

المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار - إيليزي (الجزائر)
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية و محاسبة



أثر إفصاح محافظ الحسابات في تحسين جودة تقريره -دراسة أمبريقية لعينة من محافظي الحسابات بالجزائر-

مذكره مقدمه لاستكمال متطلبات شهادة الماستر اكايمي في علوم الماليه و المحاسبية
تخصص: محاسبة و جباية معمقة

إعداد الطالبتين :

-ريهام سلاطنية

-منار براهيم

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
		المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. محمد شريف الامين		المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
		المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2024/2023

المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار - إيليزي (الجزائر)

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية و محاسبة



أثر إفصاح محافظ الحسابات في تحسين جودة تقريره -دراسة أمبريقية لعينة من محافظي الحسابات بالجزائر -

مدرسة محاسبة و مساعدين محاسبين شهادة الماستر الجامعي في علوم المالية و المحاسبة
تخصص: محاسبة و جباية معمقة

إعداد الطالبتين :

ريهام سلاطونية

منار براهيممي

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
		المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. محمد شريف الامين		المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
		المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2024/2023

الاهداء

الاهداء

إلى اعز ما املك و اغلى ما وهبه الله لي في هذه الدنيا ،
إلى ولي نعمتي و مرشدي إلى طريق النور و الذي لا انسا فضلها ما حييت ،
إلى رمز قوتي و فخري امي و ابي حفضهم الله لي أقدم إليهما كل الامتنان و التقدير و خالص الشكر
.

و أقدم إهدائي هاذا ايضا لأخواني الاعزاء محمد رضوان و أحمد عبد الرحمان
كما لا أنسا اختي الصغيرة و ونيست دربي ورفيقتي جيهان .

وأهدي

خالص تحياتي لصديقتي العزيزة براهيمى منار وعائلتها .

ريهام

إهداء

من قال أنا لها "نالها" .

لم تكن الرحلة قصيرة و لا ينبغي لها أن تكون ,

لم يكن الحلم قريبا و لا الطريق كان محفوفًا بالتسهيلات ,

لكنني فعلتها و نلتها .

الحمد لله حبا و شكرا وإمتنانا ,الذي بفضلها ها أنا الآن أنظر

إلى حلم طال إنتظاره وقد أصبحا واقعا أفخر به .

إلى ملاكي الطاهر ,و قوتي بعد الله ,داعمتي الأولى و الأبدية " أمي "

أهديكي هذا الإنجاز الذي لولا تضحياتك لما كان له وجود ,ممتنة لأن

الله قد إصطفاك لي من البشر أما يا خير سند و عرض .

إلى من دعمني بلا حدود و أعطاني بلا مقابل

" أبي "

إلى من قيل فيهم :

[سنشد عضدك بأخيك]

إلى من مد يده دون كلل و لا ملل وقت ضعفي

"أخي أحمد الخير " أدامك الله ضلعا ثابتا لي .

إلى من آمنو بقدراتي و أمان أيامي " إخوتي عبير و أميرة و أروى " .

إلى من تذكرني بقوتي وتقف خلفي كظلي :

صديقتي الغالية و توأم روحي و أعز الناس على قلبي إكرام بن مخلوفي

إلى من أعتز برفقتها و أسعد برويتها صديقتي العزيزة و زميلتي ريهام سلاطنية و عائلتمنار

منار

شكر و عرفان

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل المتواضع ،و نخص بالذكر إلى استاذنا المشرف محمد شريف الامين الذي ساعدنا بإرشاداته و توجيهه التي لم يبخل بها علينا يوما لإتمام مذكرتنا هذه،

كما أتقدم بالشكر و العطاء إلا كل يد رافقتنا في هذا العمل سواء من قريب او من بعيد و بالخصوص اساتذتنا الفاضلين ميدون عبد الباسط،ستي سيد احمد , محمادي حمزة .

كما لا ننسى ان نشكر جميع الاساتذة و المؤطرين الذين قدموا لنى يد المساعدة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على اثر إفصاح محافظ الحسابات في تحسين جودة تقريره ,و تكمن اهمية الدراسة في إبراز دور محافظ الحسابات في إفصاح التقرير المعد من طرفه , لذلك قمنا بتصميم استبيان الكتروني وزع على عينة مكونة 120 فرد ما بين محافظي حسابات و تم استرجاع 100 إستبانة و كانت من بينهم 80 إستبانة صالحة للإحصاء وتم الاستعانة ببرنامج SPSS V27 في تحليل البيانات واختبار الفرضيات , وقد توصلت الدراسة إلى وجود اثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح محافظ الحسابات في التقرير العام لتعبير عن الرأي في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات و يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لإفصاح محافظ الحسابات في التقارير الخاصة في تحسين جودة تقريره وأنه يوجد تأثير بين إفصاح محافظ الحسابات و تحسين جودة تقريره .

الكلمات المفتاحية : الإفصاح ,إفصاح المحافظ الحسابات , محافظ الحسابات , جودة التقرير ,تقرير محافظ الحسابات .

Abstract :

This study aims to identify the effect of the auditor's disclosure in improving the quality of his report . the importance of the study lies in highlighting the role of the auditor in disclosing the report prepared by him .therefore ,we designed an electronic questionnaire that was distributed to a sample of 120 individuals among account governors . 100 questionnaires were retried , and 80 of them were valid for statistic . the SPSS V 27 program was used to analyze the data test the hypotheses. The study concluded that there was a statistically significant effect of disclosure to account managers in the general report is an expression of opinion regarding improving the quality of the auditor's report .there is a statistically significant effect of the auditor's disclosure and improving the quality of his report .

Keywords : disclosure. Disclosure of auditor accounts ,auditor accounts , report quality, auditor report the accounts

الصفحة	الموضوع
I-II	إهداء
III	شكر وعرفان
IV	الملخص
V	فهرس المحتويات
VI	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
IX	قائمة الرموز والمختصرات
أ - ج	مقدمة
الفصل الأول: الاطار النظري و الدراسات السابقة	
3	المبحث الأول :إفصاح محافظ الحسابات و جودة تقريره
22	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
الفصل الثاني : دراسة تطبيقية	
35	المبحث الأول :طريقة و الادوات
40	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و اختبار نموذج الدراسة
54	الخاتمة
/	قائمة المراجع
/	الملاحق
/	الفهرس

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
37	ترميز مقياس لكارث الخماسي	1-2
38	تصنيف الاستبيانات	2 - 2
39	فقرات الاستبيان و مصادرها	3 - 2
39	نتائج اختبار صدق و ثبات الاستبيان	4 - 2
41	مجالات المتوسط الحسابي لمقياس لكارث مع تقييمها	5 - 2
42	توزيع افراد العينة حسب الفئة العمرية	6 - 2
43	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	7-2
44	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة	8 - 2
45	متوسط الحسابي و الانحراف المعياري حول متغير الافصح في التقرير العام للتعبير عن الرأي	9 - 2
46	متوسط الحسابي والانحراف المعياري حول المتغير الافصح في التقارير الخاصة	10 - 2
47	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري حول جود تقرير محافظ الحسابات	11 - 2
48	علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة	12 -2
50	معامل الارتباط المتعدد -معامل التحديد المعدل	13 - 2
50	جدول تحليل التباين (anova)	14 - 2
51	تقديم معاملات نموذج و اختبارها	15 - 2

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1 - 1	النموذج النهائي للدراسة	30
1 - 2	توزيع افراد العينة حسب العمر	42
2 - 2	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	43
3 - 2	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة	44

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	إستبيان
02	معامل الثبات للاستمارة
03	توزيع افراد العينة حسب الجنس
04	توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي
05	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة
06	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لبعد الافصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي
07	متوسط الحسابي و الانحراف المعياري لبعد الافصاح في التقارير الخاصة
08	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمتغير جودة تقرير محافظ الحسابات
09	العلاقة الارتباطية بين ابعاد افصاح محافظ الحسابات و جودة تقريره
10	معامل التحديد المعدل - معامل التحديد - معامل الارتباط المتعدد
11	تحليل تباين (anova)
12	تقديم معاملات النموذج و اختبارها

الرمز/ المختصر	اسم الرمز/ المختصر
SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
Sig	مستوى المعنوية
F	اختبار فيشر
T	T-test اختبار
β	المعاملات المعيارية
ANOVA	تحليل التباين الأحادي

مقدمة

1. تمهيد:

تسبب محافظ الحسابات في كثير من الخسائر و الانهيارات لعدة شركات مؤخرًا وذلك لغياب الإفصاح و الشفافية فيها التي تسبق حالة و اوضاع الشركة المالية ان محافظ الحسابات يعتبر ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة اصبح من الضروري توسيع الإفصاحات في التقرير القانوني لمحافظ الحسابات لاسترجاع الثقة من قبل اطراف ذوي المصلحة و لتحقيق ذلك لابد من الاهتمام بمحتواه ولغته و شكله ,كان محافظ الحسابات في فترة سابقة يعتبر حافظ للمعلومات السرية و لا يجب الإفصاح عنها وكانت الادارة اقل صراحة في مناقشتها

إن إحدى النتائج الرئيسية لعملية التدقيق هي تقرير المدقق ,الذي يعد بمثابة أداة الاتصالات لحاسمة لأصحاب المصلحة, هدفها الاساسي و تعزيز مصداقية المعلومات المالية الناتجة عن الادارة حيث تؤكد الادبيات المحاسبية على القيمة المعلوماتية لتقرير المراجع مع الاعتراف به كأداة اساسية لتثقيف مستخدمي البيانات المالية حول دور ووظيفة عملية المراجعة .

2. الإشكالية الرئيسية:

ما مدى تأثير إفصاح محافظ الحسابات على تحسين جودة تقريره ؟

3. الفرضية الرئيسية: يوجد تأثير بين إفصاح محافظ الحسابات و جودة تقريره

4. هدف الدراسة:

- التعرف على إفصاح محافظ الحسابات في تقريره؛
- التعرف على قدرة الإفصاح على تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات؛
- التعرف على منفعة محتوى معلومات تقرير محافظ الحسابات؛
- تحسين مستوى و جودة تقرير محافظ الحسابات؛
- تحديد مفهوم الإفصاح في تقرير محافظ الحسابات الذي يختلف عن الإفصاح المالي في التقارير المالية؛
- معرفة مدى وجود علاقة بين الإفصاح في تقرير محافظ الحسابات في تحسين جودة تقريره؛
- معرفة أثر إفصاح محافظ الحسابات على المعلومات العامة في تقريره للتعبير عن الرأي العام و تحسين جودة تقريره؛
- معرفة أثر إفصاح محافظ الحسابات على المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة و تحسين جودة تقريره؛
- التعرف على أهم الخصائص التي يجب أن تتصف بها تقارير محافظ الحسابات .

5. أهمية الدراسة:

- ندرة الدراسات السابقة في البيئة العربية التي تناولت أثر إفصاح محافظ الحسابات في تحسين جودة تقريره؛
- قلة الدراسات في هذا الموضوع تجعله مجالا خصبا للدراسة و الإثراء؛
- استنتاج دور الإفصاح المراجع في تحسين جودة تقريره.

6. أسباب اختيار موضوع الدراسة:

- الميول الشخصي للطلبتين لموضوع المراجعة؛
- الاهتمام الخاص بالموضوع من خلال الدراسات المتخصصة في الموضوع دوليا؛
- الميل إلى الدراسة في الموضوع؛
- القرب من مهنة المراجعة و التدقيق كمحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛
- الحاجة الماسة للمراجعة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة؛
- كون مهنة المحاسبة و التدقيق من أكثر المهن التي تشهد تطورا بارزا و ملحوظا.

7. منهجية الدراسة والأدوات المستعملة:

- قصد الإجابة على الإشكالية السالفة الذكر وتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة، فقد تم الاعتماد على منهجين: الأول يتعلق بالجانب النظري وهو المنهج الوصفي المعتمد على عدة مراجع تمثلت في المجالات العلمية المحكمة، المؤتمرات العلمية، الكتب، أطروحات الدكتوراه .
- أما فيما يخص المنهج الثاني فقد تمثل في منهج دراسة الحالة والمطبق على الجانب التطبيقي للدراسة استنادا على الاستبيان لجمع البيانات وبرنامج (SPSS V.27) لتحليلها.

8. حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: الجزائر
- الحدود الزمنية : 10 نوفمبر إلى غاية 10 ماي

9. صعوبات الدراسة:

- قلة الدراسات الأكاديمية السابقة في هذا المجال؛
- صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة التي تناولت هذا الموضوع .

10. هيكل الدراسة:

من أجل الإحاطة بالنواحي المفاهيمية لموضوع الدراسة ومحاولة تشخيصها في الواقع تم تناول هذه الدراسة من جانبين هما النظري والتطبيقي مسبقين بمقدمة وتليهما خاتمة. وبذلك فقد تمثلت هيكلية الدراسة كالتالي:

- الجانب النظري: احتوى على ثلاث اجزاء رئيسية، تضمن الجزء الأول إفصاح محافظ الحسابات، في حين تضمن الجزء الثاني جودة تقرير محافظ الحسابات كما تضمن الجزء الثالث الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة.

كما شمل النموذج النظري للدراسة:

- الجانب التطبيقي: تضمن ثلاث اجزاء ، بحيث شمل الجزء الأول الطرق و الادوات ، كما ان الجزء الثاني تطرقنا لي عرض نتائج الدراسة و اختبار نموذج الدراسة أما الجزء الثالث فقد تم فيه عرض نتائج الدراسة ومن تم اختبار الفرضيات.

الفصل الأول:
الإطار النظري
للدراصة

تمهيد

حظيت مهنة المراجعة بدور هام و محوري في الحياة الاقتصادية و لا غرابة في ذلك أن جودة تقرير محافظ الحسابات يضيفي الثقة على القوائم المالية و حسابات المؤسسات و لمستخدميها التي تعتمد عليها شريحة واسعة من المؤسسات والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم الهامة و انطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق الى البناء النظري للإفصاح المراجع و جودة تقريره .

من خلال هذا الفصل سنتطرق للأساس النظري لإفصاح محافظ الحسابات و جودة تقريره والتي تعتبر موضوع الدراسة، بالإضافة إلى الدراسات السابقة المرتبطة بها و التي لها علاقة بموضوع بحثنا، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

- المبحث الأول: إفصاح محافظ الحسابات و جودة تقريره
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: إفصاح محافظ الحسابات و جودة تقريره

سنتطرق في هذا المبحث إلى الادبيات النظرية حول إفصاح محافظ الحسابات وجودة تقريره :

أولا :تعريف الافصاح و أنواعه

1. تعريف الافصاح

فالإفصاح هو كل المعلومات التي تقدمها الإدارة لا أطراف ذوي المصلحة من (المساهمين , الملاك , رؤساء الاقسام المستثمرين في السوق المالية , المحللين و الموردين ... الخ) بهدف اعلامهم او تزويدهم بما قد يفدهم ويأثر على قراراتهم الاقتصادية اتجاه المؤسسة إما بشكل اجباري فتقدم ما يلزمها القانون والمنظمات المختلفة التي تتعامل معها بالتوسع في الافصاح فتقدم معلومات إضافية في التقرير القانوني او بشكل اختياري لتستقطب المزيد من المهتمين بنشاط المؤسسة لتحقيق اهداف محددة من وراء هذا الغرض (فوزية، 2017، صفحة 20) .

واستنادا لكل ما سبق فإن كل المؤشرات تثبت ان الافصاح هو من اساسيات التي تراعي ان يفصح المراجع كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الاهداف للمؤسسة وانه ضرورة مهمة في تقارير محافظ الحسابات ولهذا تولى مؤهل مؤطر ومكلف للحسابات بالإفصاح في اتخاذ القرارات وابرار جوانب الضعف ان وجدت والتغيير فيها.

2. انواع الافصاح :

يعتبر الافصاح هدف مهم من اهداف التدقيق وهو نوعان :

أ. الإفصاح الاختياري :

هو النشر الاختياري للمعلومات المالية و غير ذلك من خلال التقارير السنوية و يتم ذلك بحافز ذاتي من المؤسسة لإعلام متخذي القرارات بهدف تحقيق منافع اقتصادية . (بوشايب، 2016، صفحة 13)

ب. الإفصاح الإلزامي :

أن الافصاح الالزامي عنصرا اساسيا لتنظيم العمل بأسواق المال في إطار ما يترتب عليه من الحد من مستويات عدم تماثل المعلومات ودعم مستوى كفاءة قرارات تخصيص الموارد وهو ما يرتبط بدعم مستوي رفاهية المستثمرين . (الاراضي، 2023، صفحة 1214)

ج . الفرق بين الإفصاح الإلزامي و الإفصاح الاختياري:

قد ركزت الدراسات غلى ضرورة تبني الافصاح الاختياري الذي ينبع من العولمة الاقتصادية ,و يؤدي الى توسع العالمي في سوق رأس المال .و نظرا للضغوط التنافسية و على رأسها اصبح لدي الشركات دافع للإفصاح الطوعي عن المعلومات و ذلك للجذب رأس المال و تحسين سمعتها و تعزيز قدرتها التنافسية .كما اكدت هذه الدراسة على العلاقة بين الافصاح الالزامي و الاختياري و نستخلصها فيما يلي :

- إن الاعتماد على الافصاح الالزامي للمعلومات المحاسبية بشكل فردي من المرجح ان يتسبب في فشل السوق لان الشركة تعتبر المالك الحصري؛

- اتفاق الغرض بين الإفصاح الإلزامي و الإفصاح الاختياري , حيث يتفق كل من الإفصاح الإلزامي و الإفصاح الاختياري من حيث الغرض الرئيسي و هو تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- تكامل المحتوى بين الإفصاح الإلزامي و الإفصاح الاختياري حيث اتفقت هذه الدراسة مع معظم الدراسات لان العلاقة بين الإفصاح الإلزامي و الاختياري علاقة تكملية؛
- امكانية تحويل احدهما الى الآخر ,حيث يمكن تحويل بعض بنود الإفصاح الإلزامي الي افصاح اختياري و العكس صحيح بسبب اختلافات الثقافات ,و التغيرات القانونية و التطورات السياسية و الاجتماعية . (حسن، 2022، صفحة 149).

ثانيا : مستويات واساليب و طرق الإفصاح

1. مستويات الإفصاح :

أ. الإفصاح الكامل:

ويعني توفير كافة المعلومات والإيضاحات في القوائم والتقارير المالية لمتخذي القرارات ويتطلب الإفصاح الكامل الإفصاح عن كل المعلومات والتفاصيل سواء كانت حاجة اليها ام لا وهذا النوع من الإفصاح قد يمكن من اتخاذ قرار الاستثمار وقد لا يفيد مستخدم المعلومات حتى لو تحقق حيث ان كثرة التفاصيل التي تكون غير مهمة قد تربك مستخدم المعلومات ولا تساعده على اتخاذ قرار سليم في التوقيت المناسب . (العمودي أ، 2014، صفحة 260).

ب. الإفصاح العادل :

ويتضمن هدف اخلاقي بتوفيره معادلة متساوية لكل القراء المحتملين , اي مراعات احتياجات كافة المستخدمين للقوائم المالية سواء الحاليين او المحتملين بدون ان تنجز الى فئة على حساب فئة اخرى . (الجبوري، 2012، صفحة 271)

ويعني توفير كافة المعلومات و الإيضاحات في القوائم والتقارير المالية , والتي تحقق توازن بين مصالح المستخدمين هذه القوائم والتقارير المالية والمعتمدين عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية و يركز هذا المفهوم على اهداف اخلاقية تتعلق بالعدالة و المساوات بين مستخدمي القوائم المالية في عرض الحقائق المتعلقة بأنشطة المنشأة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الصحيحة .إلا إن هذا المفهوم انتقد حيث ان مفهوم العدالة مفهوم نسبي غير محدد (العمودي أ، 2014، صفحة 206).

ج . الإفصاح الكافي :

يعتبر الإفصاح الكافي من اكثر المعلومات استخداما وهو يشير الى الحد الأدنى من المعلومات الذي يلزم عنه كي تكون القوائم المالية غير مضللة ,اي يتضمن هذا النوع الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المالية المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية . (الهادي، 2013، صفحة 88)

يتضمن الوفاء بالحد الأدنى من المعلومات المالية المطلوبة دون تفاصيل مضللة و بأقل تكاليف و هو المستوى الأكثر ملائمة للمعلومات التي ينتظر ان تتضمنها القوائم المالية . (العكر، 2010، صفحة 06)

2. أساليب و طرق الإفصاح

أ. الإفصاح المحاسبي في صلب القوائم المالية:

يعتبر من أوائل الأساليب استخداما ,وتكمن أهمية الإفصاح فيها إلى أهمية شكل العرض في القوائم المالية , واغلب الإفصاحات المقدمة في القوائم هي عبارة عن بيانات مالية يمكن قياسها وبدرجة عالية الدقة والثقة .

ب. استخدام المصطلحات و العرض المفصل:

إن أهمية استخدام المصطلحات و بعض التفاصيل تكمن في مساعدة على الصف الصحيح لبنود القوائم من اجل تسهيل الفهم و تقليل الغموض في المعلومات , كما ان للاختصار في بعض البنود أهمية بالغة تكمن في تحديد المعنى بدقة و تجنب التضليل ,وتبقى ضرورة الاختصار او التفصيل في البنود تعود الى الاختيار الانسب للعرض .

ج. الإفصاح عن الملاحظات والهوامش (الإيضاحات):

لقد تطور حجم وجود الملاحظات و الهوامش في التقارير السنوية , نتجتا لأهميتها في التفسير و شرح البنود الغامضة و ضرورتها لضمان افضل عرض لتلك المعلومات , ويجب تجنب التكرار في الشرحات وكذا عدم الافراط في استخدام الملاحظات والهوامش . وتمتاز هذه الأساليب بكونها تستخدم في عرض المعلومات غير كمية بأكثر تفاصيل , ويعاب عليها انها تمثل معلومات يصعب فهمها وتفسيرها , كما ان الافراط في استخدامها يجعل تلك الملاحظات مهمة من طرف المستخدمين .

د. استخدام جداول والملاحق الإضافية :

إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه ان المعلومات التي تتضمنها اقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية , ولكنها تساعد في تسهيل الفهم لتلك القوائم المالية . كما ان استخدام الملاحق الإضافية يكون من اجل استعمال معلومات إضافية ومكملة ومهمة للفهم , وهذه الملاحق تكون فيها حرية في التركيب الشكل والمحتويات (صديق و صديقي، 2016، الصفحات 79-80).

ذ. أساليب مختلفة اخرا :

هناك اساليب اخرا إضافية ومهمة وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي حيث تهدف هذه التقارير الى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية , كما ان خطاب رئيس مجلس الادارة وتفسيرات القائمين في الادارة في توضيح استراتيجية مستقبلية للمؤسسة هي من اهم اساليب الإفصاح . (صالح، حسوس، و بن مسعود، 2020، صفحة 29)

ثالثا : إفصاح محافظ الحسابات

1. التقرير العام :يتضمن هذا التقرير ما يلي :

- تذكير بكيفية وتعيين حافظ الحسابات؛

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

- التعرف على المؤسسة ودور موضوع المراجعة؛
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب ان تمضي وترفق بالتقارير المرفقة؛
- التذكير بمعايير الاداء المهني واهدافه ومدى احترامه في هذه المهن؛
- عرض الاخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر اثارها بالأرقام على النتيجة؛
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الادارة والخلافات المحتملة ان تكون حول المعلومات التي طلبها هذا المجلس؛
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة والتقييم طرق اظهار القوائم مع تبين اثار ذلك على هذه القوائم (بوتين، 2011، الصفحات 48-49)؛
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها :
- **الرأي بتحفظ:** هو الذي يحتوي على تحفظات يبديها المحافظ بخصوص اي بند من البنود بالقوائم المالية و يصدر هذا التقرير عندما يصل المراجع إلى نتيجة مفادها عدم قدرته على إصدار رأي بدون تحفظات , إما لوجود قيود على نطاق عمله او لاختلافه مع عمل الادارة بخصوص القوائم المالية ،وعندما يكون لهذا الاختلاف اثر هام على القوائم المالية، ولاكن ليس بالدرجة التي تتطلب إبداء رأي عكسي او الامتناع عن إبداء الرأي (اللاوي، 2013، صفحة 200).
- **بدون تحفظ:** هو التقرير الذي يتضمن رأياً نظيفاً او غير متحفظ او غير مقيد ,و بين هذا التقرير ان القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي و نتائج الاعمال طبقاً للمبدئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها . (سفاحلو و كتوش، 2017)
- **الامتناع عن إبداء الرأي :** يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات ,المصادقة على القوائم المالية و انه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول . يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته الى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك قصد إبراز تأثيرها على النتيجة و الوضعية المالية للكيان (سفاحلو و كتوش، 2017، صفحة 101).

2. التقرير الخاص :

يترتب على مهنة محافظ الحسابات زيادة علي إعداد تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية و إعداد ثلاثة عشر (13) تقرير خاصاً تم تحديد محتواها في القرار رقم 126 المؤرخ في 24/6/2013 نتطرق لها باختصار في ما يلي :

1.2. التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنضمة :

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين , لاسيما اثناء إعداد رسالة مهمته , بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنضمة , قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص ,حسب مفهوم احكام المادة 628 من القانون التجاري , ويحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الاساسية التي استخرجت منها .

تعد اتفاقيات منضمة كل الاتفاقيات , عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية , و المبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر او غير مباشر او عن طريق وسيط , بين الشركة و الاشخاص المعنيين التاليين:رئيس مجلس

إدارة الشركة –الرئيس المدير العام لشركة –احد متصرفيها –عضو من اعضاء المكتب المسير او مجلس من مجلس المراقبة – ممثلون عن الاشخاص المعنويين المتصرفين –الاشخاص المعنويون المصرفين – المسيرون و المسيرون المتضامنون –المساهمون او الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة (سفاحلو و كتوش، 2017).

2.2. التقرير الخاص حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمسة (5) او عشرة (10) تعويضات :

يهدف هذا المعيار إلى التعرف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التقرير الخاص حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمسة (5) او عشرة (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات يتضمن هذا الكشف :

- تعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة ,مهما كان شكلها و صفاتها ,باستثناء تسديد المصاريف غير جزافية .
- التعويضات المدفوعة لا شخاص الاجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الاجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الاجراء العاملين في فروع في الخارج.
- يتأكد محافظ الحسابات من ان المبلغ المفصل لتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها في الاحكام القانونية المشار إليها اعلاه . (678، 2011، صفحة 17)

3.2. التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في اطار تنفيذ مهمتها المتعلقة بالصدقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية .
تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية او العينية , الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي او المعتاد للخدمات المقدمة .يعد الكيان كشف سنويا اسميا لامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين .تتم المصادقة على مبلغها الاجمالي من طرف محافظ الحسابات , استنادا للمعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمتها .

عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان , يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذي استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها او غير المنصوص عليها بعقد العمل .

4.2. التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمسة (05) الاخيرة والنتيجة حسب السهم او الحصة :

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة , في تقريره الخاص , نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة .

يتم اعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمسة سنوات الاخيرة يعرض العناصر التالية :

- النتيجة قبل الضريبة ,الضريبة على الارباح , النتيجة الصافية , عدد الاسهم او الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي , النتيجة حسب السهم او الحصة الاجتماعية , مساهمات العمال في النتيجة .

5.2. التقرير الخاص حول اجراءات الرقابة الداخلية :

في اطار مهمته العامة , يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الاخطاء المعتمدة في مجمل الحسابات , وكذا الاثباتات المتعلقة بالتدفقات العمليات والاحداث المحاسبية للفترة , وارصدة حسابات نهاية الفترة , وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات .

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية , بموجب الاحكام التنظيمية , التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية المحاسبية , يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدم من خلال صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل , استنادا للأشغال المنجزة من طرفه .

6.2. التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال:

يقدر محافظ الاستغلال عند التخطيط واداء مهمة المراقبة , صحة استعمال اتفاقية المراقبة المحاسبية القاعدية حول استمرارية استغلال لا عداد الحسابات , من طرف المديرية , وفق ما تنص عليه احكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي واحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق احكام القانون المتضمن نظام القانون المحاسبي المالي .

يحلل محافظ الحسابات في اطار مهمته , بعض الوقائع او الاحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة او كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي الى التساؤل حول امكانية استمرار الاستغلال .

7.2. تقرير الخاص المتعلق بحيازة اسهم الضمان :

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته , إحترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلق بأسهم الضمان التي يجب ان يجوزها المتصرفون او اعضاء مجلس المراقبة ويجب ان تمثل هذه الاسهم على الاقل 20 بالمئة من رأس المال الإجتماعي وفقا لا حكام المادة 919 من القانون التجاري كما يشير عند الإقتضاء , الى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

8.2. التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال :

يتأكد محافظ الحسابات من ان المعلومات الواردة في تقرير هيئة مختصة المقدم للجمعية العامة المستدعات لترخيص عملية رفع رأس المال , تشمل لاسيما :

- المبلغ واسباب رفع رأس المال المقترح؛
- أسباب اقتراح الغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛
- كيفية تحديد سعر الاصدار .

9.2. التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال :

يدرس محافظ الحسابات اذا كانت وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند الى القانون ويتأكد لاسيما :

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال اقل من الحد القانوني الأدنى؛
- إحترام المساوات بين المساهمين أو المشاركين؛
- إحترام مجمل الاحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

يتضمن تقرير حافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة الغير عادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال .

10.2. تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية ان تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفية إصدار القيم المنقولة أو السندات الاكتتاب , يتحقق حافظ الحسابات من المعلومات الضرورية الكافية قد تم ادراجها في تقرير الهيئة المختصة ويقدر ماذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين , وكذا حول اسباب اقتراح الغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء .

11.2. التقرير الخاص المتعلق بتوزيع التسيبقات على ارباح الاسهم :

يتحقق محافظ الحسابات من ان الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع التسيبقات على ارباح الاسهم , تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع كما هو محدد في القانون وتكفي بالسماح لتوزيعها .
يحرر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيبقات على ارباح الاسهم المقررة.

12.2. التقرير الخاص المتعلق بتحويل شركات ذات اسهم :

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة , يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان , وتكون هذه الحسابات موضوع تقرير حافظ الحسابات .

13.2. التقرير الخاص المتعلق بالفروع والمساهمات وشركات المراقبة :

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال الدورة (سفاحلو و كتوش، 2017، الصفحات 102-107)

رابعاً: تعريف محافظ الحسابات

1. تعريف محافظ الحسابات :

محافظ الحسابات هو حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهن خبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على انه : " كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص و تحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .

كما تعرفه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري بأن: "المراجع القانوني (أو مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التدقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة, كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين) وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين, حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها, و بصادق على انتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازنة و صحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين . (رضا، 2016، صفحة 09)

و من التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن :

محافظ الحسابات هو شخص طبيعي مؤهل علميا و عمليا للقيام بعملية المراجعة و يتمتع بالاستقلالية التامة و يقوم بتأكد من صحة و مصداقية حسابات الشركات و الهيئات و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به و إبداء رأيه .

2. مجالات تدخل محافظ الحسابات و مهامه :

بعد الاستقلال مهام محافظ الحسابات كانت على مستوى الشركات الوطنية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإنتاجي و التجاري إلى غاية تنظيم المهنة حسب القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة خبير المحاسبي , محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد , و الذي يعتبر أول نص الذي تطرق إلى المهام حيث حدد مكونات المهنة , كما حدد طبيعة الصفة الحرة للمهنة , إلا أنه تم إلغائه . و حاليا تم تحديد مهام محافظ الحسابات في المادة 23 من القانون 10-01 والتمثلة في أنه يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عملية السنة المنصرمة , و كذلك الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات . و يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة , بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه , و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة , و تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير . بالإضافة " يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة و انتظام الحسابات المجمعة و المدمجة و صورتها الصحيحة و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو المؤسسات التابعة لنفس مركز القرار " , كما يحدد محافظ الحسابات في تقريره ما إذا كانت الحسابات السنوية للمؤسسة أو الهيئة التي تم مراجعتها , قد تم إعدادها طبقا للقواعد المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي و النصوص المتعلقة به .

و يترتب عن مهام محافظ الحسابات إعداد التقارير التي تحددها المادة 25 من القانون 10-01 و المتمثلة في التقرير العام و التقارير الخاصة بالإضافة إلى تقارير و مراسلات أخرى معدة من طرف محافظ الحسابات . كما أن القانون التجاري جدد مهام محافظ الحسابات بالنسبة لمختلف المؤسسات الاقتصادية (زينب، 2016، الصفحات 185-186).

3. أهم قواعد عمل محافظ الحسابات :

لممارسة مهنة محافظ الحسابات على الشخص القائم بالالتزام بمجموعة من القواعد نذكر منها :

- **الإستقلالية و الموضوعية:** حتى يتسنى للمدقق اصدار حكم أو رأي صادق عن حالة مالية يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ مراقبة أب مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية و موضوعية الحكم .
- **العناية المهنية:** تنص المادة 49 من قانون 08-91 على أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهنتهم و يلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج . أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة وإعداده لتقرير كالتخطيط للمراجعة و اشراف على مساعديه, والتأكد من الأدلة و البراهين المتحصل عليها , اعداده اوراق عمل المراجعة , تقيمه للقوائم المالية و إبدائه رأي الفني المحايد , مع التزام مقاييس الفحص و الواجبات المهنية .
- **الكفاءة المهنية:** لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي العملي و إكتساب معارف مختلفة منها :
- معرفة معمقة في المحاسبة و التمكين الكبير بالتنظيم المحاسبي و التقنيات المراجعة؛
- معارف في الاقتصاد العام و المؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة ليس فقط من ناحية المحاسبة و لكن على مستوى أنظمتها و التنظيم العام و محيطها؛
- معارف الكافية في القانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته و مسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني و التشريعي للمؤسسة و مدى تأثيره على صحة و انتظامية القوائم المالية . (خيرة، 2018، الصفحات 66-81).

4. مسؤوليات محافظي الحسابات :

تتمخض عن المهام المنوطة بمحافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة قد تصل إلى حد سلب الحرية , فقد خص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير , إذا قد يسئل محافظ الحسابات تأديبيا أما الهيئة الوصية عن أي خطأ تأديبي (01) , كما قد يسئل مدنيا عن كل ضرر سببه للغير (02) و يبقى محافظ الحسابات محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية (03) .

1.4. المسؤولية التأديبية: بالرجوع إلى المادة 53 من القانون المنظم للمهنة نجدها قد أشارت إلى المسؤولية الانضباطية لمحافظي الحسابات في مواجهة الأنظمة الوطنية و هذا عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية .

غير أنه الخطأ التأديبي و إن كان منصوص عليه في القوانين إلا أنه ينطوي على مفهوم واسع و مطاط يستحيل بذلك حصر جميع الأعمال التي تعتبر انتهاكا للقواعد المهنية , الأمر الذي يجعل الكثير من المشرعين يلجؤون إلى مفهوم عام للخطأ و يعطي بذلك سلطة التقدير إلى الجهاز المنوط به توقيع العقوبة التأديبية .

وعلى عكس المشرع الجزائري , كان للمشرع الفرنسي تعريفا للخطأ التأديبي بصورة دقيقة , إذا عرف الخطأ التأديبي بأنه : " كل مخالفة لقانون , التنظيم و القواعد المهنية , كل إهمال خطير , كل فعل مخالف للنزاهة أو الشرف يرتكبه محافظ الحسابات , سواء كان شخص طبيعي أو شركة , حتى وإن ارتكبه خارج نطاق المهنة , يشكل خطأ تأديبيا يستوجب عقوبة تأديبية ."

ولقد حدد المشرع الجزائري الجهاز المخول له سلطة البث في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات , إذ عهد إلى غرفة المصالحة , الانضباط و التحكيم سلطة البث في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة .

فيما يخص العقوبات التأديبية تتمثل إما في الإنذار , التوبيخ , الإقصاء المؤقت عن الممارسة المهنية , الشطب من الجدول و التوقيف المؤقت .

وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة لمحافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية و التي من شأنها أن تؤثر في المسار المهني لأي محافظ حسابات .

2.4. المسؤولية المدنية: لقد أقر المشرع الجزائري بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات في نص المادة 45 من القانون المنظم للمهنة , كما أكد على ذلك نص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري .

المتفحص لنص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 يجد أن نتيجة للنقل الوفي للنص المادة 234 من القانون 66/537 المنظم للشركة في فرنسا , إذ أن هذا القانون جاء ينظم أساس المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات , فبعد أن كانت المسؤولية المدنية تقام على أساس أحكام الوكالة في ظل القانون القديم تغير الأساس باعتبار العلاقة التي تربط محافظي الحسابات يعين عن طريق العقد .

و لقيام المسؤولية المدنية ينبغي توفر الشروط القانونية و التي في مقدمتها توافر خطأ محافظي الحسابات

لا نجد تعريف الخطأ لا في القانون المذنب باعتباره الشرعة العامة و لا في القانون المنظم للمهنة , غير أنه كانت الفقهاء الفرنسيين بعض المحاولات من أجل التعريف بخطأ محافظي الحسابات , فقد عرف أنه انحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني المألوف , و سواء تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطأ العاملين تحت إشرافه فيكون محافظ الحسابات مسؤولاً مدنياً عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار و استطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل و الضرر الناتج عنه .

غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود الخطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ الضحية نفسه .

أما عن الجهة القضائية المختصة بالدعوى المسؤولية المدنية , فلا نجد حكم خاص في القانون المنظم للمهنة و أمام ذلك ترفع الدعوى ضد محافظي الحسابات أمام الجهة القضائية الذي يقع محل إقامته في دائرة اختصاصها .

3.4. المسؤولية الجزائية: كما قد يسئل محافظ الحسابات عن الأفعال الجرمية التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بمهام المنوطة به , و قد تتخذ هذه المسؤولية صورتان :

- **محافظ الحسابات فاعل أصلي :** إذ يعاقب محافظ الحسابات عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء التأدية مهامه كتلك المتعلقة بحالة عدم الملائمة و التي أوردها المشرع الجزائري في المادتين 33 و 34 من القانون رقم 08/91 و كذلك المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري , و كذلك الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية .

و بما أن محافظ الحسابات شأنه شأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر على احترام القوانين , لذلك يكون معرض للمتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون , كإصدار شيك من دون رصيد مثلا , و في هذه الحالة تطبق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات .

- **محافظ الحسابات بصفته شريك:** و يمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائيا بصفته شريك وفقا للأحكام العامة المنظمة للاشتراك , إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي و هذا لتسهيل له اقتناء بعض الوسائل لاستعمالها في الجريمة الأصلية حتى لو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة جرمية .

إلا أنه قد ثارت مسألة تتعلق بالعامل المعنوي للاشتراك و كذلك الجانب المادي له بالنسبة لمحافظي الحسابات , فقد رأى بعض الفقه أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل جزائيا عن فعل الاشتراك إلا إذا كان عالما وقت ارتكاب الجريمة أنه يمد بيد العون للفاعل الأصلي في الجريمة , لذلك أقر الفقه الفرنسي تقاعس محافظ الحسابات عن تقديم تقريره حتى يسهل على المسير فعل الاختلاس يعد بمثابة اشتراك موضوعي .

غير أن جانب من الفقه الفرنسي يرفض هذه الفكرة , و يعتبر تطبيقها في القانون الجنائي امرا مرفوضا و يسلم بأن فعل الاشتراك وجب أن يتكرس في أرض الواقع بأفعال إيجابية مادية تجعل من مهنة الفاعل الأصلي مهمة سهلة , و عليه فإن تقديم تقرير يحمل بيانات أو معلومات كاذبة من أجل استعماله في حملة دعائية كبيرة للنصب و الاحتيال على الغير من طرف القائمين بالإدارة يعتبر فعل مادي يستوجب مسألة محافظي الحسابات عليه بصفته شريكا في فعل الاحتيال . (فتحي، 2013، الصفحات 43-46)

5. كفاءة محافظ الحسابات :

- محددات كفاءة المحافظ الحسابات :

تحدد معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS كفاءة المدقق , و تتلخص هذه المعايير فيما يلي :

أ- المعايير العامة (الشخصية) :

ترتبط هذه المعلومات بالتكوين الشخصي للمحافظ الحسابات و خبرته التي تسمح له بمزاولة المهنة و هي :

- **تأهيل محافظ الحسابات:** و يشترط حصول محافظ الحسابات على مؤهل علمي و قدر كافي من التدريب و الخبرة المهنية حتى يتمكن من إنجاز عمله بكفاءة , فقد توصلت دراسة إلى أن جودة التدقيق ترتبط بقدرة المدقق الخارجي على تحمل المسؤولية أداء عمله , و التي ترتبط بالكفاءة الذاتية و التطوير المهني و ذلك بتحديد المهارات و المعرفة المهنية في عصر الرقمنة .

- **إستقلالية محافظ الحسابات:** الهدف الأساسي لاستقلالية هو ضمان المصادقية و موثوقية التقارير المالية و تحسين كفاءة سوق رأسمال , فاستقلالية المدقق ترتبط بعمله بنزاهة و موضوعية , فحسب دراسة فإن موضوعية ونزاهة المدقق هي عوامل مهمة لضمان استقلالية , نظرا لكون القوانين وحدها لا تضمن الامتثال الأخلاقي فالثقافة الأخلاقية هي التي تعزز موضوعية و نزاهة المدقق , وحسب دراسة فإن زيادة استقلالية المدققين تساهم في تحسين جودة التدقيق و لذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة لاستقلاليتهم .

- **بذل العناية المهنية الازمة و الالتزام بقواعد السلوك المهني:** و هو الزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسة المهنة , و ذلك بالحصول على الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة , فوفقا لدراسة فإن الشك المهني هو احد العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق , فالالتزام المدقق بالحد و الشمولية و اليقظة عند جميع المعلومات المتعلقة بأدلة التدقيق يمثل التزام المدقق بالشك المهني , و حسب فإن المجتمع المالي يتوقع سلوكا أخلاقيا ثابتا من المدققين كونهم يربطون السلوك الأخلاقي بالمهنة فالالتزام بالسلوك الأخلاقي للمدقق يرفع من جودة التدقيق .

ب. معايير العمل الميداني :

وفقا لدراسة فإن الرقابة الفعالة هي مقياس لنجاح الأعمال و آلية لتسهيل مهمة المدقق في جميع أدلة الإثبات و تكوين رأي , فكلما كان هناك تفويض واضح للمسؤوليات و فصل بين المهام كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال , و بالتالي تزداد جودة التدقيق و تزداد بذلك كفاءة المدقق في تقديم خدمات التأكيد , و توصلت دراسة إلى أن مكونات نظام الرقابة الداخلية لا تساهم كلها في تحسين جودة التدقيق و رفع كفاءة المدقق , بينما تقييم المخاطر يساهم بشكل كبير في إعداد برنامج التدقيق فعال عكس كل من بيئة و أنشطة الرقابة , لذا فتنطبق نظام الرقابة فعال مبني على تقييم المخاطر يساهم في تحسين جودة التدقيق .

ج. معايير إعداد التقرير :

فقد توصل إلى أن جودة رأي المدقق تتأثر بنوع أدلة التدقيق , و ذلك راجع إلى نقص الثقة في المصادر الرسمية التي تتطلب المزيد من الفحص , فكلما زادت كفاية و موثوقية أدلة الإثبات كلما زادت جودة تقرير المدقق , فالأدلة المادية و الوثائقية أكثر موثوقية من الأنواع الأخرى كالأدلة الشفوية . (سعاد و رشام، 2022، الصفحات 44-63)

خامسا : تقرير محافظ الحسابات

1. تعريف تقرير محافظ الحسابات :

يعتبر تقرير المراجع خلاصة عملية المراجعة , و هو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد , يقدمها إلى الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها , يشير فيها إلى معايير المراجعة المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة , كما تتضمن هذه الوثيقة رأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية ككل , ومدى تمثيلها للمركز المالي للمنشأة في نهاية فترة زمنية محددة , و إظهارها لنتائج أعمالها من ربح و خسارة , و تدفقاتها النقدية عن تلك الفترة و ذلك وفقا للمعايير المحلية أو المعايير الدولية . (أحمد، 2015، صفحة 770)

و يقصد به ايضا ملخصا كاملا و شاملا خلال فترة زمنية معينة و تعتبر عملية اعداد تقرير المراجعة و تقديمه للجمعية العمومية للمساهمين من أولي واجبات المراجع بصفته رقيباً على اعمال ادارة المنشأة ووكيلا عن المساهمين . (العبيد، نصر الدين حامد، و الجعلي محمد، 2022، صفحة 568)

2. خصائص تقرير محافظ الحسابات :

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية و مدعومة بأوراق عمل التي يحتفظ بها المدقق ,و معروضة بطريقة تمنع تأويل و التحريف فهذا يمكننا القول إن هذا التقرير جيد و ذا جودة عالية ,حيث تتصف تقارير التدقيق الخارجي بجملة من الخصائص أهمها :

- يمثل تقرير محافظ الحسابات وسيلة اتصال رئيسية بينه و بين المستخدمين للمعلومة من أصحاب المؤسسة و محتاجي المعلومة ؛
- يشترط إعداد التقرير بعد إقفال المؤسسة لحساباتها مباشرة لتجنب أي تلاعب في معلوماتها و كلما كان إعداد التقرير أسرع كلما كان ذلك محبذ؛
- يجب أن يكون التقرير منظم و مكتوب بطريقة سليمة ,و ينطوي على حقائق هامة و مفيدة ؛
- الوضوح : يجب توصيل المعلومة في التقرير بشكل واضح بعيدة عن الغموض لتعطي أكثر مصداقية؛
- الأهمية : على التقرير أن يعطي معلومات ذات أهمية لطرف المستفيد منها و يجب الابتعاد عن المعلومات التي ليس لها أهمية؛
- الصحة و الدقة :يجب أن تكون المعلومات المقدمة في التقرير دقيقة و صحيحة و ذات جودة عالية للاستفادة منها؛
- الترابط : يجب أن يحتوي التقرير على جمل مترابطة و متسلسلة لتسهيل فهمها؛
- الصدق و الأمانة :يجب ألا يتحيز المدقق في تقريره إلى طرف على طرف آخر , و أن يوضح النتائج المتوصل إليها بصدق وأمانة .(خليفة و عجيلة، 2023، الصفحات 146-147)

3. أهمية تقرير محافظ الحسابات :

تكمن أهمية تقرير محافظ الحسابات في كونه الوسيلة التي يعبر من خلالها المراجع عن رأيه حول صدق و شرعية البيانات و القوائم المالية كما يحدد مسؤوليته عن هذا الرأي و يتم الاعتماد عليه من طرف فئات مختلفة من أجل اتخاذ قراراتهم و رسم السياسات الحالية و المستقبلية و يمكن تحديد أهمية تقرير محافظ الحسابات في العناصر التالية :

- يعتبر خلاصة ما توصل إليه المراجع في نهاية المهمة فهو بمثابة كشف عن التصرفات و الأعمال و النتائج يقدم الى الملاك و الأطراف الأخرى؛
- يعتبر وثيقة مكتوبة تحدد مسؤولية المراجع المهنية و الجنائية عن كل تقصير أو إهمال في إبداء الرأي؛
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع باعتباره المنتج النهائي للمراجعة (خليفة و عجيلة، 2023، صفحة 146)

و يمكن تحديد أهمية التقرير بالنسبة لمحافظ الحسابات فيما يلي :

- يمثل التقرير دليل على إنجاز محافظ الحسابات لمهنة التدقيق؛
- يؤثر ردود أفعال الجهات التي تستفيد من تقارير التدقيق على تطوير هذه التقارير , و قد يؤثر بالإيجاب على الجودة الكلية للتدقيق و بالتالي على سوق خدمات محافظ حسابات , خاصة في ظل اعداد محافظ الحسابات للتقارير و عرضه مستوفيا للمعايير المتعارف عليها و بدله للعناية المهنية و توافق الكفاءة المهنية فيه .

1.3. أهمية التقرير بالنسبة للمتعاملين في سوق المال :

- يمثل تقرير محافظ الحسابات ذات اهمية خاصة بالنسبة للمتعاملين في سوق المال للأسباب التالية :
- إن رأى محافظ الحسابات في القوائم المالية يؤثر في مدى اعتماد المتعاملين في سوق المال على هذه القوائم و ما لتأثير ذلك على قراراته .
 - إن تقرير محافظ الحسابات به ما يطمئن المتعاملين في سوق المال الى مدى التزام ادارة المنشأة للتشريعات و للوائح السارية , خاصة الاقتصادية و البيئية , و لذلك تؤثر مباشرة على قرارات هؤلاء المتعاملون .

2.3. أهمية التقرير بالنسبة لإدارة المنشأة :

- تهتم إدارة المنشأة بتقرير محافظ الحسابات للأسباب التالية :
- إن التقرير دليل على وفاء الادارة لمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية لمنشأة ؛
 - إن رأى محافظ الحسابات مؤشر على مدى التزام الادارة للمبادئ المحاسبية الدولية و المحلية في إعداد و نشر القوائم المالية للمنشأة ؛
 - إن التقرير وسيلة للإضفاء الثقة في القوائم المالية في المنشأة؛
 - إن رأى محافظ الحسابات و خاصة رأي النظيف دليل على أن الادارة لم ترتكب تحريف جوهري في القوائم المالية؛
 - إن رأى محافظ الحسابات يطمئن إدارة المنشأة و الملاك بأن المنشأة تلتزم بالتشريعات و للوائح الملزمة , و لم تقم بأي تصرفات غير قانونية (شحنة، 2015، الصفحات 234-235).

4. معايير إعداد التقرير :

- هي عبارة عن مجموعة من القواعد التي يسترشد بها المدقق عند اعداده تقرير لذلك حدد المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين معايير اعداد التقرير :
- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية؛
 - يجب أن يبين التقرير ما إذا طبق المبادئ الحالية المعمول عنها الحسابات الختامية؛
 - جميع البيانات التي في القوائم كافية من المعلومات؛

- رأي المدقق في القوائم المالية محايد و إذا امتنع عن ابداء الرأي يجب على المدقق أن يوضح ذلك في تقريره؛
- يجب أن يتضمن تقريره نطاق و طبيعة عملية التدقيق التي قام بها (ابو رقبة و اسحق، 2014، الصفحات 65-66).

5. عناصر تقارير محافظ الحسابات حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 700 :

أوضح المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 (تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشف المالية)
العناصر الأساسية لتقرير محافظ الحسابات على النحو التالي :

أ. عنوان التقرير :

ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له و يفضل استخدام اصطلاح (تقرير مدقق مستقل)
في
و ذلك لتمييز تقرير المدقق عن تقارير التي تصدر عن الآخرين , مثل تلك الصادرة عن موظفي الشركة ,
أو عن مجلس الإدارة , أو عن تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات قواعد المهنة التي
يلتزم بها المدقق المستقل .

ب. الجهة التي يوجه اليها التقرير :

ينبغي ان يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالتدقيق , ويوجه التقرير
عادة إما الى مساهمين او الى مجلس إدارة الشركة موضوع التدقيق (وليس الى ادارة الشركة)

ج. الفقرة تمهيدية (الافتتاحية) :

ينبغي ان يحدد تقرير المدقق البيانات المالية التي تم تدقيقها و تاريخها و الفترة الزمنية التي تغطيها
هذه البيانات المالية فضلا عن ذلك يجب ان يبين في التقرير ان القوائم المالية و إعدادها هي من مسؤولية
إدارة الشركة و أن دور المدقق ينحصر في إبداء الرأي في عدالة هذه القوائم و ان يشير الى ملخص
السياسات المحاسبية الهامة و الإيضاحات التفسيرية الأخرى .

ويمكن أن تأخذ الفقرة التمهيدية الشكل التالي :

(لقد قمنا بتدقيق الميزانية المرفقة لشركة ...كما هي في 2009/12/31 وبيانات الدخل و بيان
التغيرات في حقوق الملكية و التدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ و ملخص للسياسات
المحاسبية الهامة و الإيضاحات التفسيرية الأخرى).

د. مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية :

يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعدادات و العرض العادل للبيانات المالية حسب
إطار إعداد التقارير المالية المطبق و أن هذه المسؤولية تشمل ما يلي :

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

- تصميم و تنفيذ و المحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد و العرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ؛
- إختيار و تطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛
- عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

ذ. مسؤولية المدقق :

يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات بناء على التدقيق كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية , كما يجب أن يوضح تقرير المدقق كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية و أن على المدقق تخطيط و أداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية .

فضلا عن ضرورة أن يصف التقرير ما يلي :

- التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ و الإفصاحات في البيانات المالية
- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق , بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الاحتيال أو أخطاء , و عند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المدقق الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة و عرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف , و لكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية .
- التدقيق يشمل كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة , ومعقولة التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة , و كذلك العرض الشامل للبيانات المالية , كما ينبغي على المدقق أن يبين في تقريره أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية و مناسبة لتوفير أساس لرأيه .

ر. فقرة الرأي :

يجب أن يبين تقرير المدقق بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية و أن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية , و يمكن أن يتم استخدام تعبير آخر عن العدالة مثل تمثل بصورة صادقة و عادلة أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية و يتم تحديد إطار أعداد التقارير و القوائم المالية بوساطة معايير المحاسبة الدولية .

إضافة لإبداء الرأي من قبل المدقق حول الصورة الصادقة و العادلة , قد يحتاج المدقق إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع القوانين و الأنظمة النافذة .

و نورد فيما يلي مثالا يبين فقرة الرأي :

((برأينا أن القوائم المالية تمثل بصورة صادقة و عادلة (أو تعرض بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) المركز المالي للشركة كما في 2009/12/31 و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة الدولية أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموما أو المعايير الوطنية و تتفق مع الأنظمة و القوانين المتبعة))

ز. تاريخ تقرير المدقق :

يؤرخ التقرير بتاريخ انتهاء العمل الميداني و يبين هذا التاريخ أن مدقق الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية و تقرير المدقق .

س. عنوان المدقق :

يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق .

ش. توقيع المدقق :

يجب أن يوقع التقرير باسم منشأة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكليهما و حسبما هو مناسب , و يوقع التقرير عادة باسم المنشأة بالنظر لافتراض أن المنشأة مسؤولة عن عملية التدقيق . (حسن ح.، الصفحات 2-4)

سادسا : جودة تقرير محافظ الحسابات .

تكتسب جودة تقرير محافظ الحسابات أهمية كبيرة و ذلك لكون تقرير المراجع خلاصة لعملية المراجعة التي قام بها ليتمكن المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد عن صدق تعبير القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عامة .

1. تعريف الجودة :

- لغة : مشتقة من جاد جودة وجودة أي بمعنى صار جيدا , فعل جيد , وهي تعني كذلك صفة الجيد أو الصواب أو الحصافة ,الحسن ,الفاخر ,الممتاز .

ويرجع مفهوم الجودة Quality إلى كلمة اللاتينية Qualities و التي تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء , و درجة صلاحه , وقديما كانت تحدد الدقة و الإتقان من خلال قيامهم بتصنيع الآثار التاريخية و الدينية في تماثيل و قلاع و قصور لغرض التفاخر بها , أو لاستخدامها لأغراض الحماية , وحديثا تغير مفهوم الجودة بعد تطور العلم الإدارة و ظهور الإنتاج الكبير والثورة الصناعية و ظهور المؤسسات الكبرى و ازدياد المنافسة , إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد جديدة و مشبعة .

- اصطلاحا : يعرفها " كروسبي " بأنها : " التوافق مع المتطلبات و ليس مدى كون الشيء جيدا " .

يعرفها أيضا "منير عبوي " بأنها : " عبارة عن مجموعة من الصفات و الخصائص التي يتميز بها المنتج أو الخدمة , و التي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين العملاء سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء , في سبيل الوصول إلى إرضاء هؤلاء العملاء و إسعادهم " . (البركنو و لعلی، الصفحات 739-740)

2. تعريف جودة التدقيق :

لقد اختلفت المفاهيم الخاصة بجودة التدقيق الخارجي باختلاف التجارب التي مرة بها المهنة على الصعيد الدولي و اختلاف المدارس التي يستند إليها المهنيون , و من الباحثين الذين أعطوا تعريف لجودة التدقيق الحسابات من بينهم

ليندا اليزابيت دانجيلو :من جامعة فلانسيا , حيث عرفت الجودة " احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطار و الثغرات في النظام المحاسبي للعميل , و الإفصاح عنها في التقارير الذي يصدره ."

و تعرف كذلك على أنه : " نهج متكامل بقيادة المدقق و ذلك لتحقيق مستويات عالية من الجودة في الأداء من خلال اكتشاف المخالفات و الأخطاء الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية و الإفصاح عنها في التقارير , بحيث تتم الاستفادة من قبل الأطراف ذات الصلة و ذلك مع الالتزام القانوني للمدقق . " (هيبة، عوادي، و عمامرة، 2017، الصفحات 430-431)

و يقصد بجودة التدقيق : هي العملية التي تهدف إلى توفير الاهتمام المهني المطلوب من قبل المدقق باستخدام الأساليب و التقنيات الحديثة للتدقيق من أجل اكتشاف و الإبلاغ عن أي تحريف جوهري أو حذف في البيانات المالية في ضوء الأهمية النسبية و التأكد من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد البيانات المالية , و أنه تم تطبيقها باستمرار من ستة إلى أخرى من أجل إضفاء المصادقية على التقارير المالية المقدمة من الشركات . (الشمالية، 2022، صفحة 472)

3. خصائص الجودة :

- الشمولية : أي أنها تتناول جميع الجوانب المختلفة في البناء و التنفيذ و التقويم؛
 - الموضوعية : وهي لا بد من أن تتوافر عند الحكم على مدى ما توافر من أهداف .
 - المرونة : مراعاة كافة المستويات و كافة البيئات .
 - المجتمعية : أي أنها ترتقي مع احتياجات المجتمع و ظروفه و قضاياها .
 - الإستمرارية و التطوير : أي إمكانية تطبيقها و تعديلها .
 - تحقيق مبدأ المشاركة في التصميم و اتخاذ القرارات . (سعاد و غرابي، 2019، صفحة 44)
- و انطلاقاً من تعريف الجودة و جودة التدقيق نستنتج تعريف جودة تقرير محافظ الحسابات :

4. تعريف جودة تقرير محافظ الحسابات

ويقصد بها حرص المراجع على الإفصاح عن كل ما بشأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة و مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية المعمول بها و كافة الأخطاء الجوهرية التي قامت بها المؤسسة في تقريره من خلال إبدائه لرأيه الفني المحايد في نهاية فترة زمنية محددة و وفقاً لمعايير المحاسبية المحلية أو الدولية ليتمكن من إعداده لتقرير ذو جودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية للمؤسسة و يتمكن مستخدميها من

أخذ القرارات الهامة، فإفصاح يعتبر من أحد أهم لأساسيات التي يجب على المراجع الاهتمام بها لتحسين جودة تقريره .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

سننظر في هذا المبحث إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا و المتعلقة بالمتغير المستقل إفصاح محافظ الحسابات و المتغير التابع جودة تقرير محافظ الحسابات :

اولا : الدراسات المتعلقة بمتغير إفصاح محافظ الحسابات

1. الدراسات العربية :

- دراسة (بلال و مصطفى السيد، 2020)، بعنوان:

أثر الإفصاح عن امور المراجعة الرئيسية على عدم تماثل المعلومات و ابطاء تقارير المراجعة،
المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية التجارية، المجلد 1، العدد 2.

هدفت هذه الدراسة الى اختبار اثر الإفصاح عن امور المراجعة الرئيسية على عدم تماثل المعلومات و ابطاء تقرير المراجع وذلك اعتمادا على عينة قوامها (105) شركة مساهمة غير مالية مسجلة بسوق الأسهم السعودي خلال الفترة من (2015-2018م)، و باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد، واختبار (ت) لعنتين مستقلتان، يوفر البحث دليلا اختباري اعلى تباين النتائج التيتم الحصول عليها للعلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وعدم تماثل المعلومات طبقاً لطول أو قصر نافذة الحدث، بينما توجد علاقة موجبة معنوية بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وإبطاء تقرير المراجعة، و من ابرز ما توصلت اليه هذه الدراسة تعدد الانتقادات التي وجهت إلى تقرير المراجعة، خاصة بعد الأزمة المالية العالمية وإدراك مستخدمي القوائم المالية بانخفاض المحتوى المعلوماتي تقرير المراجعة، نظر الانخفاض الأدلة على استخدام تقرير المراجعة في اتخاذ قرارات من جانب المستخدمين ايضا الآثار المتوقعة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على عدم تماثل المعلومات وإبطاء تقرير المراجعة .

- دراسة (إبراهيم، 2021)، بعنوان:

أثر الإفصاح عن امور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار في ضوء التباين خصائص الشركات و مجالس ادارتها بالمملكة العربية السعودية،
المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية التجارية، المجلد 1، العدد 2.

تهدف هذه الدراسة الى التعريف بتقرير المراجع الخارجي حيث يعد تقرير المراجعة الخارجية بمثابة أداة الاتصال الوحيدة بين مراقبين الحسابات وأصحاب المصالح، وعلى الرغم من تعدد الانتقادات للشكل النمطي لتقرير المراجعة إلا أنها حفظ بهذا الشكل دون أي تطوير حتى بداية العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، حيث أصدر مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولي في يناير 2015 المعيار رقم (701) بعنوان الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية و الذي يعد نقطة تحول في شكل و محتوى تقرير مراقب الحسابات، و استهدف هذا المعيار إعطاء مساحة من المرونة لمراقب الحسابات عند كتابة تقاريرهم نظارا لتباين خصائص الشركات و القضايا المحاسبية المرتبطة بها حيث توصلت هذه الدراسة الى وجود تأثير

معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على قرارات المستثمرين كذلك اوضحت الدراسة وجود تأثير معنوي لخصائص الشركات و المجالس إدارتها على مستوى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية .

- دراسة(خلف، 2023)، بعنوان:

التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة،
مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 7، العدد 1.

والتي هدفت إلى تحليل التأثيرات المحتملة لتطبيق معيار المراجعة الدولي (AIS701) و الذي يلزم مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير المراجعة و ذلك لتحقيق من جدوى تطبيق هذا المعيار في بيئة الممارسة المهنية المصرية , وذلك من خلال تحليل مدى التشابه و الاختلاف بين تصوراتهم كل من مراقبي الحسابات و مستخدمي التقارير المالية بشأن الآثار المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المحتوى المعلوماتي و منفعة تقرير المراجعة و مدى صدق و عدالة القوائم المالية و مسؤولية مراقب الحسابات و جودة المراجعة و أتعاب المراجعة وتأخير تقرير المراجعة و تمثلت عينتها في 94 من مراقبي الحسابات و 110 من مستخدمي التقارير المالية و ذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS28 و ثم استخدام الأساليب الإحصائية لعلمية لاختبار فروض الدراسة ,

وكان من أبرز نتائجها أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من تأخر تقرير المراجعة لأن كتابة تقرير المراجعة الجديد سيحتاج مزيد من الوقت و الجهد وذلك على الرغم من قيام مراقبي الحسابات بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقا و أخذها في الاعتبار عند تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة , كما أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي الي زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسؤولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة و جمع الأدلة الكافية و الملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة .

2. الدراسات الأجنبية :

- دراسة (Ruz, 2021)، بعنوان:

The effect of full disclosure policy compliance on financial performance of local government units moderated by opinion in the independent auditor's report: A study conducted in the province of bataan, philippines, journal of production operations management and economics, Volume 1 Issue2.

والتي هدفت إلى فحص تأثير سياسة الإفصاح الكامل للامتثال لأداء المالي الخاضع للإشراف من خلال رأي مراجعي الحسابات و تمثلت عينتها في(12) وحدة حكومية محلية و بلدية في مقاطعة باتان و استخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات وفق المنهج البحث الوصفي و قد تم تحليل البيانات باستخدام برنامج ال SPSS.

وكان من أبرز نتائجها أن الامتثال ليس له تأثير على الأداء المالي و عدم وجود علاقة ارتباطية بين المتغيرات المدروسة.

- دراسة : (Ali, 2023)، بعنوان :

auditing standard (700) and its role in improving the auditor's report, international journal of research in social sciences and humanities, Volume 13 Issue2.

والتي هدفت إلى توضيح مفهوم تقرير مدقق الحسابات و التعرف على العوامل المؤثرة على جودته و دراسة أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) على تحسين تقرير المدقق في الإعداد العراقي و تمثلت عينتها (90) استبيان صالح للإحصاء و استخدمت أداة الاستبانة لجمع البيانات و تم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS لاستخراج نتائج البحث وكان من أبرز نتائجها أن مسؤولية مدقق الحسابات هي إبداء الرأي في البيانات المالية بناء على أعمال المراجعة التي تتم وفقا لمعايير المراجعة الدولية .

ثانيا : الدراسات المتعلقة بمتغير جودة تقرير محافظ الحسابات

1. الدراسات العربية :

- دراسة: (شريدة، 2019)، بعنوان:

أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 (إعداد التقارير) في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي الأردني في البنوك التجارية الأردنية، المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال، المجلد 7، العدد 3.

والتي هدفت إلى الكشف عن أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 (إعداد التقارير) بأبعاده في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي بأبعاده في البنوك التجارية الأردنية و تمثلت عينتها في (80) مدققا خارجيا تم استرداد (70) استبانة و تبين أن هناك (63) استبانة صالحة للتحليل و استخدمت أداة الاستبانة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي التحليلي.

وكان من أبرز نتائجها وجود أثر لتطبيق معيار التدقيق الدولي 700 (إعداد التقارير) بأبعاده (مسؤوليات المدقق ,مسؤوليات الإدارة , نطاق و محددات التدقيق) في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي بأبعاده (الوضوح , الإيجاز , الصدق و الأمانة , الصحة و الدقة) في البنوك التجارية الأردنية .

- دراسة (علي و زيد ابراهيم، 2020)

بعنوان: جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية في ظل متطلبات معيار IAS 701، مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية، المجلد 26، العدد 146.

والتي هدفت إلى بيان جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال تحليل عدد من النماذج المتمثلة بتقرير مراقب الحسابات بالاستناد الى أدلة التدقيق العراقية و تقرير محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير و تقرير مراقب الحسابات في ظل تطبيق المعيار التدقيق الدولي 701 , فضلا عن بيان أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 701 في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات و تمثلت عينتها في استبيان موزع على مدققي الحسابات في البيئة العراقية في دوان الرقابة المالية الاتحادي و المكاتب الخاصة و استخدمت أداة الاستبانة

وكان من أبرز نتائجها تأييد تعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال الإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة بفقرة مستقلة فضلا عن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات و أنه ذلك يوفر مزيدا من الشفافية في التقرير و ذلك سيساهم في حماية مصالح مستخدمين هذه التقارير و تحسين قدراتهم النبؤية الحالية و المستقبلية .

- دراسة (حسين و سالم بوشديق، 2021)

بغنوان: أثر مخاطر المراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي، مجلة البحث والدراسات الإقتصادية، المجلد 19، العدد 7.

والتي هدفت إلى توسيع المعرفة بمخاطر المراجعة و إمكانية قياسها و التعريف بجودة تقرير المراجع الخارجي والتعرف على أثر مخاطر جودة تقرير المراجع الخارجي و معرفة أسباب ضعف الاهتمام بمخاطر المراجعة و تمثلت عينتها في (40) استمارة استبيان موزعة و تم الاستلام منها (34) إستمارة واستخدمت أداة الاستبانة لجمع البيانات وفق منهج التحليل الإحصائي

وكان من أبرز نتائجها أنه هناك تأثير لمخاطر المراجعة على جودة تقرير مكاتب المراجعة العاملة في منطقة الجبل الأخضر.

- دراسة (خليفة و عجيلة، 2023)

بغنوان: جودة تقارير محافظ الحسابات في ظل تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700-دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لولايات الجنوب الجزائري، المقريريللدراساتالاقتصاديةوالمالية، المجلد 7، العدد 1.

والتي هدفت إلى معرفة مدى تأثير تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 على جودة تقارير محافظ الحسابات و تمثلت عينتها في مجموعة من آراء المهنيين لولايات الجنوب الجزائري.

وكان من أبرز نتائجها أن تطبيق عناصر التقرير وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 700 إضافة الى خصائص التي يجب أن يتحلى بها ساهمت في زيادة جودة تقارير محافظ الحسابات .

2. الدراسات الأجنبية :

- دراسة (Rahayu, 2019)، بغنوان:

determinant of the quality of the national financial audit report,jurnal perspektif pembiayaan dan pembangunan daerah, Volume 6 Issue5.

والتي هدفت إلى فحص أثر التدريب و الخبرات و الجنس و العمر و الخلفية التعليمية التي يمتلكها المدقق على جودة نتائج التدقيق المالي للدولة وفق المنهج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لطريقة التحليل.

وكان من أبرز نتائجها أن جودة المراجعة المالية للدولة تتأثر بالتجارب و مع ذلك فشلت الدراسة في العثور على تأثيرات العمر و التعليم و الجنس على جودة نتائج التدقيق المالي للدولة.

- دراسة (Ismail, 2022)، بغنوان:

The quality of the auditor's report considering the negative aspects of creative accounting methods and procedures, international journal of professional, Volume 7 Issue 4.

والتي هدفت إلى التعرف على الجوانب السلبية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية التي لها تأثير على جودة تقرير مدقق الحسابات و التعرف على دور المدقق في الحد من هذه الآثار على عينة من البيانات تعود لمصرفين أحدهما قطاع حكومي و الآخر شركة مساهمة وفق المنهج الوصفي التحليلي وكان من أبرز نتائجها أن كلاهما يؤثران كثيرا في جودة تقرير المدقق الحسابات إذا كانت تلك الأساليب والإجراءات بمهنية واحترافية ودقة عالية.

- دراسة (Meline, Jullie, & Jessy, 2023)، بعنوان:

The effect of independence ,professionalism ;competency and auditor's experience on the Quality of audit report,accounting and finance studies, Volume 3 Issue 2.

والتي هدفت إلى تحديد أثر الاستقلالية و الكفاءة المهنية و الكفاءة و خبرة المدقق على جودة تقرير المراجعة و تمثلت عينتها في (138) استبيان و لكن تم استرجاع (125) استبيان الموزع على جميع المراجعين واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات وكان من أبرز نتائجها أن زيادة الكفاءة المهنية و الكفاءة و خبرة المدقق تعمل على جودة تقرير التدقيق.

ثالثا: مناقشة الدراسات السابقة و نموذج الدراسة

يتم في هذه الدراسة التعقيب على الدراسات السابقة و ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات :

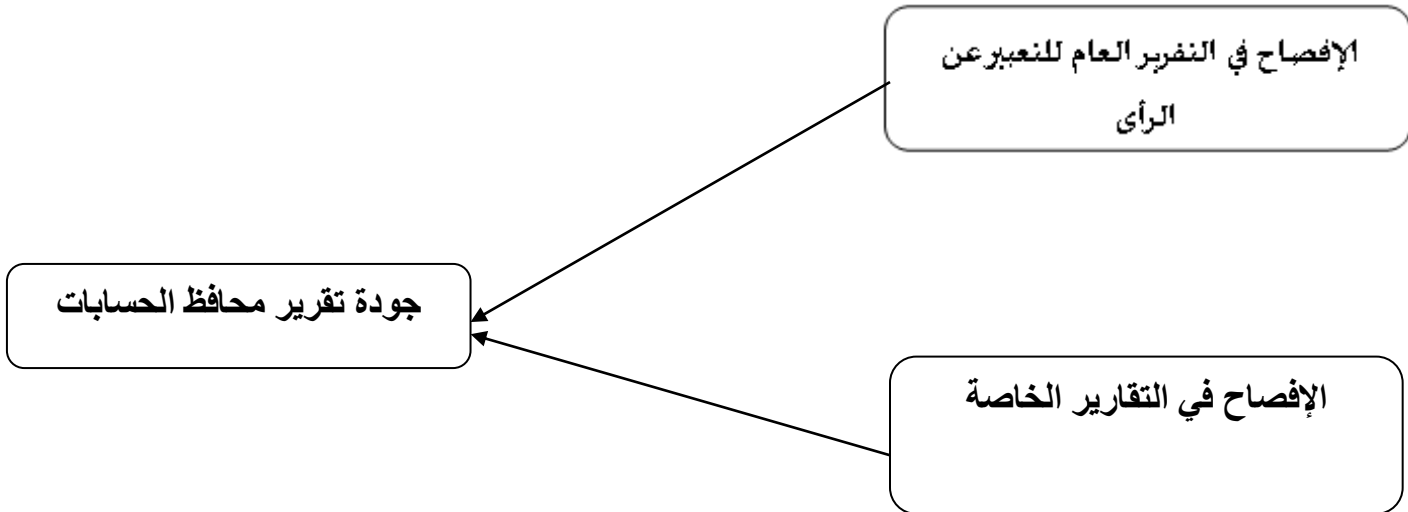
- يوجد دراسات تتوافق مع دراستنا مع المتغير التابع جودة تقرير محافظ الحسابات و تختلف عن دراستنا في المتغير المستقل و كما أنها أجريت في دول خارج الجزائر و أخرى شملت ولايات الجنوب الجزائري بينما دراستنا كانت في معظم ولايات الشمال و الجنوب الجزائري؛
- هنالك دراسات تتوافق مع دراستنا مع المتغير المستقل إفصاح محافظ الحسابات في تقريره و اختلفت عن دراستنا مع المتغير التابع جودة تقرير محافظ الحسابات إضافة إلى أنها أجريت في خارج الجزائر كمصر و العراق و الفلبين .

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو على النحو التالي :

- دراستنا ركزت على دور إفصاح محافظ الحسابات في تقريره على التحسين من جودة تقريره ؛
- سنركز في دراستنا على دور إفصاح محافظ الحسابات في تقريره الذي يضمن معلومات مالية و غير مالية و موثوقة للأطراف ذوي المصلحة و تساعد في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، و تحليل أثر المتغير المستقل المتمثل في إفصاح محافظ الحسابات عن المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي،

و الإفصاح عن المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة، على المتغير التابع المتمثل في تحسين جودة تقريره .

الشكل (1 - 1): نموذج النهائي لدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

يمثل الشكل رقم (1 - 1) أعلاه النموذج النهائي للدراسة والذي يلخص النتائج المتحصل عليها من خلال المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة، والتي أثبتت جودة النموذج المقترح في الدراسة بحيث تم التوصل إلى أن متغيرات النموذج المعتمد والمتمثلة في: المتغيرات المستقلة (إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي والإفصاح في التقارير الخاصة) كأبعاد لمتغير (إفصاح محافظ الحسابات) يؤثر كل منها تأثير إيجابي وذو دلالة إحصائية على المتغير التابع (جودة تقرير محافظ الحسابات). وبالتالي يمكننا القول بأن المتغير المستقل (إفصاح محافظ الحسابات) بأبعاده الثلاثة (إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي والإفصاح في التقارير الخاصة) له أثر إيجابي وذو دلالة إحصائية على المتغير التابع (جودة تقرير محافظ الحسابات) للعاملين داخل الجزائر.

خلاصة

يعتبر إفصاح محافظ الحسابات من معايير إعداد تقريره لأن الهدف الرئيسي لهذا الأخير هو إعلام الأطراف ذوي المصلحة بالرأي الذي يراه محافظ الحسابات و التقرير الذي يصيغه برأي فني محايد إضافة الى التقارير الخاصة فإن إفصاحه بشكل كافي يعطي صورة صادقة و حقيقية لكل من يريد أن يعرف معلومات عن الوضع المالي الذي تحدده القوائم المالية و الجداول المصاحبة لها المعدة من طرف المؤسسة و الذي من شأنه يوضح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة و مدى تطبيقها للمبادئ و الإجراءات المحاسبية المعمول بها و بهذا يتمكن محافظ الحسابات من التحسين من جودة تقريره .

الفصل الثاني:

الدراسات

التطبيقية

تمهيد

سيتم في هذا الجزء تحديد الإطار المنهجي للدراسة قصد التعرف على الطريقة والأدوات المعتمدة في الجانب الميداني لهذه الدراسة وكافة خطواتها، وصولاً إلى عرض النتائج المتوصل إليها وتحليلها بإستعمال المعالجات الإحصائية المناسبة ومن ثم تفسير تلك النتائج، وذلك بغرض اختبار صحة فرضيات الدراسة المبنية سابقاً والمستمدة أساساً من النموذج النظري للدراسة والذي نحاول من خلاله معرفة وتحديد طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة للدراسة (التقارير العامة و الخاصة) والمتغير التابع (جودة تقرير محافظ الحسابات)

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

في هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى الطريقة والأدوات التي استخدمت في معالجة البيانات المتعلقة بالدراسة.

اولا : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

سيتم ضمن هذا الإطار التطرق إلى جانبين أساسيين وذلك وفقا للترتيب التالي:

- الجانب الأول: خصص للتعريف بالطريقة المتبعة في بناء الدراسة؛
 - الجانب الثاني: يتضمن تحديد الأدوات والبرامج وكذا الأساليب الإحصائية المتبعة في المعالجة الإحصائية للدراسة؛
 - الطريقة المستخدمة في الدراسة.
- يتناول هذا الجانب الطريقة المتبعة في الدراسة والتي تتضمن التعريف بمجتمع الدراسة والعينة المختارة منه، كما يتضمن التعريف بمتغيرات الدراسة ومصادر البيانات.
- مجتمع وعينة الدراسة

تستلزم هذه الدراسة كغيرها من الدراسات وجود مجتمع وعينة محددين لتطبيق الدراسة عليها، وقد تمثل مجتمع وعينة الدراسة الحالية في:

1. مجتمع الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر عناصر إفصاح محافظ الحسابات في تحسين جودة تقريره وبغرض تحقيق هذا الهدف تم اختيار مجتمع للدراسة والذي يمكن تعريفه بجميع العناصر المتعلقة بالظاهرة المدروسة، حيث يتكون المجتمع المختار لتطبيق هذه الدراسة من محافظي الحسابات في الجزائر.

2. عينة الدراسة

تعرف عينة الدراسة بأنها المجموعة الجزئية من أفراد المجتمع الكلي للدراسة والتي يتم إجراء الدراسة عليها فعليا للتمكن من تعميم نتائجها على باقي أفراد المجتمع الكلي الذي أخذت منه. فالنسبة للدراسة الحالية فقد اقتصر إجرائها على عينة مكونة من 80 محافظ حسابات في الجزائر، حيث تم اختيارهم بصفة عشوائية.

ثانيا : متغيرات الدراسة ومصادر البيانات

سيتم ضمن هذا العنصر التطرق إلى التعريف بمتغيرات الدراسة، إضافة إلى عرض مصادر البيانات التي تم الاعتماد عليها في بناء الدراسة.

1. التعريف بمتغيرات الدراسة

شملت الدراسة الحالية عدة متغيرات والتي تم اختيارها بناء على ما تناولته بعض الدراسات السابقة، وتتمثل هذه المتغيرات في:

- (أ) المتغير التابع: ويتمثل جودة تقرير محافظ الحسابات .
- (ب) المتغير المستقل: وهو إفصاح محافظ الحسابات ممثلا ببعديه المستقلين وهي:

- الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي؛
- الإفصاح في التقارير الخاصة .

2. مصادر البيانات

بغرض جمع البيانات اللازمة للدراسة تم اللجوء إلى استعمال عدة مصادر مختلفة أولية وأخرى ثانوية، وهي تتمثل فيما يلي:

أ) المصادر الأولية:

تتعلق المصادر الأولية المعتمدة في الدراسة بالجانب العملي، وهي تتمثل في:

- الاستبيان: فقص الحصول على البيانات اللازمة للدراسة وجمعها من مصادرها الأولية تم توزيع استمارات استبيان على أفراد عينة الدراسة، ومن ثم تفريغها ومعالجتها باستخدام برنامج (spss v27) وبعض الأدوات الإحصائية للتوصل إلى نتائج الدراسة.

ب) المصادر الثانوية:

تتعلق المصادر الثانوية المعتمدة في الدراسة بالجانب النظري، وهي متمثلة في:

كل ما هو متوفر من مراجع متنوعة حول موضوع الدراسة سواء كانت ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة، حيث أنها شملت: المقالات العلمية العربية وأيضا الأجنبية، المؤتمرات العلمية، الكتب المطبوعة والالكترونية، بالإضافة إلى الأطروحات والرسائل العلمية المنشورة وغير المنشورة، وكذا الدراسات السابقة التي عالجت نفس موضوع الدراسة أو إحدى جوانبه.

ثالثا : الأدوات والبرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

يتناول هذا الجانب عرض الأدوات والبرامج والأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة وهو يشمل قسمين، تم في القسم الأول التطرق إلى الأداة الرئيسية التي تم اعتمادها في جمع البيانات اللازمة للدراسة، أما القسم الثاني فقد تم فيه التعريف بالبرامج والأساليب التي استخدمت في معالجة الدراسة إحصائيا.

- الأدوات المستعملة في الدراسة

سيتم ضمن هذا العنصر التعريف بالأداة التي تم اعتمادها لجمع بيانات الدراسة، بالإضافة إلى التعرف على كيفية إعدادها وما تحتويه من محاور كما سيتم التأكد من الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

1: الاستبيان:

تماشيا مع طبيعة الدراسة وأهدافها وكذا المنهج المتبع، فقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة للدراسة، حيث تم تصميمه انطلاقا من المزج بين الاستبيانات المستخدمة في بعض من الدراسات السابقة وذلك من خلال استخلاص الأسئلة الأكثر ملائمة للدراسة الحالية لتنسجم مع فرضياتها وأهدافها.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

تم إعداد أسئلة استمارة الاستبيان بناءً على مقياس ليكارت (Likert) الخماسي كمعيار محدد لدرجة موافقة أو عدم موافقة أفراد العينة المبحوثة على الخيارات المحددة حول أسئلة الاستبيان، وقد تم إعطاء رمز لكل درجة من درجات سلم المقياس كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-1): ترميز مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبتان

بعد تحديد وصياغة أسئلة الاستبيان حيث اعتمدنا في دراستنا على الاستبيان الإلكتروني تم إرسال الرابط إلى أفراد عينة الدراسة عشوائياً، حيث تم الإجابة عليه من طرف 98 فرد، فيما استبعدت منها اجابات غير صالحة للتحليل وذلك نظراً لعدم اكتمال الإجابات فيها وأيضاً تعدد الإجابات في السؤال الواحد، وبذلك فقد تم قبول 80 إجابة على الاستبيان صالحة للدراسة والتحليل، وهو ما يتبين في الجدول أدناه.

الجدول رقم (2-2): تصنيف الاستبيانات

الاستبيانات الموزعة		الاستبيانات المسترجعة		الاستبيانات المقبولة	
العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
120	100	98	81.67%	80	67%

المصدر: من إعداد الطالبتان

2: محاور الاستبيان

يحتوي الاستبيان المعتمد في هذه الدراسة على ثلاثة (03) محاور أساسية، والتي يمكن تصنيفها ضمن قسمين كالتالي:

- القسم الأول: يشمل محورين يتعلقان بمتغيرات الدراسة (المحور الأول والثاني) بحيث يتضمن كل محور مجموعة من الأسئلة.
- القسم الثاني: وهو يشمل محور واحد (المحور الثالث) والذي تم تخصيصه للبيانات الشخصية (المعلومات الخاصة) لأفراد العينة المبحوثة.

ويمكن توضيح ذلك التقسيم على النحو التالي:

أ) المحور الأول: خصص للمتغير المستقل إفصاح محافظ الحسابات والمعبر عنه ببعدين ، ويتكون هذا المحور من أربعة عشر (14) سؤال مقسمة وفقاً للأبعاد بالشكل التالي:

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

- البعد الأول: إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي (07) أسئلة.

- البعد الثاني: إفصاح في التقارير الخاصة (07) أسئلة.

(ب) المحور الثاني: خصص للمتغير التابع جودة تقرير محافظ الحسابات ، ويتكون من سبعة (08) أسئلة.

(ج) المحور الثالث: خصص للمعلومات الخاصة لمحافظي الحسابات ، ويتكون من ثلاثة (03) أسئلة معبر عنها بثلاثة عناصر تتمثل في: العمر، المؤهل العلمي ، وأخيرا الخبرة المهنية.

والجدول رقم (4-1) أدناه يوضح أسئلة (فقرات) محاور الاستبيان مصنفة وفقا لتبعية كل سؤال للمتغير، مع الإشارة إلى مصدر كل سؤال.

الجدول رقم (3-2): فقرات الاستبيان ومصادرها

الأبعاد	عدد الأسئلة	المصدر
الإفصاح في التقارير العامة لتعبير عن الرأي	7	(بن يحي و بابنات ، 2022)
الإفصاح في التقارير الخاصة	7	(بن يحي و بابنات ، 2022)
جودة تقرير محافظ الحسابات	8	(IAASB, 2016)، (IAASB, 2019)، (IESBA, 2018)

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على الدراسات السابقة

3: ثبات وصدق الاستبيان

قصد التأكد من مصداقية الاستبيان المعتمد في جمع بيانات الدراسة كمقياس لمتغيراتها، تم القيام بإجراء اختبار لقياس مدى ثبات فقراته وهو اختبار ألفا كرونباخ (α) (CronbachAlpha)، ويشترط في هذا الاختبار أن تكون قيمة المعامل ألفا كرونباخ محصورة ما بين (0) و(1) على أن تكون أدنى قيمة دالة على وجود الثبات في الاستبيان هي القيمة 0.60 حسب (Roninson et al, 1991)، ذلك على اعتبار أنه كلما اقتربت قيمة المعامل من الواحد (1) كلما زاد ثبات فقرات الاستبيان.

فالنسبة للدراسة الحالية فقد أظهرت النتائج المتحصل عليها والموضحة في الجدول رقم (04) أن قيمة المعامل ألفا كرونباخ (α) للاستبيان ككل تساوي 0.913، وهي قيمة مقبولة كونها تفوق العتبة وهذا ما يشير إلى ثبات الاستبيان المعتمد في هذه الدراسة.

أما عن معامل صدق الاستبيان فهو المقياس الذي يمكن من خلاله التأكد من أن الاستبيان الذي تم اعتماده يتضمن أسئلة ملائمة وذات صلة بموضوع الدراسة، ويمكن الحصول على هذا المعامل عن طريق إدخال الجذر التربيعي على قيمة المعامل ألفا كرونباخ.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

فالنسبة للدراسة الحالية فيشير الجدول رقم (5-2) إلى نتائج معامل صدق الاستبيان حيث يظهر أن قيمته تساوي 0.955، وهذا ما يدل على الاتساق الداخلي لكافة أسئلة محاور استبيان الدراسة.

الجدول رقم (4-2): نتائج اختبار صدق وثبات الاستبيان

معامل الصدق	قيمة ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	الاستبيان
0.955	0.913	22	الاستبيان

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V27

4. البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

شمل هذا العنصر التعريف بالمعالجات الإحصائية المستعملة في الدراسة من برامج وأساليب إحصائية مختلفة، والمتمثلة في:

أ. البرامج المستخدمة في الدراسة

بهدف دراسة وتحليل بيانات الدراسة فقد تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي "SPSS V 27" في تفريغ ومعالجة تلك البيانات إحصائياً.

ب: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تعتبر الأساليب الإحصائية عن مجموعة الإجراءات والعمليات والاختبارات التي يتم استخدامها في معالجة الدراسة إحصائياً.

ولتحقيق أهداف الدراسة الحالية واختبار فرضياتها تم إجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- معامل ألفا كرونباخ ($CronbachAlpha$): وهو ما يعرف بمعامل الثبات وقد تم استخدامه بغرض تقدير مدى ثبات وصدق استبيان الدراسة؛
- التكرارات والنسب المئوية: وتعرف أيضاً بالجدول التكرارية وتم اعتمادها لوصف الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: استخدمت من أجل وصف وتشخيص إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان؛
- معامل الارتباط بيرسون ($Le Coefficient de Corrélation Pearson$): وذلك بهدف التحقق من وجود علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة؛
- نموذج الانحدار الخطي المتعدد ($Multipelinear regression model$): بحيث تقوم فكرة هذا النموذج على دراسة أثر عدة متغيرات مستقلة والمتمثلة في هذه الدراسة على الإعلان والبيع الشخصي

وتنشط المبيعات والعلاقات العامة والتسويق المباشر على متغير تابع واحد والمتمثل في تعزيز الميزة التنافسية.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار نموذج الدراسة

تم تقسيم هذا الإطار إلى قسمين هامين:

- القسم الأول: تم فيه التطرق إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها.
- القسم الثاني: تم فيه اختبار النموذج النظري للدراسة وفرضياته بناء على نتائج المعالجة الإحصائية لاختبار الانحدار الخطي المتعدد.

أولاً : عرض نتائج الدراسة

يحتوي هذا الجانب على عنصرين، حيث تمثل العنصر الأول في تحديد اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة، بينما تمثل العنصر الثاني في التحليل الوصفي لمحاول الدراسة مع تفسير نتائجها.

1. اتجاه إجابات عينة الدراسة

يهدف معرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة محاور الاستبيان فقد تم تحديد المتوسطات الحسابية لدرجات مقياس ليكارت الخماسي المطبق في استبيان الدراسة وحصرها ضمن مجالات محددة ومن ثم تحديد التقييم الموافق لكل مجال على حدا. والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (5-2): مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت مع تقييمها

المستوى	الرمز	مجال المتوسط الحسابي	تقييم المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1	من 1 إلى 1.79	منخفض جداً
غير موافق	2	من 1.80 إلى 2.59	منخفض
محايد	3	من 2.60 إلى 3.39	متوسط
موافق	4	من 3.40 إلى 4.19	مرتفع
موافق بشدة	5	من 4.20 إلى 5	مرتفع جداً

المصدر: (عز حسين، 2008، صفحة 540)

2. التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة

تم تحليل عينة الدراسة بغية التعرف على المتغيرات الديمغرافية وكيفية توزيع افراد العينة وفقا لكل متغير.

- العمر

تم تقسيم الشرائح العمرية للعينة إلى فئات تتراوح بين (اقل من 30) و(من 30 الى 50) وكذا (أكثر من 50) كما هو مبين في الجدول الموالي:

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

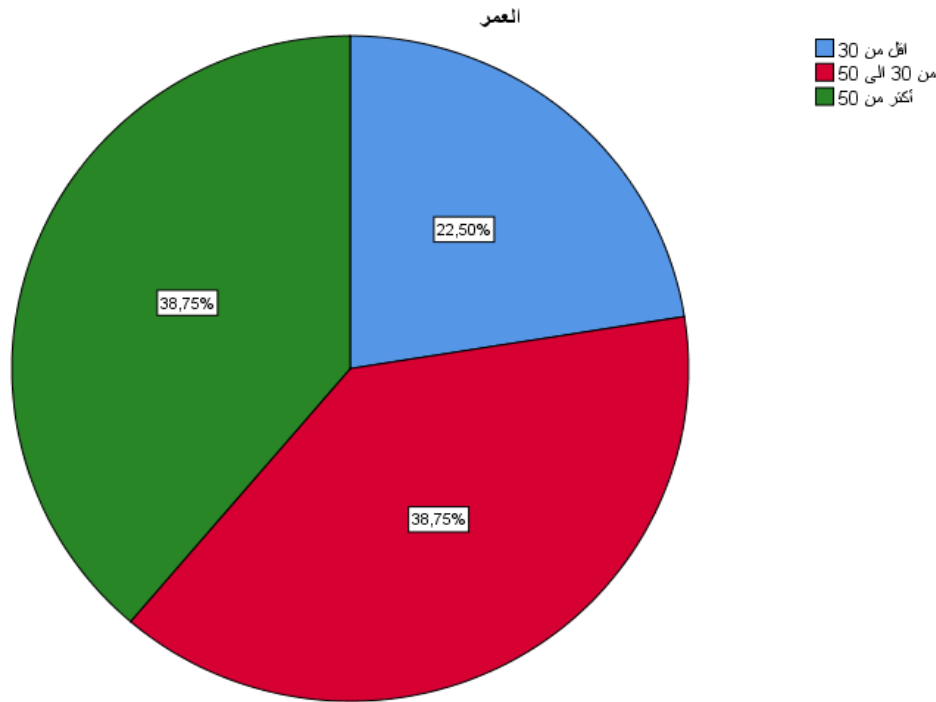
1	(أقل من 30)	18	22.5	22.5	22.5
2	(من 30 إلى 50)	31	38.8	38.8	61.3
3	(أكثر من 50)	31	38.8	38.8	100
	المجموع	80	100	100	

الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v27

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان الفئتين الأكثر مساهمة هي (من 30 إلى 05) و(أكثر من 50) بنسبة 38.8% ثم تليها الفئة (أقل من 30) بنسبة 22.5%، مما يدل على أن أغلبية الأفراد المستجوبين أعمارهم كبيرة وهذا ما يتوافق مع طبيعة مهنتهم ، وهذا ما هو موضح في الشكل الموالي:

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



المصدر: مخرجات برنامج SPSS V27

- المؤهل العلمي

تم تقسيم عينة الدراسة حسب المستويات التعليمية التالية: شهادة مهنية ، شهادة جامعية (ليسانس، ماستر)، دراسات عليا(ماجستير / دكتوراه) وكما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-7): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

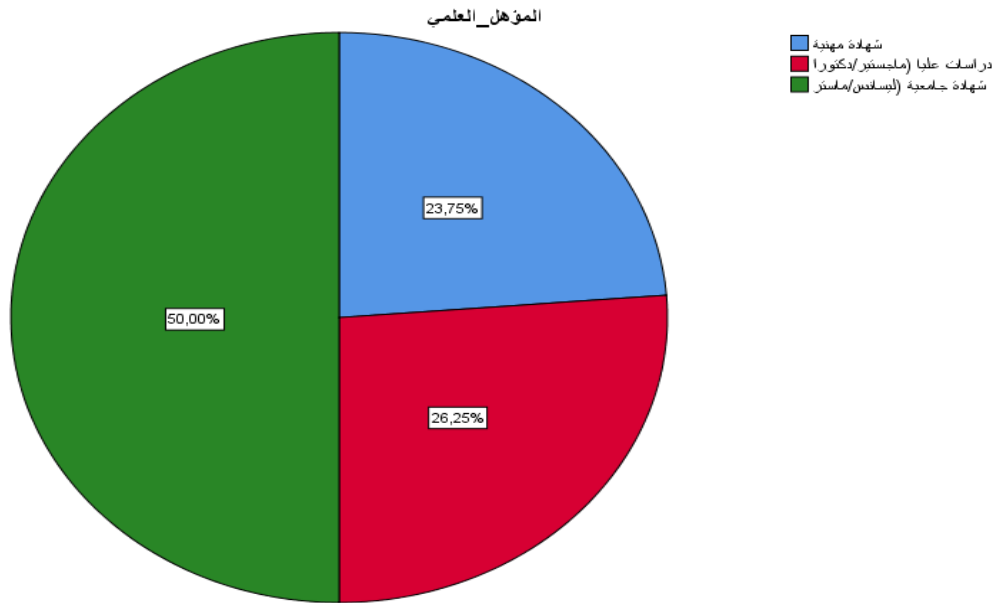
الرقم	البيان	التكرارات	% النسبة	% النسبة	النسبة التراكمية %
-------	--------	-----------	----------	----------	--------------------

		المؤكدة			
1	شهادة مهنية	19	23.8	23.8	23.8
2	دراسات عليا (ماجستير / دكتوراه)	21	26.3	26.3	50
3	شهادة جامعية (ليسانس، ماستر)	40	50	50	100
	المجموع	80	100	100	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v27

من خلال الجدول أعلاه يتضح ان المؤهل العلمي السائد في هذه العينة هو شهادة جامعية بنسبة 50%، ويليه دراسات عليا بنسبة 26.3%، ثم شهادة المهنية بنسبة 23.8%، وهذا ما يتوافق مع طبيعة المهنة التي تتطلب مستوى علمي لا بأس به أي على الأقل مستوى الليسانس ، ولتوضيح ذلك تمت الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (2 - 8): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر:مخرجات برنامج spss v27

- سنوات الخبرة

تم تقسيم مفردات العينة حسب سنوات الخبرة إلى الفئات التالية: أقل من 5 سنوات، من 6 إلى 10 سنوات، من 11 سنوات إلى 15 سنوات، من 16 إلى 20 ، أكثر من 20 سنة ، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2 - 8): توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة

الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة %	النسبة التراكمية %
-------	--------	-----------	----------	------------------	--------------------

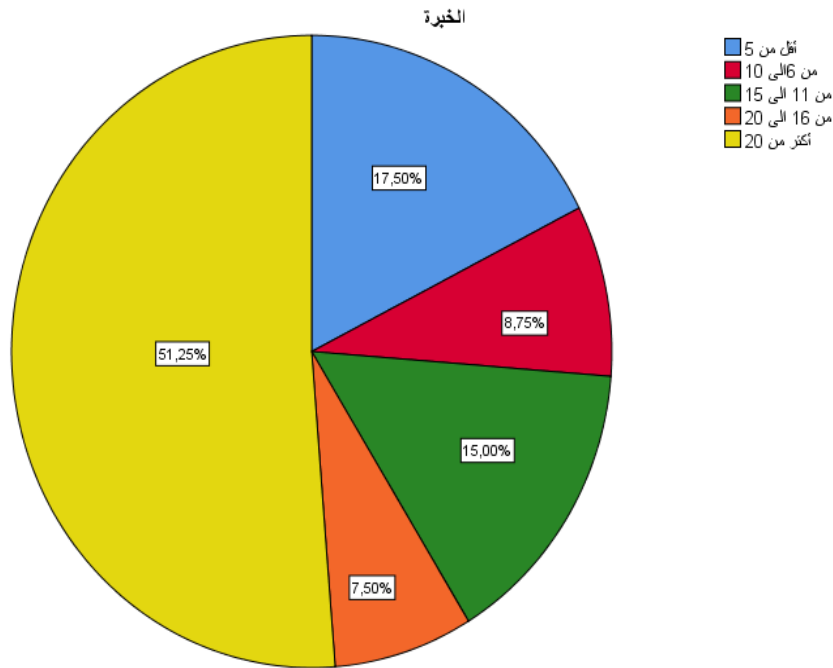
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

1	5 سنوات فأقل	14	17.5	17.5	17.5
2	من 6 إلى 10 سنة	7	8.8	8.8	26.3
3	من 11 إلى 15	12	15.0	15.0	41.3
4	من 16 إلى 20	6	7.5	7.5	48.8
5	أكثر من 20 سنة	41	51.2	51.2	100
	المجموع	80	100	100	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V27

من خلال الجدول أعلاه يتضح ان أكبر فئة من العينة المدروسة تمتلك خبرة اكبر من 20 سنة بنسبة تقدر ب 51.2%، بينما تصل نسبة من يمتلكون خبرة اقل من 5 سنة إلى 17.5% والفئة التي تمتلك خبرة من 11 الى 15 سنوات فان نسبتها تصل إلى 15.0% وبالنسبة للأفراد الذين يملكون خبرة من 6 الى 10 سنة فان نسبتهم تصل إلى 8.8% وكذا الافراد الذين يمتلكون الخبرة تتراوح ما بين 11 الى 15 بنسبة 7.5% وهذا ما يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة لا بأس بها في مجال المحاسبة والتدقيق ، كما هو موضح في الشكل الموالي :

الشكل رقم (2-3): توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: مخرجات برنامج SPSS v27.

3. التحليل الوصفي لمحاور الاستبيان

سيتم في هذا العنصر التطرق إلى عرض نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة المبحوثة حول أسئلة محاور استبيان الدراسة، حيث يشمل ذلك التحليل قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وأيضا للبعد ككل كما يشمل أيضا التقييم الموافق لكل منها على أن يكون تقييم تلك الإجابات بناء على

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

تقييمات مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت المتطرق إليها مسبقا (من المنخفض جدا إلى غاية المرتفع جدا)، ومن ثم سوف يتم تفسير تلك النتائج.

- تحليل أسئلة (فقرات) محور عناصر إفصاح محافظ الحسابات :

كما سبق الإشارة فإن محور عناصر إفصاح محافظ الحسابات الممثل بعدين، لذلك سيتم في يلي تقديم التحليل الوصفي لإجابات كل بعد على حدا.

أ) تحليل فقرات بعد التقرير العام للتعبير عن الرأي:

يحتوي هذا البعد على سبعة (07) أسئلة، وقد كانت نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال وللبعد ككل بعد تحليل إجابات أفراد العينة كالتالي:

الجدول رقم (9-2): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات
1	يضع محافظ الحسابات تحفظات في تقريره العام للتعبير عن رأيه حول القوائم المالية إذا اكتشف أخطاء جوهرية بعد تقييمها.	4.61	0.58	موافق بشدة
2	يؤكد محافظ الحسابات في تقريره على مسؤولية جميع الأطراف المعنية عن إعداد القوائم المالية وضمان صحتها.	4.55	0.54	موافق بشدة
3	يذكر محافظ الحسابات في تقريره الأدلة والاختبارات التي قام بها والتي أدت إلى تكوين رأيه المهني.	4.45	0.67	موافق بشدة
4	يحتوي التقرير العام للتعبير عن الرأي على معلومات كافية تمكن المستثمرين المحتملين من اتخاذ قرارات مالية بشأن مستقبل علاقتهم بالشركة المدققة.	4.48	0.63	موافق بشدة
5	يعبر محافظ الحسابات عن رأي محايد ومهني في حال اكتشاف ممارسات غير قانونية في التقارير التي يعدها مجلس الإدارة.	4.56	0.59	موافق بشدة
6	تؤثر طريقة تعيين محافظ الحسابات على مستوى الإفصاح في تقريره العام للتعبير عن الرأي.	4.40	0.75	موافق بشدة
7	يفصح محافظ الحسابات عن نتائج بعض عمليات المراجعة الخاصة في تقريره العام للتعبير عن الرأي.	4.26	0.88	موافق بشدة
	الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي	4.47	0.44	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v27

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

يتبين لنا من الجدول أعلاه ان متوسط إجابات الافراد لبعد الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي كانت جميعها موافقة بشدة وفقا لسلم ليكارت حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي للبعد ككل 75.4 بانحراف معياري قدره 0.44، ويفسر ذلك بأن أغلبية أفراد العينة توافق على أن محافظ الحسابات يحرص على الإفصاح عن المعلومات العامة في تقريره العام للتعبير عن الرأي .

(ب) تحليل فقرات بعد الإفصاح في التقارير الخاصة :

يحتوي هذا البعد على سبعة (07) أسئلة، وقد كانت نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال وللبعد ككل بعد تحليل إجابات أفراد العينة كالتالي:

الجدول رقم (10-2): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير الإفصاح في التقارير الخاصة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات
1	يفصح محافظ الحسابات في تقريره عن القوائم المالية الموحدة والمجموعة للشركة.	4.23	0.69	موافق بشدة
2	يفصح محافظ الحسابات عن إجمالي أعلى خمسة أو عشرة مكافآت ومزايا نقدية أو عينية ممنوحة لموظفي الشركة.	4.42	0.70	موافق بشدة
3	يعرض محافظ الحسابات تطور نتائج أعمال الشركة للسنوات الخمس الأخيرة.	4.41	0.70	موافق بشدة
4	يبيدي محافظ الحسابات رأيه حول مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها الشركة.	4.45	0.79	موافق بشدة
5	يفصح محافظ الحسابات عن المؤشرات المتعلقة باستمرارية أعمال الشركة.	4.50	0.74	موافق بشدة
6	يفصح محافظ الحسابات عما إذا كان أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة يمتلكون 20% على الأقل من رأسمال الشركة كأسهام ضمان	4.16	0.84	موافق
7	يفصح محافظ الحسابات عن الحالات الاستثنائية مثل زيادة أو تخفيض رأس المال، إصدار قيم منقولة أخرى، توزيع التسيقات على أرباح الأسهم	4.40	0.66	موافق بشدة
الإفصاح في التقارير الخاصة		4.36	0.53	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v27

من الجدول أعلاه يتضح أن متوسط إجابات افراد العينة تتراوح ما بين الموافقة والموافقة بشدة غير أن اتجاه اجابات أفراد العينة كانت نحو الموافقة بشدة حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي للبعد 36.4 بانحراف معياري قدره 0.53 وهذا ما يفسر بأن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يجب على محافظ الحسابات أن يحرص على الإفصاح عن المعلومات الإضافية في تقاريره الخاصة .

- تحليل أسئلة (فقرات) محور جودة تقرير محافظ الحسابات :

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

يحتوي هذا المحور على ثمانية (08) أسئلة، وقد كانت نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال وللمحور ككل بعد تحليل إجابات أفراد العينة كالتالي:

الجدول رقم (11-2): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول جودة تقرير محافظ الحسابات

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات
1	يفصح تقرير محافظ الحسابات بشكل كامل عن جميع الأمور الهامة والجوهرية المتعلقة بالقوائم المالية..	4.23	0.69	موافق بشدة
2	يتضمن تقرير محافظ الحسابات معلومات كافية ومفصلة حول أساليب وإجراءات المراجعة التي تم اتباعها.	4.57	0.65	موافق بشدة
3	يفصح التقرير بوضوح عن أي قيود أو صعوبات واجهها محافظ الحسابات أثناء عملية المراجعة.	4.55	0.54	موافق بشدة
4	يشرح تقرير محافظ الحسابات بشكل مفصل الأسباب الكامنة وراء أي تحفظات.	4.47	0.65	موافق بشدة
5	يفصح تقرير محافظ الحسابات عن أي حالات عدم التزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة تم اكتشافها.	4.48	0.63	موافق بشدة
6	يتضمن تقرير محافظ الحسابات معلومات كافية حول المخاطر الرئيسية التي تواجه الشركة وكيفية إدارتها.	4.40	0.66	موافق بشدة
7	يفصح تقرير محافظ الحسابات عن أي معلومات إضافية ذات صلة قد تكون مهمة لمستخدمي القوائم المالية.	4.40	0.70	موافق بشدة
8	يتسم تقرير محافظ الحسابات بالشفافية التامة ولا يتضمن أي محاولات لإخفاء أو تضليل المعلومات.	4.15	0.79	موافق
	جودة تقرير محافظ الحسابات	4.40	0.41	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v27

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الإجابات تتراوح بين الموافق والموافق بشدة، كما أن المتوسط الحسابي لمحور الميزة التنافسية بلغ 4.40 بانحراف معياري قدره 0.41 وهذا ما يفسر بأن أغلبية أفراد العينة توافق على أن جودة تقرير محافظ الحسابات تتحقق من خلال إلتزامه بالتوسع في الإفصاح عن كافة المعلومات الهامة والجوهرية والاضافية ويتميز بالشفافية التامة.

ثانياً: اختبار نموذج الدراسة:

سيتم في هذا الجانب دراسة طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة للدراسة والمتغير التابع، كما سيتم التطرق إلى

اختبار فرضيات الدراسة للتأكد من صحتها وذلك بناء على نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد.

1. دراسة الارتباط بين متغيرات الدراسة

قصد التأكد من وجود علاقة بين متغيرات الدراسة فقد تمت دراسة علاقة الارتباط بين المتغيرات المستقلة للدراسة والمتمثلة في (إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي والإفصاح في التقارير الخاصة) في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات حيث تم حساب معامل الارتباط بيرسون.

يقوم هذا الاختبار على أساس اختبار فرضيتين إحصائيتين هما:

H_0 : لا توجد علاقة ارتباط معنوية وذات دلالة إحصائية بين كل من (إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي والإفصاح في التقارير الخاصة) في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات.

H_1 : توجد علاقة ارتباط معنوية وذات دلالة إحصائية بين كل من (إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي والإفصاح في التقارير الخاصة) في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات.

الجدول رقم (2-12): علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة

جودة تقرير محافظ الحسابات		المتغيرات
مستوى الدلالة الإحصائية Sig	معامل الارتباط بيرسون	إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي
0.000	0.607**	
مستوى الدلالة الإحصائية	معامل الارتباط بيرسون	الإفصاح في التقارير الخاصة
0.000	0.786**	

**ارتباط عند مستوى معنوية قدره 5%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v27

يتضح من الجدول أعلاه بأن قيم معاملات الارتباط عناصر إفصاح محافظ الحسابات وتحسين جودة تقريره كانت جميعها موجبة والتي تراوحت بين (0.607 و 0.786) مما يدل على وجود ارتباط موجب قوي بين متغيرات الدراسة، وذلك ما تؤكد قيم مستوى الدلالة التي بلغ (0.000) أي مستوى دلالة أقل من ($\alpha=0.05$) مما يعني وجود ارتباط موجب قوي وذو دلالة إحصائية بين المتغيرات، وبالتالي قبول الفرضية الثانية القائلة أن هناك ارتباط موجب وذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين متغيرات الدراسة: عناصر إفصاح محافظ الحسابات وتحسين جودة تقريره.

ومنه نرفض الفرض الصفري (H_0) ونقبل الفرض البديل (H_1) والذي ينص على أنه:

"توجد علاقة ارتباط معنوية وذات دلالة إحصائية بين كل من (إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي والإفصاح في التقارير الخاصة) وتحسين جودة تقريره".

2. اختبار الفرضيات

من أجل دراسة فرضيات نموذج الدراسة واختبارها فقد تم إجراء اختبار نموذج الانحدار الخطي المتعدد للتأكد من وجود أثر للمتغيرات المستقلة (إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي والإفصاح في التقارير الخاصة) على المتغير التابع جودة تقرير محافظ الحسابات.

- **الخطوة الأولى:** تحديد كل من (معامل الارتباط المتعدد، معامل التحديد، معامل التحديد المعدل) وذلك قصد قياس درجة العلاقة بين كل المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في النموذج المختبر.
- **الخطوة الثانية:** تحديد جدول تحليل التباين (ANOVA) من أجل اختبار معنوية النموذج المعتمد وذلك بناء على نتائج اختبار فيشر.
- **الخطوة الثالثة:** تقدير معاملات الانحدار واختبارها وذلك بهدف تحديد مدى تأثير كل متغير من المتغيرات المستقلة على المتغير الثاني، وكذا اختبار الدلالة الإحصائية للنموذج المعتمد.

وقبل التطرق إلى اختبار الفرضية الرئيسية لابد من الإشارة إلى نموذج الدراسة الحالية المعتمد:

أ. **نموذج الدراسة وفرضياتها:** انطلاقاً من الإشكالية الرئيسية للدراسة المتعلقة بتأثير إفصاح محافظ الحسابات والمتمثل في كل الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي والإفصاح في التقارير الخاصة في تحسين جودة تقريره، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

يوجد تأثير بين إفصاح محافظ الحسابات و جودة تقريره

ومن أجل الإحاطة الجيدة بالفرضية الرئيسية تمت تجزئتها إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- H1 : يوجد اثر موجب وذو دلالة إحصائية إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي في تحسين جودة تقريره
- H2 : يوجد اثر موجب وذو دلالة إحصائية لافصاح في التقارير الخاصة في تحسين جودة تقريره.

ب. معامل التحديد المعدل، معامل التحديد، معامل الارتباط المتعدد:

من أجل اختبار هذه الفرضيات الفرعية تمت الاستعانة بنموذج الانحدار الخطي المتعدد والذي تم عرض نتائجه في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2 - 13): معامل الارتباط المتعدد، معامل التحديد، معامل التحديد المعدل

معامل التحديد المعدل	معامل التحديد	معامل الارتباط المتعدد
0.659	0.668	0.817

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v27

يتضح من خلال الجدول أعلاه ان هناك علاقة ارتباط موجبة قوية جدا بين المتغيرات المستقلة المتمثلة إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي والإفصاح في التقارير الخاصة والمتغير التابع المتمثل في جودة تقرير محافظ الحسابات ، حيث قدرت قيمة معامل الارتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات ب 0.817.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

كما استطاعت المتغيرات المستقلة تفسير ما قيمته 66.8% من المتغير التابع والباقي يعود لمتغيرات أخرى تؤثر هي الأخرى على جودة تقرير محافظ الحسابات لم يتم ادراجها في النموذج، أما قيمة معامل التحديد المعدل بلغت قيمته 65.9% وبما أن قيمته قريبة من قيمة معامل التحديد فهذا يدل على جودة نموذج الدراسة المقترح.

ج. جدول تحليل التباين (ANOVA)

الجدول رقم (2-14): جدول تحليل التباين (ANOVA)

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	إحصائية فيشر المحسوبة F_c	القيمة الاحتمالية Sig	مستوى الدلالة	الدلالة
الانحدار	9.04	2	4.52	77.499	0.000	0.05	دال احصائيا
البواقي	4.49	77	0.058				
الكلي	13.53	79					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج v27SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه وبناء على نتائج اختبار Fisher ان القيمة الاحتمالية للنموذج تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (5%) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن نموذج الانحدار ذو دلالة احصائية وان هناك واحد على الأقل من معاملات الانحدار يختلف عن الصفر، ومنه فإن نموذج دراسة أثر كل من إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي والافصاح في التقارير الخاصة على تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات ذو دلالة احصائية من الناحية الإحصائية الكلية.

د. تقدير معاملات النموذج واختبارها:

الجدول الموالي يمثل تقدير معاملات النموذج واختبارها:

الجدول رقم (2 - 15): تقدير معاملات النموذج واختبارها

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	قيمة ستودنت المحسوبة T_{cal}	القيمة الاحتمالية Sig	مستوى الدلالة	الدلالة
	المعامل	الخطأ المعياري	Bêta				
الحد الثابت	1.121	0.291	-	3.858	0.000	0.05	دال إحصائيا
إفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي	0.248	0.073	0.265	3.417	0.01	0.05	دال إحصائيا

الإفصاحي التقارير الخاصة	0.499	0.060	0.646	8.341	0.000	0.05	دال احصائيا
المتغير التابع: تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات							

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v27

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

- وجود أثر موجب للإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات حيث بلغت قيمة هذا المعامل 0.248 وهو ذو دلالة احصائية بالاعتماد على قيمة 0.01Sig وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 5%، وهذا ما يؤدي بنا إلى قبول الفرضية H_1 التي تقول انه يوجد أثر موجب وذو دلالة إحصائية للإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات وهذا معناه أن افصاح محافظ الحسابات عن المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الرأي يحسن من جودة تقريره من خلال الإلتزام بالشفافية التامة.
- وجود أثر الإفصاح في التقارير الخاصة في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات حيث بلغت قيمة المعامل 0.499 وهو ذو دلالة إحصائية بالاعتماد على قيمة 0.000 Sig وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 5%، وهذا ما يؤدي إلى قبول الفرضية H_2 التي مفادها انه يوجد أثر موجب وذو دلالة إحصائية لأفصاح في التقارير الخاصة في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات وهذا معناه أن افصاح محافظ الحسابات عن المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة يحسن من جودة تقريره من خلال إلتزامه بإفصاحه عن معلومات كافية ومفصلة وخالية من أي أخطاء أو غموض.

خلاصة

تم في هذا الجزء التطرق إلى الجانب التطبيقي من الدراسة، حيث تضم الإجابة على إشكالية الدراسة بغرض الوصول إلى أهداف الدراسة، وذلك من خلال تحليل ومعالجة البيانات التي تم تجميعها واختبار نموذج الدراسة وفرضياته بناء على نتائج الانحدار الخطي البسيط في برنامج (SPSS V27)، وقد كان ذلك ضمن قسمين تعلق القسم الأول بالطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة، والثاني تعلق بعرض نتائج الدراسة وتحليلها واختبار نموذج الدراسة وفرضياته.

الختمة

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أنه يمكن للتوسع محافظ الحسابات في الإفصاحات في تقاريره من تحسين جودة تقاريره و ذلك من خلال حرص محافظ الحسابات على تحقيق جودة المراجعة التي يقوم بها و ذلك باكتشافه للأخطاء الجوهرية و المخالفات التي ترتكبها المؤسسة و إثباتها بأدلة كافية و الإفصاح عنها في التقرير العام بإبداء رأي فني محايد يعبر عن مدى تطبيق المؤسسة للمبادئ المحاسبية المعمول بها و في التقارير الخاصة لإضفاء الثقة و الموثوقية للتقارير المالية و بالتالي تحقيق جودة تقرير محافظ الحسابات .

1. نتائج الدراسة:

- إفصاح محافظ الحسابات في تقرير العام أو التقارير الخاصة يعتبر من أحد أهم الأساسيات التي يجب على محافظ الحسابات الحرص عليها لتحسين من جودة تقريره؛
- وبناء على مما سبق فقد سعت هذه الدراسة إلى محاولة الإحاطة بموضوع إفصاح محافظ الحسابات و جودة تقريره من الجانبين النظري والتطبيقي، وذلك من خلال دراسة و تحليل بيانات الاستبيان عن طريق برنامج الspss، وقد أسفرت نتائج الدراسة إلى جملة من النتائج المتعلقة بأثر إفصاح محافظ الحسابات بأبعاده (الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي و إفصاح في التقارير الخاصة) على جودة تقرير محافظ الحسابات ، وتمثلت تلك النتائج فيما يلي:
- الإعتماد على ما ينص عليه كل معيار من معايير التدقيق الجزائية الخاصة بإعداد تقارير التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات ؛
- الالتزام بتطبيق هذه المعايير يجعل القوائم المالية ذات كفاءة وموثوقية مما يزيد ثقة مستخدمي هذه القوائم؛
- أهمية معايير التدقيق الجزائية الخاصة بإعداد تقارير التدقيق من حيث تحديد هدف ومجال كل معيار؛
- يعد كل من الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي ، الإفصاح في التقارير الخاصة، أبعاد أساسية وذات أثر ايجابي في المتغير التابع (جودة تقرير محافظ الحسابات)؛
- وجود علاقة ارتباط وتأثير قوية وموجبة بين عناصر إفصاح محافظ الحسابات و جودة تقريره .

2. آفاق الدراسة :

- تطبيق ما جاء به معيار التدقيق الجزائي (700) توحيد شكل التقرير محافظ الحسابات- دراسة تطبيقية.

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

- عبد الفتاح عز حسين. (2008). مقدمة للإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS (المجلد الطبعة الأولى). المملكة العربية السعودية: دار خوارزم العلمية للنشر .
- توفيق مصطفى أبو رقية، و عبد الهادي اسحق. (2014). تدقيق و مراجعة الحسابات. عمان: دار و مكتبة الكندي للنشر و التوزيع.
- د. رزق أبو زيد شحتة. (2015). تدقيق الحسابات. الأردن: دار وائل للنشر.
- حسام الدين حسن. (بلا تاريخ). lecture2011-2-3. تم الاسترداد من WWW.asca.sy: WWW.asca.sy

2. الأطروحات ورسائل الماجستير:

- دعاء محمد عبد الرحمان. (2017). الحد من الأحكام الشخصية للمدقق و إنعكاساته على جودة تقرير المدقق (رسالة ماجستير). كلية الادرة و الاقتصاد. بغداد.
- العايب فوزية. (2017). اثر محددات الإفصاح المحاسبي و المالي على نوعيه المعلومات الواردة في التقارير السنوية - أطروحة دكتوراه. الجزائر : كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير .

3. القوانين والمنشورات:

- المادة 678. (2011). معايير التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة و النتيجة حسب السهم او حسب الحصة في الشركة . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 24، 1-36.

4. المقالات

- أ. طيطوس فتحي. (2013). محافظ الحسابات في الجزائر. نفاثر السياسة و القانون 1(09)، الصفحات 39-48.
- أحمد عبد القادر أحمد. (2015). قياس أثر تغيير شكل و محتوى تقرير المراجعة على تعظيم قيمته و تضيق فجوة التوقعات بشأنه. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، 14(2)، الصفحات 1-37.
- احمد عبد الله العمودي. (2014). أثر أري المراجع الخارجي عن مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات على قرارات المستثمرين. مجلة حضرموت للعلوم الانسانية، 11(1).
- أحمد عبد الله العمودي. (2014). أثر رأي المراجع الخارجي عن مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات عن القرارات المستثمرين. مجلة جامعة حضرموت للعلوم الإنسانية، 11(1)، الصفحات 278-249.
- أحمد كمال مطاوع إبراهيم. (2021). أثر إفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقارير مراقبة الحسابات على قرارات الستمارية في ضوء التباين خصائص الشركات و مجالس إدرتها بالمملكة العربية السعودية. مجلة البحوث المالية، 22(1).
- بابان إبراهيم عليوي الجبوري. (2012). الإفصاح الكامل عن المشتقات المالية كأحد ادوات الاستثمار و اثره على ثقة التعاملات مع الشركات. مجلة تكريت للعلوم الادارية و الاقتصادية، 08(24)، الصفحات 267-288.
- بن عيسى خيرة. (2018). دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ إفصاح و شفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة. مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، 2(2)، الصفحات 66-81.
- حسن سالم بلال، و مصطفى علي الإسداوي مصطفى السيد. (2020). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على عدم تماثل المعلومات و إبطاء تقرير المراجعة. المجلة العلمية للدراسات و البحوث العلمية التجارية، 1(2)، الصفحات 31-50.
- حسينة بوشايب. (2016). دور و اهمية الإفصاح الاختياري في القوائم المالية للمؤسسات دراسة عينة من المؤسسات المساهمة في بورصة الجزائر. مجلة الاقتصاد و التسيير و التجارة، 2(2)، الصفحات 11-29.

- حنان عبد المنعم مصطفى حسن. (2022). دور الإفصاح المحاسبي الإلزامي و الإختياري في التقارير المالية للبنوك المصرية في تعزيز الشمول المالي. *مجلة البحوث المحاسبية*، 9(2)، الصفحات 141-226.
- د. حجاج زينب. (2016). مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات. *مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات*، 5(2)، الصفحات 181-193.
- رشيد سفاحلو، و عاشور كتوش. (2017). مهام و تقارير محافظ الحسابات. *مجلة الاقتصاد الجديد*، 01(16)، الصفحات 85-109.
- زهواني رضا. (2016). ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر. *مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية*، 9(3)، الصفحات 22-07.
- شكري معمر سعاد، و كهينة رشام. (2022). أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالإعتماد على أعمال التدقيق الخارجي. *مجلة الإستراتيجية و التنمية*، 12(01)، الصفحات 44-63.
- شوارب خليفة، و محمد عجيلة. (2023). جودة تقارير محافظ الحسابات في ظل تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700. *المقريزي للدراسات الاقتصادية و المالية*، 7(1)، 158-140.
- صبيحي، و حسني عبد الجليل. (2002). دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية. *المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية*، 2002(1)، الصفحات 1-58.
- صنهاجي هبية، عبد القادر عوادي، و محمد العيد عامرة. (2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. *مجلة العلوم الإدارية و المالية*، 01(01)، الصفحات 423-436.
- ضيف الله محمد الهادي. (2013). أسس و قواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية و الإبلاغ المالي دوليا IAS /IFRS. *مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية*، 1(6)، الصفحات 85-111.
- عباس ميرغني أحمد العبيد، أحمد النور نصر الدين حامد، و عبد الوهاب موسى الجعلي محمد. (2022). أثر مخاطر المراجعة الالكترونية على تقرير المراجع الخارجي -دراسة ميدانية على قطاع المراجعة في السودان. *مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية*، 6(2)، الصفحات 561-580.

5. مواقع الأنترنت:

- حسام الدين حسن. (بلا تاريخ). lecture2011-2-3. تم الاسترداد من WWW.asca.sy: WWW.asca.sy

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- Ali, H. J. (2023). auditing standard (700) and its role in improving the auditor's report. *international journal of research in social sciences and humanities*, 13(2), pp. 858-866.
- Ismail, M. D. (2022). The quality of the auditor's report considering the negative aspects of creative accounting methods and procedures. *international journal of professional*, 07(04), pp. 01-20.
- jacques, f. v., & Clea beatriz , M. (2014). Disclosure of information in audit reports. *journal of management and business research*, 14(5).
- Meline, y. s., Jullie, s., & Jessy, D. (2023). The effect of independence ,professionalism ;competency and auditor's experience on the Quality of audit report. *accounting and finance studies*, 3(4), 293-277. Indonesia.
- Rahayu, Y. S. (2019). determinant of the quality of the national financial audit report. *jurnal perspektif pembiayaan dan pembangunan daerah*, 6(5), pp. 611-620.

- Roebuck, P., & Mong, S. (2005). effect of audit report disclosure on auditor litigation risk. *accounting and finance*, 45(2). Asustralia: university of new south wales, sydney.
- Ruz, L. M. (2021). The effect of full disclosure policy compliance on financial performance of local government units moderated by opinion in the independent auditor's report: A study conducted in the province of bataan, philippines. *journal of production operations management and economics* , 1(2), pp. 21-65.
- Sakka, I. F., & Jarboui, A. (2015). External auditor's characteristics ,corporate governance and audit reporting quality. *international journal of accounting and economics studies*, pp. 116-109.

الملحق الأول: الإستبيان

المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار –إليزي -

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

يشرف الطالبتين بمعهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي إليزي أن يضعوا بين أيديكم هذا الإستبيان، بهدف الحصول على آرائكم فيما يتضمنه من محاور لإستيفاء المعلومات المتعلقة بالجانب التطبيقي للدراسة الخاصة بمذكرة ماستر، والذي يحمل عنوان:

أثر إفصاح محافظ الحسابات في تحسين جودة تقريره -دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر-

لذا يرجو الطالبتين الإجابة عن محاور الإستبيان، ومما لا شك فيه أن توخي الدقة في إختيار الإجابة المناسبة سيكون له أثر كبير في إنجاز ونجاح هذه الدراسة، والوصول إلى نتائج واقعية وفيدة.

ضع العلامة (X) في المكان المناسب:

1. معلومات عامة حول عينة الدراسة

الفئة العمرية: أقل من 30 سنة من 30 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة

المؤهل العلمي: شهادة مهنية/ليسانس/ماستر دراسات عليا

سنوات الخبرة : أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنة من 16 إلى 20 سنة أكثر من 20 سنة

رقم العبارة	العبارة	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
-------------	---------	-----------	-----------	-------	-------	------------

1	يضع محافظ الحسابات تحفظات في تقريره العام للتعبير عن رأيه حول القوائم المالية إذا اكتشف أخطاء جوهرية بعد تقييمها.				
2	يؤكد محافظ الحسابات في تقريره على مسؤولية جميع الأطراف المعنية عن إعداد القوائم المالية وضمنان صحتها.				
3	يذكر محافظ الحسابات في تقريره الأدلة والاختبارات التي قام بها والتي أدت إلى تكوين رأيه المهني.				
4	يحتوي التقرير العام للتعبير عن الرأي على معلومات كافية تمكن المستثمرين المحتملين من اتخاذ قرارات مالية بشأن مستقبل علاقتهم بالشركة المدققة.				
5	يعبر محافظ الحسابات عن رأي محايد ومهني في حال اكتشاف ممارسات غير قانونية في التقارير التي يعدها مجلس الإدارة.				
6	تؤثر طريقة تعيين محافظ الحسابات على مستوى الإفصاح في تقريره العام للتعبير عن الرأي.				
7	يفصح محافظ الحسابات عن نتائج بعض عمليات المراجعة الخاصة في تقريره العام للتعبير عن الرأي.				

2. المحور الأول: الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي

3. المحور الثاني: الإفصاح في التقارير الخاصة

رقم العبارة	العبارة	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يفصح محافظ الحسابات في تقريره عن القوائم المالية الموحدة والمجمعة للشركة.					

					يفصح محافظ الحسابات عن إجمالي أعلى خمسة أو عشرة مكافآت ومزايا نقدية أو عينية ممنوحة لموظفي الشركة.	2
					يعرض محافظ الحسابات تطور نتائج أعمال الشركة للسنوات الخمس الأخيرة.	3
					يبيدي محافظ الحسابات رأيه حول مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها الشركة.	4
					يفصح محافظ الحسابات عن المؤشرات المتعلقة باستمرارية أعمال الشركة.	5
					يفصح محافظ الحسابات عما إذا كان أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة يمتلكون 20% على الأقل من رأسمال الشركة كأسهم ضمان.	6
					يفصح محافظ الحسابات عن الحالات الاستثنائية مثل زيادة أو تخفيض رأس المال، إصدار قيم منقولة أخرى، توزيع التسيبقات على أرباح الأسهم.	7

4. المحور الثالث : جودة تقرير محافظ الحسابات

العبارة	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يفصح تقرير محافظ الحسابات بشكل كامل عن جميع الأمور الهامة والجوهرية المتعلقة بالقوائم المالية.					
2	يتضمن تقرير محافظ الحسابات معلومات كافية ومفصلة حول أساليب وإجراءات المراجعة التي تم اتباعها.					
3	يفصح التقرير بوضوح عن أي قيود أو صعوبات واجهها محافظ الحسابات أثناء عملية المراجعة.					
4	يشرح تقرير محافظ الحسابات بشكل مفصل الأسباب الكامنة وراء أي تحفظات.					
5	يفصح تقرير محافظ الحسابات عن أي حالات عدم التزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة تم اكتشافها					
6	يتضمن تقرير محافظ الحسابات معلومات كافية حول المخاطر الرئيسية التي تواجه الشركة وكيفية إدارتها.					
7	يفصح تقرير محافظ الحسابات عن أي معلومات إضافية ذات صلة قد تكون مهمة لمستخدمي القوائم المالية.					

					يتسم تقرير محافظ الحسابات بالشفافية التامة ولا يتضمن أي محاولات لإخفاء أو تضليل المعلومات.	8
--	--	--	--	--	--	---

الملحق الثاني: معامل الثبات للإستمارة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,906	22

Statistiques

		العمر	الخبرة	العلمي_المؤهل
N	Valide	80	80	80
	Manquant	0	0	0

الملحق الثالث: توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30	18	22,5	22,5	22,5
	من 30 إلى 50	31	38,8	38,8	61,3
	أكثر من 50	31	38,8	38,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

الملحق الرابع : توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

العلمي_المؤهل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide شهادة مهنية	19	23,8	23,8	23,8
دكتورا/ماجستير (دراسات عليا)	21	26,3	26,3	50,0
ماستر/ليسانس (شهادة جامعية)	40	50,0	50,0	100,0
Total	80	100,0	100,0	

الملحق الخامس : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5	14	17,5	17,5	17,5
من 6 إلى 10	7	8,8	8,8	26,3
من 11 إلى 15	12	15,0	15,0	41,3
من 16 إلى 20	6	7,5	7,5	48,8
أكثر من 20	41	51,2	51,2	100,0
Total	80	100,0	100,0	

الملحق السادس: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعد الإفصاح في التقرير العام للتعبير عن الرأي

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A1	80	2,00	5,00	4,6125	,58448
A2	80	3,00	5,00	4,5500	,54888
A3	80	2,00	5,00	4,4500	,67317
A4	80	2,00	5,00	4,4875	,63632
A5	80	2,00	5,00	4,5625	,59201
A6	80	2,00	5,00	4,4000	,75641
A7	80	1,00	5,00	4,2625	,88223
AAA	80	2,57	5,00	4,4750	,44179
N valide (liste)	80				

الملحق السابع: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعد الإفصاح في التقارير الخاصة

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
B1	80	2,00	5,00	4,2375	,69799
B2	80	2,00	5,00	4,4250	,70755
B3	80	2,00	5,00	4,4125	,70610
B4	80	1,00	5,00	4,4500	,79396
B5	80	2,00	5,00	4,5000	,74630
B6	80	2,00	5,00	4,1625	,84858
B7	80	2,00	5,00	4,4000	,66751
BBB	80	2,86	5,00	4,3696	,53582
N valide (liste)	80				

الملحق الثامن: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغير جودة تقرير محافظ الحسابات
Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
YY1	80	2,00	5,00	4,2375	,69799
YY2	80	2,00	5,00	4,5750	,65168
YY3	80	3,00	5,00	4,5500	,54888
YY4	80	2,00	5,00	4,4750	,65555
YY5	80	2,00	5,00	4,4875	,63632
YY6	80	2,00	5,00	4,4000	,66751
YY7	80	2,00	5,00	4,4000	,70442
YY8	80	2,00	5,00	4,1500	,79715
YYY	80	2,75	5,00	4,4094	,41385
N valide (liste)	80				

الملحق التاسع : العلاقة الارتباطية بين أبعاد إفصاح محافظ الحسابات وجودة تقريره
Corrélations

		AAA	BBB	YYY
AAA	Corrélation de Pearson	1	,530**	,607**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	80	80	80
BBB	Corrélation de Pearson	,530**	1	,786**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	80	80	80
YYY	Corrélation de Pearson	,607**	,786**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	

N	80	80	80
---	----	----	----

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

الملحق العاشر : معامل التحديد المعدل، معامل التحديد، معامل الارتباط المتعدد

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,817 ^a	,668	,659	,24150

a. Prédicteurs : (Constante), BBB, AAA

الملحق الحادي عشر : تحليل التباين ANOVA

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	9,040	2	4,520	77,499	,000 ^b
	de Student	4,491	77	,058		
	Total	13,530	79			

a. Variable dépendante : YYY

b. Prédicteurs : (Constante), BBB, AAA

الملحق الثاني عشر: تقدير معاملات النموذج واختبارها

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,121	,291	3,858	,000
	AAA	,248	,073	,265	,001
	BBB	,499	,060	,646	,000

a. Variable dépendante : YYY

الصفحة	الموضوع
I-II	إهداء
III	شكر و عرفان
IV	الملخص
V	فهرس المحتويات
VI	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
IX	قائمة الرموز والمختصرات
أ - ج	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري و الدراسات السابقة	
3	المبحث الأول: إفصاح محافظ الحسابات و جودة تقريره
3	أولا :تعريف الافصاح و أنواعه
3	1. تعريف الافصاح
3	2. أنواع الإفصاح
4	ثانيا : مستويات واساليب و طرق الافصاح
4	1. مستويات الإفصاح
5	2. أساليب وطرق الإفصاح
6	ثالثا : إفصاح محافظ الحسابات
6	1. التقرير العام
7	2. التقرير الخاص
10	رابعا: تعريف محافظ الحسابات
10	1. تعريف محافظ الحسابات
11	2. مجالات تدخل محافظ الحسابات ومهامه
11	3. أهم قواعد عمل محافظ الحسابات
12	4. مسؤوليات محافظ الحسابات
14	5. كفاءة محافظ الحسابات
15	خامسا : تقرير محافظ الحسابات
15	1. تعريف تقرير محافظ الحسابات
15	2. خصائص تقرير محافظ الحسابات

16	3. أهمية تقرير محافظ الحسابات
17	4. معايير إعداد التقرير
18	5. عناصر تقارير محافظ الحسابات حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 700
20	سادسا : جودة تقرير محافظ الحسابات
20	1. تعريف الجودة
21	2. تعريف جودة التدقيق
21	3. خصائص الجودة
22	4. تعريف جودة تقرير محافظ الحسابات
22	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
22	أولا : الدراسات المتعلقة بمتغير إفصاح محافظ الحسابات
22	1. الدراسات العربية
25	2. الدراسات الأجنبية
26	ثانيا : الدراسات المتعلقة بمتغير جودة تقرير محافظ الحسابات
26	1. الدراسات العربية
28	2. الدراسات الأجنبية
29	ثالثا :مناقشة الدراسات السابقة و نموذج الدراسة
	الفصل الثاني : دراسة تطبيقية
34	المبحث الأول :طريقة و الادوات
34	أولا : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
34	1. مجتمع الدراسة
34	2. عينة الدراسة
34	ثانيا: متغيرات الدراسة ومصادر البيانات
35	1. التعريف بمتغيرات الدراسة
35	2. مصادر البيانات
35	ثالثا: الأدوات والبرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
36	1. الاستبيان
36	2. محاور الاستبيان
38	3. ثبات وصدق الاستبيان
38	4. البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
39	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و اختبار نموذج الدراسة

39	أولاً: عرض نتائج الدراسة
40	1. إتجاه إجابات عينة الدراسة
40	2. التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة
43	3. التحليل الوصفي لمحاور الإستبيان
47	ثانياً: إختبار نموذج الدراسة
47	1. دراسة الارتباط بين متغيرات الدراسة
48	2. إختبار الفرضيات
53	الخاتمة
/	قائمة المراجع
/	الملاحق
/	الفهرس