دراسة اثر قيود القياس المحاسبي في جودة القوائم المالية

(دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات لولاية الجزائر العاصمة)

ا.مغدوري شهرزاد*[1]
جامعة البليدة 2 – الجزائر
Chahra-zed2010@hotmail.com

ا.د. دراوسي مسعود [2]
جامعة البليدة 2 – الجزائر
draouci2012@yahoo.com

Study the Effect of Accounting Measurement Restriction on the Quality of Financial Statement

(Analytical study of viewpoint of external auditors in Algiers province)

meghdouri chahrazed § D.messoude draouci
Université Blida-2, Alger

ملخص: هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اثر قيود القياس المحاسبي في جودة التقارير و القوائم المالية، و ذلك من خلال ابراز اهمية عمليتي القياس و الافصاح المحاسبي و تبيان مدى اسهامهما في اعطاء صورة واضحة حول الاداء المالي و وضعية المؤسسة من خلال تقديم معلومات مالية صادقة، عادلة، و معبرة عن واقع المؤسسة. حيث اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة و تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 65 محافظ للحسابات في ولاية الجزائر العاصمة، استخدمت الباحثة جملة من الاساليب الاحصائية و الرياضية في تحليل البيانات بالإضافة الى برنامج spss v23، و معالج البيانات Excel. توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج المتعلقة بالقياس و الافصاح المحاسبي، من بينها ان عينة الدراسة تتفق على وجود علاقة و ارتباط بين قيود القياس المحاسبي و الافصاح في القوائم المالية، و هناك تأثير لهذه القيود في نتيجة النشاط و المركز المالي للشركة و على الراي الذي يعبر فيه مراقب الحسابات على ان القوائم المالية تعبر بصدق و عدالة عن الوضع المالي للمؤسسة.

الكلمات المفتاح: قيود القياس المحاسبي، درجة الافصاح، راي محافظ الحسابات، جودة القوائم المالية.

تصنيف JEL : M4-42

Abstract: This study aimed at identifying the effect of accounting measurement restriction on the quality of financial statement, by highlighting the importance of the measurement and disclosure operations and also by demonstrating the extent of their contribution, to give a clear picture about the enterprise performance and status through helping to provide credible and expressive financial information about the real state of the enterprise. During the application were adopted researcher on descriptive analytical method, and applied analytical method in the questionnaire analysis as a part of the study, which was distributed to category consisting of 65 external auditors. The researcher used a set of statistical and mathematical methods in data analysis, in addition to the program spss v23 and data processor Excel. The study reached a set of results related to measurement and disclosure including that they agreed there were correlation between accounting measurement restrictions and disclosure level in the financial statement, and these restrictions affect the outcome of the activity and the financial position of the enterprise, than they effect the viewpoint of external auditors express that the financial statement faithfully and fairly reflect the status of the enterprise.

Keyword; Accounting Measurement Restriction, Disclosure Level, the viewpoint of External Auditors, Quality of Financial Statement.

Jel Classification Codes: M4-42

* المؤلف المرسل: الإيميل: Chahra-zed2010@hotmail.com

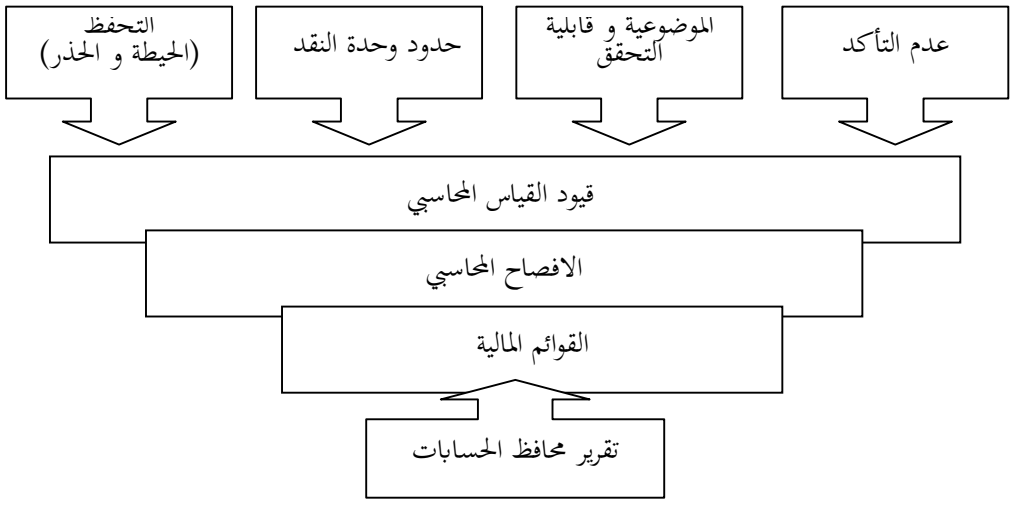
تمهيد :

ان للمحاسبة و المحاسبين وظيفتان مهمتان هما وظيفة القياس ووظيفة الافصاح، و تعد الاولى الوظيفة المهمة و الاساسية و تتوقف عليها الوظيفة الثانية و عليها تكون محل الاعتماد او موضع ثقة لمستخدمي القوائم المالية، و من ناحية اخرى ان الدقة المتناهية غير مطلوبة بل ان الدقة المجردة لا يمكن تحقيقها او الوصول اليها. اذ تخضع وظيفة القياس المحاسبي لقيود لا يمكن لها تجاوزها، لذا فان القوائم المالية التي تصدرها الشركات و تمثل نتيجة النشاط و المركز المالي بعد انتهاء الفترة المالية و يعتقد معظم الناس بان القوائم المالية تعكس الواقع و الحقيقة الا ان ذلك ليس بقريب منه كونها تخضع لمثل هذه القيود.

ولابد ان نشير الى انه بالرغم مما يبذله محافظ الحسابات من التأكيد بضوء المعايير المطلوبة و بذل العناية المهنية، تبقى القوائم المالية متضمنة بين طياتها مشاكل و قيود موروثة تؤثر في القياس المحاسبي، و بذلك لا تظهر نتائج النشاط و المركز المالي بشكل صادق و عادل و ينعكس ذلك على راي محافظ الحسابات، لذلك تبقى مسالة الصدق و العدالة التي يقرها محافظ الحسابات في رايه محل جدل بسبب اثر قيود و محددات القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاسها سلبا على راي محافظ الحسابات. و هنا يأتي دور الافصاح في القوائم المالية على شكل ملاحظات تفسيرية عن اثر قيود القياس المحاسبي للحد من اثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية، و لابد من ان يضمن محافظ الحسابات تقريره الافصاح عن الاثر الذي تركته هذه القيود على نتائج النشاط و المركز المالي للمؤسسة.

يوضح الشكل (1) مخططا لتحديد أثر قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية، و بالتحديد على نتائج النشاط و المركز المالي، و انعكاس ذلك على رأي محافظ الحسابات في تقريره الذي يوضح فيه بأن القوائم المالية تعبر بصدق و عدالة عن حقيقة الوضع المالي في المؤسسة.

شكل رقم (1) **قيود القياس المحاسبي**



مشكلة الدراسة: يقوم هذا البحث على فرضية اساسية مفادها ان القوائم المالية الخاضعة لقيود القياس المحاسبي تفتقر الى الموثوقية الكاملة التي تجعلها اساس يعتمد عليه متخذ القرارات، فالسؤال الرئيسي الذي يدور في اذهاننا و في خلد كل من يريد ان يستخدم القوائم المالية في عملية اتخاذ القرار هو: "ما درجة الثقة التي يمكن ان تحققها القوائم المالية و كيف يمكن زيادتها؟"
و يتفرع منه الاسئلة الفرعية التالية:

السؤال الاول: ما هو أثر قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية؟
السؤال الثاني: ما هو دور الافصاح المحاسبي في الحد من اثر قيود القياس المحاسبي؟
السؤال الثالث: ما هو أثر قيود القياس المحاسبي في تقرير محافظ الحسابات؟

فرضيات الدراسة: تستند هذه الدراسة على الفرضيات التالية:
الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قيود القياس المحاسبي و الافصاح في القوائم المالية.
الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قيود القياس المحاسبي و الرأي المحايد لمحافظ الحسابات في القوائم المالية.

اهمية الدراسة: يعتبر القياس وادلة الاثبات اهم خطوة اثناء إعداد القوائم المالية، اذ تنبع اهمية هذه الدراسة من انها ستبحث في دور الافصاح في الحد من اثر قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية وفقا للبيئة المحاسبية الجزائرية ، و ما لهذا التطبيق من اثار متوقعة على تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية، و بالتالي اثرها على جودة التقارير و القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية .

حدود الدراسة: من اجل الاحاطة بإشكالية الدراسة و فهم جوانبها المختلفة، حددنا مجال دراستنا بما يلي:
الحدود المكانية: اقتصرت عينة الدراسة على محافظي الحسابات لولاية الجزائر العاصمة.
الحدود الزمانية: تم اجراء هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة ما بين شهر جانفي الى منتصف شهر مارس لسنة 2017.
الحدود العلمية: اقتصرت هذه الدراسة على التعرف على دور الافصاح في الحد من أثار قيود القياس المحاسبي وكيف تؤثر هذه الاخيرة على راي محافظ الحسابات حتى يشهد بصدق و عدالة القوائم المالية.

دراسات سابقة: دراسة عوادي نعمان (2012) بعنوان القياس المحاسبي و اثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة، هدفت هذه الدراسة الى محاولة بيان مختلف طرق قياس الاصول، و اثر هذه الطرق على التمثيل الصادق للميزانية العامة، و تسليط الضوء على كيفية تعامل المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري مع هذه الطرق، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة الموضوع، و كذا المنهج المقارن من اجل الوقوف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال قياس الاصول.
من اهم نتائج هذه الدراسة: صعوبة مسايرة المؤسسات الجزائرية لما جاء به النظام المحاسبي المالي في مجال قياس الاصول الخاصة فيما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة ة غياب الاسواق النشطة التي تمثل مصدرا لتحديد القيمة العادلة.

1.قيود القياس المحاسبي و اثرها في القوائم المالية

يجب ان يوجه القياس في المحاسبة الى تقديم معلومات ملاءمة لمستخدمين معنيين و مع ذلك تفرض البيانات المتاحة و الخصائص البيئية قيودا على دقة المقاييس و مدى الثقة فيها. ما يدفعنا الى هذا القول هو ان وظيفة القياس المحاسبي تخضع لقيود او محددات لا يمكن تجاوزها و هي كالاتي:

1.1. اثر عدم التأكد: ان عدم التأكد واحد من القيود التي تؤثر في جوده عمليه القياس المحاسبي ونتيجتها كونوها تتعلق بأحداث اقتصاديه مستقبليه من هنا تكون هذه المعلومات غير موثوقة كونوها غير مؤكده، وبعد اطلاعنا على عده التعريف نتوصل الى حقيقه ان

عدم التأكد مرتبط بأحداث محتمله تهم المؤسسة ستحصل في المستقبل يشوبها عدم التأكد وسيتم قياس الاحداث المستقبلية بطريقه تفتقر الى الموضوعية فلو قام اثنان بقياس النفس الاحداث لتوصلا الى نتائج مختلفة. ان عدم التأكد كمفهوم، مرافق للزمن المقبل اي يرتبط دائما بالفترة او الفترات القادمة من حياه المؤسسة وهذا المفهوم يرتبط بالقياس المحاسبي مثال على ذلك تخصيص مصروفات للفترة القادمة حيث يؤكد في علم المحاسبة ان المعلومات المحاسبية ترتبط بالمؤسسة التي يتوقع ان تستمر مستقبلا ولما كان التخصيص يتم على الفترات المحاسبية المتعاقبة فانه يجب اعداد الافتراضات الخاصة بمنطق عمليات التخصيص و على اساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل لكن كثيرا من التخصيصات لا يمكن تحقيقها بدرجة تامة. بمعنى بما ان المؤسسة تقوم على فرضيه الاستمرارية في مزاوله النشاط الى امد غير محدد فان ما يرتبط مع هذه الفرضية هو ان يقوم المحاسب بتخصيص المصروفات في السنه الحالية لتعكس توقعات الاطراف ذات المصلحة فيها للفترات القادمة او بعباره اخرى ان قسما مهما من مصروفات السنه الحالية قد خصصت لها من سنه او سنوات سابقه اي تم اقرارها في فتره ماضيه، وعليه لا تمثل هذه المصروفات حقيقه السنه الحالية التي حملت بها. وهذا ما يؤكد ما نريد ان نذهب اليه المعلومات المستنبطة من القوائم المالية والمتمثلة بنتائج النشاط و المركز المالي مضللة و غير عادله بسبب ظروف عدم التأكد التي ترافق عمليه قياس بعض عناصر القوائم المالية خصوصا التقديرات التي يجريها المحاسب لعمر الاصول غير المتداولة مثلا او تخصيص بعض المصاريف الاحتمالية كمخصص الاندثار مخصص الديون المشكوك فيها، فهي تعتمد بالأساس على سلوك المحاسب كونه شخصيه متفائلة او متشائمة.

1.2.اثر الموضوعية و قابليه التحقق: ان الموضوعية احدى الصفات الأصلية للقياس المحاسبي ، و تكون المعلومات المقاسة موثوقة اذا اتصفت بالموضوعية وهنالك اختلاف في وجهات نظر المحاسبين حول مفهوم الموضوعية "القياس الموضوعي هو القياس الذي لا يعتمد على شخصيه القائم بعمليه القياس، اي عندما يكون باب الاجتهاد مفتوحا فان الحكم الشخص له حيز في العمل المحاسبي ، وهذا ما يحصل فعلا او ما تسمح به البدائل المحاسبية و ما تسمح به مرونة النظام المالي المحاسبي، بحيث تصبح الموضوعية محل شك باعتبار ان الانسان احيانا يغلب مصلحته الشخصية دون ان يشعر. فاذا افترضنا ان النظام القياس المحاسبي يتمتع بدرجه كامله من الحيادية والموضوعية وان اسباب التحيز في القياس المحاسبي هو القائم بعمليه القياس لكونه يستخدم نظام القياس بشكل خاطئ او مبالغ فيه نتيجة ضعف الخبرة او الخطأ في تطبيق كما في اختيار طريقه اهتلاك الموجودات غير المتداولة او المبالغة في تقدير عمرها الانتاجي او تقدير قيمه النفايات، ويبدو من ذلك ان الخطورة تكمن في دليل الاثبات الذي يقع عليه الاختيار فقد يكون فعلا قابل للتحقق منه الا ان اختيار الدليل وتفضيليه على غيره من الأدلة البديلة قد يكون في حد ذاته عمل غير موضوعي، فمثلا ما هو الاساس الذي يستند عليه لتفضيل اتمام مرحله البيع على اتمام مرحله الانتاج كأساس لقياس ايرادات الفترة المحاسبية. لذلك فالقدرة على التحقق من دليل الاثبات لا يقطع بصحه طريقه القياس ولا صحه النتائج التي يتم التوصل اليها، ومن هنا فان القدرة على التحقق من قياس الشيء والقدرة على التحقق من دليل الاثبات شيء اخر. بمعنى ان الدليل الموضوعي المتمثل في المستندات المكتوبة سرعان ما تصبح مخالفه للحقيقة بمرور الزمن، ويؤكد ان قيم الاصول الواردة في قائمه المركز المالي تمثل تجميعا للأسعار في اوقات مختلفة وهي بهذا مختلفة عن اسعار الوقت الذي تعد فيه قائمه المركز المالي، وان تجميع هذه الاسعار مع بعضها البعض اشبه ما يكون بتجميع عملات مختلفة، بحيث تمثل المجموع الناتج قيمه لا معنى لها . خلاصه لما تقدم انه يجب ان يتوفر الاجماع العام قبل ان نحكم على موضوعيه القياس المحاسبي، ومما لا شك فيه ان في ارض الواقع لا يتوفر مثل هذه الاجماع، اذ ان القياس المحاسبي نتيجة لعمل فرد وهو المحاسب لذا فهو يعكس مدى اجتهاد هذا الفرد وكفاءاته وخبرته وعليه فان هذه النتيجة لا تمثل اجماع او حكما بالحكم الفردي يمثل وجهه نظر فرد واحد ولو قام محاسب اخر بالقياس لتوصل الى نتيجة مغايرة، ويعني ذلك ان نتائج الاعمال و المركز المالي يعبران عن وجهه نظر القائم بإنتاجها وليس بالضرورة ان تكون قريبه من الحقيقة طالما كانت هكذا.

1.3.اثر حدود الوحدة النقدية: ان اغلب المعلومات المالية تقاس بوحدة النقد و حدودها هي وسيله لتوصيل المعلومات، و لعل اكثر هذه الحدود خطورة تغير حدي قيمة وحده النقد على مدار الزمن . ان وحده القياس المحاسبي هي الدينار الجزائري و كما هو معلوم هناك قيمتان للدينار، قيمه اسميه (قيمة الاصدار) وقيمه حقيقية اي كمية السلع و الخدمات الممكن مبادلاتها بوحده النقد وبسبب عدم تساوي هاتين القيمتين على الدوام، فان لها قيمه واحده هي القيمة الاسمية المثبتة على وحده القياس و لا توجد غيرها، ولان القياس المحاسبي قياس (بالقيم الحقيقية) في تاريخ حدوث عناصر القوائم المالية، فأنها تغير هذه القيم لاحقا بمرور الوقت يؤدى الى ان القياس المحاسبي ونتيجته ستكون بلا شك معرضة لعدم الدقة لاختلاف قيم اليوم عن قيم الامس. يعتمد المحاسبين على الكلفة التاريخية في تقويم عناصر قائمه المركز المالي وقائمه الدخل وتستند الكلفة تاريخيه في تسجيل هذه العناصر على اساس اعتماد قيمه النقد المستخدم في تاريخ الاقتناء او الشراء، من دون الاخذ بالحسبان اثر ارتفاع الاسعار وانخفاض قيمه النقد على قيامها وان الاستمرار في تسجيل عناصر القوائم المالية تبعا للكلفة التاريخية، يسبب مشاكل في القياس و توجد عده طرق واساليب لمعالجه اثار تغيرات الاسعار في البيانات المالية كي تعكس الوضع المالي العادل وتحدد نتائج النشاط بشكل اكثر واقعيه وموضوعيه.

1.4. أثر الحيطة والحذر (التحفظ): يرى مجلس معايير المحاسبة المالية ان الحيطة والحذر "بمعنى التعقل في المحاسبة المالية عند اعداد القوائم المالية لكون ان النشاطات الاقتصادية محاطه بعنصر عدم التأكد. اي ما يرمي اليه المجلس هو بذل العناية في الاستخدام هذا القيد و يعترف بالإيراد عند توفر دليل الموضوع ولا يوجد ما يبرر الاعتراف بالخسائر قبل ان يتوفر دليل على حدوثها و ان تكون القوائم المالية تمثل فعلا حقيقه ما حصل في ارض الواقع. بمعنى اخر ان مبدا الحيطة والحذر يمثل القاعدة الاكثر اهميه في المحاسبة، اذ ان مجلس معايير المحاسبة المالية لا يميل الى تطبيق التحفظ بشكل متطلب خصوصا اذا كان التخفيض معتمدا صافي موجودات او الدخل. و لكن الذي يحصل ان استخدام هذا النوع من التحفظ اصبح جزء من مبادئ المقبولة قبولا عاما، وبذلك تظهر اثاره على نتائج النشاط و المركز المالي للمؤسسة فتكون غير معبره بصدق وعدالة و ينعكس سلبا على قرارات المستخدم للقوائم المالية سواء بالتخطيط او في اتخاذ القرارات الاستثمارية او تمويليه. لقد تعرض معتقد الحيطة والحذر من قبل المحاسبين وتأثيراته على القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية الى انتقادات عديدة و هي كالاتي:

أ– عدم الثبات (عدم الاستقامة): اذا تم تخفيض قيمه الموجود عن قصد فان ذلك سيؤدي الى المغالاة في الداخل عندما يستخدم الموجود او يباع. بمعنى المبلغ الذي يخفض به الدخل في سنة معينه من خلال تطبيق الكلفة او القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل مقارنه مع استخدام الكلفة فهو في الحقيقة يضاف الى الدخل في الفترة اللاحقة. فاذا ما كان التحفظ مبنيا على تفضيل تخفيض الدخل قصدا فان هذا غير متسق ، لان دخل الفترة المستقبلية سنغالي فيه بقصد.

ب– التقلب: ان المدى الذي يأخذه التحفظ في القوائم المالية مساله تعتمد على سياسه المؤسسة، فقد يكون كبيرا وصغيرا فعلى سبيل المثال قد يتم او لا يتم تسجيل الخسائر المتوقعة لان التوقعات يمكن ان تعدل باستمرار، وان الخسائر الناجمة عن الدعاوى القضائية يمكن ان تبطل (تلغى) من خلال تحليل اكثر تفاؤلا اذا ما مالت المؤسسة باتجاه تحليل من هذا النوع.

ج– الاخفاء (الحجب): بالرغم من ما هو معروف بان الطرق المحاسبية مختلفة الا ان من الصعب على المستثمرين ان يحددوا مقدار التخفيض في قيم الموجودات. فمعتقد الحيطة و الحذر يضع المستثمر العادي موقف سيئ ويمنح موقفا مواتيا من هم داخل المؤسسة.

د– تناقض المبادئ: يعرف بانه متى ما تضارب مبدا الحيطة والحذر مع مبدا محاسبي فان معتقد الحيطة والحذر هو الذي يهيمن.

هـ– التحيز: يؤدي معتقد الحيطة والحذر الى تحيز منظم في القوائم المالية وليس تقويم حقيقي. ولهذا السبب فقد اشهر مجلس معايير المحاسبة المالية الى ان التحفظ يميل الى تضارب مع خواص نوعيه مهمه مثل التمثيل الصادق والحيادية وامكانيه المقارنة، و وجود التحيز ربما يخدم حاجات مجموعه واحده من مستخدمي القوائم المالية لا يمكن ان يفترض على انه يساعد مصالح الاخرين او حتى يترك مصالح الاخرين بدون ضرر. اصبح مبدا الحيطة والحذر نمط فكري مترسخ جدا في المحاسبة الحالية بحيث اصبح موقفا او حاله عقليه للمحاسبين اكثر مما هو ببساطه اليه تستخدم لمواجهه عدم التأكد، فمن المفروض ان يتم استخدام الحيطة والحذر عندما تكون هنالك شكوك جديه حول تقديم بند ما، ولكن واقع الحال لا يبدو كذلك فقد اصبح التحفظ موقفا تقليديه للمحاسبة اتجاه كافه اوجه المحاسبة.

2. دور الافصاح في الحد من اثار قيود القياس المحاسبي: يقلل الافصاح من حدة قيود او محددات القياس المحاسبي وتتمثل محددات القياس المحاسبي بتقدير بعض الارقام في الميزانية العامة وقائمه الدخل مثل المخصصات (التقديرات) و طرق تسعير المخزون، واندثار الموجودات، اضافه الى استخدام سياسات مختلفة لتقييم الموجودات غير المتداولة، وتأثرها بانخفاض القوى الشرائية لوحده النقد، مما يؤدي الى ان الكلفة التاريخية غير ملائمه للقياس المحاسبي، و مما يجعل صافي الدخل مضخما بسبب مقابله ايرادات حقيقيه بالمصروفات حقيقيه واحتماليه مثل مخصص الديون، كما ان الميزانية العامة تهمل ابراز المعلومات على قدر كبير من الأهمية مثل (مهارات ومعارف وخبرات الموظفين ومن ثم قيمه الموارد البشرية في المؤسسة مع انها تشكل جانبا من موجوداتها. ويقاس مدى نجاح القوائم المالية السنوية بمقدار ما تحتوي عليه من معلومات ملائمه لقرارات مستخدميها ذات اهميه نسبيه، وتتصف بالموثوقية والمصداقية والحياد، وقابليه الفهم، والثبات والاتساق، وقابليه المقارنة، و قابليه التحقق من صحتها، و ان تنشر في الوقت المناسب حتى لا تصبح المعلومات الواردة في القوائم غير المناسبة لاتخاذ القرارات، اضافه الى وجود الافصاح التام لإزاله اي غموض في ارقام البيانات. ان الافصاح يعني ايصال كافه الحقائق المهمة والملائمة التي تؤثر في المركز المالي و نتائج الاعمال الى المستخدمين الحاليين والمتوقعين، و الجدير بالذكر ان البدائل المختلفة للإفصاح تترك اثار مختلفة على متخذي القرار، لذا يتطلب مراعاه عرض المعلومات بطريقه يسهل الاهتداء اليها و يتم الافصاح عن المعلومات ذات الاثار المهمة في صلب القوائم المالية. يضاف الى ذلك ان يتم الافصاح على تنبؤات وتوقعات و الاخذ بالاعتبار مدى المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة وتأثير ذلك في استمراريتها والافصاح اسباب التغير في الاسعار، ويلعب الافصاح في القوائم المالية وبشكل ملاحظات تفسيريه دورا من الحد من اثر القيود القياس المحاسبي على قرارات مستخدمي القوائم المالية، ولا بد من ان يضمن محافظ الحسابات في تقريره الاثر الذي تركته هذه القيود على نتائج النشاط و المركز المالي للمؤسسة.

2.1. علاقة الافصاح بالقياس المحاسبي : يجب ان تتسم المعلومات المحاسبية التي يتم قياسها و التي سيتم الافصاح عنها بالاعتمادية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز والافصاح عنها بصوره صادقة، وحتى تتسم هذه المعلومات بالاعتمادية عند الافصاح عنها يجب ان تتوفر بها العناصر الفرعية الأتية:

أ– القابلية للتحقق: يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجه عالية من الاتفاق بين عدد من الافراد القائمين بالقياس المحاسبي و الذين يستخدمون نفس الطرق القياس.

ب– الصدق في العرض (الافصاح): يجب ان تعبر المعلومات المحاسبية عن الواقع فعلا دون زياده او نقصان او تحريف.

ج– الحياد: يعني هذا المفهوم انه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل احد الجماعات المستفيدة منها على الاخرى، و يكون الاهتمام الإدارة الاول توصيل المعلومات صادقه وعادله.

2.2. علاقة الافصاح في راي محافظ الحسابات: يعد تقرير الحسابات اسلوب مكملا الذي تؤديه القوائم المالية حيث يفصح محافظ الحسابات عن اي مخالفات او تجاوزات في القوائم المالية و اي مؤشرات عن الاستمرار المؤسسة وما تحقق من ارباح وغيرها. خلاصه القول نستشف من ذلك ان مستخدمي القوائم المالية بحاجه الى تأكيدات وتذليل للمخاطر من خلال تطوير الافصاح بشكل مستمر من اجل تضييق فجوه التوقعات بين اداء محافظي الحسابات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

3. قيود القياس المحاسبي و اثرها في تقرير محافظ الحسابات: يمثل تقرير محافظ الحسابات المنتج النهائي لعمليه التدقيق، وهو بمثابه رساله التي يبلغ فيها مستخدمي المعلومات المحاسبية عن مدى صدق وعدالة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية. يعتبر تقرير محافظ الحسابات نهاية النظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، حيث يتم اعداد التقرير بعد انتهاء المحافظ من جمع ادله التدقيق وفق برنامج التدقيق، ومن خلال الملف الجاري قد يصل المحافظ الى استنتاج النهائي عما اذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة من كافه جوانبها المادية عن المركز المالي و نتائج النشاط، و يلزم المحافظ في نهاية تقريره ان يحتوي على تعبير مكتوب بوضوح رايه في القوائم المالية ككل وهي كالاتي:

أ- الراي النظيف (غير المتحفظ): يتم التعبير بهذا الراي عندما تعطي القوائم المالية لمحافظ الحسابات صوره صادقه وعادله في كافه جوانبها المادية، مع الإشارة ضمنيا الى ان اي تغييرات في المبادئ المحاسبية والطرق المطبقة واثارها قد تم تحديدها والافصاح عنها في القوائم المالية، ويدلي محافظ الحسابات بهذا الراي النظيف عند توفر الشروط الأتية

1. حصول محافظ الحسابات على ادله اثبات كافيه وذات صلاحيه حتى يتأكد من الوفاء بمعايير المراجعة العامة.
2. اثبتت الأدلة عدم وجود مخالفات جوهريه للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لم يتم تصحيحها.
3. لم تحدث اي تغييرات محاسبيه عامه من شانها ان تؤثر في امكانيه عمل المقارنات بين الفترات المالية المختلفة.
4. عدم وجود اي ظروف هامة يحيط بها الشك وعدم التأكد لم يكن بالإمكان تقديرها او ازالتها او ازاله الاثار كما في تاريخ المراجعة.

ب- الراي المتحفظ: يتم التعبير بها عندما يستنتج محافظ الحسابات انه لا يمكن التعبير بالراي النظيف لكن تأثير الخلاف مع الإدارة او القيد على نطاق التدقيق ليس ماديا بشكل شامل للقوائم المالية، و يتم التعبير بالراي المتحفظ باستخدام عبارة (ماعدا) تأثير الموضوع المتعلق بالتحفيظ او ذكر عبارة (مع المراعاة).

ج- الراي السلبي: يتم التعبير بهذا الراي عندما يكون تأثير الخلاف مع الإدارة ماديا جدا وهي مثل القوائم المالية، ويستنتج محافظ الحسابات ان التحفظ في تقريره لا يكفي للإفصاح عن التضليل في القوائم المالية، بحيث ان القوائم المالية لا تعطي صوره صادقه عن المركز المالي و نتيجة الاعمال .

د- الامتناع عن ابداء الراي: يمتنع محافظ الحسابات عن ابداء رايه عندما يكون الاثر المحتمل للقيد على نطاق الدقيق ماديا جدا وشاملا بالنسبة للقوائم المالية، اي ان القيود على نطاق المراجعة ذات اثر جوهري وشامل، اضافه الى الشك وعدم التأكد من العناصر الجوهرية، هذا التأثير ينتشر على البيانات المالية ككل وهذا يعني ان المدقق لم يتمكن من الحصول على ادله الاثبات التي تمكنه من ابداء الراي.

وفي الاخير ان مسؤوليه محافظ الحسابات عند قيامه بعمليه التدقيق هي ابداء رايه المهني حول عدالة القوائم المالية وماذا تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ونتيجة اعمالها ،و تدفقات النقدية التي حصلت خلال الفترة المالية موضوع التدقيق، ويعتمد مستخدمو القوائم المالية بشكل عام والمساهمون بشكل خاص على راي محافظ الحسابات في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية لان علاقتهم مع المؤسسة لا تسمح لهم شخصيا بشهاده على مدى مصداقيه المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة، لذلك يعد تقرير محافظ الحسابات الركيزة الأساسية التي تعتمدها الاطراف التي لها مصلحة مع البيانات المالية.

ثانيا الجانب التطبيقي: سنستعرض فيما يلي، منهج الدراسة، مجتمع و عينة الدراسة، و الاساليب الاحصائية المستخدمة فيها، كما يلي:

1. منهج الدراسة: يتناول الجانب التطبيقي وصفا لإجابات عينه البحث باستخدام بعض الاساليب الوصفية الإحصائية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية بهدف تحديد المستوى متغيرات محاور الدراسة فاذا حقق المتغير وسط حسابي فرضي اعلى من اداة القياس (3)* دل ذلك على توافر المستوى اهميه لهذا المتغير وبالعكس اذا حقق المتغير وسط فرض اقل من (3)* لا تتوفر اهميه نسبيه له.

2. مجتمع الدراسة: يعرف مجتمع الدراسة جميع مفردات الظاهرة، وبناء على مشكلة الدراسة و اهدافها. تتكون عينة الدراسة من كافة مفردات مجتمع الدراسة و قد تم اختيارها بطريقة العينة العمدية أو القصدية، حيث اشتملت هذه المجموعة على محافظي الحسابات وكذا المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة والمحاسبين المهنيين في ولاية الجزائر العاصمة، باعتبارها مجتمعا واضحا للدراسة.

3.عينة الدراسة: عينة الدراسة عبارة عن مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة، تم اختارها بطريقة قصدية تتوافر على صفات محددة في اختيار افراد العينة و محافظي الحسابات العاملين في مختلف القطاعات الاقتصادية (مؤسسات مالية، قطاع الانتاج، خدمات، و شركات التامين) و بذلك بلغ عدد محافظي الحسابات الذين وزعت عليهم الاستبانة (80)محافظا، تم استرداد (73) استبانة بنسبة 91.25% من اجمالي عدد الاستبانات المقدمة، و بعد فرزها تم استبعاد (08) استبانة منها لعدم اكتمال تعبئتها، و بالتالي استقرت العينة على 65 محافظ حسابات و التي خضعت للتحليل بنسبة 89.04% من اجمالي عدد الاستبانات المستردة.

جدول (01): مجموع الاستبانات المزعة و المستردة و الصالحة للتحليل

الاستبانات المزعة		الاستبانات المستردة		الاستبانات الصالحة للتحليل	
العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
80	%100	73	%91.25	65	89.04 %

المصدر: من اعداد الباحثة

4.صدق و ثبات الاداة: كخطوة أساسية و أولية قبل استخراج نتائج هذا الاستبيان لابد من دراسة مدى ثبات عينة الدراسة من خلال اجاباتهم على الفقرات المطروحة، ولقياس مدى ثبات أداة الدراسة وقياس درجة مصداقية إجابات عينة الدراسة تم استخدام (Cronbach Alpha معامل ألفا كرونباخ)، حيث يعتمد هذا المعامل على قياس مدى ثبات أسئلة الاستبانة، إذ قامت الباحثة بتطبيق هذا المعامل على جميع فقرات الاستبانة. وكانت نتائج ثبات الاستبانة من خلال المعامل موضحة في الجدول رقم (89.44%) و من خلال مجموع المحاور الستة كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي (.8016) مما يعني أنه في حالة توزيع الاستبانة من جديد على نفس العينة 80 % منهم يعيدون نفس الإجابة وهو ما يعبر عن نسبة ثبات جيدة لمثل هذه الدراسة، ويمكن استنتاج وتقدير درجة صدق هذه النتائج أيضا من خلال الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ $\sqrt{0.80} = 0.8944$ و هي نسبة جيدة جدا يمكن الاعتماد عليها، و يلاحظ من قيم الفا كرونباخ كما هو موضح في الجدول رقم (02) بان معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة كانت جيدة وهي مناسبة لأغراض الدراسة.

جدول (02): قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لكل محور

تسلسل الفقرات	اسم المتغير	معامل الفاكرونباخ
13-01	محور قيد عدم التأكد	%79.6
25-14	محور قيد الموضوعية و قابلية التحقق	%80
32-26	محور قيد حدود الوحدة النقدية	%79.4
38-33	محور قيد التحفظ (الحيطة و الحذر)	%81.7
44-39	محور دور الافصاح في الحد من اثر قيود القياس المحاسبي	%80.4
50-45	محور الراي الفني المحايد لمحافظ الحسابات	%79.9
50-01	المعدل العام لمعامل الثبات	%89.44

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام spss. v23.

5.خصائص عينة الدراسة: تبين النتائج الواردة في الجدول رقم (03) خصائص افراد عينة الدراسة.

جدول (03): توزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
العمر	من 25 سنة الى اقل من 35 سنة	13	%20
	من 35 سنة الى اقل من 45 سنة	28	%43.07
	من 45 سنة الى اقل من 55 سنة	16	%24.61
	اكبر من 55 سنة	8	%12.3
عدد سنوات الخبرة في مهنة التدقيق	من 3 الى اقل من 10 سنوات	32	%49.2
	من 10 الى اقل من 15 سنة	19	%29.2
	اكثر من 15 سنة	14	%21.5
المؤهل العلمي	ليسانس	40	%61.53
	شهادات عليا	25	%38.5
عدد دورات التدريب	دورة واحدة	3	%4.6
	دورتين	11	%16.9
	ثلاث دورات	22	%33.8
	اكثر من ثلاث دورات	29	%44.6

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام spss. v23

قمنا بدراسة مجموعة من المتغيرات الشخصية و الوظيفية باستخدام لسلوب الاحصاء الوصفي من اجل بيان بعض الحقائق المتعلقة بهذه الفئة، و ذلك باستخراج التكرارات و النسب المئوية للأسئلة الخاصة بالعوامل الديموغرافية من حيث (، العمر، عدد سنوات الخبرة في مهنة التدقيق، المؤهل العلمي، و عدد دورات التدريب) ثم تحليل هذه النتائج وفقا لما تم الحصول عليه من اجابات المدققين، و فيما يلي سنقوم بتحليل النتائج التي تم الحصول عليها من خلال الجزء الاول من الاستبانة.

6.نتائج اختبار فرضيات الدراسة: استخدمت الباحثة عددا من اساليب الاحصاء الاستدلالي لتحليل النتائج و اختبار الفرضيات التي استندت عليها الدراسة، و تبيين الجداول التالية النتائج التي تم التوصل اليها في اختبار الفرضيات:

جدول رقم (04) المحور الاول: قيد عدم التأكد

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	القيمة الاحتمالية (.sig)	اتفاق او عدم الاتفاق
1	يتوجب على المحاسب تأجيل استنفاد بعض المصروفات للسنوات القادمة بناء على فرض الاستمرارية.	4.01	0.67	80.22	.000[b]	اتفاق
2	التقديرات الخاصة بتحديد التخصيصات تفقد شرط الموضوعية بمرور الزمن.	3.89	0.77	77.85	.000[b]	اتفاق
3	التقديرات الخاصة بتحديد التخصيصات تفقد صفه الملائمة في السنوات اللاحقة.	3.92	0.81	78.49	.000[b]	اتفاق
4	عدم التأكد الذي يرافق تحديد المصروفات الاحتمالية، مثل (مخصص الديون المشكوك فيها) يجعل تلك المصروفات غير موثوق بها.	3.98	0.75	79.56	.000[b]	اتفاق
5	يؤدي الاجتهاد الشخصي في تقدير بعض المصروفات الى فقدان الصفات الحيادية في القوائم المالية.	4.03	0.97	80.65	.000[b]	اتفاق
6	تؤدي مقابلة ايرادات حقيقية مع مصاريف احتمالية الى نتائج نشاط غير صادقة و عادلة	4.05	0.79	81.08	.000[b]	اتفاق
7	المقابلة غير الصحيحة بين الايرادات الحقيقية ومصروفات الحقيقية والاحتمالية يؤدي الي تضمين نتيجة النشاط بمبالغ احتمالية.	4.06	0.73	81.29	.000[b]	اتفاق
8	يؤدي الالتزام بمبدأ الكلفة التاريخية الى ظهور الاصول على غير قيمها الحقيقية	4.14	0.73	82.80	.000[b]	اتفاق
9	يمكن استخدام القيمة العادلة كبديل عن الكلفة التاريخية لإظهار القيم الحقيقية.	4.12	0.70	82.37	.000[b]	اتفاق
10	تعد القوائم المالية المعدة على اساس الكلفة التاريخية اكثر موثوقية من اساليب القياس البديلة.	4.20	0.77	84.09	.000[b]	اتفاق
11	اعتماد الكلفة التاريخية في تقييم اصول وخصوم المؤسسة يفقد مستخدمي القوائم المالية قدره التنبؤ لصنع قراراتهم الاقتصادية.	3.95	0.77	78.92	.000[b]	اتفاق
12	تفقد القوائم المالية المعدة على اساس التكلفة التاريخية صفه الملائمة.	3.97	0.76	79.35	.000[b]	اتفاق
13	يفضل التعبير عن عناصر القوائم المالية بالقيمة العادلة عندما تكون اهتمامات مستخدميها منصب على هذه القوائم .	3.99	0.78	79.78	.000[b]	اتفاق
	متوسط المتوسطات	4.03	0.76	87.70	.000[b]	

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام spss. v23

اتفق افراد العينة على جميع فقرات محور قيد عدم التأكد، بوسط حسابي (4.03) ، و انحراف معياري (0.76) ، و اهمية نسبية (87.70%)، و من اجل قياس العلاقة و ارتباط قيود القياس المحاسبي مع الافصاح في القوائم المالية و ما مدى تأثيرها في الراي محافظ الحسابات، تم اختبار معامل الانحدار المتعدد، الذي يتضح لنا من خلال التباين لتحديد قوة العلاقة بين قيد عدم التأكد و بين الافصاح في القوائم المالية اذ بلغت قيمته R^2 (.82) اي ان متغيرات قيد عدم التأكد تؤثر بمقدار هذه النسبة و هذا يعني ان افراد العينة ترى ان قيد عدم التأكد يؤثر على الافصاح في القوائم المالية، وجاء هذا المحور بمستوى معنوية (.000) و بدرجة ثقة 99% أي قبول الفرضية الاولى و التي مفادها انه "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قيد عدم التأكد و بين الافصاح في القوائم المالية". وكنتيجة منطقية لما سبق و

بالاعتماد ايضا على مخرجات نظام spss وجدنا ان معامل التحديد R^2 لتحديد قوة تأثير هذا القيد في الراي الفني المحايد لمحافظ الحسابات قد بلغت نسبة (.47) و تميزت جميع فقرات هذا المحور بمستوى معنوية (.000) و الذي يؤكد صحة و قبول الفرضية الثانية. اي "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قيود القياس المحاسبي و الرأي المحايد لمحافظ الحسابات في القوائم المالية"

جدول رقم (05) المحور الثاني: الموضوعية و قابلية التحقق

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	القيمة الاحتمالية (.sig)	اتفاق او عدم الاتفاق
14	اختلاف نتائج القياس يعزى في اغلب الاحيان الى اختلاف ادراك المحاسبين مضامين هذه العملية.	3.53	0.95	70.67	.000[b]	اتفاق
15	تختلف نتائج القياس المحاسبي نتيجة وجود اجتهادات (احكام شخصية) لدى المحاسبين.	3.92	0.84	78.33	.000[b]	اتفاق
16	تقلل الاحكام الشخصية في القياس المحاسبي من موضوعيه المعلومات المحاسبية.	3.97	0.66	79.33	.000[b]	اتفاق
17	هناك علاقه عكسيه بين التراكم المعرفي للمحاسبين و استخدام الاحكام الشخصية في عملية القياس المحاسبي.	3.62	1.08	72.33	.000[b]	اتفاق
18	تؤثر الاحكام الشخصية في القياس المحاسبي على صدق وعدالة نتائج النشاط و المركز المالي.	3.98	0.87	79.67	.000[b]	اتفاق
19	القياس الموضوعي وذلك القياس الذي يتوفر له دليل اثبات يمكن التحقق منه.	4.37	0.71	87.33	.000[b]	اتفاق
20	يؤدي الدليل الممكن تحقق منه الى قياس يتوافر فيه شروط الموثوقية.	4.25	0.71	85.00	.000[b]	اتفاق
21	ينبغي ان يدرك المحاسب ان الاثبات في السجلات المحاسبية له تأثير في قياس نتيجة في النشاط و المركز المالي.	4.32	0.68	86.33	.000[b]	اتفاق
22	عدم توفر ادله اثبات يمكن التحقق منها يفسح المجال للأحكام الشخصية.	4.25	0.51	85.00	.000[b]	اتفاق
23	لا يتوافر الاجماع العام نتيجة وجو د جوانب سلوكيه تؤثر في تقديرات والاحكام الشخصية و الجانب السلوكي.	3.65	0.89	73.00	.000[b]	اتفاق
24	القياس المحاسبي يمثل وجهه نظر محاسب واحد ولو قام محاسب اخر بالقياسات وصل الى نتيجة مغايره.	2.95	1.17	59.00	.000[b]	اتفاق
25	تلبيه المحاسب لرغبات الإدارة يقلل من الاجماع العام.	3.95	0.83	79.00	.000[b]	اتفاق
	متوسط المتوسطات	3.89	0.82	77.91	.000[b]	

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام spss. v23

جاء مجمل محور قيد الموضوعية و قابلية التحقق بوسط حسابي (3.98)، و انحراف معياري (0.82) ، و اهمية نسبية (77.91%)، مما يدل ان افراد العينة ترى ان قيد الموضوعية و قابلية التحقق يؤثر في الافصاح في القوائم المالية، و من اجل تأكيد درجة علاقة قيود القياس المحاسبي مع الافصاح في القوائم المالية و ما مدى تأثيرها في الراي محافظ الحسابات، تم اختبار معامل الانحدار المتعدد، الذي يتضح لنا من خلال التباين لتحديد قوة العلاقة بين قيد الموضوعية و قابلية التحقق و بين الافصاح في القوائم المالية التي بلغت قيمته R^2 (.68) بمعني ان متغيرات قيد الموضوعية و قابلية التحقق يؤثر بمقدار هذه النسبة، كما جاءت مستوى معنوية هذا المحور (.000) و بدرجة ثقة 99% أي قبول الفرضية الاولى و التي مفادها انه "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قيد الموضوعية و قابلية التحقق و بين الافصاح في القوائم المالية" .و بالاعتماد ايضا على مخرجات نظام spss وجدنا ان معامل التحديد R^2 لتحديد قوة تأثير هذا القيد في الراي الفني

المحايد لمحافظ الحسابات قد بلغت نسبة (47.) و تميزت جميع فقرات هذا المحور بمستوى معنوية (000.) و الذي يؤكد صحة و قبول الفرضية الثانية. اي "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قيود القياس المحاسبي و الرأي المحايد لمحافظ الحسابات في القوائم المالية".

جدول رقم (06) المحور الثالث: حدود الوحدة النقدية

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	القيمة الاحتمالية (.sig)	اتفاق او عدم الاتفاق
26	يقوم القياس المحاسبي على افتراض اثبات وحده النقد ويبرر هذا الفرض اتباع مبدا الكلفة التاريخية.	4.22	0.74	84.33	.000[b]	اتفاق
27	لوحده القياس النقدي قيمتان قيمة اسميه (قيمه الاصدار) و قيمه حقيقيه تتمثل في كميه السلع والخدمات الممكن شرائها مع قوة النقد، وهاتين القيمتين لا تتساويان على الدوام.	3.98	0.85	79.67	.000[b]	اتفاق
28	تفقد عناصر القوائم المالية قيمتها النقدية المسجلة في الدفاتر اثناء فترات تغير الاسعار صعودا ونزولا.	3.97	0.94	79.33	.000[b]	اتفاق
29	المحاسب يعرض عناصر القوائم المالية بقيم نقديه غير متجانسة نتيجة اختلاف قيم اليوم عن القيم الامس.	3.78	1.08	75.67	.000[b]	اتفاق
30	القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية بوحدات نقد غير متساوية يفقدها قابليه التجميع و التحليل.	3.67	1.12	73.32	.000[b]	اتفاق
31	القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية بوحدات النقد متساوية عبر الزمن يفقد القوائم المالية قابليتها على المقارنة من سنه لأخرى.	3.38	1.00	67.67	.000[b]	اتفاق
32	طبع النتائج النشاط و المركز المالي بصوره غير حقيقيه نتيجة تغير القوة الشرائية لوحده النقد.	3.6	0.90	72.00	.000[b]	اتفاق
	متوسط المتوسطات	3.8	0.73	75.99	.000[b]	

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام spss. v23

جاء مجمل محور قيد الموضوعية و قابلية التحقق بوسط حسابي (3.8) ، و انحراف معياري (0.73) ، و اهمية نسبية (75.99%)، مما يدل ان افراد العينة ترى ان قيد حدود الوحدة النقدية يؤثر في الافصاح في القوائم المالية، و من اجل تأكيد درجة علاقة قيود القياس المحاسبي مع الافصاح في القوائم المالية و ما مدى تأثيرها في الراي محافظ الحسابات، تم اختبار معامل الانحدار المتعدد، الذي يتضح لنا من خلال التباين لتحديد قوة العلاقة بين قيد حدود الوحدة النقدية و بين الافصاح في القوائم المالية التي بلغت قيمته R^2 (.79) بمعني ان متغيرات حدود الوحدة النقدية يؤثر بمقدار هذه النسبة، كما جاءت مستوى معنوية هذا المحور (000.) و بدرجة ثقة 99% أي قبول الفرضية الاولى و التي مفادها انه "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قيد حدود الوحدة النقدية و بين الافصاح في القوائم المالية" .و بالاعتماد ايضا على مخرجات نظام spss وجدنا ان معامل التحديد R^2 لتحديد قوة تأثير هذا القيد في الراي الفني المحايد لمحافظ الحسابات قد بلغت نسبة (51.) و تميزت جميع فقرات هذا المحور بمستوى معنوية (000.) و الذي يؤكد صحة و قبول الفرضية الثانية. اي "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قيود القياس المحاسبي و الرأي المحايد لمحافظ الحسابات في القوائم المالية".

جدول رقم (07) المحور الرابع: قيد التحفظ (الحيطة و الحذر)

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	القيمة الاحتمالية (.sig)	اتفاق او عدم الاتفاق
33	يتفاوت البشر في نسبه الحيطة والحذر فمنهم من يبالغ كثيرا و منهم من يكون تحفظه قليلا وهنالك الوسط بين الاثنين وينعكس ذلك على القياس المحاسبي و نتيجته.	4.18	0.73	83.67	.000[b]	اتفاق
34	يميل المحاسبون الى تحفظ في القياس المحاسبي بما ينسجم وسلوكهم الشخصي.	3.62	0.92	72.33	.000[b]	اتفاق
35	يميل المحاسبون الى تحفظ في القياس المحاسبي لتجنب المساءلة عند ادائهم لوظيفه القياس المحاسبي.	3.73	1.02	74.67	.000[b]	اتفاق
36	يقوم المحاسبون بممارسه تقليديه في المحاسبة بتوقع الخسائر ولا تقضي بتوقع الارباح.	3.77	0.83	75.33	.000[b]	اتفاق
37	يؤدي قيده التحفظ الى فقدان القياس المحاسبي خاصيه عدم التحيز.	3.28	0.99	65.67	.000[b]	اتفاق
38	-يؤثر التحفظ في التقديرات في صدق وعدالة القوائم المالية.	3.35	1.00	67.00	.000[b]	اتفاق
	متوسط المتوسطات	3.65	0.91	73.11	.000[b]	

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام spss. v23

اتفق افراد العينة على جميع فقرات محور قيد التحفظ (الحيطة و الحذر) ، بوسط حسابي (3.65) ، و انحراف معياري (0.91) ، و اهمية نسبية (73.11%)، و من اجل قياس العلاقة و ارتباط قيود القياس المحاسبي مع الافصاح في القوائم المالية و ما مدى تأثيرها في الراي محافظ الحسابات، تم اختبار معامل الانحدار المتعدد، الذي يتضح لنا من خلال التباين لتحديد قوة العلاقة بين قيد التحفظ (الحيطة و الحذر) و بين الافصاح في القوائم المالية اذ بلغت قيمته R^2 (.81) اي ان متغيرات قيد التحفظ (الحيطة و الحذر) تؤثر بمقدار هذه النسبة. و هذا يعني ان افراد العينة ترى ان قيد التحفظ (الحيطة و الحذر) يؤثر على الافصاح في القوائم المالية، وجاء هذا المحور بمستوى معنوية (.000) و بدرجة ثقة 99% أي قبول الفرضية الاولى و التي مفادها انه "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قيد التحفظ (الحيطة و الحذر) و بين الافصاح في القوائم المالية". وكنتيجة منطقية لما سبق و بالاعتماد ايضا على مخرجات نظام spss وجدنا ان معامل التحديد R^2 لتحديد قوة تأثير هذا القيد في الراي الفني المحايد لمحافظ الحسابات قد بلغت نسبة (.47) و تميزت جميع فقرات هذا المحور بمستوى معنوية (.000) و الذي يؤكد صحة و قبول الفرضية الثانية. اي "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قيود القياس المحاسبي و الرأي المحايد لمحافظ الحسابات في القوائم المالية".

جدول رقم (08) المحور الخامس: دور الافصاح في الحد من اثر قيود القياس المحاسبي

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	اتفاق او عدم الاتفاق
39	لا تفصح القوائم المالية الأساسية عن التقديرات والاحكام الشخصية كونها قوائم ذات اغراض متعددة الاستخدامات.	3.78	1.01	75.67	اتفاق
40	يمكن الافصاح عن التقديرات والاحكام الشخصية ضمن الكشوفات التحليلية الملحقة بالقوائم المالية الأساسية.	3.55	0.96	70.00	اتفاق
41	يمكن ان يظهر محافظ الحسابات تقريرا متحفظا في حاله عدم كفاية الافصاح عن الاحكام التقديرية والاحكام الشخصية.	3.38	1.00	67.67	اتفاق

42	يمكن ان يصدر محافظ الحسابات تقريرا متحفظا في حاله عدم توفر الأدلة الكافية ليقلل من اثر القياس الغير موضوعي.	3.8	1.01	80.33	اتفاق
43	يمكن ان يصدر محافظ الحسابات تقريرا متحفظا في حاله عدم توفر الاجماع في القياس المحاسبي ليقلل من تأثيره على القرارات الاستثمارية والتمويلية و الائتمانية لمستخدمي قوائم المالية.	4.02	0.74	73.67	اتفاق
44	تحتاج القوائم المالية الى افصاح اكثر لتجنب مشكله التحفظ المبالغ فيه.	3.68	0.93	81.00	اتفاق
	متوسط المتوسطات	3.06	0.94	74.72	

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام spss. v23

يظهر الجدول السابق اتفاق افراد العينة ان توافر مستوى عالي من الافصاح له دور في الحد من اثر قيود القياس المحاسبي بوسط حسابي (3.06) و انحراف معياري (0.94) و اهمية نسبية (74.72%).

جدول رقم (09) المحور السادس: الراي الفني المحايد لمراقب الحسابات

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	اتفاق او عدم الاتفاق
45	ينظر محافظ الحسابات الى قيود القياس المحاسبي على انها جزء من عمليه القياس و لا تؤثر في نتيجة النشاط و المركز المالي.	3.48	0.89	69.67	اتفاق
46	يستند التقرير محافظ الحسابات الى القواعد والمعايير المحاسبية المعتمدة ولا ينظر الى التقديرات والاحكام الشخصية الواردة فيها.	3.8	0.99	76.00	اتفاق
47	يعتقد بعض محافظي الحسابات ان صدق وعدالة القوائم المالية تعتمدان على مدى التزام المؤسسة بالقواعد والمبادئ المحاسبية حرفيا.	3.93	0.82	78.67	اتفاق
48	لا يتضمن تقرير محافظ الحسابات الى ما يشير الى اثر قيود القياس على صدق وعدالة القوائم المالية.	3.42	0.99	64.67	اتفاق
49	لا تتضمن تقرير محافظ الحسابات المتحفظة جوانب تتعلق بقيود القياس المحاسبي.	3.17	1.12	68.33	اتفاق
50	تتضمن تقرير محافظ الحسابات المتحفظة ما يشير الى اثر القيود القياس المحاسبي على نتيجة النشاط و المركز المالي مما يساعد مستخدمي القوائم على ترشيد قراراتهم.	3.9	0.92	63.33	اتفاق
	متوسط المتوسطات	3.61	0.95	70.11	

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نظام spss. v23

يظهر الجدول السابق اتفاق افراد العينة بوسط حسابي (3.8) و انحراف معياري (0.99) و اهمية نسبية (76%) على ان تقرير محافظ الحسابات يستند الى القواعد و المعايير المحاسبية المعتمدة و لا ينظر الى التقديرات و الاحكام الشخصية الواردة فيها، كما يتفق افراد العينة بوسط حسابي (3.17) و انحراف معياري (1.12) و اهمية نسبية (68.33%) بان تقرير محافظ الحسابات لا يتضمن الى ما يشير الى اثر قيود القياس على صدق و عدالة القوائم المالية. كذلك يتفق افراد العينة بوسط حسابي (3.9) و انحراف معياري (0.92) و اهمية نسبية (63.33%) على ان تضمين تقارير محافظي الحسابات المتحفظة، يشير الى اثر قيود القياس المحاسبي على نتيجة النشاط و المركز المالي، يساعد مستخدمي القوائم المالية على ترشيد قراراتهم.

الخاتمة

في معالجتنا لموضوع اثر قيود القياس المحاسبي في جودة القوائم المالية، حاولنا دراسة الاشكالية حول درجة موثوقية القوائم المالية و كيف يمكن زيادتها لتزويد المستخدمين الحاليين و المتوقعين ببيانات مالية تتضمن معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاستثمارية، و التمويلية و معلومات عن موارد المؤسسة، و التزاماتها، و تقييم قوتها الإرادية و مواردها النقدية. و بالرغم من ان القوائم المالية هي مخرجات النظام المحاسبي و تعد وفقا مبادئ و معايير محاسبية الا انها تتعرض للعديد من الانتقادات بسبب عمليتي القياس و التحقق اللتين تعتبران المشكلتان الاساسيتان الملتزمتان في المحاسبة، و من هنا جاءت فكرة هذه الدراسة بغية اسقاط و معالجة هذه الاشكالية و فقا للبيئة المحاسبة الجزائرية و الواقع المعاش داخل المؤسسات الاقتصادية. و على اثرها توصلنا الى جملة من النتائج وهي كالاتي:

النتائج:

بعد اجراء الدراسة الميدانية بمكاتب محافظي الحسابات لولاية الجزائر العاصمة، و من خلال تحليل اجابات الاستبيان و اختبار الفرضيات، يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل اليها على النحو التالي:

1- يسعى النظام المحاسبي المالي إلى توفير المتطلبات اللازمة للإفصاح الكامل، ويشجع على تقديم إفصاح إضافي للفئات المستخدمة ويعمل على تحسين مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية.

2- القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي هي ذات نظرة مالية، حيث أصبحت تهتم بالأحداث الماضية والأحداث المستقبلية للمؤسسة وذلك من خلال طرق القياس المستعلة.

3- يتطلب تطبيق الأساليب الحديثة للقياس المحاسبي توفر أسواق حرة نشطة وأسواق مالية لإعطاء الأصل القيمة الحقيقية له

4- لا تتوافق البيئة الاقتصادية الحالية ومتطلبات التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، وذلك لوجود العديد من المعوقات الاقتصادية والقانونية.

5- ضعف التأهيل العلمي والعملي لمحاسبي المؤسسة من خلال عدم إلمامهم بالنظام المحاسبي المالي نتيجة عدم خوضهم لدورات تدريبية و اقتصار المؤسسات على تقديم شروحات حول النظام المحاسبي المالي من طرف الخبير المحاسبي.

6- يؤدي استخدام الكلفة التاريخية في قياس الى اعطاء صورة غير صادقة للوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية في ظل تغير الاسعار .

7- عدم وجود سوق نشطة و عدم انفتاح السوق الجزائرية على الاسواق العالمية الامر الذي من شانه ان يساعد و يسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل افضل في حين توفرها .

8- ضعف التأطير و التكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة .

9- نظرا لغياب طرق القياس اصبح مبدا الحيطة و الحذر نمط تفكيري مترسخ جدا في البيئة المحاسبية الجزائرية.

التوصيات: بناء على النتائج السابقة تقترح الباحثة التوصيات التالية

1- العمل على مساعدة المؤسسات في توفير الإطارات والكفاءات المؤهلة علميا وعمليا لتطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية.

2- يجب على المؤسسات مواكبة التطورات التكنولوجية والاقتصادية، وذلك من خلال تحديث أنظمة المعلومات المحاسبية المعمول بها بما يتوافق ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

3- العمل على توفير البيئة الاقتصادية لغرض المساعدة على استعمال الطرق الحديثة والمالية والقانونية للقياس للوصول إلى القيم الحقيقية من اجل تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي.

4- لابد من العمل على زيادة فهم الثقافة المحاسبية للمحاسبين والمستثمرين ومتخذي القرار من أجل فهم أكبر للقوائم المالية.

5- العمل على حل المشاكل المحاسبية الحاصلة في واقع الممارسة المحاسبية، من خلال المناقشة بين المحاسبين والجهات المسؤولة.

6- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في الحياة الاقتصادية.

7- ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي بما يتوافق ومستجدات معايير الإبلاغ المالي IFRS | IAS

المراجع:

[1]. احمد يوسف كلبونة، رافت سلامة محمود، عمر محمد زريقات. (2011). علم تدقيق الحسابات "العملي". دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة. الصفحة 85

[2]. احمد حلمي جمعة، (2011)، المدخل الى التدقيق و التأكيد و فقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، ص395-476

[3]. احمد حلمي جمعة، (2015) ، التدقيق و التأكيد و فقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، ص353

4. احمد حلمي جمعة، (2015) ، التدقيق و التأكيد و فقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، ص 396

5.احمد يوسف كلبونة، رافت سلامة محمود، عمر محمد زريقات. (2011). علم تدقيق الحسابات "النظري". دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة. الصفحة 52

6. ابو حمام ماجد، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير . "دارسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية". رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2013

[7].إبراهيم خليل حيدر السعدي، مقال بعنوان مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 21، سنة 2009

[8].مسعود بوخالفي، مذكرة ماجستير بعنوان أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر ، سنة 2013.

[9]. عوادي نعمان، مذكرة ماجستير بعنوان القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة، جامعة باجي مختارعنابة ، الجزائر، سنة 2012

[10]. زهير خضر ياسين، مقال بعنوان القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور العدد خاص ،14 الجزء الثاني ، سنة 2010

[11]. ضيف الله محمد الهادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية، العدد 50، سنة 2014

[12]. حمدان علام، القياس المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية: دارسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية". مجلة دارسات العلوم الإدارية ،عدد 38، سنة 2014

[13] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 74، 15 ذو القعدة 1428، الموافق ل25 نوفمبر 2007، ص4

[14]- Elliott. M, Edwards. J, Dawson. R, (2007), An Improved Process Model for Internal Auditing, Southborough University, Department of Computer Science, Managerial Auditing Journal, Volume (22) No 6, 2007, p552-p5650.

[15]-Nour Aldeen M. Ghafeer and Abdul Aziz A. Abdul Rahman Article entitled The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement: IFRS 13 «an Application Study in Insurance Companies" Research Journal of Finance and Accounting. Vol.5, No. 16, 2014