



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة



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

أهمية تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة

دراسة ميدانية لعينة من أطراف ذوي المصلحة بولاية ورقلة

من إعداد الطالبتين: الهلي بسمة هالة عميرات ربحة
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/19.

أمام اللجنة المكونة من السادة :

(.استاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/ بوقفة عبد الحق

(أستاذة محاضر قسم أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الدكتورة/ أمال مهاوة

استاذ محاضر .- جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الاستاذ/ خمقاني عبد الهادي

السنة الجامعية : 2018 - 2019



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية



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

أهمية تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة

دراسة ميدانية لعينة من أطراف ذوي المصلحة بولاية ورقلة

من إعداد الطالبتين: الهلي بسمة هالة عميرات ربحة
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/19.

أمام اللجنة المكونة من السادة :

(.استاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/ بوقفة عبد الحق

(أستاذة محاضر قسم أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الدكتورة/ أمال مهاوة

استاذ محاضر . - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الاستاذ/ خمقاني عبد الهادي

السنة الجامعية : 2018 - 2019

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي و أبي العزيزين
وإلى أفراد أسرتي ، إلى كل أقاربي حفظهما الله لي
إلى كل الأصدقاء و الأحباب من دون استثناء
إلى أساتذتي الكرام و كل رفقاء الدراسة
وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً
يستفيد منه جميع الطلبة المتربصين
المقبلين على التخرج

شكر و عرفان

الحمد لله السميع العليم ذي العزة والفضل العظيم والصلاة والسلام على المصطفى
المهدي الكريم وعلى اله و صحبه اجمعين، وبعد صدقاً لقوله تعالى " ولئن
شكرتم لأزيدنكم"، اشكر الله العلي القدير الذي أنار لي درب العلم والمعرفة
وأعانني على إتمام هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذة أمال مهاوة لقبولها الإشراف على
بحثنا هذا وتوجيهاتها لنا طيلة عملنا هذا

. وشكر خاص إلى الدكتور بابنات عبد الرحمان على توجيهاته ونصائحه القيمة

وأيضاً اشكر كل من مد لي يد العون في مسيرتي العلمية

والشكر أيضاً إلى المناقشين الذين تفضلوا بقبول مناقشة هذه الدراسة و بذلالوقت و

الجهد في التدقيق و إثراء هذا البحث شكلاً و مضمون.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة للتعرف على أهمية تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ القرارات من خلال إبداء رأيه مدعم بالأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق القوائم المالية.

للاوصول لأهداف ونتائج الدراسة إستخدمنا أداة الإستبيان في الدراسة الميدانية وقد إعتدنا في تحليل بيانات الإستبيانات على برنامجي SPSS،EXCEL .

وخلصت الدراسة الى اهمية تقرير محافظ الحسابات بالنسبة لأطراف ذوي المصلحة بحيث يجعلهم على دراية بمستوى المؤسسة وكذا درجة الإلتزام بالتشريعات والأحكام المعمول بها وذلك كون محافظ الحسابات من واجبه المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستمرارها وتطورها

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات ،تقرير،اطراف ذوي المصلحة

Abstract :

The purpose of this study is to identify the importance of the governor of accounts, his duties and responsibilities, and the role of his report in making decisions by expressing his opinion supported by evidence and proof of proof about the legitimacy and validity of the financial statements.

To reach the objectives and results of the study, we used the questionnaire tool in the field study and we relied on the analysis of the questionnaire data on EXCEL, SPSS.

The study concluded the important role of the governor's report for interested parties to make them aware of the level of the institution as well as the degree of compliance with the legislations and the provisions in force as the governor of accounts is obliged to preserve the funds of the institution and knowledge of the efficiency of the use of these funds,

Keywords: governor accounts, report, stakeholders,

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
01	الفصل الأول : الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات وتقديره
02	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات وتقديره
30	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
37	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
38	المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة
44	المبحث الثاني: الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
57	الخاتمة
61	قائمة المراجع
66	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
33	أوجه التشابه	1-1
35	أوجه الاختلاف	2-1
40	الإحصائيات الخاصة باستمارات الإستبيان	1-2
42	مجالات الإجابة على الإستبيان و أوزانه	2-2
42	يوضح معامل الفاكرونباخ بالنسبة لمسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه	3-2
43	يوضح معامل الصدق للمقياس مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه	4-2
43	يوضح معامل الفاكرونباخ بالنسبة فعالية تقرير محافظ الحسابات في	5-2
43	يوضح معامل الصدق للمقياس بالنسبة فعالية تقرير محافظ الحسابات	6-2
44	وصف مجتمع الدراسة وفق الوظيفة	7-2
45	وصف مجتمع وفق المهنة	8-2
46	وصف مجتمع وفق المستوى العملي	9-2
47	وصف مجتمع الدراسة وفق المؤهل العلمي	10-2
48	يوضح تصنيف الإجابات وفق المتوسط الحسابي المرجح	11-2
49	تحليل نتائج فقرات الفرضية الأولى	12-2
51	تحليل نتائج فقرات الفرضية الثانية	13-2
52	يوضح تحليل نتيجة الفرضية الثالثة	14-2
53	يوضح لمسؤوليات محافظ المصلحة بالنسبة للمهنيين واكاديميين	15-2
53	يوضح تحليل نتيجة الفرضية الرابعة	16-2
54	فاعلية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات بالنسبة للمهنيين واكاديميين	17-2

قائمة الأشكال :

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	مسؤولية محافظ الحسابات	09
2-1	نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ	16
3-1	نموذج تقرير شهادة بتحفظ	19
4-1	نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية بالشهادة	20
5-1	نموذج رفض الإدلاء	22
6-1	نموذج التقرير	25
7-1	الأطراف ذوي المصلحة	28
1-2	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	44
2-2	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	45
3-2	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العملي	46
4-2	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	47

الرقم	عنوان الملحق
01	قائمة الأستاذة المحكمين
02	إستبيان
03	الخصائص الديموغرافية للعينة
04	معامل الثبات الفاكرونباخ لكل مقياس
05	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات كل مقياس
06	نتائج فرضيات الفروق لكل مقياس



المقدمة



توطئة:

في ظل التغيرات والتطورات التي شهدتها العالم الذي تتبع تطور المؤسسات وظهور شركات المساهمة مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة تدريجياً ثم ظهور عملية المراجعة والمراقبة والتي يقوم بها شخص محترف مستقل من أجل حماية الدائنين الغير مشاركين في الإدارة وكشف أي تلاعب أو غش من خلال إعطاء رأي فني محايد مدعم بقرائن وأدلة عن مدى شرعية وصدق حسابات مؤسسة. ولهذا تتال مهنة محافظ الحسابات اهتمامات متزايدة في كافة الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية نظراً لأهمية التقرير الذي يقدمه في إتخاذ القرارات من قبل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية أي أن دور تقرير محافظ الحسابات هو زيادة درجة وثوق قارئ القوائم المالية في المعلوماتها.

طرح الإشكالية:

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع بشكل التالي:

مامدى أهمية تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة؟

ومن هنا نتطرق إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- مامدى مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة ؟
- ما مدى فعالية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات اطراف ذوي المصلحة ؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة حسب الوظيفة؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في فعالية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات اطراف ذوي المصلحة حسب الوظيفة؟

فرضيات الدراسة :

من أجل الإجابة على الإشكاليات قمنا بطرح الفرضيات التالية:

- لمحافظ الحسابات مسؤوليات كبيرة إتجاه اطراف ذوي المصلحة.
- لتقرير محافظ الحسابات فعالية عالية في إتخاذ القرارات اطراف ذوي المصلحة.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة حسب الوظيفة
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في فاعلية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات اطراف ذوي المصلحة حسب الوظيفة

مبررات اختيار موضوع الدراسة :

يعود اختيارنا لهذا الموضوع الى:

- كون الموضوع له علاقة بالتخصص تدقيق ومراقبة التسيير.
- الرغبة في التعرف أكثر حول عمل محافظ الحسابات .
- الرغبة في معالجة الموضوع .

أهداف الدراسة:

تتلخص الأهداف التي يتطلع هذا البحث للوصول اليها فيما يلي :

- بيان مهام ومسؤولية محافظ الحسابات.
- التعرف على تقرير محافظ الحسابات ومحتوياته.
- تعرف على دور تقرير محافظ الحسابات .
- تسليط الضوء على أهمية تقرير محافظ الحسابات بالنسبة للمستفيدين منه.

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات لجهات مختلفة من أجل معرفة درجة إتزام بالتشريعات والأحكام المعمول بها.

حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية : تمثلت في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة (من شهر مارس الى شهر أفريل).
- الحدود المكانية: في هذه الدراسة حاولنا إستقصاء (المستخدمون، المقرضون، الدائنون ،المساهمون،الظرائب) لذلك تمثلت الحدود المكانية في الجزائر وبالتحديد في بولاية ورقلة.

منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل معالجة موضوع الدراسة إستخدامنا المنهج الوصفي لإبراز المفاهيم النظرية لأهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات اطراف ذوي المصلحة من خلال ماتم إستخلاصه من أهم الدراسات والكتب و المقالات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي إستخدمنا المنهج التحليلي بإستخدام الإستبيان من أجل المعالجة, وقد إعتدنا على برنامجي SPSS,EXCEL لتحليل إستبيانات.

صعوبات البحث:

- عدم الإجابة على الإستبيان من طرف بعض المستجوبين وتحجج بإئشغال الدائم.
- ضياع بعض إستبيانات من طرف مستجوبين.

هيكل البحث

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة و تحقيق أهدافها و كذا من أجل إختبار الفرضيات ،
تناولنا الموضوع من خلال فصلين كالتالي:

الفصل الأول : خصصنا الفصل الأول إلى تقديم متعلق بأدبيات النظرية و التطبيقية حيث
قسمنا الفصل الأول إلى مبحثين : المبحث الأول مفاهيم حول محافظ الحسابات وتقريره، أما
الثاني فقد تناول الأدبيات التطبيقية من خلال عرض الدراسات السابقة.

الفصل الثاني : يتضمن الدراسة الميدانية

خصص لدراسة الحالة من خلال تحليل نتائج الإستبيان الموجهة للمستخدمي تقرير محافظ
الحسابات ،هيئات الحكومية المقرضون الدائنون والمدينون .



الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول محافظ الحسابات وتقرير محافظ

الحسابات



تمهيد:

ظهرت فكرة مراجعة الحسابات في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة و هذا لحاجة مالك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة واكتشاف الأخطاء و الغش والتلاعب وفي عام 1917 لم يكن لتقرير صيغة موحدة بل كان بمثابة شهادة فقط بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالية ونتائج أعماله ثم أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مراجع الحسابات ليكون رأي بدل من الشهادة كما يقيم هذا الرأي مدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقد اصدر مجمع محاسبين القانونيين الأمريكي لمراجعة الحسابات أول تقرير نمطي مهني في عام 1939 يتضمن التقرير مسؤولية مراجع الحسابات عن رأيه أن القوائم المالية تمثل بعدل المراكز ونتائج الأعمال و لا يزال هذا التطوير مستمرا حتى الآن .

مما سبق سناحاول في هذا الفصل التطرق لمهنة محافظ الحسابات وتقريره من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات وتقريره**المبحث الثاني: الدراسات السابقة**

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات وتقريره

في هذا المبحث نسلط الضوء على الأوضاع الحالية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري كما نسلطه من ناحية الإعداد العلمي والمهني لمحافظ الحسابات بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى وقت الحالي وكيفيه تطور المهنة الموكلة له عبر السنين ومدى تمتعها بالاستقلالية وتعتبر هذه الدراسة أمرا ضروريا حيث يعتبر خاصة من خصوصيات مراجعة الحسابات في الجزائر

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

الفرع الأول : مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات

تعريف محافظ الحسابات :

✓ حسب قانون 01_10 المؤرخ في 29 جوان 2010 :

تنص المادة 22 من قانون 01_10 المؤرخ في 29 جوان 2010: " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون, كل شخص يمارس بصفة عادية باسمها الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات شركات والهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹

✓ حسب القانون التجاري :

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 المكرر 4 "تعين الجمعية العامة العادلة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على الجدول الوطني و تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر و الأوراق المالية لشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها."

¹ حسب قانون 10.01، جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 11 يوليو 2010، مادة 22، ص 07

✓ شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، أي أن محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي²

نستخلص من كل هذا أن : محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة ويتمتع بالاستقلالية تامة كما يقوم بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيقا انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

ثالثا: خصائص محافظ الحسابات

1. مؤهلات:

على محافظ الحسابات أن تتوفر فيه العناصر التالية:

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير من التنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.
- معرفة الاقتصاد العام وتسيير المؤسسات.
- معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤوليته من جهة، التدقيق العميق في جانب القانون .

2- الاستقلالية والموضوعية:

لإبداء رأي صادق وعادل حول الوضعية المالية للمؤسسة على محافظ الحسابات أن لا يسعى إلى ربح أو مصلحة قد تؤثر على استقلاليته أو موضوعيته .

كما يتمتع محافظ الحسابات عن مهمة التدقيق في المؤسسات التي يرى فيها فائدة مثلا على ذلك: مساهمته في رأس المال أو وجود صلة عائلية مع أحد مسؤولي المؤسسة ويكفي أن نشير إلى المادة 36 من قانون 96 - 136 التي تنص في إحدى بنودها "بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في مؤسسة أين يكون الأقارب إلى الدرجة الرابعة، يساهمون في جزء من رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت."

²شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12 لسنة 2012، ص94

لا يتعرض محافظ الحسابات لأية ضغوط من الإدارة عند أداء مهامه مما يؤثر على تقديم رأيه بموضوعية حول سلامة الدفاتر وانتظامها ودقة القوائم المالية.³

3. الكفاءة المهنية:

حتى يتسنى لمحافظ الحسابات تنفيذ مهمته على أحسن وجه لا بد أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- شهادة يفرضها القانون لتبرير كفاءته.

- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأمام هذه الشروط المهنية على المراجع أن يختار المهام القادر على تحملها علميا وعمليا بمعنى آخر لدى محافظ الحسابات الحق في نظرية الوكالة لتنفيذ مهمة المراجعة في المؤسسات ليست بمستوى المهني.

4. سر المهنة:

إن محافظي الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة في الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارستهم ووظائفهم⁴

على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم كما لا يتقيدون بها في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولا سيما:

- بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

- عندما يدعون للإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم.

وجاء في نص المادة 175 مكرر 13 من القانون التجاري في الفقرة الثانية:

"يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها ، عفيفا ، صادقا ، مراعيًا مصلحة المجتمع وقيمه الأخلاقية ، دقيقًا في تفسير المعايير ومحافظًا على سرية أعمال عملائه."

³ وزارة المالية ، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بظبط مهنة المحاسبة ، مديرية التحديث و ضبط المقاييس المحاسبية ، الجزائر 1989

⁴ أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية : وقواعد أخلاقيات . المهنة ، سلسلة الكتب المهنية ، الطبعة الأولى ، دار صفاء ، الأردن ، 9112 ، ص

5. العلاقة مع زملاء المهنة:

على محافظ الحسابات الحفاظ على علاقاته مع زملاء المهنة في المؤسسة فذلك مهم جدا عندما يتم تعويضه بمحافظ حسابات آخر في المؤسسة و في بعض الأحيان يضطر إلى طلب المساعدة من مكاتب أخرى من نفس المهنة

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:⁵

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،

4- أن يكون قد صدر في حقه حكم ارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،

⁵الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 مرجع سابق، ص5

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من قانون 10-01 بعد الاعتماد قبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل , اليمين أمان المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبرات الآتية:

"اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام و أتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي واكتم سر المهنة واسلك في كل الأمور المتصرف المحترف الشريف, والله على ما أقول شهيد".

الفرع الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

أولاً: مهام محافظ الحسابات: على محافظ الحسابات القيام بمجموعة من المهام والتي تنفرع إلى مهام عادية ومهام خاصة وهي على النحو التالي:

المهام العادية: حسب المادة 23، 24 من القانون 10-01 محافظ الحسابات مكلف بتنفيذ المهام التالية:⁶

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضع المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسيرين.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المتداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو أطلعه عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

⁶الجزيرة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد، 42 المادة 25، 24، 23 المرجع سبق ذكره، ص7

- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة أو رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

المهام الخاصة:

بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا تحدث خلال وكالة محافظ الحسابات وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص وتتلخص في:⁷

- إعداد تقرير يتخذ على أساسه قرار تحويل شركات المساهمة وكذلك قرار إدماج الشركات أو انفصالها.

⁷ شريفي عمر، ملتقى الوطني تحت عنوان: محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، مقدمة الى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر -الواقع والأفاق -المنظم من طرف كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1956، سكيكدة، الجزائر، يومي 11، 12 أكتوبر 2010 ص5

- اتفاقيات التي تعقد بين الشركة والمؤسسات الأخرى وإلغائها أو مع أحد أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة
- عقد الجمعية العامة الغير عادية.
- قرار الشركة بزيادة أو خفض رأس المال.
- إصدار القيم المنقولة.
- إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت بنسبة لا تتجاوز الربع من رأس المال.
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم.
- عرض تعديل حساب الاستغلال وحساب الأرباح والخسائر وحساب الميزانية.
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للإصدار خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار.

إذا فمهمة محافظ الحسابات هي دائمة ومستمرة وتغطي كل الفترات كما يقوم المحافظ من خلالها بالمصادقة على عدد من المعلومات مثل أتعاب المسؤولين والنوطات الإعلامية للغير و إعلام المساهمين حول العمليات التي تخص حياة مؤسساتهم سواء كانت عادية أو خاصة وهي مهمة تجبره على التصريح بالأعمال الغير شرعية التي عثر عليها أثناء عمله لوكيل الجمهورية كما تجبره على إعلام ما يسمى بإجراء الطوارئ وذلك عند الوقوف على قضايا خطيرة قد تعرقل مواصلة النشاط وتهدد حياة المؤسسة.⁸

إذا إثبات أن هاته المهمة تعد بحد ذاتها المهمة الأساسية التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع القانوني المريح لذلك كان لازما على محافظي الحسابات أن يتأكدوا من أن القائمين بالإدارة قد احترمو كل القوانين والتنظيمات التي تحكم الشركات لا سيما تلك المتعلقة بإعداد الحسابات شرعية وصدق الحسابات⁹

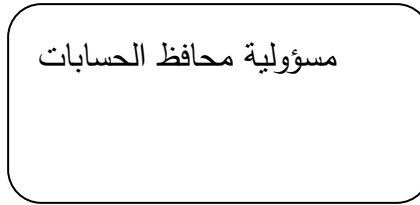
⁸ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري الى التطبيقي، طبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، 2003، ص57

⁹ Laure brunouw 'l'exercice du control dans les sociétés anonymes، facultés des sciences juridiques، politiques et sociales، lilles ecole doctorale، N°74، octobre 2003 p36

ثانيا:مسؤوليات محافظ الحسابات

يمارس محافظ الحسابات مهنته تحت مسؤوليته الخاصة و على كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه يختارهم هو، و من هنا يمكن تقسيم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى:

الشكل رقم (1-1): مسؤولية محافظ الحسابات



مسؤولية جنائية	مسؤولية مدنية	مسؤولية تأديبية	مسؤولية فنية
↓	↓	↓	↓
-ارتكاب محافظ الحسابات لجرائم أو محاولة التستر عليها.	- الإخلال بشروط ومتطلبات العقد. -وجود ضرر يسببه محافظ الحسابات.	-عقوبة تأديبية من طلب دائرة التأديب.	-إلزام محافظ الحسابات توفير الوسائل دون النتائج.

المصدر : من إعداد الطالبتين باعتماد على الجريدة الرسمية

(1) مسؤولية فنية :

تنص المادة 59 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".¹⁰

كما تدخل في عمل محافظ الحسابات وتتخصص في مجالين رئيسيين هما¹¹ :

- مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولاَ عاماً.

- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد تم مراعاتها وتطبيقها تطبيقاً سليماً

(2) مسؤولية تأديبية :

- حيث جاء في نص المادة 63 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 " يتحمل الخبير و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق لترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:¹²

الإذار، التوبيخ، التوقف المؤقت لمدة أقصاها ستة(6) أشهر، شطب اسمه من الجدول .

والمسؤولية التأديبية هي الالتزام بقواعد السلوك المهني باعتباره الحارس الواقعي ضد الفساد وإساءة استعمال الأموال والغش وبنالي فإن سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة¹³

¹⁰الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 مرجع سابق، ص10

¹¹محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص65

¹²الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 مرجع سابق، ص10

¹³هدى خليل براهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة الباحث، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد، 28، بغداد، 2011، ص292.

3) مسؤولية المدنية :

إن المراجع مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق هؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير، غير أنه لا بد من إثبات الضرر أو التقصير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.¹⁴

4) مسؤولية جنائية:

تنص المادة 62 من قانون 01_10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 "يتحمل خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني"¹⁵

- قد يجد المراجع نفسه مسئولا جنائيا عند مخالفته في حالة عدم التصريح بالأعمال الغير شرعية لوكيل الجمهورية:¹⁶

-تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.

-عدم احترام سر المهنة.

المطلب الثاني: تقرير محافظ الحسابات

الفرع الأول: ماهية تقرير محافظ الحسابات

تقرير محافظ الحسابات

يعتبر التقرير الذي يقوم به المراجع بمثابة الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المراجع لان هذه الفئات المختلفة التي يخدمها تولي تقرير المراجع عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها و رسم سياستها الحالية منها والمستقبلية يكون عادة موجه إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع أو تكليفه

¹⁴ Alain Burlaud et autres, **comptabilité et audit**, éditions Foucher, 2008, P : 594

¹⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 مرجع سابق، ص 10

¹⁶ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 48

للقيام بعملية المراجعة أو المالك للفرد في المؤسسات الفردية أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال¹⁷ كما يعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المراجع بالعمل ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية.¹⁸

"وهو الوسيلة المفضلة للاتصال بين المدقق المالي والأطراف ذوي المصلحة ويمثل الأداة الوحيدة لدى محافظ الحسابات للاتصال مع المستعملين بخصوص المعلومات المالية"¹⁹ ولهذا يعد التقرير آخر مرحلة من الفحص والذي يعتبر وثيقة صادرة عن محافظ الحسابات لإبداء رأيه عن أهم النقاط و النتائج التي توصل إليها.

أولاً: معايير إعداد التقارير

يجب على محافظ الحسابات في إبداء راية التقيد بمعايير إعداد التقارير التالية:²⁰

1. معيار المبادئ المحاسبية: يبين محافظ الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- (أ) المبادئ المحاسبية العامة :
 - مبدأ الاستقلالية او الاستمرارية.
 - مبدأ الوحدة المحاسبية .
 - مبدأ وحدة القياس النقدية .
 - مبدأ الفترة المحاسبية .

¹⁷ صلاح ربيعه ، زعدار أحمد ، المشاكل المعاصرة لمهنة المراجعة والمراجع الخارجي ،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، جامعة الوادي

،المجلد الأول ، العدد السابع، 2004 ، ص96

¹⁸ابراهيم منانة ،مرجع سبق ذكره ،ص31

¹⁹ Bertin. E, Jaussaud. J, Kanie. A, Audit légal et gouvernance de l'entreprise, une comparaison

France/Japon. Comptabilité-Contrôle-Audit /numéro spécial mai, France, 2002, p117-138.

²⁰زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الريادة للنشر والتوزيع، عمان ،2009،ص200،199

(ب) مبادئ مرتبطة بقائمة الدخل :

- مبدأ الاعتراف بالإيراد .
- مبدأ المقابلة بين الإيراد و التكاليف .
- مبدأ الفصل بين الأرباح و الخسائر العادية والأرباح و الخسائر الغير عادية.

(ج) مبادئ مرتبطة بالمركز المالي :

- مبدأ التكلفة التاريخية بالنسبة للأصول الثابتة .
- مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل بالنسبة للأصول الجارية.
- مبدأ إظهار قيمة وطبيعة كل من الأصول و الالتزامات و رأس المال بصورة منفصلة.
- مبدأ الإفصاح الكافي في صورة ملاحظات و إيضاحات أسفل الميزانية عن معلومات لا يمكن أن ترد داخل الميزانية مثل المسئولية العريضة.

2. معيار الثبات (التجانس) :

يجب أن يبين التقرير ماذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول لها الحساب ،بنفس طريقة الفترة السابقة .²¹

أي أنه من أجل المقارنات يجب ان تكون القوائم المالية ثابتة من حيث تطبيق المبادئ المحاسبية

3. معيار الإفصاح :

تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً ،عما تحويه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك.²²

²¹خالد أمين عبد الله:علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية،دار وائل للنشر ،عمان/2000،ص90

²²خالد أمين عبد الله:نفس المرجع،ص90

و يجب أن يكون الإفصاح كافي و ذلك وفق لمبدأ الأهمية النسبية حيث يعني أن الإفصاح الكافي أن القوائم المالية تتضمن المعلومات الخاصة بالحقائق الجوهرية التي لها تأثير عليها.

4. معيار الرأي:

و يقصد بهذا المعيار أن محافظ الحسابات يبدي رأيه في القوائم المالية وفي حالة عدم إبداء رأيه في بعض العناصر عليه أن يشير إلى أسباب عدم إبداء رأيه في التقرير وتتحصّر حالات لإبداء الرأي من طرف مراجع الحسابات فيما يلي:

1- رأي نظيف

2- رأي متحفّظ

3- رأي معاكس

4- الإمتناع عن إبداء الرأي

ثانياً: أنواع التقارير محافظ الحسابات

توجد أنواع كثيرة من التقارير و أكثرها استعمالاً هي:

أولاً: من حيث درجة الإلزام في إعدادها

1- التقرير الخاص حول المصادقة على الحسابات السنوية:

يتعلق التقرير الخاص بالاتفاقية المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانوناً، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، ويتضمن هذا التقرير:²³

قائمة الاتفاقيات طبيعتها وموضوعها المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين.

✓ قائمة المستفيدين منها.

✓ شروط إبرامها .

²³ محمد بوتين، مرجع سابق، ص52، 51.

✓ الرأي حولها.

كما على المراجع كتابة تقرير خاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يجبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض وحسابات الجارية و في حالة وجود اتفاقيات مبرمة متنوعة عليه تبيان في تقريره العام السابق لمحافظ الحسابات وحتى في غياب لاتفاقيات عليه كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيها.

1. التقرير العام:

هي التي يعدها المدقق تماشياً مع نصوص القوانين المنظمة للشركة، الذي ألزم شركات المساهمة بتدقيق حساباتها من طرف المدقق الخارجي.

و يتضمن هذا التقرير ما يلي: ²⁴

- ✓ تذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات.
- ✓ التعرف على المؤسسة والدور موضوع المراجعة.
- ✓ الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضي وترفق بالتقرير كمرفق.
- ✓ التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافه ومدى احترامها في هذه المهنة.
- ✓ عرض الأخطاء و النقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر أثارها بالأرقام على النتيجة .
- ✓ المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة و الخلافات المحتملة أن تكون حول المعلومات التي طلبها من هذا المجلس.
- ✓ أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة والتقييم طرق إظهار القوائم مع تبيان أثار ذلك على هذه القوائم.

- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها :

- بتحفظ .

- بدون تحفظ .

²⁴ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 49، 48

- يرفض بالأدلة.

ثانياً: من حيث المحتوى

1- التقرير المختصر (المعدل):

هو الذي يرتبط بالقوائم المالية، يهدف إلى تقديم الحقائق المالية باختصار²⁵

2.التقرير المطول:

يعد بناء على طلب إدارة الشركة إضافة إلى تقرير المراجع العادي نجد : حسابات إضافية تفصيلية تخص معلومات وجداول مختصرة و بعض بنود القوائم المالية، ، بيانات إحصائية، معلومات أخرى مستخرجة من مصادر أخرى، عرض بعض الإجراءات المتبعة في فحص عنصر من عناصر القوائم المالية الأساسية ، و تتمثل في نشاط الشركة المالي لمدة 5 سنوات أو 10 سنوات سواء لقائمة الدخل أو المركز المالي أو قائمة تدفقات النقدية .

ثالثاً: من حيث إبداء الرأي

1.الرأي بدون تحفظ :

يعد التقرير الذي يحتوي على رأي خالي من التحفظات أفضل تقارير التدقيق من وجهة نظر الشركة إذ أنه يؤكد ويؤيد صحة ما أعدته الشركة من قوائم وما تضمنته هذه القوائم من معلومات بحيث يضيف رأي المدقق تعزيزاً إضافياً لمصادقية هذه المعلومات المحاسبية لدى مستخدميها.²⁶

كما "يصدر عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات أثناء عملية التدقيق إذ توفرت الشروط التالية:²⁷

-البيانات و القوائم المالية كانت معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-عدم وجود أخطاء تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو المركز المالي .

²⁵محمد محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000ص266

²⁶حامد طلبية محمد أبو هيبية: أصول المراجعة، ط1، 2010، ناشرون وموزعون، ص165

²⁷ابراهيم منانة ،مرجع سابق،ص47

- أن يبدد المراجع أي شك أو غموض بان قائمة الدخل هي مبالغ صحيحة و تمثل واقع الشركة المالي الحقيقي .

- حصول المراجع الخارجي على الأدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق القوائم المالية لنتائج الأعمال في نهاية السنة المالي.

الشكل رقم (1-1): نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقديري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي من إلى.....

1) تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة.

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة"

ج) نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 84

الرأي المتحفظ:

يصدر هذا الرأي في التقرير عند وجود بعض تحفظات، ملاحظات، اعتراضات، التي يكون منها قصد لفت النظر إلى انه لم يكن قادر على القيام بالفحص وفقا للمعايير المراجعة المتعارف عليها حيث مع ذكر موضوع التحفظ و أسبابه و أثره على القوائم المالية ونذكر منها:²⁸

- تحفظات تتعلق بوجود نطاق الفحص أي محدودية مجال الفحص الذي قام به.

- تحفظات تتعلق بالثبات وتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية.

"إذا كانت التحفظات ذات أهمية تؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن إبداء الرأي أو إعطاء رأي معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المتفق بأن ذلك بين فقرتي النطاق والرأي.²⁹

²⁸ إبراهيم منانه، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية مؤسسة توزيع وصيانة

العناد الفلاحي) مذكرة ماستر 2015 جامعة الوادي ص47.

²⁹ زهير الحدرب :علم تدقيق الحسابات، ط 1، 2010، دار البداية، عمان، ص82

الشكل (1-2): نموذج تقرير شهادة بتحفظ

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقديري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي من إلى.....

(1) تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة".

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة"

ج) يجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط التالية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا لاجتهادات التي أدبتها طبقا لتوصيات المهنة, أقدر أنه بإمكانني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات.... لهذا

المصدر: وزارة المالية ، مرجع سابق ، ص 85

3- الرأي المعاكس (المضاد):

يصدر عندما يتأكد المدقق أن القوائم المالية لنتيجة أعمال المشرع والمركز المالي لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة وعدم مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقبولة عموماً وان يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير رأيه المعاكس وبين ذلك في فقرة التوضيحية مستقلة في تقريره.³⁰

الشكل رقم (1-3): نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية

تطبيقاً للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقديري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي من إلى.....

(1) تقرير حول المراقبة والشهادة:

(أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة".

أثناء قيامي بعمليات المراقبة بانتقاء الملاحظات التالية:

"الإشارة ووصف عدم الدقة والشرعية ومصداقية الحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات... لهذا

التقرير، والتي لا تعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط والسابق، أيضاً الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط".

(ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

(2) معلومات:

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

تم في.....

يوم.....

³⁰ابراهيم منانة، مرجع سابق، ص48

4. الامتناع عن إبداء الرأي :

أي هناك ظروف لا يستطيع فيها المدقق أن يبدي رأيا نظيفا ولا يستطيع إعطاء رأي مع ملاحظات ولا رأي معاكس بل هناك استحالة إبداء الرأي ومن أمثلة تلك الظروف أن إدارة المنشأة قد وضعت قيودا على عمل المدقق يمكن أن يمتنع المدقق للامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية لأكثر من سبب:³¹

-وجود أخطاء كبيرة نسبيا في تطبيق المبادئ والقوانين المتعارف عليها ويؤثر ذلك سلبا على شرعية الحسابات في مجملها ومصداقيتها، وهي لا يمكن أن تعكس الصورة الصادقة عن المركز المالي ونتيجة المؤسسة .

-عدم إبداء رأي نتيجة لعدم التأكد بالشكل الكافي من تكوين رأي عن المعلومات المعينة، لعدم كفاية الأدلة أو لسبب أخرى .

- وجود قيود أو ظروف تمنع المدقق من تطبيق برنامج عمله واستعمال الطرق والأدوات التي يراها مناسبة لأداء مهمته كاملة .

وهنا أيضا يحدد المدقق ظروف عمله، والأسباب التي أدت إلى عدم المصادقة على المعلومات المعينة .

³¹ عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، ص34

الشكل رقم (1-4): نموذج رفض الإدلاء بالشهادة

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقديري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي من..... إلى.....

1) تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة".

تضمن فحصي المراقبين التي اعتبرتها ضرورية نظرا لتوصيات المهنة ما عدا النقاط الآتية:

"وصف حدود لنشاط المهنة التي تعارض الشهادة".

إن الأسباب المعروضة أعلاه , تؤدي بي رفض الشهادة على شرعية ومصادقية الصورة الوفية للحسابات السنوية , كما هي مقدمة في الصفحاتلهذا التقرير .

ب) قمت بالتحقيق حول مصادقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية والحالة الحسابات المعطاة في المستندات الموجه إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة. لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات.

إضافة إلى هذه التقارير يكتب المراجع تقارير أخرى وهي:

تقرير حول نظام الرقابة الداخلية:

وهو عبارة عن تقرير يقدمه المراجع الخارجي بعد انتهائه من تقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف لفت انتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام, وبالتالي هو تقرير يبين نقاط الضعف المكتشفة والأخطاء الناتجة مع اقتراح حلول لها.

تأشيرة محافظ الحسابات:

وهو تقرير خول النوطات الإعلامية التي تصدرها الشركات المقيمة في البورصة كاللجوء إلى قرض إلزامي مثلاً تقرير حول الحسابات المجمعة: تقرير يشرح فيه رأيه حول عملية التجمع على مستوى المجمع وعلى مستوى المؤسسة.

الفرع الثاني: مضمون تقرير محافظ الحسابات:

أولاً: عناصر التقرير يحتوي تقرير محافظ الحسابات عادة على العناصر التالية:³²

عنوان التقرير:

حيث يجب أن يتضمن تقرير المراجع عنواناً يميزه بأنه تقرير مراجع حسابات مستقل الموجه لها التقرير يجب أن يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير وهو عادة ما يوجه إلى الشركة، أو مساهمها، أو مجلس الإدارة ولقد جرت العادة على أن يوجه التقرير إلى المساهمين وذلك على أساس أنه قد تم تعيين المراجع بواسطتهم من خلال الجمعية العامة للشركة .

– فقرة تمهيدية :

وتهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجعة، والتمييز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية مراجع الحسابات عن مراجعة هذه القوائم وإبداء رأي مهني فيها .

فمسؤولية الإدارة هنا تعتبر مسؤولية مباشرة بينما مسؤولية المراجع تعتبر مسؤولية غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية الملائمة عند القيام بأعمال المراجعة و إبداء الرأي في القوائم المالية.

– فقرة النطاق :

وهي تصف في عبارات عامة ومركزة لما قام به المراجع ودون ذكر أي تفاصيل.

وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقاً لمبادئ المراجعة المقبول وتبين

أيضاً أن هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول

إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري وفي حالة وجود قيود جوهريّة على نطاق

³² عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2000، ص 496، 495.

الفحص فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.

- فقرة الرأي :

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

- الفقرة التوضيحية:

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

-إشارة المراجع إلى مقدرة المشروع على الاستمرار .

- وجود قيود على المبادئ أو عدم اتساق في تطبيقها يوافق عليه المراجع .

-التركيز على عمليات أو علاقات تم الإفصاح عنها وذلك لتوجيه نظر واهتمام قارئ التقرير نحوها نظراً لأهميتها

- توقيع المراجع :

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

- تاريخ التوقيع :يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص

الميداني ويعتبر التاريخ مهماً لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع

وفي مايلي نموذج لتقرير محافظ حسابات وفقا لما تتطلبه معايير المراجعة .

شكل رقم 1-5 : نموذج التقرير

<p>تقرير المراجع المستقل إلى مساهمي الشركة.....</p> <p>قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي للشركة.....المرفقة والمعدة في 12/31/ن, والقوائم المرتبطة بها, وهي: قائمة الدخل, وقائمة التدفقات النقدية, المعدة عن ذات السنة.</p> <p>وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية المذكورة أعلاه على عاتق إدارة الشركة, أما مسؤوليتنا فتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على مراجعتنا.</p> <p>قمنا بإجراء المراجعة طبقا لمعايير المراجعة الدولية (أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة), وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية, وتشمل المراجعة بناء على أساس إختباري جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية, كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة, ونعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساسا مناسباً لإبداء الرأي.</p> <p>في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي للشركة..... في 12/31/ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.</p> <p>.....</p> <p>في .../.../... العنوان.....</p>
--

المصدر : أمين أحمد السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007ص649.

محتويات تقرير محافظ الحسابات:

في قرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد محتويات تقارير محافظ الحسابات في الجريدة الرسمية العدد 24 المؤرخة في 30 أبريل 2014 تحدث المادة 01 و02 على تحديد محتويات معايير التقرير لمحافظ الحسابات ومحتوياتها في الملحق التي يجب على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار مهامه. يشير محافظ الحسابات في تقريره حول تدقيق القوائم المالية الى عدة معلومات والتي تتوزع على جزئين:

➤ حيث يحتوي الجزء الأول على:

➤ المرحلة الأولى:

- معلومات تخص محافظ الحسابات (الاسم، العنوان...)
- معلومات تبين نوع التقرير وكذا السنة المالية وتاريخ قفل الحسابات
- مسؤولية اعداد وعرض القوائم المالية
- مسؤولية محافظ الحسابات في التعبير عن رأيه
- تحديد القوائم المالية المعنية المرفقة بالتقرير
- معلومات تبين أن المهمة تمت وفق معايير المهنة
- التعبير عن الرأي حول صدق وانتظام القوائم المالية

المرحلة الثانية :

رأي بالقبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها

رأي بتحفظ أو بتحفظات:

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ أو تحفظات من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية 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 حول النتيجة والوضعية المالية 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 وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

➤ أما فيما يخص الجزء الثاني فيحتوي على:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها
- أما تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، فيحتوي على نفس المعلومات

- ولكن يختلف في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات

التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة حسب أحكام المادة 628 من القانون التجاري :

1- يحدد محافظ الحسابات الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة

2- يحدد طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات والمستفيدين منها

3- يبين ظروف إبرام هذه الاتفاقيات

التقرير الخاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات:

حسب أحكام المادة 680 من القانون التجاري:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التقرير الخاص حول المبلغ

الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يصادق على التعويضات وتفصيلها من خلال المعلومات التي اطلع عليها حسب الأحكام القانونية .

تقرير الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الممنوحة إلى المستخدمين المستفيدين من امتيازات خاصة

نقدية و عينية ويصادق على مبلغها الاجمالي.

التقرير الخاص بتطور نتيجة الخمس سنوات الاخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية: حسب أحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري يحتوي معلومات عن تطور مختلف مؤشرات أداء المؤسسة خلال الخمس سنوات الماضية.

التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية:

محافظ الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية و يقدر من خلاله صدق المعلومات المرسله من إدارة المؤسسة إلى الجمعية العامة.

التقرير الخاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال :

يقوم محافظ الحسابات بتحليل مؤشرات تبين إمكانية استمرارية الاستغلال و على كل ما يؤثر على استمرارية استغلالها، كما يؤكد الشك بشأن استمرارية استغلال المؤسسة مستقبلا
الفرع الثالث: تطلعات أطراف ذوي المصلحة من المعلومات التي يقدمها التقرير

سنحاول الإشارة إلى أهم المعلومات التي يتوجب على محافظ الحسابات تقديمها في تقريره حول القوائم المالية وفق الأحكام والتشريعات التي يتطلع إليها الأطراف ذوي المصلحة، التي تهمهم في اتخاذ قراراتهم مع المؤسسة.

الشكل رقم (1-7): الأطراف ذوي المصلحة

الأطراف ذوي المصلحة

المساهمين	المستثمرين المحتملين	الإتحاد و نقابات العمال	المؤسسات التمويلية و الاستثمارية	المديونين	الدائنين	الجهات الحكومية	المستخدمين
-----------	----------------------	-------------------------	----------------------------------	-----------	----------	-----------------	------------

المصدر: من إعداد الطالبتين

بالنسبة للمساهمين:

أداة الاتصال بين المدقق المالي والمساهمون كما يفيد المساهمين من خلال حصولهم على رؤية أفضل للوضع المالي للمؤسسة، وتأكيدا للمعلومات المفصّل عنها³³.

- إعلام المساهمين حول العمليات التي تخص حياة مؤسستهم سواء كانت عادية أو خاصة وهي مهمة تجبره على التصريح بالأعمال غير الشرعية التي عثر عليها أثناء عملية لوكيل الجمهورية كما تجبره على إعلان ما يسمى بإجراء الطوارئ³⁴.

كما يساهم في الحفاظ على الذمة المالية للمؤسسة وحماية المساهمين كما يبين كل المؤشرات التي تسمح للمساهمين بتقدير الفائدة.

بالنسبة للمستثمرون المحتملون :

يعتبر أداة لإنتاج وتوصيل معلومات تفيد في ترشيد القرارات استثمارية تفيد المستثمرين. قيمة المعلومات التي يقدمها تعتبر إشارة تأكيد موجهة لمستعمليه من هيئات استثمارية حول الصحة المالية للمؤسسة التي يريدون الاستثمار فيها ونفس الأمر بالنسبة للمحللين الماليين الذين يعتبرون التقرير يقدم إشارة حول المخاطر المحتملة بالمؤسسة وبهذا يبنون تحليلاتهم لأجل تقديم النصح للمستثمرين³⁵.

بالنسبة لدائون والمدينون:

يمكن الدائون من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها كم يعطي للمدينون معلومات حول مدى استمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.

³³ باينات عبد الرحمان، ناصر دادي عدون، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر، دراسة إستكشافية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 07، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المدرسة العليا للتجارة بالقلية، ديسمبر 2017، ص 02

³⁴ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 33

³⁵ باينات عبد الرحمان، ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 04

بالنسبة للمؤسسات التمويلية و الاستثمارية:

- حتى تمنح البنوك قروض عليها الاطلاع اولا على الكشوف المالية للمؤسسة وتقارير محافظي الحسابات حتى تتعرف على وضعية الشركة ومدى قدرتها على تسديد ديونها في الآجال المحددة وبناء على ذلك تقوم بمنح القروض وتسهيلات الائتمانية.

بالنسبة للجهات الحكومية:

يمكن أن تستعين الجهات الحكومية بتقارير محافظي الحسابات لما يحتوي من معلومات ذات موثوقية كما يساعد التقرير في وضع السياسات الضريبية و إعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

على الرغم من تعدد وتنوع وكثرت الدراسات التي تهتم بحافظ الحسابات , فإننا سوف نركز على بعض الدراسات التي تظهر دور محافظ الحسابات.

المطلب الأول: الدراسات بالغة العربية.

- دراسة إبراهيم منانه, دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي) مذكرة ماستر 2015 جامعة الوادي. تدور الإشكالية الرئيسية للبحث حول دور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث تهدف الدراسة إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية والدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في فحص القوائم والتقارير المالية ومسؤوليته نحوهم من حيث إبداء رأيه حولهم و للإجابة عن إشكالية البحث انتهج الباحث المنهج الوصفي في الجانب النظري واعتمد على منج دراسة حالة في الجانب التطبيقي ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هو أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على الحسابات أو عدم المصادقة عليها وإبداء رأيه حول القوائم المالية في تقريره ومدى التزام المؤسسة بالقوانين .

- دراسة محاري علي ،دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات)مذكرة ماستر2016 جامعة سعيدة. تدور الإشكالية الرئيسية للبحث حول الدول الذي

يلعبه محافظ الحسابات في الجزائر لمراجعة المعلومات المحاسبية التي تنتجها المؤسسة حيث تهدف الدراسة إلى إبراز أهميه المعلومات المحاسبية دور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييمها من حيث إبداء رأيه حول هذه المعلومات المحاسبية ومسؤولياته اتجاهها و للإجابة عن إشكالية البحث أنتهج الباحثة المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري أما الجزء التطبيقي المنهج التحليلي ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحث هو أن للمراجع الخارجي (محافظ الحسابات) دور كبير في تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية من خلال المعايير والأسس والمبادئ التي تحكم المراجعة وأنه لا بد من تطوير دور المراجع الخارجي لتأكيد ثقة بالمعلومات المحاسبية.

-دراسة رضا العوامر,إسهامات محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية (دراسة حالة لمؤسسة EDIMMA)مذكرة ماستر 2014/2015 جامعة الوادي. تدور الإشكالية الرئيسية للبحث حول إلى أي مدى يمكن أن يساهم محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث تهدف الدراسة إلى التعريف بمهنة محافظ الحسابات والمساهمات التي يقوم بها محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية و للإجابة عن إشكالية البحث إنتهج الباحث المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري أما الجزء التطبيقي المنهج التحليلي ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحث هو أن لمحافظ الحسابات دور فعال في تعزيز الإفصاح في التقارير المالية وذلك من خلال المصادقة على الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

-دراسة أحمد فريد أبو لحية ,مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة معلومات الحسابات المحوسبة (دراسة تطبيقية على المدققين الممارسين للمهنة في قطاع غزة)،أطروحة ماجستير 2015 جامعة غزة.

تدور الإشكالية الرئيسية للبحث حول ما مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة حيث تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة - دراسة تطبيقية على المدققين الممارسين للمهنة في قطاع غزة و للإجابة عن إشكالية البحث إنتهج الباحث المنهج الوصفي التحليلي حيث تم إعداد إستبانة تكونت من 40فقرة وتم توزيعها على عينة

الدراسة المتمثلة في 61 مدققاً مزاولاً لمهنة تدقيق الحسابات وتم استرداد 51 استبانة صالحة للتحليل، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS لاختبار الفرضيات وتحليل النتائج ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هو أن لدى مدقق الحسابات الخارجي مهارات ذات كفاءة تساعده في جمع وتقييم أدلة الإثبات في بيئة أنظمة المعلومات .

–دراسة مروة بوعزة , مسؤوليات المراجع الخارجي إتجاه الغش في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة) مذكرة ماستر 2014 جامعة ورقلة .

تدور الإشكالية الرئيسية للبحث حول ما مدى التزام مراجعي الحسابات بمسؤولياتهم لاكتشاف الغش في القوائم المالية ، حيث تهدف الدراسة الى إبراز مسؤوليات المراجع الخارجي حول التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية وذلك من خلال تقييم مدى التزام مراجعي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية وقدرتهم على اكتشاف مخاطر الغش وتحديد العوامل التي تؤدي إلى اكتشافه من قبل مراجعي الحسابات و للإجابة عن إشكالية البحث انتهجت الباحثة المنهج الوصفي تحليلي في الجانب النظري و اعتمدت على دراسة الحالة في الجانب التطبيقي و من أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة ان المراجع الخارجي غير مسؤول قانونيا على اكتشاف الغش إلا ان عليه أن يبذل العناية المهنية ويمارس الشك المهني عند مراجعة القوائم المالية لاكتشاف التلاعبات باعتبار أن مجتمع المالي ينتظر منه إبداء رأي حول صحة القوائم المالية بأكثر شفافية ومصداقية.

المطلب الثاني:الدراسات بالغة الأجنبية:

Ben JaminP.Foster, the Auditor's Report on internal a fraud Detection Responsibility :Acompauson of Franch and U.S user's Perceptions, university of Louisville Guy Mcclain,14/11/2013

تدور إشكالية الدراسة حول مدى مساهمة مراجع الحسابات في الكشف عن مسؤولية احتيال المستخدمين.حيث تهدف الدراسة الى المقارنة بين التصورات الخاصة بالتدقيق عبر المستخدمين في الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا ومسؤوليات مراجع الحسابات للكشف عن الغش وإمكانية الوثوق بتقرير مراجع الحسابات على وجه التحديد واعتمدت الدراسة على أسلوب المقارنة بالإضافة إلى المنهج التحليلي الوصفي وأعتمد على تصميم استبيان لمعالجة الموضوع، فشملت العملية على طلاب الماجستير في

الولايات المتحدة الأمريكية و 72 من طلاب ماجستير في شمال فرنسا وتتلخص أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في كون الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا تقيم تقارير مراجعي الحسابات حول الغش ومسؤوليات بالإضافة إلى أن مراجع الحسابات يقدم تقرير سنوي حول نظام الرقابة الداخلي .

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

من خلال هذا المطلب سنحاول إبراز أهم أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة وهذه الدراسة , وتكون على النحو التالي:

الفرع الأول: أوجه التشابه

تمثلت أوجه التشابه بين دراستنا والدراسات السابقة كما يلي:

جدول رقم (1-2): أوجه الشبه

اسم الباحث	عنوان الدراسة	سنة الدراسة	أوجه التشابه
إبراهيم منانه	دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي)	2015	ركزت معظم الدراسات التي تناولت الدور محافظ الحسابات بأن له الدور المحوري و الفعال والمهم في تعزيز إيفصاح في التقارير
محاري علي	دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات)	2016	المالية أكثر شفافية ومصداقية من خلال إبداء رأيه بما يفيد مستخدمي القوائم المالية

	2015	إسهامات محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية (دراسة حالة لمؤسسة EDIMMA)	رضا العوامر
	2015	مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة معلومات الحسابات المحوسبة (دراسة تطبيقية على المدققين الممارسين للمهنة في قطاع غزة)	أحمد فريد أبو لحية
	2014	مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة)	مرورة بوعزة
	2013	the Auditor's Report on internal a fraud Detection Responsibility	Ben JaminP.Foster

من اعداد الطالبتين

الفرع الثاني: أوجه الإختلاف

تمثلت أوجه الإختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة كما يلي:

الجدول رقم(2-2):أوجه الإختلاف

أوجه الإختلاف	سنة الدراسة	عنوان الدراسة	اسم الباحث
<p>✓ لم تتطرق هذه الدراسات بالشكل الكافي لتقرير محافظ الحسابات ومستخدمي القوائم المالية واكتفت بالإشارة إليها فقط</p>	2015	دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي)	إبراهيم منانه
	2016	دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومات المحاسبة (دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات)	محاري علي
	2015	إسهامات محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية (دراسة حالة لمؤسسة EDIMMA)	رضا العوامر
	2015	مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة معلومات الحسابات	أحمد فريد أبو لحية

		المحوسبة (دراسة تطبيقية على المدققين الممارسين للمهنة في قطاع غزة	
	2014	مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية) دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة)	مروة بوعزة
	2013	the Auditor's Report on internal a fraud Detection Responsibility	Ben JaminP.Foster

خلاصة الفصل:

إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية والتحقق من عدم وجود تلاعب وغش أو اختلاس في المؤسسة وذلك من أجل إبداء رأي فني محايد يكون في شكل تقرير مكتوب و نظراً لأهميته البالغة يجب أن يكون من طرف شخص مستقل و محايد و يتبع المنهجية العلمية للتدقيق كما يجب أن تكون لديه الخبرة و الكفاءة حيث يعتمد في إعداد تقريره على معايير تعمل على إرشاده و توجيهه و معايير توضح مضمون هذا التقرير كما يجب الالتزام بالتشريعات و القوانين اللازمة، والدور الفعال الذي يلعبه في تعزيز موثوقية القوائم المالية في تقييمها من حيث إبداء رأيه حول هذه المعلومات المحاسبية ومسؤولياته تجاهها ، ليتم في الأخير توجيه تقريره المتضمن رأيه حول مدى مصداقية و صحة القوائم المالية إلى الأطراف ذوي المصلحة ليتم الإطلاع عليه والاستفادة منه و الحصول على كافة المعلومات المطلوبة.

كما تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة ، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني ، وتساهم في شكل كبير في تنمية المجتمعات نظراً لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح الإسراف أو التلاعب والغش.



الفصل الثاني: الدراسة الميدانية



تمهيد :

بعدها تطرقنا للجانب النظري لتقرير محافظ الحسابات وكذا الدراسات السابقة للموضوع كان لا بد من التطرق إلى جانب التطبيقي من موضوع البحث ومحاولة لإثبات أو نفي الفروض من خلال استخدام الاستبيان لجمع البيانات والمصادر وتم تقسيم الفصل إلى مبحثين هما :

المبحث الأول : إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

نتطرق في هذا المبحث إلى منهجية الدراسة وإجراءاتها التي تعتبر محور أساسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة قصد وصفها و تفسيرها من أجل الوصول لأسباب هذه الدراسة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات وأهم مصادرها المتعلقة بموضوع الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة:

الفرع الأول: المجتمع وعينة الدراسة

1/ العينة المختارة:

تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

- عينة من أطراف ذوي المصلحة لمعرفة ما يقدمه لهم محافظ الحسابات في تقريره
- عينة من محافظ الحسابات لمعرفة دور تقريرهم بالنسبة للأطراف
- عينة من الأساتذة ذوي الاختصاص

2/ عينة الدراسة:

تم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان حيث قمنا بتوزيع حوالي 33 استمارة شملت 13 أكاديميين و 20 إستمارة استبيان على المهنيين كما اعتمدنا في عملية توزيع الاستمارات طريقة التسليم المباشر وكذلك عن طريق البريد الإلكتروني.

الجدول (1-2): الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

النسبة المئوية%	العدد	البيان
100%	33	عدد الاستمارات الموزعة
9,09%	3	عدد الاستمارات المفقودة والمهملة
00%	0	عدد الاستمارات الملغاة
90,90%	30	عدد الاستمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على SPSSv25

الفرع الثاني: استبانة الدراسة

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع و المتمثلة في آراء ووجهات نظر الأطراف ذوي المصلحة حول مشكلة الدراسة ولتكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون تم تصميمها إلى مرحلتين :

❖ مرحلة التصميم الأولى:

مرحلة التصميم هي الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة انطلاقاً من إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعية من الجانب النظري ودراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة وفق النقاط التالية:

- استعمال لغة سليمة
- صياغة أسئلة بسيطة وقابلة للتأويل
- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية
- بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة يتم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المراجعة بغية التحكيم والتأكد من سلامة وصياغة أسئلة الاستمارة لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية

❖ مرحلة التصميم النهائي:

في هذه المرحلة يجب الأخذ بعين الاعتبار التعديلات و الملاحظات في المرحلة الأولى ومن ثم التصميم النهائي للاستمارة وتوزيعها مراعين في ذلك :

- التسليم المباشر لأفراد العينة
- الاستعانة ببعض الأكاديميين وأصحاب المهنة

أما عن طريقة استرجاع الاستمارات تم الحصول على الإجابة من خلال ما يلي:

الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين

استلام الاستمارات من المستعان بهم.

في العمل الميداني لهذه الدراسة كونها تتعلق بتقرير محافظ الحسابات اعتمدنا على المنهج التحليلي في

تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها

الفرع الثالث: هيكل الاستبيان

هيكل الاستبيان : انظر الملحق رقم 02

يحتوي الاستبيان مقدمة من اجل تقديم الموضوع المستقصي منهم, وتعريفهم بهدف الأكاديمي وتشجيعهم

على المشاركة فيه كما تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي كما احتوى الاستبيان على 03

صفحات تتضمن 18 سؤالاً مقسمة إلى جزئيين:

✓ البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع بحيث يتضمن 04 أسئلة خاصة بعينة الدراسة

✓ محورين متعلقين بفرضيات الدراسة بحيث يحتويان على 14 سؤال كلها إيجابية والتي من شأنها

أن تعالج مشكلة الدراسة وهي كالتالي:

▪ **المحور الأول:** يحتوي على 07 أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول مسؤوليات محافظ الحسابات

اتجاه الأطراف ذوي المصلحة

▪ **المحور الثاني:** يتضمن 07 أسئلة تختص بالفرضية الثالثة حول فعاليات تقرير محافظ الحسابات

في اتخاذ القرارات

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس لديكارت الثلاثي

الجدول رقم (2-2): مجالات الإجابة على الإستبيان و أوزانه

3	2	1
موافق	محايد	غير موافق

المصدر: معطيات الدراسة

المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة

سوف نتطرق في هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في مجموعة من الأساتذة معالجة البيانات.

الأدوات الإحصائية والقياسات المستخدمة في الدراسة

الفرع الأول: تحكيم الاستبيان

تم عرض الاستبيان لتحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة المختصين من جامعة ورقلة قبل نشره وهذا من أجل التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب فيما يتعلق ب:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة البيانات.
- توزيع خيارات الإجابة لضمان معالجتها للعمليات الإحصائية .
- الوقوف على المنهجية والتصميم الجيد.

الفرع ثاني:صلاحية الأداة(الاستبيان)

من أجل اختبار مصداقية الاستبيان ومصدقية المستجوبين في الإجابة عن أسئلة الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب.

المقياس الأول :مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة

-الثبات :

جدول (2-3) يوضح معامل الفا كرونباخ بالنسبة لمسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
07	.891

من الجدول نلاحظ أن معامل الثبات الفا كرونباخ يساوي 0,891 وهو معامل ثبات قوي مما يعني أن المقياس ثابت

-الصدق:جدول (2-4) :يوضح معامل الصدق للمقياس مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة

معامل الصدق	عدد الفقرات
، 936	07

من الجدول نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0,936،وهو معامل صدق قوي مما يعني أن المقياس صادق

بما أن المقياس ثابت وصادق فهذا يعني أن المقياس صالح للقياس.

المقياس الثاني :فعالية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ القرارات

-الثبات:

جدول (2-5) يوضح معامل الفاكرونباخ بالنسبة فعالية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ القرارات

ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
0.784	07

من الجدول نلاحظ أن معامل الثبات الفا كرونباخ يساوي0.784وهو معامل ثبات قوي مما يعني أن المقياس ثابت

-الصدق:

جدول (2-6) :يوضح معامل الصدق للمقياس بالنسبة فعالية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ

القرارات

معامل الصدق	عدد الفقرات
0.835	07

من الجدول نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.835 وهو معامل صدق قوي مما يعني أن المقياس صادق.

بما أن المقياس ثابت وصادق فهذا يعني أن المقياس صالح للقياس .

بما أن المقياسين الأول والثاني صالحين للقياس يعني أن أداة الاستبيان صالحة للقياس.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

الفرع الأول: وصف خصائص عينة الدراسة.

- أولاً: حسب الوظيفة:

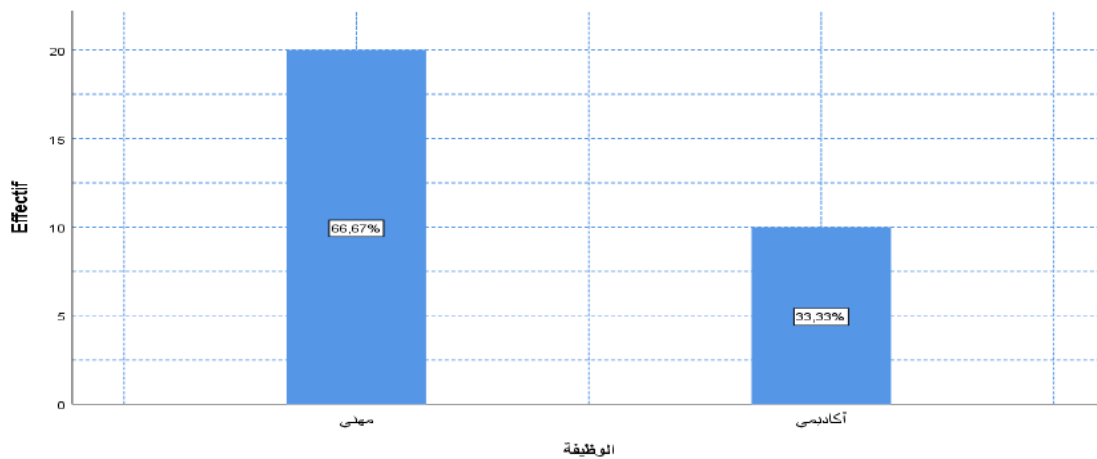
الجدول رقم (2-7): وصف مجتمع الدراسة وفق الوظيفة

النسب	التكرار	البيان
33.3	10	أكاديمي
66.7	20	مهني
100	30	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبتين بإعتماد على spss v25

من خلال الجدول السابق نلاحظ نسبة أكاديميين مقدرة بـ 33,33% ونسبة المهنيين % 66,7 وهي نسب معتبرة لمعرفة آرائهم حول موضوع الدراسة.

الشكل رقم (2-1): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر : من إعداد الطالبتين بإعتمادا على spss v25

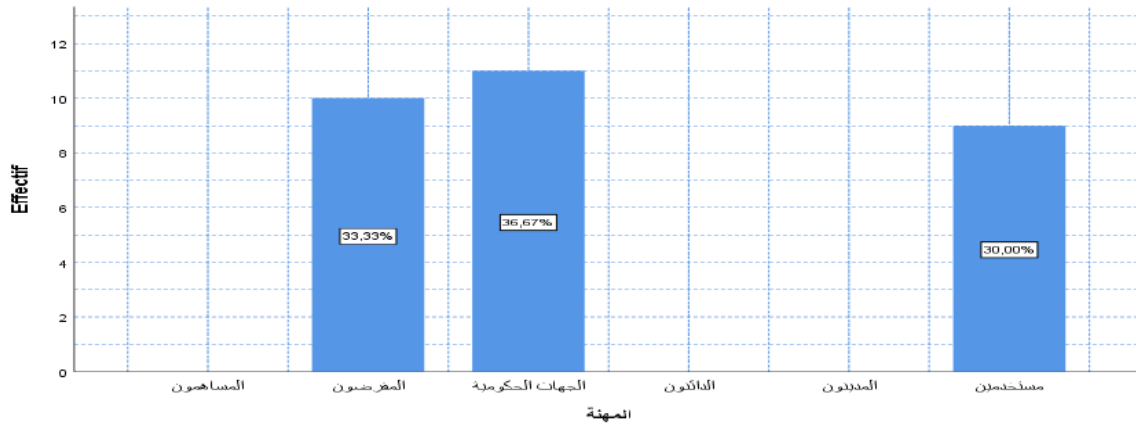
ثانيا: الجدول رقم (2-8) التوزيع التكراري للعينة المدروسة حسب المهنة

النسب	التكرار	المهنة
00	00	المساهمون
33,3	10	المقرضون
66,7	11	الجهات الحكومية
00	00	الدائنون
00	00	المدينون
30	09	المستخدمين
100	30	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبتين بإعتقادا على spss v25

نلاحظ من خلال جمع الاستمارات و تصنيفها حسب المستوى المهنة أن نسبة المستجوبين أغلبهم من الجهات الحكومية يمثلون نسبة 66,7% تليها نسبة 33,3% المقرضون و المستخدمين بنسبة 30%

الشكل رقم : 2- 12 توزيع أفراد العينة حسب المهنة



المصدر : من إعداد الطالبتين بإعتقادا على spss v25

ثالثا: حسب التخصص العملي

الجدول رقم (2-9): وصف مجتمع وفق المستوى العملي

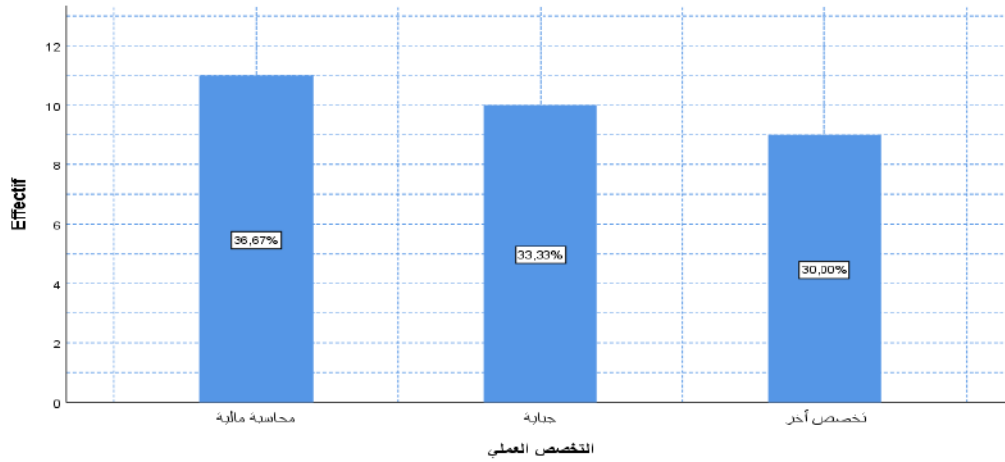
النسب	التكرار	التخصص العملي
36,7	11	محاسبة مالية
33,3	10	جباية
30,0	09	تخصص آخر
100,0	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتقادا على spss v25

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المستجوبين أغلبهم من المحاسبين الماليين حيث تقدر نسبتهم %7.

66 تليها نسبة الجبايين % 33.3 ثم التخصصات الأخرى بنسبة %30

الشكل رقم : 2-3 توزيع أفراد العينة حسب التخصص العملي



المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتقادا على spss v25

رابعاً: حسب التخصص العلمي

الجدول رقم (2-10): وصف مجتمع الدراسة وفق المؤهل العلمي

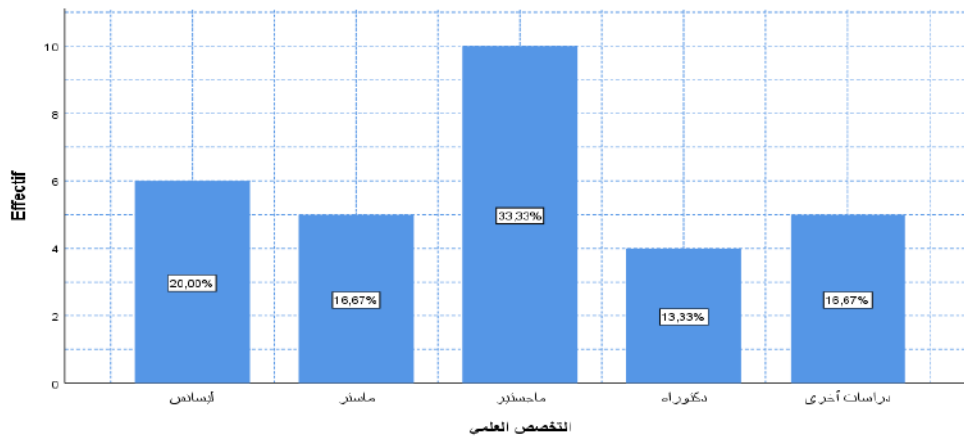
النسب	التكرار	التخصص العلمي
20,0	06	ليسانس
16,7	05	ماستر
33,3	10	ماجستير
13,3	04	دكتوراه
16,7	05	دراسات أخرى
100,0	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتقاداً على spss v25

يوضح لنا الجدول و الشكل المولي المؤهل العلمي و الشهادات المتوفرة لدى أفراد العينة ، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس بنسبة % 20 بينما نسبة الحاصلين على شهادة الماستر %16,7 و الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة % 33,3 بينما الحاصلين على شهادة دكتوراه %13,3 وشهادات أخرى بنسبة 16,7 .

نلاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الماجستير كونهم يمثلون جزء كبير من شريحة المهنيين و تليها نسبة الليسانس .

الشكل رقم : 2-4 توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتقاداً على spss v25

الفرع الثاني:دراسة النتائج المتعلقة بأراء المستجوبين إتجاه محاور الإستبيان

سنقوم باختبار فرضيات الدراسة الميدانية ومن أجل اختبار الفرضيات لابد لنا من استخدام أساليب وطرق إحصائية صحيحة وهو ما سنراه في هذا المبحث.

نقوم بتحديد قيم المتوسط الحسابي المرجح فتمت كما يلي :

$$\text{المدى} = \text{أكبر قيمة} - \text{أصغر قيمة} = 3 - 1 = 2$$

قسمة المدى على عدد الفئات $0.66 = 3/2$ أي يضاف 0.66 إلى الحد الأدنى للمقياس فيصبح

كما يلي : الجدول رقم (02 - 11) : يوضح تصنيف الإجابات وفق المتوسط الحسابي المرجح

المجالات	درجة المقياس	مجال المتوسط الحسابي المرجح	درجة المقياس	درجة المقياس الكلي
المجال الأول	غير موافق	من 1 الى 1.66	قليلة	غير مهم
المجال الثاني	محايد	من 1.67 الى 2.33	متوسط	متوسط الأهمية
المجال الثالث	موافق	من 2.34 الى 3	كبيرة	مهم

المصدر : اعداد الطالبتين

1- عرض نتائج الفرضية الأولى - مسؤوليات محافظ الحسابات إتجاه اطراف ذوي المصلحة

- الجدول رقم(2-12): تحليل نتائج فقرات الفرضية الأولى

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	يلتزم محافظ الحسابات ببذل العناية اللازمة لحماية أموال المؤسسة	2,43	,568	موافق
02	تقريره على كل التجاوزات يشير محافظ الحسابات في	2,33	,606	محايد

			والأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة	
03	يشير محافظ الحسابات إلى حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ وطرق المحاسبية	2,50	509,	موافق
04	يشير محافظ الحسابات في التقارير عن حدوث أي تجاوزات في القوائم المالية وقت حدوثها	2,67	606,	موافق
05	محافظ الحسابات مسؤول أمام مستخدمي قوائم المالية عن كل ما يحتويه التقرير الذي أعده	2,40	563,	موافق
06	يعتبر فشل محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء هو عدم بذل العناية المهنية اللازمة	2,17	699,	محايد
07	يعتبر محافظ الحسابات مصدر ثقة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية	2,33	802,	محايد
	مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة	2,40	0.154	كبيرة

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتقادا على spss v25

يتضح من الجدول أنّ مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه أطراف ذوي المصلحة بمتوسط حسابي 2,40 بانحراف معياري 0.154، كما يتضح من الجدول أنّ أكثر العبارات أهمية هي عبارة " يشير محافظ الحسابات في التقارير عن حدوث أي تجاوزات في القوائم المالية وقت حدوثها" بمتوسط حسابي 2,67 و انحراف معياري 606. 0 ثم عبارة " يشير محافظ الحسابات إلى حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ وطرق المحاسبية " بمتوسط حساب 2.5 0 وانحراف معياري 509,0 وبعدها عبارة" يلتزم محافظ الحسابات ببذل العناية اللازمة لحماية أموال المؤسسة" بمتوسط حسابي 2,43 وانحراف معياري 568, 0 ثم عبارة " محافظ الحسابات مسؤول أمام مستخدمي قوائم المالية عن كل ما يحتويه التقرير الذي أعده " بمتوسط حسابي 2,40 و انحراف معياري 563, 0 ثم عبارة يعتبر محافظ الحسابات مصدر ثقة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية بمتوسط حسابي 2,33 وانحراف 0,802 وعبارة يشير محافظ الحسابات في تقريره على كل التجاوزات والأخطاء والتصرفات غير القانونية في المؤسسة بمتوسط حسابي 2,33

وانحراف معياري 0,606 و اخبرا العبارة يعتبر فشل محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء هو عدم بذل العناية المهنية اللازمة" بمتوسط حسابي 2,17 وانحراف معياري 0,699.

اختبار الفرضية الثانية :

- فاعلية تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ القرارات
- الجدول رقم(2-14): تحليل نتائج فقرات الفرضية الثانية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	يساعد المساهمون في الإستغلال الأمثل للأموالهم والكشف عن أخطاء ومنع حدوثها	2,40	,563	موافق
02	يساهم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية لتبيان أداء المؤسسة وتطورها للمساهمون من أجل تحديد حصصهم في الأرباح ومعرفة إمكانية حيازة أسهم جديدة	2,50	,572	موافق
03	يمكن المقرضون من التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة.	2,43	,568	موافق
04	يساعد في وضع السياسات الضريبية وتحديد الوعاء الضريبي الصحيح وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.	2,23	,504	محايد
05	يساعد الدائنون على معرفة ما إذا كانت المنشأة قادرة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها أو لا.	2,33	,547	محايد
06	يعتبر تقرير كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية للمنشأة	2,33	,547	محايد
07	يعطي المدينون مدى استمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.	2,20	,551	محايد
	- فاعلية تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ القرارات	2.34	0.331	اكثر فاعلية

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتمادا على spss v25

يتضح من الجدول أن فاعلية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ القرارات بمتوسط حسابي 2.34 بانحراف معياري 0.331، كما يتضح من الجدول أن أكثر العبارات أهمية هي عبارة " يساهم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية لتبيان أداء المؤسسة وتطورها للمساهمون من أجل تحديد حصصهم في الأرباح ومعرفة إمكانية حيازة أسهم جديدة " بمتوسط حسابي 2,50 و انحراف معياري 0,572. ثم عبارة " يمكن المقرضون من التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة." بمتوسط حسابي 2,43 وانحراف معياري 0,572، وبعدها عبارة " يساعد المساهمون في الاستغلال الأمثل للأموالهم والكشف عن أخطاء ومنع حدوثها " بمتوسط حسابي 2,40 وانحراف معياري 0,563 ثم عبارتين يساعد الدائنون على معرفة ما إذا كانت المنشأة قادرة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها أو لا و" يعتبر تقرير كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية للمنشأة بمتوسط حسابي 2,33 و انحراف معياري 0,547 ثم عبارة يساعد في وضع السياسات الضريبية وتحديد الوعاء الضريبي الصحيح وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي. بمتوسط حسابي 2,23 وانحراف 0,504 وعبارة يعطي المدينون مدى استمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل. بمتوسط حسابي 2,20 وانحراف معياري 0,551

-اختبار الفرضية الثالثة-

H0 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة حسب الوظيفة

H1 - توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة حسب الوظيفة؟

لإختبار الفرضية الصفرية H0 نستخدم اختبار العينتين مستقلتين

الجدول رقم (02- 15) : يوضح تحليل نتيجة الفرضية الثالثة

قيمة الاختبار t	درجة الحرية	مستوى معنوية الاختبار sig
-2,645	28	0,013

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتقادا على spss v25

من الجدول نلاحظ إن قيمة الاختبار $t = -2,645$ بدرجة حرية 28 عند مستوى المعنوية $\text{sig} = 0,130$, عند دلالة 0,05 ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة التي تنص توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور تقرير محافظ الحسابات حسب الوظيفة

الجدول رقم (02 - 16) : يوضح لمسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة بالنسبة للمهنيين واكاديميين

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الوظيفة	مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة
1,981	16,15	مهني	
2,044	18,20	اكاديمي	

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتقادا على spss v25

من الجدول نلاحظ ان متوسط الحسابي لمسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه أطراف ذوي المصلحة بالنسبة للمهنيين يساوي 16,15 بانحراف معياري 1,981 بينما متوسط الحسابي لمسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه أطراف ذوي المصلحة بالنسبة للاكاديميين يساوي (18,20) بانحراف معياري (2,044).

-إختبار الفرضية الرابعة :

- H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور تقرير محافظ الحسابات حسب الوظيفة .
- H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور تقرير محافظ الحسابات حسب الوظيفة .

لاختبار الفرضية الصفرية H_0 نستخدم اختبار العينتين مستقلتين

الجدول رقم (02 - 17) : يوضح تحليل نتيجة الفرضية الرابعة

قيمة الاختبار t	درجة الحرية	مستوى معنوية الاختبار sig
-0,734	27,596	0,469

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتقادا على spss v25

من الجدول نلاحظ ان قيمة الإختبار $t = -0,7340$ بدرجة حرية 27,596 عند مستوى المعنوية $0,4690 = sig$ عند دلالة 0.05 ومنه نقبل الفرضية الصفرية H_0 التي تنص على انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور تقرير محافظ الحسابات حسب الوظيفة

الجدول رقم (02 - 18) : فاعلية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات بالنسبة للمهنيين وأكاديميين

قيمة الاختبار t	درجة الحرية	مستوى معنوية الاختبار sig
-0,734	27,596	0,469

المصدر: من إعداد الطالبتين بإعتقادا على spss v25

من الجدول نلاحظ ان متوسط الحسابي للفاعلية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات بالنسبة للمهنيين يساوي 16,30 بانحراف معياري 1,922 بينما متوسط الحسابي للفاعلية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات بالنسبة للأكاديميين يساوي 16,70 بانحراف معياري 1,059

المطلب الثاني : تحليل تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق باستخدام الأساليب والاختبارات الاحصائية وهذا من خلال النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان والنتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة

الفرع الأول : تحليل وتفسير النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان

أولا : تحليل وتفسير نتائج المحور الاول من الاستبيان المتعلق بمسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة :

من خلال الجدول نرى أن أغلبية إجابات أفراد العينة أجمعوا حول عبارة و موفق و هذ ما يوضح نتائج آراء المستجوبين حول مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة ويرجع هذا إلى التزام محافظ الحسابات ببذل العناية اللازمة وإشارة الى حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ وطرق المحاسبية.

ثانيا : تحليل وتفسير نتائج المحور الاول من الاستبيان المتعلق بفاعلية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات من خلال الجدول نلاحظ ان إجابات أفراد العينة بين موافق و محايد، على أن يقوم المحافظ

بإبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية بكل حرية عن أداء المؤسسة وكذا الوضع المالي من أجل مساعدة أطراف ذوي المصلحة في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالمنشأة

خلاصة الفصل:

في نهاية هذا الفصل يمكن استخلاص أن الدراسة التطبيقية تمثلت في استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع مكونة من 30 فرد متمثلين أطراف ذوي المصلحة وأساتذة جامعيين ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق, بالإضافة إلى تخصصات أخرى, وباستخدام برنامج **EXCEL** و **SPSS** قمنا بعرض الخصائص المتعلقة بمجتمع الدراسة و تفرغ بياناتها, ثم تحليل نتائج الاستبيان, وانطلاقاً من إجابات العينة المدروسة والتي بينت اختلاف وجهات نظر بين المحاييد والموافق والغير موافق, وتم التعرف على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور تقرير محافظ الحسابات حسب الوظيفة, كما توصلنا إلى انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور تقرير محافظ الحسابات حسب الوظيفة.



الخاتمة



تناولت هذه الدراسة موضوع أهمية تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة و يعتبر هذا من المواضيع التي نالت اهتمام الكثير من الباحثين و المهنيين في مجال مراجعة حيث أن هذه تقارير جاءت لتلبية احتياجات الأطراف المتعاملة مع المؤسسة للحصول على معلومات تتميز بالصحة و المصدقية إذ يساهم محافظ الحسابات في اكتشاف أعمال الغش و الأخطاء و التزوير ، كما يعمل على زيادة موثوقية القوائم المالية

يمكن تلخيص اختبار فرضيات البحث ، نتائج الدراسة ، التوصيات و الاقتراحات ثم أفاق البحث بالشكل التالي:

أ - اختبار فرضيات الدراسة:

بعد تناولنا هذه الدراسة مكننا من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في مقدمة البحث لذا سنلخصها في ما يلي:

حسب الفرضية الأولى : من مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه اطراف ذوي المصلحة إثبات شرعية وصدق الحسابات وإظهار الوضعية الحقيقية للمركز المالي .

حسب الفرضية الثانية : يساعد تقرير محافظ الحسابات في اتخاذ القرارات من خلال رأيه حول سلامة القوائم المالية.

ب - نتائج البحث:

يقوم المحافظ بمراجعة عناصر القوائم المالية و ذلك من خلال طرق و أساليب فحص كل ما من شأنه أن يثبت وجود ملكية الأصل كما يتأكد من صحة تقييمه و كذا تسجيله محاسبيا و هذا يزيد من درجة الثقة و المصدقية في العناصر المكونة للقوائم المالية.

_لمحافظ الحسابات أهمية بالغة في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان صحة البيانات و المعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة.

-محافظ الحسابات أثناء أداء مهمته لابد أن يتبع منهجية واضحة، حيث يتطلب التخطيط لعملية المراجعة الحصول على أدلة الإثبات، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية.

-تعتبر الكفاءة المهنية و الاستقلالية عامل من عوامل المراجعة التي تساعد المحافظ في إعطاء حقائق و معلومات مالية بصورة صادقة وأكثر شفافية

ج - الاقتراحات و التوصيات:

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإننا نقترح جملة من التوصيات التي نعتقد أن تجسيدها يعود بنفع و الفائدة على المؤسسة وتمثلت فيما يلي:

_ الاهتمام بالجانب التقني و العملي للمراجعة الحسابات كمهنة مستقلة و وضع دراسات لحالات الميدانية لاستفادة الطالب الباحث من تطبيق المراجعة الحسابات.

_ ضرورة الالتزام مسيري ومسؤولي المؤسسة بإتباع و تطبيق إرشادات و توصيات المراجع الحسابات و ذلك من خلال وضع برامج ملائمة و الإشراف على تنفيذها لتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هذه التوصيات.

الكتب :

1. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية : وقواعد أخلاقيات . المهنة، سلسلة الكتب المهنية، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن
2. حامد طلبة محمد أبو هيبية: أصول المراجعة، ط1، 2010، ناشرون وموزعون
3. خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات ،الناحية النظرية والعملية،دار وائل للنشر ،عمان/2000
4. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان ، 2009
5. زهير الحدرب :علم تدقيق الحسابات، ط 1 ، 2010، دار البداية، عمان
6. عبد الرحمان بابنات ،ناصر دادي عدون ،التدقيق الإداري تتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،دار المحمدي العامة.
7. عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية2000،
8. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، 2007
9. محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري الى التطبيقي ،طبعة 02،ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، 2003،
10. محمد محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000،

البحوث العلمية :

1. إبراهيم منانه، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي) مذكرة ماستر 2015 جامعة الوادي.

2. أحمد فريد أبو لحية ,مدى كفاءة مهارات مدقق الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة معلومات الحسابات المحوسبة (دراسة تطبيقية على المدققين الممارسين للمهنة في قطاع غزة)،أطروحة ماجستير2015 جامعة غزة.
3. بابنات عبد الرحمان وناصر دادي عدون ،المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية،عدد07،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،المدرسة العليا للتجارة بالقليلة ،ديسمبر 2017
4. رضا العوامر،إسهامات محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية (دراسة حالة لمؤسسة EDIMMA)مذكرة ماستر2014/2015 جامعة الوادي.
5. شريقي عمر ، مسؤولية محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01 ، العدد 12 لسنة 2012
6. شريقي عمر،ملتقى وطني تحت عنوان :محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب ،مقدمة الى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر – الواقع والأفاق –المنظم من طرف كلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة 20أوت 1956،سكيكدة،الجزائر ،يومي12،11 أكتوبر 2010
7. صلاح ربيعه ، زعدار أحمد ، المشاكل المعاصرة لمهنة المراجعة والمراجع الخارجي ،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، جامعة الوادي ،المجلد الأول ، العدد السابع، 2004 ، الجزائر،دراسة إستكشافية
8. محاري علي ،دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات)مذكرة ماستر2016 جامعة سعيدة.
9. مروة بوعزة ، مسؤوليات المراجع الخارجي إتجاه الغش في القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة) مذكرة ماستر 2014 جامعة ورقلة .
10. هدى خليل براهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة الباحث، كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد،28بغداد، 2011

القرارات، القوانين، المراسيم:

الجريدة الرسمية، القانون رقم - 10 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، 63 العدد، 42 الجزائر، المؤرخ في 29 يونيو.

وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بظبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث و ظبط المقاييس المحاسبية، الجزائر 1989

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية :

1- الكتب :

1. Alain Burlaud et autres, **comptabilité et audit**, éditions Foucher, 2008
2. Bertin. E, Jaussaud. J, Kanie. A, Audit légal et gouvernance de l'entreprise, une comparaison France/Japon. Comptabilité-Contrôle-Audit /numéro spécial mai, France, 2002,
3. Laure brunouw l'exercice du control dans les sociétés anonymes ,facultés des sciences juridiques ,politiques et sociales ,lilles ecole doctorale,N°74,octobre 2003

2- البحوث العلمية

Ben Jamin P.Foster, **the Auditor's Report on internal a fraud Detection_**

Responsibility :Acompauson of Franch and U.S user's Perceptions, university of Louisville Guy McClain,14/11/2013

الملحق (01) : قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	اسم الأستاذ	الدرجة العلمية	جهة العمل
01	بابنات عبد الرحمان	أستاذ محاضر	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
02	سعيد الهتهات	أستاذ محاضر	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
03	مناصرية رشيد	أستاذ محاضراً	جامعة قاصدي مرباح ورقلة

الملحق (02) :الإستبيان



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة



كلية العلوم الاقتصاديةوالعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

إستمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أخي الفاضل / أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في تدقيق ومراقبة التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير بعنوان: 'دور تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ قرارات الأطراف ذوي المصلحة"، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آرائكم كأكاديميين ومهنيين حول دور وأهمية تقرير محافظ الحسابات بالنسبة للأطراف ذوي المصلحة في البيئة الجزائرية، حيث تتضمن الدراسة تحليلاً مفصلاً للجوانب النظرية لمفاهيم ودور تقرير محافظ الحسابات .

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، وإن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية من شأنه إثراء موضوع الدراسة.

و شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم.

الطالبات:

الهلي بسمة هالة

عميرات ربيعة

البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة (X) أمام الإجابة التي تراها مناسبة :

- 1/ الوظيفة: مهني أكاديمي
- 2/ المهنة: المساهمون المقرضون الجهات الحكومية الدائنون المدينون مستخدمين
- في حالة وجود مهنة أخرى يرجى تحديدها:
- 3/ التخصص العملي: محاسبة مالية جباية تخصص آخر
- 4/ التخصص العلمي: ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه دراسات أخرى

اهمية تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة

المحور الأول: مدى مسؤوليات محافظ الحسابات إتجاه اطراف ذوي المصلحة

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
1	يلتزم محافظ الحسابات ببذل العناية اللازمة لحماية أموال المؤسسة			
2	تقريره على كل التجاوزات والأخطاء والتصرفات يشير محافظ الحسابات في غير القانونية في المؤسسة			
3	يشير محافظ الحسابات إلى حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ وطرق المحاسبية			
4	يشير محافظ الحسابات في التقارير عن حدوث أي تجاوزات في القوائم المالية وقت حدوثها			
5	محافظ الحسابات مسؤول امام مستخدمي قوائم المالية عن كل ما يحتويه التقرير الذي أعده			
6	يعتبر فشل محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء هو عدم بذل العناية			

			المهنية اللازمة
7			يعتبر محافظ الحسابات مصدر ثقة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية

المحور الثاني : فعالية تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ القرارات

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
1	يساعد المساهمون في الإستغلال الأمثل للأموالهم والكشف عن أخطاء ومنع حدوثها			
2	يساهم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية لتبيان أداء المؤسسة وتطورها للمساهمون من أجل تحديد حصصهم في الأرباح ومعرفة إمكانية حيازة أسهم جديدة			
3	يمكن المقرضون من التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة			
4	يساعد في وضع السياسات الضريبية وتحديد الوعاء الضريبي الصحيح وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي			
5	يساعد الدائنون على معرفة ما إذا كانت المنشأة قادرة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها أو لا			
6	يعتبر تقرير كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية للمنشأة			
7	يعطي المدينون مدى استمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل			

الملحق رقم (03): الخصائص الديمغرافية للعينة

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	مهني	20	66,7	66,7	66,7
	أكاديمي	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	مهني	20	66,7	66,7	66,7
	أكاديمي	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

التخصص العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة مالية	11	36,7	36,7	36,7
	جباية	10	33,3	33,3	70,0
	تخصص آخر	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

التخصص العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	ليسانس	6	20,0	20,0	20,0
	ماستر	5	16,7	16,7	36,7
	ماجستير	10	33,3	33,3	70,0
	دكتوراه	4	13,3	13,3	83,3
	دراسات أخرى	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم (04): معامل الثبات الفاكرونباخ لكل مقياس

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,891	7

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,936	7

الملحق رقم (05): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات كل مقياس

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
Q1	2,43	,568	30
Q2	2,33	,606	30
Q3	2,50	,509	30
Q4	2,67	,606	30
Q5	2,40	,563	30
Q6	2,17	,699	30
Q7	2,33	,802	30

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,405	,024	7

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
K1	2,40	,563	30
K2	2,50	,572	30
K3	2,43	,568	30
K4	2,23	,504	30
K5	2,33	,547	30
K6	2,33	,547	30
K7	2,20	,551	30

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,348	,011	7

الملحق رقم 06: نتائج فرضيات الفروق لكل مقياس

Statistiques de groupe

	الوظيفة	N	Moyenne	Ecart type
مسؤوليات محافظ الحسابات	مهني	20	16,15	1,981
	أكاديمي	10	18,20	2,044

Statistiques de groupe

	الوظيفة	N	Moyenne	Ecart type
فعالية تقرير محافظ الحسابات	مهني	20	16,30	1,922
	أكاديمي	10	16,70	1,059