

جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بغنوان:

تحليل أهمية التقارير الخاصة لمحافظ

الحسابات في الجزائر

دراسة لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة

من إعداد الطالبان: - أحمد بشيري

- مرتضى بوخلوه

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/19

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / صديقي فواد.....(أستاذ محاضر "أ" ، جامعة ورقلة) رئيسا

الدكتور / خمقاني بدر الزمان.....(أستاذ محاضر "أ" ، جامعة ورقلة) مشرفا

الدكتورة / قمو آسيا.....(أستاذ محاضر "ب" ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا.....

إلى من اشترت راحتي وسعادتي بتعبها وشقائها إلى أغلى اسم نطقه
لساني أمي ثم أمي ثم أمي حفظها الله ورعاها وأطال في عمرها

إلى من كان لي بمثابة الشمعة التي تحترق لتنير طريق دربي إلى نعم
المثل ونعم القدوة أبي حفظه الله

لكما يا أغلى ما أملك في الحياة والديا الكريمين

إلى الذين يدخلون القلب بلا استثناء إلى كل إخوتي وأخواتي

وإلى أعز الأصدقاء

إلى جميع الأساتذة الذين تتلمذت على أيديهم من الطور الابتدائي
حتى الجامعي .

أحمد

الإهداء

أهدي حصيلة هذا الجهد المتواضع إلى:
إلى من جعل الله الجنة تحت قدميها
أمي الغالية حفظها الله وبارك في عمرها
إلى من سعى لأنعم بالراحة والهناء ودفعتني للنجاح
أبي الغالي حفظه الله وبارك في عمره
إلى كل أفراد عائتي الكريمة
كل واحد باسمه
وأخص بالذكر أخي الدكتور باديس بوخلوه الذي أجاد علي
بتوجيهاته ونصائحه القيمة ومد لي يد العون لاستكمال هذه
المسيرة
إلى كل الأصدقاء الأعزاء.

مرتضى

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم
"ولئن شكرتم لأزيدنكم"

نشكر الله عز وجل ونحمده الذي وفقنا وسددنا لأداء هذا العمل المتواضع
"ومن يتوكل على الله فهو حسبه"

نتقدم بجزيل الشكر و العرفان و التقدير للأستاذ الفاضل : الدكتور بدر الزمان خمقاني
الذي قام بالإشراف على هذا العمل والذي أجاد علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة ،
وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة فكان نعم المشرف.
والى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذه المذكرة.
وأخص بالذكر الأستاذ : شاوش حجة الله الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وإرشاداته.
كما نتقدم بالشكر المسبق إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة، وعلى
مجهوداتهم من خلال تصحيحهم للأخطاء و النقائص .
و أيضا نشكر كل من مد لنا يد العون في مسيرتنا .

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية ، من خلال محاولة تحليل مدى إلتزام محافظ الحسابات بالمحتوى المعلوماتي لهذه التقارير ، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بدراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة حيث بلغت عينة الدراسة واحد وعشرون (21) عينة، إقتصرت الدراسة على ثمانية (08) تقارير خاصة ذات أهمية نسبية ، حيث توصلت الدراسة إلى عدة مسائل أهمها إلتزام محافظ الحسابات بالمحتوى المعلوماتي للتقارير الخاصة " تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة، الاتفاقيات المنظمة ، إجراءات الرقابة الداخلية، تفاصيل أعلى خمس تعويضات التعويضات ، الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية، عمليات رفع وتخفيض رأس المال " وفي ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة تعريف محافظي الحسابات بأهمية التقارير الخاصة. وإبراز الدور الفعال بما يخدم فئات عديدة في المجتمع، لتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة. **الكلمات المفتاحية :** محافظ الحسابات، تقارير خاصة، محتوى معلوماتي، بيئة المحاسبة الجزائرية .

The Summary

The aim of this study is to highlight the importance of the special reports of the governor accounts in the Algerian accounting environment, by trying to analyze the extent of the respect of the information content of these reports. To achieve this objective, we conducted a study on a sample of (21) governor accounts in the Wilaya of Ouargla. Of which (08) special reports of relative importance, where the study reached several issues, the most important of which is the importance of the information content of the special reports for the accountant, "Continuing Threats of Exploitation in the Organization, Organized Agreements, Internal Control Procedures, Privileges, privileges granted to users, evolution of the result of the last five years and the result according to the share or according to the social quota, Capital Raising. "In light of these results, the study recommended that the governor accounts should be aware of the importance of special reports and highlighting the effective role that serves many groups in society to enable them to make the appropriate decisions.

Keywords governor accounts, Special Reports, Informational Content, the Algerian accounting environment.

قائمة المحتويات

| الصفحة | المحتوى |
|--------|--|
| II | الإهداء |
| IV | الشكر |
| V | الملخص |
| VI | قائمة المحتويات |
| VII | قائمة الجداول |
| VIII | قائمة الأشكال البيانية |
| IX | قائمة الملاحق |
| أ | المقدمة |
| 15 | الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول التقارير الخاصة لمحافظة الحسابات |
| 16 | تمهيد |
| 16 | المبحث الأول: الإطار النظري للتقارير الخاصة لمحافظة الحسابات |
| 36 | المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع |
| 40 | الفصل الثاني: الدراسة الميدانية |
| 41 | تمهيد |
| 42 | المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة |
| 46 | المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان ومناقشتها |
| 69 | الخاتمة |
| 74 | المصادر والمراجع |
| 77 | الملاحق |
| 92 | الفهرس |

قائمة الجداول

| الصفحة | المحتوى | الرقم |
|--------|---|--------|
| 33 | الصفات المميزة لمكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة | (1.1) |
| 44 | الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان الموزعة | (1.2) |
| 44 | مقياس ليكارت الثلاثي | (2.2) |
| 45 | أداة الثبات للمقياس ككل | (3.2) |
| 45 | الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة | (4.2) |
| 47 | توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس | (5.2) |
| 48 | توزيع أفراد العينة حسب متغير السن | (6.2) |
| 49 | توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي | (7.2) |
| 50 | توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة | (8.2) |
| 51 | توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية | (9.2) |
| 52 | توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها | (10.2) |
| 53 | توزيع أفراد العينة حسب متغير العهدة في المؤسسة | (11.2) |
| 54 | نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مساهمة محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة | (12.2) |
| 56 | نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير الاتفاقيات المنظمة | (13.2) |
| 57 | نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول حرص محافظ الحسابات على الإلتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير اجراءات الرقابة الداخلية | (14.2) |
| 58 | نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض راس المال | (15.2) |
| 60 | اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov) | (16.2) |
| 61 | نتيجة تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفرضية الأولى | (17.2) |
| 62 | جدول التحليل الإحصائي (Rangs) للفرضية الثانية | (18.2) |
| 63 | جدول التحليل الإحصائي (tests statistiques^{a.b}) | (19.2) |
| 64 | جدول التحليل الإحصائي (Rangs) للفرضية الثالثة | (20.2) |
| 65 | جدول التحليل الإحصائي (tests statistiques^{a.b}) | (21.2) |
| 66 | نتيجة تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للفرضية الرابعة | (22.2) |

قائمة الأشكال البيانية

| الصفحة | المحتوى | الرقم |
|--------|---|-------|
| 47 | توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس | (1.2) |
| 48 | توزيع أفراد العينة حسب متغير السن | (2.2) |
| 49 | توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي | (3.2) |
| 50 | توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة | (4.2) |
| 51 | توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية | (5.2) |
| 52 | توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها | (6.2) |
| 53 | توزيع أفراد العينة حسب متغير العهدة في المؤسسة | (7.2) |

قائمة الملاحق

| الصفحة | المحتوى | الرقم |
|--------|--------------------|-------|
| 77 | استمارة الاستبيان | 01 |
| 81 | مخرجات برنامج spss | 02 |

مقدمة

1- توطئة :

إن التطورات الكبيرة الراهنة في الاقتصاد العالمي التي أحدثت تحولات كبيرة في العالم ، حيث ظهرت مؤسسات كبيرة ذات الامتداد الإقليمي والوطني ، مما أدى إلى التطور السريع في مجال المراجعة وزاد في أهميتها بعد أن كانت عملية تكشف عن الغش والخطأ بل شملت كافة المجالات المحاسبية بمفهومها العلمي الحديث . وبذلك أصبح عمل المراجع الخارجي يهتم كل من المسيرين والملاك في الاعتماد عليه فيما يخص صحة ودقة وسلامة القوائم المالية قبل اتخاذ أي قرار ، وذلك من خلال إصدار تقريره النهائي ، وطالما أن محافظ الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النهائي لعملية المراقبة وأداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية مجال المراقبة فإن هذا التقرير يمثل له أهمية خاصة بإعتباره دليل أو مؤشر على إنجازته للتكليف بعملية المراجعة.

ومما لاشك فيه أن لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر دورا هاما في الرقابة على المؤسسات مما يؤدي إلى تطورها واستمراريتها ، حيث أنها تساعد الأطراف ذوي المصلحة وعلى رأسهم المساهمين في المحافظة على مصالحهم وأموالهم وذلك من خلال المصادقة على صحة حسابات المؤسسة وسلامة قوائمها المالية ومطابقتها للتشريع المعمول به وذلك بإعداد عدة تقارير بجودة عالية ، و يترتب على مهمة محافظ الحسابات ، زيادة على إعداد تقريره العام التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، إعداد تقارير خاصة لما لها أهمية أساسية ، على ضوء ما جاءت به النصوص القانونية والتنظيمية لهذه المهنة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

2- إشكالية البحث :

وعليه فإن إشكالية البحث تتمثل في الآتي :

ما أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر ؟

للإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية الآتية :

- هل يساهم محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة ؟
- هل يلتزم محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة ؟
- هل يحرص محافظ الحسابات على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير إجراءات الرقابة الداخلية ؟
- هل يلتزم محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال ؟

3- فرضيات البحث :

لمعالجة الإشكالية المطروحة و الإجابة عن التساؤلات الفرعية نستند إلى الفرضيات التالية التي نسعى لإختبارها

من خلال هذا البحث :

- يساهم محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة .



- يلتزم محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة.
- يحرص محافظ الحسابات على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير إجراءات الرقابة الداخلية .
- يلتزم محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال .

4- مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:

أ/ المبررات الشخصية:

- الميول الشخصي للمواضيع المتعلقة بالمراجعة ؛
- محاولة اختيار موضوع يتناسب مع التخصص.

ب/ المبررات الموضوعية:

- أهمية الموضوع بسبب النقص الذي يمس مهنة المراجعة في الجزائر لعدم تلقيها الاهتمام اللازم .

5- أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة في التالي:

الاهتمام بموضوع أهمية التقارير الخاصة من شأنه أن يؤدي إلى الارتقاء بمستوى مهنة محافظ الحسابات وإعطائها تقارير ذات جودة عالية ومصداقية وموثوقية أكثر ، حتى تكون مصدرا لإتخاذ قرارات سليمة.

6- أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في التالي :

- إبراز الدور الهام الذي يؤديه محافظو الحسابات في إعداد التقارير الخاصة .
- معرفة وجهات نظر محافظي الحسابات حول موضوع الدراسة.
- دراسة مدى إلتزام محافظ الحسابات بالجزائر بمحتوى معايير التقارير الخاصة .
- الخروج بنتائج وتوصيات قد ترفع من مستوى جودة التقارير الخاصة

7- منهج الدراسة :

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة وللإجابة عن التساؤلات وإثبات فرضيات الدراسة يتم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال عملية الاطلاع على مجموعة من المراجع من دراسات سابقة وكتب ومقالات.

أما في الجانب التطبيقي يتم الاعتماد على المنهج التحليلي ، من خلال اعتمادنا على استبيان موجه إلى المختصين في المراجعة ، للاستطلاع على آراءهم فيما يخص جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية (spss)

8- حدود الدراسة:

-الحدود الزمنية تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من شهر أبريل إلى شهر ماي 2019.

- الحدود المكانية: تتمثل في أماكن توزيع الاستبيان في الجزائر وبالتحديد ولاية ورقلة (بالمقاطعة الادارية تقرت)

9. صعوبات البحث :

- عدم امكانية الحصول على معلومات من طرف محافظي الحسابات تخص موضوعنا لمبدأ السرية المهنية حسب نظرهم .
- صعوبة توزيع الاستبيان على محافظي الحسابات وتحديد أماكن تواجدهم ؛
- التعرض للتحفظ من طرف الكثير من محافظي الحسابات للاجابة الاستبيان ؛

10- هيكل البحث:

قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين كما يلي:

-الفصل الأول: في الفصل الأول تناولنا الإطار النظري للدراسة حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول الإطار النظري للتقارير الخاصة لمحافظ الحسابات فتناولنا فيه مفهوم وأهمية تقارير محافظ الحسابات ومعايير إعدادة وأنواعه ومحتوى معايير إعدادة حسب التشريع الجزائري وكذلك تطرقنا إلى العوامل المؤثرة على جودة تقرير محافظ الحسابات وحصرنا الدراسة حول ثلاثة عوامل وهي حجم مكتب وأتعاب المراجع واستقلاليتة أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى أهم الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع دراستنا.

الفصل الثاني: تضمن الدراسة الميدانية المتمثلة في استبيان موجه إلى عينة من المختصين في المراجعة، من أجل استقصاء آراءهم في الموضوع، ومن خلال نتائج الاستبيان ثم تحليل وتقييم مدى استجابتهم للمشكل موضوع الدراسة، لهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول الطريقة والإجراءات المتبعة، ومن

خلال المطلب الأول عرضنا مجتمع وعينة الدراسة ومصادر جمع البيانات مع تحديد متغيرات الدراسة، كما وضحنا طريقة تصميم الاستبيان من مرحلة الإعداد إلى مرحلة التصميم النهائي، أما المطلب الثاني تضمن الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان، أما المبحث الثاني قمنا بتحليل نتائج الاستبيان ومناقشتها، بحيث تضمن المطلب الأول الخصائص الشخصية لعينة الدراسة ووصف إجاباتها، أما المطلب الثاني خصص لمناقشة وتفسير النتائج واختبار الفرضيات. وفي الأخير نصل إلى الخاتمة التي تضمنت النتائج والتوصيات وآفاق الدراسة .

الفصل الأول

الأدبيات النظرية حول التقارير

الخاصة لمحافظي الحسابات في

الجزائر

تمهيد :

لقد عرفت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر إصلاحات عديدة في العشر سنوات الأخيرة ، وأولت اهتماما مميذا للتقارير الخاصة ، على ضوء ما نصت عليه مجموعة القوانين والقرارات التي من خلالها يتم تنظيم هذه المهنة .

المبحث الأول : الإطار النظري للتقارير الخاصة لمحافظي الحسابات

المطلب الأول : تقارير محافظ الحسابات

الفرع الأول : مفهوم وأهمية تقارير محافظ الحسابات

أولا/تعريف تقرير محافظ الحسابات :

عرف التقرير بأنه بلوره (نتائج) الفحص والتحقيق والتقييم والإفصاح عنها بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية الفترة المالية للوحدة المالية محل المراجعة.¹

فعرّف كل من " محمد سمير الصبان وعيد الوهاب نصر علي" تقرير مراجع الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية ، وكأداة اتصال من ناحية أخرى ،فتقرير مراجع الحسابات هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة . وهو وسيلة و أداة ، لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية ، وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة ، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة".²

-عرف "هادي تميمي" تقرير المراجع الخارجي بأنه: خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات و من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع".³

أما "مصطفى حسنين خضير" فيرى أن تقرير المراجع هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية".⁴

¹ أمين السيد احمد لطفي، كيف تراجع حسابات المنشأة، 2000، ص16.

² محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية - المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ،الدارالجامعية ، الاسكندرية، مصر 2002 ، ص 381 .

³ هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر عمان ، الأردن 2004،ص.161

⁴ مصطفى حسنين خضير، المراجعة : المفاهيم والمعايير والإجراءات ، مطابع جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية ،1996، ص587.

ثانيا/خصائص تقرير محافظ الحسابات :

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق العمل التي يحتف بها المدقق، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير جيد ويتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير وهي كما يلي¹:

1. الإيجاز:

يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.

2. الوضوح:

يجب أن لا يكون هناك أي غموض في حيثيات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

3. الأهمية:

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الإبتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.

4. الصحة والدقة:

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الإستفادة من تلك المعلومات

5. الترابط:

يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

6. الصدق والأمانة:

يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

ثالثا/الفئات المستعملة لتقرير محافظ الحسابات :

أهم الفئات المستعملة لتقرير محافظ الحسابات هي:

-المستثمرون الحاليون والمحتملون لإتخاذ قرارات الإستثمار.

-الإدارة حيث يعبر عن مستوى الأداء و الفعالية للجهاز الإداري.

-الموردون والدائنون الآخرون من أجل معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالإلتزامات المستحقة عليه.

¹بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف)، 2011، ص.44.

- العملاء والمدينون الآخرون من أجل معرفة مدى إستمرارية المؤسسة.
- البنوك والمقرضون الآخرون من أجل معرفة سلامة المركز المالي للمؤسسة ضمنا لقروضهم.
- إدارة الضرائب والجهات الحكومية من أجل وضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.
- المجتمع حيث يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الإجتماعية للمؤسسة.

رابعا/أهمية تقرير محافظ الحسابات:

لتقرير المحافظ أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة القوائم المالية للمشروع وهم محافظ الحسابات نفسه والمتعاملين في سوق المال وإدارة المشروع والمنظمات المهنية وذلك على النحو الآتي¹:

1. أهمية التقرير لمحافظ الحسابات: طالما أن محافظ الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النهائي لعملية المراقبة وأداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية مجال المراقبة فإن هذا التقرير يمثل له أهمية خاصة بإعتباره دليل أو مؤشر على إنجازته للتكليف بمراجعة حسابات الشركة وبما أنه يوجه في المقام الأول للمساهمين لإشباع طلبهم على هذه الخدمة فهو بذلك وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في الشركة للإستفادة من ردود أفعالهم نحوه لتطويره إن أمكن، ويعتبر نجاحه في إعداد التقرير وعرضه أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة بجودة عالية ما سيؤثر إيجابا على الجودة الكلية لعملية المراجعة وهي خاصية مطلوبة مهنيا وإقتصاديا في ظل المنافسة الموجودة في مجال مهنته.

2. أهمية التقرير لإدارة الشركة: إضافة إلى الأهمية التي يمثلها التقرير لمحافظ الحسابات نفسه، تهتم إدارة الشركة كثيرا بهذا التقرير لأنه دليل على وفائها بمسؤولياتها عند إعداد القوائم المالية ومؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية، وبما أنه وسيلة لإضفاء صدق وإنظام حسابات الشركة فإن رأي محافظ الحسابات، خاصة الرأي النظيف، دليل على أنها لم ترتكب تحريفا متعمدا في القوائم المالية وهو بذلك يطمئن أصحاب المصلحة في الشركة وخاصة الملاك بأنها تلتزم بالتشريعات والقوانين ولم تقم بأية تصرفات غير قانونية.

3. أهمية التقرير للمتعاملين في السوق المالية: من الثابت أن المتعاملين في سوق المال هم من متخذي القرارات ويعتمد معظم هذه القرارات على المعلومات المحاسبية المنشورة من خلال القوائم المالية للمشروع، ويمثل تقرير محافظ الحسابات أهمية خاصة لهم لأنه بما يحمله من رأي فني يعتبر مستندا أساسيا في عديد القرارات لهؤلاء المستخدمين، ومن أمثلة هذه القرارات قرار منح القروض من طرف البنوك للشركة، قرار السماسرة في بيع وشراء الأوراق المالية للشركة، قرار المستثمر المحتمل بالإستثمار من عدمه في الأوراق المالية للشركة... الخ، كما أن تقرير محافظ الحسابات به ما يطمئنهم إلى مدى التزام إدارة الشركة بالتشريعات السارية خاصة الإقتصادية منها ولذلك

¹ بن جميلة حامد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2011، ص.88

تأثير مباشر على قراراتهم.

4. أهمية التقرير للمنظمات المهنية: لكي تطمئن المنظمات المهنية المعنية أساسا بالعمل المستمر وتتابع مدى التزام المحافظ المنتمي إليها بمعايير إعداد التقرير وعرضه وحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة في مجال إعداد محافظ الحسابات لتقريره وتوصيله، فهي تهتم بتطوير المهنة حرصا منها على ضمان إستمرار تحقيق التقرير لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي محافظ الحسابات لأصحاب المصلحة في الشركة خاصة المساهمين، وبالتالي يمكنها تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمها.

خامسا / معايير إعداد التقرير :

حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع ونجد فيه المعايير التالية:

- **إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عن إعداد القوائم المالية:** أي على المراجع الحسابات أن يذكر في تقريره أن الأصول المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المحاسبية الختامية موضوع تقريره متفقة مع أصول المحاسبة المقبولة عموما، وذلك بعد قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة¹.
- **الإشارة إلى مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة إلى سنة أخرى:** يهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية، وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية².
- **الإفصاح الكافي:** وهذا يعني أن القوائم المالية يجب أن تحتوي على كل الإيضاحات والبيانات حتى يتسنى لمستعملي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة وبدون أي غموض كان، أما في حالة عدم احتواء القوائم المالية على الإيضاحات والبيانات اللازمة، فعلى المراجع أن يذكر هذا الخلو في تقريره النهائي الذي سيسلمه للمسة محل المراجعة³.
- **إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة:** يتضمن هذا المعيار أن رأي المراجع ملم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صحة وصدق المركز المالي للمؤسسة، ووضوح القوائم المالية بأكملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة، كما أن المعيار لا يعني أن على المراجع إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم، ففي أغلب الحالات لا يمكن للمراجع إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية⁴.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص34.

² نفس المرجع السابق، ص35.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية العملية والنظرية، مرجع سبق ذكره، ص ص. 33.34.

⁴ نفس المرجع السابق، ص34.

الفرع الثاني : أنواع تقرير محافظ الحسابات

تتعدد أنواع تقارير المراجعة حسب المعيار المعتمد في ذلك كالتالي¹:

1- من حيث درجة الإلتزام:

-التقارير العامة وهي تقارير يتم إعدادها تماشياً مع نصوص القوانين المعمول بها كالمراجعة القانونية لشركات المساهمة.

-التقارير الخاصة:²

وهي تلك التقارير التي يلتزم مراجع الحسابات قانوناً بتقديمها في مناسبات خاصة حددها المشرع ، فمصدر التزامه هو القانون مباشرة فلا يحتاج إذن إلى تكليف خاص من قبل المؤسسة لأجرائها وإنما هي جزء لا يتجزأ من مهمته الرقابية لدى المؤسسة كما رسم المشرع معالمها .

وتسمى هذه التقارير بالتقارير الخاصة تمييزاً لها عن التقرير العام لأنه لا تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة وإنما تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون . كما أنها تقدم على استقلال من التقرير العام ، نظراً لأهمية المسائل التي تعد بشأنها وحتى لا تختفي في زحمة الموضوعات التي يتضمنها التقرير العام لعل أهم الحالات التي يجب على مراجع الحسابات أن يقدم تقارير عنها هي:³

- الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو احد أعضاء مجلس إدارتها .
- إصدار السندات.

-المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة : يتعين على مراجع الحسابات أن يعد تقريراً خاصاً يثبت فيه كافة المرتبات والتعويضات والمزايا المختلفة الأخرى التي يحصل عليها مديري المؤسسة وذلك حتى لا يسيء هؤلاء الأشخاص استخدام السلطات المخولة لهم بحكم مراكزهم في المؤسسة بتحقيق مصالح شخصية بحتة.

-زيادة راس المال المؤسسة وتخفيضه.

-اندماج شركة المساهمة.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر " الناحية النظرية"، دار المسيرة ، الطبعة الأولى ، عمان 2006، ص125- ص131

² حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، 2008 ، ص93.

³ علي سيد قاسم: مراقب الحسابات ، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1991، ص207-215،

2- من حيث محتوى التقرير:

- تقارير مطولة تتضمن شرحا مفصلا حول عمليات الفحص كتوصيات المراجع بخصوص نقائص النظام المحاسبي و ما يجب القيام به لرفع كفاءته أو توصيات لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
- تقارير مختصرة تتضمن إبداء رأي المراجع حول دفاتر المؤسسة و قوائمها المالية.

3- من حيث إبداء الرأي:

- الرأي المطلق:** إبداء رأي حول كل العناصر التي شملتها المراجعة بدون تحفظات أو توصيات ذات أثر على صحة القوائم المالية و يبدي المراجع هذا الرأي في ظل تحقق الشروط التالية:
- أن يكون المراجع قد تحصل على قرائن و أدلة إثبات كافية.
 - أن تبين الأدلة و قرائن الإثبات أن إعداد القوائم المالية كان في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وأن تطبيقها ثابت من دورة محاسبية إلى أخرى.
 - أن لا تكون هناك أحداث غير عادية يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية أو فرضية الإستمرارية في النشاط حتى تاريخ إعداد تقرير المراجعة.
- الرأي المتحفظ:** يصدر المراجع تقريره معترضا فيه على بعض العناصر التي شملتها عملية الفحص مبينا الأثر الذي أحدثته على القوائم المالية و من بينها:
- محدودية نقاط المراجعة لإعتماده على حسابات فروع لم يقيم بزيارتها.
 - مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و مبدأ ثبات الطرق المحاسبية.
 - ظروف عدم التأكد للإفصاح عن أحداث وقعت في تاريخ لاحق لإعداد القوائم المالية و يصعب تحديد الأثر المالي لهذه الأحداث .
- الرأي السلبي:** يتضمن رأيا معاكسا حيث يكتفي المراجع بإبداء التحفظات للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية ، ومن بين الأسباب التي تجعل المراجع يبدي رأيا سلبيا نذكر:
- إذا كانت القوائم المالية لا تعكس الصورة الصادقة لنشاط المؤسسة.
 - وجود تباعد بين المراجع و الإدارة في ما يخص الإنحرافات بالدفاتر والسجلات والتي تؤثر على مصداقية وشرعية القوائم المالية مثل التزوير والتضليل.
- الإمتناع عن إبداء الرأي:** يمتنع المراجع عن إبداء الرأي لعدة أسباب منها:
- عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة.

-وجود قيود لا تسمح بإجراء عملية الفحص أو عدم تأكده من قيم بعض العناصر التي تؤثر بشكل كبير على المركز المالي و على نتائج الأعمال.

كما يمكن للمراجع عدم إبداء الرأي في الحالات التالية:

- في حالة عدم السماح بإرسال أو إستلام المصادقات من المدنين أو الدائنين.
- عدم حضور المراجع أو ممثلا عنه لعمليات الجرد المادي و عدم تمكنه من فحص الأرصدة لاحقا.
- عدم تأكد المراجع من قيم بعض العناصر الظاهرة بالميزانية الختامية أو عدم الإقتناع بطريقة التقييم.

الفرع الثالث : محتوى معايير إعداد التقرير حسب التشريع الجزائري:(التقرير العام والتقارير الخاصة لمحافظ الحسابات)

وفق ما نصت عليه المادة 25 من القانون 10- 01 المؤرخ في 29/06/2010 وكذلك المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 26/05/2011الذي يهدف إلى تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل وكذا الأطراف المعنية ، و القرار الوزاري المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ، بينت في مجملها أنه على محافظ الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي وثلاثة عشر (13) تقريراً خاصاً بالإضافة إلى مداخلته في الجمعية العامة نلخصها فيما يلي:¹

1-تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي ، يبين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية. يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورها الصحيحة ، أو عند الاقتضاء ، رفض المصادقة المبرر . يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقاً لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات مايلي:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول ،
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.

بتاريخ إقبال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزأين : التقرير العام للتعبير عن الرأي - المراجعات والمعلومات الخاصة

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

في مقدمة التقرير ، يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، التعريف بالكيان المعني، ذكر تاريخ إقبال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان، التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية، التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية،

ويوضح إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال وكذا الملحق عند الاقتضاء ¹.

الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة ، مع توضيح أن الأشغال التي أُنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛ يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية ، الذي يمكن أن يكون ، حسب الحالة:

* رأي بالقبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة صادقة للوضع المالي ووضع الدمة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.

* رأي بتحفظ :

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضع المالي وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية. يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضع المالي للكيان.

* رأي بالرفض:

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها

¹ القانون رقم 11 - 07 المؤرخ في 2007/11/27 والمتضمن النظام المحاسبي المالي .

إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة ، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي ، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه. في حالة وجود شكوك معتبرة مبنية بشكل وجيه في الملحق ، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية . يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء المعنون: " المراجعات والمعلومات الخاصة " حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

-الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛

-المخلفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية؛

-المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير على الرأي في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل. يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

2-التقارير الخاصة

يترتب على مهمة محافظ الحسابات، زيادة على إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، إعداد ثلاثة عشر (13) تقريرا خاصا تم تحديد محتواها في القرار رقم 126 المؤرخ في 2013/06/24 والمتمثلة فيما يلي:¹

2-1-التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة :

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص ، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري. ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

¹ القرار رقم 126 المؤرخ في 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات

تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات ، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط ، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:

- رئيس مجلس إدارة الشركة ؛

- الرئيس المدير العام للشركة؛

- أحد متصرفيها ؛

- عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة؛

- ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين؛

- الأشخاص المعنويون المتصرفون؛

- المسيرين و المسيرين المتضامنون ؛

- المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاع المساهمين والمشاركين والغير على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي يجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل .

إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره

الخاص طبقاً لأحكام المادة 628 من القانون التجاري وهي :

- عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل ،

-طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات ، ظروف إبرام هذه الاتفاقيات ، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات

المطبقة ، الرسومات والعمولات المقدمة ، آجال الدفع الممنوحة ، الفوائد المشتركة والضمانات الممنوحة ، ولا يقدم

محافظ الحسابات بأي حال من الأحوال أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات .

2-2-التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05)أو عشر (10) تعويضات :¹

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (05)أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجر الذي

يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات ، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يتضمن هذا الكشف:

-التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة ، مهما كان شكلها وصفتها ، باستثناء

تسديد المصاريف غير الجزافية.

-التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين

بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج.

¹ القرار رقم 126 المؤرخ في 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

- يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات ، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

2-3- التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين¹:

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالصدقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية .
تتمثل الامتيازات الخاصة ، النقدية أو العينية ، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين. تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته .
عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان ، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذي استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

2-4- التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو

الحصة :

يعرض في هذا التقرير تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية ، للسنوات الخمس الأخيرة حتى يتبين لملاك الشركة الوضعية المالية من خلال جدول حسابات النتائج وهذا طبقا لأحكام المادة 678 الفقرة 06 من القانون التجاري².
يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر مدققة ، في تقريره الخاص ، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتمدة.

يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:
-النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي، النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، مساهمات العمال في النتيجة.

2-5- التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية :

إن من بين أهم مهام محافظ الحسابات في الكيانات الاقتصادية تقييم مدى جدوى ومصداقية نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل الكيان ، لذلك وجب على محافظ الحسابات تقديم تقرير خاص يتعلق بتقييم نظام الرقابة

¹القرار رقم 126 المؤرخ في 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
²المادة 678 الفقرة 06 القانون التجاري..

الداخلي بإيجابياته وسلبياته حتى يتمكن القارئ على الإدارة بتصحيح الثغرات التي من شأنها خلق خطر على نشاط الكيان.¹

في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات. عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه. يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها. يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة: عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته. -فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان. -خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

2-6- التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال :

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي. يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال. وفي هذا الإطار فعلى المراجع القيام بتحليل مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية التي تؤدي إلى التساؤل حول الاستغلال. فبالتركيز على المؤشرات المالية، فإنه يتوجب على مراجع الحسابات تحليل ما يلي:

المؤشرات المالية :

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية؛
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق؛
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقة للتجديد أو إمكانية التسديد؛

¹ حسين يوسف القاضي وحسين أحمد دحلوج، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، 2013-2014، ص333.

- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل؛
 - مؤشرات سحب الدعم المالي من قبل المقرضين أو الدائنين؛
 - القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر؛
 - النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية؛
 - خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعترف لقيمة أصول الاستغلال؛
 - توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم؛
 - عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.
- مؤشرات غير مالية :
- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم ؛
 - خسارة صفقة مهمة أو إعفاء ، أو رخصة أو ممول رئيسي؛
 - نزاعات اجتماعية خطيرة ؛
 - نقص دائم في المواد الأولية الضرورية؛
 - عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى ؛
 - الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن ان تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها .
- يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية ، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.
- عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال ، فإن محافظ الحسابات:
- يدرس خطط على المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة ، بهدف متابعة الاستغلال.
 - يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.
 - يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.
- يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكاً بليغا حول استمرارية الاستغلال.
- عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخراً معتبراً وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبث بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية و الجهاز التداولي المؤهل ، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.
- وفي هذا الإطار، فقد تم إصدار المعيار الجزائري رقم (NAA 570) باستمرارية الاستغلال، والذي يلزم المراجع وبشكل ضمني القيام بتقييم خاص لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، باعتبار فرض الاستمرارية مبدأ أساسيا في إعداد القوائم المالية .

2-7- التقرير الخاص المتعلقة بحياسة أسهم الضمان¹:

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري كما يشير عند الاقتضاء ، إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل. لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله ، إلا عندما يستخرج إختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة. عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحياسة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة ، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة. يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة تطبيقا، لاسيما لأحكام المادة 660 من القانون التجاري، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير ، في اقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل. لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة ، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

2-8- التقرير الخاص المتعلقة بعملية رفع رأس المال :

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال ، تشمل لاسيما:
 - المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح.
 - أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.
 - كفيات تحديد سعر الاصدار.
 يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال ، لاسيما المعلومات التالية:
 - التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
 - فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.
 - استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.
 لا يدل محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال.

¹ القرار رقم 126 المؤرخ في 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

2-9- التقرير الخاص المتعلقة بعملية تخفيض رأس المال

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد لاسيما:

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

- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين.

- احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص

تخفيض رأس المال ، لاسيما المعلومات التالية :

-التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة - فقرة حول الفحوصات المنجزة.

-خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال.

عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر ، يتأكد محافظ

الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء

عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم

أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار

قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي

يمس بالمساواة بين المساهمين.

2-10-تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى¹

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كفاءات إصدار القيم المنقولة

أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير

الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح

إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن

ملاحظاته حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن

استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية

¹القرار رقم 126 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعي للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

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

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة إشارة تبين أن الواجبات قد تمتثل في التحقق من كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.
- استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء، بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص.
- يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر.
- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أو لا يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

2-11- التقرير الخاص متعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم¹

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها. يجرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيقات على أرباح الأسهم . يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مترقب لدفع التسيقات على أرباح الأسهم ، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

-أهداف تدخل محافظ الحسابات

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

-خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة

-ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

2-12- التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان ، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم ، يتضمن لاسيما المعلومات التالية:
-فقرة حول الواجبات المنجزة.

-خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد لاسيما من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

2-13- التقرير الخاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

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

-الاسم والمقر الاجتماعي؛

- الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان؛

-رأس المال الاجتماعي؛

- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

¹ القرار رقم 126 المؤرخ في 2013/06/24 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة تقارير محافظ الحسابات

الفرع الأول :-حجم مكتب المراجعة :

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فهناك مكاتب المراجعة الصغيرة، ومكاتب المراجعة المتوسطة، ومكاتب المراجعة الكبيرة . وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال : عدد الشركاء أو عدد العاملين بالمكتب، وعدد العملاء، وسمعة مكتب المراجعة . وبالرغم من أهمية استخدام المعايير السابقة للتمييز بين مكاتب المراجعة الصغيرة والكبيرة فإن لكل نوع من هذه المكاتب صفات أساسية يتميز بها كما هو واضح في الجدول التالي :¹

الجدول رقم (1.1) الصفات المميزة لمكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة

| م | الصفات المميزة للمكاتب الصغيرة | الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة |
|---|--|---|
| 1 | قد لا تتوفر فيها كافة فئات التوظيف | تتوافر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو المراجعين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني والمراجعين. |
| 2 | قد يكون بالمكتب عدد محدود من المراجعين | يتوافر لديها عدد كبير من المراجعين وفي كافة التخصصات |
| 3 | ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها | اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع دولية |
| 4 | قلة العملاء وبالتالي قلة الإيرادات | كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات |
| 5 | قد لا يقسم المكتب داخلياً إلى الأقسام الفنية، وقد لا يمتلك خبرات نادرة | يقسم المكتب داخلياً إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة |

المصدر : عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، العوامل المؤثرة على جود المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجديدة اليمن ، 2008،ص9.

ونظرا لأهمية عامل حجم مكتب المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة فقد نال اهتماماً واسعاً من قبل الباحثين . كما تعتقد لجان المراجعة أن هناك إمكانية أكبر لمراجعي المكاتب الثمانية الكبار (الأربعة الكبار حالياً) لاكتشاف الأخطاء والمخالفات من مراجعي مكاتب المراجعة المحلية الأخرى، وذلك لأن مكاتب المراجعة الثمانية الكبار تمتلك قدرات تقنية أكثر من منافسيها .²

¹ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، العوامل المؤثرة على جود المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجديدة ،اليمن ،2008،ص9.

² Knapp, C. Michael, "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality" **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (Vol.10, No.1, Spring, 1991) ,p38.

الفرع الثاني : أتعاب المراجع :

يعد تحديد أتعاب المراجعة مسألة ذات أهمية كبيرة للمراجع (القائم بعملية المراجعة) وللعميل (طالب الخدمة)، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمراجع، غير أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد الأتعاب بشكل عادل، بما يحقق للمراجع أتعاباً معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها، ويحقق للعميل في نفس الوقت ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب.¹

وتزداد صعوبة تحديد أتعاب عملية المراجعة في بداية التعاقد بين المراجع والعميل، وذلك بسبب عدم معرفة المراجع بطبيعة المؤسسة، والظروف، وحجم عمليات المراجعة الخاصة بها، ومدى إجراءات المراجعة الواجب أدائها، والوقت والجهد المطلوب أدائه. ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فمن الدراسات التي توصلت إلى وجود علاقة طردية دراسة Copley et al والتي أشارت إلى أن لجنة Cohen ولجنة Treadway اقترحتا أن الأتعاب المنخفضة تعد أحد أسباب انخفاض جودة المراجعة .

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جانب العرض لجودة المراجعة وأتعاب عملية المراجعة، وعلاقة عكسية بين جانب الطلب لجودة المراجعة وأتعاب عملية المراجعة.²

وأكد Palmrose على أن مكاتب المراجعة الكبيرة تطلب أتعاب أكبر، ليس لما تتمتع به من قوة احتكارية ولكن لأنها تستغرق ساعات أكثر ولكون جودتها أعلى .

و أن تحديد أتعاب عملية المراجعة تعتمد على أساس هيكل تكاليف مكتب المراجعة، ومن المفترض أنه كلما قام فريق من المراجعين ذو الكفاءة العالية بأداء عملية المراجعة وزادت أتعاب عملية المراجعة، كلما زادت إمكانية الحصول على الأدلة الكافية والجيدة وبالتالي تزداد جودة المراجعة.³

كذلك أن أتعاب عملية المراجعة تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وذلك نظراً لأن المراجع لا يستطيع في البداية تقدير حجم العمل المطلوب أدائه أو حجم الخدمة المطلوبة بدقة، وعليه تتم المساومة على

¹ محمد، عبد الرحمن عبد الفتاح، "نموذج مقترح لقياس أتعاب مراجع الحسابات -دراسة ميدانية"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف (العدد: الثاني والثالث، مايو وسبتمبر، 1995، ص26

² Copley, Paul A., Doucet, Mary S., and Gaver, Kenneth M., " A simultaneous Equations Analysis of Quality Control Review Outcomes and Engagement Fees for Audits of Recipients of Federal Financial Assistance", The Accounting Review, (Vol.69, No.1, January, 1994), pp .244-245

³ حسن، سيد عبد الفتاح صالح، "مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد: الثالث، 1998 ص203.

الأتعاب، مما يؤثر على استقلال المراجع وبالتالي جودة المراجعة (طالب الخدمة)، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب .

الفرع الثالث : استقلال المراجع :

يعتبر استقلال المراجع من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية. ويشمل استقلال المراجع على: الحق في الإشراف على مندوبيه وتوجيه أعمالهم بدون أي تدخل من الشركة التي يقوم بمراجعتها، والحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدلي به على القوائم المالية بدون خوف من اتخاذ إجراءات انتقادية ضده . فالاستقلالية في مجال إعداد التقرير يعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل المراجعة، ومن الممكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

-عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الآخرين لتعديل أية حقائق في التقرير

-تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية في التقرير

-تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة التي تحمل أكثر من معنى وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر

التحفظات والتوصيات في التقرير.

-عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء

الرأي الفني عن القوائم المالية محل المراجعة.¹

هناك حالات يمكن أن تهدد استقلال مراجع الحسابات يمكن ذكر أهمها في الآتي² :

-المشاركة المالية مع الزبون الذي يقوم بمراجعته.

-عمل علاقات شخصية مع زبون المراجعة.

-الاعتماد المفرط على زبون المراجعة في الحصول على الدخل.

-الهدايا والضيافة من زبون المراجعة.

-العلاقة طويلة الأمد مع زبون المراجعة.

¹ أحمد محمد غنيم الرشيدى، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية

الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012، ص 13.

² Brenda Porte, Jon Simon et David Hatherly, principles of external auditing, ,TJ international padstow Cornwall, Great Britain, fourth edition, 2014,pp: 111, 112.

-تقديم خدمات غير المراجعة لزبون المراجعة

كما يعتبر الشك في استقلال المراجع السبب الحقيقي لوجود فجوة التوقعات واتساعها في المستقبل. وأن حالات الفشل الأخيرة أحدثت أزمة لا مثيل لها في مهنة المراجعة وحملت جزء كبير من المشكلة للمخاوف حول استقلال المراجع.

أصدر المشرع الجزائري مجموعة قواعد قانونية للمحافظة على استقلالية المراجع، وعليه يشترط في محافظ حسابات شركة ما أن¹ :

-لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة وأزواجهم، -لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجر أو علاوات يدفعها له المسؤولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها، ما عدا أتعابه، بصفته كمحافظ حسابات، المحددة قانونا.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع

المطلب الأول : الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على تقارير محافظ الحسابات

1- دراسة إياد حسن حسين أبو هين 2005 بعنوان : "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين - دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في فلسطين، مع تقديم بعض الإرشادات للجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة، ولقد قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في البحث وقام بتصميم وتوزيع إستبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية. و قام الباحث بتحليل بيانات الإستبانة من خلال البرنامج الإحصائي SPSS، وباستخدام الإختبارات الإحصائية المتنوعة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

1-يعتبر كلاً من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، ومدى إلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من

¹محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص25.

العوامل الهامة والمؤثرة إيجابياً في جودة تدقيق الحسابات.

- 2- أظهرت النتائج أن إرتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتعبه من أجل إجتذاب عملاء جدد.
- 3- إن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب .
- 4- أظهرت النتائج أن المنظمات والجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً في التأثير بالإيجاب على جودة تدقيق الحسابات، مع ضرورة وجود إلزام قانوني من قبل هذه الجمعيات يلزم مكاتب المراجعة بإتباع نظام خاص لرقابة الجودة مع فرض عقوبات على المخالفين لذلك.

2- دراسة محمد ابراهيم النوايسة، 2005 بعنوان: " العوامل المؤثرة على جودة تدقيق لحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن "

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استبانة تتكون من جزأين، وذلك بعد الرجوع الى الدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003.

تكونت العينة النهائية المعتمدة لأغراض البحث والتحليل من (62) مدققاً، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل 314 مدققاً مزاولين للمهنة في الأردن حتى نهاية 2004.

توصلت الدراسة الى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق 80.20% (وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق (74.4 %) في حين ان أقل ما يؤثر (64.6 %) على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل .

3- دراسة شابي هنية 2015 بعنوان : " العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات -بسكرة -".

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه مراقبي الحسابات في الإرتقاء بجودة المراجعة الخارجية المؤدات بواسطة مكاتب المراجعة لولاية بسكرة، وقد جمعت البيانات والمعلومات عن طريق الإستبيان المقسم إلى ثلاث أجزاء، ثم تحليل الإستبيان بأسلوبين الوصفي والتحليلي، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يحتاج التأهيل العلمي إلى عملية تطوير دائم ومستمر من طرف الجامعات والمعاهد الوطنية بغية مسايرة الإصدارات الحديثة وذلك من خلال الإمام بمعايير المراجعة والمحاسبة.
- إن تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب المراجعة والنهوض بمهنة المراجعة ينتج عن إتباع تلك المكاتب لسياسات وإجراءات رقابة الجودة.
- توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية تتمثل في حجم وسمعة المكتب، عدد سنوات الخبرة، الإستقلال والحياد... إلخ

المطلب الثاني : الدراسات التي تناولت تقارير محافظ الحسابات

1- دراسة حكيمة مناعي 2009/2008 بعنوان : "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق

المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر".

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على قوة العلاقة الموجودة بين مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) و مخرجات المراجعة (تقارير المراجعة الخارجية) وتوصلت هذه الدراسة إلى انه لا بد من إعادة النظر بصفة خاصة في محتوى تقارير محافظ الحسابات حول القوائم المالية ، وضرورة تكييفها مع التوجه المحاسبي الجديد ، من اجل توصيل نتيجة عملية المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل واضح ومفهوم ، ومن ثم زيادة الثقة أكثر في مصداقية القوائم المالية .

2- دراسة سليم كميلية، 2014 بعنوان محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر وأيضاً إلى إبراز الأسباب التي تؤدي إلى عدم الرضا عن مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، فالاعتماد على المراجعة الخارجية يتطلب توفر مجموعة من المعايير والتي من شأنها أن تعزز ثقة القوائم المالية ، ويجعلها تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

3-دراسة سعيد بن دادة ، 2014 "بعنوان أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة

الخارجية في الجزائر " .

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر ومدى تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية ، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء على أهم جوانب الموضوع ، تقارير المراجعة الخارجية و المعايير المحاسبية الدولية واستراتيجية الجزائر في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال، خاصة المقرر الصادر عن وزير المالية رقم 94 /SPM/ 103 بتاريخ 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات، وأهم ما جاء به القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب

المعتمد وما أعقبه من مراسيم تنفيذية، خاصة وأن الجزائر اتخذت إصلاحات محاسبية للتوفيق بين نظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدارها القانون 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة.

4- دراسة عبد الرحمان بابنات ، ناصر دادي عدون . 2017 بعنوان : "المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛ دراسة استكشافية".

تهدف الدراسة إلى استكشاف المحتوى المعلوماتي لتقارير محافظي الحسابات في الجزائر، ومدى مواكبته لمعايير التدقيق الدولية لتقرير تدقيق القوائم المالية. وهذا من خلال التطرق في جزء أول إلى مفهوم تقرير التدقيق، وتقديم لمحة عن تطور الاهتمام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق ومحاولة تحسينه حتى يستجيب لتطلعات مستعمليه. ثم الإشارة إلى أهميته بالنسبة للأطراف ذوي المصلحة في اتخاذ قراراتهم. وكذا التطرق لأنواع تقارير محافظ الحسابات في الجزائر ومحتواها حسب التشريعات المنظمة للمهنة. وفي جزء ثانٍ نقوم بتحليل محتوى عينة من 40 تقرير لمحافظي الحسابات واكتشاف المعلومات المقدمة، ثم مناقشة النتائج وتقديم التوصيات. وخلصت الدراسة إلى أن المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر ثري بالمعلومات، التي توفر الإفصاح للمستعملين في قراءة القوائم المالية، وبإشارات حول جودة التسيير في المؤسسة، وانضباطها بالالتزام بالتشريعات المنظمة لنشاطها.

5- دراسة عبد الرحمان بن عيسى ، 2018 بعنوان " استخدامات المراجعة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الاستمرارية في النشاط ".

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز كيفية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل محافظ الحسابات في الجزائر للتقرير عن مدى قدرة شركات المساهمة على الاستمرارية في النشاط، باعتباره مسؤولاً عن ذلك أمام المساهمين والأطراف ذوي العلاقة، وهذا حسب النصوص القانونية التنظيمية للمهنة، وكذا المعايير الدولية والجزائرية. ولتحقيق ذلك، فقد ركز على دور نماذج التنبؤ بالفشل المالي باعتبارها من بين أهم الأدوات المستخدمة في المراجعة التحليلية، من أجل تحديد إمكانية مواجهة الشركات والمؤسسات الاقتصادية لخطر الإفلاس والفشل المالي، ومن ثم عدم القدرة على الاستمرارية في النشاط. ولقد توصل في الأخير إلى وجود ارتباط وثيق بين الإجراءات التحليلية وبين تقرير محافظ الحسابات عن مدى قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الاستمرارية في النشاط، وهذا من خلال اعتماده على نماذج التنبؤ بالفشل المالي .

الفصل الثاني العمل الميداني

تمهيد:

إن المحتوى المعلوماتي للتقارير الخاصة لمحافظي الحسابات في الجزائر يعتبر مهما للمستخدمين من الأطراف ذوي المصلحة كما هو موضح في الجانب النظري ، لذا خصصنا هذا الفصل إلى الدراسة التحليلية وذلك لمعرفة آراء محافظي الحسابات في الجزائر في ما يخص أهمية هذه التقارير ، وإيجاد إجابات للفرضيات المطروحة لذلك ارتأينا أن نقوم بدراسة ميدانية، والتقرب المباشر من المهنيين (محافظي حسابات ، ومساعدى محافظي الحسابات) وذلك بطرح مجموعة من الأسئلة قصد إسقاط الجانب النظري على مجتمع الدراسة لقياس درجة التطابق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي، وذلك من خلال معرفة مدى الإلتزام بتطبيق محتوى معايير التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية. لهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول الطريقة والإجراءات المتبعة، ومن خلال المطلب الأول عرضنا مجتمع وعينة الدراسة ومصادر جمع البيانات مع تحديد متغيرات الدراسة، كما وضحنا طريقة تصميم الاستبيان من مرحلة الإعداد إلى مرحلة التصميم النهائي، أما المطلب الثاني تضمن الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان، أما المبحث الثاني قمنا بتحليل نتائج الاستبيان ومناقشتها، بحيث تضمن المطلب الأول الخصائص الشخصية لعينة الدراسة ووصف إجاباتها، أما المطلب الثاني خصص لمناقشة وتفسير النتائج واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة.

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في تحليل أهمية التقارير الخاصة ومدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمحتوى هذه التقارير ، وذلك من خلال التطرق إلى عرض الاستبيان و مجتمع وعينة الدراسة والأدوات والبرامج المستخدمة، وكذا تحديد متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: الطرق المستخدمة.

نتطرق في هذا المطلب إلى ومختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم إلى هيكله ومحتواه ومجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: مراحل ومحتوى الاستبيان.

أولاً: مراحل تصميم الاستبيان

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتمثل فيما يلي: استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي في آراء وجهات نظر محافظي الحسابات، ومساعدتهم ، حول مشكلة الدراسة. وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح ومضمون، فقد تم تصميمها على النحو التالي:

1/عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر ، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة آخذين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية. وقبل البدء عملية توزيعه، خضع الإستبيان لعملية تحكيم من طرف الأستاذ المشرف ، قصد التأكد من وضوح الأسئلة وشموليتها وواقعيتها في مختلف الجوانب و تناسق العبارات وتجنب الغموض.

2/ تم توزيع الاستبيان ونشره على عدة طرق أهمها:

•التسليم المباشر بأفراد العينة عن طرق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان؛
•إرسال عن طريق البريد الإلكتروني؛

•الاستعانة ببعض الزملاء في بعض الأماكن البعيدة ؛

وهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعاً لاختلاف طرق التوزيع

ثانياً: محتوى الاستبيان:

تضمن الاستبيان تقديماً مختصراً حول الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضر بالسرية التامة ومخصصة فقط لأغراض البحث العلمي.

كما احتوى الاستبيان (الملحق رقم 1) على 4 صفحات تتضمن 42 سؤالاً مقسمة إلى جزئيين:

• الجزء الأول: تضمن اسئلة شخصية، بحيث تضمن 07 أسئلة (الجنس، السن ، ، المؤهل العلمي، المهنة ،

الخبرة المهنية ، عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها، عدد العهديات في المؤسسة) خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

• الجزء الثاني: متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى 35 سؤالاً والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى أربعة محاور.

• المحور الأول: تضمن إحدى عشرة (11) سؤالاً المتعلقة بالفرضية الأولى حول مساهمة محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة؛

• المحور الثاني: يحتوي على ثمانية (08) أسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية حول التزام محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة ؛

• المحور الثالث: تضمن ثمانية (08) أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول حرص محافظ الحسابات بالالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير اجراءات الرقابة الداخلية.

. المحور الرابع : تضمن ثمانية (08) اسئلة متعلقة بالفرضية الرابعة حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال .

الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة.

أولاً/ مجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة مجموعة من محافظي الحسابات المعتمدين في البيئة المحاسبية الجزائرية، ومساعدتهم ولصعوبة إجراء دراسة كاملة في البيئة الجزائرية تم تعيين وتحديد مجتمع الدراسة في ولاية ورقلة . و بالضبط في المقاطعة الإدارية تقرت .

قصد الحصول على إجابات موضوعية فقد حرصنا على أن يكون أفراد العينة من:

• الفئة الأولى: محافظ الحسابات باعتباره المكلف بإعداد التقارير الخاصة للمؤسسات المراد مراجعتها؛

الفئة الثانية: مساعد محافظ الحسابات باعتباره المساعد في إعداد التقارير الخاصة للمؤسسات المراد مراجعتها؛
ثانيا/عينة الدراسة:

تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة، بحيث تم توزيع 36 استمارة في ولاية ورقلة (بالمقاطعة الادارية تقرت)، شملت كل من(محافظي حسابات و مساعدي محافظي حسابات) كما اعتمدنا في عملية التوزيع الاستثمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الالكتروني بالإضافة إلى مساعدة بعض زملاء في الأماكن البعيدة.

وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر إبقاء على 21 استمارة من مجموع الاستثمارات لتمثيل عينة الدراسة،

ثم قمنا بعدها بإقصاء 15 استمارة، استبعدت لنقص الإجابات أو لعدم استلامها وذلك لقصر مدة البحث و الجدول التالي يبين الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة

الجدول رقم : (1.2) الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة

| البيان | العدد | النسبة % |
|---|-------|----------|
| عدد الاستبيانات الموزعة | 36 | 100 % |
| عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة | 9 | 13 % |
| عدد الاستبيانات الملغاة | 6 | 7 % |
| عدد الاستبيانات المستخدمة | 21 | 58 % |

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (1.2) يتبين أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 36 استمارة من بينها 9 استمارات لم تستلم و 6 ملغاة، أما الصالحة للدراسة 21 وهي حجم العينة المدروسة، حيث بلغت نسبتها .58%

المطلب الثاني : الأدوات والبرامج المستخدمة في الدراسة.

سنحاول في هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان الفرع الأول: الأدوات المستخدمة.

-مقياس ليكرات ذي النقاط الثلاثة في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الاربعة، لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها.

الجدول رقم : (2.2) مقياس ليكرات الثلاثي

| الإجابة | غير موافق | محايد | موافق |
|---------|-----------|-------|-------|
| الوزن | 1 | 2 | 3 |

المصدر : من إعداد الطالبان

-ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ : "الاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر و الواحد (0،1) ولكل منها دلالة.

الجدول رقم : (3.2) أداة الثبات للمقياس ككل

| عدد الأسئلة | ألفا كرونباخ | معامل الصدق |
|-------------|--------------|-------------|
| 35 | 0.754 | 0.868 |

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على تحليل نتائج الإستبيان

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن بتطبيق ألفا كرونباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في الإجابات على جميع فقرات الاستبيان من خلال عينة الدراسة المكونة من 21 فرد تحصلنا على القيمة ألفا كرونباخ (0.754) وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات مقبول وكافي إحصائياً مثل هذه الدراسة، وكان معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ (0.868) وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعله صالحاً وإمكانية الاعتماد عليه في تحليل النتائج.

تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (2 = 3 - 1) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0,66 = 2 / 3) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي 1 وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1.67)، (1.66 إلى 2.34)، (2.33 إلى 3)،

بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم : (4.2) الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

| الاتجاه | المتوسط المرجح |
|-----------|------------------|
| غير موافق | من 1 إلى 1.66 |
| محايد | من 1.67 إلى 2.33 |
| موافق | من 2.34 إلى 3 |

المصدر : من إعداد الطالبان

الفرع الثاني: البرامج المستخدمة.

من أجل إعطاء صورة واضحة عن المعلومات التي تخص عينة الدراسة وتسهيل عمليتي الملاحظة و التحليل ارتأينا أن نختار الأسلوب ملائم في التحليل يكون متوافق مع نوع البيانات المراد تحليلها، وبالتالي قمنا بعد عملية الحصر النهائي للعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على البرنامج الجداول الالكترونية (EXCEL) لسنة 2007 لغرض معالجة المعطيات و الذي يقوم بدوره ترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل، كذلك استخدمنا أسلوب البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية

- (SPSS) وبناءا على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كالتالي:
- 1- حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحاور؛
 - 2- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛
 - 3- استخراج النسب المئوية لكل عبارة؛
 - 4- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛
 - 5- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كوجروف - سمرنوف) « Kolmogorov-Smirnov test ».
 - 6- اختبار وتحليل كريسكال واليس (Kruskal-wallis test)
 - 7- اختبار و تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لتأثيرات المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

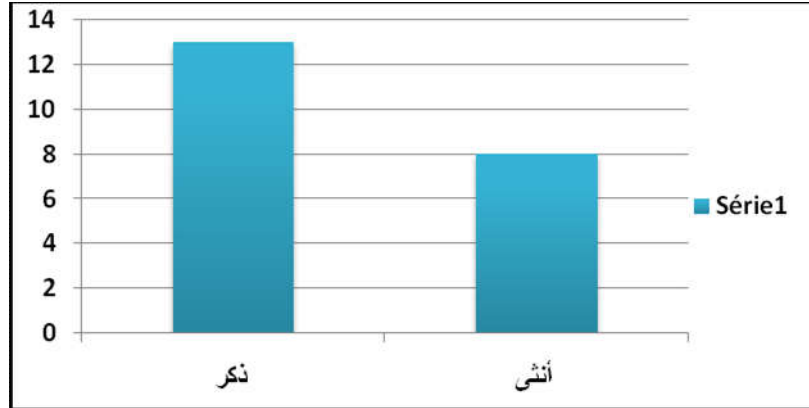
المبحث الثاني :عرض وتحليل نتائج الاستبيان ومناقشتها.

بعد عرض مختلف الطرق والأدوات في معالجة الدراسة، كمرحلة ثانية نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هاته الأدوات والطرق، و الملخصة في شكل جداول ورسومات بيانية، وهذا ما يسهل القيام بعملية التحليل والتفسير ونحاول أن نقوم بمقارنة النتائج مع الفرضيات المعتمد عليها في الدراسة وفي الأخير الخروج بجملة من الاستنتاجات

المطلب الأول :تحليل محور المتغيرات الديموغرافية :.(الأسئلة الشخصية)

سنحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية :
الجنس ، السن ، المؤهل العلمي ، المهنة ،الخبرة المهنية ، عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها ، العهدة في المؤسسة

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس
الشكل رقم : (1.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (Excel)

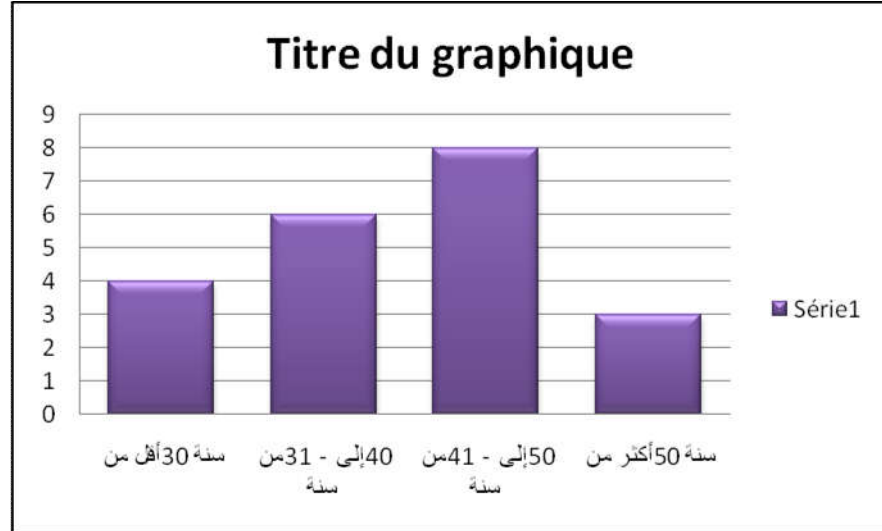
الجدول رقم: (5.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

| الجنس | التكرار | النسبة المئوية |
|---------|---------|----------------|
| ذكر | 13 | %61.9 |
| أنثى | 08 | %38.1 |
| المجموع | 21 | %100 |

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الذكور يمثلون أعلى نسبة من عينة الدراسة حيث تقدر هذه النسبة بـ %61.9 أي تقريبا الثلثين في حين أن جنس الإناث قد شكلوا نسبة %38.1 أي تقريبا الثلث وهذا راجع إلى طبيعة المهمة التي يقوم بها محافظ الحسابات التي تتطلب الوقت والجهد الكافي والالتزام بعقد الاتفاق المنصوص عليه بالقيام بمهامه في التاريخ المحدد كإعداد القوائم المالية والتقارير وغيرها.

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب متغير السن
الشكل رقم : (2.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (Excel)

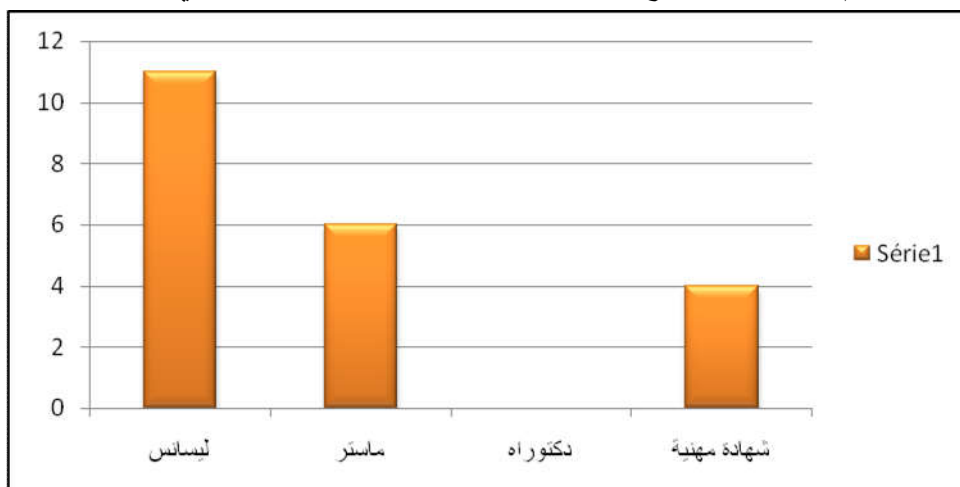
الجدول رقم: (6.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

| النسبة المئوية | التكرار | الفئة العمرية |
|----------------|---------|--------------------|
| 19 % | 4 | أقل من 30 سنة |
| 28.6 % | 6 | من 31 - إلى 40 سنة |
| 38.1 % | 8 | من 41 - إلى 50 سنة |
| 14.3 % | 3 | أكثر من 50 سنة |
| 100 % | 21 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الفئة العمرية التي تبدأ من 41 - إلى 50 سنة تمثل أعلى نسبة من عينة الدراسة ، حيث تقدر بـ 38.1 % ، في حين أن المبحوثين ضمن الفئة العمرية من 31 - إلى 40 سنة فقد بلغت نسبة 28.6 % والمبحوثين من الفئة العمرية أقل من 30 سنة فقد بلغت 19 % وأخيراً أن الفئة العمرية أكثر من 50 سنة فقد احتلت المرتبة الأخيرة بنسبة 14.3 % ويرجع هذا الشرط إلى الخبرة المفروضة على المتريصين والممثلة في مساعدي محافظي الحسابات والغلق المؤقت لتربص الراغبين في الحصول على الاعتماد.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.
الشكل رقم : (3.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (Excel)

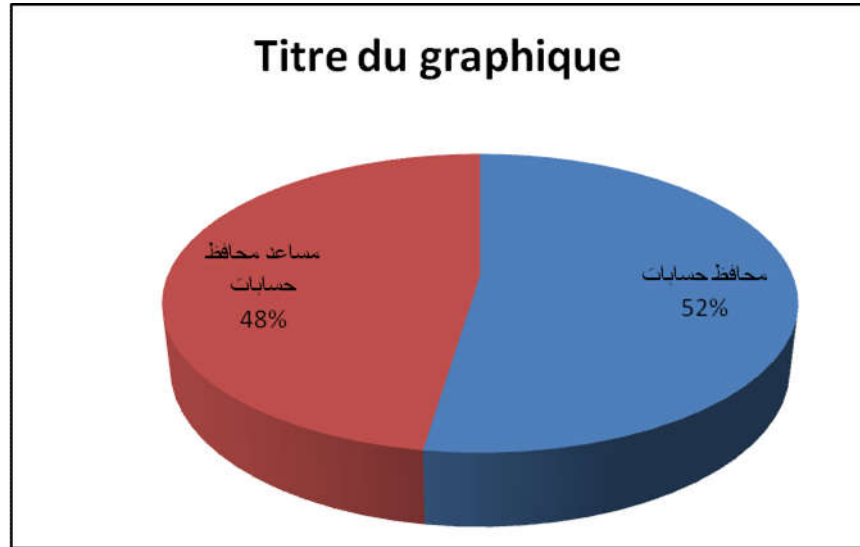
الجدول رقم : (7.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|---------|----------------|
| ليسانس | 11 | 52.4 % |
| ماجستير | 6 | 28.6 % |
| دكتوراه | 0 | 0 |
| شهادة مهنية | 4 | 19 % |
| المجموع | 21 | 100 % |

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من خلال الجدول السابق الذي يوضح لنا توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة الليسانس حيث بلغت نسبتهم % 52.4 أي ما يعادل 11 فرد، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير % 28.6 أي ما يعادل 6 أفراد والتي تمثل حوالي نصف العينة، كما بلغت نسبة المتحصلين على شهادة المهنية % 19 ما يعادل 4 أفراد، كما لم يتم تسجيل أي نسبة لحاملي شهادة الدكتوراه ، وأن معظم عينة الدراسة ذات مستوى جامعي، وهذا ينعكس إيجابياً على الدراسة ويزيد في دقة المعلومات وإثرائها.

الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة.
الشكل رقم : (4.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (Excel)

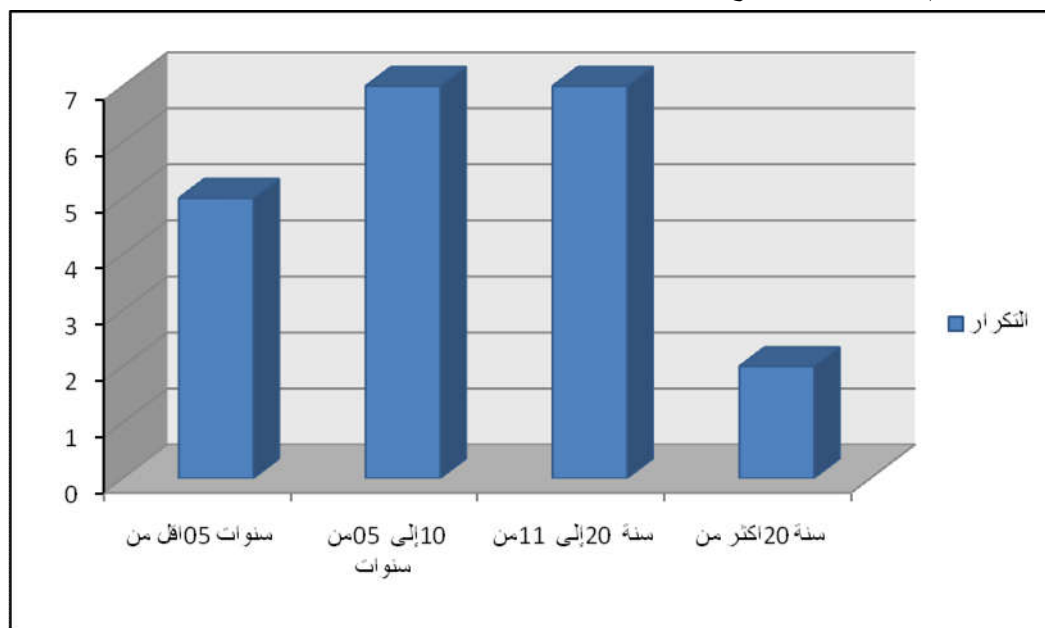
الجدول رقم : (8.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة

| المهنة | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------------|---------|----------------|
| محافظ حسابات | 11 | 52.4 % |
| مساعد محافظ حسابات | 10 | 47.6 % |
| المجموع | 21 | 100 % |

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من خلال الجدول و الشكل السابق نلاحظ أن نسبة المستجوبين من خلال الاستبيان من محافظي حسابات هي 52.4%. أي ما يعادل 11 فرد، ومن مساعدي محافظي حسابات هي 47.6 % أي ما يعادل 10 أفراد وهذا يعني أن لكل محافظ حسابات مساعده الخاص به .

الفرع الخامس: توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.
الشكل رقم : (5.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (Excel)

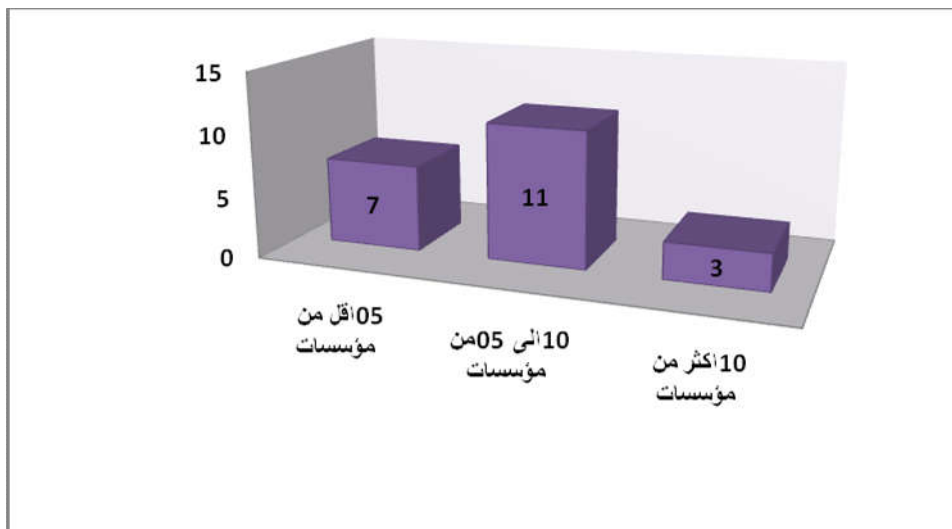
الجدول رقم: (9.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

| عدد سنوات الخبرة | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------------|---------|----------------|
| أقل من 05 سنوات | 5 | 23,8 % |
| من 05 إلى 10 سنوات | 7 | 33,3 % |
| من 11 إلى 20 سنة | 7 | 33,3 % |
| أكثر من 20 سنة | 2 | 9,5 % |
| المجموع | 21 | 100 % |

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من خلال الجدول السابق الذي يوضح لنا توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية بالسنوات، نلاحظ أن عدد محافظي الحسابات ومساعدتهم الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هو 05 أفراد أي نسبة 23.8% من إجمالي العينة، أما عدد محافظي الحسابات ومساعدتهم الذين تفوق خبرتهم 20 سنة هو 02 فردين أي بنسبة 9.5% وهي النسبة الأقل من إجمالي العينة، بينما عدد محافظي الحسابات ومساعدتهم الذين تتراوح خبرتهم بين 05 إلى 10 سنوات و من 11 و 20 سنة هو 07 أفراد بالتساوي لكل منهما أي بنسبة 33.3% وهي النسبة الأعلى مما يدل على أن المستجوبين لديهم خبرة جيدة في مجال المراجعة تمكننا من الاستفادة من المعلومات المتوفرة لديهم .

الفرع السادس : توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها
الشكل رقم : (6.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها



المصدر : من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (Excel)

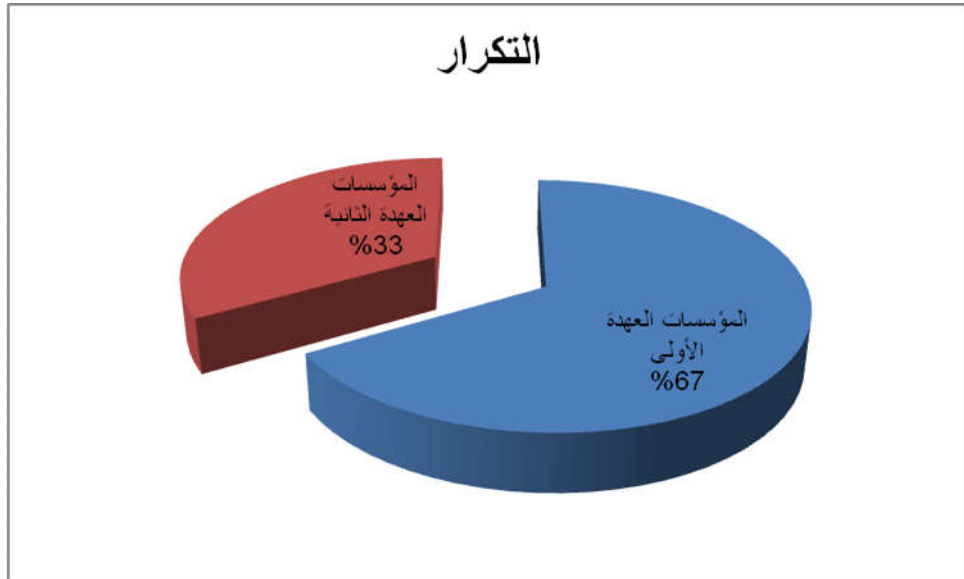
الجدول رقم: (10.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها

| عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------------------------|---------|----------------|
| أقل من 05 مؤسسات | 7 | 33,3 % |
| من 05 إلى 10 مؤسسات | 11 | 52.4 % |
| أكثر من 10 مؤسسات | 3 | 14.3 % |
| المجموع | 21 | 100 % |

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من خلال الجدول السابق الذي يوضح لنا توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها، نلاحظ أن عدد محافظي الحسابات ومساعدتهم الذين قاموا بمراجعة أقل عن 5 سنوات هو 07 أفراد أي نسبة 33.3% من إجمالي العينة، أما عدد محافظي الحسابات ومساعدتهم الذين قاموا بمراجعة أكثر من 10 مؤسسات هو 03 أفراد أي بنسبة 14.3% وهي النسبة الأقل من إجمالي العينة ، بينما عدد محافظي الحسابات ومساعدتهم الذين قاموا بمراجعة ما بين 05 إلى 10 مؤسسات هو 11 فرد أي بنسبة 52.4% وهي النسبة الأعلى مما يدل على أن هذه الفئة من المستجوبين يقوموا بمراجعة عدد متواضع من المؤسسات مما يمكنهم من إعداد التقارير والقيام بمهامهم بجودة وفي الوقت المحدد.

الفرع السابع : توزيع أفراد العينة حسب متغير العهدة في المؤسسة
الشكل رقم : (7.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير العهدة في المؤسسة



المصدر : من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (Excel)

الجدول رقم: (11.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير العهدة في المؤسسة

| العهدة في المؤسسة | التكرار | النسبة المئوية |
|-------------------------|---------|----------------|
| المؤسسات العهدة الأولى | 14 | 66.7 % |
| المؤسسات العهدة الثانية | 7 | 33.3 % |
| المجموع | 21 | 100 % |

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من خلال الجدول السابق الذي يوضح لنا توزيع أفراد العينة حسب متغير العهدة في المؤسسة ، نلاحظ أن عدد محافظي الحسابات ومساعدتهم الذين يقوموا بمراجعة المؤسسات في العهدة الأولى هو 14 فرد أي نسبة 66.7 % من إجمالي العينة، وهي تمثل الثلثين من إجمالي العينة ، أما عدد محافظي الحسابات ومساعدتهم الذين يقوموا بمراجعة المؤسسات في العهدة الثانية هو 07 أفراد أي بنسبة 33.3 % وهي النسبة تمثل الثلث من إجمالي العينة ، مما يدل على أن هذه الفئة من المستجوبين يقوموا بمراجعة عدد المؤسسات للعهد الأولى قابلة للتجديد مرة واحدة وفق ما ينص عليه القانون .

المطلب الثاني: تحليل وتفسير المحاور الخاصة بوجهة نظر العينة.

سنحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي و الإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين باتجاه فقرات المحاور.

الفرع الأول: تحليل عينة الدراسة حول مساهمة محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة.

بعد التحليل الإحصائي للمحور الأول لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة حول كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة الجزائرية الذي موضح في الجدول رقم (12.2) حيث يبين توزيع إجابات العينة حول كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة.

الجدول رقم (12.2) نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مساهمة محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | اتجاه آراء العينة |
|-------|---|-----------------|-------------------|-------------------|
| 01 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل رؤوس الأموال الخاصة | 2.04 | 0.92 | محايد |
| 02 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق | 1.90 | 0.94 | محايد |
| 03 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل قدرة التمويل الذاتي غير الكافي | 2.00 | 0.70 | محايد |
| 04 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل النسب المالية غير الايجابية | 2.14 | 0.79 | محايد |
| 05 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل خسائر الاستغلال المكررة | 2.33 | 0.65 | محايد |
| 06 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل القدرة في الحصول علي التمويل من اجل تطوير منتجات جديدة | 2.19 | 0.60 | محايد |
| 07 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم | 2.47 | 0.74 | موافق |
| 08 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل مدى وجود نزاعات اجتماعية خطيرة | 2.14 | 0.57 | محايد |
| 09 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل نقص دائم في المواد الأولية الضرورية | 1.76 | 0.94 | محايد |
| 10 | يقوم محافظ الحسابات بدراسة الخطط عكس المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بهدف متابعة الاستغلال | 1.76 | 0.76 | محايد |
| 11 | يقوم محافظ الحسابات بجمع العناصر الأساسية المقنعة والكافية والملائمة لتأكيد او نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال . | 2.85 | 0.47 | موافق |
| | جميع عبارات المحور | 2.14 | 0.41 | محايد |

التحليل:

من خلال مطالعة بيانات الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 2.85 و 1.76 وإن العبارة رقم (11) التي تنص على " يقوم محافظ الحسابات بجمع العناصر الأساسية المقنعة والكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال " تمثل الأعلى بين متوسطات الإجابات، حيث بلغ متوسطها الحسابي 2.85 أما إنحراف معياري فقد بلغ 0.47 في حين أن العبارتين رقم (9 و 10) التي تنص على أن " يستند محافظ الحسابات علي تحليل نقص دائم في المواد الأولية الضرورية " و"يقوم محافظ الحسابات بدراسة الخطط عكس المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بهدف متابعة الاستغلال " على التوالي هي تمثل أقل متوسط حسابي والذي بلغ 1.76 وبإنحراف معياري بالغ . (0.94 و 0.76).

فمن خلال هذا الجدول يتضح توجه آراء المراجعين حول مساهمة محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة ، حيث كانت نتائج آراء أفراد عينة الدراسة في كل من العبارات رقم (1 و 2 و 3 و 4 و 5 و 6 و 8 و 10) بإتجاه "محايد"، أما في العبارات رقم (7 و 11) فكانت نتائج آراء أفراد عينة الدراسة بإتجاه إيجابي "موافق"، ومن خلال المتوسط الحسابي الإجمالي عبارات المحور والذي يبلغ 2.14 نلاحظ أن اتجاه العينة محايد، وهذا ما يوضحها الإنحراف المعياري حيث بلغ 0.41 .

التفسير :

نفسر أن التقرير الخاص حول مساهمة محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة الذي يقوم بإعداده محافظو الحسابات بالرغم من مدى إطلاعهم لمحتواه حيث يعد مسؤولين في حدود العناية المهنية التي يبذلونها في سبيل التقرير عن ذلك و قيامهم بجمع العناصر الأساسية المقنعة والكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال إلا أن إكتفاءهم بالإجابة على مجملها بالحياة دليل على تحفظهم حول إعداد تقرير مفصل يقر بالحقيقة عن قدرة المؤسسة على الاستمرارية أم لا ويرجع ذلك لأسباب وعوامل عديدة تؤثر على مصداقية عمله منها عدم استقلالية محافظي الحسابات .

الفرع الثاني : تحليل عينة الدراسة حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة
الجدول رقم (13.2) نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير
الاتفاقيات المنظمة

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | اتجاه آراء العينة |
|--------------------|---|-----------------|-------------------|-------------------|
| 01 | يتدخل محافظ الحسابات في مجال الاتفاقيات المنظمة بهدف ضمان اطلاع المساهمين والغير على هذه الاتفاقيات | 2.76 | 0.53 | موافق |
| 02 | يطلع محافظ الحسابات إجباريا على قائمة الاتفاقيات المنظمة في المؤسسة | 2.80 | 0.51 | موافق |
| 03 | يقوم محافظ الحسابات بإجراء مقاربات للتأكد من صحة الاتفاقيات المنظمة | 2.80 | 0.40 | موافق |
| 04 | يطلع محافظ الحسابات على ظروف إبرام اتفاقيات المؤسسة | 2.71 | 0.56 | موافق |
| 05 | يدرج محافظ الحسابات الاتفاقيات التي تم كشفها ضمننة تقرير الاتفاقيات المنظمة | 2.80 | 0.51 | موافق |
| 06 | يدرج محافظ الحسابات الاتفاقيات الموافقة عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة | 2.61 | 0.74 | موافق |
| 07 | يقوم محافظ الحسابات بتقديم طابع الاتفاقيات المبرم عنها أثناء أداء مهامه | 2.23 | 0.76 | محايد |
| 08 | يقوم محافظ الحسابات بذكر أسباب عدم تطبيق إجراءات الترخيص للاتفاقيات غير مرخصة | 2.71 | 0.46 | موافق |
| جميع عبارات المحور | | | | |
| | | 2.68 | 0.28 | موافق |

التحليل:

من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 2.80 و 2.23، وأن العبارات رقم (2 و3 و5) تمثل الأعلى بين متوسطات الإجابات، حيث بلغ متوسطها الحسابي 2.80 أما إنحراف معياري فقد بلغ 0.51 و 0.40 و 0.51 على التوالي في حين أن العبارة رقم (7) التي تنص على أن " يقوم محافظ الحسابات بتقديم طابع الاتفاقيات المبرم عنها أثناء أداء مهامه " هي تمثل أقل متوسط حسابي والذي بلغ 2.23 و إنحراف معياري بلغ . (0.76).

فمن خلال هذا الجدول يتضح توجه آراء المراجعين حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة ، حيث كانت نتائج آراء أفراد عينة الدراسة في كل من العبارات رقم (1 و2 و3 و4 و5 و6 و8) بإتجاه إيجابي "موافق" ، أما في العبارة رقم (7) فكانت نتائج آراء أفراد عينة الدراسة بإتجاه "محايد" ، ومن خلال المتوسط الحسابي الإجمالي عبارات المحور والذي بلغ 2.68 نلاحظ أن اتجاه العينة إتجاه إيجابي "موافق" ، وهذا ما يوضحها الإنحراف المعياري حيث بلغ 0.28 .

التفسير:

يفسر هذا أن آراء محافظي الحسابات حول إلتزامهم بإجراءات التقرير عن الاتفاقيات المنظمة كانت إيجابية ومتقاربة مما يدل على وضوح العبارات وتطبيقها بما في محتوى هذا التقرير وفي النهاية يعد تقريراً حول الاتفاقيات

المرخصة من طرف الإدارة لاطلاع المساهمين وغيرهم على المعلومات التي ينبغي الإشارة إليها
لفرع الثالث : تحليل عينة الدراسة حول حرص محافظ الحسابات على الإلتزام بالمحتوى المعلوماتي للتقرير إجراءات الرقابة الداخلية

الجدول رقم : (14.2) نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول حرص محافظ الحسابات على الإلتزام

بالمحتوى المعلوماتي لتقرير إجراءات الرقابة الداخلية

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | اتجاه آراء العينة |
|-------|---|-----------------|-------------------|-------------------|
| 01 | يعمل محافظ الحسابات على تقديم تقرير مفصل عن نظام الرقابة الداخلية | 2.04 | 0.86 | محايد |
| 02 | يحرص محافظ الحسابات على إدراج نقاط القوة والضعف ضمن تقرير نظام الرقابة الداخلية | 2.71 | 0.64 | موافق |
| 03 | يحرص محافظ الحسابات على فهم هيكل الرقابة الداخلية في المؤسسة | 2.8 | 0.51 | موافق |
| 04 | يحرص محافظ الحسابات على اختيار طريقة التقييم المناسبة لنظام الرقابة الداخلية | 2.85 | 0.35 | موافق |
| 05 | يحرص محافظ الحسابات على التأكد من قدرة نظام الرقابة الداخلية على المحافظة على أصول المؤسسة | 2.9 | 0.30 | موافق |
| 06 | يحرص محافظ الحسابات على التأكد من تحديد الأهداف الدائمة و الظرفية لنظام الرقابة الداخلية | 2.71 | 0.46 | موافق |
| 07 | يحرص محافظ الحسابات على وجود تقسيم محكم للمسؤوليات في كل نشاط و قسم | 2.71 | 0.46 | موافق |
| 08 | يحرص محافظ الحسابات على التأكد من قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحقيق كفاءة العمليات التشغيلية | 2.8 | 0.40 | موافق |
| | جميع عبارات المحور | 2.69 | 0.31 | موافق |

التحليل:

من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 2.90 و 2.04، وأن العبارة رقم (05) والتي تنص على أن " يحرص محافظ الحسابات على التأكد من قدرة نظام الرقابة الداخلية على المحافظة على أصول المؤسسة " تمثل الأعلى بين متوسطات الإجابات، حيث بلغ متوسطها الحسابي 2.90 أما إنحراف معياري فقد بلغ 0.30 في حين أن العبارة رقم (01) التي

تنص على أن " يعمل محافظ الحسابات على تقديم تقرير مفصل عن نظام الرقابة الداخلية " هي تمثل أقل متوسط حسابي والذي بلغ 2.04 و إنحراف معياري بلغ . (0.86).

فمن خلال هذا الجدول يتضح توجه آراء المراجعين حول حرص محافظ الحسابات على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي للتقرير الخاص لنظام الرقابة الداخلية ، حيث كانت نتائج آراء أفراد عينة الدراسة في كل من العبارات رقم (2و3و4و5و6و7و8) بإتجاه إيجابي "موافق" ، أما في العبارة رقم (01) فكانت نتائج آراء أفراد عينة الدراسة بإتجاه "محايد" ، ومن خلال المتوسط الحسابي الإجمالي عبارات المحور والذي بلغ 2.69 نلاحظ أن إتجاه العينة إيجابي "موافق" ، وهذا ما يوضحها الإنحراف المعياري حيث بلغ 0.31

التفسير :

نفسر آراء محافظي الحسابات حول حرصهم على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير اجراءات الرقابة الداخلية انها كانت ايجابية والموافقة لما جاء في عبارات هذا المحور مما يدل على اطلاعهم على المحتوى المعلوماتي لهذا التقرير من فهم هيكل الرقابة الداخلية في المؤسسة و إدراج نقاط القوة والضعف ضمن تقرير نظام الرقابة الداخلية و وجود تقسيم محكم للمسؤوليات في كل نشاط و قسم وغيرها إلا أن تحفظهم على تقديم تقرير مفصل عن نظام الرقابة الداخلية ويرجع ذلك لأسباب وعوامل عديدة تؤثر على التقرير منها عدم استقلالية محافظي الحسابات .

الفرع الرابع : تحليل عينة الدراسة حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال

الجدول رقم : (15.2) نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | اتجاه آراء العينة |
|-------|---|-----------------|-------------------|-------------------|
| 01 | يستلم محافظ الحسابات الكشف المفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا | 2.76 | 0.62 | موافق |
| 02 | يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة | 2.95 | 0.21 | موافق |
| 03 | يطلع محافظ الحسابات على أسباب رفع وخفض رأس المال | 2.90 | 0.30 | موافق |
| 04 | يطلع محافظ الحسابات على كفاءات تحديد سعر الإصدار | 2.33 | 0.57 | محايد |
| 05 | يقف محافظ الحسابات على ضرورة الاحترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين | 2.71 | 0.56 | موافق |
| 06 | يضمن محافظ الحسابات احترام المؤسسة للأحكام القانونية و التنظيمية | 2.80 | 0.51 | موافق |
| 07 | يقوم محافظ الحسابات بذكر أسباب بخص رأس المال عن إلغاء الأسهم المشكلة لنقل الذمة بصفة شاملة | 2.85 | 0.47 | موافق |
| 08 | يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف المؤشرات النجاعة للمؤسسة | 2.42 | 0.59 | موافق |
| | جميع عبارات المحور | 2.72 | 0.23 | موافق |

التحليل:

من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 2.95 و 0.21، وأن العبارة رقم (02) والتي تنص على أن " يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة " تمثل الأعلى بين متوسطات الإجابات، حيث بلغ متوسطها الحسابي 2.95 أما إنحراف معياري فقد بلغ 0.21 في حين أن العبارة رقم (04) التي تنص على أن " يطلع محافظ الحسابات علي كفاءات تحديد سعر الإصدار " هي تمثل أقل متوسط حسابي والذي بلغ 2.33 وبنحراف معياري بلغ . (0.57).

فمن خلال هذا الجدول يتضح توجه آراء المراجعين حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال ، حيث كانت نتائج آراء أفراد عينة الدراسة في كل من العبارات رقم (1 و2 و3 و5 و6 و7 و8) بإتجاه إيجابي "موافق" ، أما في العبارة رقم (04) فكانت نتائج آراء أفراد عينة الدراسة بإتجاه "محايد"، ومن خلال المتوسط الحسابي الإجمالي عبارات المحور والذي بلغ 2.7 نلاحظ أن اتجاه العينة إتجاه إيجابي "موافق" ، وهذا ما يوضحها الإنحراف المعياري حيث بلغ 0.23.

التفسير :

نفسر آراء محافظي الحسابات حول إلتزامهم بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال بالاجبائي والموافقة على جميع عبارات المحور مما يدل على اطلاعهم وتطبيقهم لما في محتوى هذه التقارير ، بحيث أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق والمعلومات المتحصل عليها والتي دقق فيها سابقا، ويعد تقريرها خاصا بالمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها ، وكذلك بفحص الامتيازات سواء كانت عينية أو نقدية والتي تعد المؤسسة كشفا سنويا بخصوصها، وتتم المصادقة على مبالغها من طرف محافظ الحسابات استنادا إلى المعلومات المقدمة، كما يجب على المؤسسة تزويد المراجع بقائمة المستخدمين الذين استفادوا من هذه الامتيازات وبتقديم تقرير حول تطور مختلف مؤشرات النجاعة للمؤسسة و يعد تقرير مفصل حول عملية رفع رأس المال وذلك بالتأكد من عملية ترخيص عملية رفع رأس المال قد اشتملت خاصة على: مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح، كفاءات تحديد سعر الإصدار، ويعد تقرير مفصل حول عملية خفض رأس المال، فيقوم محافظ الحسابات في هذا الشأن بدراسة أسباب وشروط تخفيض رأس المال، حيث يتأكد من أن :- عملية التخفيض لا تخفض رأس المال أقل من الحد الأدنى، احترام المساواة بين المساهمين، احترام الأحكام القانونية والتنظيمية .

المطلب الثالث: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها.

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف) « Kolmogorov-Smirnov test »

استخدم اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من (0.05) $sig. > 0.05$ وهذا يدل على أن

البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية

جدول رقم : (16.2) اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov)

| مستوى الدلالة المقربة | Z قيمة | عنوان المحور |
|-----------------------|--------|---|
| 0.311 | 0.964 | المحور الأول : مساهمة محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة |
| 0.040 | 1.400 | المحور الثاني : إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة |
| 0.021 | 1.509 | المحور الثالث: حرص محافظ الحسابات على الإلتزام بالمحتوى المعلوماتي للتقرير الخاص لنظام الرقابة الداخلية |
| 0.106 | 1.211 | المحور الرابع : إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض راس المال |

فمن خلال الجدول أعلاه وتبعاً لبيانات هذه المعالجة :

المحور الأول : بناء على قيمة و مستوى الدلالة المقربة والمقدرة ب (0.311) و هي قيمة تجاوزت مستوى الدلالة 0.05 أي توزيع بيانات المجتمع الذي سحب منه العينة يتبع خصائص التوزيع الطبيعي.

المحور الثاني : بناء على قيمة و مستوى الدلالة المقربة والمقدرة ب (0.040) و هي قيمة أقل من مستوى الدلالة 0.05 أي توزيع بيانات المجتمع الذي سحب منه العينة لا يتبع خصائص التوزيع الطبيعي.

المحور الثالث: بناء على قيمة و مستوى الدلالة المقربة والمقدرة ب (0.021) و هي قيمة أقل من مستوى الدلالة 0.05 أي توزيع بيانات المجتمع الذي سحب منه العينة لا يتبع خصائص التوزيع الطبيعي.

المحور الرابع : بناء على قيمة و مستوى الدلالة المقربة والمقدرة ب (0.106) و هي قيمة تجاوزت مستوى الدلالة 0.05 أي توزيع بيانات المجتمع الذي سحب منه العينة يتبع خصائص التوزيع الطبيعي.

الفرع الأول : اختبار الفرضية الأولى

اختبار وتحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لمساهمة محافظي الحسابات في

كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة تبعا للخبرة المهنية.

اجرينا اختبار تحليل التباين الأحادي " F " ويسمى (ANOVA) في تحليل التباين لتفسير ظاهرة معينة وذلك بتحديد متغير تابع يفسر من قبل متغيرات اخرى، حيث تم اختبار تحليل التباين الأحادي للمتغير المستقل هو متغير الخبرة المهنية، أما المتغير التابع هو مساهمة محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة:

لإجراء هذا الاختبار يمكننا صياغة الفرضية الآتية :

H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات بخصوص مساهمتهم في كشف تهديدات

الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

H1 :توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات بخصوص مساهمتهم في كشف تهديدات

الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم (17.2) يوضح نتيجة تحليل التباين الأحادي بين محافظي الحسابات بخصوص مساهمتهم

في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

| المتغير | النموذج | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | المحسوبة F | مستوى الدلالة Signification | تأثير المتغير |
|----------------|-------------------|----------------|-------------|----------------|------------|-----------------------------|---------------|
| الخبرة المهنية | Inter- groupes | 0.183 | 2 | 0.091 | 0.506 | 0.611 | لا يؤثر |
| | Intra- groupes | 3.247 | 18 | 0.180 | | | |
| المجموع | | 3.429 | 20 | | | | |

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول السابق مستوى الدلالة **Signification** في هذا المتغير أكبر من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 التي بلغت 0.611 ، وبالتالي نستنتج تحقق فرضية العدم (**H0**) أي : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات بخصوص مساهمتهم في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة تبعاً للخبرة المهنية.

الفرع الثاني : اختبار الفرضية الثانية

اختبار وتحليل كريسكال واليس (**Kruskal-wallis test**) فيما يخص إلتزام محافظي الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة تبعاً لعدد المؤسسات التي تمت مراجعتها.

تضمنت نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بهذا الاختبار جدولين هما :

الجدول الأول : جدول التحليل الإحصائي (**Rangs**)

وهو جدول ذو مدخلين يلخص الإحصاءات الوصفية المرتبطة بالعينات الثلاث المستقلة من حيث الحجم و متوسط الرتب لكل عينة ، و التي تعتبر معلمات ضرورية في تنفيذ الاختبار من جهة أو تقدير شروط صحة تنفيذه من جهة أخرى .

الجدول رقم : (18.2) جدول التحليل الإحصائي (**Rangs**)

| المتغير التابع | المتغير المستقل | العينات | التكرار(حجم العينة) | متوسط الرتب |
|---|--------------------------------|---|---------------------|-------------------------|
| إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة | عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها | أقل من 05 مؤسسات من 05 إلى 10 مؤسسات أكثر من 10 مؤسسات المجموع | 7 11 3 21 | 11.14 11.18 10.00 |

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

ويبين الجدول أعلاه أن عدد محافظي الحسابات الذين راجعوا أقل من 05 مؤسسات هو (07) ومتوسط رتبهم بخصوص إلتزامهم بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة هو (11.14) بينما عدد محافظي الحسابات الذين راجعوا ما بين 05 و 10 مؤسسات هو (11) بمتوسط رتب بخصوص إلتزامهم بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة هو (11.18) في حين عدد محافظي الحسابات الذين راجعوا أكثر من 10 مؤسسات هو (3) بمتوسط رتب بخصوص إلتزامهم بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة هو 10

الجدول الثاني :

الجدول رقم : (19.2) جدول التحليل الإحصائي (**tests statistiques^{a.b}**)

| المتغير التابع | قيمة χ^2 | درجة الحرية | مستوى الدلالة المقربة Sig asymptotique |
|---|---------------|-------------|---|
| إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة | 0.097 | 2 | 0.953 |

a. اختبار كريسكال واليس

b. المتغير المستقل عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

أجرينا من خلال هذا الجدول اختبار تحليل الإحصائي (**tests statistiques**) بناء على تقسيم المتغير المستقل (عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها) والذي يتضمن بيانات عن تقدير الفرق بين متوسط رتب عينة محافظي الحسابات الذين راجعوا أقل من 05 مؤسسات وعينة محافظي الحسابات الذين راجعوا ما بين 05 و10 مؤسسات وعينة محافظي الحسابات الذين راجعوا أكثر من 10 مؤسسات بخصوص إلتزامهم بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة حيث تظهر قيمة اختبار χ^2 تقدر ب 0.097 ومستوى الدلالة المقربة والمقدرة ب 0.953 ، وهذه المعالجة توجهها صياغة الفرضيتين التاليتين :

H0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات بخصوص إلتزامهم بإجراءات تقرير

الاتفاقيات المنظمة تبعا لعدد المؤسسات التي تمت مراجعتها.

H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات بخصوص إلتزامهم بإجراءات تقرير الاتفاقيات

المنظمة تبعا لعدد المؤسسات التي تمت مراجعتها.

عمليا وتبعا لبيانات هذه المعالجة الموضحة في الجدول أعلاه وبناء على قيمة ومستوى الدلالة المقربة والمقدرة ب 0.953 وهي قيمة تجاوزت مستوى الدلالة (0.05) وفي هذه الحالة نقبل الفرضية الصفرية **H0** و نرفض

الفرضية البديلة **H1**

وعليه نقر بأنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات بخصوص إلتزامهم بإجراءات تقرير

الاتفاقيات المنظمة تبعا لعدد المؤسسات التي تمت مراجعتها.

الفرع الثالث : اختبار الفرضية الثالثة

اختبار وتحليل كريسكال واليس (Kruskal-wallis test) : فيما يخص حرص محافظي الحسابات على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير اجراءات الرقابة الداخلية تبعا لعدد المؤسسات التي تمت مراجعتها

تضمنت نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بهذا الاختبار جدولين هما :

الجدول الأول : جدول التحليل الإحصائي (Rangs)

وهو جدول ذو مدخلين يلخص الإحصاءات الوصفية المرتبطة بالعينات الثلاث المستقلة من حيث الحجم و متوسط الرتب لكل عينة ، و التي تعتبر معلمات ضرورية في تنفيذ الاختبار من جهة أو تقدير شروط صحة تنفيذه من جهة أخرى .

الجدول رقم : (20.2) جدول التحليل الإحصائي (Rangs)

| المتغير التابع | المتغير المستقل | العينات | التكرار (حجم العينة) | متوسط الرتب |
|-------------------|-------------------|---------------------|----------------------|-------------|
| حرص محافظ | عدد المؤسسات | اقل من 05 مؤسسات | 7 | 11.14 |
| الحسابات على | التي تمت مراجعتها | من 05 إلى 10 مؤسسات | 11 | 10.45 |
| الالتزام بالمحتوى | | أكثر من 10 مؤسسات | 3 | 12.67 |
| المعلوماتي لتقرير | | المجموع | 21 | |
| اجراءات الرقابة | | | | |
| الداخلية | | | | |

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

ويبين الجدول أعلاه أن عدد محافظي الحسابات الذين راجعوا أقل من 05 مؤسسات هو (07) ومتوسط رتبهم حول حرصهم على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير اجراءات الرقابة الداخلية هو (11.14) بينما عدد محافظي الحسابات الذين راجعوا ما بين 05 و 10 مؤسسات هو (11) بمتوسط رتب حول حرصهم على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير اجراءات الرقابة الداخلية هو (11.18) في حين عدد محافظي الحسابات الذين راجعوا أكثر من 10 مؤسسات هو (3) بمتوسط رتب حول حرصهم على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير اجراءات الرقابة الداخلية هو 10

الجدول الثاني : جدول التحليل الاحصائي **tests statistiques^{a.b}**
 جدول رقم : (21.2) جدول التحليل الاحصائي (**tests statistiques^{a.b}**)

| المتغير التابع | قيمة χ^2 | درجة الحرية | مستوى الدلالة المقربة Sig asymptotique |
|---|---------------|-------------|---|
| حرص محافظ الحسابات على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير نظام الرقابة الداخلية | 0.327 | 2 | 0.849 |

a. اختبار كريسكال واليس

b المتغير المستقل عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

أجرينا من خلال هذا الجدول اختبار تحليل الإحصائي (**tests statistiques**) بناء على تقسيم المتغير المستقل (عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها) والذي يتضمن بيانات عن تقدير الفرق بين متوسط رتب عينة محافظي الحسابات الذين راجعوا أقل من 05 مؤسسات وعينة محافظي الحسابات الذين راجعوا ما بين 05 و10 مؤسسات وعينة محافظي الحسابات الذين راجعوا أكثر من 10 مؤسسات ، حيث تظهر قيمة اختبار χ^2 تقدر ب 0.327 ومستوى الدلالة المقربة والمقدرة ب 0.849 ، وهذه المعالجة توجهها صياغة الفرضيتين التاليتين :

H0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات بخصوص حرصهم على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير نظام الرقابة الداخلية تبعا لعدد المؤسسات التي تمت مراجعتها.

H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات بخصوص حرصهم على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير نظام الرقابة الداخلية تبعا لعدد المؤسسات التي تمت مراجعتها.

عمليا وتبعا لبيانات هذه المعالجة الموضحة في الجدول أعلاه وبناء على قيمة ومستوى الدلالة المقربة والمقدرة ب 0.849 وهي قيمة تجاوزت مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) وفي هذه الحالة نقبل الفرضية الصفرية **H0** و نرفض الفرضية البديلة **H1**

وعليه نقر بأنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات بخصوص حرصهم على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير إجراءات الرقابة الداخلية تبعا لعدد المؤسسات التي تمت مراجعتها.

الفرع الرابع : اختبار الفرضية الرابعة

اختبار وتحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لإلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال تبعا لعدد المؤسسات التي تمت مراجعتها

اجرينا اختبار تحليل التباين الأحادي " F " ويسمى (ANOVA) في تحليل التباين لتفسير ظاهرة معينة وذلك بتحديد متغير تابع يفسر من قبل متغيرات آخر، حيث تم اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغيرات المستقلة هي متغير عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها، أما المتغير التابع هو إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال . لإجراء هذا الاختبار يمكن صياغة الفرضيات كالاتي:

H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات بخصوص إلتزامهم بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال تبعا للمؤسسات التي تمت مراجعتها.

H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات بخصوص إلتزامهم بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال تبعا للمؤسسات التي تمت مراجعتها.

الجدول رقم : (22.2) يوضح نتيجة تحليل التباين الأحادي بين محافظي الحسابات بخصوص إلتزامهم بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال تبعا للمؤسسات التي تمت مراجعتها.

| المتغير | النموذج | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | المحسوبة F | مستوى الدلالة Signification | تأثير المتغير |
|--------------------------------|-------------------|----------------|-------------|----------------|------------|-----------------------------|---------------|
| عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها | Inter- groupes | 0.096 | 2 | 0.048 | 0.846 | 0.445 | لا يؤثر |
| | Intra- groupes | 1.026 | 18 | 0.057 | | | |
| | المجموع | 1.122 | 20 | | | | |

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول السابق مستوى الدلالة **Signification** في هذا المتغير أكبر من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 والتي بلغت 0.445 ، وبالتالي نستنتج تحقق فرضية العدم (**H0**) أي: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين محافظتي الحسابات بخصوص إلتزامهم بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال تبعا للمؤسسات التي تمت مراجعتها..

الخاتمة

الخاتمة :

تناولت هذه الدراسة موضوع " تحليل أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر - دراسة عينة من محافظي الحسابات " ولتحقيق أهداف الدراسة قد تم تقسيمها إلى فصلين، الفصل الأول تناول الإطار النظري والتطبيقي للتقارير الخاصة لمحافظي الحسابات في البيئة الجزائرية، وذلك من خلال التطرق إلى محتوى معايير إعداد هذه التقارير الخاصة حسب التشريع الجزائري ، والعوامل المؤثرة على إعدادها ، أما الفصل الثاني تناول الدراسة الميدانية للوقوف على مدى أهمية التقارير الخاصة ، ولقد ساهم كل منها بشكل جزئي في تحقيق ما يرمي إليه البحث من أهداف.

حاولنا من خلال هذين الفصلين الإجابة على إشكالية الدراسة وذلك انطلاقا من فرضيات فرعية تم اختبارها على مستوى الدراسة الميدانية التي اعتمدت على الاستبيان الموجه إلى عينة محافظي الحسابات، وباستخدام الأدوات والأساليب الإحصائية الضرورية للمعالجة والتحليل تم التوصل إلى عدة نتائج.

وسنحاول من خلال هذه الخاتمة إختبار فرضيات البحث وذلك بتقديم أهم النتائج النظرية والتطبيقية المتوصل إليها من خلال الدراسة، ثم تقديم التوصيات وآفاق الدراسة.

1. نتائج إختبار الفرضيات.

أ/ بالنسبة للفرضية الأولى :والمتمثلة في " يساهم محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة " ، فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

1- إن من بين المهام الأساسية التي يضطلع بها محافظ الحسابات في الجزائر، إعلام المسيرين أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة . كما تم إصدار معيار خاص بالتقرير حول استمرارية الاستغلال ضمن معايير إعداد التقرير ، من خلال المادة 25 من (القانون 10-01)المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا القرار الوزاري الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات حيث أوضح أنه على المراجع تقدير، عند التخطيط وأدائه لمهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من قبل المديرية وفق ما تنص عليه أحكام المادة 06من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتعلق بالنظام المحاسبي المالي. وفي هذا الإطار فعلى المراجع القيام بتحليل لمجموعة من المؤشرات المالية و غير المالية والمخاطر التي من شأنها تهديد هذه الاستمرارية.

2- نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها أبدت عينة الدراسة اتفاقها في الإجابة بالموافق على العبارات التي تتمحور حول مساهمة محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة" ، حيث انه يستند محافظ الحسابات علي تحليل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم ، يقوم محافظ الحسابات بجمع العناصر الأساسية المنقعة والكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال ، في حين أبدت عينة الدراسة حيادها في الإجابة على العبارات الأخرى. كما قمنا بتحليل التباين الأحادي (ANOVA) بخصوص مساهمة محافظي الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة تبعاً لمتغير الخبرة المهنية. فقد تمت نتيجة الاختبار بأنه لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين محافظي الحسابات بخصوص مساهمتهم في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة تبعاً لمتغير الخبرة المهنية وهذا يدل على صحة الفرضية. مما يعد التقرير عن مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرارية في النشاط من بين أهم الواجبات التي على محافظ الحسابات الاضطلاع بها، حيث يعد مسؤولاً في حدود العناية المهنية التي يبذلها في سبيل التقرير عن ذلك،

ب/ بالنسبة للفرضية الثانية: والمتمثلة في " يلتزم محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات

المنظمة " فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

1- تضمنت القوانين والنصوص التشريعية الجزائرية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات : بأنه إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها ، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمه في تقريره الخاص لاسيما أحكام المادة 628 من القانون التجاري وهي : عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة ، أسماء المتصرفين أو المدراء العامين المعيّنين أو أعضاء المكتب المسير أو الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة ، وكذلك طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات ، وظروف إبرامها لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة وغيرها ، كما أن لا يقدم بأي حال من الأحوال أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات ، ويوجه هذا التقرير الخاص لإعلام أعضاء الجمعية العامة للموافقة أو الفصل في تقريره.

2- نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها أبدت عينة الدراسة اتفاقها في الإجابة بالموافق على جل العبارات التي تتمحور حول إلزام محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة وهذا ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

ج/ بالنسبة للفرضية الثالثة: والمتمثلة في " يحرص محافظ الحسابات على الالتزام بالمحتوى

المعلوماتي للتقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية " ، فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي وذلك

من خلال النتائج التالية:

1- فمن مهام محافظ الحسابات اطلاعه على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسات قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات و غيرها وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات ، فيقوم بتقسيم التقرير الخاص يقدر من خلاله صدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها. فيدرج من خلاله نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.

2- من خلال نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها أبدت عينة الدراسة رأي إيجابي موافق في الإجابة على العبارات التي تتمحور حول حرص محافظ الحسابات على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي للتقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية. إلا انه أبدت عينة الدراسة بالحياد في العبارة التالية " يعمل محافظ الحسابات على تقديم تقرير مفصل عن نظام الرقابة الداخلية " وهذا يؤكد صحة هذه الفرضية ،
د/ بالنسبة للفرضية الرابعة : والمتمثلة في " يلتزم محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال " :

، فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

1- فمن خلال القوانين والنصوص التشريعية الجزائرية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات : فيلتزم محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين وذلك بعد فحص جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسات في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة، فتتم المصادقة على مبلغها الإجمالي .
وأما عن إعداد التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية : فيقوم محافظ الحسابات بإعداد جدول يعرض فيه تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة ويعرض مختلف مؤشرات النجاحة للكيان بصفة مدققة.

وأما عن إعداد التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات : فيتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المحصل عليها التي دقق فيها مسبقا، فتتم المصادقة عليها لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية .

وأما عن إعداد التقريرين الخاصين حول عملية رفع وخفض رأس المال : فيدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط رفع و تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون . كما يقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع أو تخفيض رأس المال .

2- من خلال نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها أبدت عينة الدراسة رأي إيجابي (موافق) في الإجابة على العبارات التي تتمحور حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض راس المال ، إلا انه أبدت عينة الدراسة بالحياد في العبارة التالية " يطلع محافظ الحسابات علي كفيات تحديد سعر الإصدار".

2. توصيات الدراسة:

- الإهتمام أكثر بمعايير التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات لما لها دور ومتابعة التطورات الحاصلة في البيئة الدولية؛
- دعم التواصل بين المراجعين بمختلف المستويات سواء كانوا مهنيين أو أكاديميين للاستفادة وتبادل الخبرات؛
- ضرورة توعية محافظي الحسابات في الجزائر بأهمية التقارير الخاصة وذلك من خلال إجراء ندوات وملتقيات وطنية .

- تعريف محافظي الحسابات بأهمية التقارير الخاصة .وابراز الدور الفعال بما يخدم فئات عديدة في المجتمع،
لتمكنهم من إتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، وعلى مستوى المؤسسة في مساعدتها على نجاحها والتحقق الأمل لأهدافها.

- الإهتمام بالتقارير الخاصة التي يعدها محافظ الحسابات وضرورة الإهتمام بالتوصيات والإقتراحات التي تدرج ضمنها.

- إلزامية محافظي الحسابات بإعداد التقارير الخاصة وفق ما تنص عليه القوانين والتشريعات وبجودة عالية وليس فقط ماتلزمه عليهم معاملاتهم الخاصة كالإقراض من البنوك و طلب العروض وغيرها.

- ضرورة التوسع في الإفصاح عند إعداد التقرير الخاص عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبقة في الوحدات الاقتصادية التي يدقونها، وأن تتضمن تقاريرهم تحديد نقاط الضعف الجوهرية التي تم اكتشافها.

- ضرورة التوسع في الإفصاح عند إعداد التقرير الخاص عن الكشف المبكر لتهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة.

3.أفاق الدراسة.

يعتبر موضوع أهمية التقارير الخاصة لمحافظي الحسابات ، ذا أهمية بالغة يفتح أفاق الدراسات أمام الطلبة الراغبين في التطرق لذلك وعليه يمكن أن نطرح المواضيع التالية كمشاريع للدراسة:

- . دور التقارير الخاصة لمحافظي الحسابات في اتخاذ القرارات المالية .
- . دور التقارير الخاصة لمحافظي الحسابات في الحد من خطر الإفلاس .
- . أثر جودة التقارير الخاصة لمستخدمي القوائم المالية .

المصادر والمراجع

قائمة المراجع العربية

الكتب

- 1- أمين السيد احمد لطفي، كيف تراجع حسابات المنشأة، 2000.
- 2- حسين يوسف القاصي وحسين أحمد دحدوح ، عصام نعمة قريط ، أصول المراجعة ، الجزء الاول ، منشورات جامعة دمشق ، 2013-2014.
- 3- علي سيد قاسم: مراقب الحسابات ، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1991 .
- 4- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر " الناحية النظرية" ، دار المسيرة ، الطبعة الأولى ، عمان 2006.
- 5- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، .2003
- 6- محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية - المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ،الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر .2002
- 7- مصطفى حسنين خضير، المراجعة : المفاهيم والمعايير والإجراءات ، مطابع جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية ، 1996.
- 8- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر عمان ، الأردن 2004،

البحوث الجامعية

مذكرات ماجستير:

- 1- أحمد محمد غنيم الرشيدى، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012.
- 2- بن جميلة حامد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة،(رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة منتوري قسنطينة)، 2011.
- 3- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف) ، 2011
- 4- حكيمة مناعي ،"تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر" ، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، 2008 .

5-عبد السلام سليمان قاسم الاهدل ، العوامل المؤثرة على جود المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجديدة ،اليمن ،2008.

المقالات والمدخلات

- 1- المراجع في ظل التقييم الذاتي وتقييم القراء -دراسة نظرية ميدانية تطبيقية" ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الثاني) 2000 .
- 2- صبيحي، محمد حسني عبد الجليل، " مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية -دراسة نظرية وميدانية- "المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان (العددالأول)1997.
- 3-محمد، عبد الرحمن عبد الفتاح،"نموذج مقترح لقياس أتعاب مراجع الحسابات -دراسة ميدانية "،مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف (العدد :الثاني والثالث، مايو وسبتمبر،1995،
- 4-حسن، سيد عبد الفتاح صالح، " مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد :الثالث، 1998

القوانين والمراسيم

- 1- الأمر 75-59 المؤرخ في 26/06/1975 الذي يتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم .
- 2- القانون رقم 11 - 07 المؤرخ في 27/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي .
- 3-المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/06/2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.
- 4-القرار رقم 126 المؤرخ في 24/06/2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات

قائمة المراجع الأجنبية

- 1-Knapp, C. Michael, "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality" **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (Vol.10, No.1, Spring, 1991).
- 2-Copley, Paul A., Doucet, Mary S., and Gaver, Kenneth M., " A simultaneous Equations Analysis of Quality Control Review Outcomes and Engagement Fees for Audits of Recipients of Federal Financial Assistance", *The Accounting Review*, (Vol.69,No.1, January, 1994).
- 3-Brenda Porte, Jon Simon et David Hatherly, principles of external auditing, ,TJ international padstow Cornwall, Great Britain, fourth edition, 2014.

الملاحق

(ملحق رقم 01)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

استبيان

سيدي، سيديتي، في إطار التحضير لمذكرة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق، تم انجاز هذا الاستبيان بهدف تحليل أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر نرجو من سيادتكم الإجابة على عبارات الاستبيان وذلك بوضع علامة (x) أمام جميع عباراتها، وفي لخانة التي تعبر عن وجهة نظركم بصدق وموضوعية. نحيطكم علما أن الغاية من إجراء هذا البحث، غاية علمية بحثية وسوف يتم التعامل مع إجاباتكم وفقا لقواعد الأمانة والنزاهة العلمية والسرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وفي الأخير لكم منا خالص الشكر على تعاونكم معنا سلفاً.

اشراف الاستاذ :

الطالبان :- بشيري أحمد

الدكتور خمقاني بدر الزمان

- بوخلوه مرتضى

السنة الجامعية: 2018-2019

القسم الاول : أسئلة شخصية

1- الجنس

ذكر أنثى

2- السن

أقل من (30) سنة من (30) إلى (40)
 من (40) إلى (50) (50) سنة فأكثر

3- المؤهل العلمي

ليسانس ماستر دكتوراه شهادة
 مهنية

4- المهنة

مساعد محاسب حسابات محاسب حسابات

5- الخبرة المهنية

أقل من (5) سنوات من (5) إلى (10) سنوات
 من (10) إلى (20) سنة (20) سنة فأكثر

6- عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها

أقل من 05 مؤسسات من 05 إلى 10 مؤسسات
 أكثر من 10 مؤسسات

7- العهدة في المؤسسة

المؤسسات العهدة الأولى المؤسسات العهدة الثانية

القسم الثاني : محاور الاستبانة

المحور الاول: يساهم محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة

| الرقم | العبارة | غير موافق | محايد | موافق |
|-------|---|-----------|-------|-------|
| 01 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل رؤوس الأموال الخاصة | 1 | 2 | 3 |
| 02 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق | | | |
| 03 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل قدرة التمويل الذاتي غير الكافي | | | |
| 04 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل النسب المالية غير الايجابية | | | |
| 05 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل خسائر الاستغلال المكررة | | | |
| 06 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل القدرة في الحصول علي التمويل من اجل تطوير منتجات جديدة | | | |
| 07 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم | | | |
| 08 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل مدى وجود نزاعات اجتماعية خطيرة | | | |
| 09 | يستند محافظ الحسابات علي تحليل نقص دائم في المواد الأولية الضرورية | | | |
| 10 | يقوم محافظ الحسابات بدراسة الخطط عكس المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بهدف متابعة الاستغلال | | | |
| 11 | يقوم محافظ الحسابات بجمع العناصر الأساسية المقنعة والكافية والملائمة لتأكيد او نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال . | | | |

المحور الثاني: يلتزم محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة

| الرقم | العبارة | غير موافق | محايد | موافق |
|-------|---|-----------|-------|-------|
| 01 | يتدخل محافظ الحسابات في مجال الاتفاقيات المنظمة بهدف ضمان اطلاع المساهمين والغير على هذه الاتفاقيات | | | |
| 02 | يطلع محافظ الحسابات إجباريا على قائمة الاتفاقيات المنظمة في المؤسسة | | | |
| 03 | يقوم محافظ الحسابات بإجراء مقاربات للتأكد من صحة الاتفاقيات المنظمة | | | |
| 04 | يطلع محافظ الحسابات على ظروف إبرام اتفاقيات المؤسسة | | | |
| 05 | يدرج محافظ الحسابات الاتفاقيات التي تم كشفها ضمنه تقرير الاتفاقيات المنظمة | | | |
| 06 | يدرج محافظ الحسابات الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة | | | |
| 07 | يقوم محافظ الحسابات بتقديم طابع الاتفاقيات المبرم عنها أثناء أداء مهامه | | | |
| 08 | يقوم محافظ الحسابات بذكر أسباب عدم تطبيق إجراءات الترخيص للاتفاقيات غير مرخصة | | | |

المحور الثالث: يحرص محافظ الحسابات على الالتزام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير إجراءات الرقابة الداخلية

| الرقم | العبارة | غير موافق | محايد | موافق |
|-------|---|-----------|-------|-------|
| 01 | يعمل محافظ الحسابات على تقديم تقرير مفصل عن نظام الرقابة الداخلية | | | |
| 02 | يحرص محافظ الحسابات على إدراج نقاط القوة والضعف ضمن تقرير نظام الرقابة الداخلية | | | |
| 03 | يحرص محافظ الحسابات على فهم هيكل الرقابة الداخلية في المؤسسة | | | |
| 04 | يحرص محافظ الحسابات على اختيار طريقة التقييم المناسبة لنظام الرقابة الداخلية | | | |
| 05 | يحرص محافظ الحسابات على التأكد من قدرة نظام الرقابة الداخلية على المحافظة على أصول المؤسسة | | | |
| 06 | يحرص محافظ الحسابات على التأكد من تحديد الأهداف الدائمة و الظرفية لنظام الرقابة الداخلية | | | |
| 07 | يحرص محافظ الحسابات على وجود تقسيم محكم للمسؤوليات في كل نشاط و قسم | | | |
| 08 | يحرص محافظ الحسابات على التأكد من قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحقيق كفاءة العمليات التشغيلية | | | |

المحور الرابع: يلتزم محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض رأس المال

| الرقم | العبارة | غير موافق | محايد | موافق |
|-------|---|-----------|-------|-------|
| 01 | يستلم محافظ الحسابات الكشف المفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا | | | |
| 02 | يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة | | | |
| 03 | يطلع محافظ الحسابات على أسباب رفع وخفض رأس المال | | | |
| 04 | يطلع محافظ الحسابات على كفاءات تحديد سعر الإصدار | | | |
| 05 | يقف محافظ الحسابات على ضرورة الاحترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين | | | |
| 06 | يضمن محافظ الحسابات احترام المؤسسة للأحكام القانونية و التنظيمية | | | |
| 07 | يقوم محافظ الحسابات بذكر أسباب بخص رأس المال عن إلغاء الأسهم المشكلة لنقل الذمة بصفة شاملة | | | |
| 08 | يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف المؤشرات النجاعة للمؤسسة | | | |

(ملحق رقم 02) الخصائص الديموغرافية

VAR00001

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide 1,00 | 13 | 61,9 | 61,9 | 61,9 |
| 2,00 | 8 | 38,1 | 38,1 | 100,0 |
| Total | 21 | 100,0 | 100,0 | |

VAR00002

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide 1,00 | 4 | 19,0 | 19,0 | 19,0 |
| 2,00 | 6 | 28,6 | 28,6 | 47,6 |
| 3,00 | 8 | 38,1 | 38,1 | 85,7 |
| 4,00 | 3 | 14,3 | 14,3 | 100,0 |
| Total | 21 | 100,0 | 100,0 | |

AR00003

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide 1,00 | 11 | 52,4 | 52,4 | 52,4 |
| 2,00 | 6 | 28,6 | 28,6 | 81,0 |
| 4,00 | 4 | 19,0 | 19,0 | 100,0 |
| Total | 21 | 100,0 | 100,0 | |

VAR00004

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | 1,00 | 11 | 52,4 | 52,4 | 52,4 |
| | 2,00 | 10 | 47,6 | 47,6 | 100,0 |
| | Total | 21 | 100,0 | 100,0 | |

VAR00005

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | 1,00 | 5 | 23,8 | 23,8 | 23,8 |
| | 2,00 | 7 | 33,3 | 33,3 | 57,1 |
| | 3,00 | 7 | 33,3 | 33,3 | 90,5 |
| | 4,00 | 2 | 9,5 | 9,5 | 100,0 |
| | Total | 21 | 100,0 | 100,0 | |

VAR00006

| | | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | 1,00 | 7 | 33,3 | 33,3 | 33,3 |
| | 2,00 | 11 | 52,4 | 52,4 | 85,7 |
| | 3,00 | 3 | 14,3 | 14,3 | 100,0 |
| | Total | 21 | 100,0 | 100,0 | |

VAR00007

| | Effectifs | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|-------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide 1,00 | 14 | 66,7 | 66,7 | 66,7 |
| 2,00 | 7 | 33,3 | 33,3 | 100,0 |
| Total | 21 | 100,0 | 100,0 | |

وصف اجابات عينة الدراسة

Statistiques descriptives

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|---------------------|----|---------|---------|---------|------------|
| VAR00008 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,0476 | ,92066 |
| VAR00009 | 21 | 1,00 | 3,00 | 1,9048 | ,94365 |
| VAR00010 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,0000 | ,70711 |
| VAR00011 | 21 | ,00 | 3,00 | 2,1429 | ,79282 |
| VAR00012 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,3333 | ,65828 |
| VAR00013 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,1905 | ,60159 |
| VAR00014 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,4762 | ,74960 |
| VAR00015 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,1429 | ,57321 |
| VAR00016 | 21 | 1,00 | 3,00 | 1,7619 | ,94365 |
| VAR00017 | 21 | 1,00 | 3,00 | 1,7619 | ,76842 |
| VAR00018 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,8571 | ,47809 |
| X1 | 21 | 1,64 | 2,91 | 2,1472 | ,41409 |
| N valide (listwise) | 21 | | | | |

DESCRIPTIVES VARIABLES=VAR00019 VAR00020 VAR00021 VAR00022 VAR00023 VAR00024
VAR00025 VAR00026 X2

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Statistiques descriptives

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|---------------------|----|---------|---------|---------|------------|
| VAR00019 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,7619 | ,53896 |
| VAR00020 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,8095 | ,51177 |
| VAR00021 | 21 | 2,00 | 3,00 | 2,8095 | ,40237 |
| VAR00022 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,7143 | ,56061 |
| VAR00023 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,8095 | ,51177 |
| VAR00024 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,6190 | ,74001 |
| VAR00025 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,2381 | ,76842 |
| VAR00026 | 21 | 2,00 | 3,00 | 2,7143 | ,46291 |
| X2 | 21 | 2,00 | 3,00 | 2,6845 | ,28400 |
| N valide (listwise) | 21 | | | | |

DESCRIPTIVES VARIABLES=VAR00027 VAR00028 VAR00029 VAR00030 VAR00031 VAR00032
VAR00033 VAR00034 X3

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

Statistiques descriptives

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|---------------------|----|---------|---------|---------|------------|
| VAR00027 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,0476 | ,86465 |
| VAR00028 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,7143 | ,64365 |
| VAR00029 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,8095 | ,51177 |
| VAR00030 | 21 | 2,00 | 3,00 | 2,8571 | ,35857 |
| VAR00031 | 21 | 2,00 | 3,00 | 2,9048 | ,30079 |
| VAR00032 | 21 | 2,00 | 3,00 | 2,7143 | ,46291 |
| VAR00033 | 21 | 2,00 | 3,00 | 2,7143 | ,46291 |
| VAR00034 | 21 | 2,00 | 3,00 | 2,8095 | ,40237 |
| X3 | 21 | 1,88 | 3,00 | 2,6964 | ,31517 |
| N valide (listwise) | 21 | | | | |

Statistiques descriptives

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
|---------------------|----|---------|---------|---------|------------|
| VAR00035 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,7619 | ,62488 |
| VAR00036 | 21 | 2,00 | 3,00 | 2,9524 | ,21822 |
| VAR00037 | 21 | 2,00 | 3,00 | 2,9048 | ,30079 |
| VAR00038 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,3333 | ,57735 |
| VAR00039 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,7143 | ,56061 |
| VAR00040 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,8095 | ,51177 |
| VAR00041 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,8571 | ,47809 |
| VAR00042 | 21 | 1,00 | 3,00 | 2,4286 | ,59761 |
| X4 | 21 | 1,88 | 3,00 | 2,7202 | ,23686 |
| N valide (listwise) | 21 | | | | |

الفاكرونباخ

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,754 | 35 |

NPAR TESTS

/K-S(NORMAL)=X1 X2 X3 X4

/MISSING ANALYSIS.

التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

| | | X1 | X2 | X3 | X4 |
|---|------------|--------|--------|--------|--------|
| N | | 21 | 21 | 21 | 21 |
| Paramètres normaux ^{a,b} | Moyenne | 2,1472 | 2,6845 | 2,6964 | 2,7202 |
| | Ecart-type | ,41409 | ,28400 | ,31517 | ,23686 |
| Différences les plus extrêmes | Absolue | ,210 | ,305 | ,329 | ,264 |
| | Positive | ,210 | ,156 | ,168 | ,162 |
| | Négative | -,118 | -,305 | -,329 | -,264 |
| Z de Kolmogorov-Smirnov | | ,964 | 1,400 | 1,509 | 1,211 |
| Signification asymptotique (bilatérale) | | ,311 | ,040 | ,021 | ,106 |

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

| | | X1 | X2 | X3 | X4 |
|---|------------|--------|--------|--------|--------|
| N | | 21 | 21 | 21 | 21 |
| Paramètres normaux ^{a,b} | Moyenne | 2,1472 | 2,6845 | 2,6964 | 2,7202 |
| | Ecart-type | ,41409 | ,28400 | ,31517 | ,23686 |
| Différences les plus extrêmes | Absolue | ,210 | ,305 | ,329 | ,264 |
| | Positive | ,210 | ,156 | ,168 | ,162 |
| | Négative | -,118 | -,305 | -,329 | -,264 |
| Z de Kolmogorov-Smirnov | | ,964 | 1,400 | 1,509 | 1,211 |
| Signification asymptotique (bilatérale) | | ,311 | ,040 | ,021 | ,106 |

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

ONEWAY X1 BY VAR00005

/MISSING ANALYSIS.

اختبار الفرضية الاولى

ANOVA

X1

| | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---------------|------------------|-----|--------------------|------|---------------|
| Inter-groupes | ,183 | 2 | ,091 | ,506 | ,611 |
| Intra-groupes | 3,247 | 18 | ,180 | | |
| Total | 3,429 | 20 | | | |

ONEWAY X4 BY VAR00006

/MISSING ANALYSIS.

A 1 facteur

اختبار الفرضية الثانية

Test de Kruskal-Wallis

Rangs

| | VAR00006 | N | Rang moyen |
|----|----------|----|------------|
| X2 | 1,00 | 7 | 11,14 |
| | 2,00 | 11 | 11,18 |
| | 3,00 | 3 | 10,00 |
| | Total | 21 | |

NPAR TESTS

/K-W=X2 BY VAR00006(1 3)

/MISSING ANALYSIS.

Test^{a,b}

| | X2 |
|----------------------------|------|
| Khi-deux | ,097 |
| Ddl | 2 |
| Signification asymptotique | ,953 |

Test^{a,b}

| | X2 |
|----------------------------|------|
| Khi-deux | ,097 |
| Ddl | 2 |
| Signification asymptotique | ,953 |

a. Test de Kruskal Wallis. Critère de :
VAR00006

NPAR TESTS

/K-W=X3 BY VAR00006(1 3)

/MISSING ANALYSIS.

اختبار الفرضية الثالثة

Test de Kruskal-Wallis

Rangs

| | VAR00006 | N | Rang moyen |
|----|----------|----|------------|
| X3 | 1,00 | 7 | 11,14 |
| | 2,00 | 11 | 10,45 |
| | 3,00 | 3 | 12,67 |
| | Total | 21 | |

Test^{a,b}

| | X3 |
|----------------------------|------|
| Khi-deux | ,327 |
| Ddl | 2 |
| Signification asymptotique | ,849 |

Rangs

| | VAR00006 | N | Rang moyen |
|----|----------|----|------------|
| X3 | 1,00 | 7 | 11,14 |
| | 2,00 | 11 | 10,45 |
| | 3,00 | 3 | 12,67 |

a. Test de Kruskal Wallis

b. Critère de regroupement : VAR00006

اختبار الفرضية الرابعة

ANOVA

X4

| | Somme des carrés | Ddl | Moyenne des carrés | F | Signification |
|---------------|------------------|-----|--------------------|------|---------------|
| Inter-groupes | ,096 | 2 | ,048 | ,846 | ,445 |
| Intra-groupes | 1,026 | 18 | ,057 | | |
| Total | 1,122 | 20 | | | |

فهرس المحتويات

| الصفحة | الفهرس |
|--------|--|
| II | الإهداء..... |
| IV | الشكر..... |
| V | الملخص..... |
| VI | قائمة المحتويات..... |
| VII | قائمة الجداول..... |
| VIII | قائمة الأشكال..... |
| IX | قائمة الملاحق..... |
| أ | المقدمة..... |
| 15 | الفصل الأول : الأدبيات النظرية حول التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات..... |
| 16 | تمهيد..... |
| 16 | المبحث الأول : الإطار النظري للتقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر..... |
| 16 | المطلب الأول : تقارير محافظ الحسابات..... |
| 16 | الفرع الأول : مفهوم وأهمية تقارير محافظ الحسابات..... |
| 16 | أولا : تعريف تقرير محافظ الحسابات..... |
| 17 | ثانيا : خصائص تقرير محافظ الحسابات..... |
| 18 | ثالثا : الفئات المستعملة لتقرير محافظ الحسابات..... |
| 18 | رابعا : أهمية تقرير محافظ الحسابات..... |
| 19 | خامسا : معايير إعداد التقرير..... |
| 20 | الفرع الثاني : أنواع تقرير محافظ الحسابات..... |
| 22 | الفرع الثالث : محتوى معايير إعداد التقرير حسب التشريع الجزائري..... |
| 33 | المطلب الثاني : العوامل المؤثرة على جودة تقرير محافظ الحسابات..... |
| 33 | الفرع الأول : حجم مكتب المراجعة..... |
| 34 | الفرع الثاني : أتعاب المراجع..... |
| 35 | الفرع الثالث : إستقلالية المراجع..... |
| 36 | المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع..... |
| 36 | المطلب الأول : الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على تقارير محافظ الحسابات..... |
| 38 | المطلب الثاني : الدراسات التي تناولت تقارير محافظ الحسابات..... |

| | |
|----|--|
| 40 | الفصل الثاني : العمل الميداني |
| 41 | تمهيد..... |
| 42 | المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة |
| 42 | المطلب الأول : الطرق المستخدمة |
| 42 | الفرع الأول : مراحل ومحتوى الاستبيان |
| 42 | أولا : مراحل تصميم الاستبيان..... |
| 42 | ثانيا : محتوى الاستبيان |
| 43 | الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة |
| 43 | أولا : مجتمع الدراسة |
| 43 | ثانيا : عينة الدراسة |
| 44 | المطلب الثاني : الادوات والبرامج المستخدمة في الدراسة..... |
| 44 | الفرع الأول : الأدوات المستخدمة |
| 45 | الفرع الثاني : البرامج المستخدمة..... |
| 46 | المبحث الثاني : عرض وتحليل نتائج الاستبيان ومناقشتها..... |
| 46 | المطلب الأول : تحليل محور المتغيرات الديموغرافية |
| 47 | الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس |
| 48 | الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب متغير السن..... |
| 49 | الفرع الثالث : توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي..... |
| 50 | الفرع الرابع : توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة..... |
| 51 | الفرع الخامس : توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية |
| 52 | الفرع السادس : توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد المؤسسات التي تمت مراجعتها..... |
| 53 | الفرع السابع : توزيع أفراد العينة حسب متغير العهدة في المؤسسة |
| 54 | المطلب الثاني : تحليل وتفسير المحاور الخاصة بوجهة نظر العينة..... |
| 54 | الفرع الأول : تحليل عينة الدراسة حول مساهمة محافظ الحسابات في كشف تهديدات الاستمرارية للاستغلال في المؤسسة..... |
| 56 | الفرع الثاني : عينة الدراسة حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات تقرير الاتفاقيات المنظمة... الفرع الثالث : تحليل عينة الدراسة حول حرص محافظ الحسابات على الإلتزام بالمحتوى المعلوماتي للتقرير إجراءات الرقابة الداخلية..... |
| 57 | الفرع الرابع : تحليل عينة الدراسة حول إلتزام محافظ الحسابات بإجراءات التقرير عن التعويضات |

| | |
|----|--|
| 58 | وتطور النتيجة والامتيازات الممنوحة وعمليات رفع وخفض راس المال..... |
| 60 | المطلب الثالث : الاختبارات الاحصائية و مناقشتها..... |
| 61 | الفرع الأول : اختبار الفرضية الأولى |
| 62 | الفرع الثاني : اختبار الفرضية الثانية..... |
| 64 | الفرع الثالث : اختبار الفرضية الثالثة..... |
| 66 | الفرع الرابع : اختبار الفرضية الرابعة..... |
| 69 | الخاتمة..... |
| 74 | المصادر والمراجع..... |
| 77 | الملاحق |
| 92 | الفهرس..... |