

دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية -دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات

The role of the Auditor in improving the quality of Financial Statements - A survey Study of a sample of Auditors -

المهدي بن الدين¹، فاطمة الزهراء رقايقية²

¹ مخبر المحاسبة، المالية، الجباية والتأمين، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس(الجزائر)،

(m.beneddine@univ-soukahrass.dz)

² مخبر البحوث و الدراسات الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس(الجزائر)،

(f.reguaiguia@univ-soukahrass.dz)

تاريخ الاستلام: 2024/09/25؛ تاريخ المراجعة: 2024/09/27؛ تاريخ القبول: 2024/11/04

ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية وهذا من خلال التأثير في الخصائص النوعية للقوائم المالية، وبغية الوصول لأهداف الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، كما قمنا بتوزيع استبيان لتحليل آراء عينة من محافظي الحسابات الناشطين في كل من ولايتي ورقلة وغرداية، حيث تم افرغ النتائج في برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، وقد توصلت الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات دور فعال من خلال ابدأ رأيه الفني والموضوعي حول صحة وصدق وانتظام القوائم المالية التي قام بمراجعتها، كما أن محافظ الحسابات يساهم مساهمة كبيرة في الرفع من الخصائص النوعية للقوائم المالية.

تصنيف JEL: M42؛ M48

Abstract: This study aimed to highlight the role of auditors in improving the quality of financial statements by influencing the qualitative characteristics of those statements. To achieve the study's objectives, we relied on the descriptive analytical approach and distributed a questionnaire to analyze the opinions of a sample of active auditors in the states of Ouargla and Ghardaïa. The results were processed using the SPSS statistical software. The study concluded that auditors play an effective role by providing their technical and objective opinions on the accuracy, validity, and consistency of the financial statements they reviewed. Furthermore, auditors significantly contribute to enhancing the qualitative characteristics of financial statements.

Keywords: Auditor; Quality; Financial Statements.

Jel Classification Codes :M42 ;M48

*المهدي بن الدين m.beneddine@univ-soukahrass.dz

I- تمهيد :

في ظل التطور العالمي الحاصل في بيئة الأعمال، أصبحت المعلومات التي تفرزها المحاسبة متمثلة في القوائم المالية محل اهتمام العديد من الاطراف داخل وخارج المؤسسة ، حيث تعتبر الوسيلة التي يتم بواسطتها اعلام الأطراف المهتمين بما سواء كانوا مساهمين، مستثمرين أو ادارة الضرائب... الخ بالوضع المالي لنشاط المؤسسة وتعتبر القوائم المالية المصدر الأساسي لإتخاذ القرار من قبل الاطراف ذوي العلاقة حيث يقوم بإعداد هذه القوائم مسيرين من داخل المؤسسة وهذا ما يطرح تساؤل فيما يخص جودة هذه القوائم وخلوها من الغش والخطأ. أدت الحاجة لقوائم مالية موثوقة وصادقة تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة إلى ضرورة البحث عن طرف محايد ومؤهل للحكم على مدى صدقه، وقد تمثل هذا الطرف في مراجع الحسابات الخارجي أو محافظ الحسابات كما يسميه المشرع الجزائري في القانونون 10-01، حيث يتجلى الهدف الأساسي له في ابدأ رأيه في القوائم المالية على شكل تقرير يصدره في نهاية عملية المراجعة خدمة لمستخدمي المعلومات المالية.

اشكالية الدراسة: بناء على ما سبق يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية ؟

وتتفرع الإشكالية الرئيسية إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام محافظ الحسابات وملائمة القوائم المالية للإستخدام ؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين إلتزام محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية ؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين إلتزام محافظ الحسابات وقابلية القوائم المالية للفهم ؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين إلتزام محافظ الحسابات وقابلية القوائم المالية للمقارنة ؟

فرضيات الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة، قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام محافظ الحسابات وملائمة القوائم المالية للإستخدام؛
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين إلتزام محافظ الحسابات ومصداقية القوائم المالية ؛
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين إلتزام محافظ الحسابات وقابلية القوائم المالية للفهم ؛
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين إلتزام محافظ الحسابات وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في كون تميّز القوائم المالية بالجودة أي تعبيرها بصدق وعدالة عن الوضعية المالية للمؤسسة يتطلب أداة رقابة محايدة وهذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات، حيث يعتبر رأي محافظ الحسابات المستقل المعبر عليه من خلال التقرير عاملاً مساعداً لمستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم، بإعتباره يشكل ضماناً لهم حول نزاهتها وصدقها وانتظامها.

أهداف الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى:

- التعرف على الممارسات المهنية لمحافظ الحسابات؛
- القواعد التي تحكم محافظ الحسابات في مراجعته للقوائم المالية؛
- أنواع التقارير التي يصدرها محافظ الحسابات في نهاية مهمته؛
- ايضاح الخصائص النوعية للقوائم المالية؛
- ابراز العلاقة بين التزام محافظ الحسابات ودوره في تحسين جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية.

منهج الدراسة:

بغية الوصول لأهداف الدراسة تم الإعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي ، حيث قمنا بالإطلاع على الدراسات السابقة التي تعالج متغيري الدراسة وهما محافظ الحسابات وجودة القوائم المالية، كما اعتمدنا في الجانب التطبيقي على المنهج الإحصائي التحليلي و ذلك بإستعمال برنامج الحزمة الإحصائية spss لتحليل ومعالجة بيانات الإستبيان.

الدراسات السابقة:

سنستعرض في هذا المحور مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية التي اهتمت بهذا الموضوع

1. دراسة (بن الدين، عوماري، و عوماري، 2017)

الدراسة بعنوان "اثر تطبيق التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية في المؤسسات البنكية-دراسة لمجموعة من البنوك في الجزائر"

هدفت هذه الدراسة الى توضيح الية التدقيق البنكي وفق معايير التدقيق الدولية وكذا توضيح خصائص المعلومة الجيدة مع توضيح تأثير التدقيق الخارجي في البنوك الجزائرية على جودة المعلومات المالية و للوصول الى اهداف الدراسة اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي لدراسة مدى مساهمة تطبيق التدقيق البنكي وفق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، وقد تم التوصل الى ان التدقيق البنكي يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف البنك، كما يعمل التدقيق البنكي على زيادة القدرة على توصيل المعلومة المالية من خلال اعداد التقرير النهائي للمدقق والذي يحتوي على مدى الافصاح عن كل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

2. دراسة (عبد الصمد بلهادي، 2018)

الدراسة بعنوان " اثر الحوكمة على جودة القوائم المالية دراسة حالة - المؤسسة الجزائرية"

هدفت هذه الدراسة الى ابراز واقع الحوكمة في الجزائر وقياس مدى العلاقة المتداخلة بين عناصر الحوكمة وجودة القوائم المالية من خلال مدى ممارسة ادارة الارباح، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي بالتطرق الى التطور التاريخي للمحاسبة والتطور التاريخي لحوكمة الشركات، واسلوب دراسة الحالة في الشق التطبيقي للدراسة معتمدا على البرامج الاحصائية -SPSS- وقد توصلت الدراسة : اجماع الفئات المشمولة في عينة الدراسة على ان الاساليب والاجراءات المتبعة في ادارة الارباح لها اثارا متفاوتة على موثوقية البيانات المالية المنشورة التي تصدرها شركات المساهمة، كما تعتبر حوكمة الشركات احدى المتطلبات الجديدة للنهوض بالاقتصاد من خلال الانعكاس الايجابي لتطبيق مبادئها القائمة على الافصاح والشفافية.

3. دراسة (كسكس و زرقون، 2019)

الدراسة بعنوان " دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والاكاديميين بالجنوب الشرقي الجزائري خلال سنة 2018"

هدفت هذه الدراسة الى معرفة الدور الذي يشكله مراجع الحسابات من خلال حكمه على سلامة وصدق القوائم المالية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، من اجل ذلك اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي والمنهج الاستقصائي من خلال توزيع استبيان على مجموعة من المهنيين والاكاديميين بالجنوب الشرقي وقد خلصت هذه الدراسة الى أن: مراجع الحسابات له دور مهم في الحكم على مصداقية القوائم المالية و ذلك من خلال رأيه في نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة، كما أن مراجع الحسابات دور يلبى احتياجات مستخدمي القوائم المالية سواء خارجيين أو داخليين من خلال الثقة في رأي مراجع الحسابات حول هذه الأخيرة.

4. دراسة (Franczak, 2019)

الدراسة بعنوان "The relations between the Quality of Financial Statements and Corporate Governance"

هدفت هذه الدراسة معرفة جوهر العلاقة بين جودة البيانات المالية وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات حيث اعتمدت الباحثة على مراجعة الادبيات في مجال حوكمة الشركات وتحليل الشركات المدرجة في البورصة حيث خلصت هذه الدراسة الى: شفافية الشركات التي تخضع اسهمها لاهتمام مستمر من المستثمرين العاملين في السوق المالي احد العناصر الرئيسية للاقتصاد المعاصر، وكذلك زيادة الشفافية ومسؤولية انشطة المؤسسة تستلزم اعتماد مبادئ المسؤولية الاجتماعية كجزء من مبادئ حوكمة الشركات، كما ينبغي ان تكون هناك لوائح محددة تؤدي الى تحسين جودة المحاسبة من اجل ضمان حماية افضل لمصالح المساهمين.

I - 1 محافظ الحسابات في الجزائر

1.1 تعريف محافظ الحسابات

التعريف العام: محافظ الحسابات هو شخص مهني مسؤول مهمته فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، بقصد الخروج برأي في محايده عن مدى تعبير القوائم المالية بصدق عن الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة. (عبد الله، 2012، صفحة 13).

هو شخص مهني من خارج المؤسسة يقوم بفحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلي من أجل الوقوف على صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي المولد لها، وذلك حتى تنال القبول لدى مستعملي هذه المعلومات. (طواهر و صديقي، 2006، صفحة 30).

التعريف القانوني: أما من الناحية القانونية فمحافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 بأنه " كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (القانون، 2010، صفحة 7).

كما سبق نستنتج أن محافظ الحسابات شخص محترف مهني مستقل عن المؤسسة مهمته هي إبداء رأيه في مدى تعبير القوائم المالية للمؤسسة بوضوح وصدق عن الوضع المالي الحقيقي لها، وهذا يكون من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة والبيانات والسجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة.

2.1 مهام محافظ الحسابات

يضطلع محافظ الحسابات بالعديد من المهام منها ما هو في إطار مهامه العادية ومنها الخاص، حيث نذكر منها: (طايري، 2019، صفحة 208)

- يشهد بانتظام وصحة ومطابقة الحسابات السنوية لنتائج عمليات السنة الماضية؛
- يقوم بفحص مدى صحة الحسابات السنوية وتطابقها مع المعلومات المبينة في تقرير التسيير المقدم من طرف المسيرين؛
- ابدأ رأيه في نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة المقدم من طرف مجلس الإدارة أو المسيرين في شكل تقرير؛
- يقوم بتقييم وتقدير شروط الإتفاقيات بين المؤسسة محل التدقيق والمؤسسات و الهيئات التابعة لها أو التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- اخبار المسيرين والجمعية العامة عن كل نقص قد اكتشفه من شأنه أن يساهم في عدم استمرار الإستغلال؛
- ابدأ رأيه في صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وذلك على أساس تقارير محافظي الحسابات لدى الكيانات التابعة للمؤسسة.

3.1 مسؤوليات محافظ الحسابات

نظرا لخصوصية المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات، فهو أيضا لديه العديد من المسؤوليات والتي يبينها القانون 10-01 في المواد 59، 61، 62، 63 والتي نذكر منها: (القانون، 2010، صفحة 10)

- يلتزم محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق؛
- محافظ الحسابات مسؤول أمام المؤسسة محل التدقيق عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه؛
- مسؤول عن إثبات المخالفات التي يطلع عليها وإبلاغ مجلس الإدارة بالمخالفات؛
- يتحمل مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالتزاماته القانونية؛
- يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة عن أي مخالفة أو تقصير مهني أو أخلاقي عند ممارسته وظيفته، حيث يتعرض لمجموعة من العقوبات التأديبية والتي ترتب تصاعديا حسب خطورتها كما يلي:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر؛
- الشطب من الجدول.

4.1 التقارير التي يعدها محافظ الحسابات

ينتج عن مهمة التدقيق التي يقوم بها محافظ الحسابات إعداد مجموعة من التقارير وذلك ما جاء في المادة 25 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والتي تتمثل في: (القانون، 2010، صفحة 7)

- تقرير المصادقة والحكم على صحة وانتظام الوثائق السنوية ويكون ذلك إما بدون تحفظ أو بالتحفظ او عند الإقتضاء رفض المصادقة المدير؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الإقتضاء؛
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول أعلى خمس تعويضات؛

- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة التي تمنح للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة وجود تهديد محتمل على استمرار الإستغلال.

I- 2 جودة القوائم المالية

1.2 مفهوم القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية صلة الوصل الرئيسية بين الأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة الرئيسية والتي تمكنهم من التعرف على العناصر المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة والنتيجة التي حققتها، لذلك وجب بأن تعد هذه القوائم وفقا للمبادئ المتعارف عليها وان تتميز بجميع الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية. (عزوز، 2017، صفحة 18).

فالقوائم المالية هي مجموعة البيانات المفصلة والإجمالية لمختلف العمليات والأنشطة التي قامت بها المؤسسة والتي يتم عرضها في شكل كشوف محاسبية وفق طريقة معينة، حيث يعبر عنها بأرقام تعكس تلك العمليات خلال فترة معينة. (زاوي، 2017، صفحة 15).

كما عرفت على أنها الناتج النهائي للعمليات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة وتتمثل في مجموعة الكشوفات الملخصة لعدد كبير من المعلومات لصالح أطراف داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ القرارات. (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 101).

2.2 جودة القوائم المالية

يقصد بجودة القوائم المالية هو مدى مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وتلبيتها لإحتياجات المستخدمين ويكون ذلك من خلال خلوها من التحريف والتضليل وان تكون معدة وفقا لمجموعة من المبادئ والمعايير القانونية والرقابية والمهنية. (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 103)

من خلال كل ماسبق يمكننا القول بأن جودة القوائم المالية هي مدى قدرة المعلومات التي تحتويها هذه القوائم على تلبية احتياجات الأطراف المهتمين والمستخدمين لهذه المعلومات وهذا يكون من خلال تميزها بمجموعة من الخصائص منها المصداقية والشفافية والإفصاح وملائمتها لمتخذي القرار.

3.2 الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية

حتى تقوم القوائم المالية بدورها الأساسي وهو تلبية احتياجات المستخدمين، يجب أن تتصف المعلومات الواردة بها بمجموعة من الخصائص التي تميزها، حيث تتمثل فيما يلي:

1. الملائمة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية ملائمة للمستخدمين وذلك بمساعدتهم في اتخاذ القرارات وذلك بناء على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية. (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 103).
2. القابلية للفهم: وتعني وجوب خلو المعلومات الواردة في القوائم المالية من التعقيد والغموض أي يعني أن تكون واضحة غير مبهمه وسهلة الفهم لجميع المستخدمين. (كسكس و زرقون، 2019، صفحة 48).
3. القابلية للمقارنة: هي خاصية تتصف بها القوائم المالية تسمح بإمكانية مقارنة القوائم المالية للمؤسسة في فترة معينة مع قوائم مالية سابقة لنفس المؤسسة، كما تسمح بمقارنة القوائم المالية لعدد المؤسسات خلال فترات متعددة.
4. المصداقية: هي خلو المعلومات الواردة في القوائم المالية من الأخطاء ومقدار الثقة التي يوليها لها المستخدمون، (كسكس و زرقون، 2019، صفحة 48) "وتكون المعلومات صادقة إذا أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المعروفة كالحيد، الحيطة و الحذر، الشمولية.... الخ". (زاوي، 2017، صفحة 48).

II - الطريقة والأدوات :

بعد مراجعة مستضيفة للمواضيع والدراسات السابقة لدور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، ومن خلال طبيعة البيانات المراد جمعها وعلى المنهج المتبع في الدراسة، وجدنا ان الأداة المناسبة في تحقيق الدراسة هي الإستبيان حيث بعد جمع البيانات قمنا بإعداد استبيان مكون من واحد وثلاثون عبارة و مقسم إلى جزئين، يتضمن الجزء الأول أسئلة متعلقة بالخصائص الديمغرافية لمحافظي الحسابات متمثلة في (الجنس، المؤهل، الخبرة المهنية) كما يتضمن الجزء الثاني فقرات حول متغيرات الدراسة والتي تنقسم بدورها إلى محورين هما:

المحور الأول: فقرات حول التزام محافظ الحسابات ببذل العناية اللازمة في مراجعة القوائم المالية.

المحور الثاني: فقرات حول أبعاد جودة القوائم المالية متمثلة في (بعد الملائمة، بعد المصداقية بعد القابلية للفهم، بعد القابلية للمقارنة).

1. مجتمع وعينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من محافظي الحسابات في كل من ولايات ورقلة وغرداية المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائيا وقد تم توزيع 40 استمارة استبيان وتم استرجاع 34 استمارة صالحة للتحليل وإلغاء 6 استمارات غير صالحة للتحليل وتم تفرغ البيانات وتحليلها باستخدام برنامج spss24 الإحصائي واستخدام مؤشرات تدعم الدراسة.

2. أداة الدراسة

تم الاعتماد في قياس متغيرات الدراسة على مقياس " ليكرت الخماسي " ذو خمس درجات لكل استبيان، حيث تم ترميزها بإعطاء لكل رقم قيمة معينة من 1 إلى 5.

3. ثبات الدراسة

يقصد ثبات الاستبيان الاستقرار في نتائج الاستبيان وتوصلها إلى نفس نتائجها، حتى لو تم إعادة توزيعها على عينة الدراسة مرة أخرى وتم حساب ثبات معامل الاستبيان من خلال معامل ألفا كرونباخ:

معامل ألفا كرونباخ. Cronbach s Alpha Coefficient:

من خلال الجدول نلاحظ أن قمة معامل ألفا كرونباخ للاستبيان الكلي بلغت 0.927 وهو معدل قوى ومرتفع ومناسب لأهداف الدراسة، وهذا يدل على مصداقية وثبات نتائج الدراسة.

II- النتائج ومناقشتها :

1. اتجاه اجابات عينة الدراسة حول التزام محافظ الحسابات

يتبين لنا من خلال الجدول رقم (03) الذي اشتمل على 15 عبارة أن اتجاهات أجوبة عينة الدراسة محور التزام محافظ الحسابات كانت بدرجة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور (4.08) وبانحراف معياري (0.306) وسجلت أعلى المتوسطات الحسابية في العبارة رقم (08) بمتوسط حسابي (4.55) وانحراف معياري (0.503) والتي نصت على قيام محافظ الحسابات بالإطلاع على مختلف القوانين والانظمة التي تخضع لها المؤسسة محل التدقيق ، تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (09) بمتوسط حسابي (4.52) وانحراف معياري (0.506) والتي نصت على أهمية إلمام محافظ الحسابات بمختلف المستجدات التي تحصل في مهنة المحاسبة والتدقيق ليتمكن من كشف التلاعبات، وجاءت في المرتبة الثالثة العبارة رقم (05) بمتوسط حسابي (4.50) وانحراف معياري (0.564) والتي نصت على استقلالية محافظ الحسابات خلال أداء عمله تنتج عنه نتائج موضوعية توضح الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة، وحلت أخيرا العبارة رقم (14) بدرجة مرتفع وبتوسط حسابي (2) وانحراف معياري (0.852) والتي نصت على أن تقرير محافظ الحسابات يزيد من سعي إدارة المؤسسة لمنع الإختلالات والتلاعبات.

2. اتجاه اجابات عينة الدراسة حول جودة القوائم المالية

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (04) محور جودة القوائم المالية ، الذي أشتمل على 11 عبارة ، حيث أن المتوسط الحسابي لهذا البعد جاء مرتفع جدا ب (3.94) و بانحراف معياري (0.332) وهذا يعني ان هناك إتفاق بين افراد عينة الدراسة وبدرجة مرتفعة جدا، حيث نلاحظ أن الإتفاق إزداد في العبارة (08) التي جاءت في المرتبة الأولى من حيث الترتيب وبدرجة مرتفعة جدا ، والتي نصت على أن الهدف من لقوائم المالية هو تقديم معلومات محاسبية قابلة للفهم من طرف المستخدمين، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.41) وبدرجة مرتفعة جدا وبانحراف معياري (0.556) واحتلت العبارة رقم (09) المرتبة الثانية بدرجة مرتفعة جدا بمتوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.551) والتي نصت على أن القياس الجيد لعناصر القوائم المالية يسمح بتوفير معلومات محاسبية جيدة عن المؤسسة ، اما أخيرا جاءت العبارة رقم (03) في المرتبة الحادية عشرة وبدرجة مرتفع بمتوسط حسابي (3.41) وانحراف معياري (0.988) والتي نصت على أن القوائم المالية تحقق مبدأ الأهمية النسبية، كما نلاحظ أن معظم الإنحرافات المعيارية كانت أقل من 1 وهذا يدل على عدم وجود تشتت في اجابات افراد العينة .

نلاحظ من خلال نتائج جدول التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة أن العلاقة الموجودة بين التزام محافظ الحسابات و جودة القوائم المالية هي علاقة تكاملية و أن درجة التوافق في الاجابة على ابعاد كلا من المتغير التابع و المستقل مرتفعة جدا فمجال التزام محافظ الحسابات كانت بمتوسط حسابي (4.0804) وانحراف معياري (0.30695) في حين كان المتوسط الحسابي لجودة القوائم المالية (3.9406) وانحراف معياري (0.33207).

3. اختبار فرضيات الدراسة

لإختبار الفرضيات نستخدم إختبار t لعينة الواحدة (one sample test) حيث إذا كانت قيمة t المحسوبة أقل من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة وإذا كانت t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، حيث كانت النتائج كما يلي:

اختبار الفرضية الاولى:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام محافظ الحسابات وملائمة القوائم المالية للإستخدام؛
H1: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام محافظ الحسابات وملائمة القوائم المالية للإستخدام.
 من خلال الجدول أعلاه بلغت قيمة T المحسوبة 44.581 وهي من أكبر من قيمة T الجدولية 1.69 وبلغ مستوى الدلالة المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.
 بمعنى أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام محافظ الحسابات و ملائمة القوائم المالية للإستخدام.

اختبار الفرضية الثانية:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام محافظ الحسابات ومصادقية القوائم المالية؛
H1: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام محافظ الحسابات ومصادقية القوائم المالية.
 من خلال الجدول أعلاه بلغت قيمة T المحسوبة 89.329 وهي من أكبر من قيمة T الجدولية 1.69 وبلغ مستوى الدلالة المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.
 بمعنى أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام محافظ الحسابات و مصادقية القوائم المالية.

اختبار الفرضية الثالثة:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام محافظ الحسابات وقابلية القوائم المالية للفهم؛
H1: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام محافظ الحسابات وقابلية القوائم المالية للفهم .
 من خلال الجدول أعلاه بلغت قيمة T المحسوبة 70.093 وهي من أكبر من قيمة T الجدولية 1.69 وبلغ مستوى الدلالة المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.
 بمعنى أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام محافظ الحسابات وقابلية القوائم المالية للفهم.

اختبار الفرضية الرابعة:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام محافظ الحسابات وقابلية القوائم المالية للمقارنة؛
H1: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام محافظ الحسابات وقابلية القوائم المالية للمقارنة.
 من خلال الجدول أعلاه بلغت قيمة T المحسوبة 34.719 وهي من أكبر من قيمة T الجدولية 1.69 وبلغ مستوى الدلالة المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.
 بمعنى أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام محافظ الحسابات وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

IV- الخلاصة :

من خلال هذه الدراسة التي قمنا فيها بمعرفة الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية من خلال تحسين الخصائص النوعية لهذه القوائم، وهذا من خلال ابداء رأيه في شكل تقرير في نهاية عملية المراجعة لمدى صدق وانتظام وتعبير القوائم المالية للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، حيث قمنا بدراسة استقصائية بواسطة استبيان شمل مجموعة من محافظي الحسابات الناشطين في ولايتي ورقلة وغرداية، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، نوجزها فيما يلي:

- يعتبر الدور الرئيسي لمحافظ الحسابات هو الشهادة على مدى صدق تعبیر القوائم المالية عن الوضعية المالية للمؤسسة في شكل تقرير يبدى فيه رأيه؛
- لا يكتفي محافظ الحسابات بالتقرير الذي يبدى رأيه في القوائم المالية فقط، بل يقوم محافظ الحسابات بإعداد مجموعة من التقارير، نذكر منها: تقرير الشهادة على نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة، تقرير امكانية الإستغلال، تقرير خاص حول أعلى خمس تعويضات، تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة التي تمنح للمستخدمين؛
- يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليات جزائية و تأديبية عن تقصيره في أداء مهامه؛

- إلتزام محافظ الحسابات بالمعايير العلمية والعملية والأخلاقية لعملية المراجعة يمكنه من الوصول الخرج برأي في واضح ومحايد حول القوائم المالية للمؤسسة؛
 - من خلال الدراسة الاستقصائية توصلنا إلى أن لمحافظ الحسابات دور فعال في تحسين خاصية الجودة في القوائم المالية ، وهذا من خلال المساهمة في تحقيق الخصائص النوعية للقوائم المالية حيث تزيد مصداقية القوائم المالية من خلال إلتزام محافظ الحسابات بالإستقلالية والحيادية والنزاهة وبذل المجهود اللازم خلال عملية المراجعة؛
 - يلبي محافظ الحسابات احتياجات مستخدمي القوائم المالية بمختلف مصالحهم من خلال الثقة الموضوعية في تقريره؛
 - حرص محافظ الحسابات على الإعداد الجيد والصادق للقوائم المالية يساهم في جعل هذه القوائم قابلة للمقارنة وسهلة الفهم للمستخدمين.
- حيث يمكن من خلال النتائج المتوصل إليها تقديم بعض المقترحات:
- تعزيز الجانب العلمي لمحافظ الحسابات من خلال وضع شرط الحيازة على مؤهل علمي عالي للحصول على اعتماد مزاوله المهنة؛
 - ضرورة تجديد المعلومات الخاصة بمحافظي الحسابات وهذا من خلال اقامة دورات مهنية وهذا ما يعزز من تراكم الخبرات لديهم لكشف عمليات الغش والخطأ؛
 - تعزيز استقلالية محافظ الحسابات من خلال سن تشريعات وقوانين تساهم في عدم التأثير على استقلاليتها وهذا لأداء عمله على النحو المطلوب.

- ملاحق:

جدول رقم (1): يوضح درجة مقياس ليكارت الخماسي

الرقم	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	غير موافق ا بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

جدول رقم (2) يوضح معامل ألفا كرونباخ الكلي للإستبيان

عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
26	0.927

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات برنامج SPSS

جدول رقم (3): يوضح نتائج التحليل الوصفي لإلتزام محافظ الحسابات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
01	يشهد محافظ الحسابات على انتظام وصحة القوائم المالية ومطابقتها لنتائج وعمليات السنة.	4.23	0.654	8	مرتفع جدا
02	يبحث محافظ الحسابات في إمكانية استمرارية المؤسسة ويكشف عن أي خلل يعرقل استمراريتها.	4.29	0.629	6	مرتفع جدا
03	خبرة محافظ الحسابات تمكنه من اكتشاف الاختلالات مما يساهم في زيادة جودة القوائم المالية.	4.50	0.564	4	مرتفع جدا
04	نزاهة محافظ الحسابات تزيد من الثقة الموضوعية في القوائم المالية المدققة.	4.29	0.629	7	مرتفع جدا
05	استقلالية محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه تنتج عنه نتائج موضوعية توضح الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة	4.50	0.564	3	مرتفع جدا
06	يتمتع محافظ الحسابات بقدرات تجعله يقدم معلومات محايدة وخالية من التحيز.	3.76	0.654	14	مرتفع

مرتفع	12	0.658	3.88	يتملك محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعمل الذي يمكنه من ممارسة المهنة	07
مرتفع جدا	1	0.503	4.55	يطلع محافظ الحسابات على مختلف القوانين والأنظمة المعمول بها والتي تخضع لها المؤسسة محل التدقيق	08
مرتفع جدا	2	0.506	4.52	إلمام محافظ الحسابات بمستجدات مهنة المحاسبة والتدقيق يمكنه من مسايرة التطورات الحاصلة وكشف التلاعبات	09
مرتفع	10	0.921	4.00	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن محافظ الحسابات من الحكم الأولي على القوائم المالية	10
مرتفع جدا	5	0653	4.47	يقوم محافظ الحسابات بالحصول على أدلة إثبات كافية تمكنه من التأكد من التطبيق الصحيح والثابت للطرق المحاسبية	11
مرتفع	9	0.885	4.05	يتأكد محافظ الحسابات من المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة ملائمة للنظام المحاسبي المالي	12
مرتفع	1	0.736	3.94	يقوم بالتأكد من إتباع المؤسسة للطرق السليمة في تقييم عناصر الأصول والخصوم	13
مرتفع	15	0.825	3.52	تقرير محافظ الحسابات يزيد من سعي إدارة المؤسسة لمنع الاختلالات والتلاعبات	14
مرتفع	13	0.575	3.82	تقرير محافظ الحسابات يقدم معلومات موثوقة تعبر بصدق عن نشاط المؤسسة خلال الدورة المحاسبية	15
مرتفع		0.306	4.08	القيم الإحصائية للمجال	

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات برنامج spss

جدول رقم (4): يوضح نتائج التحليل الوصفي لأبعاد مجال جودة القوائم المالية

الرقم	العبرة	المتوسط لحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
01	تعتبر القوائم المالية وسيلة ملائمة لاتخاذ القرار في الوقت المناسب	3.97	0.968	1	مرتفع
02	تسمح المعلومات الواردة في القوائم المالية في رفع درجة عدم التأكد لدى متخذي القرار	3.91	0.995	2	مرتفع
03	تحقق القوائم المالية مبدأ الأهمية النسبية	3.41	0.988	4	مرتفع
04	تسمح المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية بالتنبؤ بالمستقبل	3.82	1.058	3	مرتفع
	القيم الإحصائية بعد الملائمة	3.69	0.483	/	مرتفع
05	تهدف القوائم المالية الى تقديم معلومات محاسبية خالية من التحيز	4.00	0953	1	مرتفع
06	تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية متطلبات الإفصاح اللازمة	3.85	0.957	2	مرتفع
07	يسمح الوضوح و الشفافية في انتاج قوائم مالية أكثر صدقا	3.88	1.007	3	مرتفع
	القيم الإحصائية بعد المصادقية	3.93	0.256	/	مرتفع
08	تهدف القوائم المالية الى تقديم معلومات محاسبية قابلة للفهم	4.41	0.556	1	مرتفع جدا
09	يسمح القياس الجيد لعناصر القوائم المالية بتوفير معلومات محاسبية جيدة عن أداء المنشأة	4.38	0.551	2	مرتفع جدا
	القيم الإحصائية بعد القابلية للفهم	4.25	0.353	/	مرتفع جدا
10	توفر القوائم المالية خاصية القابلية للمقارنة لمتخذ القرار	4.02	0.834	2	مرتفع
11	تحقق المعلومات الواردة في القوائم المالية في التوقيت المناسب العدالة لجميع الأطراف ذوي العلاقة	4.11	0.728	1	مرتفع
	القيم الإحصائية بعد القابلية للمقارنة	3.88	0.652	/	مرتفع

مرتفع	0.332	3.94	مجال جودة القوائم المالية
-------	-------	------	---------------------------

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات برنامج spss

جدول رقم (5) نتائج التحليل الوصفي لمحاور الدراسة

الابعاد	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة المستوى
التزام محافظ الحسابات	4.08	0.306	1	مرتفع
جودة القوائم المالية	3.94	0.332	2	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات برنامج spss

جدول رقم (6) يوضح اختبار نتائج one sample test (t)

القرار	مستوى الدلالة sig	قيمة t المحسوبة	البعد
رفض الفرضية الصفرية H0	0.000	44.581	ملائمة القوائم المالية للإستخدام
رفض الفرضية الصفرية H0	0.000	89.329	مصدقية القوائم المالية
رفض الفرضية الصفرية H0	0.000	70.093	قابلية القوائم المالية للفهم
رفض الفرضية الصفرية H0	0.000	34.719	قابلية القوائم المالية للمقارنة

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات برنامج spss

- الإحالات والمراجع :

- 1) احمد بن الدين، عائشة عوماري، و فاطمة عوماري. (2017). أثر تطبيق التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية في المؤسسات البنكية-دراسة لمجموعة من البنوك في الجزائر-. مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، 02 (04).
- 2) عبد الصمد بلهادي. (2018). أثر الحوكمة على جودة القوائم المالية دراسة حالة- المؤسسة الجزائرية-(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليايس: سيدي بلعباس.
- 3) مسعود كسكس، و محمد زرقون. (2019). دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، 6 (2)، الصفحات 43-54.
- 4) خالد أمين عبد الله. (2012). علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية (المجلد 6). عمان: دار وائل للنشر.
- 5) محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2006). المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية (المجلد 3). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 6) القانون 10-01. (2010). (29 جوان 2010) المتعلق بمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية رقم 42. الجزائر.
- 7) فارس طابري. (2019). اصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة تدقيق الحسابات في الجزائر(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس: مستغمام.
- 8) ميلود عزوز. (2017). دور مراجعة القوائم المالية الجديدة في تحسين مراقبة التسيير (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيذر: بسكرة.
- 9) عبد العزيز طالب، و محمد بلمداني. (2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة ، الرابع (2)، الصفحات 93-110.
- 10) صورية زاوي. (2017). أثر إدة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية. مجلة العلوم الإنسانية ، الصفحات 11-23.
- 11) Franczak, I. (2019). The relations between the Quality of Financial Statements and Corporate Governance. International Journal of Management and Economics , 55 (2).