الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون _ تيارت _

كلية : العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير

قسم : المالية والمحاسبة

ميدان : علوم الاقتصادية تجارية والتسيير

شعبة : علوم مالية ومحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة :

_ بوغرارة سعاد

_ قيطة سعاد

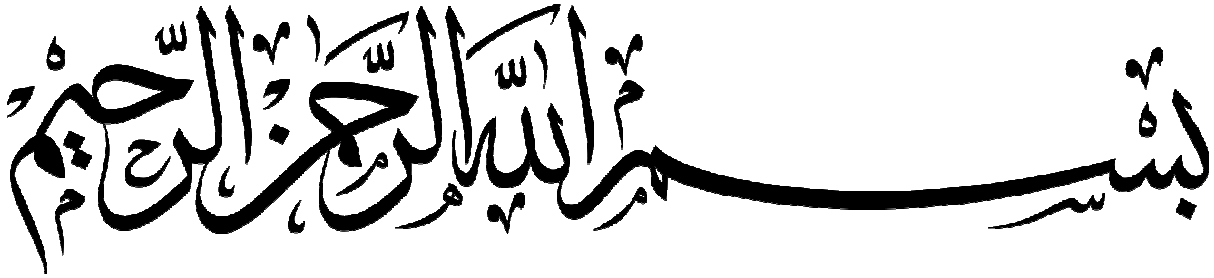
تحت عنوان :

تقارير محافظ الحسابات في ظل قيود القياس المحاسبي _ دراسة استطلاعية_

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من :

د . عزيرو رشيدة	الدرجة العلمية ـ جامعة ابن خلدون تيارت	رئيسا
د. روتال عبد القادر	الدرجة العلمية ـ جامعة ابن خلدون تيارت	مشرفا ومقرر
د. بعلاش عصام	الدرجة العلمية ـ جامعة ابن خلدون تيارت	مناقشا

السنة الجامعية 2022 /2023


بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــــداء

أهدي هذا العمل الى .....

الى الراحل الباقي في قلبي ابي رحمـــــــه الله .

الى أغلى ما أملك أمي حفضـــها الله ورعـــاها.

الى من كان خير عونٍ لي في مسيرتي زوجي حفظه الله لي.

الى من أخذو بيدي وتعاونوا معي لإتمام دراستي هذه
أخوتي حفظهم الله .

الى عائلتي الثانية (قسوم) حفظهم الله .

الى كل من كان لهم الفضل _ بعد الله تعالى _ في إنجاز هذه الدراسة .

سعاد بوغرارة

إهـــــــــداء

الى أبي رحمه الله الذي لن يأتي مثله أبداً

الى أمي الغالية حفضها الله وأطال عمرها

الى من هو سندي وقوتي أخي حفضك الله لي

الى من فرحت قلوبهم بفرحتي أولاد اخوتي و صديقاتي

سعاد قيطة

شكرا وتقدير

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا العمل ، والذي الهمنا الصحة والعافية والعزيمة **" ومن يتوكل على الله فهو حسبه "**

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى استاذي ومشرفي الدكتور **" روتال عبد القادر"** على كل ما قدمه لنا من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جوانبه المختلفة ، كما نتقدم بجزيل الشكر الى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة ، كما نتوجه بخالص الشكر و الامتنان الى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز هذه المذكرة .

الفهـــرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
قائمة المحتويات	
قائمة الجدول	
قائمة الأشكال	
المقدمة	**أ**
الفصل الأول : إعداد تقارير محافظ الحسابات في ظل قيود القياس المحاسبي	
المبحث الأول : الإطار النظري لتقارير محافظ الحسابات	**01**
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات	**01**
المطلب الثاني :تعريف ومحتوى تقارير محافظ الحسابات وأنواعه	**07**
المطلب الثالث : إعداد تقارير محافظ الحسابات	**12**
المبحث الثاني : قيود القياس المحاسبي	**15**
المطلب الأول : عموميات القياس المحاسبي	**15**
المطلب الثاني : الجوانب المختلفة لعملية القياس المحاسبي	**18**
المطلب الثالث : انعكاسات قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات	**21**
الفصل الثاني : الدراسة استطلاعية	
المبحث الأول : إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة	**30**
المطلب الأول: الطريقة المتبعة	**30**
المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة	**32**
المبحث الثاني : عرض النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية	**34**
المطلب الاول: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها	**34**
المطلب الثاني: تحليل تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية	**36**
الخاتمة	**46**
قائمة المراجع	**49**
قائمة الملاحق	**53**

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1_2	عينة الدراسة	30
2_2	مجالات الإجابة على الاستبيان و أوزانه	32
3_2	اختبار الصدق والثبات	33
4_2	اتجاه عينة الدراسة	37
5_2	تحليل نتائج فقرات الفرضية الأولى	38
6_2	تحليل نتائج فقرات الفرضية الثانية	40
7_2	تحليل نتائج فقرات الفرضية الثالثة	42

قائمة الأشكال :

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1_1	مسؤوليات محافظ الحسابات	03
2_1	خصائص محافظ الحسابات	06
3_1	معايير إعداد التقارير	13
4_1	خطوات تطبيق الأهمية النسبية	26
1_2	وصف متغير الجنس	34
2_2	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	35
3_2	توزيع أفراد العينة حسب الصفة	36

المقـــــــدمة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذلك التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية مع المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر ، وهذا ما أدى الى ضرورة تبادل المعلومات، فقد أخذت المعلومات دورا أكثر تعمقا وشمولية، أصبحت أداة فعالة يعتمد عليها في إدارة تشكيل ورسم صورة المستقبل وحقيقة أن المعلومات المحاسبية لها خاصية الصلاحية والمصداقية تتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي ، وهذا ما يوفره التدقيق الخارجي أي يحاول أن يقدم ضمانات الجودة ومخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وذلك في ضوء تمتع محافظ بالصفات الذاتية والموضوعية مثل الاستقلال والحياد في الرأي على سبيل المثال، التي تساعده في حسن أداء مهامه،ويعتبر محافظ الحسابات كطرف مختص يقدم أراء فنية محايدة بغض النظر عن الجهة التي عينته، بات عنصر فعال يعتمد عليه المستثمرين و المقرضين والجهات الحكومية وكل الأطراف ذات مصلحة ، في اعلامهم بأن الإدارة اعتمدت على سياسات محاسبية ومبادئ مقبولة عموما في مسك المحاسبة واحترام إجراءات العمل الداخلية، ولهذا تنال مهنة محافظ الحسابات اهتمامات متزايدة في كافة الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية، نظرا لأهمية التقرير الذي يقدمه في اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية أي أن دور تقرير محافظ الحسابات هو زيادة درجة وثوق القارئ القوائم المالية في المعلومات .

يعتبر القياس المحاسبي إحدى أهم وظائف المحاسبة يلعب دورا مهما في توفير معلومات محاسبية ذات جودة تفيد مستخدميها في اتخاذ قرارات مناسبة، وللقياس المحاسبي مبادئ أساسية يقوم عليها لتوفير المصداقية للمعلومات المحاسبية المعبر عنها بغرض تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، إلا أن بعض المبادئ تنعكس على محافظ الحسابات في إعداد التقارير بطريقة غير مباشرة.

وعلى هذا الأساس تظهر ملامح الإشكالية التي نسعى لدراستها وبذلك يمكن صياغة الإشكالية التالية :

كيف تنعكس قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر ؟

ومنه نتطرق إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو انعكاس خاصيتي الموثوقية والملاءمة على تقرير محافظ الحسابات في الجزائر ؟
- كيف تؤثر الحيطة والحذر على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر ؟
- ما مدى تأثر تقارير محافظ الحسابات بالأهمية النسبية؟

فرضيات الدراسة :

- تؤثر خاصيتي الموثوقية والملاءمة على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر
- تؤثر الحيطة والحذر على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر
- تؤثر الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

أهمية الدراسة :

يكتسب هذ البحث أهمية كبيرة في كونه يسلط الضوء على موضوع حديث ومهم في المحاسبة وهو انعكاس قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، التي تعتبر بمثابة أسس تعتمد عليها المؤسسات في اتخاذ القرارات حتى تصل للمستخدمين منها بأكثر شفافية ومصداقية .

أهداف البحث :

- تسليط الضوء على انعكاس قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات .
- إبراز تأثير قيد الموازنة بين الموثوقية والملاءمة على تقارير محافظ الحسابات .
- توضيح أن تقارير محافظ الحسابات تتأثر بقيد الحيطة والحذر .
- إبراز تأثير قيد الأهمية النسبية على مصداقية تقارير محافظ الحسابات .

صعوبات البحث :

- ضيق الوقت وقلة المصادر التي تناولت هذه الدراسة.
- صعوبة تحديد أماكن محافظي الحسابات وتوزيع استمارة الاستبيان عليهم.
- عدم الإجابة على الاستبيان من طرف بعض المستجوبين وتحجج بلإنشغال الدائم.

المنهج المتبع :

من أجل معالجة موضوع الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي لإبراز المفاهيم النظرية لإعداد تقارير محافظ الحسابات في ظل قيود القياس المحاسبي من خلال ما تم استخلاصه من أهم الدراسات والكتب والمقالات العلمية ، أما بالمسبة للجزء التطبيقي استخدمنا الاستبيان من اجل المعالجة ، و اعتمدنا على برنامج SPSS23 لتحليل استبيانات .

تقسيمات البحث:

من أجل الإجابة على إشكالية البحث قمنا بالتقسيم البحث الى فصلين كما يلي :

- الفصل الأول : إعداد تقارير محافظ الحسابات في ظل قيود القياس المحاسبي

حيث قمنا بتقسيمه الى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول الاطار النظري لتقارير محافظ الحسابات فتناولنا فيه مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات وتقريره ، أما المبحث الثاني تناولنا تعاريف القياس و انعكاس قيوده على تقارير محافظ الحسابات .

- **الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن انعكاس قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات**
  - تم تخصيص هذا الفصل للدراسة الميدانية وذلك من خلال إعداد وتوزيع استمارات الاستبيان ، التي تحتوي على أسئلة حول تأثير القيود على صحة ومصداقية تقارير محافظ الحسابات .

الفصل الأول

إعداد تقارير محافظ الحسابات في ظل قيود القياس المحاسبي

تمهيد :

نظرا لتطور الأنشطة الاقتصادية وتنوع مجالاتها فإن هدف المراجعة ومحافظة الحسابات أكثر شيوعاً واتساعاً، وبذلك ظهرت الحاجة لمهنة محافظ الحسابات بهدف اكتشاف الأخطاء وتلاعبات التي تكون في القوائم المالية عن طريق إعداد تقرير الذي يعتبر حوصلة لما قام به من عمليات الفحص والرقابة ن التي تنتج عن عمليات القياس المحاسبي، والقياس السليم والمنطقي هو الذي يعطي نتائج مفيدة لاتخاذ القرار، حيث أنه يجب معرفة قيود القياس التي تؤثر على تقارير محافظ الحسابات.

ومما سبق سنحاول في هذ الفصل التطرق الى محافظ الحسابات وتقاريره وقيود القياس المحاسبي من خلال تقسيم الفصل الى مبحثين هما:

المبحث الأول: الإطار النظري لتقارير محافظ الحسابات

المبحث الثاني: قيود القياس المحاسبي

المبحث الأول: الإطار النظري لتقارير محافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات يقوم بمجموعة من الإجراءات لإعداد تقاريره من خلال التدقيق في السجلات والقوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد عن مطابقة تلك البيانات، ولذلك سنتناول في هذا المبحث ما يلي:

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محافظ الحسابات

في هذا المطلب سنحاول التطرق الى مفهوم محافظ الحسابات ومهامه وخصائصه ومسؤولياته.

أولا: مفهوم محافظ الحسابات

هناك عدة تعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات وسنذكر البعض منها:

_ حسب القانون التجاري:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 المكرر 4 على أنه " الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المدريين، حسب الحالة، وفي الوثائق المراسلة الى المساهمين نحول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين " [1]

[1] سفاحلو رشيد، كتوش عاشور **مهام تقارير محافظ الحسابات في الجزائر** مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، المجلد 1، العدد 16، جوان 2017، ص87

_ حسب قانون 10ـــ 01 المؤرخ في 29 جويلية 2010:

تنص المادة 22 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ".[1]

_ تعتبر مهنة محافظة الحسابات عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الشركة بشأن نتائج التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع المعايير المحددة وتوصيل هذه النتائج لمستخدميها أصحاب المصلحة في المؤسسة، أو هي الرقابة الممارسة من طرف حرفي مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظام الحسابات السنوية للشركة ومصداقيتها ويسمى هذا الحرفي محافظ الحسابات.[2]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن " مهنة محافظ الحسابات هي عملية رقابية منظمة تمارس من قبل محافظ الحسابات للقيام بعملية تقييم وشهادة على نتائج حسابات المؤسسة، ويعد محافظ شخص يمارس مهنة تدقيق التقارير ومعلومات المؤسسة المقدمة له للموازنة والمصادقة حسب أحكام التشريعية ".

ثانيا: مسؤوليات ومهام محافظ الحسابات

1. مسؤوليات محافظ الحسابات

وفق للمعيار الدولي رقم (570) فإنه ينبغي على المحافظ عند تخطيط المراجعة وتنفيذها أن يكون حذرا من احتمال الشك في فرض الاستمرار الذي أعدت على أساسه القوائم المالية للمنشاة، وعندما يثار هذا الاحتمال فإنه ينبغي على المحافظ أن يجمع الأدلة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي هذا الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب ، بالإضافة إلى ذلك ينبغي عليه تصميم إجراءات لجمع الأدلة التي تساعده على تكوين رأيه في التقارير المالية للمنشأة وفي حال إثارة الشك في فرض الاستمرار فإن هذه الإجراءات تصبح ذات أهمية كبيرة أو قد يتطلب الأمر القيام بإجراءات إضافية، أو تحديثا لمعلومات سبق الحصول عليها ،[3] و لمحافظ الحسابات ثلاث مسؤوليات وهي كالتالي :

1 ـ 1ـ مسؤولية مدنية: إن المحافظ مسؤول تجاه الشركة واتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لابد من إثبات أن الضرر ناتج، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، من تلك الأخطاء وذلك التقصير.[4]

1 ـ 2 ـ مسؤولية جنائية: قد يجد المحافظ نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

---

[1] حسب قانون 01 ـ 10 **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42، الصادرة 29 جويلية 2010، المادة 22، ص 07

[2] بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، (مذكرة ماجستير، تخصص قانون الأعمال)، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011/2010، ص8

[3] حسين أحمد دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والإجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012، ص 229

[4] محمد بوتن، **المراجعة والمراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية**، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص57

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة.[1]

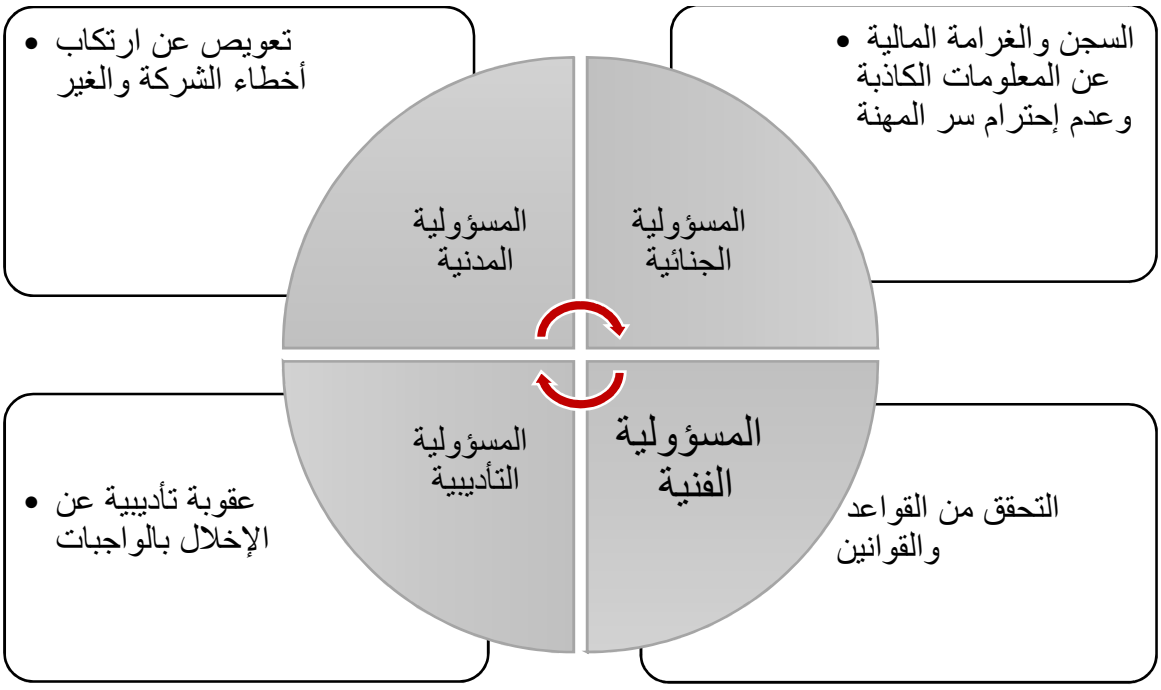
1 ـ 3 ـ مسؤولية تأديبية: إذا أخل المحافظ باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها. فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.[2]

1 ـ 4 ـ المسؤولية الفنية: كما نصت المادة 59 من قانون 10_01 " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج " وتتمثل المسؤولية في:

_ مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد وفرت جميع القواعد والوسائل والأنظمة.

_ تحقق من القوانين المعمول بها للمؤسسة.[3]

الشكل (1_1) مسؤوليات محافظ الحسابات



[1] محمد بوتن، **المرجع السابق**، ص57

[2] محمد بوتن، **المرجع نفسه**، ص 58

[3] عبد الاوي اسمهان وعباسي خديجة، **دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر في علوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020/2019 ص 65

المصدر: من إعداد الطالبتان بناءً على ما سبق

2. مهام محافظ الحسابات:

هيكلة مهمة المراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للإداء برأي مدعم حول الحسابات السنوية التي فحصها. وجود مستمر لبطارية المعلومات دائمة حول المؤسسة محل المراجعة خلال كل مدة العهدة وخلال مدة تجديدها أن تم ذلك: [1]

_ الاحتفاظ وتقدم عند الضرورة، دليل على أعمال المنجزة، والعنايات والوسائل المستعملة للوصول الى تكوين رأي حول درجة وصدق الحسابات السنوية.

_ أن يكون مسلكه مطابق لمعايير الأداء المهني المقبول على المستوى الجهوي والدولي.

_ الإشراف على الأعمال المنجزة من طرف مساعديه.

ثالثا: خصائص محافظ الحسابات وشروطه

هناك عدة خصائص وشروط للممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

1. خصائص محافظ الحسابات:

هناك عدة خصائص لمحافظ الحسابات وهي كالتالي:

1.1. مؤهلات

على محافظ الحسابات أن تتوفر فيه العناصر التالية: [2]

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

2.1.الإستقلالية والموضوعية:

يجب على محافظ الحسابات أن يكون واضحا في رأيه حتى يتنسى له إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراجعة أي مصلحة أو ربح قد تؤثران على استقلاليته وموضوعيته. [3]

---

[1] سفاحلو رشيد، كنوش عاشور، **المرجع السابق**، ص 88

[2] وزارة المالية، **مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر 1989، ص 80

[3] عبد العالي محمودي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني، حوكمة البنوك كألية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،06-07 ماي 2012 ، ص 04

3.1.الكفاءة المهنية:

لمزاولة محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه يجب أن يتمتع بالمؤهلات العلمية والعملية وأن يكتسب معارف مختلفة منها:[1]

_ معرفة معمقة بالمحاسبة وإتقان كبير لتنظيم المحاسبة وتقنيات المراجعة .

_ معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية .

4.1.سر المهنة : إن محافظي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة في الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارستهم ووظائفهم.

وجاء في نص المادة 175 مكرر 13 من القانون التجاري في الفقرة الثانية "يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها، عفيفا، صادقا ، مراعيا مصلحة المجتمع وقيمه الأخلاقية ، دقيقا في تفسير المعايير ومحافظا على سرية أعمال عملائه".[2]

5.1.العلاقة مع زملاء المهنة:

على محافظ الحسابات الحفاظ على علاقته مع زملاء المهنة في المؤسسة فذلك مهم جدا عندما يتم تعويضه بمحافظ حسابات أخر في المؤسسة وفي بعض الأحيان يضطر إلى طلب المساعدة من مكاتب أخرى من نفس المهنة .[3]

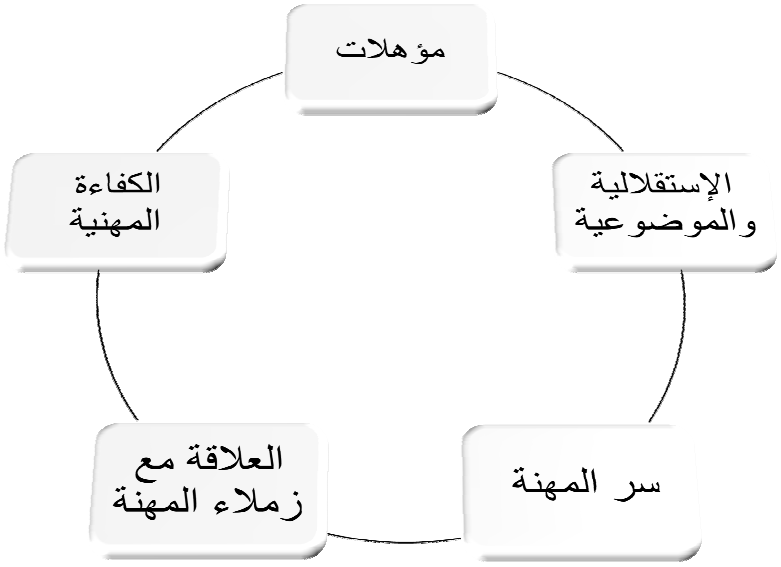
---

[1] عبد العالي محمودي، **نفس المرجع**،ص05

[2] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، **المرجع السابق**، ص 189

[3] الهلي بسمة ، هالة عميرات ربحة ، **أهمية تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة** ، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر أكاديمي، تدقيق ومراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2019/2018 ، ص 5، ص6

الشكل رقم (1_2): خصائص محافظ الحسابات



المصدر : من إعداد الطالبتين بناءً على ما سبق

2. شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات :

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية :[1]

_ أن يكون جزائري الجنسية .

_ أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها .

_ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .

_ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .

_ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون .

[1] نسرين حشيشي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية** مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص التدقيق المحاسبي ،قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر ،2012/2011 ، ص 10 ، ص 11

المطلب الثاني :تعريف ومحتوى تقارير محافظ الحسابات وأنواعه

في هذا المطلب سوف نتعرف على مفهوم التقارير محافظ الحسابات ومحتواها وأنواعها.

أولا: تعريف تقارير محافظ الحسابات

_ يعتبر التقرير " هو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية ، بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق " .[1]

_ كما يعتبر " تقرير مراجع الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية و كأداة اتصال من ناحية أخرى ، فتقرير محافظ الحسابات هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة ، وهو وسيلة وأداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمحافظ الحسابات على القوائم المالية ، وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها محافظ الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة ، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة " .[2]

– " و يقصد به بناء على الفحص الذي تم لمدى صحة تسجيل البيانات في الدفاتر المحاسبية ، ومن ثم التحقق الذي تم للقوائم المالية عن الفترة الزمنية المحددة ، بعد كل هذا يتم تثبيت ذلك من خلال رأي فني محترف يقدم بطريقة كي يلخص نتيجة الفحص والتحقق بحيث يمكن للغير (الداخل والخارج) من الحكم على الوضع المالي للمنشأة أو المشروع ، وعلى هذا التقرير أن يكون معبرا عن عمليات المنشأة ، وعن مدى مطابقة سجلاتها وما تم تدوينه فيها لمتطلبات المحاسبة المحلية والدولية ".[3]

ومما سبق نستنتج أن تقرير يقصد به " أنه نهاية مهمة المراجعة المالية للمؤسسة ويعتبر وسيلة لإيصال المعلومات ورأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية بشكل واضح وموثوق به الى مستخدميه ، كما يعد وثيقة قانونية تثبت قيام محافظ الحسابات لمهامه وتنفيذ واجبته ".

ثانيا : عناصر تقرير محافظ الحسابات

1.عنوان التقارير : ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب ، ويفضل استخدام اصطلاح "تقرير مرجع مستقل" في العنوان ، وذلك لتمييز تقرير المراجع عن التقارير التي تصدر عن الأخرين ، مثل تلك الصادرة عن موظفي الشركة ، أو عن مجلس الإدارة ، أو عن المحافظين الأخرين اللذين لا يلتزمون نفس متطلبات قواعد المهنة كما يلتزم بها المحافظ المستقل.[4]

---

[1] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، سنة 2015 ، ص452.

[2] أحمد بشيري ، مرتضى بوخلوه ، **تحليل أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر** ، مذكرة استكمال الماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2019/2018، ص 16

[3] زهير عيسى ، **تدقيق الحسابات لإجراءات العملية** ،الطبعة الأولى ، دار البداية ناشرون وموزعون ، سنة 2015 ، ص 9و 10

[4] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **المرجع السابق**، ص 140

2.الجهة التي يوجه إليها التقرير : ينبغي أن يوجه التقرير المحافظ بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالمراجعة ، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى إدارة الشركة موضوع المراجعة .[1]

3.الفقرة التمهيدية (الافتتاحية): تحدد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجعة والتمييز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية محافظ الحسابات عن مراجعة هذه القوائم وإبداء رأي مهني فيها.

فمسؤولية الإدارة هنا تعتبر مسؤولية مباشرة بينما مسؤولية المحافظ تعتبر مسؤولية غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية الملائمة عند القيام بأعمال المراجعة وإبداء الرأي في القوائم المالية.[2]

4.مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية: يجب أن يبين رأي المحافظ أن الإدارة مسؤولة عن الاعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق،[3] وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي:[4]

_ التصميم والتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الأخطاء.

_ اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.

_ عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

ويجب أن يبين التقرير المحافظ الحسابات أن مسؤولية المحافظ هي إبداء الرأي حول البيانات بناء على المراجعة ، كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية ، كما يجب أن يوضح تقرير المراجع كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المحافظ للمتطلبات الأخلاقية ، و أن على المحافظ تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية .

5.فقرة الرأي : يجب أن يبين تقرير المحافظ بوضوح رايه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية وأن تتفق مع متطلبات القانونية ، ويمكن أن يتم استخدام تعبير أخر للعدالة مثل تمثل بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة من النواحي الجوهرية كافة ، ويتم تحديد إطار إعداد التقارير والقوائم المالية بواسطة معايير المحاسبية الدولية أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموما ، إضافة لإبداء الرأي من قبل المحافظ حول الصورة الصادقة والعادلة ، قد يحتاج المحافظ إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع القوانين و الأنظمة النافذة .[5]

6.تاريخ التقرير :من المفروض أن يؤرخ تقرير محافظ الحسابات بتاريخ يوم اكتمال عملية المراجعة إلا أن مسؤولية محافظ الحسابات هي إصدار تقرير عن القوائم المالية التي أعدتها الشركة وعرضه على الإدارة ولذلك يجب ان يؤرخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع أو

---

[1] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **المرجع نفسه**، ص 140

[2] الهلي بسمة ، هالة عميرات ربحة ، **مرجع سابق** ، ص24

[3] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **المرجع السابق**، ص 140

[4] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي ، **المرجع نفسه**، ص 141

[5] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي ، **المرجع نفسه**، ص 143

اعتماد الإدارة للقوائم ن ودلالة تاريخ التقرير أنه يقوم بتوضيح لمستخدميه بأن محافظ الحسابات قد أخذ بعين الاعتبار الأحداث التي من شأنها أن تؤثر حتى ولو كانت تالية لتاريخ نهاية السنة المالية .[1]

7.عنوان المراجع : يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب المحافظ الحسابات الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة.[2]

8.توقيع محافظ الحسابات : يجب أن يوقع التقرير باسم منشأة المراجعة أو بالاسم الشخصي للمحافظ أو بكليهما حسب الحالة [3] **،** ويجب أن يكون هذا التوقيع مقرونا برقم سجل محافظي الحسابات الخاص به ، وفي حالة ما إذا كان محافظ الحسابات الخاص به ، وفي حالة ما إذا كان محافظ الحسابات يمارس في مكتب فإن التوقيع يكون من طرف ممثله الموكل بذلك ومن طرف الحافظ الذي قام بإعداده ، وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يجب إمضاء التقرير من طرفهم كافة دورة استثناء [4].

ثالثا : أنواع التقارير

لتقارير عدة زوايا ينظر لها نذكر منها ما يلي :

أولا : من حيث درجة الإلزام في إعدادها

1. تقارير الخاصة (الملف الدائم) و عامة (الملف السنوي) :

1.1.التقارير الخاصة (الملف الدائم): هي تقارير غير إجبارية مرتبطة بمهام محددة و خاصة مثل المشروعات الفردية وشركات الأشخاص.[5]

و يتضمن الملف الدائم كل الوثائق المستعملة طوال مدة العهدة أو تجديدها .[6]

2.1. التقارير العامة (الملف السنوي):

عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم ، يتضمن الملف السنوي كل العناصر المتعلقة بالمهمة والتي لا تتعدى نفعيتها الدورة الخاضعة للمراقبة مثل مجموعة الأعمال المنجزة ، المسلك المنهجي المتبع لتنفيذ المهمة ، الحوصلة وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بتكوين رأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية .[7]

ثانيا : من حيث الرأي المهني :

---

[1] عبد الوهاب نصر علي ،**خدمات مراقب الحسابات لسوق المال** ،الجزء الأول ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ،24 جوان1905 ،171

[2] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مرجع سابق**، ص 143

[3] مفيدة عبد اللاوي، **المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره**، وفق القانون 10_01، جامعة الوادي ، ص 199

[4] بن جميلة محمد، **المرجع السابق**، ص 94

[5] زهير عيسى، **مرجع سابق**، ص 78

[6] زهير عيسى، **المرجع نفسه**، ص 78

[7] سفاحلو رشيد، كنوش عاشور، **المرجع السابق**، ص89

لرأي محافظ الحسابات عدة أنواع نظرا لاختلاف النتائج التي يتوصل اليها وهي أربعة كالاتي :

1. التقرير الغير متحفظ:

يطلق على التقرير غير متحفظ اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتخفيضات أو التقارير بدون تحفظات ويبين هذا التقرير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية بالانسجام مع المبادئ المحاسبة المقبولة عموما (أو معايير المحاسبة الدولية) ، ويشير الرأي غير متحفظ أيضا ضمنيا الى أنه قد تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية و طرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية ، ويعد هذا التقرير من أكثر تقارير إبداء الرأي قبولا من وجهة نظر المشروعات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة ،ومن أكثر التقارير إصدار بواسطة المراجعين عند أدائهم لخدمات المراجعة .[1]

2. التقرير المتحفظ :

قد لا يتمكن المحافظ من إبداء رأي غير متحفظ لدى وجود إحدى الحالات التالية التي لها أو قد يكون لها وفقا لتقدير المراجع ، تأثير جوهري على القوائم المالية في تحديد لنطاق عمل المراجع أو هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول القوائم المالية (قبول السياسات المحاسبية أو طريقة تطبيقها أو كفاية الافصاحات في القوائم المالية).إن إصدار الرأي التحفظي يرتبط ارتباطاً مباشراً بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى تأثيرها في عدالة الإفصاح في القوائم المالية . ويشترط أن تكون التحفظات ذات أهمية تبرر ذكرها في التقرير ، فقد تخالف الشركة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لكن بشكل ليس له أهمية نسبية تذكر .[2]

3. التقرير السلبي :

ويطلق على هذا التقرير اسم التقرير المعارض أو العكسي ، ويصدره المحافظ عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المشروع و مركزه المالي تمثيلاً عادلاً ، طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ، ولإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية كبيرة على القوائم المالية ، ويجب على المحافظ أن يحصل على الأدلة و البراهين اللازمة لتبرير الرأي المعارض ، وكذلك يجب ألا تكون لديه تحفظات ذات أهمية تتعلق بمجال عملية المراجعة أو نطاقها .[3]

4. تقرير عدم إبداء الرأي:

يتم عادة إصدار تقرير عدم إبداء الرأي في الأحوال التي لا يمكن فيها المحافظ ، من تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة و البراهين اللازمة لإبداء رأيه في قوائم المالية . إن أهم أسباب عدم إبداء الرأي هي :[4]

_ وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يمكن المحافظ من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المشروع على هذا النطاق ، أم بسبب ظروف خارجة عن إرادة إدارة المشروع أو المحافظ نفسه .

_ وجود حالة عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة أو قد يكون من الجسامة و الأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية .

---

[1] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **المرجع السابق**، ص 136

[2] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي ، **المرجع نفسه** ، ص 145

[3] حسين أحمد دحدوح ، **المرجع نفسه**، ص 148

[4] حسين أحمد دحدوح، **المرجع نفسه**، ص 115

_عدم استقلالية مراجع الحسابات .

ان تقرير عدم ابداء الرأي ليس بديلاً عن إصدار التقرير المعارض .[1]

ثالثا: من حيث محتويات المعلومات

هناك عدة تقرير من خلال محتوى وهي كالتالي:[2]

1 ـ التقرير المطلق :

ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المحافظ أي ملاحظات أو اقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق ، وهذا النوع من التقارير يسمى (التقرير النظيف) ويدل ذلك على أن تصرفات إدارة المؤسسة كانت سليمة ومتفقة مع الأنظمة الداخلية للمؤسسة أو المنشأة ، وأنه ليس هنالك أية مخالفات لقانون الشركات أو القوانين و الأنظمة الأخرى .

2 ـ التقرير الذي يتضمن تحفظات :

ويصدر هذا التقرير عن وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات ويكون المحافظ قد حاول أثناء مرحلة التدقيق أن يقنع المنشاة بالعدول عنها ولكنها .

3 ـ تحفظات تتعلق بتعدد المدققين :

قد يقوم المحافظ المعين لتدقيق عمليات منشأة ما بالاستعانة بمحافظ اخر وذلك لأسباب منها : أن أحد فروع المنشأة يتواجد في مكان أو مدينة بعيدة يكون من الأفضل الاستعانة بمحافظ يتواجد في ذلك البلد ، وهنا تستخدم التقارير الواردة من المحافظ الفرعي في تقرير النهائي . وهنا يكون المحافظ الأصلي أمام خيارين أولهما أن لا يشير في تقريره النهائي إلى الحافظ الأخر ، وثانيهما أن يشير إلى المحافظ الأخر وذلك تحديداً للمسؤولية .

4 ـ تحفظات تتعلق بعدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية :

قد تقوم إدارة المنشأة أو المؤسسة بعدم إتباع الثبات في تطبيق مبدأ محاسبي ما من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فهنا لا بد للمحافظ من الإشارة إلى ذلك في تقريره وبيان مدى تأثير هذا التغيير على القوائم المالية .

5 ـ تحفظات تتعلق بعدم تطبيق مبادئ محاسبية :

أحياناً قد لا تلتزم إدارة النشأة أو المؤسسة بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو في بعض من هذه المبادئ ، مما يؤدي بالتالي إلى التأثير في قوائم نتائج الأعمال .

6 ـ تحفظات تتعلق بالنواحي التقديرية :

قد تلجأ إدارة المنشأة إلى استخدام أسلوب التقدير الشخصي لبعض عناصر المصاريف أو الالتزامات ، مما قد يؤثر على قوائم نتائج الأعمال وعلى المركز المالي .

---

[1] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي ،**المرجع السابق** ،ص115 ص 136

[2] زهير عيسى ، **المرجع السابق** ، ص 79 ص 82

المطلب الثالث : إعداد تقارير محافظ الحسابات

يعتمد محافظ الحسابات عند إعداده لتقريره على معايير تجعله يؤثر بشكل إيجابي نظرا للأهمية التي يحتلها ، ولذلك سندرس في هذا الفرع بعض النقاط منها المعايير التي يعتمد عليها عند إعداد التقارير وأهميته .

أولا : معايير تقارير محافظ الحسابات

حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمحافظ ونجد فيه المعايير التالية :

1) **إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عن إعداد القوائم المالية :** أي على محافظ الحسابات أن يذكر في تقريره أن الأصول المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المحاسبية الختامية موضوع تقريره متفقة مع أصول المحاسبة المقبولة عموما ، ذلك بعد قيام المحافظ بمراجعة القوائم المالية ، على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة.[1]
2) **الإشارة إلى مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة إلى سنة أخرى :** هذا المعيار هدفه الأساسي التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية وأيضا ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية ، وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية.[2]
3) **الإفصاح الكافي :**وهذا يعني أن القوائم المالية يجب أن تحتوي على الإيضاحات والبيانات حتى يتنسى لمستعملي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة وبدون أي غموض كان ، أما في حالة عدم احتواء القوائم المالية على الإيضاحات والبيانات اللازمة ، فعلى المحافظ أن يذكر هذا الخلو في تقريره النهائي الذي سيسلمه للمسة محل المراجعة.[3]
4) **إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة :** يشمل هذا المعيار أن رأي المحافظ ملم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صحة وصدق المركز المالي للمؤسسة ، ووضوح القوائم المالية بأكملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة ، كما أن المعيار لا يعني أن على المحافظ إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم ، ففي أغلب الحالات لا يمكن للمحافظ إعطاء موافقة تامة عليها ، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية .[4]

---

[1] محمد بوتين ، **المرجع السابق** ، ص 34

[2] محمد بوتين ، **المرجع نفسه** ، ص 35

[3] هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية العملية والنظرية** ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، 01/01/2006 ص 34 .35

[4] هادي التميمي ، **المرجع نفسه** ، ص 34

الشكل رقم (1_3) : معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءً على ما سبق

ثانيا : أهمية تقرير محافظ الحسابات

تقرير المحافظ مهم بشكل خاص لجميع الأطراف المهتمة بمراجعة القوائم المالية للمشروع وهم محافظ الحسابات نفسه والمتعاملين في سوق المال وإدارة المشروع والمنظمات المهنية وتلك على النحو الآتي:[1]

1 _ أهمية التقرير لمحافظ الحسابات

طالما أن محافظ الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النهائي لعملية المراقبة وأداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية مجال المراقبة فإن هذا التقرير يمثل له لأهمية خاصة باعتباره دليل أو مؤشر على إنجازه للتكليف بمحافظة حسابات الشركة ، بما أنه يوجه في المقام الأول للمساهمين لإشباع طلبهم على هذه الخدمة فهو بذلك وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في الشركة للاستفادة من ردود أفعالهم نحوه لتطويره إن أمكن ، ويعتبر نجاحه في إعداد التقرير وعرضه أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة بجودة عالية ما سيؤثر إيجابا على الجودة الكلية لعملية المراجعة وهي خاصية مطلوبة مهنيا واقتصاديا في ظل المنافسة الموجودة في مجال مهنته .

يعتبر التقرير هو خلاصة ما وصل إليه المحافظ من عمله ، حيث أن عملية المراجعة تتيح له التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والتي انعكست في النهاية على نتائج العمال والمركز المالي ومن ثم يكون تقرير المحافظ بمثابة كشف يقدمه لمن

[1] بن جميلة محمد ، **المرجع السابق** ص 88

يهمه الامر وبصفة خاصة الملاك عن التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة المالية محل التدقيق ، تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمحافظ (المنتج النهائي لعملية التدقيق) .[1]

مما سبق نجد ان تقرير محافظ الحسابات يعتبر مهما للفئات التالية :[2]

- المستثمرون الحاليون والمتوقعون : يساعدهم على اتخاذ قراراتهم بالاحتفاظ على أموالهم المستخدمة .
- إدارة المنشأة : حيث تعتبر بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية إدارة المنشأة للمهام الموكلة إليها .
- الدائنون (الموردون): حيث تمكنهم من معرفة قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها .
- المدينون (العملاء): يمنحهم مدى استمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل .
- المقرضون : حيث يمكنهم التقرير من التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة ضمانا لقروضهم ويساعدهم في اتخاذ القرارات الضرورية .
- الجهات الحكومية : فقد يساعدهم في تنظيم نشاطات الحركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائية المتعلقة بالدخل القومي .
- المجتمع : حيث تساعدهم في تعزيز الثقة البيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة والتي قد يكون لها تأثير عليه.

2 _أهمية التقرير لإدارة الشركة

إضافة إلى الأهمية التي يمثلها التقرير لمحافظ الحسابات نفسه ، تهتم إدارة الشركة كثيرا بهذا التقرير لأنه دليل على وفائها بمسؤولياتها عند إعداد القوائم المالية ومؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية ، وبما أنه وسيلة لإضفاء صدق وانتظام حسابات الشركة فإن رأي محافظ الحسابات ، خاصة الرأي النظيف ، دليل على أنها لم ترتكب تحريفا متعمدا في القوائم المالية وهو بذلك يطمئن أصحاب المصلحة في الشركة وخاصة الملاك بأنها تلتزم بالتشريعات والقوانين و لم تقم بأية تصرفات غير قانونية .

3 _ أهمية التقرير للمتعاملين في سوق المال

من الثابت أن المتعاملين في سوق المال هم من متخذي القرارات ويعتمد معظم هذه القرارات على المعلومات المحاسبية المنشورة من خلال القوائم المالية للمشروع ، ويمثل تقرير محافظ الحسابات أهمية خاصة لهم لأنه بما يحمله من رأي فني يعتبر مستندا أساسيا في عديد القرارات لهؤلاء المستخدمين ، ومن أمثلة هذه القرارات قرار منح القروض من طرف البنوك للشركة ، قرار السماسرة في بيع وشراء الأوراق المالية للشركة ، قرار المستثمر المحتمل بالاستثمار من عدمه في الأوراق المالية للشركة .....الخ ، كما أن تقرير محافظ الحسابات به ما يطمئنهم إلى مدى التزام إدارة الشركة بالتشريعات السارية خاصة الاقتصادية منها ولذلك تأثير مباشر على قراراتهم .

[1] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي ،**المرجع السابق** ، ص112

[2] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي ،**المرجع نفسه** ، ص 113

4 _ أهمية التقرير للمنظمات المهنية

لكي تطمئن المنظمات المهنية المعنية أساسا بالعمل المستمر وتتابع مدى التزام المحافظ المنتمي إليها بمعايير إعداد التقرير وعرضه ولحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة في مجال إعداد محافظ الحسابات لتقريره وتوصيله ، فهي تهتم بتطوير المهنة حرصا منها على ضمان استمرار تحقيق التقرير لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي محافظ الحسابات لأصحاب المصلحة في الشركة خاصة المساهمين ، وبالتالي يمكنها تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمها وبذلك يتسنى لها متابعة مدى حرص أعضائها على جودة عملية المراجعة[1].

المبحث الثاني : قيود القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية ، نظرا لكونه يحتل في العلم التطبيقي جانباً كبيراً من الأهمية حيث أنه يحدد القيمة التي يجب تسجيلها و إظهارها في التقارير المحاسبية ، وهو كذلك عملية إبراز للعلاقات القائمة بين خصائص الأحداث أو الأشياء المراد إخضاعها للقياس .

ومن خلال ما سبق سنتناول في هذا المبحث ما يلي :

المطلب الأول : عموميات القياس المحاسبي

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعاريف المختلفة في هذا المجال ، نضف إلى ذلك الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي وكذلك الطرق والأساليب .

اولا : القياس المحاسبي

1. تعاريف القياس المحاسبي:

تنوعت تعاريف عملية القياس المحاسبي وذلك يعود إلى تطور عملية القياس المحاسبي من الجانب العلمي وبالتالي سوف نتطرق إلى بعض التعريفات .

_ القياس بصفة عامة هو تعبير عن أشياء أو ظواهر والعلاقات بينها عن طريق تعين أعداد أو رموز للأشياء والظواهر يمكن معها التعرف على العلاقة بين الأشياء والظواهر عن طريق معرفة العلاقة بين الأعداد والرموز[2].

_ حسب معايير المحاسبة الدولية:

يأتي تعريف القياس المحاسبي على أنه " عملية تحديد المبالغ النقدية لعناصر القوائم المالية للاعتراف بها ويتم تسجيلها في الميزانية العام وبيان الدخل وهذا ينطوي على اختيار أساس معين للقياس" [3]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي ، **المرجع السابق** ، ص 166

[2] علي بوزيت ، **محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي بالبيئة المحاسبية الجزائرية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة الطور الثالث ،تخصص محاسبة وجباية ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر 2022 ، ص3

[3] هشام شلغام وبوعلام بن زخروفة ،**تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، الجزائر ، جوان 2016 ، ص 115

_ حسب تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA سنة 1966

القياس المحاسبي هو " قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة " [1]

مما سبق يمكن استنتاج تعريف ملخص للقياس المحاسبي بأنه " عبارة عن ترجمة للأحداث الاقتصادية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متماثلة في النقد، وفق قوعد قانونية بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية ".

2. أركان القياس المحاسبي :

تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة اركان رئيسية وهي:[2]

1.2. الخاصية محل القياس

القياس يقوم على خاصية قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو أرباحها مثلا ، وقد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو معدل دوران مخزونه السلعي .

2.2. المقياس المناسب للخاصية محل القياس

يعتمد نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية التي يتم قياسها ، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي هي خاصية محل القياس فالمقياس المستخدم هو مقياس للقيمة (وحدة النقد) ، وأمّا إذا كان الخاصية محل القياس الطاقة الإنتاجية مثلا فالمقياس المستخدم هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا.

3.2. وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس

عندما يكون الهدف من القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين ، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة القياس ، فمثلا لو كانت قيمة الربح محلا للقياس ، فبالإضافة إلى تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد) ، لابد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة ، هل هي الدينار مثلا أم الأورو .

4.2. الشخص القائم بعملية القياس

يعتبر الشخص الذي يقوم بعملية القياس عنصراً مهماً في عملية القياس لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف أولئك الذي ينفذوها ، خاصة في حالة عدم وجود مقاييس موضوعية ، والشخص الذي يقوم بعملية القياس المحاسبي هو المحاسب يلعب دور رئيسي ليس فقط في تحديد مسار وطرق عملية القياس المحاسبي ، بل في تحديد نتائجها أيضا .

---

[1] كمال عبد العزيز النقيب ، **مقدمة في نظرية المحاسبة** ، الطبعة الأولى، دار وائل النشر ، عمان الأردن ، 2004 ، ص 327

مصباح فاطمة الزهراء ، **القياس والافصاح عن القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبة ومراقبة

[2] التسيير ، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، وهران ، 2016/2015 ص 59

ثانيا : أساليب القياس المحاسبي وخطواته

1. أساليب القياس المحاسبي :

تتمثل أساليب القياس المحاسبي فيما يلي :[1]

1.1.أساليب القياس الأساسية أو المباشرة : يتم تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبي مباشرة بهذه الطريقة دون إجراء حسابات أو علاقات رياضية أو استخدام وسائل أخرى ، مثلا في قياس تكلفة آلة ما وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء .

2.1. أساليب القياس غير المباشرة أو المشتقة : عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي بطريقة مباشرة ، لا بد من قياس قيمته بطريقة غير مباشرة باستخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية ، إذ يعتبر الاحتساب الأساس الذي يقوم عليه هذا الأسلوب.

3.1.أساليب القياس التحكيمية : تشبه في إجراءاتها الأساليب غير المباشرة ، ولكن الفرق بينهما ينحصر في أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشر ، فإن أساليب القياس التحكيمية تفتقر إليها مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية ، حيث يرى **IJIRI** اللجوء إلى هذا النوع من القياس المحاسبي التحكمي تأتي في الظروف الآتية :

إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس ، وبذلك لا توجد المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصة محل القياس .

ـــــ وترتيباً على ما سبق ، تزداد فرص الخلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف .

ـــــ أما الكاتب محمد مطر " فيرى أن معظم أساليب القياس المحاسبية تندرج تحت هذا النوع من أساليب القياس، ففي قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع ، على سبيل المثال ، توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى ، واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من جانب المحاسب.

2. خطوات القياس المحاسبي :

تتضمن عملية القياس المحاسبية عموما عدة خطوات أهمها ما يلي :[2]

1.2. تحديد الخاصية محل القياس

موضوع القياس المميز فيما يتعلق بالوحدة المحاسبية له تأثير على المركز المالي للمؤسسة ، وقد يكون أيضاً حدثاً مستقبليا له آثار اقتصادية متوقعة على المؤسسة .

[1] مصباح فاطمة الزهراء ، **المرجع السابق** ، ص 60 ، ص 62

[2] مصباح فاطمة الزهراء ، **المرجع نفسه** ، ص 60

2.2. تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات

يعتمد اختيار نوع القياس المناسب وكذلك وحد القياس المناسبة على أغراض عملية القياس ، وعلى نوع الخاصية التي يتم قياسها ، يتم استخدام القياس الاسمي إذا كان الغرض من عملية القياس مقصوراً على تصنيف الحدث قيد القياس ، ويستخدم مقياس الترتيب للمقارنة بين قيمة حدثين ، واذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث فحينئذ يستخدم مقياس نسبي .

3.2. تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس

يعتمد القياس المستخدم في تنفيذ عملية القياس المحاسبي على ما يلي :

- الهدف من عملية القياس.
- الأفق الزمني لعملية القياس.

ثالثا: أهداف القياس المحاسبي :

للقياس المحاسبي هدفين رئيسين تتمثل فيما يلي :[1]

_ قياس الموارد التي تحقق الدخل : من الضروري رعاية الثروة التي تشكل مصدر تحقيق الدخل وتدفقه ، وهذا يتطلب ضرورة مواكبة عملية القياس المحاسبية لها باستمرار للوقوف على التغيرات التي تطرأ عليها لمواجهة وتجنب ما يمكن أن يؤثر على تناقص تدفق الدخل في الوقت المناسب .

_ تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة : يعتبر هدف دراسة الفرص البديلة لتوجيه الموارد وعقلنة استقلالها لزيادة عوائد الدخل المتحقق وتقليل فرص الضياع قدر المستطاع .

المطلب الثاني : الجوانب المختلفة لعملية القياس المحاسبي

أولا : محددات وشروط القياس المحاسبي

1. محددات القياس المحاسبي :

توجد صعوبات ومشاكل مختلفة تقف أمام عملية القياس المحاسبي ، تحد من فائدة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين و المستفيدين منها في عملية اتخاذ القرار ، لا يمكن التغلب على هذه الصعوبات إلا من خلال تطوير نموذج نظري لهذه المشاكل والصعوبات ، وكل هذا يتم ضمن المحاسبة في عملية القياس المحاسبي ، ومن أهم المحددات التي تواجه عملية القياس المحاسبي ، نذكر ما يلي :[2]

---

[1] كمال عبد العزيز النقيب ، **المرجع السابق** ، ص 327

[2] سعيدي سياف حنان ، **القياس المحاسبي البيئية والافصاح عنها في المؤسسات الصناعية** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة قسنطينة 2 ، 2014/2013 ، ص 66

1.1. مجال عملية القياس المحاسبي : يتطلب هذا المجال حصرا وتحديدا للإطار الذي تنصب عليه عملية القياس ، وهذا الإطار يشمل الأحداث والمعاملات المالية ، وقياس القيم الاقتصادية بوحدة نقدية ثابتة ، وذلك لتكوين المعلومات القابلة للمقارنة ولإجراء العمليات الحسابية بصورة موضوعية ، مع شريطة أن لا تتغير بمرور الزمن أو بتغير الأوضاع الاقتصادية ، والتي يمكن التعبير عنها في جوانب مختلفة من بنود النفقات والإيرادات لتوصيل صياغة محددات نتائج عمل الوحدة المحاسبية للفترة المالية المعتمدة .

2.1.تطبيق عملية القياس المحاسبي : إن النظرة الشاملة للقياس وفق المنظور الاقتصادي والمحاسبي تنبع من تحقيق هدفين أساسين أحدهما أو كلاهما كالآتي:

_ قياس الموارد التي تحقق الدخل .

_ تأثير الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة .

_ عدم ثبات أسعار السوق محل القياس .

2. شروط القياس المحاسبي :

يجب أن تتوفر شروط معينة عند إجراء عملية القياس المحاسبي وهي كما يلي:[1]

الموضوعية : يجب أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية دقيقة وذلك من أجل تحقيق قياس موضوعي دقيق، وهذا ما يؤيده أصحاب اتجاه التكلفة التاريخية الذي يمثل الدليل الموضوعي عندهم في المستندات ، إلا أنه بمرور الزمن تتلاشى موضوعية تلك المستندات وبالتالي فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة تتنفي فيه صفة الموضوعية .

توحيد أسس القياس : ومن خلاله يجب أن تتصف الوحدة المراد قياسها بعدم تغير محتواها الكمي على مدار عملية القياس نفسها وأن لا يتغير محتواها بين عملية قياس وأخرى .

ثانيا :أسس ومعايير القياس المحاسب

1. أسس القياس المحاسبي

تتمثل أسس القياس المحاسبي في الطريقة المتبعة لقياس عناصر القوائم المالية ويكون ذلك بالاختيار على مستويين :[2]

[1] ابراهيم خليل حيدر السعدي ، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم و أثرها على استبدال الأصول** ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية ، العدد 21 ، العراق ، 2009 ، ص 13

[2] عبد القادر حوة وفتيحة بكطاش ، **أثر القياس عن الأدوات المالية في القوائم المالية** ،مجلة آفاق للعلوم ، العدد 16 ، القسم الاقتصادي ،جامعة زيان عاشور ، الجلفة ، جوان 2019 ، ص 121

1.1. مستوى وحدة القياس النقدي الإسمية أو القانونية : توجد وحدتان للقياس هما :

_ وحدة القياس النقدي الإسمية أو القانونية : تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لتلك الوحدات الإسمية ، وهي افتراض مقبول عموما في النموذج المحاسبي المعاصر نموذج التكلفة التاريخية .

_ وحدة قياس القوة الشرائية للنقود : تعتمد على الأرقام القياسية لتحديد تغيرات المستوى العام لأسعار السلع والخدمات ، وهو افتراض تعتمده محاسبة التضخم .

2.1. مستوى قياس قيمة عناصر القوائم المالية :إذا أردنا إخضاع عنصر من القوائم المالية لعملية القياس ،فليكن عنصراً من الأصول مثلا ، فلا بد من تحديد الخاصية التي سيعبر عنها كميا ، ويلاحظ أن أي عنصر قد تكون له أكثر من خاصية قيمية واحدة يمكن إخضاعها للقياس .

2. معايير القياس المحاسبي

تمثل المعايير الرابط بين آلية القياس والأسس التي تؤدي إلى نتائج والأهداف التي يتعين تحقيقها من عملية القياس ، لذلك حاولت العديد من النقابات والهيئات والجمعيات المهنية وضع معايير لقياس المحاسبي ، ونلخص المعايير فيما يلي : [1]

1.2الصلاحية للغرض المستهدف منها (الملاءمة)

وفق هذا المعيار يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملاءمة للغرض من عملية القياس وتكون هذه المعلومات ملاءمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه لحظة القياس ، وما سيحصل عليه من تغيرات خلال فترة زمنية

معينة ، ويجب أن يكون قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الرئيسيان من القياس المحاسبي.

2.2.القابلية للتحقق منها

يعتبر تشكيل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات مماثلة عند استخدامها من طرف أشخاص آخرين ،في نفس الظروف لتحقيق أغراض محددة ،وهذا يعني أن البيانات والمعلومات المحاسبية لها دلالة محددة ولها استقلاليتها ، وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر ، بغض النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها .

3.2.الالتزام بالموضوعية

ترى جمعية المحاسبة الأمريكية **(AAA)** ألا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لمصالح مجموعة معينة من المستفيدين على حسب المجموعات الأخرى من خلال الابتعاد عن الحكم الشخصي قدر الإمكان و الاستناد إلى مصادر حقيقية للبيانات و المعلومات المحاسبية .

[1] مصباح فاطمة الزهراء ، **المرجع السابق** ، ص 65

ويتم التأكد موضوعية القياس المحاسبي عن طريق :

- القيام بعملية القياس المحاسبي من أطراف مختلفة والتوصل إلى نتائج نفسها مما يقدم دليلا على عدم التحيز .
- اختيار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.

وعلى هذا الأساس فإن القياس المحاسبي الذي لا يتبع متطلبات الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المختلفة ،لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها :

- أنّ القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي للقائم بعملية القياس .
- أنّ القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة .
- أنّ القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة من الملاحظين والقائمين بعملية القياس .
- تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشرات التشتت لتوزيع هذا القياس إذ يعتمد عن القياس ذي التوزيع أقل تشتت .

4.2.القابلية للقياس الكمي

يستخدم القياس أساليب القياس الكمية للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة لكن اختلاف طبيعة العناصر المكونة للتغيرات المحاسبية وعدم تماثلها ، هذا ما يفرض استخدام الأساس النقدي كمعيار وحيد للقياس المحاسبي الذي يتم اتباعه في إعداد التقارير

والقوائم .

المطلب الثالث : انعكاسات قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات

توجد بعض القيود تحدد من دقة القياس المحاسبي و موضوعيته وقابلية المعلومات المحاسبية الناتجة عنه للتحقق و الاعتماد عليها في إعداد التقارير واتخاذ القرارات وتتمثل فيما يلي :

أولا : تقارير محافظ الحسابات في ظل قيد الموازنة بين الموثوقية و الملائمة

1. قيد الموثوقية في القياس المحاسبي :

عرفت لجنة معايير المحاسبية FASB الموثوقية بأنها عرض المعلومات بشكل عادل وقابل للتحقق ومحايد، وحتى تكون المعلومات المالية موثوق بيها يجب أن تكون خالية من الأخطاء والتحيز أي ضرورة أن تكون المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات يمكن الوثوق بها ، وحتى يتحقق ذلك لابد أن تكون هذه المعلومات خالية من التحريفات المهمة نسبيا شرط أن تكون موثوقية وخالية من التحيز في القياس المحاسبي .[1]

[1] رابح طويرات ، **أهمية الموازنة بين خاصيتي الملاءمة و الموثوقية في تعزيز جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية** ، ،مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد06 ،العدد 02 ، جامعة محمد بوضياف ،مسيلة ، 2021/12/21،ص397

وعرفت ايضا الموثوقية بأحد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية ، وتتوفر هذه الخاصية عندما تكون خالية من الأخطاء ، وحيادية ، وتتصف بأمان التعبير ، أي أنها خاصية تتعلق بأمانة المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها .[1]

للموثوقية عدة خصائص يمكن الاعتماد عليها في أمانة المعلومات هي :[2]

الصدق : مضمونه وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المحاسبية ، والأحداث المراد عرضها في القوائم المالية ، يلزم في ذلك تجنب نوعين من التحيز وهما (تحيز في عملية القياس _ تحيز القائم بعملية القياس).

القابلية لتحقق : مضمونه أن تكون للمعلومات دلالة محددة ، بغض النظر عمن يقوم بإعدادها أو استخدامها ، فإذا قام عدد من الأشخاص المؤهلين بفحص المعلومات أو السجلات بإتباع طرق قياس متماثلة فإنهم سيتوصلون إلى نفس النتائج ، أما الاختلاف يعني عدم تمتع هذه المعلومات بخاصية القابلية للتحقق وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

الحياد : مضمونه خلو المعلومات من التحيز وتغلب مصلحة فئة على حساب فئة أخرى وتعتبر خاصية الحياد مهمة على مستورين (مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع المعايير ، مستوى المسؤولين عن إعداد القوائم المالية)

2. قيد الملائمة في القياس المحاسبي :

تكمل أهمية خاصية الملائمة في أن القرار الذي ينوي مستخدم المعلومات المحاسبية اتخاذه له أهميته وخطورته فنقطة البدء باتخاذ القرار هي مدى ملائمة المعلومات التي توفرت له بالنسبة للقرار تحت الدراسة ومن نعرف الملائمة حسب FASB " الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث فروق في القرارات من خلال مساعدة المستخدمين للمعلومات على تكوين تنبؤات بالنتائج المستقبلية ، أو تغيير التنبؤات السابقة وتصحيحها" [3] .

و لتحقق صفة الملائمة يجب توفر الخصائص التالية :[4]

التوقيت الملائم : مضمونه وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب ، حيث أنه كلما زادت سرعة وصول المعلومات المحاسبية كلما كان الاحتمال كبيرا في التأثير على قرارتهم المتنوعة ، المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تتوفر في الوقت المناسب ولو كان ذلك على حساب الثقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المقاييس الناتجة .

القدرة على التنبؤ : تعد مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية على ضوء نتائج الماضي والحاضر ، وبعدم معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل ، كما أنه معرفة نتائج الأحداث الماضية

---

[1] عبد اللطيف طيبي ، عبد الحميد بن الشيخ ،**تقييم دور خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية ــ** دراسة ميدانية ــ ، مجلة مجاميع المعرفة ، المجلد 06 ،عدد، معهد التكنولوجيا ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة ورقلة ، 30 أفريل 2020 ، ص 277

[2] عبد اللطيف طيبي ، عبد الحميد بن الشيخ ،**المرجع نفسه** ،ص 277

[3] عبد اللطيف طيبي ،عبدالحميد بن الشيخ ،**المرجع نفسه**،ص275

[4]عبد اللطيف طبي ، عبد الحميد بن الشيخ ، **المرجع نفسه** ، ص275

دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملا غير هادف ، كما تساعد المعلومات المحاسبية ذات القدرة التنبؤية على تخفيض درجة عدم اليقين حول النتائج المتوقعة في المستقبل التي تتخذ على نتائج الماضي .

التغذية العكسية (القيمة الاسترجاعية) : إن المعلومات تقدم تغذية عكسية عن الأعمال التاريخية والتي تساعد على تأكيد أو تصحيح التوقعات الأولية .

ومن خلال ما سبق نجد أن أثر خاصية توازن بين الموثوقية و الملائمة يكون :

قد تكون المعلومات موثوقة ولكنها غير ملائمة بطبيعتها أو تمثيلها إلى الحد الذي يكون فيه الاعتراف بها مضللا وعند التضحية بقدر من الملائمة مقابل مزيد من الثقة أو العكس لإعداد تقرير محافظ الحسابات وبذلك فإنها تقيد محافظ الحسابات في إعداد تقريره بشكل سليم وصادقا كلياً .

وعندما يكون التعارض بين الموثوقية و الملائمة :

إذا كانت التقارير تتوفر على المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب فإنها لن تكون خالية من الأخطاء ولا تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة وبذلك لن تكون موثوقة بالقدر الكافي وهذا يؤثر على مصداقية التقرير .

ثانيا : تقارير محافظ الحسابات في ظل قيد الحيطة و الحذر :

1. الحيطة والحذر :

تعني خاصية الحيطة و الحذر و التي يطلق عليها أحيانا بالتحفظ والاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر غير المؤكدة بعدم تضخيم الأصول ، بأخذ الإيرادات و المكاسب المتوقعة بعين الاعتبار ،وكذلك عدم تخفيض الالتزامات بعدم أخذ المصروفات و الخسائر المتوقعة بعين الاعتبار ،مثل تكوين المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة كمخصص الديون المشكوك فيها والاعتراف بالخسائر غير المحققة الناتجة عن انخفاض القيمة العادلة للاستثمارات المالية عن قيمتها الدفترية و كذلك الخسائر المرتبطة بالدعاوي القضائية .

وتعني أيضا " تلك الممارسات التي تؤدي إلى تخفيض الإيرادات وصافي الدخل نتيجة لتأثر بالأخبار السيئة ، ومن جهة أخرى عدم زيادتها نتيجة التأثر بالأخبار الجيدة ، ويعبر عنه أيضا على أنه ميل الحاسبين لطلب درجة أكبر من الأجل الاعتراف بالإرادات ودرجة أقل للاعتراف بالخسائر ".[1]

[1] اسماعيل قزال ،فارس بن يدير ، احلام قزال ، **دراسة حول العلاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي و ممارسات تمهيد الدخل في الشركات المساهمة الجزائرية** ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ،المجلد الثالث ، العدد الأول، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الونشريسي ، تيسمسيلت ، الجزائر 15مارس 2019 ،ص 234

2. العوامل المؤثرة على مبدأ الحيطة و الحذر :

هناك عدة عوامل تؤثر على مبدأ الحيطة و الحذر وهي كالتالي :[1]

حجم المنشأة : يوجد تباين بين المؤسسات الكبرى و الصغرى من ناحية تبني مبدأ الحيطة و الحذر ، لكن تكاد تجمع كلها على أن حجم المنشأة يعتبر عاملا مؤثرا في مستوى التحفظ المحاسبي ، إلا أنه ليس العامل الوحيد المؤثر في الشركات الكبيرة تستعين به لتخفيف من أثر التكاليف السياسية و تحقيق الوفر الضريبي من خلال تخفيض عنصر الربح في النهاية الدورة ، أما الشركات الصغيرة يزيد إقبالها لممارسة التحفظ المحاسبي بهدف تجنب خطر المقاضاة بالنظر للمشاكل التي قد تواجهها .

نسبة المديونية : يهتم المقرضون بمدى قدرة الشركة على الوفاء بديونها والفائدة في موعده ، لذا تسعى الشركات التي بلغت نسبة المديونية لديها الحد الأقصى المسموح به إلى عدم ممارسة سياسات مبدأ الحيطة والحذر من أجل الاعتراف بالأرباح العالية من أجل تحسين شروط التعاقد .

معدل العائد على الأصول الربحية : يعكس معدل العائد على الأصول الربحية مدى ربحية الشركة و قدرتها على توليد الأرباح من خلال الأموال المستثمرة في الأصول ، وبغض النظر عن طريقة تمويل هذه الأصول وهو بذلك يعكس كفاءة الأنشطة التمويلية فقط .

قطاع النشاط : إن اختلاف قطاع النشاط يساهم في رفع مستوى التحفظ المحاسبي حسب كل قطاع ، هناك تباين في درجة التحفظ فمثلا قطاع الصناعة هو أقل نسبة بينما القطاع المالي يعتبر الأكثر تحفظا .

ومن خلال ما سبق نجد أن أثر خاصية الحيطة و الحذر يكون :

يكمن هذا المبدأ في توقع صافي الأصول المعلن عنها سوف تكون أقل من قيمتها السوقية على المدى الطويل ،لذا يميل المحاسبون الى التخفيض من قيمة الاصول و الارادات و زيادة في قيمة الالتزامات و المصروفات و الخسائر و بالتالي فإن استعمال مبدأ الحيطة و الحذر في إعداد القوائم المالية يعتمد على تقديرات و الأحكام الشخصية فهو يمثل القياس المحاسبي لبعض عناصر في ظروف عدم التأكد ،وعليه فإن الحكم الشخصي وعدم التأكد في تقدير بعض العناصر تطبيقا لمبدأ التحفظ بمبالغ تقديرية تنعكس على تقدير محافظ الحسابات الذي يشهد فيه أن القوائم المالية تعبر بصدق و عدالة عن نتيجة و أداء المؤسسة .

[1] بوعبدلي خولة ، **أثر تطبيق مبدأ الحيطة والحذر على مصداقية القوائم المالية** ، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر ، تخصص محاسبة وجباية معمقة ، قسم علوم مالية ومحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2020/2019، ص 05

ثالثا : تقارير محافظ الحسابات في ظل قيد الأهمية النسبية

1. الأهمية النسبية :

لقد عرف مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكية الأهمية النسبية بأنها عبارة عن " قيمة السهو أو التعريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن (في ضوء الظروف المحيطة) أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات ، نتيجة لهذا السهو أو التحريف .[1]

وقد جاء تعريفها في المعيار الدولي لتدقيق رقم 320 ان " الأخطاء في البيانات المالية، بما في ذلك الحذف تعتبر مهمة نسبيا إذا كان من المتوقع أن تؤثر فرديا أو في مجموعها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي اتخذت على أساس البيانات المالية .[2]

2. العوامل التي تؤثر على تقدير الأهمية النسبية

هنالك العديد من العوامل ونذكر منها:[3]

_ اهتمام مستخدمو القوائم المالية بشكل رئيسي بنتائج العمليات المستمرة؛

_ التزام المؤسسة بمعايير المحاسبة الدولية والتدقيق الدولية؛

_ أخذ الأخطاء غير المكتشفة بعين الاعتبار إضافة الى الأخطاء المكتشفة؛

_ أثر وجود خطأ من حذف او تحريف على القرار الاقتصادي؛

_ نظام الرقابة الداخلي المستخدم ومدى كفاءته في اكتشاف الأخطاء المادية؛

_ التزام المؤسسة بتكليف مكتب تدقيق للقيام بعملية التدقيق؛

_ عدم وجود سجلات محاسبية منتظمة او نظام محاسبي واضح؛

_ طبيعة الخطأ وسببه سواء كانت ناتج عن مخالفة او تغير في السياسات المحاسبية.

---

[1] هادية متوح، الأزهر عزه، **الأهمية النسبية في مراجعة الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، مجلة رؤى الاقتصادية، المجلد 7، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر ،2017، ص 309

[2] نسرين جلولي وأحمد نقاز، **اعتبارات الأهمية النسبية في عملية التدقيق وفقا للمراجعات الدولية للتدقيق**، مجلة الباحث، العدد 22، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، الجزائر، ديسمبر 2022، ص 196

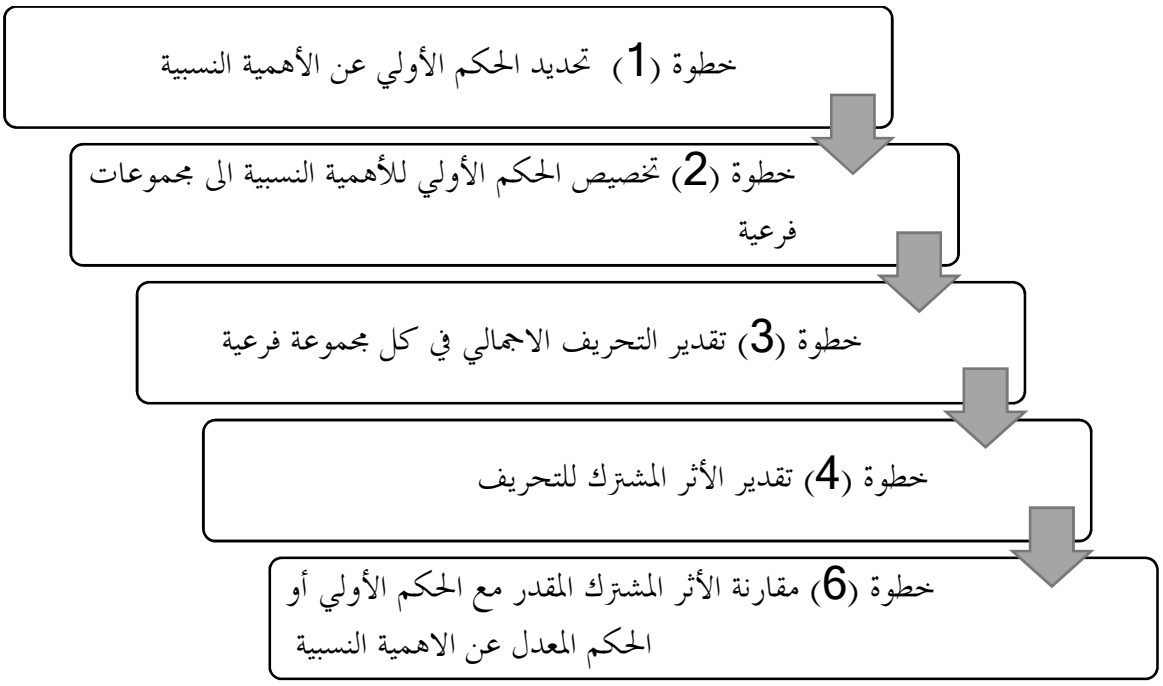
[3] نسرين جلولي وأحمد نقاز، **المرجع نفسه**، ص 296

3. خطوات تطبيق الأهمية النسبية

يعتبر المحافظ مسؤول على تحديد القوائم المالية إذا كانت تحتوي على أخطاء هامة أم لا، إذا اقتنع بوجود هذه الأخطاء فيجب عليه أن يوجه عناية الزبون الى التصحيح المناسب وإذ تم رفض التصحيح، يقوم المحافظ بإصدار رأيا متحفظا أو سلبيا حسب درجة أهمية الأخطاء درجة أهمية الأخطاء، ومن خلال ذلك يصبح المحافظ مجبر على معرفة كيفية تطبيق الأهمية النسبية.

ومن خلال الشكل (1_4) نظهر خطوات تطبيق الأهمية النسبية كالتالي:

الشكل (1_4) خطوات تطبيق الأهمية النسبية



المصدر: فاطمة فزع هداب، العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية وأثرها في التخطيط لعملية التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية للجامعة، العراق، العدد 53 ،2017، ص 385

ومن خلال ما سبق نجد أن أثر خاصية الأهمية النسبية يكون:

إن درجة الأهمية النسبية تؤثر بشكل مباشر على رأي المحافظ بحيث كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما أصبح رأي محافظ الحسابات مقيد أكثر حتى يصل لإبداء رأي سلبي عند مستوى هام جدا للأهمية النسبية، وهذا يؤثر على قرارات المستخدمين التي تم اتخاذها بناء على القوائم المالية، وهي أيضا تؤثر بشكل غير مباشر على تقرير محافظ الحسابات حتى ولو كانت النسبة غير هامة لمستخدمين القوائم المالية، لأنه لا يوجد معيار ثابت لتحديد درجة الأهمية النسبية من خلاله.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق اليه نستنتج أن مهمة محافظ الحسابات فحص الحسابات والبيانات المالية والتحقق من عدم غش أو احتيال في المؤسسة وذلك الإصدار رأي فني محايد في شكل تقرير نظرا لأهميته البالغة يجب أن يكون من طرف شخص مستقل ومحايد يتبع المنهجية العلمية لتدقيق حيث يعتمد في إعداد تقريره على معايير تعمل على إرشاده وتوجيهه ومعايير توضح مضمون هذا التقرير كما يجب الالتزام بالقوانين اللازمة، والدور الفعال الذي يلعبه في تعزيز موثوقية القوائم المالية في تقيمها من حيث إبداء رأيه حول هذه المعلومات المحاسبية.

وأيضا نستخلص أن القياس المحاسبي هو الركيزة الأساسية في المحاسبة حيث يمكن من خلاله معرفة الاحداث الماضية والجارية والمستقبلية التي تحدث في المؤسسة، وهناك عدة قيود في القياس المحاسبي تؤثر على التقارير من حيث المصداقية وصحة القوائم المالية.

الفصل الثاني

دراسة استطلاعية

تمهيد:

بعد تطرقنا للجانب النظري لتقارير محافظ الحسابات في ظل قيود القياس المحاسبي، سنحاول الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث من خلال التطرق الى الجانب التطبيقي باستخدام استمارة الاستبيان لجمع البيانات من مجموعة المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق.

لتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات النظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة، وقد تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين هما:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

قبل القيام بتحليل الاستبيان سنقوم في هذا المبحث بالتعرف على العينة المدروسة، وإجراءات منهجية الدراسة التي تعتبر محور أساسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي قصد وصفها وتفسيرها من أجل الوصول لأسباب هذه الدراسة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بموضوع الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة

أولا: المجتمع وعينة الدراسة

1/ العينة ومجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المحافظي الحسابات، وأساتذة جامعيين الذين لديهم علاقة بموضوع الدراسة، وكان التوزيع عن طريق التوزيع المباشر وكذلك عبر الارسال في البريد الالكتروني.

تم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان حيث قمنا بتوزيع حوالي 40استمارة شملت 30 استمارة على محافظي الحسابات و10 استمارات على أساتذة جامعيين وتم استرجاع 32 استمارة. كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2 ـ1): عينة الدراسة

البيان	لعدد	النسبة المئوية %
عدد الاستمارات الموزعة	40	100%
عدد الاستمارات المفقودة	3	7.5%
عدد الاستمارات الملغاة	5	12.5%
عدد الاستمارات المسترجعة	32	80%

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

ثانيا: استبانة الدراسة

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

1/ مرحلة التصميم الأولي:

مرحلة التصميم هي الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة انطلاقا من إشكالية البحث والفرضيات الموضوعة من الجانب النظري تم صياغة مجموعة من الأسئلة وفق النقاط التالية:

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

2/ مرحلة التصميم النهائي:

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

- التسليم المباشر لأفراد العينة
- الاستعانة ببعض الأكاديميين المهنة

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

الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين

استلام الاستمارات من البريد الالكتروني

في العمل الميداني لهذه الدراسة كونها تتعلق بقيود القياس المحاسبي لتقارير اعتمدنا المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها

ثالثا: هيكل الاستبيان

يحتوي الاستبيان مقدمة من اجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه كما تم تقديم الدراسة على اساس أنها في اطار أكاديمي كما احتوى استبيان على 03 صفحات تتضمن 20 سؤالا مقسمة الى ثلاث اجزاء:

- البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع بحيث يتضمن 03 أسئلة خاصة بعينة الدراسة

- ثلاث محاور متعلقة بفرضيات الدراسة بحيث تحتوي على 17 سؤالا التي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة وهي كالتالي:

المحور الأول:

يحتوي على 06 اسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول:

تؤثر خاصيتي الموازنة بين الموثوقية والملاءمة على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

المحور الثاني:

يحتوي على 05 اسئلة متعلقة بالفرضية الثانية حول:

تؤثر الحيطة والحذر على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

المحور الثالث:

يحتوي على 06 اسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول:

تؤثر الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

وقد تم إعداد الاسئلة على أساس لديكارت الخمسة

الجدول رقم (2ـ 2) : مجالات الإجابة على الاستبيان و أوزانه

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

المصدر: معطيات الدراسة

المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة

أولا: تحكيم الاستبيان

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

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

ثانيا: صلاحية الأداة

من أجل اختبار مصداقية الاستبيان ومصداقية المستجوبين في الإجابة عن أسئلة الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الصدق والثبات.

الصدق والثبات:

لدراسة مدى صحة الاستبيان وصلاحيته لدراسة اختبار الفرضيات لاستخلاص النتائج، تعتد الى قياس الصدق والثبات باستعمال معامل ألفاكرونباخ واستخدام برنامج spss 23 تصبح النتائج كما يلي :

الجدول (2 ـ 3): اختبار الصدق والثبات

المحاور	الصدق الفا كرونباخ		الثبات	
المحور الاول	0.845	0.913	0.919	0,955
المحور الثاني	0.925		0.961	
المحور الثالث	0.906		0.951	

المصدر: اعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS 23

يتبين من خلال الجدول اعلاه أن معاملات ألفا كرونباخ تراوحت في المجال]0.845 ,0.925[، وعليه فان محاور الاستبيان تمتاز بالصدق بدرجة عالية ، حيث تجاوزت الحد الأدنى (0.6) ، بمعنى انه لو تكرر نفس الاستبيان على نفس الفئة فإن النتائج تتماثل بنسبة 91.3% .

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية

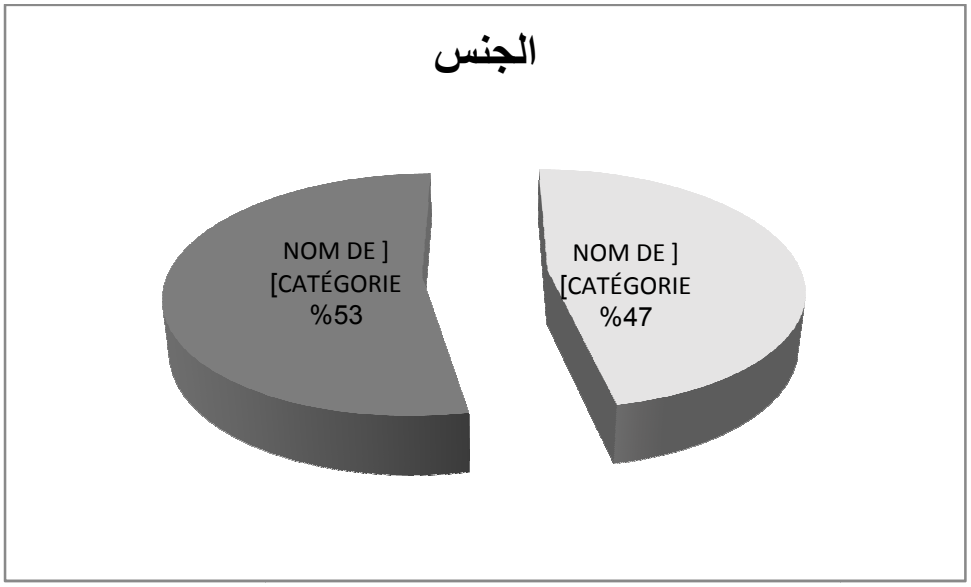
المطلب الاول: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

وصف خصائص عينة الدراسة

1/ توزيع أفراد العينة حسب متغيرات الجنس:

يتم عرض افراد العينة الفاعلين في الدراسة حسب بعد الجنس كما في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2 ـ 1): وصف متغير الجنس



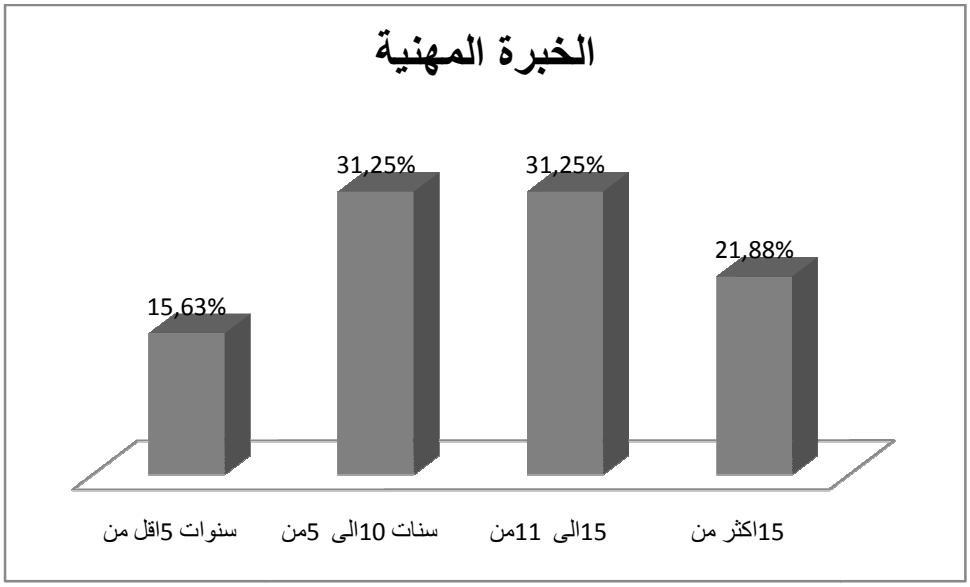
المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على برنامج spss 23

يتبين من خلال الشكل أعلاه، ان النسبة الفعالة بدرجة كبيرة في الدراسة الاستطلاعية هي فئة الذكور فكانت 53 % اي بحجم (17) واما بالنسبة للإناث فكانت بالنسبة 47٪ أي بحجم (15) %.

2/ توزيع أفراد العينة حسب متغيرات الخبرة المهنية:

يتم عرض افراد العينة الفاعلين في الدراسة حسب الخبرة المهنية كما في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2 ـ 2): توزيع افراد العينة حسب خبرة المهنية



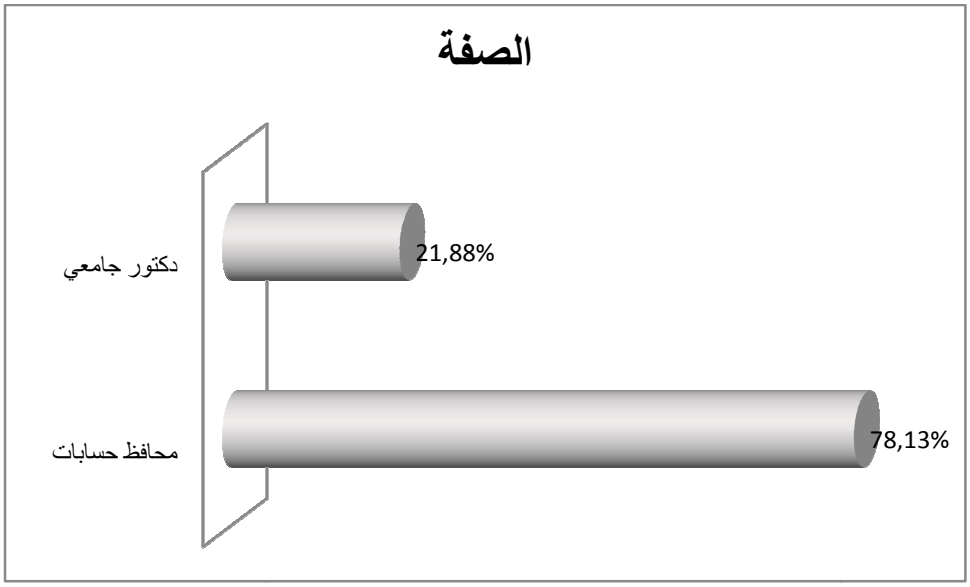
المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على برنامج spss23

يبين الشكل الذي يمثل توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية ان الفئة الاكثر تكرارا هي الفئة التي تكون خبرتها من 5 الى 10 سنوات ومن 11الى 15 بنسبة 31.25 % وتليها الفئة التي خبرتها اكثر من 15 سنة بنسبة 21.88 %، بينما الفئة التي تكون خبرتها اقل من 5 سنوات تقدر نسبتها 15.63%، وهذا ما يبين ان اغلبية المستجوبين ذو خبرة عالية أو كبيرة وهو ما يؤثر إيجابيا على نتائج الاستبيان.

3/ توزيع أفراد العينة حسب الصفة:

يتم عرض أفراد العينة الفاعلين في الدراسة حسب الصفة كما في الشكل الموالي:

الشكل (2ـ3): وصف المتغير الصفة



المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على spss23

يلخص الشكل رقم (2 ـ 3) توزيع أفراد العينة حسب الصفة، نلاحظ أن ما نسبته 78.13 % من أفراد العينة هم محافظي الحسابات وهذا سيساعدنا في الحصول على اجابات واضحة ودقيقة على اسئلة الاستبيان، اما فئة الاكاديميون الممثلون في الاساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة للأسف كانت نسبتهم قليلة بنسبة 21,88 %مقارنة بفئة محافظي الحسابات.

المطلب الثاني: تحليل تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

التحليل الوصفي لمحاور الدراسة

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

1/ تحليل الفرضية الأولى

تؤثر خاصية الموثوقية والملاءمة على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

للإجابة على الفرضية نطرح الاحتمالين التالين:

H0 : لا تؤثر خاصية الموثوقية والملاءمة على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

H1 : تؤثر خاصية الموثوقية والملاءمة على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

نستعمل تقنية الاتجاه Attitude التي تعتمد على التقنية للمتغير المتقطع [1.2.3.4.5] iE وتتم التقنية كما يلي :

التقنية: المدى ÷ عدد المتغيرات = 4 ÷5= 0.8

اذن التقنية تكون كالتالي:

الجدول رقم (2-4) اتجاه عينة الدراسة

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
[4.2 , 5]	]3.4 , 4.2[	] 2.6 , 3.4[	] 1 , 2.6[	]1 , 1+0.8[

ولحصر اتجاه اجابات عينة الدراسة حول المحور تؤثر خاصيتي الموثوقية والملاءمة على تقارير محافظ الحسابات، يمكن رصد انتماء متوسط المتوسطات الحسابية لعبارات هذا المحور بمتوسط حسابي 3.63.

الجدول رقم (2 ــ5) تحليل نتائج فقرات الفرضية الأولى

الرقم	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف	الاتجاه	الرتبة
1	4	28	0	0	0	4,125	0,06035	موافق	2
	٪12,50	٪87,50	٪0,00	٪0,00	٪0,00				
2	7	19	6	0	0	4,03125	0,11617	موافق	3
	٪21,88	٪59,38	٪18,75	٪0,00	٪0,00				
3	13	13	6	0	0	4,21875	0,13482	موافق بشدة	1
	٪40,63	٪40,63	٪18,75	٪0,00	٪0,00				
4	0	17	5	10	0	3,21875	0,1628	محايد	5
	٪0,00	٪53,13	٪15,63	٪31,25	٪0,00				
5	0	13	4	15	0	2,9375	0,17031	محايد	6
	0,00%	40,63 %	12,50 %	46,88 %	0,00 %				
6	0	19	3	10	0	3,28125	0,16596	موافق	4
	0,00%	59,38 %	9,38%	31,25 %	0,00 %				

مصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss23

تحليل نتائج الفرضية الاولى

من خلال نتائج الجدول رقم (2 ــ 5)، يتضح لنا ان اتجاه افراد العينة كانت بنسبة كبيرة نحو الموافقة على اغلبية اسئلة المحور الاول كالتالي:

_ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (03)، التي تضمنت **« عدم وصول المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يؤثر على التقارير »** ، بمتوسط حسابي(4,21875)، وانحراف معياري يساوي -(0,13482) وكان اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة بشدة ، وهو ما يدل عليه أن تقارير محافظ الحسابات تتأثر بعدم وصول المعلومات في الوقت المناسب .

_ جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (01)، التي تضمنت « **يمكن تحقق التنبؤ في الموثوقية بالنتائج المتوقعة** » بمتوسط الحسابي (4,125)، وانحراف معياري يساوي (0,06035) وكان اتجاه عينة الدراسة نحو الموفقة وهذا ما يدل على أنه التنبؤ يتحقق في الموثوقية بالنتائج المتوقعة .

_جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (02)، التي تضمنت «**هناك وجود تطابق بين المعلومات المحاسبية وعناصر المراد عرضها في القوائم المالية** » بمتوسط الحسابي (4,03125)، وانحراف معياري يساوي (0,11617) وكان اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة وهذا ما يدل على أن هناك تطابق بين المعلومات والعناصر المراد عرضها في القوائم المالية .

_جاءت في المرتبة الرابعة الفقرة رقم (06)، التي تضمنت« **التعارض بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة يتطلب التضحية بمقدار إحداهما أو العكس وذلك يؤثر على التقرير بطريقة غير مباشرة** »بمتوسط الحسابي (3,28125)، وانحراف معياري يساوي (0,16596) وكان اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة وهذا ما يدل أن التضحية بمقدار من الموثوقية أو الملاءمة عند التعارض بينهم يؤثر على صحة التقارير بطريقة غير مباشرة .

_جاءت في المرتبة الخامسة لفقرة رقم (04)، التي تضمنت «**الموازنة بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة يقيد محافظ الحسابات في مصداقية التقرير**» بمتوسط حسابي المرجح لها (3,21875)، وانحراف معياري يساوي (0,17031)، وكان اتجاه عينة الدراسة نحو المحايد وهذا ما يدل على أنه يمكن وجود غموض في الفقرة او عدم التحقق منها .

_جاءت في المرتبة السادسة الفقرة رقم (05)، التي تضمنت «**تحديد الموثوقية يعتمد غالبا على التقرير مما يجعله عرضة لتحيز والذاتية في التقرير**» بمتوسط حسابي المرجح لها (2,9375)، وانحراف معياري يساوي (0,17031)، وكان اتجاه عينة الدراسة نحو المحايد وهذا ما يدل على أنه يمكن وجود غموض في الفقرة او عدم التحقق منها.

ويمكن التحقق من صحة الفرضية الأولى «**أثر الموازنة بين الموثوقية والملاءمة على تقارير محافظ الحسابات**» من خلال المتوسط الحسابي للمحور الذي بلغ 3.63 الذي يدل على موفقة عينة الدراسة على فقرات المحور الأول وهو ما يثبت صحة الفرضية الأول .

2/ تحليل الفرضية الثانية

تؤثر الحيطة والحذر على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

للإجابة على الفرضية نطرح الاحتمالين التالين:

H0 : لا تؤثر الحيطة و الحذر على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

H1 : تؤثر الحيطة و الحذر على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

ولحصر اتجاه اجابات عينة الدراسة حول المحور تؤثر الحيطة والحذر على تقارير محافظ الحسابات، يمكن رصد انتماء متوسط المتوسطات الحسابية لعبارات هذا المحور بمتوسط حسابي 3.641.

الجدول رقم (2 ـ6) تحليل نتائج فقرات الفرضية الثانية

الرقم	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف	الاتجاه	الرتبة
1	7	20	0	5	0	3,90625	0,16674	موافق	3
	٪21,88	٪62,50	٪0,00	٪15,63	٪0,00				
2	5	6	10	11	0	3,15625	0,19414	محايد	5
	٪15,63	٪18,75	٪31,25	٪34,38	٪0,00				
3	6	7	9	10	0	3,28125	0,20007	محايد	4
	٪18,75	٪21,88	٪28,13	٪31,25	٪0,00				
4	5	19	8	0	0	3,90625	0,11504	موافق	1
	٪15,63	٪59,38	٪25,00	٪0,00	٪0,00				
5	6	17	9	0	0	3,90625	0,12376	موافق	2
	18,75%	53,13%	28,13%	0,00%	0,00%				

المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على برنامج spss23

تحليل نتائج الفرضية الثانية

من خلال نتائج الجدول رقم (2 ـ6)، يتضح لنا ان اتجاه افراد العينة كانت بنسبة كبيرة نحو الموافقة على اغلبية اسئلة المحور الثاني كالتالي:

- جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (04)، التي تضمنت **«عدم التأكد في تقدير بعض عناصر القوائم المالية جراء تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يؤثر على مصداقية تقرير محافظ الحسابات»** بمتوسط حسابي المرجح لها (3,90625)، وانحراف معياري يساوي (0,11504)، وكان اتجاه عينة الدراسة نحو الموفقة وهذا ما يدل على أن عدم التأكد في التقدير ينعكس على مصداقية تقارير.

- جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (05)، التي تضمنت «**يجبرنا مبدأ الحيطة والحذر على التزام الحذر عند قياس الأرباح وهو ما ينعكس سلبا على تقرير محافظ الحسابات**» بمتوسط حسابي المرجح لها (3,90625)، وانحراف معياري يساوي (0,12376)، وكان اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة وهذا ما يدل على أن مبدأ الحيطة والحذر يجبرنا على التزام عند قياس الأرباح مما ينعكس سلباً على تقارير محافظ الحسابات.

- جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (01) التي تضمنت « **الحيطة والحذر تمثل أداة القياس المحاسبي يلجأ اليها المحاسبون في ظروف عدم التأكد** » بمتوسط حسابي المرجع لها (3,90625) ، وانحراف معياري يساوي (0,16674) ، وكان اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة وهذا ما يدل على أن الحيطة و الحذر تتمثل في أداة للقياس المحاسبي يستخدمها المحاسبون في ظروف عدم اليقين .

- جاءت في المرتبة الرابعة الفقرة رقم (03) التي تضمنت «**الحيطة والحذر تخفض الإيرادات نتيجة تأثر بالمؤشرات الداخلية والخارجية** » بمتوسط حسابي المرجح لها (3,28125)، وانحراف معياري يساوي (0,20007)، وكان اتجاه عينة الدراسة نحو المحايد أي الإجابات وسطية لا تميل إلى الموافقة ولا إلى المعارضة، وهذا ما يدل على غموض الفقرة أو عدم تحقق أو وجود هذه الفقرة في الواقع .

- جاءت في المرتبة الخامسة الفقرة رقم (02) التي تضمنت« **مبدأ الحيطة والحذر يتطلب عدم السرعة في الاعتراف بالأصول والإيرادات مقابل التسريع في الاعتراف بالخصوم والخسائر**» بمتوسط حسابي المرجح لها (3,15625)، وانحراف معياري يساوي (0,19414)، وكان اتجاه عينة الدراسة نحو المحايد، ويمكن تفسير ذلك على عدم وجود الفقرة في الواقع أو غموض الفقرة.

ويمكن التحقق من صحة الفرضية الثانية« **تؤثر الحيطة والحذر على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر**» من خلال المتوسط الحسابي للمحور الذي بلغ **3.641** الذي يدل على موافقة عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

3/ تحليل الفرضية الثالثة

تؤثر الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

للإجابة على الفرضية نطرح الاحتمالين التالين:

H0 : لا تؤثر الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

H1 : تؤثر الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

ولحصر اتجاه اجابات عينة الدراسة حول المحور تؤثر الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات، يمكن رصد انتماء متوسط المتوسطات الحسابية لعبارات هذا المحور بمتوسط حسابي **3.614**.

الجدول رقم (2 ـ7) تحليل نتائج فقرات الفرضية الثالثة

الرقم	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف	الاتجاه	الرتبة
1	2	30	0	0	0	4,0625	0,044171	موافق	1
	٪6,25	٪93,75	٪0,00	٪0,00	٪0,00				
2	1	24	7	0	0	3,8125	0,084581	موافق	3
	٪3,13	٪75,00	٪21,88	٪0,00	٪0,00				
3	1	23	3	5	0	3,625	0,142448	موافق	4
	٪3,13	٪71,88	٪9,38	٪15,63	٪0,00				
4	1	5	26	0	0	3,21875	0,088158	محايد	5
	٪3,13	٪15,63	٪81,25	٪0,00	٪0,00				
5	1	8	14	10	0	3,09375	0,115043	محايد	6
	3,13%	25,00%	43,75%	31,25%	0,00%				
6	1	23	9	0	0	3,875	0,1257	موافق	2
	3,13%	71,88%	28,13%	0,00%	0,00%				

مصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss23

تحليل نتائج الفرضية الثالثة:

من خلال نتائج الجدول رقم (2 ـ7)، يتضح لنا ان اتجاه افراد العينة كانت بنسبة كبيرة نحو الموافقة على اغلبية اسئلة المحور الثالث كالتالي:

_ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (01)، التي تضمنت« **مستوى الأهمية النسبية يساعد محافظ الحسابات في معرفة الأخطاء إذا كانت مهمة أو غير مهمة**» بمتوسط حسابي المرجح لها (4.062)، وانحراف معياري يساوي

-(0,044)، وكان اتجاه عينة الدراسة نحو الموفقة وهذا ما يدل على أن مستوى الأهمية النسبية يساعد محافظ الحسابات في معرفة الأخطاء إذا كانت مهمة أو غير مهمة.

_جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (06)، التي تضمنت« **الأهمية النسبية تقارن الأثر المشترك المقدر مع الحكم الأول أو الحكم المعدل** »بمتوسط حسابي المرجح لها (3,875)، وانحراف معياري يساوي (0,1257)، وكان اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة وهذا يدل أن الأهمية النسبية تقارن الأثر المشترك المقدر مع الحكم الأول أو الحكم المعدل.

_جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (02)، التي تضمنت« **الأهمية النسبية تؤثر بشكل غير مباشر على تقارير محافظ**» .بمتوسط حسابي المرجح لها (3,8125)، وانحراف معياري يساوي (0,084581)، وكان اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة وهذا ما يدل على أن تقارير محافظ الحسابات تتأثر بالأهمية النسبية لكن بشكل غير مباشر.

- جاءت في المرتبة الرابعة الفقرة رقم (03)، التي تضمنت« **تؤثر الأهمية النسبية على صحة وسلامة التقارير** »بمتوسط حسابي المرجح لها (3,625)، وانحراف معياري يساوي (0,142448)، وكان اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة وهذا ما يدل على أن صحة وسلامة التقارير تتأثر بالأهمية النسبية.

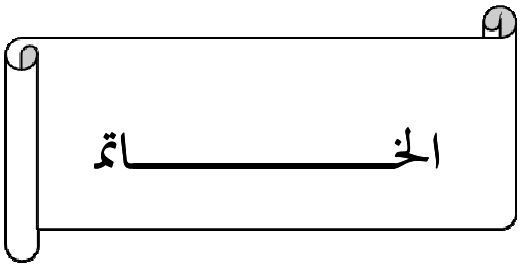
- جاءت في المرتبة الخامسة الفقرة رقم (04)، التي تضمنت« **الأهمية النسبية إن لم تقاس بشكل سليم تؤثر في نوع رأي محافظ الحسابات** »بمتوسط حسابي المرجح لها (3,21875)، وانحراف معياري يساوي (0,088158)، وكانت اتجاه عينة الدراسة نحو المحايد هذا ما يدل على غموض الفقرة أو عدم التأكد منها.

- جاءت في المرتبة السادسة الفقرة رقم (05)، التي تضمنت« **مسؤولية محافظ الحسابات في تحديد الأهمية النسبية من الأهم إلى المهم تقيده في إعطاء الصورة كاملة عن التقرير**» .بمتوسط حسابي المرجح لها (3,09375)، وانحراف معياري يساوي (0,115043)، وكانت اتجاه عينة الدراسة نحو المحايد.

ويمكن التحقق من صحة الفرضية الثالثة« **أثر الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات** »من خلال المتوسط الحسابي 3.614 الذي يدل على موافقة عينة الدراسة على فقرات المحور الثالث وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

خلاصة الفصل:

في نهاية هذا الفصل يمكن استخلاص أن الدراسة التطبيقية تمثلت في استمارة استبيان شملت عينة من المجتمع مكونة من 32 فرد متمثلين في محافظي حسابات و أساتذة جامعيين من ذوي التخصص ،بالإضافة الى استخدام برنامج SPSS قمنا بعرض الخصائص المتعلقة بمجتمع الدراسة و تفريغ بيانتها ،ثم تحليل نتائج الاستبيان ، وانطلاقا من إجابات العينة المدروسة والتي بينت وجهات نظر أغلبيتها موافقة و أخرا محايدة ، ومن خلال النتائج متوصل اليها اتضح أن هناك قيود تؤثر على تقارير محافظ الحسابات ولكن بطريقة غير مباشرة ، كما توصلنا إلى أنه عدم اعطاء معلومات صادقة وصحيحة ينعكس على صحة التقارير.


الخـــــــــــاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع المتمثل في "تقارير محافظ الحسابات في ظل قيود القياس المحاسبي "، واستحدثنا نموذج لدراسة هذا الأثر من خلال دراسة وجهة نظر الأساتذة الجامعيين والمهنيين، حيث توصلنا الى أن قيود القياس المحاسبي تؤثر على تقارير محافظ الحسابات في صحتها ومصداقيتها، ولذلك يتطلب التدقيق في القوائم المالية من خلال التركيز على القيود القياس المحاسبي وأخذ بعين اعتبار أثرها المباشر وغير المباشر من مختلف الجوانب.

نجاح المحافظين في تقريرهم يتوقف على حسن اعداد التقارير سليمة وصادقة، فالمحافظ هو شخص يضبطه ضميره وتحمله المسؤولية في ممارسته لعمله بإدارة مستقلة، من أجل تلبية احتياجات الأطراف المتعاملين مع المؤسسة.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع قمنا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي باستعمال الاستبيان باعتماد عل برنامج spss، تبين لنا أثر قيود القياس المحاسبي على إعداد تقارير محافظ الحسابات.

1.نتائج اختبار الفرضية:

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

- **حسب الفرضية الأولى:** تؤثر خاصية الموثوقية والملاءمة على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال spss استنادا على الاستبيان، وبناء على النتائج المستخرجة من البرنامج الإحصائي وجود انعكاس خاصيتين الموثوقية والملائمة على التقارير، من خلال تأثر بعدم وصول المعلومات في الوقت المناسب وتعارضهما أيضا يؤثر بطريقة غير مباشرة على صحة التقارير.
- **حسب الفرضية الثانية:** تؤثر خاصية الحيطة والحذر على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال spss استنادا على الاستبيان، وبناء على النتائج المستخرجة من البرنامج الإحصائي وجود انعكاس خاصيتين الحيطة والحذر على التقارير، من خلال ظروف عدم التأكد في تقدير عناصر القوائم المالية .
- **حسب الفرضية الثالثة:** تؤثر خاصية الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال spss استنادا على الاستبيان، وبناء على النتائج المستخرجة من البرنامج الإحصائي وجود انعكاس من خلال تأثيرها الغير المباشر على صحة وسلامة التقارير.

2.نتائج الدراسة:

على ضوء ما سبق تم استخلاص النتائج التالية:

- تعتبر مهنة محافظ الحسابات هي عملية رقابية منظمة تمارس من قبل محافظ الحسابات للقيام بعملية تقييم وشهادة على نتائج حسابات المؤسسة، ويعد محافظ شخص يمارس مهنة تدقيق التقارير ومعلومات المؤسسة المقدمة له للموازنة والمصادقة حسب أحكام التشريعية.

- يعتبر التقارير نهاية مهمة المراجعة المالية للمؤسسة ويعتبر وسيلة لإيصال المعلومات ورأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية بشكل واضح وموثوق به الى مستخدميه، كما يعد وثيقة قانونية تثبت قيام محافظ الحسابات لمهامه وتنفيذ واجبته.
- يمثل القياس عملية تحديد قيمة لعناصر القوائم المالية من اجل الاعتراف بها من خلال المقارنة بين الماضي والحاضر.
- نستنتج انعكاس قيد الموثوقية والملاءمة يكون مضلل، وعند التضحية بقدر من الموثوقية مقابل مزيد الملاءمة او العكس لإعداد تقرير وبذلك فإنها تقيد محافظ الحسابات في إعداد تقرير بشكل سليم وصادق.
- عدم التأكد في تقدير بعض العناصر تطبيقا مبدأ الحيطة والحذر بمبالغ تقديرية تنعكس على تقرير محافظ الحسابات الذي ينتج عدم الصدق والعدالة في القوائم المالية.
- ان درجة الأهمية النسبية تؤثر بشكل مباشر على رأي محافظ الحسابات حيث أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية أصبح رأي المحافظ مقيد أكثر، حتى يبدي رأيه وهذا يؤثر عللى قرارات المستخدمين ولو كانت النسبة غير هامة، لعدم وجود معيار ثابت.

3.توصيات الدراسة:

قدنا هذا البحث وبصفة خاصة من نتائجه الى اقتراح جملة من التوصيات نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع والفائدة على تقارير محافظ الحسابات من أجل تحسين جودتها ومصداقيتها وتتمثل هذه التوصيات فيما يلي:

- على المنظمات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر متابعة التطور أداء المحافظين و اطلاعهم على كل جديد بخصوص مهنة محافظ الحسابات.
- إقامة ملتقيات دورية خاصة فيما يتعلق بعناصر المؤثرة في إعداد التقارير.
- تعرف محافظي الحسابات بقيود القياس المحاسبي، وإبراز تأثيرها على إعداد التقارير.
- يجب التنسيق بين مهنة محافظي الحسابات ومهنة المحاسب عن طريق قوانين أو استشارات أو دورات تكوينية.
- إعادة تحديث النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع المعايير الدولية المحاسبية مع قيود القياس المحاسبي.

3.أفاق الدراسة:

من خلال دراستنا يمكن فتح المجال لعدة بحوث مستقبلية من بينها:

- أثر الجباية على تقارير محافظ الحسابات
- أهمية تحديث scf للقضاء على قيود القياس المحاسبي
- رقمنة مهنة محافظ الحسابات و أثرها على التقارير المحاسبية

قائمة المصادر والمراجع

أولا : الكتب :

1) أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، .عمان ، سنة 2015 .

2) حسين أحمد دحدوح ، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والإجراءات العملية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2012 .

3) زهير عيسى ، تدقيق الحسابات لإجراءات العملية ،الطبعة الأولى ، دار البداية ناشرون وموزعون ، سنة 2015 .

4) عبد الوهاب نصر علي ،خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ،الجزء الأول ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ،24 جوان1905 .

5) كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى، دار وائل النشر ، عمان الأردن ، 2004 .

6) محمد بوتين ، المراجعة و المراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ،2003 .

7) هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية العملية والنظرية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، 01/01/2006 .

ثانيا :المؤتمرات والملتقيات :

1) عبد العالي محمودي ، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري ،الملتقى الوطني ،حوكمة البنوك كألية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،06-07 ماي 2012.

2) مفيدة عبد اللاوي ، المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره ، وفق القانون 10_01، جامعة الوادي .

ثالثا : المجلات :

1) ابراهيم خليل حيدر السعدي ، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم و أثرها على استبدال الأصول ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية ، العدد 21 ، العراق ، 2009 .

2) اسماعيل قزال ،فارس بن يدير ، احلام قزال ، دراسة حول العلاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي و ممارسات تمهيد الدخل في الشركات المساهمة الجزائرية ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ،المجلد الثالث ، العدد الأول، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الونشريسي ، تيسمسيلت ، الجزائر 15مارس 2019 .

3) رابح طويرات ، أهمية الموازنة بين خاصيتي الملاءمة و الموثوقية في تعزيز جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية ، ،مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد06 ،العدد 02 ، جامعة محمد بوضياف ،مسيلة ، 2021/12/21.

4) سفاحلو رشيد ، كتوش عاشور مهام تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مجلة الاقتصاد الجديد ، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة ، المجلد 1، العدد 16 ، جوان 2017 .

5) عبد القادر حوة وفتيحة بكطاش ، أثر القياس عن الأدوات المالية في القوائم المالية ،مجلة آفاق للعلوم ، العدد 16 ، القسم الاقتصادي ،جامعة زيان عاشور ، الجلفة ، جوان 2019 .

6) عبد اللطيف طيبي ، عبد الحميد بن الشيخ ،تقييم دور خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية ــ دراسة ميدانية ــ ، مجلة مجاميع المعرفة ، المجلد 06 ،عدد، معهد التكنولوجيا ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة ورقلة ، 30 أفريل 2020 .

7) نسرين جلولي وأحمد نقاز ، اعتبارات الأهمية النسبية في عملية التدقيق وفقا للمراجعات الدولية للتدقيق ، مجلة الباحث العدد 22 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثليجي ، الاغواط ، الجزائر ،ديسمبر 2022.

8) هشام شلغام وبوعلام بن زخروفة ،تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية ، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، الجزائر ، جوان 2016

9) هادية متوح ، الأزهر عزه ، الأهمية النسبية في مراجعة الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية ، مجلة رؤى الاقتصادية ، المجلد 7 ، العدد 2 ، جامعة الشهيد حمه لحضر ، الوادي ، الجزائر ، ، ديسمبر ،2017 .

رابعا : الرسائل والأطروحات:

1) أحمد بشيري ، مرتضى بوخلوه ، تحليل أهمية التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر ، مذكرة استكمال الماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2019/2018.

2) الهلي بسمة ، هالة عميرات ربحة ، أهمية تقرير محافظ الحسابات في إتخاذ قرارات أطراف ذوي المصلحة ، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر أكاديمي، تدقيق ومراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2019/2018 .

3) بن جميلة محمد ، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ، مذكرة ماجستير ، تخصص قانون الأعمال، قسم القانون الخاص ، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة ، الجزائر ، 2011/2010.

4) بوعبدلي خولة ، أثر تطبيق مبدأ الحيطة والحذر على مصداقية القوائم المالية ، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر ، تخصص محاسبة وجباية معمقة ، قسم علوم مالية ومحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2020/2019.

5) سعيدي سياف حنان ، القياس المحاسبي البيئية والافصاح عنها في المؤسسات الصناعية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة قسنطينة 2 ، 2014/2013 .

6) عبد الاوي اسمهان وعباسي خديجة ، **دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية** ، مذكرة ماستر في علوم المالية والمحاسبية ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2020/2019 .

7) علي بوزيت ، محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي بالبيئة المحاسبية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورة الطور الثالث ،تخصص محاسبة وجباية ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر 2022 .

8) مصباح فاطمة الزهراء ، القياس والافصاح عن القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبة ومراقبة التسيير ، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، وهران 2016/2015 .

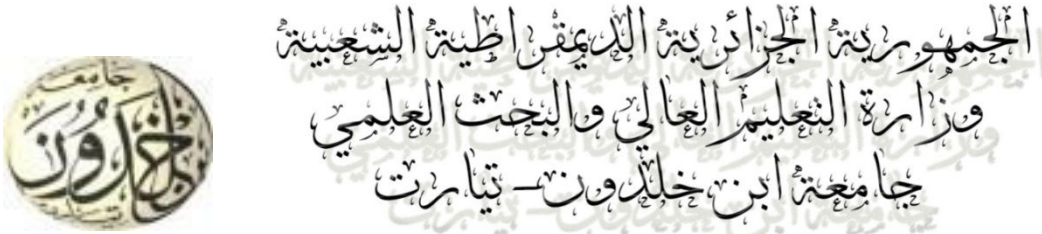
9) نسرين حشيشي ،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص التدقيق المحاسبي ،قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر ،2012/2011 .

خامسا : النصوص التشريعية والتنظيمية :

1) حسب قانون 01 ـ 10 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، الصادرة 29 جويلية 2010، المادة 22.

2) وزارة المالية ، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة ، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر 1989

الملاحق



كلية العلوم الإقتصادية

قسم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

استمارة اِستبيان

تقارير محافظ الحسابات في ظل قيود القياس المحاسبي

موّجهة إلى محافظي الحسابات والمحاسبيين وأساتذة جامعيين تخصص المحاسبة

نحن بصدد التحضير لإعداد مذكرة ماستر على مستوى كليّة العلوم الإقتصادية بجامعة ابن خلدون – تيارت– قسم العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة بـ عنوان"**تقارير محافظ الحسابات في ظل قيود القياس المحاسبي** " لذا نضع بين أيديكم هذا الاِستبيان ونهدف من خلاله جمع أرائكم حول موضوعنا والتعرف على وجهة نظركم راجين منكم أن تسهموا معنا قدر الإمكان في إثراء هذا البحث ، ولكم منا كل الشكر والتقدير .

إعداد الطالبتين: **إشراف الأستاذ :**

-روتال عبدالقادر -بوغرارة سعاد

- قيطة سعاد

السّنة الدّراسيّة :2023/2022م .

البيانات الشخصية: القسم الأول:

الجنس: 1-

ذكر ☐ أنثى ☐

2- الخبرة المهنية :

أقل من 5 سنوات ☐ **من 5 إلى 10 سنوات** ☐

من 11 إلى 15 سنة ☐ **أكثر من 15سنة** ☐

3- الصفة:

محافظ حسابات ☐ دكتور جامعي ☐

القسم الثاني: متغيرات الدراسة

المحور الأول: أثر خاصيتي الموثوقية والملاءمة على تقرير محافظ الحسابات في الجزائر

	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يمكن تحقق التنبؤ في الموثوقية بالنتائج المتوقعة					
02	هناك وجود تطابق بين المعلومات المحاسبية و عناصر المراد عرضها في القوائم المالية					
03	عدم وصول المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يؤثر على التقارير					
04	الموازنة بين خاصيتي الموثوقية و الملائمة يقيد محافظ الحسابات في مصداقية التقرير					
05	تحديد الموثوقية يعتمد غالبا على التقرير مما يجعله عرضة لتحيز والذاتية في التقرير					
06	التعارض بين خاصيتي الموثوقية و الملائمة يتطلب التضحية بمقدار إحداهما أو العكس وذلك يؤثر على التقرير بطريقة غير مباشرة					

المحور الثاني : أثر الحيطة والحذر على تقرير محافظ الحسابات في الجزائر

	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	الحيطة و الحذر تمثل أداة القياس المحاسبي يلجأ اليها المحاسبون في ظروف عدم التأكد					
02	مبدأ الحيطة والحذر يتطلب عدم السرعة في الاعتراف بالأصول والإيرادات مقابل التسريع في الاعتراف بالخصوم والخسائر					
03	الحيطة والحذر تخفض الإيرادات نتيجة تأثر بالمؤشرات الداخلية والخارجية					
04	عدم التأكد في تقدير بعض عناصر القوائم المالية جراء تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يؤثر على مصداقية تقرير محافظ الحسابات					
05	يجبرنا مبدأ الحيطة والحذر على التزام الحذر عند قياس الأرباح وهو ما ينعكس سلبا على تقرير محافظ الحسابات					

المحور الثالث: تؤثر الأهمية النسبية على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	مستوى الأهمية النسبية يساعد محافظ الحسابات في معرفة الأخطاء إذا كانت مهمة أو غير مهمة					
02	الأهمية النسبية تؤثر بشكل غير مباشر على تقارير محافظ الحسابات حتى ولو كانت غير هامة					
03	تؤثر الأهمية النسبية على صحة وسلامة التقارير					
04	الأهمية النسبية إن لم تقاس بشكل سليم تؤثر في نوع رأي محافظ الحسابات					
05	مسؤولية محافظ الحسابات في تحديد الأهمية النسبية من الأهم إلى المهم تقيده في إعطاء الصورة كاملة عن التقرير					
06	الأهمية النسبية تقارن الأثر المشترك المقدر مع الحكم الأول أو الحكم المعدل					

المستخلص :

تعالج هذه الدراسة موضوع تقارير محافظ الحسابات في ظل قيود القياس المحاسبي، وذلك من خلال إبراز دور وأهمية تقارير محافظ الحسابات وتوضيح انعكاس مبادئ القياس المحاسبي على صحة التقارير.

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بانعكاس قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات، من بينها أن تقارير تعتبر وسيلة لإيصال المعلومات ورأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية بشكل واضح وموثوق به، حيث أن بعض مبادئ القياس المحاسبي تنعكس على تقارير بطريقة غير مباشرة.

نستنتج أن قيد الموثوقية والملاءمة عند التضحية بالموثوقية مقابل مزيد من الملاءمة أو العكس فهذا يقيد تقرير مما يجعله غير سليم وصادق، وعدم التأكد في تقدير بعض العناصر لتطبيق مبدأ الحيطة والحذر بمبالغ تقديرية ينعكس على التقارير مما يجعل عدم الصدق والعدالة في القوائم المالية وأيضا درجة الأهمية النسبية حيث كلما زاد مستوى الأهمية النسبية أصبح رأي محافظ الحسابات مقيد أكثر لعدم وجود معيار ثابت وهذا ينعكس على قرارات المستخدمين ولوكان النسبة غير هامة.

الكلمات المفتاحية:

مبادئ القياس المحاسبي، تقارير محافظ الحسابات، القوائم المالية.

Abstract:

This study deals with the issue of accounts portfolio reports under the constraints of accounting measurement, by highlighting the role and importance of accounts portfolio reports and clarifying the reflection of accounting measurement principles on the validity of reports .

Through this study, a set of results were reached related to the reflection of accounting measurement restrictions on the accounts portfolio reports, including that reports are a means of communicating information and the opinion of the account managers about the financial statements in a clear and reliable manner, as some principles of accounting measurement are reflected in the accounts reports. indirect way .

We conclude that the restriction of reliability and relevance when sacrificing reliability in exchange for more relevance or vice versa, this restricts a report, which makes it unsound and honest, and the uncertainty in estimating some elements to apply the principle of caution and caution with estimated amounts is reflected in the reports, which makes the lack of honesty and fairness in the financial statements as well as the degree of Relative importance, as the higher the level of relative importance, the more restricted the opinion of the account holders becomes because there is no fixed standard, and this is reflected in the decisions of users, even if the percentage is not important .

Keywords:

Principles of accounting measurement, accounts portfolio reports, financial statements

En savoir plus sur ce texte sourceVous devez indiquer le texte source pour obtenir des informations supplémentaires

Envoyer des commentaires

Panneaux latéraux