؤسسة الكبيرة اتجاه كل من المصغرة والصغيرة والمتوسطة، ويرجع هذا الاختلاف لصالح المؤسسة المصغرة باعتبار قيمة المتوسط الحسابي تفوق متوسطات المؤسسة الكبيرة و الصغيرة والمتوسطة والمصغرة كما يوضحه الشكل في الملحق رقم03، وتفسر هذه النتيجة لخصوصية الحجم فبالنسبة للمؤسسة المصغرة إمكانية حذف احد معايير العمل الميداني لصغر الحجم مثلا تدقيق نظام الرقابة الداخلية وذلك لعدم توفره في المؤسسة أما في المؤسسات الكبيرة فإلزامية توفر كل المعايير للوصول إلى رأي يمكن المساهمة به لاتخاذ القرار، ويتضح من خلال الفروق أن معايير العمل الميداني تتوفر في محافظ الحسابات في المؤسسة المصغرة بنسبة اكبر، أما بالنسبة للمحور توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات والتي تظهر فروق على مستوى مؤسسة الكبيرة اتجاه المؤسسة المصغرة، ويرجع هذا الاختلاف لصالح المؤسسة المصغرة باعتبار المتوسط الحسابي تفوق متوسط المؤسسة الكبيرة كما يوضحه الشكل رقم 04 ،وقد تفسر هذه النتيجة أن في المؤسسة الكبيرة على المحافظ توفر كل معايير المراجعة المتعارف عليها عكس الأحجام الأخرى للمؤسسات التي يمكن التخلي عن احد المعايير الجزئية الذي لا يؤثر في العمل المخول له كمالا يؤثر في قيمة التقرير المقدمة من طرفه، ويتضح أن المؤسسة المصغرة توافق نسبة اكبر على توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات.

**ثانيا اختبار الفروقات في مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب حجم المؤسسة:**

يهتم هذا العنصر بتحليل الفروق في اختلاف مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية حسب حجم المؤسسة وه ذا التحليل يفيد في فعالية الخصائص المدروسة عند اختلاف حجم المؤسسة

**الجدول رقم( 2–22)**: يوضح اختبار الفروقات بين أبعاد مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب حجم المؤسسة

| العناصر | قيمة f | درجة الحرية | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| الملائمة | 0.91 | 46 | 0.40 |
| الموثوقية | 0.71 | 46 | 0.49 |
| القابلية للمقارنة | 0.51 | 46 | 0.60 |
| القابلية للفهم | 5.61 | 46 | 0.007 |
| مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية | 1.09 | 46 | 0.34 |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامج SPSS )

يبين الجدول رقم (**2–22**) أثر مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الخصائص النوعية حسب حجم المؤسسة للعينة المدروسة ، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) كالتالي :

$\mathbf{H_0}$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية ترجع إلى حجم المؤسسة.

$\mathbf{H_1}$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية ترجع إلى حجم المؤسسة.

حيث أن قيم F غير دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مستوى أغلبية الخصائص وعليه نقبل فرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين المؤسسات في درجة إختلاف مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص بالمؤسسة الاقتصادية وفق لحجم المؤسسة، أما على مستوى العناصر الفرعية فإن قيم F جاءت دالة إحصائيا في خاصية القابلية للمقارنة، مما يعني وجود فروق في درجة تبني خاصية القابلية للفهم بين المؤسسات الاقتصادية تبعا لحجمها، وللتوضيح أكثر نستعين بالجدول التالي :

- **المقارنة البعدية لاختلاف حجم المؤسسة حسب الخصائص النوعية ومساهمة المحافظ في تحسينها**

**الجدول رقم (2–23)**: المقارنة البعدية لمساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية لمعلومة المحاسبية حسب حجم المؤسسة

| القابلية للفهم | Variable dépendante | المؤسسات | الدلالة الإحصائية |
|---|---|---|---|
| | كبيرة | صغيرة ومتوسطة | 0,002* |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامجSPSS)

يبين الجدول رقم (**2-23**)أثر متغير حجم المؤسسة لمساهمة المحافظ في تحسين خاصية القابلية للفهم بالمؤسسة الاقتصادية، والتي تظهر فروق على مستوى مؤسسة الكبيرة اتجاه الصغيرة والمتوسطة، ويرجع هذا الاختلاف لصالح قطاع المؤسسة الصغيرة والمتوسطة باعتبار قيمة المتوسط الحسابي تفوق متوسط المؤسسات الكبيرة، كما يوضحه الشكل في الملحق رقم 05، وقد تفسر هذه النتيجة أن المؤسسات الكبيرة تحتاج بصفة أكبر إلى معلومات وهذا لتنوع المساهمين والمتعاملين والمستفيدي ن فيها ولما تكون المعلومة بسيطة تساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية كما تحتاج المعلومات البسيطة لمعرفة الوضع المالي لزيادة الثقة والمساهمة في رفع من أرباحها اما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة توضح ان مساهمة المحافظ في تحسين خاصية القابلية للفهم بنسبة اكبر مقارنة مع غيرها من المؤسسات.

## الفرع الثالث-تحليل الفروق حسب مصلحة العينة المدروسة

بعد اختبار الفرضيات حسب الطبيعة القانونية وحسب حجم المؤسسة نتطرق إلى اختبار الفرضيات حسب مصلحة العينة لمعرفة الفروق في إجابات العينة وعلاقته بالمصلحة الذي ينتمي لها.

### اولا اختبار الفروقات في توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات حسب مصلحة عينة الدراسة:

يهتم هدا العنصر بتحليل الفروق في اختلاف توفر معايير المراجعة حسب حجم المؤسسة وهدا التحليل يفيد في فعالية المعايير المدروسة عند مختلف مصالح العينة المدروسة

**الجدول رقم(2-24)**: يوضح اختبار الفروقات بين أبعاد توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات

| العناصر | قيمة f | درجة الحرية | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| المعايير الشخصية | 0.26 | 46 | 0.84 |
| معايير العمل الميداني | 1.49 | 46 | 0.22 |
| اعداد التقرير | 0.32 | 45 | 0.80 |
| توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات | 0.18 | 46 | 0.90 |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامجSPSS ).

يبين الجدول رقم (2-24) أثر توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات حسب مصلحة العينة المدروسة، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) كالتالي :

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات ترجع إلى مصلحة عينة الدراسة

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات ترجع إلى مصلحة عينة الدراسة

حيث أن قيم F غير دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) على مستوى معايير المراجعة وعليه نقبل فرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين المصالح التي تنتمي إليها العينة المدروسة في درجة اختلاف توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات ترجع إلى مصلحة عينة الدراسة في المؤسسة الاقتصادية.

**ثانيا اختبار الفروقات في مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب مصلحة عينة الدراسة:**

**الجدول رقم(2-25)**:يوضح اختبار الفروقات بين أبعاد مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب مصلحة عينة الدراسة

| العناصر | قيمة f | درجة الحرية | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| الملائمة | 2.91 | 46 | 0.04 |
| الموثوقية | 3.58 | 46 | 0.02 |
| القابلية للمقارنة | 1.81 | 46 | 0.15 |
| القابلية للفهم | 1.06 | 46 | 0.37 |
| مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية | 1.92 | 46 | 0.13 |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامجSPSS ).

يبين الجدول رقم (2-25) أثر مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الخصائص النوعية حسب مصلحة العينة المدروسة، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) كالتالي :

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص ترجع إلى مصلحة العينة المدروسة.

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص ترجع إلى مصلحة العينة المدروسة.

حيث أن قيم F غير دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) على مستوى أغلبية الخصائص وعليه نقبل فرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين المؤسسات في درجة اختلاف مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص في المؤسسة الاقتصادية تبعا لحجم المؤسسة، أما على مستوى العناصر الفرعية فإن قيم F جاءت دالة إحصائيا في خاصية الملائمة وخاصية الموثوقية، مما

يعني وجود فروق في درجة تبني الخاصيتين بين المؤسسات الاقتصادية تبعا لمصلحة العينة المدروسة، وللتوضيح أكثر نستعين بالجدول التالي :

**الجدول رقم(2–26)**: المقارنة البعدية لاختلاف مصلحة العينة المدروسة حسب الخصائص النوعية ومساهمة المحافظ في تحسينها

| الدلالة الإحصائية | المصلحة | Variable dépendante | |
|---|---|---|---|
| 0.01 | مالية ومحاسبة | محاسبة | الملائمة |
| 0.02 | مالية | محاسبة | الموثوقية |
| 0.005 | مالية ومحاسبة | | |

**المصدر** : إعداد الطالبة(اعتمادا على الاستبيان و برنامجSPSS ).

يبين الجدول رقم (**2–26**) أثر متغير مصلحة العينة المدروسة في خاصية الملائمة في المؤسسة الاقتصادية، والتي تظهر فروق على مستوى مصلحة المحاسبة اتجاه مصلحة مالية والمحاسبة، ويرجع هذا الاختلاف باعتبار قيمة المتوسط الحسابي لمصلحة مالية والمحاسبة تفوق متوسطات مصلحة المحاسبة كما يوضحه الشكل في الملحق رقم 06، وقد يفسر هذه النتيجة كون المؤسسات التي تعتمد على مصلحة مالية محاسبة أكثر وهذا لاشتراك فيها عدة تخصصات منها تخصص المالية وتخصص المحاسبة ومنه فالشكل المعلومة الذي يساهم بها المحافظ بالنسبة إلى هذه المصلحة يكون أكثر ملائمة من غيرها من المصالح.

كما أن اثر ذلك على خاصية الموثوقية والتي تظهر فروق على مستوى مصلحة محاسبة اتجاه كل من مصلحة مالية ومصلحة مالية ومحاسبة يرجع هذا الاختلاف باعتبار قيمة المتوسط الحسابي لمصلحة المالية تفوق متوسطات مصلحة المحاسبة والمالية والمحاسبة كما يوضحه الشكل في الملحق رقم 07 ، وقد تفسر هذه النتيجة نسبة المؤسسات التي تعتمد على مصلحة المالية والمحاسبة أكثر من الاعتماد مصلحة المحاسبة او مصلحة المالية كون وجود التنوع من التخصصات في المصلحة وبالنسبة لخاصية الموثوقية يرى موظفو هذه المصلحة أن المعلومة المقدمة من طرف المحافظ أكثر موثوقية .

**خلاصة الفصل :**

حولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في ما مدى مساهمة المحافظ في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وذلك بالتعرف على وجهة نظر محاسبي مؤسسات اقتصادية من خلال الاعتماد على الدراسة الميدانية التي تمثلت في توزيع اداة الاستبيان على 47 محاسب، إذ تناول هذا الفصل من خلال مبحثين، المبحث الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية فحدد فيه أداة الدراسة وأدوات التحليل المناسبة لتحليلها، والمبحث الثاني تطرقنا إلى عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

خلصت الدراسة بأن محافظ الحسابات يتوفر على معايير المراجعة برأي محاسبي مؤسسات الاقتصادية مختلفة في طبيعتها ومصلحة المستجوبة إما بالنسبة للحجم فهناك اختلاف، كما انه يساهم في تحقيق خاصية الملائمة لإبداء رأي سليم حول القوائم المالية كما يساهم بشكل فعال في إضفاء خاصية الموثوقية لزيادة الثقة في المعلومة المقدمة، لدى مراقبة الحسابات يعمل على تحقيق خاصية القابلية للمقارنة لتسهيل عملية التقيم، يدعم محافظ الحسابات القوائم المالية بمعلومات بسيطة لتعميم الاستفادة على المتعاملين مع المؤسسة.

# الخاتمة

**الخاتمة :**

جاءت مراجعة الحسابات نتيجة التطور الذي طرا على المحاسبة والتوسع الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية، حيث أصبحت مهنة رئيسية تحتاج إليها معظم المؤسسات حيث تمكن أصحابها من متابعة كل ما يجري داخل المؤسسة واستمراريتها وتطورها حيث تساعد مالكي الرأسمال والمساهمين على المحافظة على الرأسمال وتحقيق الأرباح في ظل الظروف الاقتصادية من جهة أخرى.

ويتطلب هذا الأمر وجود خلية مراجعة تختص بهذه الوظيفة والقائم الأساسي بها هو المراجع سواءا كان داخليا ينتمي إلى المؤسسة أو خارجيا مكلف من طرف الجمعية العامة أو المجلس الإداري أو مختلف الجهات المعنية الأخرى والذي يقدم تقريره المكتوب إلى الجهات التي قامت بتعينه، وعلى أساس هذا التقرير تقوم الإدارة باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وليتم هذا لابد أن يكون الشخص الذي يمارس هذه المهنة ذو كفاءة وخبرة تسمح له بإبداء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية وإيصال هذا الرأي للأطراف التي يهمها الأمر.

حيث أن الإفصاح عن المعلومات والشفافية يرفعان من مصداقية القرارات المتخذة مما يزيد من فعاليتها، ومؤشرا على مدى تمتع المعلومات بخصائص نوعية ترفع من قيمة المعلومة لدى مستخدميها مما يرفع من مستوى إدارات المؤسسات في الإلتزام المهني لقواعد حسن الإدارة ووجود إجراءات للحد من الفساد، وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية والخارجية وقدرته التنافسية.

حيث حاولنا من خلال هذه الدراسة و الإشكالية المطروحة فيها والمتمثلة في مدى مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية .

وفي هذا الإطار سعينا من خلال الجانب النظري إلى إبراز الإطار المفاهيم لمحافظ الحسابات من حيث مفهومه والمعايير والواجبات التي يقوم بها في أداء أعماله المهنية وذلك بتطبيق معايير المراجعة الدولية التي تساعده في الكشف الخطأ والتلاعب في القوائم المالية وكشف الغش لإبداء رأيه في تقرير يقدم إلى إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى دراسة مفهوم المعلومة المحاسبية والخصائص النوعية التي تتسم بتوفرها هذا لإعطاء صورة واضحة ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

**نتائج اختبار الفرضيات**

بالعودة إلى فرضيات الدراسة والنتائج المتحصل عليها وتحليل نتائج الاستبيان نجد:

أثبتت الدراسات والتحليلات المرجحة ومن خلال اختبار الفرضيات t-test واختبارanova النتائج التالية :

- توصلنا ومن خلال تعرضنا إلى تطبيق المعايير الدولية و مدى قدرتها على تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية و هذا من خلال الجانب النظري أما الجانب التطبيقي فقد حللنا النتائج محور الأول من الاستبيان أت ضح أن محافظ الحسابات يتصف بمعايير المراجعة التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي من خلال نتائج التحليل والدلالات الإحصائية لأراء أفراد العينة تظهر موافقة لأغلبية المستجوبين بدرجة عالية وتأييدهم حول توفر معايير المراجعة في

محافظي الحسابات كما نجد أنهم لا توجد فروق حسب الطبيعة القانونية أما بالنسبة لحجم المؤسسة فيختلف في توفر المعايير من المؤسسة الكبيرة اتجاه المؤسسة المصغرة وهو **مايثبت صحة الفرضية الأولى**.

- اتضح بعد التحليل بان الدلالة الإحصائية لأراء محاسبي مؤسسات اقتصادية موافقة لمساهمة المحافظ في تحسين خاصية الملائمة وذلك بتأييد الأغلبية ولا يختلف هذا الرأي باختلاف مؤسسة محل الدراسة (شركة أموال أم أشخاص ) ولا من حيث حجمها حيث تصح لنا أن مراجعو الحسابات يحرص على ملائمة المعلومة لأهداف المنتظرة منها **وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية**.
- من خلال تعرضنا إلى مساهمة المحافظ في تحسين خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية في الجانب النظري، ومن خلال تحليل النتائج المتحصل عليها من الاستبيان واختبار ات والتي توضح من خلال رأي محاسبي المؤسسات أن لمحافظ الحسابات دور في تحسينها وذلك بإجمال موافقة على ذلك مهما تكن نوع مؤسسة المستجوب ولا حجمها **وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة**.
- لخاصية القابلية للمقارنة نجد تأييد أغلبية من المحاسبين على الدور الفعال لمحافظ في تحسينها أي مساهمة ذات اثر واضح كما نجد بأنه لا يوجد فرق لذلك من الطبيعة القانونية والحجم**وهو مايثبت صحة الفرضية الرابعة** .
- خاصية القابلية للفهم للمحافظ إسهام كبير من وجهة رأي المحاسب ولا يختلف باختلاف الطبيعة القانونية للمؤسسة لكن من حيث الحجم هناك فرق ويتضح من المؤسسة الكبيرة اتجاه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك لان المتوسط الحسابي للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة اكبر من المؤسسة الكبيرة **وهو مايثبت صحة الفرضية الخامسة**.

**نتائج الدارسة:**

- تعتبر المعايير الشخصية من المعايير المكتسبة في الشخص القائم بعملية المراجعة فتساعد المراجع في إعطاء حقائق ومعلومات مالية بصورة صادقة وأكثر شفافية من خلال تمتعه بالاستقلالية والموضوعية وتحصله على التأهيل العلمي والعملي الذي يؤهله إلى تنفيذ مهمة المراجعة وهذا من وجهة رأي محاسبي مؤسسات اقتصادية حيث نجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بالنسبة إلى طبيعة المؤسسة أما بالنسبة للحجم والمصلحة فلا يختلف؛
- معايير العمل الميداني من الخطوات التي يتبعها لأداء المهنة كما نتعرف على أن المستحقات توافق العمل حيث نجد أن من ملاحظة المحاسب أنها تفوقها وفقا لخدمات التي يقدمها حيث لا يختلف في توفر معايير العمل الميداني من حيث الطبيعة القانونية أما بالنسبة للحجم فنجد اختلاف من حيث حجمها أما بالنسبة للمصلحة التي ينتمي إليها أفراد العينة فليس هناك اختلاف؛
- تطبيق المحافظ لمعايير إعداد التقرير خطوة هامة نحو التنفيذ الجيد لعملية المراجعة للاستفادة من التقرير وما يحتويه من معلومات تفيد في اتخاذ القرار ولا يوجد فرق لذلك لا من حيث الطبيعة القانونية للمؤسسة ولا حجمها ولا المصلحة التي تنتمي إليها أفراد العينة المستجوبة؛

- ملائمة المعلومة مع الوقت المناسب للمساعدة في اتخاذ القرار في الوقت المحدد من المساهمات التي يسعى المحافظ إلى تحقيقها لكن الإجراءات لتحقيقها غير كافية بحيث عليه السرعة والدقة في خطوات عمله؛
- يساهم المحافظ في تحسين القدرة على التنبؤ من خلال مخرجات أي التقرير الذي يقدمه مما يساعد على التنبؤ بالمستقبل واتخاذ قرارات إستراتيجية؛
- إمكانية التقييم لسنوات ماضية من النقاط التي يوضحها المحافظ في تقريره أي سنوات المقارنة للوصول إلى إبداء رأيه؛
- تقرير المحافظ يوضح للمستفادين منه القدرة على تقييم الأداء بالمؤسسة؛
- ومنه فان خاصية الملائمة يساهم المحافظ في تحسينها مهما كانت الطبيعة القانونية لها ولا حجمها لكن يختلف هذا الرأي باختلاف المصلحة التي ينتمي لها أفراد العينة المستجوبة .
- تسجيل المحافظ للمعلومات المحاسبية بالرجوع إلى الوثائق التي تثبت صحة العملية التي أجريت وبذلك تكون تقريره بالاعتماد على أدلة تثبت الصحة؛
- إجراءات التي يعبر فيها المحافظ عن المعلومات بتغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني غير كافية لإدلاء برأي حول حرصه على أن المعلومات تعبر عن الواقع الاقتصادي ؛
- يأخذ المحافظ في إبداء رأيه بمبدأ الحيطة والحذر وذلك بتبرير الوقائع في مراجعته لجميع التسجيلات المحاسبية؛
- شمولية التقرير لجميع المعلومات المقدمة له وذلك بإتباع السياسة المحاسبية المناسبة من النقاط المهمة في التقرير لما يوليه من أهمية في اتخاذ قرارات تفيد المؤسسة؛
- موضوعية المعلومات المحاسبية من السمات التي يحرص المحافظ في تطبيقها و التأكد منها في التقرير الذي يقدمه إلى إدارة المؤسسة؛
- يحرص المحافظ في مراقبة العمليات التي أجريت في المؤسسة على وجود تأشيرة القبول من طرف إدارة المؤسسة؛
- ومنه فان خاصية الموثوقية يساهم المحافظ في تحسينها بشكل فعال وهذا نظرا لأراء المحاسبين للمؤسسات اقتصادية دون الاختلاف بين الطبيعة والحجم إلا انه يختلف من حيث مصلحة العينة المستجوبة .
- عند تقديم المعلومات إلى المحافظ يراقب في ذلك التناسق والانسجام الذي بينها وبين طبيعة النشاط في المؤسسة و الطبيعة القانونية للمؤسسة ككل؛
- يحرص في مراقبته للقوائم أن تكون بنفس السياسة المحاسبية و إذا كان هناك تغيير أسباب التغيير لتسهيل عملية المقارنة بمؤسسات أخرى أو بسنوات ماضية ؛

فان خاصية القابلية للمقارنة يساهم المحافظ في تحسينها بشكل فعال وهدا نظرا لأراء المحاسبين للمؤسسات اقتصادية دون التفريق بين الطبيعة والحجم و لا مصلحة العينة المستجوبة .

- يحرص المحافظ في التقرير على توضيح القوائم المالية للمستفيد منها؛
- يساهم المحافظ في تدعيم القوائم المالية وتبسيط المعلومات المحاسبية؛

ومنه فخاصية القابلية للفهم من الخصائص المهمة التي يهتم بها المحافظ لما تضيف من قيمة في التقرير وهذا من وجهة نظر المحاسبين فلا يختلف ذلك باختلاف الطبيعة القانونية ولا بالمصلحة التي تنتمي إليها عينة المدروسة لكن بالنسبة للحجم فهناك اختلاف .

**توصيات**

- على المحافظ الاهتمام الأكثر بالوقت الذي يناسب متخذي القرار للاعتماد على تقريره؛
- في مراقبة للحسابات وللقوائم المالية ضرورة تغليب الواقع الاقتصادي على القانوني لتقريب تقرير المحافظ من واقع اداء المؤسسة؛
- تفعيل القابلية للفهم لتعزيز المعلومات المقدمة في تقرير المراجع الخارجي؛
- ضرورة وضع سلم لأعمال التي توكل إلى المحافظ لتتناسب مع الأجر المقدم له؛
- ضرورة عقد ندوات باهمية توفير الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وما تقدمه من فائدة الى مستعمليها .

**أفاق البحث:**

إن موضوع مساهمة المحافظ في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية يبقى مفتوحا لدراسات أخرى يمكن أن تساهم في إثراءه وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات :

- مساهمة المحافظ في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية من وجهة راي المحاسبين حسب نشاط المؤسسة؛
- كيفية التي يساهم بها المحافظ في تعزيز الخصائص النوعية؛
- دور المراجعة في تبني الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ؛
- اسهامات المحافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

# قائمة

# المصادر والمراجع

## أولا الكتب :


1 - خالد راغب الخطيب,خليل محمود الرفاعي ،الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع الأردن 1998.

2 - طواهر محمد التوهامي ، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ط3, ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر 2006.

3 - عبد الفتاح محمد الصحن ، وآخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2000.

4 - قاسم محمد إبراهيم الحبيطي ، زياد هاشم يحيا السقا، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، الموصل العراق 2004.

5 - محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ط3،بن عكنون الجزائر2008.

6 - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية –مدخل نظري وتطبيقي،ط 2 ،2009 .

7 - نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الدية، نظم المعلومات المحاسبية ، ط 1،دار المسيرة للنشر والتوزيع الطباعة ، عمان الاردن2011.


## ثانيا الرسائل العلمية :


1. اكرم يحي علي الشامي ، اثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط
2. بن يخلف امال ، المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 2002.
3. جمعة فلاح محمد حميدات، مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية،مذكرة دكتوراءغير منشورة، جامعة عمان،عمان 2004 .
4. حامدي علي،اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة ماجستير غير منشورة ،محمد خيضر بسكرة،الجزائر 2011 .
5. الزاي يوسف سيف الدين ، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة الماستر غير منشور، جامعة غارداية ، الجزائر 2013.
6. شدري معمر سعاد، دورالمراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر 2009
7. العناق مراد ،دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي ،مذكرة الماستر غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر2014.
8. فواز فاضل جدعان الشمري ، اثر المعايير الائتمانية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان، عمان 2013.
9. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية،مذكرة دكتوراء غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر2004.
10. ناصر محمد علي المجهلي ، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة اقتصادية ، مذكرة الماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر 2009 .

**ثالثا المقالات:**


1. احمد صالح الهزايمي ، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية مجلة جامعة دمشق مجلد 25 العدد الأول،سوريا 2009.
2. رضا إبراهيم صالح ، اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة العالمية ، مقال علمي،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،الإسكندرية ، العدد رقم 2 ،مصر2009.
3. سعد بوراوي، مداخلة بعنوان الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى الإطار الفكري في ظل المعايير المحاسبية الدولية ( ias/ifrs)حالات التقارب مع ،الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي ، المركز الجامعي الوادي، الجزائر2010 .
4. مختار احمد بن حموده، المعلومات المحاسبية والقوائم المالية ،ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الوطني الأول بعنوان المحاسبة مهنة ومعايير ...تقييم واصلاح 23جوان 2003 طرابلس ليبيا.
5. مسعود صديقي ، محمد براق ، مداخلة بعنوان انعكاس تكامل المراجعة الخارجية والداخلية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعةورقلة، الجزائر 2005.


**القوانين:**


1-الامانة العامة للحكومة،القانون رقم 91-08 المادة27المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق ب**قانون متعلق بالأحكام العامة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** ، العدد 20، الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، ط1،سنة 1991.

2-الامانة العامة للحكومة، المادة 02 من القانون 10-01 مؤرخ في 16رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010.


**رابعا المراجع باللغة الأجنبية**


1- Boulaiboud mokhtar **guide pratiue d audit financier et comtaple** . la maison des livres 1982

2- Societe nationale de la comptabilite. guide daudit et de commisairiat aux comptes .

3- Ray Whittington, Kurt Pany: principles of auditing, twelfth

edition, McGraw-Hill, New York, 1998

4- AHMED N. OBIDAT ,ACCOUNTING INFORMATION Qualitative characteristics GAP : EVIDENCE FROM JORDAN, INTERNTIONAL MANAGEMENT REVIEW , VOL.3.N°2 , 2007

# الملاحق

**الملحق رقم 01 : الاستبيان** **جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –**

**كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير**

**قســـم علـوم التسييـر**

# استبيـــان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

تحية طيبة وبعد .....

في إطار إعداد مذكرة الماستر في علوم ال تسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، نضع بين أيديكم استمارة استبيان قصد إجراء دراسة معنونة بـ **دور محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية**

نشير إلى سيادتكم أن نجاح الدراسة يتوقف على تعاونكم في تعبئة الاستبيان بمصداقية، كما نشير أيضا أن إجاباتكم ستحاط بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وفي الختام أشكر لكم مسبقا كريم اهتمامكم في اقتطاع جزء من وقتكم الثمين للإجابة على هذه الاستبانة راجيا من العلي القدير أن يجعل ذلك في موازين أعمالكم والله يحفظكم ويرعاكم تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

**يرجى وضع إشارة (X) في الخانة التي تمثل درجة موافقتك عند كل من العبارات التالية:**

**معلومات متعلقة بشخصكم :**

**الجنس :** ☐ ذكر ☐ أنثى

**العمر :** ☐ 25 سنة فأقل ☐ من 26 الى 40 ☐ من 41 فأكثر

**المستوى التعليمي:** ☐ ثانوي فأقل ☐ تكوين متخصص ☐ تدرج جامعي ☐ ما بعد التدرج

**سنوات الخبرة :** ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 الى15سنة ☐ أكثر من 15 سنة

**الوظيفة :** ☐ محاسب رئيسي ☐ محاسب فرعي ☐ مساعد محاسب ☐ استاد جامعي ☐ أخرى حددها.....

**معلومات متعلقة بالمؤسسة:**

**الطبيعة القانونية:** ☐ شركة أشخاص ☐ شركة أموال

**حجم المؤسسة:** ☐ كبيرة ☐ صغيرة ومتوسطة ☐ صغيرة

**المصلحة التي تنتمي اليها :** ☐ المالية ☐ المحاسبة ☐ مالية ومحاسبة ☐ اخرى حددها..

## الجزء الاول :*مدى توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات

| المجال | الرقم | الفقرة | غير موافق | محايد | موافق |
|---|---|---|---|---|---|
| المعايير الشخصية | 1 | يكتسب المحافظ التأهيل العلمي والعملي لأداء عمله | | | |
| | 2 | يتمتع المحافظ بالاستقلالية في إبداء رأيه | | | |
| | 3 | يلتزم المحافظ في فترة البحث عن الأدلة بقواعد السلوك المهني | | | |
| | 4 | يتصف عمل المحافظ بالنزاهة والموضوعية | | | |
| | 5 | تعتبر السرية مهمة في أداء عمله | | | |
| معايير العمل الميداني | 6 | يقوم المدقق بالتخطيط السليم للعملية وبالإشراف على المساعدين | | | |
| | 7 | يقيم في بداية عمله نظام الرقابة الداخلية | | | |
| | 8 | يقوم المدقق بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه | | | |
| | 9 | يتناسب عمل المراجع مع مستحقاته | | | |
| اعداد التقرير | 10 | يهتم بكون التقرير يشمل المعلومات المحاسبية المقدمة وبان يكون التقرير وفق المواصفات المعيارية. | | | |

## الجزء الثاني:*مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

| المجال | الرقم | الفقرة | غير موافق | محايد | موافق |
|---|---|---|---|---|---|
| الملائمة | 1 | يسمح عمل المحافظ بتوفر المعلومة في الوقت المناسب | | | |
| | 2 | تستعمل مخرجات المحافظ في القدرة على التنبؤ بالمستقبل | | | |
| | 3 | يمكن التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة من خلال مخرجات محافظ الحسابات | | | |
| | 4 | يسمح عمل المحافظ بتقييم الأداء بالمؤسسة | | | |
| الموثوقية | 5 | يحرص المحافظ بان يتم تسجيل المعلومات المحاسبية وفق للوثائق المرجعية | | | |
| | 6 | تعبر المعلومات عن الواقع الاقتصادي لأنشطة المؤسسة | | | |
| | 7 | يقوم محافظ الحسابات في مراجعته لجميع التسجيلات المحاسبية على تبرير الوقائع . | | | |
| | 8 | يقوم محافظ من تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة . | | | |
| | 9 | يعمل محافظ على التأكد موضوعية المعلومات المحاسبية | | | |
| | 10 | يؤكد عمل المحافظ على موافقة ادارة المؤسسة للعمليات المالية التي تمت . | | | |
| القابلية للمقارنة | 11 | يهتم المحافظ الى تناسق المعلومات المقدمة له . | | | |
| | 12 | يركز المحافظ في مراجعته للحسابات على ثبات السياسات والطرق المحاسبية | | | |
| | 13 | يحرص محافظ على مقارنة أو التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة في عمل تتلاءم وتتناسب مع القطاع . | | | |
| القابلية للفهم | 14 | يساعد عمل محافظ الحسابات على فهم القوائم المالية والاطلاع عليها . | | | |
| | 15 | يحرص محافظ الحسابات على تدعيم الإفصاح على القوائم المالية . | | | |
| | 16 | محافظ يبسط المعلومات المحاسبية. | | | |

**الملحق رقم 02: قائمة المحكمين**

**الاساتذة المحكمين**

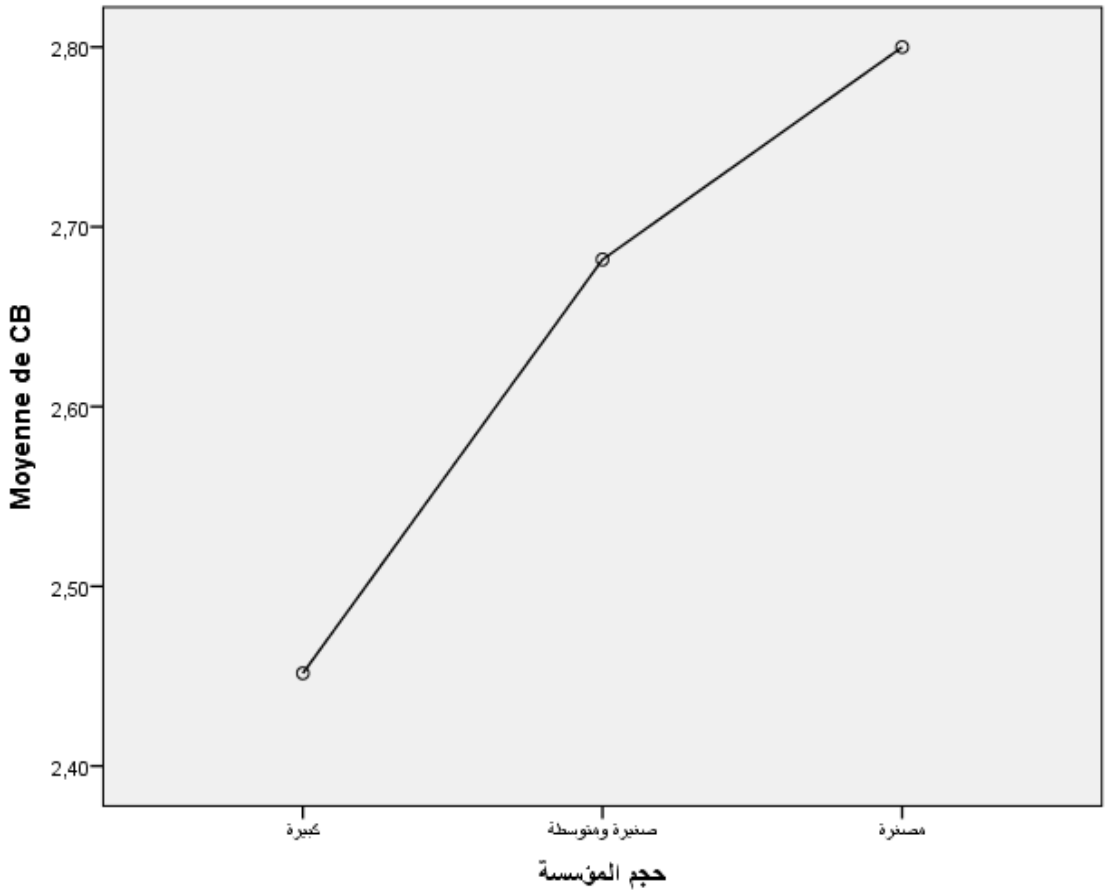
**بن مالك محمد حسان**

**بكاري بلخير**

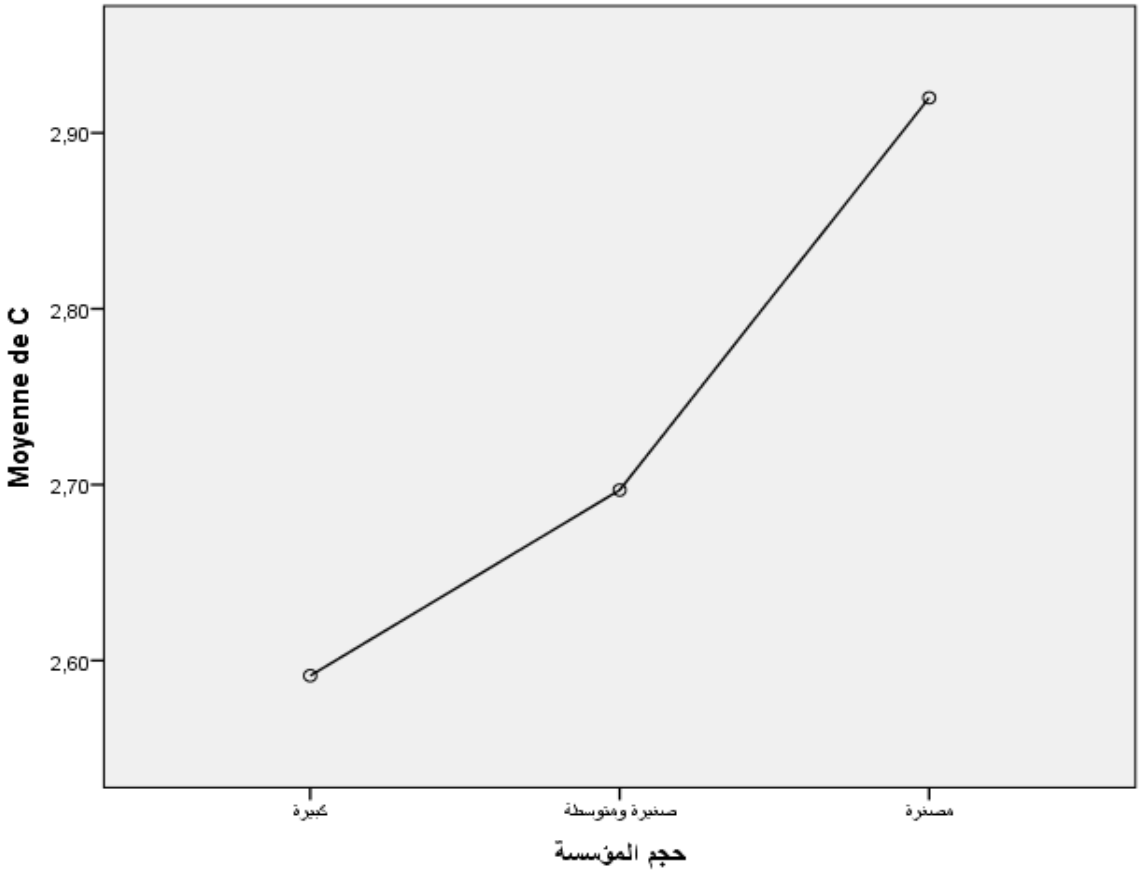
**مقدم خالد**

**بن تفات عبد الرحمن**

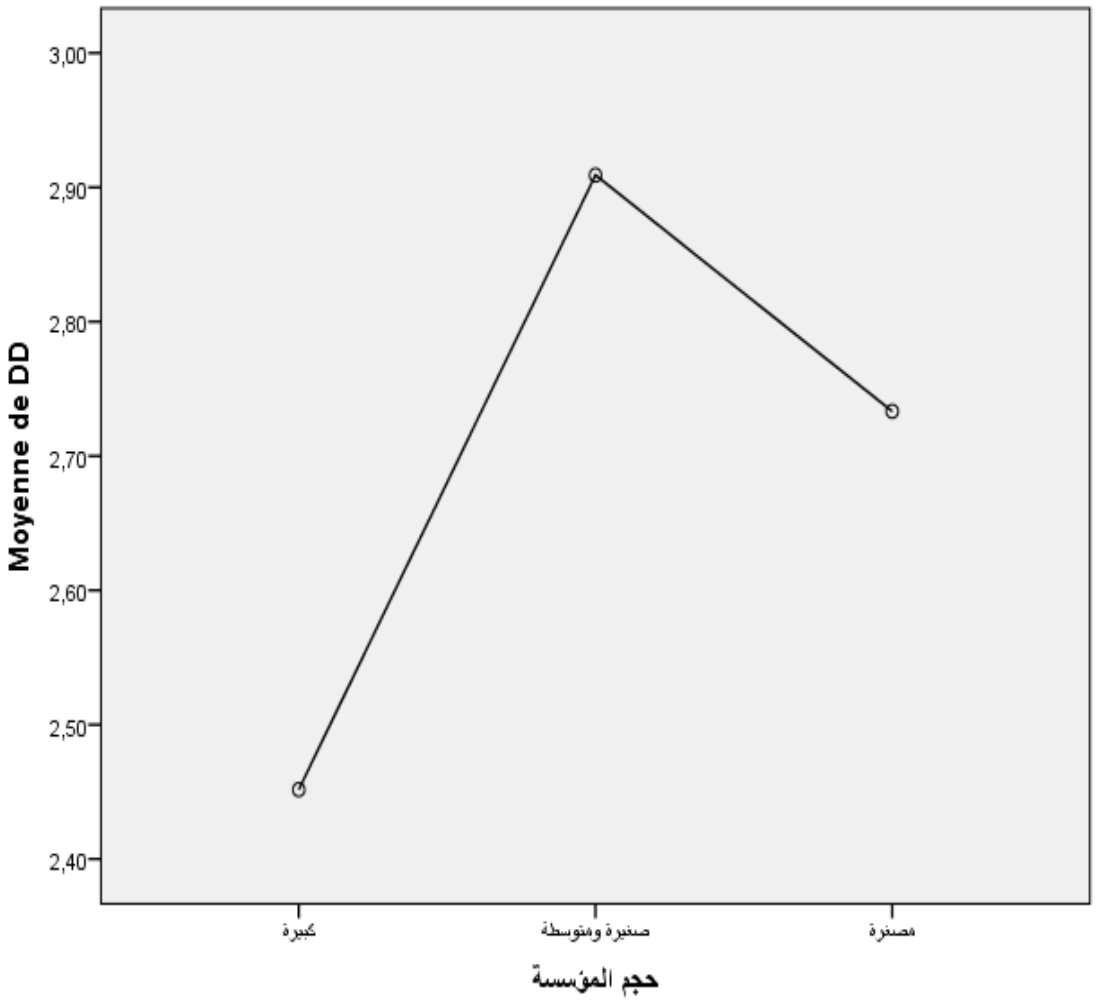
**الملحق03: التمثيل البياني للفروقات في معايير العمل الميداني حسب حجم المؤسسة**



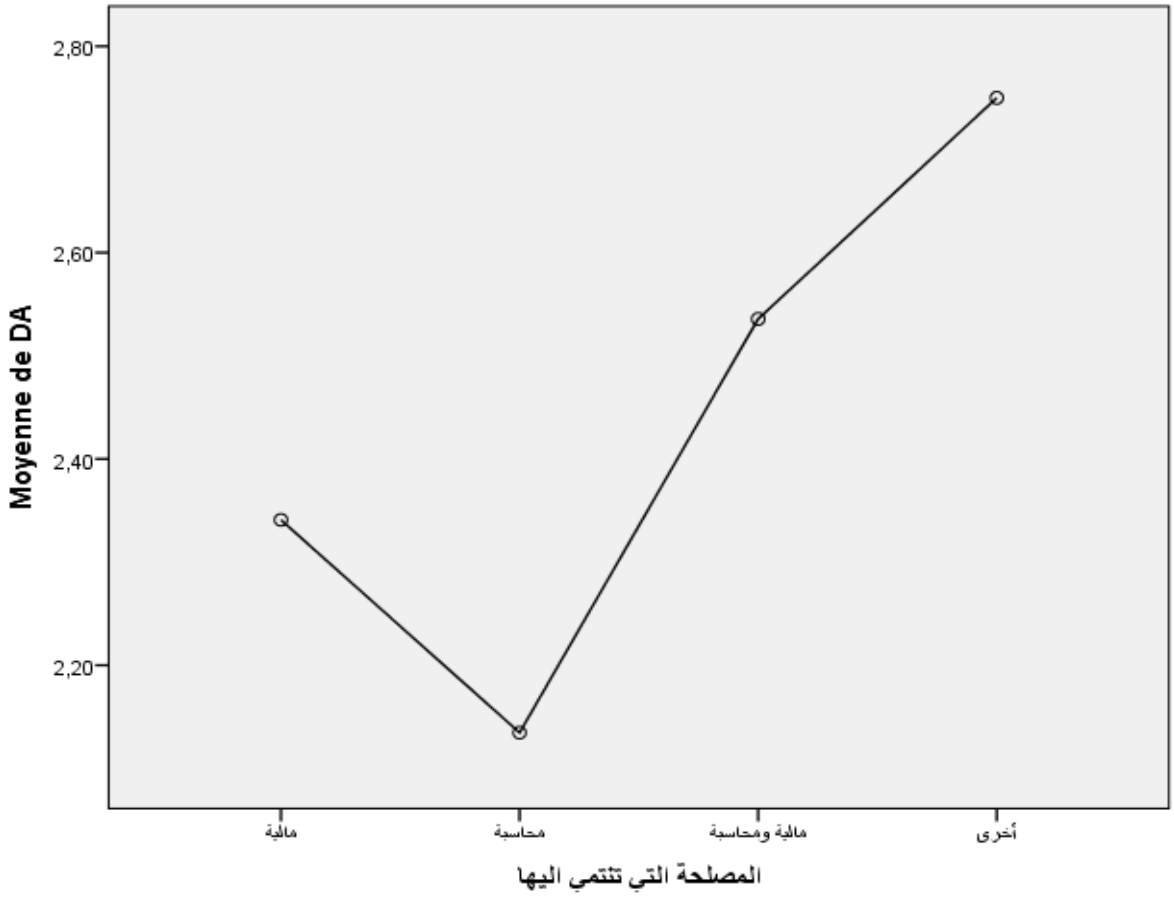
**الملحق04: التمثيل البياني للفروقات في توفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات حسب حجم المؤسسة**



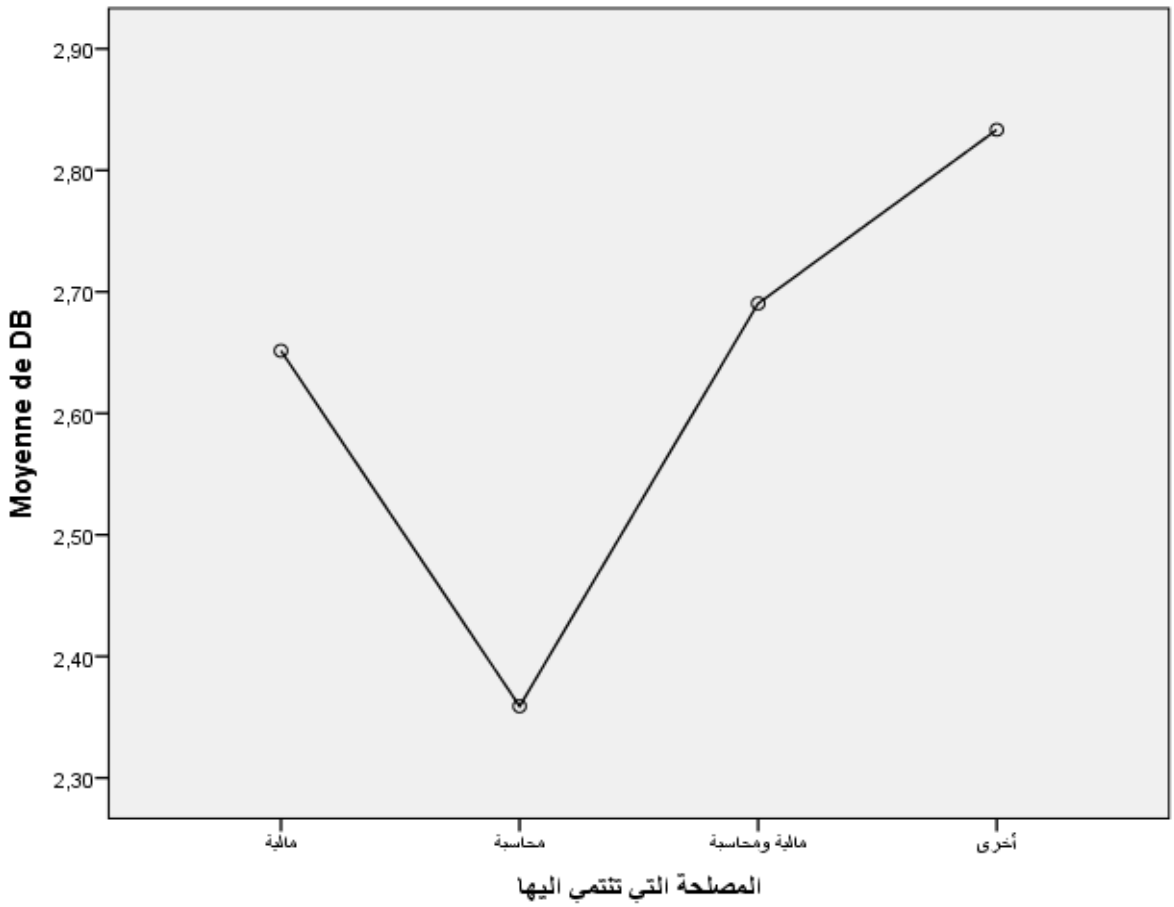
**الملحق05: التمثيل البياني للفروقات مساهمة المحافظ في خاصية القابلية للفهم حسب حجم المؤسسة**



**الملحق06: التمثيل البياني للفروقات مساهمة المحافظ في خاصية الملائمة حسب المصلحة التي تنتمي لها عينة الدراسة**



**الملحق07: التمثيل البياني للفروقات مساهمة المحافظ في خاصية الموثوقية حسب المصلحة التي تنتمي لها عينة الدراسة**



# الفهرس

## الفهرس


| | |
|---|---|
| الشكر ..... | IV |
| الملخص ..... | V |
| قائمة المحتويات ..... | VI |
| قائمة الجداول ..... | VII |
| قائمة الأشكال ..... | VIII |
| قائمة الملاحق ..... | IX |
| قائمة الاختصارات و الرموز ..... | X |
| مقدمة ..... | أ |
| الفصل الاول: الأدبيات النظرية و التطبيقية لمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية | |
| تمهيد ..... | 2 |
| المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية | 3 |
| المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات | 3 |
| الفرع الاول : تعريف محافظ الحسابات | 3 |
| الفرع الثاني : معايير المراجعة | 4 |
| المطلب الثاني:خصائص النوعية للمعلومة المحاسبية | 8 |
| الفرع الأول:مفاهيم المعلومات المحاسبية | 8 |
| الفرع الثاني:الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية | 9 |
| المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية | 12 |
| المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة ..... | 12 |
| الفرع الاول: الدراسات الجزائرية | 12 |
| الفرع الثاني : دراسات اجنبية | 16 |
| المطلب الثاني:المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة ..... | 18 |
| الفرع الاول : موقع دراستنا من الدراسات الجزائرية | 18 |
| الفرع الثاني : موقع دراستنا من الدراسات الاجنبية | 19 |
| خلاصة الفصل ..... | 20 |
| الفصل الثاني دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات بولاية غرداية | |

| | |
|---|---|
| تمهيد | 22 |
| المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة ..... | 23 |
| المطلب الأول: الطريقة المستخدمة.في الدراسة ..... | 23 |
| الفرع الأول: مجتمع الدراسة ..... | 23 |
| الفرع الثاني : متغيرات الدراسة ..... | 24 |
| الفرع الثالث : ادوات الدراسة | 24 |
| المطلب الثاني : اساليب التحليل الاحصائي المستخدمة | 24 |
| الفرع الأول : ادوات التحليل المستخدمة..... | 24 |
| الفرع الثاني : الطريقة المستخدمة في القياس..... | 25 |
| المطلب الثالث : اداة الدراسة | 26 |
| الفرع الاول : بناء اداة الاستبيان | 26 |
| الفرع الثاني :صدق محنوى الاستبيان | 27 |
| الفرع الثالث : ثبات اداة الاستبيان | 30 |
| المبحث الثاني: النتائج والمناقشة..... | 31 |
| المطلب الأول: تحليل المعلومات الديموغرافية ..... | 31 |
| الفرع الأول : تحليل بيانات الشخصية لعينة الدراسة | 31 |
| الفرع الثاني: تحليل المعلومات المتعلقة بالمؤسسات ..... | 34 |
| المطلب الثاني: مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية (دراسة وصفية ) | 36 |
| الفرع الأول: لتوفر معايير المراجعة في محافظي الحسابات | 36 |
| الفرع الثاني: اثر محافظ الحسابات في تقارير المقدمة للمؤسسة | 39 |
| المطلب الثالث : اختبار الفروق في مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الخصائص النوعية(دراسةمقارنة) | 43 |
| الفرع الاول :تحليل الفروق حسب الطبيعة القانونية | 43 |
| الفرع الثاني : تحليل الفروق حسب حجم المؤسسة | 45 |
| الفرع الثالث: تحليل الفروق حسب مختلف مصلحة العينة المدروسة | 48 |
| خلاصة الفصل ..... | 51 |
| الخاتمة ..... | 52 |
| قائمة المصادر و المراجع ..... | 57 |
| الملاحق ..... | 60 |
| الفهرس ..... | 69 |