

أثر قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

The impact of accounting measurement restrictions on the reports of the accounts portfolios in Algeria* روتال عبد القادر¹¹ جامعة ابن خلدون تيارت (الجزائر)، aekroutal@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2023/07/27

تاريخ القبول: 2023/10/28

تاريخ النشر: 2023/12/31

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى معرفة أهم الآثار الناجمة عن القيود أو المحددات التي تفرضها عملية القياس المحاسبي على مخرجات المراجعة الخارجية المتمثلة في تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الاستنباطي في تحليل الإطار النظري والدراسات السابقة، والمنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية عن طريق استبيان موجه إلى عينة الدراسة وتحليله عن طريق الأدوات الإحصائية التي تمكننا من إيجاد الأثر الناجم عن قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

وتوصلت الدراسة إلى أن التحفظ، والموازنة بين الملائمة والموضوعية، والأهمية النسبية تمثل قيود على عملية القياس المحاسبي ووجب تطبيقها بموجب القوانين المحاسبية المعمول بها، كما خلصت هاته الدراسة إلى أن القيود المفروضة على عملية القياس المحاسبي تنعكس سلبا على التقارير التي يعدها محافظ الحسابات في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: القيود المحاسبية ، التقارير المحاسبية ، محافظ الحسابات

تصنيف JEL: M40 ، M41 ، M42

Abstract:

This research aims to know the most important effects of the constraints or limitations imposed by the analysis process on the reports of the portfolios of accounts in Algeria, which were adopted in this research on the deductive approach in theoretical analysis and previous studies, and the inductive approach in the study through the study directed to a sample that enables us to find the value of the impact Caused by measurement restrictions on accounts portfolio reports in Algeria.

The study concluded that conservatism, balancing appropriateness and objectivity, and relative importance represent restrictions on the accounting measurement process that must be applied according to the applicable accounting laws.

Key words: Accounting entries , accounting reports, account keeper**Classification JEL:** M40 , M41 , M42

* المؤلف المرسل.

مقدمة:

يعد القياس المحاسبي من أكبر التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة، حيث يعقد كثيرون أن جميع الأرقام الظاهرة في القوائم المالية صحيحة وهذا الاعتقاد خاطئ يتنافى مع أساسيات علم المحاسبة الذي يعتمد على مجموعة من الفرضيات والمبادئ التي تنعكس على نتائج القياس المحاسبي. كل هذه العوامل جعلت عملية القياس المحاسبي تخضع لقيود ومحددات لا يمكن لها تجاوزها وهو ما يؤثر على مخرجات عملية المراجعة الخارجية المتمثلة في تقارير محافظ الحسابات التي يسعى من خلالها الى ابداء رأي نهائي عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة خلال فترة زمنية معينة.

وبناء على ما سبق توجب على محافظ الحسابات أخذ الآثار التي تنجم عن محددات القياس المحاسبي بعين الاعتبار عند إعداده لتقارير التدقيق الخارجي المحاسبي، حيث أصبح إلزاما عليه مسايرة هاته القيود التي تشكل تحديا كبيرا يؤدي الى الاصطدام بالكثير من العقبات نظرا لخصائصها.

الإشكالية:

إن رغبة محافظ الحسابات في الوصول إلى تقارير محاسبية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة وتوفير بيئة محاسبية مناسبة دفعه إلى الاخذ بعين الاعتبار بعض المشاكل والعراقيل، على رأس هاته الاخيرة الآثار الناجمة عن القيود أو المحددات التي تفرضها عملية القياس المحاسبي . وهو ما دفعنا إلى طرح الإشكالية التالية: ما هي الآثار الناجمة عن قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيمها الى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك أثر لقيود التحفظ في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات؟
- هل هناك أثر لقيود الموازنة بين الملائمة والموضوعية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات؟
- هل يؤثر قيد الأهمية النسبية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات؟

الفرضيات:

للإجابة على الأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- H01 : لا يوجد أثر لقيود التحفظ في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات.
- H02 : لا يوجد أثر لقيود الموازنة بين الملائمة والموضوعية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات.
- H03 : لا يؤثر قيد الأهمية النسبية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية التقارير التي يعدها محافظ الحسابات في الجزائر حول القوائم المالية للشركة ومدى تعبيرها عن المركز المالي للشركة في ظل العقبات التي تحول دون ذلك، ومن أهم هاته العقبات القيود والمحددات التي يعاني منها القياس المحاسبي.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تقديم الأهداف التالية:

- معرفة أثر التحفظ في القوائم المالية على التقارير التي يعدها محافظ الحسابات.
- محاولة إعطاء آثار الموضوعية والملائمة في القوائم المالية على تقارير محافظ الحسابات.
- تشخيص الآثار الناجمة عن تطبيق الأهمية النسبية في القوائم المالية على التقارير التي يعدها محافظ الحسابات.

منهجية الدراسة: تحقيقاً لأهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهجين التاليين:

- المنهج الاستنباطي: اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في تحليل الإطار النظري للقياس المحاسبي والتقارير التي يعدها محافظي الحسابات على المستوى الأكاديمي والدراسات التي قدمها الباحثون، وذلك بهدف استخلاص العلاقات النظرية (الفروض) المتعلقة بأثر قيود أو محددات القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات.

- المنهج الاستقرائي: اعتمد الباحث على الدراسة الميدانية من خلال استبيان يوزع على العينة المختارة في الجزائر لتجميع البيانات اللازمة وإجراء التحليل الإحصائي للوصول إلى الآثار الناجمة عن قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظي الحسابات في الجزائر.

الدراسات السابقة: اعتمد الباحث على العديد من الدراسات السابقة من بينها:

دراسة إبراهيم خليل حيدر السعدي "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول": هي عبارة عن مقال في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 21 لسنة 2009: حاولت الدراسة التطرق إلى إشكالية عدم الموضوعية في القياس المحاسبي على الشركات الصناعية وكيفية تعاملها مع هذه المشكلات وإستبدال الأصول الثابتة، حيث كانت تهدف إلى توضيح أهم مشكلات القياس المحاسبي على التضخم وعملية إستبدال الأصول، وخلصت الدراسة إلى أن هناك آثار سلبية للتكلفة التاريخية عند الإستناد عليها كأساس للقياس المحاسبي إلا أن هناك جزء كبير من الشركات تفضل العمل على أساس التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي.

دراسة طلال الجحاوي "القياس المحاسبي ومحدداته": هي عبارة عن كتاب صادر عن دار اليازوري للنشر بالأردن 2014، حاولت الدراسة التطرق إلى إشكالية قيود القياس المحاسبي على القوائم المالية وتقارير محافظ الحسابات، حيث كانت تهدف إلى تحديد مدى وجود آثار ومعوقات لقيود القياس المحاسبي تواجه إعداد القوائم المالية وتقارير محافظ الحسابات لدى الشركات، وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها أن الإفصاح المحاسبي هو الحل للحد من الآثار التي تترتب على قيود القياس المحاسبي على القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات.

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة أنها ركزت على محاولة تشخيص أهم قيود القياس المحاسبي و المعوقات والعراقيل الناجمة عنها على تقارير المراجعة التي يعدها محافظ الحسابات ومحاولة إعطاء بعض الحلول والإجراءات للحد من آثار قيود القياس المحاسبي.

المحور الأول: القياس المحاسبي في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة:

من خلال هذا المحور سيتم التطرق الى مختلف جوانب القياس المحاسبي كما يل:

أولاً: مفهوم وأركان القياس المحاسبي:

تعددت مفاهيم القياس المحاسبي من وجهات نظر مختلفة، ومن خلال ذلك سيم التطرق لآحم المفاهيم وأركان القياس المحاسبي فيما يلي:

1- مفهوم القياس المحاسبي:

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، وسنكتفي بتقديم البعض منها والتي تعبر عن مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبي من الناحية العملية، حتى نخرج بمفهوم مبسط لهذه العملية.

ينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (Campell) الذي عرفها بما يلي:

" يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة " (مطر، 2012، الصفحات 130-131)

ويعرف القياس أنه " تخصيص أرقام لأشياء أو أحداث طبقاً لقواعد معينة. مثل قياس التكلفة التاريخية لاقتناء الآلات، قياس التكلفة التاريخية لمخزون السلع أو قياس تكلفته الجارية (تكلفة الاستبدال) في نهاية الفترة المحاسبية" (حنان، 2013، الصفحة 159). وأضاف (Steven) بعداً رياضياً لتعريف عملية القياس عرفها بأنها: " تتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي " (مطر، 2012، الصفحة 131).

أما أكثر التعريفات لتحديد لعملية القياس المحاسبي فهو ما صدر عن جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) الذي ورد فيه ما يلي:

" يتمثل القياس المحاسبي في قرن الاعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة " (النقيب، 2004، الصفحة 327).

ومن خلال تحليل التعريفات السابقة، نستطيع الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها كما يلي:

عملية القياس المحاسبي بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعداد النقدي، بشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الحساب.

2- أركان القياس المحاسبي:

يختلف إطار عملية القياس المحاسبي ونتائجها تبعاً لاختلاف أغراض القياس والخواص محل القياس، ثم تبعاً لتغير القواعد المستخدمة والشخص القائم بالعملية. وتقوم عملية القياس المحاسبي بوجه عام على أربعة أركان رئيسية هي: (حنان، 2013، الصفحة 131)

- الخاصية محل القياس: تنصب عملية القياس بشكل عام على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعداد النقدي لشيء معين هو حدث من الاحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه على سبيل المثال. كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعداد النقدي كأن يكون محل القياس هو الطاقة الانتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران المخزون السلعي.
 - المقياس المناسب للخاصية محل المقياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعداد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، بالنسبة للمشروع الاقتصادي، فالمقياس المستخدم هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الانتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشر.
 - وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة القياس. فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي محل للقياس، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة.
 - الشخص القائم بعملية القياس: يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها، خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، ويؤدي الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي وهو المحاسب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا.
- من خلال العناصر السابقة يمكن التأكد من أن أي عملية قياس محاسبي تستند على عناصر أو أركان معينة، يشترط فيها التكمال مع بعضها حيث أن الاستثناء أو التخلي على أي منها لا يكسب عملية القياس المحاسبي الكفاءة والدقة المطلوبة في تحديد الاهداف المرجوة منها.

ثانيا: معايير وطرق القياس المحاسبي:

سنتطرق في هذا الجزء الى مختلف معايير وطرق القياس المحاسبي فيما يلي:

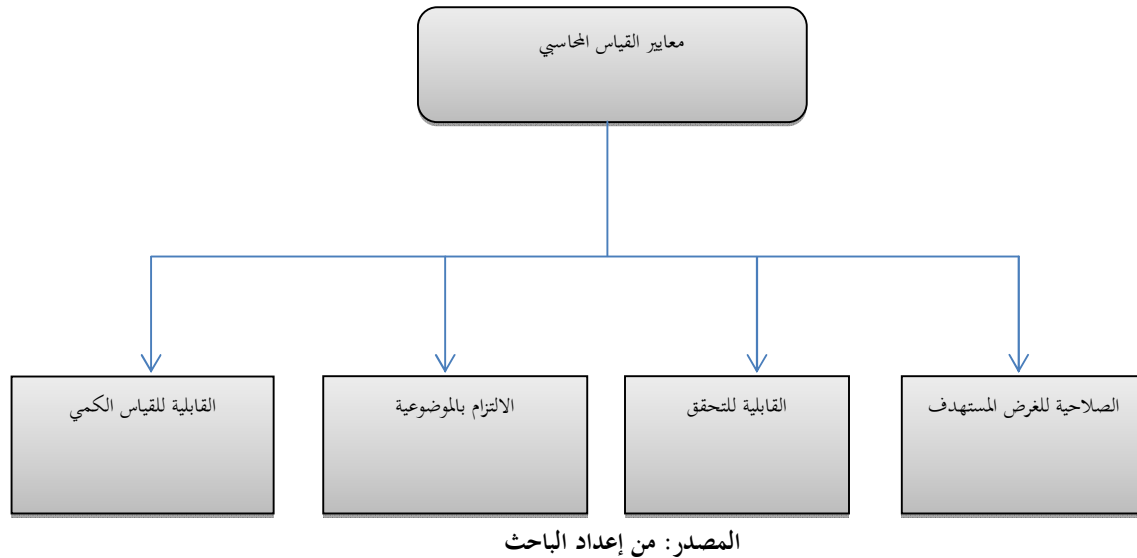
1-معايير القياس المحاسبي:

- أصبحت دراسة معايير القياس المحاسبي وصياغة الأسس النظرية لها محل اهتمام ومتابعة من قبل أغلب المنظمات والهيئات المحاسبية المحلية والدولية، ويمكن توضيح مختلف هاته المعايير في ما يلي: (حيدر، 2007، الصفحة 21)
- معيار الصلاحية للغرض المستهدف: يهدف هذا المعيار إلى تحقق التكافؤ بين الأرقام والكميات المعبر عنها وبين الأحداث أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام حتى يتم الاعتماد عليها وعرضها بموثوقية وعدالة وهذا ما يزيد من درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية من قبل المستخدمين.
 - معيار القابلية للتحقق: تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وفي ظروف متشابهة ولتحقيق أغراض محددة، وهذا يعني أن البيانات والمعلومات المحاسبية لها دلالات محددة ولها استقلاليتها وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والاجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر بغض النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها، وهذا يعني وجود درجة عالية من الإجماع أو الإتقان بين المحاسبين المستقلين الذين يقومون بعملية القياس ويستخدمون نفس طرق القياس.

- معيار الالتزام بالموضوعية: البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية وغير منحازة لمجموعة من أصحاب المصالح على حساب مجموعة أخرى وتكون هذه البيانات بعيدة عن الحكم الشخصي وحيادية ومستندة إلى مصادر حقيقية ويجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية كالاتماد على التكلفة التاريخية لتقييم الأصول الثابتة.
- القابلية للقياس الكمي: يجب التعبير عن الأحداث الاقتصادية في الشركة بأرقام تعكس القيمة النقدية لأصولها وهذا ناتج عن عدم إمكانية استخدام مقاييس أخرى لقياس التغيرات المحاسبية نظرا لعدم تماثلها وهذا ما يساعد في توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية في الوقت المناسب وبصورة مناسبة وبدلالة تتفق مع الحاجة إليها من قبل المستخدمين لهذه البيانات والمعلومات المحاسبية.

والشكل التالي يوضح مختلف المعايير الواجب أخذها بعين الاعتبار حتى تكون عملية القياس المحاسبي صحيحة:

شكل رقم(01) : معايير القياس المحاسبي



من خلال الشكل السابق يتضح أن عملية القياس المحاسبي يجب أن تعتمد على مجموعة من المعايير الضرورية حتى يتم تحقيق الأهداف المرجوة من عملية القياس.

2- طرق القياس المحاسبي:

تتطلب عملية القياس المحاسبي اختيار الطريقة المناسبة بما يتناسب مع الشركة حسب نوعية العناصر المراد قياسها مع مراعاة ما تنص عليه المبادئ والمعايير المحاسبية. ومن أهم الطرق المعتمدة في عملية القياس المحاسبي ما يلي:

- طريقة التكلفة التاريخية: يقصد بها التكاليف الفعلية التي أنفقت في سبيل الحصول على الأصول، واعتبارها نفقات رأسمالية يستفاد منها لعدة فترات مما يتعين إهلاكها على العمر الإنتاجي لتلك الأصول لتحديد نصيب كل فترة منها (قورين، 2014، الصفحة 130)، وفي حالة تصفية أو الاستغناء عن الأصول قبل انتهاء حياتها الإنتاجية يعتبر الرصيد المتبقي خسارة.

- طريقة التكلفة الاستبدالية: يقصد بها سعر السوق الحالي لاستبدال أصل مماثل تماما أو مكافئ بأصل موجود، إن اعتماد هذه الطريقة يحقق الموضوعية لأنها تؤدي إلى تخفيض الربح في فترة التضخم وذلك لأن جدول النتائج يتحمل عبء إهلاك على أساس القيمة الإستبدالية، وعليه فهو يقترب من الواقع مقارنة بالقياس في ظل التكلفة التاريخية.
- طريقة المستوى العام للأسعار: يتم في هذه الطريقة تعديل عناصر القوائم المالية، وبالأخص العناصر غير النقدية بإحتساب رقم قياسي للأسعار فعند الأخذ بهذه الطريقة هناك ضرورة للتمييز بين عنصرين في القوائم المالية: (السعدي، 2009، الصفحة 10)
- العناصر النقدية التي يتم قياسها بالقيم الجارية أو القيم السوقية والتي تظهر بالقوائم المالية المعدلة بمبالغها الحقيقية، ولكن يتم إحتساب أرباح أو خسائر المستوى العام للأسعار ثم يتم المقارنة بين الأرصدة المعدلة والأرصدة الفعلية لها.
- العناصر غير النقدية والتي تتغير بتغير المستوى العام للأسعار، وبالتالي فهي بحاجة إلى تعديل بما يتناسب مع ذلك التغيير.
- حيث أصبحت طريقة المستوى العام للأسعار من الطرق المساعدة في حل مشكلة الإستبدال لأن الإهلاكات المحسوبة بناء على هذه الطريقة أكبر من الإهلاكات المحسوبة بناء على طريقة التكلفة التاريخية.
- طريقة صافي القيمة القابلة للتحصيل: بعض عناصر القوائم المالية يتم قياسها والإفصاح عنها وفقا لطريقة صافي القيمة القابلة للتحصيل (أي صافي القيمة التي يمكن تحصيلها)، والتي تمثل القيمة التي يتوقع أن يتحول فيها الأصل إلى نقدية مطروحا منه التكاليف المباشرة الضرورية لعملية هذا التحويل وذلك خلال الدورة العادية.
- القيمة المستحدثة لتدفقات الخزينة المستقبلية: تقوم هاته الطريقة على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية حسب الفترات الزمنية بإستخدام معدل الخصم المناسب (بوفليح، 2012، الصفحة 9) ، وتعتبر هذه الطريقة هي الأساس في إثبات العناصر المدينة والدائنة طويلة الأجل بإستخدام معامل الخصم الذي يمثل معدل الفائدة في تاريخ القياس الذي يشير إليه الاقتصاديون بتكلفة الفرصة البديلة.
- تعدد طرق القياس المحاسبي يهدف إلى تقديم الطريقة المناسبة لقياس عناصر القوائم المالية وإظهارها بصورة صادقة في القوائم المالية، حيث تتميز كل طريقة بإيجابيات وسلبيات ولهذا يتوجب على الشركة إختيار الطريقة التي تسمح بها المعايير المحاسبية المعتمدة والتي تحقق مزايا وتظهر المركز المالي للشركة بشكل يمثل صورتها الحقيقية.

المحور الثاني: تقارير محافظ الحسابات في ظل قيود القياس المحاسبي:

أولا: تقارير محافظ الحسابات

1- تعريف ومهام محافظ الحسابات

- عرفت المادة 22 من القانون 10-01 محافظ الحسابات على أنه :
- " كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانظامها ومطابقتها لاحكام التشريع المعمول به"
- يحدد القانون 10-01 المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات في المواد 23،24،25 منه والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة، وكذا الأمر النسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة المعنية ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المحاسبية المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- بالإضافة إلى المهام السابقة يتعين على محافظ الحسابات عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، أن يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدججة والمدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

2- أنواع تقارير محافظ الحسابات:

حتى تتمكن معرفة محتوى تقارير محافظ الحسابات النصوص عليها في القانون 10-01 المتعلق بمهم محافظ الحسابات يجب أن نتطرق إلى أنواع التقارير التي ينجزها محافظ الحسابات:

-التقرير العام:

يلتزم محافظ الحسابات بتقديم التقرير العام إلى الجمعية العامة التي تعقد سنويا فهو بمثابة المحصلة النهائية التي بذلها أثناء تأدية مهامه، وبناء إلى ما يصل إليه محافظ الحسابات بشأن تقديم أدلة الإثبات التي جمعها من خلال إجراءات المراقبة الداخلية فسوف يصل إلى حكم فيما يتعلق بصدق القوائم المالية، بعد ذلك يستطيع أن يحدد مدى صدق القوائم المالية ككل في التعبير عن المركز المالي للشركة. وسوف يحدد محافظ الحسابات بعد ذلك رأيه الفني المحايد على القوائم المالية مجال المراجعة ثم يحدد محتوى تقريره في ضوء هذا الرأي، ولرأي محافظ الحسابات أهمية قصوى لأنه ليس رأيا عاديا وإنما هو رأي يصدر عن متخصص محترف له ما يكفي من التأهيل العلمي والخبرة العملية والفنية وتعتبر مراقبة الحسابات مهنة معتادة له (جميلة، 2011).

وأمام محافظ الحسابات ثلاثة بدائل يتضمنها التقرير لإبداء رأيه في حسابات الشركة وتكون سواء ب: (جميلة، 2011) يشهد على صحة الحسابات وانتظامها بدون تقديم تحفظ، يشهد على صحة الحسابات وانتظامها مع تقديم تحفظ أو عدة تحفظات، يشهد على عدم صحة الحسابات وانتظامها .

-التقارير الخاصة:

بالإضافة إلى التقرير العام لمحافظ الحسابات هناك بعض التقارير الخاصة التي يتوجب عليه إعدادها عند القيام بعملية المراجعة القانونية للشركة وهي:

- تقرير المصادقة على الحسابات المدججة: في حالة الشركات الجماعية التي تحتوي على فروع مختلفة أو في حالة وجود حسابات واجبة الدمج وجب على محافظ الحسابات للشركة الأم بالتعاون مع محافظ الحسابات للفروع التأكد من العمليات التي تمت بينها وبين الفروع والمصادقة على تلك الحسابات إذا لم يكن هناك تحفظات (بوعلاق، 2019).

- تقرير حول الاتفاقيات: من الضروري على محافظ الحسابات الاطلاع على جميع الاتفاقيات المبرمة مع الشركة محل المراجعة حتى يتأكد تماما من أن الاتفاقيات خالية تماما من المصالح الضيقة لأصحاب الادارة وفي حالة وجود أي علاقة من هذا النوع وجب على محافظ الحسابات الاشارة بصفة وافية لهذه الاتفاقية وهذا تطبيقا لنص المادة 628 من القانون التجاري حيث يمنع على القائمين على الادارة على التعاقد مع الشركة نفسها سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة إلا بعد إستئذان الجمعية العامة للملاك المساهمين بل يتعاداه الأمر إلى الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة والشركات الأخرى التي يمتلك فيها أحد القائمين بالإدارة أسهما أو حصصا، إلا بعد التصريح لمجلس الادارة.

- تقرير حول التعويضات: في هذا التقرير يقوم محافظ الحسابات بتحليل وتفصيل أعلى خمس تعويضات من الأجور الممنوحة للعمال حسب نص المادة 630 الفقرة 03 من القانون التجاري وتفسير تلك المبالغ وسبب منحها حسب ما هو معمول بها في الاتفاقيات المبرمة مع الاطارات.

- تقرير حول الامتيازات: يذكر في هذا التقرير الامتيازات الخاصة التي تمنح لفئة معينة من المستخدمين كالسكنات الوظيفية والسيارات الخاصة وما إلى ذلك بسبب الحاجة الخاصة لهاته الفئة كالمديرين واصحاب الافكار البحثية التي لا يمكن الاستغناء عنهم واستقطابهم بهاته المزايا.

- تقرير حول النتائج: يذكر في هذا التقرير النتائج الخاصة بخمس سنوات الأخيرة ومقارنتها حتى يتبين لملاك الشركة الوضعية المالية من خلال جدول النتائج وهذا ما نصت عليه المادة 678 الفقرة 06 من القانون التجاري، ويهدف هذا التقرير أساسا إلى معرفة النتيجة الاجمالية بصفة دقيقة وحصص السهم أو الحصص الاجتماعية من الربح وهذا الأمر يسهل على الجمعية العامة للمساهمين قرار توزيع الأرباح.

- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: من أهم مهام محافظ الحسابات تقييم مدى جدوى ومصداقية نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل الشركة لذلك وجب عليه تقديم تقرير خاص يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية بإيجابياته وسلبياته حتى يتمكن القائمين على الادارة بصحيح الأخطاء التي من شأنها خلق خطر على نشاط الشركة.

- تقرير حول الاستمرارية: من الواجب على محافظ الحسابات إذا رأى أن هناك خطر قد يهدد استمرارية نشاط الشركة سواء في مجال المعاملات الداخلية او الخارجية من مديري الشركة أو من غيرهم أن يبلغ الجمعية بذلك في شكل تقرير خاص يضم كل من المخاطر والتهديدات الملاحظة من طرفه إضافة إلى ذكر المؤشرات التي ولدت له هذا الشك بشأن عدم إستمرار نشاط الشركة.

من خلال ما سبق يتضح لدينا الأهمية الكبيرة التي توليها الشركات والسلطات لعملية المراجعة التي يقوم بها شخص مستقل وهو محافظ الحسابات، وتتجلى هاته الأهمية من خلال التقارير التي يعدها، فالتقرير العام لمحافظ الحسابات يركز على تقديم رأي في محابد حول صدق القوائم المالية والمركز المالي للشركة.

ثانيا: قيود القياس المحاسبي

المحددات أو القيود هي عبارة عن مبادئ محاسبية ضابطة، فهي إما أن تضع حدودا أو قيودا على مبادئ أخرى عند إعداد القوائم المالية، هاته القيود وجب التقيد بها وتطبيقها بموجب التنظيم المحاسبي المعمول به في عملية المراجعة القانونية للشركات التي يقوم بها شخص مهني مستقل وهو محافظ الحسابات، وعلية فإن هاته الأخيرة (المراجعة القانونية) تتأثر بالقيود المحاسبية المفروضة على القوائم المالية، وهو ما يجد أو يؤثر على التقارير التي يقدمها محافظ الحسابات، ويكون هذا التأثير كما يلي:

1- تقارير محافظ الحسابات في ظل قيد التحفظ في القياس المحاسبي:

يتطلب هذا القيد عدم السرعة في الإعراف بالأصول أو الإيرادات مقابل تسريع الاعتراف بالخسوم والخسائر والمصاريف، ويختار من بين البدائل المتاحة السياسة التي لا تبالغ في إثبات قيم أصول المنشأة أو قيمة الإيرادات في الفترة المالية، بينما تقوم بتعظيم قيم الخسوم في الميزانية وقيم المصاريف والخسائر الخاصة بالفترة المالية.

ويطلق على التحفظ كذلك الحيلة والحذر، الذي يجبرنا على ضرورة إلتزام الحذر عند قياس الربح المحاسبي حيث يتم إثبات الخسائر المتوقعة وكأنها خسائر محققة (الأخرس، 2000)، أما بالنسبة للأرباح فلا يتم إثباتها إلا إذا تحققت فعلا.

ويعد التحفظ بشكل عام هو المحدد الحاكم والمهيمن على غيره من المبادئ والمفاهيم المحاسبية، ورغم عيوبه إلا أن التحفظ يظل عنصرا واقيا حتى لا تتسبب بعض السياسات المتحررة في تضخيم الإيرادات أو الأرباح الوهمية.

ومن خلال ما سبق فإن إستعمال التحفظ في إعداد القوائم المالية يعتمد على التقديرات والاحكام الشخصية فهو يمثل القياس المحاسبي لبعض العناصر في ظروف عدم التأكد.

وعليه فإن الحكم الشخصي وعدم التأكد في تقدير بعض العناصر تطبيقا لمبدأ التحفظ بمبالغ تقديرية تنعكس على تقرير محافظ الحسابات الذي يشهد فيه أن القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن نتيجة وأداء المؤسسة.

2- تقارير محافظ الحسابات في ظل قيد الموازنة بين الملائمة والموضوعية:

تعتبر الملائمة من الخصائص المهمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية فهي تمكنهم من التنبؤ بالأحداث المستقبلية واتخاذ القرارات بناء على الأحداث الحاضرة أو السابقة (حواس، 2016)، وبذلك تصبح المعلومات المحاسبية المقدمة ملائمة لحاجيات صناع القرار.

وتمثل موضوعية المعلومات المحاسبية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم (طويرات، 2018)، حيث تتسم المعلومات المحاسبية بالموضوعية بمقدار خلو المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية من الأخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية إذ تعتمد على مقياس معين على أنه يعبر بصدق عن هذا الشيء، فالموضوعية ليست مقياس محدد لكنها تمثل مدى معين يمكنها من التحقق من صدق التعبير المحاسبي عن الصفات والأحداث المالية وسلامة القياس.

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة في تحقيق أهداف القوائم المالية، فإنه يجب أن يتوافر فيها قدر معقول من خاصيتي الملائمة والموضوعية في الوقت نفسه ومن الملاحظ عمليا أن هاتين الخاصيتين غالبا ما تتعارض كل منهما مع الأخرى.

فقد يكون من الضروري للوصول إلى قدر أكبر من الملائمة أن تتمتع المعلومات المحاسبية في أغلب الأحيان بقدر من الموثوقية، أي أن تجري مقاصة بين الخاصيتين، طالما أنه ليس ممكنا تحقيقهما معا بنفس الدرجة وبالصورة المثالية.

ومن خلال ما سبق فإن عدم توفر الموضوعية بتوفر الدليل الممكن التحقق منه أو تغير عملية القياس من محاسب لأخر، يؤدي الى نتائج قياس مختلفة وبذلك فهي لا تمثل النتائج العادلة التي يبحث عنها محافظ الحسابات في تقريره.

ومن جهة أخرى فإن التركيز على ملائمة المعلومات المحاسبية في عملية القياس المحاسبي لتمكين متخذ القرار من اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، يؤدي إلى التسرع في إعداد المعلومات المحاسبية والتخلي عن جزء من الموضوعية، وهذا ما يؤثر على التقارير التي يعدها محافظ الحسابات.

3- تقارير محافظ الحسابات في ظل قيد الأهمية النسبية:

يعني مبدأ الأهمية النسبية أن العنصر المؤثر هو الذي يعد هاماً نسبياً ويجب الإفصاح عنه في التقارير المالية، أي أن العنصر المؤثر ذا الأهمية إذا كان ادراجه أو حذفه أو تعريفه أو إخفاؤه يؤثر في وجهة نظر المستخدم في إتخاذ القرار إما بتعديله أو الغائه أو التمسك به. وعليه فإنه بموجب هذا المبدأ تتحدد الأهمية النسبية لعنصر معين من العناصر التي تم قياسها في القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المفصح عنها، وذلك على أساس ملائمة عنصر من العناصر لأغراض التقييم و إتخاذ القرارات لذا يعتبر قيوداً على توفير الإفصاح الكامل للمعلومات في القوائم المالية المنشورة.

من خلال ما سبق يتضح أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية يجب أن تركز على الأهمية النسبية أي المعلومات التي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، في حين تكون المعلومات الأخرى أقل أهمية، ومنه نستنتج أن قيد الأهمية النسبية يؤثر على التقارير التي يعدها محافظ الحسابات والتي تهدف إلى إظهار الصورة الحقيقية عن المركز المالي للشركة.

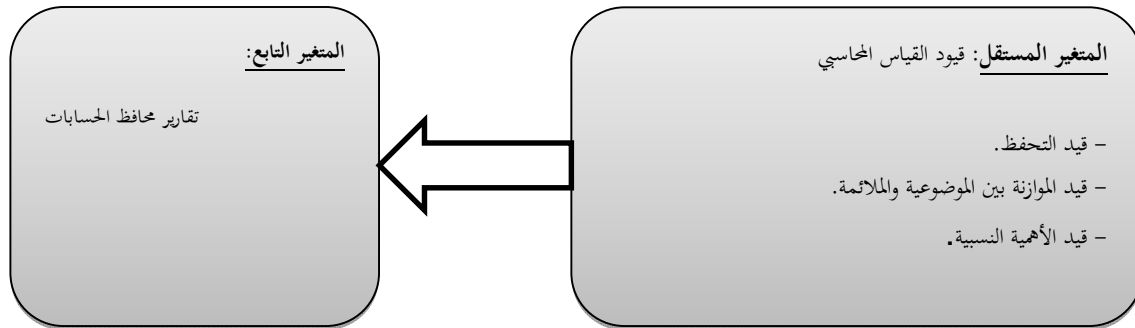
المحور الثالث: الدراسة الميدانية:

بعد تناولنا للجانب النظري للموضوع، سنقوم في بقية هذه الدراسة بإسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني بإستخدام أداة الإستبانة لمعرفة مدى تطابق رأي العينة من وجهة نظر الباحث في هذا النموذج وصلاحيته للدراسة.

أولاً: الطريقة والاجراءات

1-أنموذج الدراسة:

شكل رقم(02) : أنموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

2-عينة ومجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة على فئة واحدة هي الأكثر ارتباطاً بإمكانية الحكم على أثر قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، وهي فئة المهنيين الممثلين في محافظتي الحسابات، عملية إختيار عينة الدراسة كانت بطريقة قصدية اعتمدت على تقدير الباحث من هم على خبرة ودراية كافية بالموضوع حيث تم إختيار عينة تتكون من 60 محافظ حسابات موزعة على مختلف ولايات الوطن.

3- طرق جمع البيانات:

تم الاعتماد في جمع البيانات على أسلوب الاستقصاء، حيث تم تصميم قائمة استبيان موجهة إلى عينة الدراسة اعتبرها الباحث أساسية لجمع البيانات واختبار الفرضيات وأساسا لمعرفة آراء واتجاهات عينة الدراسة، حيث تم الحرص على التسليم المباشر عن طريق البريد الإلكتروني لقائمة الاستبيان إلى عينة الدراسة بهدف حثهم على العناية الكافية عند ملئ البيانات وكذلك الرد على أي استفسارات بشأن ما ورد من أسئلة.

تم الإعتماد في إعداد أسئلة الاستبيان على مقياس ليكارت الخماسي LIKERT SCAALE الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد عينة الدراسة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان.

4- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

إعتمد الباحث على برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الإجتماعية SPSS 22 والعديد من المقاييس والأساليب والإختبارات الإحصائية لتحليل بيانات الدراسة على النحو التالي:

- الأساليب الإحصائية الوصفية: استخدم الباحث الأساليب الإحصائية الوصفية المتمثلة في مقاييس النزعة المركزية (المتوسط الحساب)، ومقاييس التشتت (الانحراف المعياري).

- اختبار التباين الأحادي (One-way ANOVA) : يهدف إلى التعرف ما إذا كانت هناك اختلافات ذات دلالة احصائية بين اتجاهات افراد عينة الدراسة نحو متغيراتها.

- تحليل الانحدار الخطي البسيط: يعتبر مقياس لنوعية العلاقة بين متغيرين، وفي كثير من الدراسات تكون العلاقة بين أكثر من متغيرين هي علاقة انحدار، ويعتبر الانحدار الخطي البسيط من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في قياس العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة، يسمى أحد المتغيرات متغير تابع والآخر مستقل وهو المتسبب في تغير المتغير التابع.

- معامل الثبات (ألفا كرونباخ): لإجراء إختبار الثبات لأسئلة الإستبيان نستعمل معامل الثبات ألفا كرونباخ، يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. وكلما إقترب معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا.

ثانيا: تحليل نتائج الدراسة

1- إختبار الثبات لأداة الدراسة:

إن الهدف من دراسة هذا الإختبار هو معرفة إذا كانت الفقرات المعبرة عن محور معين تؤدي إلى نتائج متناسقة (متجانسة)، أي أن الفقرات المكونة لمحور معين تمت صياغتها بطريقة متناسقة، وقد تم إختيار طريقة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha Coefficient) لإختبار ثبات الإتساق الداخلي ويستخدم هذا المعامل في تقييم الثبات والإتساق الداخلي بين العبارات، من خلال متوسط العلاقة بين العبارات التي تتضمنها قائمة الإستبيان ويهدف إلى التأكد من تجانس بنود المتغيرات المستخدمة في القياس، أي يتم قياس صدق أسئلة الإستبيان وثباتها.

جدول رقم(01) : معامل الثبات لمحاور الدراسة (ألفا كرونباخ).

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات
تقارير محافظ الحسابات	06	0.845
أثر التحفظ على تقارير محافظ الحسابات	05	0.946
أثر الموازنة بين الملائمة والموضوعية على تقارير محافظ الحسابات	05	0.822
أثر الأهمية النسبية على تقرير محافظ الحسابات	05	0.756

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن معاملات الثبات مرتفعة لمحاور الإستبيان، وبالتالي فإن الفقرات المعبرة عن محور معين تؤدي إلى نتائج متناسقة (متجانسة)، وبالتالي فإن فقرات محاور الإستبيان تم صياغتها بطريقة متناسقة (متجانسة).

2-معامل الارتباط:

نستخدم في هذه الدراسة معامل الارتباط لسبيرمان (Spearman) ويقاس هذا المعامل مقدار قوة الارتباط بين متغيرين على صورة بيانات وصفية وعينات صغيرة يمكن وضعها في صورة ترتيبية، تساوي قيمة هذا المعامل صفر عندما تكون الظاهرتان مستقلتان تماما، وموجبة عندما يكون الارتباط طرديا وتكون قوية عندما تقترب من الواحد، وسالبة عندما يكون الارتباط عكسيا.

جدول رقم(02) : معامل الارتباط لمتغير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

العبارة	معامل الارتباط
01	0.824
02	0.934
03	0.901
04	0.896
05	0.821
06	0.944

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة إحصائيا بمستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وذات إشارة موجبة، مما يعني وجود علاقة إرتباط طردية وقوية بين جميع عبارات نموذج تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

جدول رقم(03) : معامل الارتباط لمتغير قيود القياس المحاسبي

أثر الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات		أثر الموازنة بين الملائمة والموضوعية على تقارير محافظ الحسابات		أثر التحفظ على تقارير محافظ الحسابات	
العبارة	معامل الارتباط	العبارة	العبارة	معامل الارتباط	العبارة
01	0.925	01	01	0.925	01
02	0.752	02	02	0.752	02
03	0.988	03	03	0.988	03
04	0.855	04	04	0.855	04
05	0.914	05	05	0.914	05

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة إحصائيا بمستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني وجود علاقة إرتباط قوية وطردية بين جميع عبارات قيود القياس المحاسبي مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها.

3-المتوسط الحسابي والانحراف المعياري:

جدول رقم(04) : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
تقارير محافظ الحسابات في الجزائر	4.18	0.521	01	مرتفعة
أثر التحفظ على تقارير محافظ الحسابات	4.05	0.821	02	مرتفعة
أثر الموازنة بين الملائمة والموضوعية على تقارير محافظ الحسابات	3.81	0.714	04	مرتفعة
أثر الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات	3.94	0.822	03	مرتفعة
كل محاور الدراسة	3.99	0.621		مرتفعة

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أبعاد قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر بمتوسط حسابي 3.99 وانحراف معياري 0.621، حيث جاءت في المرتبة الأولى تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، تليها في المرتبة الثانية أثر قيد التحفظ المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، وفي المرتبة الثالثة أثر الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات، وفي المرتبة الأخير أثر الموازنة بين الملائمة والتكلفة على تقارير محافظ الحسابات بمتوسط حسابي 3.81 وانحراف معياري 0.621.

4- نتائج إختبار الفرضيات ::

- الفرضية الأولى **H01**: التي تنص على أنه " لا يوجد أثر لقيود التحفظ في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر "

الجدول (05) : تحليل نتائج التباين للإنحدار الخطي للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار أثر التحفظ في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

مصدر التباين	SS	DF	MS	F	مستوى الدلالة Sig*
مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة		
الإنحدار	24.416	1	24.416	237.04	0.000
الخطأ	4.617	55	0.103		
الكلية	29.033	56			

يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS

يبين الجدول السابق نتائج إختبار صحة النموذج الخاص بإختبار الفرضية، بحث يظهر من خلال النتائج إلى أن النموذج دال إحصائيا في تفسير معادلة الإنحدار لأثر قيد التحفظ في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، حيث بلغت قيمة F المحسوبة 237.04 والقيمة الإحتمالية لإختبار F بلغت 0.000 وهي دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبناء عليه نستنتج أن النموذج صالح لإختبار الفرضية.

الجدول(06): نتائج تحليل الإنحدار البسيط لأثر التحفظ في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

مستوى الدلالة Sig*	T المحسوبة	المعاملات غير معيارية		(R^2) معامل التحديد	(R) معامل الارتباط	النموذج
		المعاملات المعيارية Beta	الخطأ B			
0.003	-3.445		0.330	0.817	0.904	الحد الثابت
0.000	16.075	0.904	0.079			التحفظ

المتغير: أثر قيد التحفظ في القياس المحاسبي

يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS

يبين الجدول السابق أن نتائج تحليل الإنحدار البسيط تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$). لقيود التحفظ في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة T المحسوبة والتي بلغت 16.075 وهي دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

بلغ معامل الارتباط $R = 0.904$ ، في حين معامل التحديد $R^2 = 0.817$ ، وعليه نستنتج أن قيد التحفظ في القياس المحاسبي يفسر ما نسبته 81.7% من التغيرات التي تحدث في تقارير محافظ الحسابات في الجزائر. بناء على النتائج السابقة، نرفض الفرضية H_01 ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لقيود التحفظ في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

– الفرضية الثانية H_02 : التي تنص على أنه " لا يوجد أثر لقيود الموازنة بين الملائمة والموضوعية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر "

الجدول (07) : تحليل نتائج التباين للانحدار الخطي للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار أثر الموازنة بين الملائمة والموضوعية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

مصدر التباين	SS	DF	MS	F	مستوى الدلالة
مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة		
الانحدار	35.231	1	35.231	345.401	0.000
الخطأ	5.133	55	0.102		
الكلي	40.364	56			

يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS

يبين الجدول السابق نتائج إختبار صحة النموذج الخاص بإختبار الفرضية، بحث يظهر من خلال النتائج إلى أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار لأثر قيد التحفظ في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، حيث بلغت قيمة F المحسوبة 345.401 والقيمة الإحتمالية لإختبار F بلغت 0.000 وهي دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبناءا عليه نستنتج أن النموذج صالح لإختبار الفرضية.

الجدول(08): نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر الموازنة بين الملائمة والموضوعية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

مستوى الدلالة Sig [*]	T المحسوبة	المعاملات المعيارية		R^2 معامل التحديد	(R) معامل الارتباط	النموذج	
		Beta	الخطأ B				
0.000	-8.258		0.310	-2.560	0.865	0.930	الحد الثابت
0.000	20.987	0.930	0.075	1.574			الموازنة بين الملائمة

المتغير: أثر الموازنة بين الملائمة والموضوعية في القياس المحاسبي

يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS

يبين الجدول السابق أن نتائج تحليل الانحدار البسيط تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لقيود الموازنة بين الملائمة والموضوعية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة T المحسوبة والتي بلغت 20.987 وهي دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

بلغ معامل الارتباط R 0.930، في حين معامل التحديد R² 0.865، وعليه نستنتج أن قيد الموازنة بين الملائمة والموضوعية في القياس المحاسبي يفسر ما نسبته 86.5% من التغيرات التي تحدث في تقارير محافظ الحسابات في الجزائر. بناء على النتائج السابقة، نرفض الفرضية H02 ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$). لقيود الموازنة بين الملائمة والموضوعية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

- الفرضية الثالثة H03: التي تنص على أنه " لا يوجد أثر لقيود الأهمية النسبية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر "

الجدول (09): تحليل نتائج التباين للانحدار الخطي للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار أثر الأهمية النسبية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

مصدر التباين	SS مجموع المربعات	DF درجات الحرية	MS متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig*
الإنحدار	22.214	1	22.214	219.940	0.000
الخطأ	5.895	55	0.101		
الكلية	28.109	56			

يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS

يبين الجدول السابق نتائج إختبار صحة النموذج الخاص بإختبار الفرضية، بحث يظهر من خلال النتائج إلى أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الإنحدار لأثر قيد الأهمية النسبية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، حيث بلغت قيمة F المحسوبة 219.940 والقيمة الإحتمالية لإختبار F بلغت 0.000 وهي دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبناءً عليه نستنتج أن النموذج صالح لإختبار الفرضية.

الجدول (10): نتائج تحليل الإنحدار البسيط لأثر الأهمية النسبية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

مستوى الدلالة Sig*	T المحسوبة	المعاملات المعيارية		R ² معامل التحديد	R معامل الارتباط	النموذج	
		Beta	الخطأ B				
0.000	-8.285		0.310	-2.560	0.882	0.939	الحد الثالث
0.000	20.658	0.939	0.076	1.570			الأهمية النسبية

المتغير: أثر الأهمية النسبية في القياس المحاسبي

يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS

يبين الجدول السابق أن نتائج تحليل الإنحدار البسيط تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لقيد الأهمية النسبية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة T المحسوبة والتي بلغت 20.658 وهي دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

بلغ معامل الارتباط R 0.939، في حين معامل التحديد R² 0.882، وعليه نستنتج أن قيد الأهمية النسبية في القياس المحاسبي يفسر ما نسبته 88.2% من التغيرات التي تحدث في تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

بناء على النتائج السابقة، نرفض الفرضية H03 ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، لقيد الأهمية النسبية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

- الفرضية الرئيسية H0: التي تنص على أنه " لا يوجد أثر لقيد القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر".

الجدول (11): تحليل نتائج التباين للإنحدار الخطي للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار أثر قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

مصدر التباين	SS	DF	MS	F	مستوى الدلالة
مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة		
الإنحدار	27.589	1	27.589	340.604	0.000
الخطأ	3.582	55	0.081		
الكلي	31.171	56			

يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج

يبين الجدول السابق نتائج إختبار صحة النموذج الخاص بإختبار الفرضية، يحد يظهر من خلال النتائج إلى أن النموذج دال إحصائيا في تفسير معادلة الإنحدار لأثر قيد الأهمية النسبية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، حيث بلغت قيمة F المحسوبة 340.604 والقيمة الإحتمالية لإختبار F بلغت 0.000 وهي دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبناءا عليه نستنتج أن النموذج صالح لإختبار الفرضية.

الجدول(11): نتائج تحليل الإنحدار البسيط لأثر قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

مستوى الدلالة Sig*	T المحسوبة	المعاملات		R ² معامل التحديد	R معامل الارتباط	النموذج
		المعيارية	المعاملات غير معيارية			
		Beta	الخطأ B			
0.001	-4.108		0.325	-1.335	0.805	0.897
0.000	15.375	0.897	0.080	1.230		

المتغير: أثر قيود القياس المحاسبي

يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS

يبين الجدول السابق أن نتائج تحليل الإنحدار البسيط تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، لقيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة T المحسوبة والتي بلغت 15.375 وهي دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

بلغ معامل الارتباط $R = 0.897$ ، في حين معامل التحديد $R^2 = 0.805$ ، وعليه نستنتج أن قيود القياس المحاسبي تفسر ما نسبته 80.5% من التغيرات التي تحدث على متغير محافظ الحسابات في الجزائر. بناء على النتائج السابقة، نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، لقيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

خلاصة:

يلعب القياس المحاسبي دورا مهما كونه يمثل الخطوة الأولى في توفير وعرض المعلومات المحاسبية للمستخدمين عن طريق تقديم قوائم مالية تمثل الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي، هذه الأخيرة تتضمن في طياتها مشاكل وقيود تؤثر على القياس المحاسبي وبذلك لا تظهر نتائج النشاط والمركز المالي بشكل صادق وعادل، وهو ما يشكل حاجزا أو عقبة تحول دون تقديم محافظ الحسابات لتقارير تعكس الوضعية الحقيقية للشركة المراد مراجعتها.

نتائج الدراسة النظرية: يمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة النظرية فيما يلي:

- يعتمد التحفظ في القياس المحاسبي أو كما يسمى قيد الحيطة والحذر على التقديرات والأحكام الشخصية فهو يمثل القياس المحاسبي في ظروف عدم التأكد وهو ما يؤثر أو ينعكس على تقارير محافظ الحسابات التي يجب أن يعبر فيها على أن القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن نتيجة وأداء الشركة..

- من الضروري للوصول إلى أكبر قدر من الملائمة أن تتمتع المعلومات المحاسبية بقدر من الموثوقية، وهذا ما لا يمكن تحقيقه معا بنفس الدرجة وبالصورة المثالية. فالتركيز على ملائمة المعلومات المحاسبية في عملية القياس المحاسبي لتمكين متخذ القرار في إتخاذ القرارات في الوقت المناسب، يؤدي إلى التسرع في إعداد المعلومات المحاسبية والتخلي عن جزء من الموضوعية، وهذا ما ينعكس سلبا على التقارير التي يعدها محافظ الحسابات.

- قيد الأهمية النسبية هو التركيز عند إعداد المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية على المعلومات التي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، في حين تكون المعلومات الأخرى أقل أهمية، وهو ما يؤثر على التقارير التي يعدها محافظ الحسابات والتي تهدف إلى إظهار الصورة الحقيقية عن المركز المالي للشركة.

نتائج الدراسة الميدانية: يمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة الميدانية فيما يلي فيما يلي:

- جميع فقرات الإستبانة كانت على علاقة طردية مع المجال الكلي للدراسة، وهذا ما يعكس مصداقية وصلاحية أداة الدراسة للتطبيق الميداني، وهو ما دعمه الصدق البنائي من خلال وجود علاقة طردية بين أبعاد الدراسة والمجال الكلي للدراسة، والذي يثبت صدق الأداة وقدرتها على تحقيق الأهداف المنشودة، كما توصلنا إلى وجود ثبات عال في أداة الدراسة من خلال معامل (Alpha Cronbach's).

- تم رفض الفرضية الصفرية H_0 ، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لقيود التحفظ في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

- تم رفض الفرضية الصفرية H02، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لقيد الموازنة بين الملائمة والموضوعية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.
- تم رفض الفرضية الصفرية H03، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لقيد الأهمية النسبية في القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.
- توصيات الدراسة: بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات كما يلي:
- ضرورة إعطاء أهمية كبيرة للإفصاح الكامل عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، للتقليل أو الحد من الآثار الناجمة عن قيود القياس المحاسبي، حيث يجب أن يولي محافظ الحسابات أهمية كبيرة للإفصاح في التقارير التي يعدها.
- ضرورة التطبيق الجيد للمبادئ والمفاهيم المحاسبية المنصوص عليها في التشريعات المحاسبية المعمول بها من قبل المحاسبين، حتى تكون هناك شفافية ومصداقية في المعلومات المحاسبية المقدمة.
- ضرورة تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر، وهذا حتى يتمكن محافظي الحسابات في الجزائر من الإعتماد عليها في اعداد تقاريرهم.

قائمة المراجع:

- صلاح حواس، (2016)، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف، الجزائر .
- رضوان حلوة حنان، (2013)، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن.
- محمد مطر. (2012)، الأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن.
- محمد حيدر، (2007)، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، دار الحامد، عمان، الأردن.
- كمال عبد العزيز النقيب، (2004)، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، عمان، الأردن.
- عاطف الأخرس، (2000)، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار الحامد، عمان، الأردن.
- محمد بن جميلة، (2011)، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، جامعة منتوري قسنطينة الجزائر.
- إبراهيم خليل السعدي، (2009). مشكلات القياس الناجمة عن التضخم وأثرها على إستبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 21.
- حاج قويدر قورين، (2014)، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 15.
- رايح طويرات. (2018). محاولة تحليل الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 01.
- مبارك بوعلاق. (2019)، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات، مجلة إضافات إقتصادية، العدد 02.
- نبيل بوفليح، (2012)، محاسبة شركات التأمين من منظور معايير المحاسبة الدولية، الصناعة التأمينية الواقع العملي وأفاق التطوير، جامعة حسنية بن بوعلي شلف، الجزائر.