وزارة التعليـم العالـي والبحث العلمي

جامعة العربي التبســي - تبسة

جامعة العربي التبسي – تبسة -

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:...../2021

الميدان: علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية

مؤسسة Somiphos –تبسة–

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل.م.د)

دفعـــــة: 2021

إعداد الطلبة:

كعيبي سيف الدين

قبلة أشرف

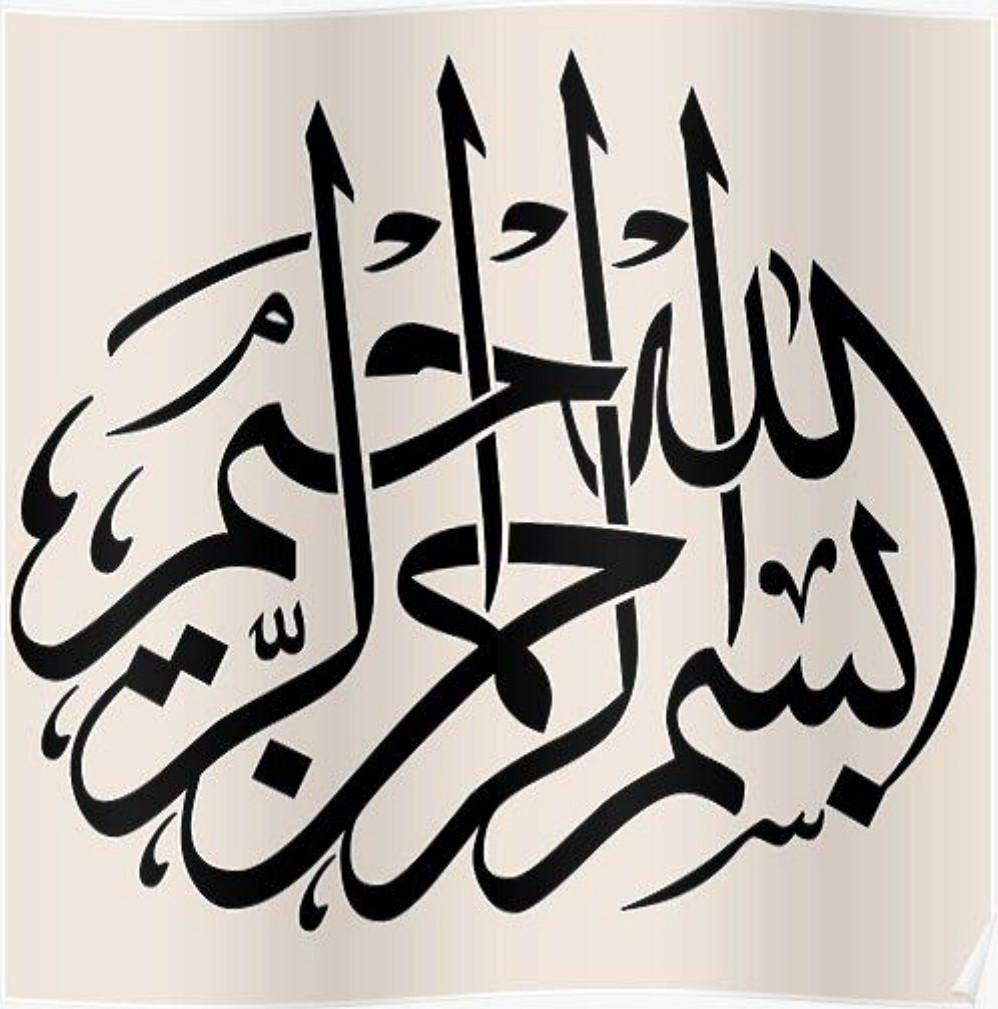
إشراف الأستاذة:

زحاف صونيا

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د. جابو سليم	أستاذ محاضر – أ–	رئيسا
د. زحاف صونيا	أستاذ محاضر– ب–	مشرفا ومقررا
د. عمامرة ياسمين	أستاذة محاضر– أ–	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020


بسم الله الرحمن الرحيم


شكر وتقدير

شكر وتقدير

بداية الشكر وهو أجلّ شكر الله عز وجل الذي منحنا نعمة العلم والعقل، وألهمنا الصبر، وغرس في روحينا المثابرة والعمل والعزيمة لتخطي الصعاب، فالحمد والشكر لله والصلاة والسلام على رسوله محمد صلى الله عليه وسلم.

نتوجه بشكرنا الجزيل إلى أستاذتنا المشرفة **"زحاف صونيا"** التي كانت مثلنا الأعلى في العمل الجاد، وبث الإرادة القوية في أنفسنا، ومساعدتنا على إنهاء رسالة التخرج،

فمنا لكِ أستاذتنا أسمى عبارات التقدير والاحترام، دمتِ الأفضل والأحسن دوما

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة

وأيضا شكر موصول إلى موظفي لمؤسسة Somiphos –تبسة-


إهداء

إهداء

أهدى هذا العمل المتواضع إلى:

✍ الوالدين الكريمين حفظهما الله

✍ إلى كل أفراد أسرتي

✍ إلى كل الأصدقاء ومن كانوا برفقتي ومصاحبتي أثناء دراستي في الجامعة

✍ إلى كل من مد يد العون لإنجاز هذه الدراسة

✍ إلى كل من ساهم في تلقيني ولو بحرف في حياتي الدراسية




قائمة الفهارس

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	
إهداء	
فهرس المحتويات	I
فهرس الأشكال	III
فهرس الجداول	IV
مقدمة	أ - ه
الفصل الأول: الأدبيات النظرية	
تمهيد	1
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتحفظ المحاسبي	2
المطلب الأول: مفهوم التحفظ المحاسبي	2
المطلب الثاني: سياسات التحفظ المحاسبي	7
المطلب الثالث: قياس التحفظ المحاسبي و العوامل المؤثرة فيه	10
المبحث الثاني : جودة المعلومات المحاسبية والممارسات المحاسبية التحفظية	12
المطلب الأول: مفهوم، أهداف وخصائص جودة المعلومات المحاسبية	12
المطلب الثاني: مقاييس جودة المعلومات المحاسبية	20
المطلب الثالث: علاقة السياسات التحفظية بجودة القوائم المالية وجودة المعلومات	25
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	34
المطلب الأول: الدراسات العربية	34
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	38
المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	42
خلاصة	48
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية	

تمهيد	49
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة Somiphos –تبسة–	50
المطلب الأول: ماهية مؤسسة Somiphos –تبسة–	50
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي والتشخيص البيئي لمؤسسة "SOMIPHOS"	54
المطلب الثالث: التشخيص البيئي للمؤسسة	58
المبحث الثالث: مجتمع وعينة الدراسة واساليب معالجة البيانات	61
المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة	61
المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستعملة لتحصيل البيانات	63
المطلب الثالث: أداة الدراسة	65
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات	69
المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية والوظيفية لمجتمع الدراسة	69
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج محور الدراسة	73
المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة	77
خلاصة	83
خاتمة	84
قائمة المراجع	89
الملاحق	95
الملخص	

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة "SOMIPHOS"	57
02	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس	70
03	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المستوى العلمي	71
04	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الوظيفة	72
05	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	73

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم	27
02	ملخص الدراسات السابقة العربية والأجنبية	42
03	تداول الإستبيان	61
04	قيمة معامل الثبات للإتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة التابعة والمستقلة	68
05	ثبات استبانة الدراسة بطريقة معامل ألفا كرونباخ	68
06	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس	69
07	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	70
08	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الوظيفة	71
09	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	72
10	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير التحفظ المحاسبي	73
11	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للتحفظ المحاسبي	75
12	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد الموثوقية	75
13	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعد الموثوقية	76
14	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد الملاءمة	76
15	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعد الملاءمة	77
16	المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لجودة المعلومات المحاسبية	77
17	بعد الموثوقية واثرها على التحفظ المحاسبي	78
18	يقيم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية	78
19	تحليل التباين لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية	79
20	بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية واثرها على التحفظ المحاسبي	80
21	يقيم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية	80
22	تحليل التباين لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية	81
23	معامل الارتباط بين التحفظ المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية	82

مقدمة عامة

1. تمهيد

يعد انتشار واتساع ظاهرة ممارسة التحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية من أهم القضايا البحثية والجدلية في الفكر المحاسبي، حيث شكّلت محور اهتمام الكثير من الباحثين والأكاديميين والمنظمات المهنية وواضعي المعايير، إذ بات هذا المفهوم يشكّل حجر الزاوية في الممارسة المحاسبية، كما أن التمسك بممارسة التحفظ المحاسبي ازدادت بشكل أكثر وضوحا في أعقاب حالات الانهيار، وانتشار الفضائح المالية وحالات الإفلاس التي مست المؤسسات العملاقة على المستوى العالمي(ومنها المؤسسات الأمريكية المشهورة)، اذ ان هذه الحالة المتأزمة خلفت خسائر ضخمة ألحقت الضرر بأصحاب المصالح ذات العلاقة مع المؤسسات المنهارة نتيجة للممارسات الانتهازية الصادرة عن الأطراف القائمة على إدارة هذه الشركات_ كممارسة إدارة الربح وتبني سياسات محاسبية متحررة_، وما ينجم عنها من تشويه وتحريف الأرقام الأرباح. كل هذه النتائج دفعت نحو انتهاج سياسات محاسبية أكثر صرامة عن طريق تبني مفهوم التحفظ منذ بدايات القرن الحالي. وقد نادت العديد من الأصوات بضرورة الرجوع لسياسة الحيطة والحذر أو ما اصطلح عليه حديثا بالتحفظ المحاسبي، وهذا لحماية مصالح مختلف الجهات والتي تكون في غالب الأحيان متعارضة بعض الشيء.

كما ويصنف التحفظ المحاسبي من ضمن المحددات المحاسبية ومن بين القيود التي يجب على المحاسب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، حتى لا ينعكس تأثير حالات عدم التأكد الملازمة لممارسة النشاط الاقتصادي على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، كما ينظر إليه على أنه من أهم السياسات المحاسبية الراسخة في أدبيات الفكر المحاسبي، ويستمد هذه الأهمية من أثره الواضح على درجة الملاءمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم، وهذا يرجع بطبيعة الحال إلى فلسفة التحفظ المحاسبي التي تقتضي وجود درجة عالية من القابلية للتحقق للاعتراف بالأخبار الجيدة والمتعلقة بالإيرادات وخصوصا الأرباح، ودرجة منخفضة من التحقق للاعتراف بالأخبار السيئة المتعلقة بالمصاريف والالتزامات. لذا فإن التحفظ من هذه الناحية يتضمن اختيار السياسات المحاسبية المتشددة عند الاعتراف بالمكاسب والأرباح، مما ينعكس بشكل واضح على جودة التقارير والقوائم المالية المنشورة وما تتضمنه من معلومات محاسبية تعد الأساس في صياغة مختلف القرارات.

إن عدم توفر المعلومات المحاسبية بالمستوى الكافي والمطلوب، وافتقارها لخصائص الجودة المتمثلة أساسا في الملاءمة والموثوقية يفقدها كفاءتها وفعاليتها، كما أنها لا تشكل مدخلات أساسية في صناعة القرارات المختلفة، وتعتبر سببا في فشل هذه القرارات وعدم جودتها لو تم الاعتماد عليها بهذه المواصفات. ومن هذا المنطلق نجد أن مسألة توافر الجودة في المعلومات المحاسبية تستدعي الكثير من الاهتمام، وتعتبر هدفا أساسيا تسعى لبلوغه المؤسسات حماية لأنفسهم من خطر المساءلات القانونية، مما قد يفقد المعلومات المحاسبية بعضا من خصائصها النوعية، ويؤثر على عناصر القوائم المالية المختلفة التي تصدرها الشركات. إضافة إلى أنه ينتج مشكلة اللاتماثل في المعلومات المحاسبية.

2. إشكالية الدراسة:

من خلال ماسبق تبرز معالم إشكالية البحث في التساؤل الرئيسي التالي :

ما مدى مساهمة التحفظ المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بمؤسسة Somiphos –تبسة-؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي لدراستنا قمنا بطرح الاسئلة الفرعية التالية:

- ✓ مالمقصود بالتحفظ المحاسبي وماهي الدوافع من تبنيه؟
- ✓ كيف يتم الحكم على المعلومات المحاسبية انها ذات جودة؟ وماهي العوامل المؤثرة في جودة المعلومات؟
- ✓ هل توجد علاقة بين التحفظ المحاسبي والملائمة في المعلومات المحاسبية بالمؤسسة محل الدراسة؟
- ✓ هل توجد علاقة بين التحفظ المحاسبي والموثوقية في المعلومات المحاسبية بالمؤسسة محل الدراسة؟

3. فرضيات الدراسة:

بناءا على التساؤلات المطروحة وللإجابة عليها تم وضع الفرضيات التالية :

الفرضية الرئيسية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بمؤسسة Somiphos _تبسة_.

وينبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- ✓ **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي والملائمة في المعلومات المحاسبية بمؤسسة Somiphos _تبسة_.

- ✓ **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي والموثوقية في المعلومات المحاسبية بمؤسسة Somiphos _تبسة_.

4. أهمية الدراسة :

تتجسد أهمية الدراسة في اهمية موضوع التحفظ المحاسبي، على اعتباره من المفاهيم التي لاقت اهتماما موسعا واصبحت حقل بحثي خاصة بعد الازمة المالية العالمية. كما تم ربطه بموضوع جودة المعلومات المحاسبية الذي لا يقل اهمية كون ان المعلومات المتضمنة في القوائم المالية تعتبر اهم مخرجات العمل المحاسبي ومتى تميزت بالجودة ادت الى جودة القرارات المتخذة من قبل مستخدمين. كما ستركز هذه الدراسة على أساسيات التحفظ المحاسبي وبيان طبيعة المعلومات المحاسبية ومدى تأثيرها بالسياسات المحاسبية المتحفظة.

5. أهداف الدراسة :

تتجلى أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- ✓ تحديد المفاهيم المتعلقة بالتحفظ المحاسبي (الأهمية، الأهداف، المقاييس وكذا العوامل المؤثرة فيه).
- ✓ التعرف على طبيعة جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها؛
- ✓ التعرف على المعايير والمؤشرات التي يعتمد عليها التحفظ المحاسبي في الحكم على جودة المعلومات المحاسبية.
- ✓ توضيح مدى دور التحفظ المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وكذا جودة القوائم المالية المعلن عنها.

6. أسباب إختيار الموضوع:

تتجسد مبررات اختيارنا للموضوع البحثي في النقاط التالية:

- ✓ بحكم التخصص العلمي المدروس وروح الفضول في اكتشاف خبايا هذا الموضوع؛
- ✓ الرغبة في الاطلاع على الاعمال التي تقدمها المؤسسة.

7. المنهج المتبع :

من اجل تحقيق اهداف البحث واختبار فرضياته والاجابة على الاشكالية تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الوصف النظري للموضوع والشرح لمختلف المفاهيم المتعلقة بالتحفظ المحاسبي

وجودة المعلومات المحاسبية، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي في دراسة الحالة بمؤسسة الفوسفات _تبسة_، بجمع البيانات وتنظيمها وتبويبها وتفسيرها بهدف التوصل إلى نتائج .اما بخصوص الجانب التطبيقي تم تطوير استبيان وزع على موظفي مؤسسة Somiphos.

8. حدود الدراسة :

- ✓ **الحدود المكانية:** تغطي هذه الدراسة عينة من موظفي وعمال مؤسسة Somiphos _تبسة_
- ✓ **الحدود الزمانية:** تنحصر البيانات التي تغطيها الدراسة في فترة جمع المعلومات من مؤسسة Somiphos _تبسة_ وكذا توزيع الاستبيان على موظفي المؤسسة محل الدراسة (1 افريل-30افريل).

9. صعوبات الدراسة:

من أجل إتمام هذه الدراسة صادفنا بعض الصعوبات والعراقيل خاصة ظل تفشي فيروس كورونا، إذ أننا لم نتمكن من الوصول للمعلومات الكافية في مكان التربص (مؤسسة Somiphos _تبسة_)، كما انا حداثة الموضوع وضعتنا امام قلة المراجع من كتب واطروحات تناولت الموضوع في البيئة الجزائرية.

10.هيكل البحث:

تمت معالجة الموضوع من خلال تقسيمه الى فصلين، كما سبقهما مقدمة تم التطرق من خلالها الى إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية، فرضيات الدراسة. وتتجسد هيكلة البحث فيما يلي:

الفصل الاول: يتناول هذا الفصل الإطار النظري للبحث الذي يستعرض الجوانب النظرية لمفهوم التحفظ المحاسبي وجودة المعلومات المالية، اضافة الى معرفة العلاقة التحفظ المحاسبي بكل من جودة القوائم المالية وجودة المعلومات، ويتناول كذلك الدراسات السابقة التي عالجت الموضوع من خلال عدة جوانب لها علاقة بمتغيرات الدراسة.

الفصل الثاني : خصص هذا الفصل للأدوات والإجراءات وتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، إضافة إلى توضيح الإختبارات الإحصائية المستخدمة والنتائج الإحصائية للدراسة والإجابة على فرضيات الدراسة ومناقشتها.

وفي الأخير تم إعداد خاتمة عامة تضمنت أهم ما توصلت اليه الدراسة من نتائج، وتم تقديم التوصيات والافاق البحثية المستقبلية للموضوع.

الفصل الأول:

الأديبات النظرية

تمهيد:

شهدت الأساليب المحاسبية تطورا ملحوظا في العقود السابقة نظرا لأهميتها و دورها في إعداد القوائم المالية التي تعبر عن حالة المؤسسة، وبالتالي تقديم المعلومات الكافية و الشاملة لمختلف المهتمين بالصورة المالية للمؤسسة، و قد تطورت المحاسبة لتشمل التحفظ المحاسبي وكل ما من شأنه زيادة جودة المعلومات المحاسبية، و التحفظ المحاسبي يساعد المؤسسة على زيادة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية في ظل مختلف الظروف المحيطة بالمؤسسة، و ذلك من خلال تقديم معلومات محاسبية تتسم بالجودة والمصداقية وهذا ضمانا لإعطاء الصورة الحقيقية للمؤسسة.

من خلال هذا الفصل سيتم التعرف على أهمية التحفظ وأثره على جودة المعلومات المحاسبية، على اعتبار أن كل متغير على حدى ذو أهمية بالغة وحقل بحثي زاخر، وأن الربط بين الموضوعيين لتحري أثر الأول على الثاني يعتبر من احد المجالات البحثية. وسيتم توضيح ذلك من خلال المباحث التالية:

- ✓ **المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتحفظ المحاسبي**
- ✓ **المبحث الثاني : جودة المعلومات المحاسبية والممارسات المحاسبية التحفظية**
- ✓ **المبحث الثالث : الدراسات السابقة**

المبحث الأول :الإطار المفاهيمي للتحفظ المحاسبي

يعد التحفظ المحاسبي أحد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والتي يجب أن تتوافر في القوائم المالية، وقد ساد التحفظ المحاسبي بشكل جلي في الممارسة العملية، إذ بلغ اهتمام المحاسبين به إلى درجة أنه أصبح يمثل أهم ركن من أركان الممارسة العملية، وخاصة في الحالات التي يواجه فيها المحاسب مشكلة الاختيار بين مجموعة من البدائل، فإنه يختار البديل الذي يتفق مع التحفظ المحاسبي. وعليه سيتم التطرق لاهم المفاهيم المرتبطة بالتحفظ المحاسبي وكذا العوامل المؤثرة فيه .

المطلب الأول: مفهوم التحفظ المحاسبي

يعتبر التحفظ المحاسبي من المفاهيم الأولى التي ظهرت في علم المحاسبة، وهو موضوع قديم جديد يشهد الكثير من الاهتمام من قبل المفكرين المحاسبين، حيث يعتبر من المفاهيم التي تثير الكثير من الجدل في الأدب المحاسبي.

الفرع الأول: تعريف التحفظ المحاسبي

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم التحفظ المحاسبي، حيت أن مفهوم التحفظ المحاسبي جاء نتيجة لحالة عدم التأكد UNCERTAINTY التي يوجهها المحاسبون في العديد من المواقف أثناء ممارستهم لمهنة المحاسبة، ويعني هذا أن مفهوم التحفظ المحاسبي عبارة عن أداة يستخدمها المحاسبون لمواجهة حالة عدم التأكد التي يوجهونها في مواقف عديدة[1] وعليه سيتم عرض بعض التعاريف فيما يلي:

المعرف	التعريف
Ryan & Beaver 2005	عرفا التحفظ المحاسبي باعتباره "في المتوسط" انخفاض القيمة الدفترية لصافي الأصول، بالنسبة لقيمتها السوقية.
Wang ;2009	يرى أن التحفظ يعني الاعتراف بخسائر من الارباح في الوقت المناسب، وتجنب تقدير قيمة المؤسسات، وبالتالي التقليل من مخاطر الافلاس في المؤسسات.[2]
مجلس معايير المحاسبة	على أنه " درجة الحيطة والحذر عند ممارسة التقديرات اللازمة في ظل عدم التأكد أو الشك والتي تتطلب تقدير الأصول والدخل بأقل مما يجب والتأكد فمن أن

[1] محمد ابراهيم سلمان عبيدات، **"اثر استخدام مفهوم التحفظ المحاسبي على ملائمة موثوقية المعلومات المحاسبية"**، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، 2004، ص 37.

[2] ايمان محمد عبيد،" **اثر التحفظ المحاسبي في التقارير المالية على القيمة السوقية لشركات المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان**"، مذكرة ماجستير، جامعة الزرقاء، كلية الدراسات العلياء، 2017، ص 10.

الدولية(IASB)	الالتزامات والمصروفات بحيث لا يتم المبالغة في تخفيضها ".[1]
مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)	التحفظ المحاسبي سلوك يتسم برد فعل حذر حيال عدم التأكد لضمان أن كافة المخاطر وعناصر عدم التأكد الملازمة لأنشطة المؤسسة قد تم أخذها على النحو المناسب".[2]

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف التحفظ المحاسبي على أنه: " ينطوي على أنه في كثير من المواقف المتعلقة بتقييم الأصول وتحديد الدخل وتقييم الخصوم والمصاريف مما يضعه في حالة ترد د حول القيمة التي، يمكن أن يواجه المحاسب عدة قيم تعد بمثابة بدائل في مجال التقييم، يجب اعتمادها وتسجيلها إزاء هذا الموقف يختار المحاسب البديل الذي يحقق القيم الدنيا للأصول والإيرادات والقيم العليا للالتزامات والمصاريف هذه القاعدة يترتب عنها الحيطة في أخذ الخسائر المحتملة في الاعتبار وذلك قبل حدوثها، والحذر من أخذ الأرباح والإيرادات المتوقعة في الحسبان وذلك حتى تتحقق فعلا".

الفرع الثاني: أهمية التحفظ المحاسبي

إن تطبيق التحفظ مهم في تحديد السياسات المحاسبية المعتمدة نظرا لمرونتها وتعدد البدائل المتاحة، كما ويساعد التطبيق السليم له على التزام المؤسسة بسياسة الحيطة والحذر لحمايها من المخاطر والخسائر المستقبلية المحتملة. و فيما يلي أهم النقاط التي توضح أهمية التحفظ المحاسبي:[3]

1. تقدير المرونة في اختيار السياسات المحاسبية :

فكلما زادت درجة المرونة في اختيار السياسات المحاسبية ولد ذلك فرصة اكبر للإدارة للتلاعب بأرباحها، فالتحفظ المحاسبي يحد من هذه المرونة بما يحقق النفع لجميع الأطراف.

2. تقييم جودة الإفصاح:

إن جودة الإفصاح تعد نتيجة طبيعية نظرا لتطبيق السياسات المحاسبية المتحفظة، فهي تظهر السياسات المحاسبية الأساسية والافتراضات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية.

[1] محمد داود محمد صراوي، **"اثر التحفظ المحاسبي على العائد المحاسبي والقيمة الاقتصادية المضافة لشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي"**، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، 2019، ص 10

[2] مجدي مليجي عبد الحكيم، **" اثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الادارة على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية"**، مجلة الادارة العامة، جامعة بنها، 2014، ص 5.

[3] رزان شهيد، **"فاطمة محمد شريف عبس، قياس التحفظ المحاسبي وبيان اثره في جودة الارباح المحاسبية"**، جامعة حلب، سوريا، 2015، ص 137.

3. تحديد مواطن الخطر :

إن التحفظ المحاسبي يساعد في تحديد ما إذا كانت هناك شكوك في جودة السياسات، والتقديرات المحاسبية ويمكن أن يستدل في تحديد مواطن الخطر في السياسات والتقديرات المحاسبية بكل ما يلي:[1]

- وجود تغيرات محاسبية غير مبررة؛
- وجود زيادة في الأرباح غير مبررة؛
- وجود زيادة غير طبيعية في حسابات العملاء بالمقارنة بالزيادة في المبيعات؛
- وجود زيادة غير طبيعية في المخزون بالمقارنة بالزيادة في المبيعات؛.
- زيادة الفجوة بين أرباح المؤسسة وتدفقاتها النقدية التشغيلية.

4. تحقيق منفعة للأطراف المتعاقدة :

يحقق التحفظ المحاسبي منفعة للأطراف المتعاقدة من إدارة ومساهمين ودائنين، فهو يستند إلية لمقابلة عدم تماثل المعلومات، ويحقق درجة عالية من الشفافية في إعداد التقارير المالية.

5. عدم تحمل التكاليف القضائية :

يجنب التحفظ المحاسبي المؤسسة من تحمل التكاليف القضائية المحتملة التي قد تنتج عن تقييم الأصول بأكبر من قيمتها.

الفرع الثالث: أنواع التحفظ المحاسبي

تعددت الآراء ووجهات النظر بخصوص تصنيف التحفظ المحاسبي وتحديد أنواعه وتقسيماته، كما تعددت و اختلفت المعايير المعتمد عليها في عملية التصنيف، لكن على الرغم من تعددها وتنوعها نجدها تتفق إلى حد كبير من حيث المضمون والمعنى، وللإلمام بكافة الأنواع المدرجة ضمن التحفظ المحاسبي كمفهوم عام، سوف نعتمد على مختلف الدراسات والبحوث لأهم الكتاب والباحثين في هذا المجال، فحسب الدراسات المجمعة تم استخدام العديد من المصطلحات للإشارة لأنواع التحفظ المحاسبي من طرف الباحثين المحاسبين، إلى أن أكثرها استخداما في التحليل وأكثرها شيوعا هي:[2]

- ✓ التحفظ المشروط (Conditional conservatism)؛

[1] احمد رجب عبد المالك، **"قياس التحفظ المحاسبي في التقارير المالية المنشورة"**، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 14، العدد2، مصر، 2010، ص 81.

[2] ايمان محمد سعد الدين، **"تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي والتقارير وتكلفة راس المال واثرها على قيمة المنشاة"**، مجلة المراجعة المحاسبية، جامعة بني سويف، 2005، ص 311.

- ✓ التحفظ غير المشروط (Inconditional conservatism).

1. التحفظ المشروط:

يعني التحفظ الشرطي تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية التي تعترف بأثر الأخبار السيئة على الأرباح بصفة دورية، ولذلك سمي بالتحفظ اللاحق (conservatism ex poste) أو التحفظ المعتمد على الأخبار(Newsdespendent) مثل طريقة السوق أو التكلفة أيهما اقل لتقييم المخزون السلعي وطريقة معاجلة الانخفاض في قيم الأصول الملموسة و غير الملموسة حال ظهور مؤشرات دالة على ذلك، ويعني أن يتم تخفيض القيم الدفترية لصافي الأصول عند حدوث أحداث معينة غير مرغوب فيها وفي نفس الوقت لا يتم زيادة هذه القيم عند حدوث أحداث غير مرغوب فيها.ومن أمثلة التحفظ الشرطي استخدام قاعدة التكلفة أو القيمة السوقية أيهما اقل عند تقييم المخزون، وتسجيل الانخفاض في قيم الأصول طويلة الأجل الملموسة و غير الملموسة.

يعنى ذلك أن هذا النوع من التحفظ المحاسبي معلق على شرط حدوث أحداث معينة يتم تحديد كيفية التعامل معها مسبقا من قبل إدارة المؤسسة .و حديثا فقد بدا الباحثون وصف هذا النوع من التحفظ بالتحفظ الاختياري(discretionary conservatism)، باعتباره يمثل نوعا من عدم توافر عنصر الاختيار discretionمن بين الطرق المحاسبية أمام الإدارة عند معالجة بعض عناصر القوائم المالية.مثال ذلك تحديد طريقة الاعتراف الفوري بنفقات البحوث والتطوير والإعلانات على أنها مصروف وإظهارها ضمن قائمة الدخل ومن ثم فانه لا يمكن فيما بعد اختيار الطريقة الأخرى التي تقضي برسملتها كتكلفة وإظهارها ضمن الأصول في قائمة المركز المالي.

2. التحفظ غير المشروط:

ويمكن أيضا أن يطلق عليه اسم تحفظ قائمة الميزانية العمومية، إذ حدد Walker & pope التحفظ المحاسبي غير المشروط باعتباره قيمة دفترية منخفضة لحقوق المساهمين، أو التي حدثت نتيجة لإعادة النظر بشكل سريع في النفقات، وتأجيل الاعتراف بالأرباح، مما يعني انخفاض القيمة الدفترية لحقوق المساهمين مقارنة مع القيمة السوقية.و كما هو الحال بالنسبة لتطبيق التكلفة التاريخية لمحاسبة المشاريع الاستثمارية، التي يصبح فيها صافي القيمة الحالية موجبا، تدرج أيضا العمليات المحاسبية التي تؤخر باستمرار الاعتراف بالأخبار السارة، أما في عمليات التحفظ المحاسب يغير المشروط، فان حقوق المساهمين (أي القيمة الدفترية لصافي الأصول) تميل إلى التقليل من قيمتها عند مقارنتها بالقيمة السوقية، ولا يترتب على الأصول التي يتم

صرفها على الفور تكاليف إضافية في تاريخ لاحق، والتي قد لا تكون الحال نفسها في ظل التحفظ المصروف، وهكذا يصبح هناك ميل إيرادات محاسبية أعلى في المستقبل، غير انه في حالة إعداد النفقات، فان قيمة حقوق المساهمين في الميزانية العمومية ستكون اقل من قيمتها مقارنة مع تلك التي يطبق فيها التحفظ المشروط، وعلاوة على ذلك، في حالة الأصول التي تطبق عليها ممارسات التحفظ غير المشروط، مثل: الاستهلاك المعجل، فان التكلفة التاريخية تخضع لتجهيز المصروفات المقدرة أو الاحتياطية، ومن ثم فإن تقييم حقوق المساهمين في الميزانية العمومية يميل إلى أن يكون أكثر تحفظا في ظل التحفظ غير المشروط أكثر من التحفظ المشروط، و لهذا السبب أيضا يطلق على التحفظ غير المشروط أيضا تحفظ قائمة الميزانية العمومية.

ويمكن تعريف التحفظ غير المشروط بأنه الإبلاغ عن القيمة الأقل لصافي الأصول أي تخفيض قيم صافي الأصول أو الإفصاح عن القيمة الدفترية الأقل لحقوق الملكية، ومن الأمثلة على التحفظ الغير مشروط تطبيق التكلفة أو السوق أيهما اقل في تقييم الأصول، أي التحفظ غير المشروط غير مرتبط بالأخبار السيئة أو الجيدة وعلاقة الأرباح بهما، أي أن التحفظ غير المشروط هو تطبيق لبدائل القياس المحاسبي بما يلاءم الإفصاح في المؤسسة.[1]

المطلب الثاني : سياسات التحفظ المحاسبي

أشار Wahlen And Healy إلى العديد من المجالات أو الطرق المتاحة أمام الإدارة للممارسة التحفظ المحاسبي في إطار تطبيق بدائل السياسات المحاسبية، والمبينة فيما يلي :[2]

- ✓ تقدير عدد من الأحداث الاقتصادية المستقبلية، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول، القيمة الاستيرادية للأصول(Values Salvage)،التزامات منافع التقاعد والمعاشات، الضرائب المؤجلة، تقدير خسائر الديون المعدومة، تخفيضات الأصول (Assets Impairments)؛
- ✓ اختيار بدائل السياسات المحاسبية في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP عن نفس الصفقات الاقتصادية، كما في اختيار طريقة الإهتلاك، تقييم المخزون السلعي؛

[1] ايمان محمد عبيد، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 15-16.
[2] محمد سعيد محمد جنيدي،**" اثر الدور التعاقدي للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبي وانعكاس ذلك على ادارة الارباح"**، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2004، ص 27.

- ✓ تطبيق الآراء التي تحدد مستويات رأس المال العامل المرغوبة مثل تحديد مستويات المخزون، التحكم في توقيتات عمليات الشحن أو شراء البضاعة، السياسات المتعلقة بسداد المدينين؛
- ✓ اختيار القرارات الإدارية التي تناسب الموقف مثل تخصيص التكلفة وصافي العائدات، رسملة أو إنفاق بعض أنواع التكاليف مثل نفقات البحوث والتطوير، الإعلان، الصيانة؛
- ✓ اختيار كيفية إنجاز بعض أنواع الصفقات مثل استخدام بدائل الطرق المحاسبية في حالات الانضمام (Combinations)، عقود التأجير التي يمكن أن تتم على انها حسابات خارج الميزانية (off balance sheet)؛
- ✓ تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقييم (سابقا) المخزون السلعي؛
- ✓ استخدام طرق الاستهلاك المتناقص أو المعجل لتحديد أقساط مصروف استهلاك الأصول الثابتة؛
- ✓ استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا LIFO في تسعير حركة المخزون السلعي، فهي طريقة متحفظة خصوصا في ظروف التضخم؛
- ✓ عدم الاعتراف بالشهرة المكونة ذاتيا داخليا، وتسجل الشهرة فقط عندما يتم شراؤها، ثم التعجيل بإطفائها رغم أن الشهرة أصل متزايد القيمة وليس أصلا متناقصا؛
- ✓ إطفاء تكاليف التأسيس على عدد فترات أقل من عمر المؤسسة غالبا 3-5 سنوات؛
- ✓ اعتبار نفقات الأبحاث والتطوير مصروفات في فترة إنفاقها لظروف عدم التأكد من امتداد منافعها للفترات المقبلة.[1]

المطلب الثالث: قياس التحفظ المحاسبي و العوامل المؤثرة فيه

إن أهمية التحفظ المحاسبي سواء كسياسة يمارسها المحاسب في ظروف معينة تعددت الطرق والأساليب والمنهجيات التي تم استخدامها في قياسه، وهذا بتعدد وجهات نظر أصحابها والمتغيرات الاقتصادية والإحصائية المعتمد عليها في عملية التحليل، لكن بالرغم من اختلاف هذه المنهجيات أحيانا خاصة على مستوى النتائج المتوصل إليها، إلا أن جميعها تستند لفكرة أساسية وهي أثر الاعتراف غير المتماثل بالنسبة للأرباح والخسائر في القوائم المالية.

[1] محمود عرفات، احمد فياض، **"قياس مستوى التحفظ في السياسات المحاسبية واثره على ادارة الارباح"**، مذكرة ماجستير، جامعة العلوم التطبيقية، عمان، 2012، ص 27.

الفرع الأول: مقاييس التحفظ المحاسبي

سندرج فيما يلي أهم مداخل القياس الأكثر شيوعا واستخداما على مستوى الأبحاث والدراسات التطبيقية: [1]

1. مقياس التوقيت غير المتماثل Asymmetric Timeliness (AT):

قام الباحث Basu 1997 بتصميم مقياسه القائم على السوق استنادا إلى الفكرة القائلة ان أسعار الأسهم تعكس جميع المعلومات المتاحة للجمهور، وليس فقط المعلومات الموجودة في البيانات المالية، فالسوق يتسلم أخبار جيدة أو سيئة من مصادر مختلفة ويعكسها فورا في أسعار الأسهم ومن ثم تحدث عوائد الأسهم الموجبة أو السالبة، وبسبب التحفظ المحاسبي والذي يعكس الأخبار السيئة في الأرباح بصورة أسرع نسبيا من الأخبار الجيدة والذي يعترف باسم التوقيت غير المتماثل للأرباح، فكان Basu أول من ربط التوقيت غير المتماثل مع التحفظ المحاسبي المشروط، فكلما زاد التوقيت غير المتماثل زادت درجة التحفظ المحاسبي.

2. نموذج (Givoly & Hayan 2000) :

وفقا لهذا النموذج فإنه مع مرور الوقت يعمل التحفظ المحاسبي على تقليل الربح التراكمي، أي أن حجم المستحقات على مدى فترة من الزمن هو مقياس حقيقي للتحفظ المحاسبي وفقا لـــــ(Hayan & Givoly).

فعندما يميل الدخل إلى الاقتراب من التدفقات النقدية سيتم إغلاق المستحقات الدورية إذا لم تتم ممارسة التحفظ المحاسبي بشكل ثابت على فترة طويلة من الزمن، حيث يتم قياس التحفظ المحاسبي على أساس المستحقات غير التشغيلية ويتم احتسابها على النحو التالي:[2]

المستحقات غير التشغيلية = إجمالي المستحقات-المستحقات التشغيلية.

مجموع المستحقات= صافي الدخل-التدفقات النقدية التشغيلية.

المستحقات التشغيلية= التغير في المخزون + التغير في الحسابات المدينة+ التغير فيغيرها.

3. نسبة القيمة السوقية إلى الدفترية :

وبهذه الطريقة يتم استخدام النسبة السوقية إلى الدفترية كبديل للتحفظ المحاسبي الذي يتم من خلاله تقييم الموجودات بأقل من قيمتها لان الخسائر مدمجة بالكامل وتتأخر الأرباح جزئيا أو كليا في الاعتراف، و ينتتج

[1] امنة خميس حمد، محمد عبد الله المومني،" **اثر التحفظ المحاسبي في ادارة المخاطر وهبوط التدفقات النقدية التشغيلية في الشركات المدرجة في بورصة عمان"**، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد 14، العدد1، الجامعة الاردنية، 2018، ص 84.

[2] Bushna Fadhi Khudhair al.taie. Hakeem Hammood Flayyh, Hassanain Rahib Talab, **"Measurement ofincome Smoothing and its effect on accounting conservatism, An Emppricalstady of listed companies inthe iraqi stock exchange،"** International journal of econimic perspectives, 2017, Volume 11, Issue 3.710-719, P 6.

عن هذا انخفاض في القيمة الدفترية مقابل القيمة السوقية هذا الانخفاض في القيمة يعبر عنه بمقدار التحفظ المحاسبي، وعندما تزيد النسبة السوقية إلى القيمة الدفترية فإن مستوى التحفظ المحاسبي سيزداد أيضا.

إن الفكرة الكاملة خلف استخدام مقياس القيمة الدفترية السوقية كمقياس للتحفظ المحاسبي هو أن النظام المحاسبي المتحفظ يميل إلى خفض القيمة الدفترية للمؤسسة نسبة إلى قيمتها الاقتصادية الحقيقية، لذلك كلما انخفضت نسبة القيمة الدفترية السوقية BTM كلما دل ذلك على وجود درجة عالية من التحفظ المحاسبي والعكس صحيح. حيث أن انخفاض نسبة القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية إلى أقل من الواحد يشير إلى وجود مستوى مقبول من التحفظ المحاسبي في التقارير المالية إذ أن تقييم المؤسسة لذاتها يكون أقل من تقييم السوق لها، وبالتالي يشير ذلك إلى التحفظ في سياستها المحاسبية.[1]

4. مؤشر الاحتياطات السرية (C_Score) Penman & Zhang 2002 :

يعكس الاحتياطي السري الفرق بين القيمة السوقية لحقوق الملكية والقيمة الدفترية لصافي الأصول، والذي قد ينشا نتيجة ممارسات محاسبية متحفظة مطبقة من جانب إدارة المؤسسة بهدف تخفيض القيمة الدفترية لصافي الأصول في فترات تتسم بأداء مالي قوي لإعادة استخدامها في فترات تتسم بأداء مالي ضعيف، كما يعكس مقدار وتطور هذه الاحتياطات عر الزمن مدى تحفظ النظام المحاسبي لإعداد التقارير المالية، ولكن نظرا لعدم وضوح قيمة الاحتياطات السرية بشكل صريح في القوائم المالية تلجا الدراسات في هذا الشأن إلى تقديرها، وفي هذا السياق تبنت الدراسات المحاسبية مدخلين لقياس الاحتياطات السرية، مدخل يستند إلى استخدام مؤشرين أولهما نسبة نفقات البحوث والتطوير إلى المبيعات، وبينهما نسبة نفقات الإعلان إلى المبيعات وهو المدخل الأقل قبولا، أما المدخل الثاني فقد قدم (Penman & Zhang) مدخلا أكثر قبولا لقياس التحفظ المحاسبي من خلال نسبة الاحتياطات السرية المقدرة إلى صافي الأصول التشغيلية(Score-C) ويمكن التعبير عنها باستخدام المعادلات التالية :[2]

- ✓ **ERit** :يتضمن الاحتياطات الناتجة عن تقدير تكلفة المخزون بطريقة لوارد أخي يصرف أولا؛
- ✓ **INVit** : احتياطات البحوث والتطوير ممثلة في الاستهلاك المقدر إذا ما تم معاجلتها كمصروف رأسمالي؛

[1] Rjj. Vander Heijden, **« Accounting Conservation And Crisis, What Was The Impact Ofthe Cresis On Accounting Conservatism »,** Stndent Nunber 305463, Erasmus Universities Rotterdam ,P 23 .

[2] محمد ابراهيم محمد حسن، **"قياس وتحليل تاثير التحفظ التقارير المالية على جودة الارباح المحاسبية"**، اطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 34.

- ✓ **Rdit**: احتياطات نفقات الإعلان الناتجة عن معاجلتها كمصروف إيرادي ADVit إلى صافي الأصول التشغيلية؛
- ✓ **NOAit**: الأصول التشغيلية يستبعد منها الالتزامات التشغيلية بعد استبعاد الأصول والالتزامات المالية.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في التحفظ المحاسبي

يمكن تحديد أهم هذه العوامل فيما يلي:[1]

1. الاستحقاقات (Benefits) :

تمثل الاستحقاقات الالتزامات المتعلقة بالخدمات المستلمة والتي لم يتم دفعها بعد، ويمكن القول بأن بسياسة التحفظ تعود إلى محاولة زيادة الارباح المعلن عنها في الفترات اللاحقة للشركات التي تحقق خسائر من خلال تحميل البنود التي يكون تأثيرها سلبياً في السنوات التالية على النفقات في السنة المالية الحالية؛ الأمر الذي يؤدي إلى زيادة تفاقم نتائج الفترة الحالية فتكون النتائج فيها سيئةً أو ما يعرف بنظرية "Big Bath"،التي تحاول إجراء تحفظ غير سليم والسعي لإدارة أرباح المؤسسات الخاسرة.

2. الحوكمة (Governance) :

وهي أسلوب منظم ضمن مجموعة الأنظمة والقوانين التي تمكن الإدارة في المؤسسة من استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل مع الحفاظ على أصولها وحقوق المساهمين فيها وأصحاب المصالح أيضاً، وتعد العلاقة بين التحفظ المحاسبي و حوكمة المؤسسات علاقة إيجابية؛ نظرا لتطبيق الحوكمة في المؤسسات بمستوى عال مما يعني في المحصلة تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي بشكل ملائم.

3. عقود الدين(Debt Contracts) :

يعتبر لجوء المؤسسات إلى المديونية نسبة إلى التمويل من خلال الاستثمار في حقوق الملكية من خلال اللجوء إلى عقود الدين من البنوك وشركات التمويل مؤشرا جيدا على تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي فيها، حيث أنه بموجب التحفظ المشروط يمكن للتحفظ المحاسبي أن يزيد من كفاءة التعاقد على الديون، كما أن التحفظ بشكليه سواء المشروط أو غير المشروط يؤدي إلى تسهيل عقود الدين ويعتبر مؤشرا على أن المؤسسة تطبق مستوى عالٍ من التحفظ المحاسبي.

[1] محمد داود محمد الصراوي، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 15-17.

4. كفاءة الاستثمار(Investing efficiency):

عندما تقوم المؤسسة بممارسة التحفظ المحاسبي بما يتضمنه من الاعتراف بالأخبار السيئة في الوقت الملائم فانه يرسل اشارات تحذيرية من شأنها أن تقود المستثمرين للرقابة الفعالة على عمل الإدارة، مما يجعل القرارات المتخذة من قبل الإدارة أكثر فاعلية ومنها القرارات الاستثمارية، فعندما يتم تشجيع التحفظ غير المشروط في المؤسسة فإنه يقيد الإدارة في المبالغة بتقييم الأصول والأرباح الصافية، فعلى سبيل المثال قد يكون لدى المؤسسة مشاريع خاسرة إلا أن تركها قد يكون له الأثر السلبي على الدخل الحالي للمؤسسة، فمن هنا يبرز الدور الذي يلعبه التحفظ المحاسبي كونه قيدا يجبر المدراء على الاعتراف بالخسائر المتعلقة بمثل هذه الاستثمارات .

5. التشريعات والقوانين(Legislations & Laws) :

تعتبر التشريعات والقوانين أحد العوامل المؤثرة على درجة التحفظ المحاسبي، إذ أن تطبيق سياسات محاسبية تخضع لبيئة تنظيمية مقيدة بالتشريعات يؤثر على التحفظ في المؤسسة؛ كما أن البيئة المؤسسية تؤثر على درجة التحفظ المحاسبي من خلال تحديد الحوافز الممنوحة لمتخذي القرارات فيها. كما يرتبط التحفظ بنزاهة النظام القضائي ومستوى حماية المستثمرين في الدولة ودرجة التدخل السياسي في حماية المستثمرين ومصادر تمويلهم.

6. مجلس الإدارة (Board of Directory) :

يمثل مجلس الإدارة الهيئة العليا التي تدير المؤسسة وتتحمل مسؤولية مراقبة ومتابعة تنفيذ الأهداف الموضوعة من قبل الجمعية العامة للمساهمين، ويمكن القول بأن مجلس الإدارة في المؤسسة يساهم في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي من خلال القرارات التي يتخذها.

7. نظرية الوكالة(Agency theory):

تمثل نظرية الوكالة تضارب المصالح ما بين المدراء و" المساهمين "(Shareholders) في المؤسسة، حيث يساعد التحفظ المحاسبي في التخفيف من حدة النزاعات الناشئة عن مصالح المساهمين اذ يميل المساهمين الى ايلاء المزيد من الأهمية للمخاطر التي تؤثر سلبا على نتيجة أعمال المؤسسة، كما ويساعد التحفظ في تحسين كفاءة الدين لأن العديد من التعهدات في الدين تحتاج إلى الاستناد لأرقام دقيقة وتوفر إنذارا مبكرا فيما يتعلق بسلامة الدين.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية والممارسات المحاسبية التحفظية

أصبحت المعلومات المحاسبية في ظل التطور التقني ذات اهمية كبيرة، اذ تنبع هذه الاهمية من كون ان نظام المعلومات المحاسبية يقوم بتوفيـــر المعلومات للأطراف الداخلية المتمثلة بالإدارة ووحداتها المختلفة، وكذلك للأطراف الخارجية المتمثلة بالمستثمرين والمصارف والجهات الحكومية والنقابات ومؤسسات المجتمع المدني وكل هذا في سبيل نقل صورة تتمتع بالمصداقية عن الوحدة ومركزها المالي، اضافة الى ان مجلس المعايير المحاسبية أصدر مجموعة خصائص تسمى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ولكي تتمتع المعلومات بالجودة لابد من تطبيق هذه الخصائص حيث تكون ذات فائدة للمستخدم ومتخذ القرار.

المطلب الأول : مفهوم، أهداف وخصائص جودة المعلومات المحاسبية

تتمثل اهداف التقارير المالية في توفير المعلومات المفيدة لمقابلة الاغراض المختلفة لمستخدمي تلك التقارير سواء كان ذلك داخل المؤسسة او خارجها، و لكي تكون هذه المعلومات مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية فلابد ان تكون ذات جودة عالية من اجل اتخاذ قرارات سليمة تساعد في تحقيق اهداف المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف جودة المعلومات المحاسبية

تعرف جودة المعلومات المحاسبية بأنها "مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية و ما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتظليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها".[1] في حين عرفها (ناصر محمد على المجهلي) بأنها تلك البيانات والمعلومات الملائمة والتي تناسب حاجة المستخدم النهائي لها، وبذلك فإن البيانات والمعلومات عالية الجودة هي التي تناسب حاجة المستخدمين لها والتي يتم إعدادها بهدف الوصول إلى معلومات ملائمة في ضوء مجموعة من المعايير المرجعية.[2]

[1] ماجد اسماعيل ابو حمام،" **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصال المحاسبي وجودة التقارير المالية"**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم التجارية، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2008-2009، ص 54.

[2] ناصر محمد على المجهلي، **"خصائص المعلومات المحاسبية واثرها في اتخاذ القرارات"**، دراسة حالة مؤسسة اقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص 8.

كما يقصد بها" تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية فـــي تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة .[1]

كما وتعد جودة المعلومات المحاسبية كمعيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، بما يتيح اختيار أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستخدمين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم. أي أن المعلومات الجيدة هي المعلومات الأكثر إفادة في مجال ترشيد القرارات.

الفرع الثاني: خصائص جودة المعلومات المحاسبية

تعتبر خصائص المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية أو ما يطلق عليها بالصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، من الامور الضرورية التي يجب أخذها بعين الاعتبار للحكم على جدوى وجودة ونفعية المعلومات المحاسبية والمالية التي تعتبر المخرجات المقصودة للنظام المحاسبي. وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية (لجنة معايير المحاسبة الدولية سابقا) الاطار الفكري الصادر عام 1989 ،التي حدد فيه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في أربعة خصائص هي: القابلية للفهم والملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة، وسيتم عرضها كالتالي:[2]

1. **القابلية للفهم:** اشترط أن تكون المعلومة الظاهرة في القوائم المالية سهلة الفهم وواضحة لمستعملي الكشوف المالية. حيث يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى أن البيانات والمعلومات المعبر عنها في القوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.و يفترض أن يكون لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة، وفي أعمال المؤسسة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للمؤسسة.

ولقد حرص النظام المحاسبي المالي على توفير خاصية القابلية للفهم في المعلومات المحاسبية وهذا من خلال الملحق (يسمى السياسات المحاسبية و الايضاحات)، الذي ألزم المؤسسات الخاضعة له على تقديمه

[1] صبايحي نوال،" **اثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**"، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتاثير على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر، الوادي، ص 8.

[2] طارق عبد العال حماد، "**التقارير المالية اسس الاعداد والعرض والتحليل**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 49.

ويهدف هذا الملحق إلى تفسير بنود القوائم المالية الاساسية، ويتمم كلما اقتضت الحاجة إلى المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات، فالملحق لا يمكنه بحال من الاحوال أن يحل محل ما يسجل في الكشوف المالية الاخرى. وبخصوص المعيار الذي يحكم المعلومات الواجب توافرها في الملحق فإنه يوجد معياران:[1]

- ✓ **المعيار الاول:** الطابع الملائم للإعلام (الافصاح) وهذا يعني أن تكون المعلومات الواردة في الملحق مفسرة و موضحة للمعلومات الواردة في القوائم المالية الاساسية .
- ✓ **المعيار الثاني:** الاهمية النسبية وتعني أن تكون المعلومات الواردة في الملحق ذات أهمية نسبية وضرورية لتقديمها.

إذن من خلال هذه المعلومات الواجب تقديمها في الملحق وفق النظام المحاسبي المالي نلاحظ حرصه على توفير خاصية القابلية للفهم في المعلومات المحاسبية مع ضرورة توفير المستخدم لها على درجة من الوعي، و مما لاشك فيه أن التزام المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي بتقديم هذه المعلومات يوفر خاصية القابلية للفهم.

2. **الملائمة:** حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرارات الاقتصادية للمستخدمين، و مساعدتهم في تقييم الاحداث الماضية والحاضرة و المستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة. كما تعتبر المعلومات المحاسبية ملائمة لدورها التنبئي في التنبؤ بالأداء المتوقع للمؤسسة في الفترات القادمة بقدرة المؤسسة في مواجهة الاحداث و المتغيرات المستقبلية الغير متوقعة، و من المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبئي و التأكيدي، فمثال المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أن تقييم التوقعات السابقة و كذلك التنبؤ بالمستقبل. و يهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، و قدرة المؤسسة على دفع توزيعات الارباح، و توقعات حول أسعار الاسهم المستقبلية.[2]

كما أن النظام المحاسبي المالي وفي ظل الاصلاحات المحاسبية التي اعتمدتها الجزائر من خلال التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وسعيا منه الى تأطير جودة المعلومات المالية وفق المعايير المتعارف

---

[1] هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، **"مدى قدرة المؤسسة الوطنية لأشغال الابار على تقديم معلومات مالية عالية الجودة في ظل قواعد الافصاح المنصوصة عليا في النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة IAS"**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS او المعايير الدولية للمراجعة ISA ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 11 و13 ديسمبر 2011، ص 4.

[2] كريمة على كاظم الجوهر،" **العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الادارة**"، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد60، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2011، ص 114 .

عليها، فقد سعى المشرع الجزائري إلى تكريس خاصية الملائمة للمعلومة المالية من خلال المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن أحكام تطبيق القانون 07-11. حيث "يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح."

3. **الموثوقية:** تعبر الموثوقية على قدرة المعلومة المحاسبية على كسب ثقة المستخدمين واقناعهم بما تحتويه من مؤشرات صادقة في عملية اتخاذ القرار، وهي خاصية تمكن من تحقيق المنفعة اللازمة للمعلومة المحاسبية. بحيث تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الاخطاء و التحيز في العرض، والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، وتمثل خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم.[1]

وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالية:[2]

- ✓ **التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية و الاحداث الاخرى التي حدثت في المؤسسة أو من المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية ؛
- ✓ **الجوهر فوق الشكل:** حتى تمثل المعلومات المالية بصدق العمليات المالية و الاحداث الاخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون عرضت وتم المحاسبة عنها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني؛
- ✓ **الحياد:** تعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الاطراف الاخرى، أو تحقيق غرض معين أو هدف محدد وللاستخدام العام ودون تحيز؛
- ✓ **الحيطة و الحذر(التحفظ):** تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في إتخاذ الاحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، بحيث لا يتم تضخيم الاصول والايرادات أو الدخل أو تخفيض للالتزامات والمصروفات؛

[1] دونالد كيسو وجيري بجانت، **"المحاسبة المتوسطة"**، الجزء الاول تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005، ص 70.

[2] محمد ابو نصار، جمعة حميدات، **"معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"**، دار وائل للنشر، الاردن، 2009، ص37.

- ✓ **الاكتمال:** حتى تتحقق صفة الموثوقية فإن المعلومات الواردة في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، إن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة، وبالتالي تصبح غير موثوقة ويخفض ذلك من درجة ملاءمتها؛
- ✓ **القابلية للمقارنة:** يقصد بالقابلية للمقارنة تقديم معلومات محاسبية تسمح لمستخدميها بإمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسة أخرى و لنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة لأخرى، و اجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة. وتقتضي عملية المقارنة ضرورة توافر التماثل في إتباع الاسس والمبادئ المحاسبية على مدار الفترات المالية المتتابعة أي الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية، كذلك يجب التوحيد في الاساليب والطرق المتبعة في إعداد القوائم المالية، وذلك سواء في مجالات القياس أو الافصاح.

عمل النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفير جميع المعلومات المالية المحققة لخاصية القابلية للمقارنة، و ذلك بالإفصاح عن جميع المعلومات المفسرة للقوائم المالية الاساسية، تبرزها المادة 29 من القانون 11/07 فيمايلي:[1]

- ✓ توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراءات مقارنات مع السنة المالية السابقة؛
- ✓ يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة؛
- ✓ يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي؛
- ✓ عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الاقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة؛
- ✓ إذا كان من غير الممكن مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، فإن الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.

[1] كريمة على كاظم الجوهر، **مرجع سبق ذكره**، ص 115.

من خلال هذه الإجراءات نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي أعطى أهمية كبيرة لخاصية القابلية للمقارنة، ومما لا شك فيه أن التزام المؤسسات الخاضعة له بهذه الاجراءات سوف توفر معلومات محاسبية تتصف بالقابلية للمقارنة، و أنه يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات.

كما أنه هناك عدة قيود على خصائص المعلومات المحاسبية (ملائمة و موثوقية)، وتتضمن هذه القيود مايلي:[1]

- ✓ **التوقيت المناسب:** أي ضرورة أن يحصل مستخدمو المعلومات المحاسبية على القوائم المالية في الوقت المناسب، فالمعلومات قد تفقد ملائمتها، لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بجدوى تقديم القوائم المالية في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوق بها لخدمة حاجات صانع القرارات الاقتصادية بشكل أفضل؛
- ✓ **الموازنة بين التكلفة والمنفعة:** وتعتبر الموازنة بين التكلفة و المنفعة قيد أكثر منها خاصية نوعية، فالمنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات، ولكن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رسمي على التقدير، و كذلك من الصعب اختبار التكلفة او المنفعة في حالة معينة؛
- ✓ **الموازنة بين الخصائص النوعية:** عند الموازنة بين الخصائص النوعية يتم ذلك بشكل شمولي، بحيث يتم الموازنة بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية؛
- ✓ **الصورة الصحيحة والعادلة، التمثيل العادل:** توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بشكل أو صورة عادلة و صحيحة، أو تمثل بعدالة المركز المالي، والاداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة ومع أن هذا الاطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الاساسية والمعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليه عادة قوائم مالية بصورة صحيحة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات.

[1] طارق عبد العال حماد، **"دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها"**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص ص 31-32.

الفرع الثالث: أهداف جودة المعلومات المحاسبية

تهدف جودة المعلومات المحاسبية الى تحقيق مجموعة من الأهداف في المؤسسات الاقتصادية منها :[1]

- ✓ اتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد للوحدات الاقتصادية؛
- ✓ توفير معلومات تفيد الادارة في عملية اتخاذ القرارات و التخطيط و الرقابة و توفير هذه المعلومات الى جهات داخل الوحدة الاقتصادية و الى اطراف خارجية؛
- ✓ توفير معلومات مفيدة لمن يتخذون القرارات الاستمارية التي يمكن ان يستفيد منها المستثمرون والدائنون؛
- ✓ تهدف جودة المعلومات المحاسبية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية و الخارجية و المالية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمؤسسة و مدى قدرتها على السداد و المساعدة في عملية اتخاذ قرارات سليمة؛
- ✓ توفر جودة المعلومات المحاسبية بيانات مالية كافية من حيث النوعية و الكمية و تكون ذات اهمية و تستفيد منها الوحدات الاقتصادية؛
- ✓ اشتمال نظم المعلومات المحاسبية على مقومات الرقابة بأنواعها منها الرقابة التنظيمية و رقابة المعايير؛
- ✓ توفر جودة المعلومات بيانات و معلومات تستفيد منها جهات خارجية تتسم بالدقة و التوقيت المناسب،
- ✓ تساعد جودة المعلومات المحاسبية على تقويم اساليب الرقابة.

الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية

هناك عدة عوامل تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية، منها عوامل تخص بيئة المحاسبة وعوامل متعلقة بالمعلومات وكذا المدقق، وهي كما يلي:

أولا: العوامل البيئية (بيئة المحاسبة) .

من أهم العوامل البيئية التي تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:[2]

1.العوامل الاقتصادية: تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر الملاءمة

[1] أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، **"دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية"**، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 4 العدد 1 جامعة حمة لخضر، الوادى، 2019، ص 67.

[2] نواف محمد الرصاحي، **"تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها"**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2017، ص ص 44-45.

لاحتياجات المستخدمين، بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض إحكام الرقابة.

2.العوامل الاجتماعية :تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

3.العوامل القانونية :إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الانظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والاشراف على ممارستها خصوصا، مع ظهور المؤسسات التي تتميز بانفصال الملكية عن الادارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها، وهذا بدوره ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية.

4.العوامل الثقافية :وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

ثانيا: العوامل المتعلقة بالمعلومات

تتأثر جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الافصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها، وأهمها أن تكون ملائمة وموثوقة ليتمكن أغلب المستخدمين للمعلومات من الاستفادة منها في اتخاذ القرارات، وبالإضافة إلى قابلية المعلومات للتحقق والمقارنة. وتتأثر أيضا بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار كما أن لاستخدام الحاسوب في الوقت الحاضر تأثير على جودة المعلومات المحاسبية وكذلك الانتشار الواسع والسريع للأنترنيت مما أدى إلى انخفاض كلفة الانتاج والحصول على المعلومات وزيادة كمية عدد المستخدمين في العالم وفي الوقت المناسب.[1]

ثالثا: تقرير مدقق الحسابات (المدقق الخارجي)

إضافة لما يقوم به المدقق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ودور لجان المراقبة التي من الضروري وجودها في الوحدات الاقتصادية إذ تقوم بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة المحاسبية.فإن تقرير مدقق الحسابات يعد الوثيقة المهمة المستقلة التي تتصف بالحيادية وهي بمثابة نشرة إخبارية ذات محتوى إعلامي موجهة للآخرين، ومن خلال الرأي الفني الذي يتضمنه يصبح تقرير المدقق

[1] حجازي ابراهيم محمد،" **سوق الاوراق المالية واثر المعلومات المحاسبية على كفاءتها**"، دار شباب الجامعة، مصر، 2017، ص 18.

الخارجي أحد الوسائل المهمة للإفصاح عن المعلومات الموثوق بها والتي يعتمد عليها المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بشأن توظيف أموالهم في المؤسسة.[1]

المطلب الثاني: مقاييس جودة المعلومات المحاسبية

قبل التطرق لمقاييس جودة المعلومات المحاسبية يجب التطرق اولا الى معايير هذه المقاييس، والمتمثلة في كل من دقة القياس والمنفعة من القياس.

الفرع الأول: معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي :[2]

1. **الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:** يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولاشك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليه القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم التأكد. لذا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

2. **المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:** وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية:

أ. **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.

ب. **المنفعة الزمنية:** وتعنى ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

ت. **المنفعة التقييمية والتصحيحية:** وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

3. **الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:** تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة ، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدي تحقيق

[1] حجازي ابراهيم محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 21.
[2] مؤيد الفضل، عبد النصر نور،" **المحاسبة الادارية**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 306.

المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات.

4. **التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:** يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات . ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختبار من بين بدائل القرارات الإدارية.
5. **الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:** يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات.

الفرع الثاني: معايير جودة المعلومات المحاسبية

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي :[1]

1. **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها.
2. **معايير رقابية :** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية، للتأكد من أن سياستها واجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة. المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

[1] زرزار العياشي، **"اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات"**، الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن المهيدي، ام البواقي، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص 17.

3. **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة وكذا المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم والتي أدت ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة المؤسسات بما يتطلبه من شفافية وافصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المؤسسة.
4. **معايير فنية:** إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات، وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة، من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة. مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المؤسسة المؤسسات وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المؤسسة.

الفرع الثالث: مميزات جودة المعلومات المحاسبية

جودة المعلومات هي الدرجة التي تقدم بها معلومات قيمة إلى الذين يستخدمونها وإلى المنظمة بشكل عام كما تتأثر بمستخدمي المعلومات وهم متخذي القرارات بالخصائص الأساسية للمعلومات التي تتمثل في:[1]

1. **الملائمة أمانة المعلومات وإمكانية الثقة بها والإعتماد عليها:**

يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ذات علاقة وثيقة بإتخاذ القرار أو أكثر من القرارات التي يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات، ومن ثم يمكن صياغة تعريف محدد لمفهوم المعلومات الملائمة على الوجه الاتي: تعتبر المعلومات الملائمة أو ذات علاقة بقرار معين إذا كانت تساعد من يتخذ ذلك القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل التي يتعلق بها القرار، شريطة توفر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة.

[1] سيد عطا الله السيد، **" نظم المعلومات المحاسبية"**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 104.

2. أمانة المعلومات وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها:

يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الأمانة، إذ أن هذه الخاصية هي التي تبرر ثقتهم في تلك المعلومات الأمنية بالخاصيتين التاليتين:[1]

أ. تصوير المضمون الذي يهدف إلى تقديم تصوير دقيق:

بحيث تعبر عن الواقع تعبيرا صادقا، فلا بد من وجود توافق بين الواقع وليس هناك قاعدة عامة التقييم أسلوب معيق من أساليب القياس على أساس هذه الخاصية وبعبارة أخرى، يتعذر تحديد مدى مطابقة المعلومات المستخرجة وفقا لأسلوب معين من أساليب القياس للواقع.

ب. قابلية المعلومات المراجعة والتحقيق :

يقصد بذلك أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص أخر مستقل عن الشخص الأول، بتطبيق نفس الأساليب ومن ثم فإن المعلومات الأمنية التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تتوفر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التثبت منها وإقامة الدليل على صحتها، غير أنه يلاحظ أن القياس المحاسبي و الإفصاح لا يمكن أن يتصفا بالموضوعية الكاملة لأن قياس المعلومات المالية أو الإفصاح عنها لا يعتبر قياسا علميا كاملا، ويرجع السبب في ذلك إلى أن المادة التي تخضع لهذا القياس لا يمكن تحديدها تحديدا موضوعيا حاسما، فمن المعلوم أن النشاط الذي تزاوله المؤسسات لا يخضع للتحليل العلمي كما أن ذلك النشاط لا يتم وفقا لمعادلات رياضية، ومع ذلك فإن قابلية هذه المعلومات تؤدي إلى زيادة منفعتها أو بعبارة أخرى إذا كانت أساليب القياس والإفصاح التي إستخدمت للإعداد تلك المعلومات من شأنها أن تؤدي إلى نتائج يستطيع التثبيت منها أشخاص مستقلون عن الأشخاص الذين قاموا بإعداد تلك النتائج.

3. حيادية المعلومات وقابليتها للمقارنة:

وتكون حيادية المعلومات و قابليتها للمقارنة كما يلي:[2]

أ. حيادية المعلومات: تتوافر للمعلومات المحاسبية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج، أو عرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها من المستخدمين الآخرين.

[1] سيد عطا الله السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 104.
[2] سيد عطا الله السيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 105 .

ب. قابلية المعلومات للمقارنة: تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، ويقصد بالتماثل هنا أن تكون الإجراءات المحاسبية والقياس والتبويب وطرق الإفصاح والعرض المطبقة هي نفسها في مختلف المؤسسات.

الفرع الرابع: مشكلات ومحددات جودة المعلومات المحاسبية

إن استخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يواجه عـــدة مشكلات ومحددات لخصت على النحو التالي [1]:

- ✓ احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (أي الملائمة والموثوقية) إذ لا يوجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة؛
- ✓ احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب، ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية؛
- ✓ ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة، لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر (اختبار مستوى الأهمية) إن البند يعد مفيدا وذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار؛
- ✓ قد تكون كذلك تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها (اختبار تكلفة العائد) فالمعلومات التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة، وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها. إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها، والا فإن المؤسسة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة، وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها؛
- ✓ قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدمها تواجهه صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه. على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة،

[1] حامدي على، **" أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة، الوحدة الإنتاجية آريس"**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص ص 16-17.

وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة. ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب.

المطلب الثالث: علاقة السياسات التحفظية بجودة القوائم المالية وجودة المعلومات

تعد سياسة التحفظ المحاسبي من السياسات المحاسبية المعروفة في الفكر المحاسبي منذ زمن بعيد، والتي نالت تأييداً كبيراً في الماضي وذلك لأن التحفظ يسهم في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية، كما يساعد على حماية أصحاب المصالح في المؤسسة، على الرغم مما يتعرض له من انتقادات حادة بدعوى تعارضه مع بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: الإطار النظري للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية لمؤسسة معينة، هذه القوائم تعطي ملخص عن الوضع المالي وربحية المؤسسة على المدى القصير والمدى البعيد، والمقصود بها تلبية إحتياجات المستخدمين لكي يكونوا في موقف مناسب يسمح لهم بالمطالبة بتقارير مصممة خصيصا لتلبية إحتياجاتهم الخاصة من معلومات محاسبية.[1]

تهدف القوائم المالية إلى التزويد بمعلومات عن نتيجة النشاط والمركز المالي، التدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية المتعلقة بمؤسسة معينة لمستخدمي هذه القوائم لإتخاذ قراراتهم الإقتصادية. وتتلخص أهداف القوائم المالية كالتالي: [2]

- ✓ تقديم المعلومات التي يفترض أن تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمتوقعين في المستقبل والدائنين والمقرضين، وبعض الوحدات الحكومية كدائرة الضريبة وسوق الأوراق المالية وغيرها من الأطراف المهتمة بالقوائم المالية لتساعدهم في اتخاذ القرارات؛
- ✓ تزويد الأطراف المعنية بالمعلومات التي تساعدهم وتمكنهم من القيام بتقييم مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية؛

[1] القرار المؤرخ في 26 جوان 2008، **"المحدد لقواعد القيم المحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات"**، صادرة في الجريدة الرسمية العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، ص 22.

[2] يوحنا آل آدم، صالح الرزق، **"مبادئ المحاسبة أسس وأصول علمية وعملية"**، الطبعة الأولى، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع ، عمان، 2000، ص ص 409-410.

- ✓ تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية (الأصول) للمؤسسة والإلتزامات المرتبطة بهذه الموارد و التغيرات التي حصلت فيها؛
- ✓ تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لأغراض المقارنة والتنبؤ وتقييم القوى الإرادية للمؤسسة (أي قياس الأداء التشغيلي للمؤسسة)؛
- ✓ تقديم المعلومات المفيدة عن المصادر المختلفة للنقدية (من الأنشطة التشغيل والاستثمارية والتمويلية) وأوجه إستخدامها؛
- ✓ تقديم المعلومات التي تساعد في الحكم على مقدرة الأدارة في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة بفاعلية من أجل التوصيل إلى تحقيق أهداف المؤسسة؛
- ✓ تقديم معلومات حقيقية وتفسيرية حول العمليات والأحداث الأخرى التي تكون مفيدة لأغراض التنبؤ والمقارنة، وتقييم القدرة الإرادية للمؤسسة من خلال الملاحق والجداول المرفقة بالقوائم المالية والتي عادة تتضمن تفسيرات وأيضا تساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم وتفسير المعلومات والبيانات المالية الواردة فيها.

ويتعدد مستخدمي القوائم المالية بتعدد الهدف من استخدام المعلومات الواردة بتلك القوائم، فمنهم المستثمرين الحاليين والمحتملين، الموظفين والمقرضين، الموردين والدائنين التجاريين الآخرين، العملاء، الحكومات ووكلائها والجمهور، ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات، والتي تشمل ما يلي : [1]

1. **المستثمرون:** يهتم مقدمي رأس المال ومستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها، حيث يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة سيد شحاتة، **"مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي من منظور معايير المحاسبة الدولية"**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص ص8-9.

2. **الموظفون:** يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافأتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

3. **المقرظون:** يهتم المقرظون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

4. **الموردون والدائنون والتجاريون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون والتجاريون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمؤسسة على مدى زمن أقصر من اهتمام المقرظين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المؤسسة كعميل رئيسي لهم.

5. **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصا عندما يكون لهم إرتباط طويل المدى معها أو الإعتماد عليها.

6. **الحكومات ووكلاتها ومؤسساتها:** تهتم الحكومات و وكلائها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسات، كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية كأساس لإحصاءات الدخل القومي واحصاءات مشابهة.

7. **الجمهور:** تؤثر المؤسسات على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال تقدم المؤسسات مساعدات كبيرة للإقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم، وتعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول اتجاهات و التطورات الحديثة في نمو المؤسسة و تنوع أنشطتها.

جدول رقم (1.1): مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم

المستخدمين	إحتياجات المستخدمين
المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة : - المساهمين(الحاليين و المحتملين)؛	**القياس الشامل للأداء:** - مقاييس مطلقة؛

- الدائنين(قصيرة و طويلة الأجل)؛ - المديرين ؛ - العاملين؛ - المستهلكين؛ - الموردين؛ - المنافسين؛ **المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة:** - محللي القوائم المالية و سماسرة البورصة؛ - إتحادات العمال ؛ - الوكالات والهيئات الحكومية؛ - الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية.	- بالمقارنة مع الأهداف و المعايير؛ - بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى . **تقييم أداء الإدارة** - الأرباح و الكفاءة في إستخدام الموارد ؛ - المسؤولية القانونية . **التوقعات المستقبلية** - الأرباح؛ - التوزيعات و الفوائد ؛ - الإستثمارات ؛ - التوظيف **الحكم على المركز المالي** - تقييم اليسر المالي - تقييم درجة السيولة - تحديد درجة المخاطرة و عدم التأكد **تخصيص الموارد** **تقييم الديون و الحقوق الملكية** **تقييم الإلتزام باللوائح و القوانين** **تقييم مساهمة المشاريع الإجتماعية و خدمة البيئة و الإقتصاد القومي**

المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوى، "**مدخل معاصر في المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**"،الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2014،ص:16.

الفرع الثاني : علاقة التحفظ المحاسبي بجودة القوائم المالية

إن البيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية الناتجة من التحفظ المحاسبي والمعدة وفق المعايير الدولية من قبل الإدارة، من اجل توفير معلومات تمتاز بالثقة والشفافية والتي تعتبر وسيلة هامة لتخفيض عدم تماثل المعلومات وتكلفة رأس المال، كما يؤدي التحفظ المحاسبي إلى قيام المحاسبين لتجنب مخاطر نشر معلومات غير صحيحة، ويحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات وهو يعتبر من أهم آليات الحوكمة حيث يخفض من قدرة الإدارة من التلاعب في الأرباح أو تضخيمها مما يزيد من قيمة التدفقات

النقدية الوهمية للمؤسسة وفيما يلي سنوضح أهم النقاط التي تبين علاقة التحفظ المحاسبي بجودة القوائم المالية: [1]

1. علاقة التحفظ المحاسبي بشفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

أ. أثر التحفظ المحاسبي على تخفيض عدم تماثل المعلومات:

كما يساهم تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي في التقليل من مشكلة عدم تماثل المعلومات و التي تحدث غالبا بين إدارة المؤسسات و بين باقي أطراف المصلحة الآخرين ، و ذلك من خلال إلزام إدارة تلك المؤسسات بالإفصاح المبكر و في الوقت الملائم عن المعلومات و عدم حجبها عن المستخدمين الأمر الذي من شأنه زيادة مستوى شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية.

ب. أثر التحفظ المحاسبي على المركز المالي و النتيجة :

قد بينت الدراسات السابقة أن الإلتزام بتطبيق سياسة التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية، قد يؤدي الى الحصول على تقرير نظيف من مدقق الحسابات الخارجي حول عدالة القوائم المالية و صدق تمثيلها للمركز المالي و نتيجة النشاط، و هذا يعكس ضمنيا توفر شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من و جهة نظر مدقق الحسابات .

ت. أثر التحفظ المحاسبي على الإفصاح على المعلومات في الوقت المناسب :

يمكن القول أن التحفظ المحاسبي من الأمور الهامة التي تؤخذ بعين الإعتبار عند إعداد القوائم المالية تجنب التضليل والخداع في المعلومات المستخدمة لإعداد هذه القوائم، كما وأن تطبيق التحفظ المحاسبي من شأنه أن يوفر الموثوقية في القوائم المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات في موعدها، مما يساهم في زيادة مستوى شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

2. علاقة التحفظ المحاسبي بجودة الأرباح المحاسبية:

يحقق إلتزام المؤسسة بمبدأ التحفظ المحاسبي عند إعداد تقاريرها المالية العديد من المزايا، اذ اظهرت الدراسات بأن الأرباح ذات الجودة العالية يمكن الحصول عليها من خلال تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي، لذلك توجهت الدراسات للربط بين إستخدام التحفظ المحاسبي والحصول على أرباح ذات جودة عالية. فالتحفظ في الإعلان عن الأرباح التي من شأنه تأجيل الإعتراف بالإيرادات مما يمنح الأرباح الإستمرارية في

[1] أبو الخير مدثر طه، **"المنظور المعاصر للتحفظ المحاسبي"**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد 2، العدد 1، مصر، 2008، ص18.

المستقبل من خلال توليد التدفقات النقدية عبر الفترة الزمنية القادمة، كما وقد أظهرت دراسة (Ball & Shivakumar) بأن الأرباح تكون ذات جودة عالية عندما تكون متحفظة محاسبيا بينما تنخفض جودة الأرباح عندما يتم ممارسة إدارة الأرباح من خلال المبالغة في الإعلان عن الأرباح.[1]

3. علاقة التحفظ المحاسبي بتكلفة الأموال المملوكة:

سيتم التطرق لعلاقة التحفظ المحاسبي بتكلفة الأموال المملوكة على أساس التحفظ غير المشروط والمشروط وذلك من خلال ما يلي:[2]

أ. التحفظ المحاسبي غير المشروط و تكلفة الأموال المملوكة:

ينشأ التحفظ المحاسبي غير المشروط نتيجة إختيار الإدارة لتطبيق سياسة محاسبية متحفظة بطبيعتها من بداية الإعتراف بالأصل أو تسجيل الإلتزام، وتهدف إلى عدم المبالغة في قيمة صافي الأصول ولكن ينشأ عنها شهرة متوقعة غير مسجلة نتيجة تخفيض القيمة الدفترية لصافي الأصول عن قيمتها الإقتصادية، ولا ترتبط بعدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية مثل: الإعتراف الفوري بتكاليف البحوث والتطوير والإهتلاك المعجل للأصول طويلة الأجل. وهي السياسات المحاسبية التي قد يكون تأثيرها على الأرباح الحالية والمستقبلية أكثر إستمرارية، ومن ثم ينعكس تأثيرها على قرارات المستثمرين. لذلك إذا ما تم تفسير التحفظ المحاسبي غير المشروط من المنظور المعلوماتي. فإن جودة الأرباح وجودة المعلومات المحاسبية قد ترتبط بالتحفظ المحاسبي غير المشروط بشكل ايجابي، أي ترتفع جودة المعلومات المحاسبية و جودة الأرباح المحاسبية في المؤسسات التي ترتفع فيها مستويات التحفظ غير المشروط. الأمر الذي من المتوقع أن ينعكس على تكلفة الأموال المملوكة بالتخفيض، أي أن زيادة درجة التحفظ المحاسبي غير المشروط في القوائم المالية، تعود بالنفع على المستثمرين فيما يختص بتخفيض تكلفة الأموال المملوكة بتخفيض تكلفة الأموال المملوكة كم نتيجة لإرتفاع جودة الأرباح المحاسبية.

---

[1] رزان شهيد، فاطمة شريف عبس، **"قياس التحفظ المحاسبي وبيان أثره في جودة الأرباح المحاسبية (دراسة تطبيقة على سوق دمشق للأوراق المالية)"**، جامعة حلب، سوريا، 2015، ص 138.

[2] Chan ،A. L. ،Lin ،S. W. J.،& Strong ،N. (2009). **"Accounting Conservatism and the Cost of Equity Capital: UK Evidence"**. Managerial Finance ،35(4).pp 325-345.

ب. التحفظ المحاسبي المشروط وتكلفة الأموال المملوكة:

مقابل للتحفظ المحاسبي غير المشروط نجد أن التحفظ المحاسبي المشروط مرتبط بالأحداث الإقتصادية المحتملة، من خلال تعجيل الإعتراف بالخسائر المحتملة غير المحققة، و تأجيل الإعتراف بالمكاسب المحتملة حتى تتحقق مما قد يسمح للإدارة بمقدار معقول من الحرية والمرونة في الإختيار، عند تحديد توقيت ومقدار التخفيض في قيمه الأصل. بالاضافة إلى ان تفسح المجال للممارسات الإنتهازية من قبل الإدارة مثل: المبالغة في المخصصات والإحتياطات وتصفية الرواسب، وهي السياسات المحاسبية التي قد يكون تأثيرها على الأرباح الحالية والمستقبلية أقل إستمرارية ويصعب التنبؤ بها من قبل المستثمرين، لذلك إذا تم تفسير التحفظ المحاسبي المشروط من المنظور المعلوماتي، فإن جودة الأرباح وجودة المعلومات المحاسبية قد ترتبط بالتحفظ المحاسبي المشروط بشكل عكسي، أي تنخفض جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح المحاسبية في المؤسسات التي ترتفع فيها مستويات التحفظ المشروط، والذي من المتوقع أن ينعكس على تكلفة الأموال المملوكة بالإرتفاع. وذلك بأن المبالغة من جانب الإدارة في إتباع التحفظ المحاسبي المشروط في القوائم المالية يعود بالسلب على المستثمرين فيما يخص تكلفة الأموال المملوكة كنتيجه لإنخفاض جودة الأرباح المحاسبية.

4. علاقة التحفظ المحاسبي بحوكمة المؤسسات:

لقد أجريت دراسات متعددة حول علاقة التحفظ المحاسبي بحوكمة المؤسسات في بلدان متعددة، إذ أكد البعض منها بأن العلاقة بين التحفظ وآليات الحوكمة هي علاقة إيجابية. وتم إثبات ذلك في مجموعة من المؤسسات البريطانية حيث تم التوصل إلى أنهما يساعدان في التقليل من تكاليف الوكالة، وأن التقارير المتحفظة تساعد الإدارة في التخفيف من مشاكل الوكالة، وأن ملكية الإدارة كلما كانت منخفضة أدى ذلك إلى زيادة مشاكل الوكالة ومن ثم زيادة الطلب على التحفظ المحاسبي. مما يشير إلى أن التحفظ المحاسبي يرتبط وبعلاقة ايجابية مع التباين في المعلومات المحاسبية.[1] وقد أوضح WANG العلاقة بين الحوكمة والتحفظ وكيف تؤثر في مشاكل الوكالة من منظورين هما:[2]

[1] Mohammed،Nor Farizal ،Accounting Conservatism ،**Corporate Goverrnance and Political Influence A thesis in total fulfiilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy**،departement of Accounting la trobeSChool Faculty of Busines Economics and law la trobe University Bundoora ،Victoria Australia ،2011 ،p 4.

[2] Wang،Taychang ،Liu،Chiawen ،Chi،Wuchun،**Wat affects accounting conservatism ،A corporate Governance perspective** ،journal of Cotemporary Accounting & Economics 5 ،2009،P 1.

أ. **المنظور الإستبدالي:** من هذا المنظور يعامل التحفظ المحاسبي كوسيلة للحد من عدم تماثل المعلومات في حالة عدم التأكد، وأن الطلب على ممارسات التحفظ يزداد مع زيادة مشاكل الوكالة في المؤسسات التي تكون فيها الحوكمة ضعيفة مما يؤدي إلى إنتاج تقارير مالية أكثر تحفظا في ظل هياكل حوكمة أضعف.

ب. **المنظور التكاملي:** يقوم هذا المنظور على أساس ان حوكمة المؤسسات إذا كانت مطبقة بصورة فعالة يؤدي ذلك إلى رصد أكبر لتصرفات الإدارة، مما يلزم الإدارة بتنفيذ ممارسات التحفظ المحاسبي.

5. علاقة التحفظ المحاسبي بالقيمة العادلة:

تعد قضية المفاضلة بين مبدأ التكلفة التاريخية الذي يطبق وفقه التحفظ المحاسبي بشكل واسع، ومقياس القيمة العادلة من أهم القضايا المثارة في أدبيات الفكر المحاسبي في الوقت الراهن، وعلى الرغم من إن مبدأ التكلفة التاريخية يعتبر من الأعمدة الرئيسية التي يقوم عليها النموذج المحاسبي إلا أن الإعتبارات الخاصة بالملائمة المحاسبية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ودائنين وغيرهم قد أدت إلى الخروج عن هذا المبدأ من مواقف متعددة. وحسب دراسة (حسانين؛2014) فإن إستخدام مقياس القيمة العادلة يعد من العيوب التي أصابت الثوابت المحاسبية تحت مظلة الحداثة وإملاءات السوق التي تعني بمصالح ورغبة أصحاب رؤوس الأموال، و تم ذلك بشكل خاص تحت إسم المعايير المحاسبية الدولية. فمعيار القيمة العادلة يحيط به الكثير من المشكلات التي ترتبط بتقدير القيمه العادلة، ومشكلة كفاءة سوق المال ومشكلة تقدير التدفقات النقدية وتوقيت تحصيلها. بالإضافة لمشكلة إختلاف المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن التغيير في القيمة العادلة ومشكلات تلاعب إدارة المؤسسات في القوائم المالية. حيث كان التحفظ المحاسبي المفهوم الأكثر قبولا والأوسع تطبيقا والذي في ظله لا يحتسب او يسجل اي إيراد أو مكاسب متوقعة وغير محققة.[1]

[1] هاني عبد الخليل حسني، "**دور التحفظ المحاسبي في الحد من الآثار السلبية للأزمة المالية العالمية**"، مجلة إدارة الاعمال، العدد 144، مصر، 2014، ص ص 58-67.

الفرع الثالث: علاقة السياسات المحاسبية بجودة المعلومات

عند دراسة السياسات المحاسبية ومعرفة علاقتها بجودة المعلومات يجب على الإدارة مراعاة بعض الاعتبارات التي تمثل جودة قرار الاختيار ومدى صحته وملائمته لظروف الوحدة الاقتصادية، ومن هذه الاعتبارات ايضاً ما يلي:[1]

1. **اختيار سياسات محاسبية تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**

حدد معيار المحاسبة الدولي بأن على الوحدات الاقتصادية اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي ينتج عنها معلومات تتصف بالاتي:

- ✓ ملائمة لاحتياجات مستخدمي الكشوفات المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ✓ موثوقة وممثلة بصدق، وينتج عنها كشوفات مالية .

2. **اختيار سياسات محاسبية تحقق الثبات في المعلومات المحاسبية**

حدد معيار المحاسبة الدولي بأن تقوم الوحدة الاقتصادية باختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى، ما لم يشترط اي معيار أو تفسير أو يسمح بتبويب البنود وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة، وإذا ما سمح أو تطلب هذا المعيار أو التفسير مثل هذا التبويب يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بثبات على كل مجموعة.

3. **اختيار سياسات محاسبية تحقق الاتساق في المعلومات المحاسبية**

عند اختيار السياسات المحاسبية يجب مراعاة خاصية الاتساق في السياسات المحاسبية فيما بين الفترات المختلفة، فمن المعروف ان فائدة المعلومات المحاسبية تكمن في امكانية الاعتماد عليها في اجراء المقارنة بين الفترات المحاسبية ، اذ يحتاج مستخدمو الكشوفات المالية أن يكونوا قادرين على مقارنة الكشوفات المالية للوحدة الاقتصادية لعدد من الفترات الزمنية والتعرف على اتجاهات وضعها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

[1] حافظ طه على العاني، الطائي بشرى الفاضل، **"تاثير السياسات المحاسبية على توزيعات الارباح (دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية"**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 24، العدد104، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، 2017، ص ص 7-8.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى أهم الدراسات السابقة سواء أجنبية أو عربية، التي تناولت الموضوع من عدة جوانب مختلفة خلال فترات زمنية مختلفة، إضافة إلى معرفة الأدوات المستخدمة والنتائج المتوصل اليها.

كما سيتم التطرق في آخر المبحث إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة، من خلال تبيان الفرق في الأدوات المستخدمة ومجتمع وفترات الدراسة إضافة إلى طرق التحليل ومعالجة الموضوع والنتائج المتوصل إليها، لنتمكن من الخروج بما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات العربية

1. **دراسة:** (إيمان محمد عبيد، 2017.) **بعنوان :** "أثر التحفظ المحاسبي في التقارير المالية على القيمة السوقية للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان".[1]

هدفت الدراسة الى بيان اثر التحفظ المحاسبي في شركات المساهمة العامة الأردنية، من خلال تسليط الضوء على أهمية التحفظ المحاسبي و أهمية القيمة السوقية للشركات، و بيان أثر التحفظ المحاسبي في التقارير المالية على القيمة السوقية للشركات في ثلاث قطاعات (المالي، الصناعي، الخدمي) .

لتحقيق اهداف الدراسة إعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على اسئلة الدراسة والوصول لأهدافها، ولإختبار فرضيات الدراسة استخدمت الباحثة طريقة المربعات الصغرى، و تحليل الانحدار المتعدد او تحليل الارتباط عن طريق برنامج التحليل الاحصائي (Spss).

توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها ان المدخل الذي يستند الى المستحقات يمكن اعتباره مقياس يتلائم مع طبيعة بورصة عمان لقياس اثر التحفظ المحاسبي، كما ينبغي الاشارة هنالك الى وجود اثر ذو دلالة احصائية للتحفظ المحاسبي على القيمة السوقية .

2. **دراسة** (سلمان خالد سلمان ابو هديب، 2018)، **بعنوان:** "أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الأداء المالي المتمثل بهامش الربحية و معدل دوران الأصول". [2]

[1] ايمان محمد عبيد،" **اثر التحفظ المحاسبي في التقارير المالية على القيمة السوقية لشركات المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان**"، مذكرة ماجستير، جامعة الزرقاء، كلية الدراسات العلياء، عمان، ، 2017.

[2] سلمان خالد سلمان أبو هديب، "**أثر ممارسة التحفظ المحاسبي غلى الأداء المالي المتمثل بهامش الربحية و معدل دوران الأصول**"، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2018.

هدفت الدراسة الى بيان مستوى التحفظ المحاسبي وأثره على هامش الربحية و معدل دوران الاصول لعينة مكونة من (21) شركة صناعية مساهمة عامة عالية الربحية للفترة الممتدة مابين سنتي 2016_2012.

لتحقيق اهداف الدراسة استخدم الباحث اسلوب الاحصاء الوصفي و اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test و تحليل الانحدار البسيط لتحليل بيانات الدراسة.

توصلت نتائج الدراسة الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية عالية الربحية في ممارسة التحفظ المحاسبي، ووجود اثر عكسي بدلالة لممارسة التحفظ المحاسبي (سواءا عند انخفاضه أو ارتفاعه) على هامش الربحية في الشركات الصناعية، و عدم وجود أثر بدلالة احصائية لممارسة التحفظ المحاسبي (عند انخفاضه) على معدل دوران الاصول في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، و وجود اثر ايجابي بدلالة احصائية لممارسة التحفظ المحاسبي (عند ارتفاعه) على معدل دوران الاصول في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

3. **دراسة** (اسماعيل قزال، 2012)، **بعنوان:** "تأثير سياسة التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF. دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة الجزائرية "[1].

هدفت الدراسة الى الوقوف على مدى تأثير ممارسة التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية المفصح عنها في الشركات المساهمة .

لتحقيق اهداف الدراسة قام الباحث بقياس مستوى التحفظ المحاسبي في شركات المساهمة المدروسة باستخدام ثلاثة نماذج قياس هي نموذج (Jain and Rezaee 2004) مقياس نسبة المستحقات للأرباح المحاسبية قبل البنود الغير عادية، و نموذج المستحقات غير التشغيلية (Givoly and Hyan 2000) و نموذج (Ball and Shivakumar 2006) الاستحقاق غير المتماثل الى التدفق النقدي، و للوقوف على ممارسات ادارة الارباح قام الباحث باستخدام نموذج جونز المعدل 1995 المعتمد على المستحقات الاختيارية، اضافة الى استخدام مؤشر Eckel 1981 من اجل معرفة حجم ممارسة تمهيد الدخل، و اشتملت الدراسة على عينة من شركات المساهمة بلغت 47 بمجموع 235 مشاهدة للفترة الممتدة من 2011 إلى غاية 2015.

[1] إسماعيل قزال، "**دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF -دراسة تطبيقية على عينة من شركات المساهمة الجزائرية للفترة (2011_2015)**"، مذكرة دكتوراة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2018.

توصلت نتائج الدراسة إلى أن لسياسات التحفظ المحاسبي دور في الحد من ممارسة إدارة الارباح لغرض تضخيمها، إضافة الى عدم ثبوت أن ممارسة سياسات التحفظ المحاسبي تستخدم لغرض ممارسات تمهيد الدخل، وهو الأمر الذي ينعكس ايجابيا على جودة المعلومات المالية.

4. **دراسة** (محمد داود صراوي، 2019)، **بعنوان**: "أثر التحفظ المحاسبي على العائد المحاسبي والقيمة الإقتصادية المضافة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي".[1]

هدفت الدراسة إلى دراسة أثر التحفظ المحاسبي على معدل العائد على الاصول في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، ودراسة أثر التحفظ المحاسبي على القيمة الاقتصادية المضافة في الشركات الصناعية.

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الكمي من خلال الاعتماد على القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة ما بين 2010_2017 وتمثلت عينة الدراسة ب 47 شركة صناعية مدرجة في بورصة عمان، وتم الإعتماد على نموذج الإنحدار المتعدد.

واظهرت نتائج الدراسة وجود اثر ذو دلالة احصائية للتحفظ المحاسبي على العائد على الاصول قي الشركات الصناعية العامة الاردنية قي ظل وجود المتغيرات الضابطة (نسبة المديونية، و حجم الشركة) في حين بينت نتائج الدراسة عدم وجود أثر ذو دلالة احصائية للتحفظ المحاسبي على القيمة الاقتصادية المضافة في الشركات الصناعية الأردنية في ظل وجود المتغيرات الضابطة (نسبة المديونية و حجم الشركة)

5. **دراسة** (شراقة صبرينة، 2019)، **بعنوان**: "أثر استخدام سياسة التحفظ على ملائمة و موثوقية المعلومات المحاسبية في شركات التأمين الجزائرية". [2]

هدفت الدراسة لاختبار العلاقة بين التحفظ المحاسبي و الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية وفقا للتصنيف الصادر عن النموذج الموحد للإطار المفاهيمي للمحاسبة بين المجلسين (IASB/FASB) لسنة 2010 .

[1] محمد داود محمد صراوي، **" أثر التحفظ المحاسبي على العائد المحاسبي و القيمة الإقتصادية المضافة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي"**، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال، 2019.

[2] شراقة صبرينة، **"اثر استخدام سياسة التحفظ على ملائمة و موثوقية المعلومات المحاسبية في شركات التأمين الجزائرية"**، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس1، سطيف، 2018-2019.

لتحقيق أهداف الدراسة صممت الباحثة استبيان محكم ومعد وفقا لمقياس (ليكرت) الخماسي لجمع المعلومات اللازمة، بالتطبيق على جميع شركات التأمين على الأضرار الجزائرية المتواجدة بولاية سطيف، والتي استهدفت من خلالها شريحة المحاسبين و المديرين بأقسام المالية والمحاسبة، باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والارتباط.

أظهرت نتائج الدراسة أن التحفظ المحاسبي بجوانبه التطبيقية الأربعة (أصول، التزامات، إيرادات، مصاريف) يؤثر إجيابيا على خاصيتي ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، كما أن استخدام هذه السياسة في شركات التأمين يتجسد بشكل واضح عبر تكوين المخصصات التقنية والمؤونات المقننة الضرورية للتسيير التقني

6. **دراسة** (ماهر ناجي علي، امير شاكر،2017)، **بعنوان:** "أثر التحفظ المحاسبي في شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية".[1]

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم وأهمية وطرق قياس التحفظ المحاسبي وشفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فضلا عن ايجاد العلاقة الإحصائية بينهما.

لتحقيق أهداف الدراسة تم إختيار عينة مكونة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية و للفترة من 2011 ولغاية 2015 وبواقع 40 مشاهدة .وتم قياس التحفظ المحاسبي باستخدام مقياس القيمة الدفترية الى القيمة السوقية لحقوق الملكية و استخدام مقياس (Standard and 's Model Poor) لقياس شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالإعتماد على البيانات المالية المنشورة للشركات، وتم إستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في إجراء الإختبارات الإحصائية للوصول الى النتائج.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إلتزام عدد مقبول من الشركات بالتحفظ المحاسبي وشفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فضلا عن وجود علاقة إرتباط قوية و تأثير بين التحفظ المحاسبي و شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

7. **دراسة** (مومني يوسف، 2019.) : **بعنوان** : مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.[1]

[1] ماهر ناجي على، أمير شاكر، **"أثر التحفظ المحاسبي في شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية "**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 25، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الذي يلعبه التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.

لتحقيق أهداف الدراسة: قام الباحث بإعداد إستبيان بمجموع 40 مقياس تصب في لب موضوع الدراسة و إعتمد في تحليلها على برنامج SPSS V 25 و برنامج AMOS V 24. و صياغة نموذج نظري تم إختباره باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية أو البنائية .

توصلت نتائج الدراسة إلى : أن التدقيق المالي والمحاسبي يأثر بشكل مباشر في جودة المعلومات المحاسبية، كما أنه يأثر على جودة المعلومات المحاسبية بشكل غير مباشر وذلك بتوسط كل من إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1. دراسة: (R. Watts، L. Zuo، 2012)، **بعنوان:** "Accounting Conservatism and Firm Value. Evidence from the Global Financial Crisis".[2]

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على قيمة الشركات خلال فترة الأزمة المالية العالمية الأخيرة سنة 2008، وذلك من خلال تحليل دور التحفظ المحاسبي في تلك الفترة ومدى مساهمته لمستخدمي المعلومات المالية في معرفة الوضعية المالية للشركة من أجل اتخاذ مختلف القرارات المالية.

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بإختيار عينة مكونة من 2983 شركة أمريكية خلال الفترة(2007-2009) . ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- ✓ أن الشركات التي تضمنت قوائمها المالية مستوى معين من التحفظ المحاسبي استطاعت أن تبقي على حجم إستثماراتها بشكل مرتفع؛
- ✓ أن الشركات التي تتبع سياسات محاسبية متحفظة تميزت بقدرتها على الاقتراض وتحسين شروط الدين، وبالتالي المحافظة على إستثماراتها؛

[1] مومني يوسف، **"مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر"**، مذكرة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، أدرار، 2018-2019.

[2] - Ross L. Watts, Luo Zuo, "**Accounting Conservatism and Firm Value"** , Evidence from the Global Financial Crisis, 2012, available at.

- ✓ انخفاض ممارسات إدارة الأرباح في الشركات التي اتبعت سياسات محاسبية متحفظة خلال الأزمة المالية؛
- ✓ كل النتائج حسب الباحثان أدت إلى مساهمة التحفظ المحاسبي خلال فترة الأزمة المالية العالمية في تحسن قيمة الشركة.

2. دراسة: (Mohammad،2013) **بعنوان:** Impact of conservation of the Accounting information quality and decision making of the shareholders and the firms listed on the tahran Stock Exchange.[1]

هدفت هذه الدراسة في الأساس إلى إختبار أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وقرارات المساهمين والشركات المسجلة في بورصة طهران.

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإختبار أثر التحفظ المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات (الملائمة، الموثوقية، التوقيت الملائم) وأعتمد على إختيار (**Cross.Sectional Correlation**) بالتطبيق على 300 شركة مدرجة في بورصة طهران للفترة الممتدة ما بين سنتي (2006_2011).

توصلت الدراسة لوجود علاقة بين التحفظ المحاسبي وجودة المعلومات، وأن للتحفظ المحاسبي أثر إيجابي على كل من الموثوقية، الملاءمة، التوقيت الملائم .

3. دراسة:(Hamdan & Al-QUdah 2016)،،**بعنوان :** An Accounting Model to Measure Profit Accounting Conservatism in the Industrial . Jordanian Public Joint Stock Companies Listed in Amman Stock Exchang.[2]

هدفت الدراسة الى قياس التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان .

[1] Mohammad، **Impact of conservation of the Accounting information quality and decision making of the shareholders and the firms listed on the tahran Stock Exchange** . International Journal of Academic Research in Accounting , Finance and Management vol 3, N3, 2013.

[2] Hamdan & Al-QUdah، **"An Accounting Model to Measure Profit Accounting Conservatism"** in the Industrial Jordanian Public Joint Stock Companies Listed in Amman Stock Exchang. 2016.

لتحقيق أهداف الدراسة إعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، و قياس التحفظ المحاسبي بتطبيق نموذج Basu)، (1997 على عينة مكونة من 59 شركة مدرجة في بورصة عمان خلال الفترة الممتدة بين 2008 و 2014 .

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج اهمها : وجود تأثير إحصائي مهم لإيرادات سوق الأسهم في حالة الأخبار السارة. و أوصت الدراسة بأهمية تطبيق القيمة العادلة الأمر الذي يؤدي لزيادة مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية الصادرة عن الشركات الأردنية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

4. دراسة:(S. Basu،1997) بعنوان: The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings.[1]

هدفت هذه الدراسة إلى قياس التحفظ المحاسبي من خلال العلاقة بين الربح المحاسبي والأسعار وعائدات الأسهم، معتمدا على مؤشرات العوائد السوقية كمؤشر عن الأنباء السيئة والأنباء الجيدة، ويرى الباحث أن استجابة المحاسبون للأرباح التي تعكس الأنباء السيئة بشكل أسرع من الأرباح التي تعكس الأنباء الجيدة يعتبر دلالة على ممارسة للتحفظ المحاسبي.

لتحقيق أهداف الدراسة طبق الباحث دراسته على بورصة نيويورك NYSE وبورصة أمريكا للأوراق المالية AMEX ، للفترة 1963-1990، حيث افترض الباحث وجود علاقة انحدار عكسي بين الربح المحاسبي وعوائد الأسهم، بحيث يكون الربح المحاسبي هو المتغير التابع وعوائد الأسهم تكون المتغير المستقل.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن درجة إستجابة الأرباح للعوائد السلبية أكبر من درجة استجابتها للعوائد الإيجابية، وهو مؤشرا لممارسة التحفظ المحاسبي في العينة المدروسة، كما أن الأرباح كانت أسرع استجابة للأخبار السيئة مقارنة الأخبار الجيدة.

5.دراسة: (J. Pae،P. Easton ، 2004) **بعنوان:** Accounting Conservatism and the Relation Between Returns and Accounting Data.[2]

[1] Sudipta Basu, "**The Conservatism Principle and The Asymmetric Timeliness of Earnings**", Journal of Accounting and Economics, Vol. 24, No. 1, 1997, pp. 3-37 .

[2] Petter Easton, Jinhan Pae**, "Accounting Conservatism and the Relation Between Returns and Accounting Data"**, Review of Accounting Studies, Vol. 9, 2004, pp. 495–521.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة بين التحفظ المحاسبي وعوائد السوق والمعلومات المحاسبية، بحث طورا الباحثان نموذجان لقياس مستوى التحفظ المحاسبي في عينة الدراسة، النموذج الأول يعود إلى (Easton and Harris ،1991)، والذي يعتمد على قياس التحفظ من خلال البدائل والخيارات المحاسبية مثل الاهتلاك وتقييم المخزون، النموذج الثاني يعود إلى (Ohlson 1995)، حيث يعتمد هذا النموذج على تفسير اختلاف القيمة السوقية لحقوق الملكية عن قيمتها الدفترية إلى التحفظ على المدى الطويل في المعالجة المحاسبية للأصول التشغيلية.

لتحقيق أهداف البحث شملت الدراسة على 54313 مشاهدة لمختلف القطاعات الصناعية المتوفرة في بيانات CRSP مركز البحوث لأسعار الأسهم للفترة 1998-2002.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هي اختلاف مستويات التحفظ المحاسبي بين مختلف القطاعات الصناعية المدروسة، إضافة إلى وجود تأثير أقل للتحفظ المحاسبي في قياس عناصر الأصول التشغيلية على العوائد التشغيلية.

6. **دراسة:** (S.H. Badloe, 2011)

بعنوان: The quality of accounting information a case of the Netherlands.[1]

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطور جودة المعلومات المحاسبية بعد تطبيق هولندا لمعايير إعداد التقارير المالية IFRS سنة 2005، وكذلك معرفة تأثير كل من النظام السياسي والقانوني والمالي على تطبيق هذه المعايير في البيئة الهولندية.

اشتملت الدراسة على عينة مكونة من 63 شركة مدرجة في بورصة روتردام للفترة 2001-2009 وقام الباحث بتقسيم الفترة إلى فترة ما قبل تطبيق المعايير2001-2004 وفترة ما بعد تطبيق المعايير 2005-2009 ، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بقياس جودة المعلومات المحاسبية من خلال قياس مستويات التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح و القيمة الملائمة للمعلومات المالية وفق المعايير المحلية الهولندية ومعايير إعداد التقارير المالية IFRS . ومن أهم نتائج الدراسة:

[1] S.H. Badloe," **The quality of accounting information, a case of the Netherlands"**, Master Thesis Accounting, Auditing & Control, Erasmus University Rotterdam, 2011.

- ✓ تطبيق محاسبة القيمة العادلة في فترة تطبيق معايير IFRS ساهم في تعزيز خاصية التوقيت الملائم لاتخاذ القرارات.
- ✓ انخفاض في مستوى جودة الإفصاح المحاسبي في فترة تبني معايير IFRS قواعد الحوكمة مقارنة بمرحلة معايير المحاسبة الهولندية.
- ✓ إرتفاع ملحوظ في ممارسة إدارة الأرباح بمقابل انخفاض مستوى التحفظ في فترة تطبيق معايير IFRS وقواعد الحوكمة.

المبحث الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال الإطلاع على الادبيات والابحاث التي تناولت متغيرات الدراسة والمتمثلة في كل من التحفظ المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية، سواءا العربية منها أو الأجنبية أو التي تناولت المتغيرين معا أو دراسات تناولت أحد المتغيرين، سيتم تلخيص أهم ما جاءت به هذه الدراسات من حيث الأهداف، الأدوات المستخدمة وكذا النتائج المتوصل إليها في الجدول ادناه للخروج بالنقاط التي تميز دراستنا عن سابقتها.

جدول رقم (2.1): ملخص الدراسات السابقة العربية والأجنبية

الدراسة	هدف الدراسة	الادوات المستخدمة	النتائج المتوصل اليها
"أثر التحفظ المحاسبي في التقارير المالية على القيمة السوقية للشركات المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان".	بيان أثر التحفظ المحاسبي في التقارير المالية على القيمة السوقية للشركات في ثلاث قطاعات (المالي، الصناعي، الخدمي)	استخدمت طريقة المربعات الصغرى، وتحليل الانحدار المتعدد او تحليل الارتباط عن طريق برنامج التحليل الاحصائي (Spss).	توصلت الدراسة الى وجود أثر ذو دلالة احصائية للتحفظ المحاسبي على القيمة السوقية .
"أثر ممارسة التحفظ المحاسبي	بيان مستوى التحفظ	استخدم الباحث اختبار	توصلت نتائج الدراسة

على الاداء المالي المتمثل بهامش الربحية و معدل دوران الاصول".	المحاسبي و اثره على هامش الربحية و معدل دوران الاصول	Wilcoxon Signed Ranks Test و تحليل الانحدار البسيط لتحليل بيانات الدراسة.	الى و وجود اثر عكسي بدلالة لممارسة التحفظ المحاسبي (سواءا عند انخفاضه او ارتفاعه) على هامش الربحية في الشركات الصناعية.
"تأثير سياسة التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF.دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة الجزائرية ".	الوقوف على مدى تأثير ممارسة التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية	باستخدام ثلاثة نماذج لقياس مستوى التحفظ هي نموذج (Jain and Rezaee)، مقياس نسبة المستحقات للأرباح المحاسبية قبل البنود الغير عادية، و نموذج المستحقات غير التشغيلية)	توصلت نتائج الدراسة عدم ثبوت ان ممارسة سياسات التحفظ المحاسبي تستخدم لغرض ممارسات تمهيد الدخل، و هو الأمر الذي ينعكس ايجابيا على جودة المعلومات المالية.
أثر التحفظ المحاسبي على العائد المحاسبي و القيمة الاقتصادية المضافة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.	دراسة أثر التحفظ المحاسبي على معدل العائد على، و أثره على القيمة الاقتصادية المضافة	الإعتماد على نموذج الانحدار المتعدد.	وجود أثر ذو دلالة احصائية للتحفظ المحاسبي على العائد على الاصول في الشركات الصناعية العامة الاردنية و عدم وجود أثر ذو دلالة احصائية للتحفظ المحاسبي على القيمة

			الاقتصادية.
"أثر استخدام سياسة التحفظ المحاسبي على ملائمة و موثوقية المعلومات المحاسبية في شركات التأمين الجزائرية".	اختبار العلاقة بين التحفظ المحاسبي و الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية.	الاعتماد على استبيان محكم ومعد وفقا لمقياس (ليكرت) الخماسي استهدفت من خلالها شريحة المحاسبين و المديرين بأقسام المالية والمحاسبة، باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والارتباط.	أظهرت نتائج الدراسة أن التحفظ المحاسبي بجوانبه التطبيقية الأربعة (أصول، التزامات، إيرادات، مصاريف) يؤثّر إجيابيا على خاصيتي ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية
"أثر التحفظ المحاسبي في شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ".	بيان مفهوم وأهمية وطرق قياس التحفظ المحاسبي وشفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فضلا عن ايجاد العلاقة الإحصائية بينهما.	تم قياس التحفظ المحاسبي باستخدام مقياس القيمة الدفترية الى القيمة السوقية لحقوق الملكية .	توصلت الدراسة إلى إلتزام عدد مقبول من الشركات بالتحفظ المحاسبي و شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في	هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الذي يلعبه التدقيق المالي والمحاسبي في	إعتمد في تحليلها على برنامج SPSS V 25 و برنامج AMOS V 24. و صياغة نموذج	أن التدقيق المالي والمحاسبي يأثر بشكل مباشر في جودة المعلومات المحاسبية،

الجزائر	تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.	نظري تم إختباره باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية أو البنائية .	كما أنه يأثر على جودة المعلومات المحاسبية بشكل غير مباشر وذلك بتوسط كل من إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
"Accounting Conservatism and Firm Value". Evidence from the Global Financial Crisis.	بيان تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على قيمة الشركات خلال فترة الأزمات المالية العالمية 2008.	تحليل دور التحفظ المحاسبي ومدى مساهمته لمستخدمي المعلومات المالية في معرفة الوضعية المالية للشركة.	توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتبع سياسات محاسبية متحفظة تتميز بقدرتها على الإقتراض و تحسين شروط الدين، وبالتالي المحافظة على إستثماراتها
Impact of conservation of the Accounting information quality and decision making of the shareholders and the firms listed on the tahran Stock Exchange	إختبار أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و قرارات المساهمين و الشركات المسجلة في بورصة طهران.	اختبار أثر التحفظ المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات (الملائمة، الموثوقية، التوقيت الملائم) و اعتمد على إختيار **Cross.Sectional Correlation**	توصلت الدراسة الى ان للتحفظ المحاسبي أثر إيجابي على كل من الموثوقية، الملاءمة، التوقيت الملائم .

An Accounting Model to Measure Profit Accounting Conservatism in the Industrial Jordanian Public Joint Stock Companies Listed in Amman Stock Exchang.	قياس التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة العامة الاردنية.	تطبيق نموذج (Basu،1997)لقياس التحفظ المحاسبي	أوصت الدراسة بأهمية تطبيق القيمة العادلة الأمر الذي يؤدي لزيادة مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية الصادرة عن الشركات الأردنية
The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings.	قياس التحفظ المحاسبي من خلال العلاقة بين الربح المحاسبي والأسعار وعائدات الأسهم.	الإعتماد على مؤشرات العوائد السوقية كمؤشر عن الأنباء السيئة والأنباء الجيدة	أن درجة استجابة الأرباح للعوائد السلبية أكبر من درجة استجابتها للعوائد الايجابية
Accounting Conservatism and the Relation Between Returns and Accounting Data.	هدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة بين التحفظ المحاسبي وعوائد السوق والمعلومات المحاسبية	قياس مستوى التحفظ المحاسبي عن طريق نموذجين: هما نموذج (Easton & Harris1991) و نموذج (Ohlson 1995)	اختلاف مستويات التحفظ المحاسبي بين مختلف القطاعات الصناعية المدروسة، إضافة إلى وجود تأثير أقل للتحفظ المحاسبي في قياس عناصر الأصول التشغيلية على العوائد التشغيلية.

a case of the Netherlands. The quality of accounting information.	هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطور جودة المعلومات المحاسبية بعد تطبيق هولندا لمعايير إعداد التقارير المالية IFRSاسنة 2005	قياس مستويات التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح و القيمة الملائمة للمعلومات المالية وفق المعايير المحلية الهولندية ومعايير إعداد التقارير الماليةIFRS	تطبيق محاسبة القيمة العادلة في فترة تطبيق معايير IFRS ساهم في تعزيز خاصية التوقيت الملائم لاتخاذ القرارات.

المصدر: من إعداد الطالبين

من خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت أهم متغيرات الدراسة والعلاقات فيما بينها، وتلخيص ما جاءت به من خلال أهم النقاط: أهداف الدراسة، الادوات المستخدمة وكذا النتائج المتوصل اليها، يمكن ايجاز أهم ما يميز الدراسة الحالية عن سابقتها في النقاط التالية:

- ✓ **من حيث بيئة الدراسة:** تناولت الدراسات السابقة بيئات اقتصادية مختلفة اغلبها طبق في الشركات المساهمة المدرجة في البورصة، كما اعتمدت نماذج تعتمد على القوائم المالية لعدة شركات خلال فترات مختلفة (اقلها 05 سنوات)، على خلاف دراستنا التي طبقت على شركة واحدة كعينة دراسة؛
- ✓ **من حيث أداة الدراسة:** اعتمدت الدراسات السابق على نماذج الانحدار لقياس المتغيرات واختبار فرضيات الدراسة، كما ان اغلبها اعتمد نماذج لقياس مستوى التحفظ في المؤسسات محل الدراسة، الا ان دراستنا اكتفت باستبيان لتحري الاثر.

خلاصة الفصل

بعد التطرق لمختلف الجوانب النظرية لكل من التحفظ المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية، والملاحظ أن التحفظ المحاسبي له أهمية كبيرة في الحصول على التقارير مدققة حول عدالة القوائم المالية وصدقها مما يؤدي إلى شفافية الإفصاح المحاسبي، وكذلك إعطاء قيمة عادلة وخلو مختلف المعلومات المحاسبية من الأخطاء التي تنعكس على جودتها، كذلك فإن مستوى التحفظ المحاسبي ينعكس بصفة مباشرة على تنبئات المحللين بربح المؤسسة وبالتالي المساعدة على وضع خطط مستقبلية لمختلف نشاطات المؤسسة والوصول لأهدافها.

وقد تم الإعتماد في ذلك على عدة دراسات سابقة، تناولت موضوع التحفظ المحاسبي و أهميته لما له من فوائد على المحاسبة، وكذلك دراسات أخرى إرتبطت بجودة المعلومات المحاسبية، وتميزت هذه الدراسة عن غيرها بإنها توضح أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وسيتم تطبيق هذه الدراسة على مؤسسة SOMIPHOS تبسة، وهذا ما سيتم التطرق في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، سيتم دعم البحث بالدراسة الميدانية التي تعتبر بمثابة إسقاط للجانب النظري على الواقع، وإعطاءه بعدا آخر، من خلال تحري الحقائق على مستوى المؤسسة محل الدراسة، من خلال دراسة إحصائية تستند على أسس وقواعد علمية، حيث تم من خلالها إستخدام الإستبيان كأداة من بين أهم الأدوات المستخدمة حديثا في ميدان البحث العلمي، لتأكيد أو نفي صحة الفرضيات التي تم تناولها، حيث تم تحديد عينة مكون من 40 عامل بمؤسسة Somiphos –تبسة.

سيتم التطرق في هذا الفصل لمختلف المباحث التالية :

- ✓ **المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة Somiphos –تبسة–**
- ✓ **المبحث الثاني : مجتمع وعينة الدراسة واساليب معالجة البيانات**
- ✓ **المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات**

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة Somiphos –تبسة–

تعتبر شركة الفوسفات إحدى شركات المجموعة الوطنية لمناجم الحديد والفوسفات الوحيدة على المستوى الوطني المسؤولة على عملية إنتاج الفوسفات الخام وتسويقه، مما جعلها من أهم الشركات العمومية الاقتصادية على المستوى الوطني.

المطلب الأول: ماهية مؤسسة Somiphos –تبسة–

تعتبر مؤسسة Somiphos –تبسة–إحدى أهم المؤسسات الاقتصادية التي تساهم في تدعيم الاقتصاد الوطني من خلال ما تقدمه من منتجات للسوق الوطنية والدولية، خصوصا في منتجات الفوسفات ومشتقاته.

قسمت المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات عن المؤسسة الام سنة 2004 إلى عدة فروع وبدأت تمارس نشاطها بشكل مستقل عن المناجم والحديد، بتاريخ 01 جانفي 2005 متخصصة في عملية استخراج معالجة وتسويق الفوسفات لمختلف الأسواق داخليا وخارجيا[1].

وتعتبر مؤسسة المناجم مؤسسة مساهمة برأس مال اجتماعي يقدر ب "مليار د.ج" تشرف عليها سلطة وطنية عليا تتمثل في مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمة وهي تتكون أساسا من وحدات رئيسية:

- ✓ **مركب جبل العنق:** يعد العمود الفقري للمجموعة ككل والوحدة الإنتاجية الوحيدة لمناجم الفوسفات –تبسة–، يوجد على مستواه منجم استخراج الفوسفات الطبيعي ومصنع للمعالجة ببئر العاتر ولاية تبسة.
- ✓ **المنشاة المينائية بعنابة:** وهي الوحدة التسويقية لشحن وتحميل الفوسفات المعدة للتصدير من ميناء عنابة حيث يتم على مستوى هذه الوحدة تفريغ وحمل وشحن المنتوجات الفوسفاتية الموجهة للتصدير إلى البواخر، وتتوفر على طاقة تخزين تقدر ب 120 ألف طن، كما يبلغ عدد عمالها 250 عامل.
- ✓ المقر: مقر الإدارة العامة موجود بتبسة المدينة تحتوي على الإدارة والهياكل المركزية التي تسعى إلى تحقيق التنمية، تتوفر على عدد كبير من العمال يقدر ب 1400 عامل.

[1]– معلومات مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية.

أولا: نشأة مؤسسة Somiphos –تبسة

مع اكتشاف مناجم الشرق الجزائري بداية القرن 19 بدأت صناعة الفوسفات المستخرج أساسا من منجم الكويف من 300.000 طن بداية القرن إلى 500.000 طن سنة 1920، وبلغت سنة 1938 إلى بداية الحرب العالمية الثانية ب 584.000 طن سنويا.

تجاوز الإنتاج خلال الخمسينات 500.000 طن سنويا بعد استئناف الاستغلال لمنجم الكويف والذي كان يستغل من طرف المعمرين الخواص، حيث أصبح استغلال المنجم منذ الاستقلال من قبل شركة فوسفات قسنطينة واستغني عن هذه الشركة سنة 1963 وخلفتها شركة Barem سنة 1964، ثم مؤسسة SONAREM سنة 1967، لتغطية طلب السوق الوطنية وترقية الصادرات حيث كانت SONAREM مكلفة بترقية وتطوير المنتج المنجمي. بعد إعادة هيكلة SONATRACH نشأت شركة ASMIDAL التي تولت مهمة صناعة الأسمدة. بدا استغلال منجم جبل العنق في الستينات من قبل SDO شركة جبل العنق الخاصة لتندمج فيما بعد مع الشركة الوطنية للأبحاث المنجمية SONAREM سنة 1983 وانبثقت منها مؤسسة فرفوس طبقا لمرسوم نشأتها حيث بلغ رأس مالها الإجمالي الابتدائي بـــ5.000.000 د.ج ثم تعدى إلى 300.000.000 د.ج ثم إلى 1000.000.000 د.ج.

مع دخول الإصلاحات الاقتصادية حيز التنفيذ تحولت فرفوس ابتداء من ماي 1990 إلى الاستقلالية وهيكلت على هذا الأساس. وفي سنة 2004 بادرت الشركة إلى اعتماد نظام الفروع وبتطبيقه في1 جانفي 2005 تفرعت إلى مجموعة شركات وهي:

- ✓ مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة (SOCIETE DES MINES DE PHOSPHAT)؛
- ✓ مؤسسة مناجم الحديد تبسة (SOMIPHER)؛
- ✓ مؤسسة للنقل أنشأت حديثا للقيام بنقل المواد المنجمية والفوسفات من مدينة بئر العاتر إلى عنابة (SOTRAMINES).

ثانيا : أهداف المؤسسة

تسعى الشركة الوطنية للحديد والفوسفات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- ✓ **أهداف فيزيائية:** تتمثل في البحث والتنقيب عن مادة الحديد واكتشاف مناطق استخراجها.
- ✓ **أهداف اقتصادية:** تتمثل في:

- تحقيق الربح لتوسيع نشاطها وبالتالي الصمود أمام المؤسسات الأخرى ومن ثم الاستمرار.
- وصولها إلى الحصول على شهادات عالمية في الجودة أهمها شهادة ISO للجودة.

✓ **أهداف اجتماعية:** تتمثل في:

- رفع مستوى العاملين المهني والاجتماعي.
- ضمان مستوى مقبول من الأجور يسمح للعامل بتلبية حاجاته والحفاظ على بقائه وتحسين مستوى معيشته للعمال وترقية الجانب التأهيلي.

✓ **أهداف ثقافية:** وتتمثل في:

- توفير وسائل الترفيه والثقافة.
- الحفاظ على محيط وزرع ثقافة الشركة[1].

ثالثا:غايات المؤسسة

تتمثل غايات مؤسسة مناجم الفوسفات في ما يلي:

✓ تدعيم سمعة المؤسسة من خلال إثبات قدرة متميزة على الابتكار والتجديد والاستجابة لطلبات العملاء وتقديم الخدمات المتميزة للعميل بما يدعم ثقة الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة؛

✓ زيادة حصة المؤسسة في السوق العالمي؛

✓ التركيز على العمليات والمنتجات والخدمات ذات الربحية العالية؛

✓ خلق أسواق جديدة؛

✓ العمل على تطوير أساليب الإنتاج بما يؤدي إلى تحسين جودة المنتجات وتخفيض التكاليف؛

✓ المحافظة على شهادتي ISO 9001 و ISO 14001 للجودة والبيئة والتي تحصلت عليهما المؤسسة خلال سنة 2007؛

✓ تطوير سياسات وأساليب تسعير المنتجات لتدعيم الموقف التنافسي للمؤسسة؛

✓ العمل على تطوير أساليب التسويق التي تتبعها المؤسسة؛

✓ تطوير نظم المرتبات والحوافز للعاملين؛

[1] معلومات مقدمة من طرف مدير مصلحة الموارد البشرية.

- ✓ تطوير وتنمية مهارات أعضاء المؤسسة بما ينعكس على تحسين مستوى الأداء وبالتالي ارتفاع الإنتاجية وترشيد التكاليف؛
- ✓ زيادة رأس مال المؤسسة؛
- ✓ تحسين هامش الربح؛
- ✓ ترشيد التكاليف؛
- ✓ تنمية مجالات الاستثمار؛
- ✓ تطوير هيكل التمويل للمؤسسة لتقليل تكلفة التمويل.

رابعا: أنشطة المؤسسة

لا يقتصر نشاط المؤسسة على الإنتاج فقط بل يشمل عدة أنشطة أخرى هي كالتالي:[1]

1. **الأنشطة الإنتاجية:** تتمثل الأنشطة الإنتاجية في استخراج الفوسفات من المركب المنجمي جبل العنق والفوسفات المعالج الذي ينقل ويوزع إلى مختلف أنحاء الوطن والخارج؛ بالإضافة إلى الوحدات الأخرى (وحدة المنشاة المينائية، وحدة المقر، وحدة مركز الأبحاث التطبيقية)، كما تنتج: مزيل الغبار TLP /65...63 – الفوسفات TPL /66....68.
2. **الأنشطة التجارية:** تقوم الشركة بالعمليات التالية:
   - ✓ قيام المديرية التجارية بإبرام صفقات، المفاوضات، الاتفاق وفق السياسة التجارية للمؤسسة؛
   - ✓ القيام بتسويق منتوج الفوسفات حسب البرنامج المسطر؛
   - ✓ دراسة التغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛
   - ✓ تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته وسماع انشغالاته؛
   - ✓ استقبال الوفود والزبائن الدوليين؛
   - ✓ التنسيق بين أطراف الإنتاج؛
   - ✓ إعداد التقارير الدولية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.

[1] مصلحة التسويق.

3. **الأنشطة التطويرية:** تعتمد على الدراسات المنجمية التي يقوم بها مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية حيث يقوم بتحديد الإنتاج وتحديد الطاقة الإنتاجية وتطوير طرق العمل بها، وتتجسد فيمايلي:
   - ✓ البحث عن مناجم جديدة قابلة للاستغلال.
   - ✓ القيام بدراسات تنموية على مادتي حمض الفوسفور الممتاز والبسيط من اجل تسويقه إلى أسميدال بغرض استعماله كمادة أولية في صناعة الأسمدة.
4. **الأنشطة الخدماتية** تتمثل في:
   - ✓ خدمات النقل محليا ودوليا؛
   - ✓ تقدم خدمات للزبائن خارج الشركة كـــ: إجراءات جمركية، صيانة داخل السعة؛
   - ✓ يقوم منجم جبل العنق بالصيانة وتصنيع قطع الغيار حسب الطلب.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي والتشخيص البيئي لمؤسسة "SOMIPHOS"

تحليل أهم الوظائف لـــــ"SOMIPHOS"[1]

من خلال الهيكل التنظيمي المبين ادناه فان مؤسسة Somiphos تتفرع الى المصالح والادارات الاتية:

1. **المدير العام:** هو رئيس ومدير مجلس الإدارة، والذي يتكون من تسعة أعضاء وهذا المجلس يسهر على القيام باجتماعات معينة، تتم في الحالات العادية أوالطارئة وذلك ثلاثيا وسداسيا، ويمكن تلخيص مهامه فيما يلي:
   - ✓ ضبط ضمان التنظيم وتوجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة)؛
   - ✓ المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛
   - ✓ الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للمؤسسة بالخارج.
2. **الأمانة:** ومن مهامها السهر على كل ما يتعلق بالمدير العام من طبع وفتح وحفظ الرسائل وترتيبها وتحديد المواعيد والتكفل بجميع المكالمات الهاتفية وكتابة التقارير والملفات وكذلك القيام بالأعمال المكتبية الأخرى.
3. **مساعدة الأمن وحساب للممتلكات:** مهامه الأمن الداخلي للمؤسسة.

[1]- بناءا على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

4. **مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية:** ومن مهامه إنجاز الدراسات والأبحاث المنجمية والتطبيقية والفلاحية والبيداغوجية.

5. **مديرية التسويق:** وتقوم هذه المديرية بالإشراف على تسويق منتجات المؤسسة من خامات الحديد والفوسفاط ومن خلال إبرام صفقات من العملاء، وفق ما تقتضيه مستلزمات السوق والقوانين المعمول بها في هذا المجال، كما تشرف أيضا على عملية الاستيراد للمعدات والتجهيزات اللازمة وهي مقسمة إلى قسميين:

أ. **مديرية المحاسبة والمالية:** وتضم قسمين قسم المالية، قسم المحاسبة ويهتم بكل ما هو مالي ومحاسبي على المؤسسة ومن مهامه القيام بمراقبة الأعمال المالية والمحاسبة والإشراف عليها.

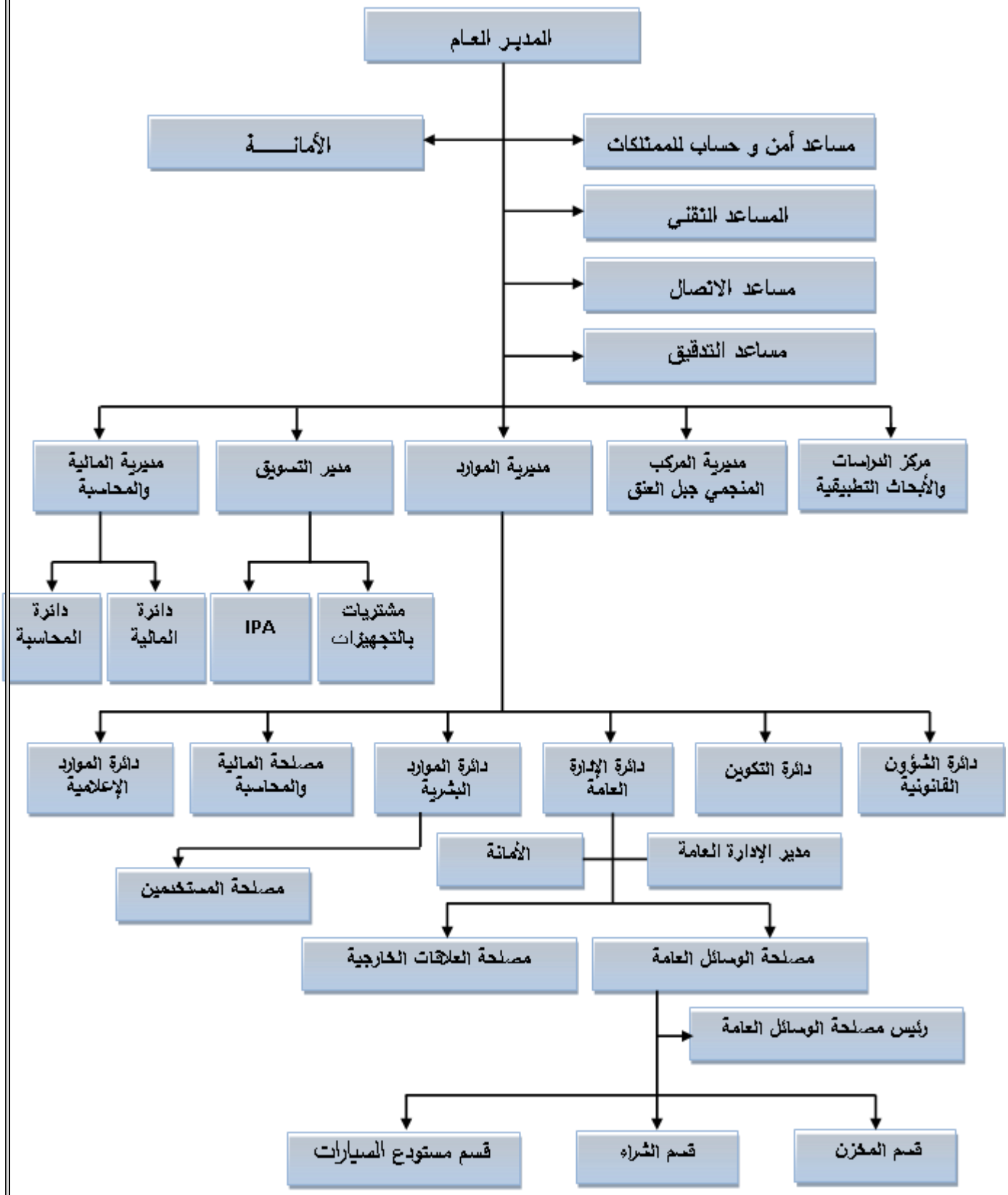
ب. **مديرية الموارد:** لكي تحصل على الأهداف الثابتة وتواصل في أحسن مهماتها لإدارة الموارد ينظم الهيكل التالي مايلي:[1]

- ✓ **مديرية الموارد البشرية:** هذه المديرية لها التكلف زيادة على مهامها العادية رقابة تسيير الشؤون الاجتماعية على مستوى الوحدة كي تضمن تتبع مهام المصلحة الاجتماعية على مستوى مراكز النشاط ومصالح العمال بالطرق التي تخصصها مصلحة الشؤون الاجتماعية للمقر، والتي تكون تحت تصرف الدائرة.
- ✓ **مديرية الإدارة العامة:** هذه المديرية لها التكلف خاصة في الموارد الضرورية للمقر خاصة في تسيير ورشات الآلات المتنقلة وتنظيف المحلات والمحيط والتموين بلوازم المكاتب وغير ذلك وتكلف بالمهمات المسطرة واستقبال الوفود وتتبع الجرد الاستثماري والدائرة يكون تحت تصرفها المباشر مصالح العلاقات الخارجية .
- ✓ **مديرية التكوين:** هذه المديرية لها الرقابة على تطبيق خطة التكوين والتكفل بكل التغيرات المحتملة والتتبع اليومي لإنجازات مختلف مراكز النشاط وجمع التقييم وحصوله على الميزانية.
- ✓ **دائرة الشؤون القانونية والمنازعات:** هذه الدائرة لها التكفل زيادة على مهامها الخاصة بالمجلس القانوني وتتبع النزاعات والضمانات وتطبيق عدة عقود واتفاقيات مراقبة أي وثيقة من الناحية القانونية والتكفل باستغلالها ونشرها للقوانين الجديدة على مستوى الوحدة.

[1]- بناءا على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

- ✓ **مديرية الموارد الإعلامية:** هذه الدائرة لها التكفل بتسيير شبكة الإعلام الآلي والاتصالات الهاتفية وبيع وصيانة التطبيقات الجارية (الأجور، المحاسبة وتسيير المحروقات) وتطبق نظام (SAGE) هذه الدائرة تتكفل أيضا بخدمات الوحدات التابعة لمجمع "FERPHOS".
- ✓ **مصالح مباشرة متعلقة بإدارة الموارد:** وهي مصلحة المحاسبة والمالية ومصلحة الترجمة و الوثائق يبقوا تابعين مباشرة إلى مديرية الموارد.

شكل رقم (1.3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة "SOMIPHOS"



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

المطلب الثالث: التشخيص البيئي للمؤسسة

تتمتع SOMIPHOS بثقل اقتصادي معتبر وهام في الاقتصاد الوطني، نتيجة ما تتمتع به من نقاط قوة، إلا أن ذلك لا يعني أنها لا تمتلك نقاط ضعف، إضافة إلى أنها تتوفر على فرص اقتصادية يمكن استغلالها والاستفادة منها إذا تمكنت من تجاوز التهديدات التي تواجهها.

1. نقاط القوة والضعف:

1.1 نقاط القوة: ان نقاط القوة بالمؤسسة عديدة ومتنوعة وتتحكم مباشرة في النجاح الاقتصادي للمؤسسة، وأهمها مايلي:

- ✓ تتوفرSOMIPHOS على مخزون احتياطي للفوسفات يقدر بـــ 2 مليار طن منها 1 مليار و100 ألف طن من السهل استغلالها؛
- ✓ تتوفر على طاقة إنتاجية تصل إلى 2 مليون و 100 ألف طن؛
- ✓ تتوفر على نظام عمل 3 دوريات إنتاج يوميا على مستوى مركب جبل العنق لاستخراج الفوسفات؛
- ✓ تعتمد في معالجتها للفوسفات المستخرج على الغاز الطبيعي الأقل تكلفة كبديل للنفط ذي التكلفة المرتفعة مع إمكانية استعمالهما الاثنين؛
- ✓ تتوفر على مجموعة منتجات قليلة وغير متنوعة تنحصر في أربع منتجات رئيسية، مما يسهل التحكم فيها ويسمح بزيادة حجم الإنتاج ومن ثمة زيادة بحجم المبيعات مما يساهم في تحقيق هامش ربح جيد؛
- ✓ تمتلك طاقة تخزين معتبرة تقدر بحوالي 300 ألف طن على مستوى مركب جبل العنق و 90 ألف كن على مستوى المنشآت المنائية بعنابة؛
- ✓ تتوفر على مصالح خاصة لمراقبة الجودة في المنجم والميناء، مما يسمح بالتحكم في المشاكل المتعلقة بالجودة ومعالجتها في أسرع وقت ومسايرة المواصفات المطلوبة من الزبائن فيما يخص الفوسفات المصدر؛
- ✓ تمكنها من تكوين علاقات تجارية وطيدة وجيدة مع عملائها خاصة القدامى، لدرجة أنها تعتبر ممول قوي للكثير منهم؛
- ✓ امتلاك SOMIPHOS لعلامة تجارية خاصة بها ومعروفة بها عالميا وحاصلة على شهادة الجودة العالمية؛

- ✓ تخصص ميزانية خاصة للترويج لنشاطها تتراوح بين 20 إلى 30 مليون دج للسنة من خلال وسائل الإعلام والممثليات والقنصليات بالخارج؛
- ✓ مستحقات الغير لا تتجاوز 19% و التي تمثل حوالي شهرين من رقم أعمال المؤسسة؛
- ✓ عدم وجود مكشوف بنكي للمؤسسة وهو ما يعكس عدم اقتراض المؤسسة لديون قصيرة المدى؛
- ✓ الأموال الخاصة للمؤسسة تحقق فوائد سنوية بحوالي نسبة 28.99%؛
- ✓ تتمتع المؤسسة بمرونة في عدد العمال وتوظيفهم من خلال اعتمادها نظام العقود، وكذا توفرها على عدد هام من اليد العاملة المؤهلة والكفأة؛
- ✓ تتمتع المؤسسة بخبرة تجريبية وميدانية هامة في مجال تصدير الفوسفات الخام وعدم وجود منافس على المستوى المحلي.

2.1 نقاط الضعف : تعاني SOMIPHOS من نقاط ضعف عديدة تحد من فعالية نشاطها خاصة التصدير، منها وأهمها مايلي:

- ✓ تميز منشآتها بالقدم خاصة منها المنجمية والتي تحتاج استثمارات كبيرة ومبالغ ضخمة لتجديدها؛
- ✓ نقطة التعادل لديها مرتفعة جدا نتيجة ارتفاع التكاليف الثابتة بالنسبة لحجم الإنتاج؛
- ✓ تميز فوسفات بمنجم جبل العنق بالصلابة مما يصعب عملية طحنه ومعالجته، إضافة إلى احتوائه على نسب عالية من المغنزيوم الغير مرغوب فيه صناعيا؛
- ✓ اعتماد المؤسسة على تصدير الفوسفات الطبيعي والذي بدأ الطلب العالمي عليه يتراجع، وافتقارها إلى توفر الصناعات التحويلية المتعلقة بالفوسفات التي يزداد الطلب عليها يوما بعد يوم؛
- ✓ اقتصار نقل الفوسفات من مركب جبل العنق إلى ميناء عنابة على وسيلة نقل واحدة تتمثل في السكك الحديدية والتي تتميز بالمحدودية وارتفاع أسعارها مما أدى بالمؤسسة اللجوء إلى النقل بواسطة الشاحنات التابعة للقطاع الخاص والتي تتميز أيضا بارتفاع تكلفتها والتي تقدر بـــ 1000 دج / للطن؛
- ✓ عدم حصول المؤسسة على تدعيم لأسعار بيعها من طرف الدولة عكس ماهو الحال لدى منافسيها؛
- ✓ عدم توفر المؤسسة على وسائل نقل خاصة بها مما يشكل عائق كبير لعملياتها التصديرية؛
- ✓ تقلص وتراجع عدد الزبائن للمؤسسة في السوق الأوربية نتيجة غلق مصانع تحويل الفوسفات بناءا على دعوى لحماية البيئة من فضلات هذه المصانع؛

- ✓ وجود سياسة فلاحيه مشتركة أوربية تحتم على المؤسسة ضرورة بيع نفس النوعية لكل البلاد الأوربية؛
- ✓ على المؤسسة ديون معتبرة بالإضافة إلى محدودية التمويل الذاتي.

2. الفرص و التهديدات:

1.2 الفرص: تتوفر SOMIPHOS على فرص هامة لتوسيع نشاطها أبرزها:

- ✓ وجود أسواق هامة من الفوسفات؛
- ✓ وجود ملايين من الهكتارات من الأتربة ذات درجة الملوحة والحموضة العالية الواجب تحسينها مما يستلزم استعمال أكثر للأسمدة؛
- ✓ التوجه إلى وحدات التحويل في العالم؛
- ✓ مخطط تنموي للفلاحة على مستوى وطني (استخدام الأسمدة الفوسفاتية)؛
- ✓ القدرات الإنتاجية للمؤسسة التي يمكن تطويرها.

2.2 التهديدات : تتعرض SOMIPHOS لعدة تهديدات من البيئة الخارجية أهمها:

- ✓ وجود احتياطات كبيرة من الفوسفات عبر العالم؛
- ✓ سهولة التحكم في عناصر التسويق بالنسبة للمنافسين؛
- ✓ تكلفة النقل البحري المرتفعة؛
- ✓ حقوق عبور قناة السويس مرتفعة مما يعرقل النفاذ إلى السوق الآسيوية؛
- ✓ التحكم الجيد في القنوات اللوجستيكي للمنافسين؛
- ✓ القواعد الإجبارية للبيئة وزيادة الطلب على منتجات التحويل؛
- ✓ اشتداد المنافسة الدولية التي تواجها المؤسسة خاصة من طرف المغرب وتونس وبعض الأسواق الجديدة.

المبحث الثاني: مجتمع وعينة الدراسة واساليب معالجة البيانات

من خلال المعلومات والمعطيات التي تم الحصول عليها من مؤسسة Somiphos –تبسة–، أعطت لنا صورة واضحة عن نشاط المؤسسة، وذلك باستخدام أدوات القياس الكمية حيث تم اختيار الاستبيان لذلك لمناسبته هذا النوع من البحوث، وذلك حتي يتم تجميع البيانات التي تكون أساس للدراسة عن الواقع.

المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة

تتطلب أي دراسة عملية إجراءات منهجية تكون بمثابة المسار الذي سوف يقود أي باحث لمعرفة ما يريد البحث عنه، وأيضا لإجابته على الأسئلة أو فك الغموض أو إيجاد استفسارات حول الموضوع الذي يريد دراسته أو البحث عن ما تحتويه طياته، وهذه الإجراءات تختلف من دراسة لأخرى، إلا أن هذه الأساليب والإجراءات تساعد على جمع ومعرفة المعلومات التي يرجى من خلالها إيجاد حلول للتساؤلات الخاصة بموضوع الدراسة والتي تشتمل ما يلي:

أولا: تحديد مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين لمؤسسة Somiphos تبسة، وحيث شملت عينة الدراسة على العاملين، وقد تم توزيع 40 استمارة علي العاملين بالمؤسسة، وبعد هذه العملية تم استرداد 40 استمارة من ضمن الاستمارات الموزعة، وبالتالي تحتسب 40 استمارة، ويمكن توضيح عدد الإستبيانات الموزعة من خلال جدول التالي:

جدول رقم (1.3): تداول الإستبيان

الإستبيانات	العدد	النسبة (%)
الموزعة	40	100
التي لم يتم استرجاعها	00	00
الصالحة للتحليل	40	100

المصدر: من اعداد الطالبين بالإعتماد على النتائج المحصلة من توزيع الإستبيان

يلاحظ من جدول رقم (1.3) أنه تم توزيع 40 استبيان بما يوافق أغلبية مجتمع الدراسة، حيث تم إسترجاعها كاملة أي ما يوافق نسبة 100% وهي نسبة مقبولة لأغراض البحث العلمي.

ثانيا: منهج الدراسة

يمثل منهج البحث الطريق الذي يقود إلى الكشف عن الحقيقة، وهو بمثابة المسار الذي يتوخى قصد الوصول إلى نتائج علمية في دراسة الموضوع على إختلافها، وذلك من خلال عدد من القواعد العامة التي يجب توافرها للوصول إلى أفضل النتائج، ولقد تم في هذه الدراسة الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، على إعتبار أن هذا الأخير لا يقتصر على جمع البيانات وتبويبها، وإنما يتضمن قدرا من التفسير لهذه البيانات والتعرف على خصائص الظاهرة المدروسة، ويتم أيضا من خلال هذا المنهج تجميع البيانات، والمعلومات اللازمة عن هذه الظاهرة محل الدراسة، هذا إلى جانب استخدام المنهج الإحصائي لتفسير الفروق والدلالات الإحصائية بين بعض المتغيرات.

ثالثا: نموذج الدراسة

تتناول الدراسة البحث في أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي فهي تشتمل على المتغيرات التالية:

- ✓ **المتغير المستقل:** التحفظ المحاسبي.
- ✓ **المتغير التابع:** جودة المعلومات المحاسبية.

رابعا: طرق جمع المعلومات

لغرض إتمام عمليات البحث تم الاستعانة بالأدوات اللازمة والمناسبة لكل مرحلة من مراحل البحث، والمتمثلة في كل من المقابلة وذلك من خلال المقابلات المباشرة التي تم إجراءها مع مدير مصلحة الموارد البشرية لمؤسسة Somiphos بتبسة، إضافة إلى السجلات والوثائق التي تم تسلمها من قبل المؤسسة والتي ساعدت على توفير بعض المعلومات المتعلقة بها. وعليه تمثلت ادوات الدراسة اساسا فيما يلي:

1. **الوثائق والسجلات:** لغرض إتمام عمليات البحث تم الإستعانة بالبيانات الخاصة بمؤسسة Somiphos من الناحية التاريخية وذلك من خلال التعريف بها وأهدافها ومهامها، بالإضافة للهيكل التنظيمي للمؤسسة وكذلك من خلال إجراء بعض المقابلات.
2. **إستمارة الإستبيان:** تعتبر إستمارة الإستبيان من الأدوات الأساسية لجمع البيانات فهي مجموعة من الأسئلة المصاغة بطريقة خاصة تهدف بالدرجة الأولى للحصول على معلومات يراها الباحث ضرورية لتحقيق أغراض دراسته. وبناء على ما تقدم ذكره تم توزيع مجموعة الإستمارات البالغ عددها (40)،

بين إطارات وعمال مؤسسة somiphos تبسة بمختلف مستوياتهم الإدارية والوظيفية، بحيث تم توضيح طريقة الإجابة للموظفين بكل دقة وموضوعية.

3. **المقابلة:** يتم اللجوء إلى طريقة المقابلة في حالة الحاجة لذلك أو لغموض في المعلومات والبيانات المقدمة من الشركة أو عدم كفايتها فيما يخص موضوع البحث، إذ تمثل المقابلة تفاعل لفظي بين شخصين في موقف مواجهة، حيث تتم إستشارة المبحوث حول آراءه ومعتقداته تجاه مشكلة أو استفسار معين. وقد تم القيام بمجموعة من المقابلات الحرة مع كل من مدير مصلحة الموارد البشرية في مؤسسة somiphos، كما كان لنا لقاء مع نخبة من الإطارات بالشركة وطرح بعض الأسئلة بغية التعرف على إحتياجاتهم ومشاكلهم خاصة من أجل صياغة أسئلة الإستبيان.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستعملة لتحصيل البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة والتحليل البيانات سيتم الاعتماد على طرق إحصائية يتم من خلالها وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة الموجودة بينها، بداية بجمع البيانات الموزعة وترميزها ثم إدخال البيانات الموزعة وترميزها ثم إدخال البيانات بالحاسوب الآلي باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية "Spss" في نسخته العشرين، حيث تضمنت المعالجة الأساليب الإحصائية الموالية:

1. **التكرارات والنسب المئوية:** حيث استخدمت في وصف خصائص مجتمع الدراسة، ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور أداة الدراسة وتحسب بالقانون الموالي:

$$\text{النسبة المئوية} = \frac{\text{تكرار المجموعة} \times 100}{\text{المجموع الكلي التكرارات}}$$

2. **معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha):** تم استخدامه لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة، ويعبر عنه بالمعادلة الموالية:

$$a = \frac{n}{n-1}\left(1 - \frac{\sum vi}{vt}\right)$$

حيث:

a: يمثل ألفا كرونباخ.
n: يمثل عدد الأسئلة.
vt: يمثل التباين في مجموع المحاور للاستمارة.
Vi: يمثل التباين لأسئلة المحاور.

3. **المتوسط الحسابي والانحراف المعياري:** تم حسابها لتحديد استجابات أفراد الدراسة نحو محاور وأسئلة أداة الدراسة، حيث أن الانحراف المعياري عبارة عن مؤشر إحصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات ويعبر عنه بالعلاقة الموالية:

$$\delta = \frac{\sqrt{\sum(Xi - \overline{X})2}}{N}$$

4. **معامل الإرتباط بيرسون:** يستخدم معامل الإرتباط "بيرسون" لتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة ببعضها، وتم حسابه انطلاقا من برنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية SPSS، ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$r = \frac{1}{n} \sum \left(\frac{x - \bar{x}}{S_x} \right) \left(\frac{y - \bar{y}}{S_y} \right)$$

حيث:

n: عدد المشاهدات.
xi: قيم المتغير الأول.
yi: قيم المتغير الثاني.
sx: الإنحراف المعياري للمتغير الأول.
sy: الإنحراف المعياري للمتغير الثاني.

5. **اختبار T للعينات المستقلة (Independent-Samples T-Test):** أستخدم لاختبار الفرضيات المتعلقة بمدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة ترتبط بالخصائص الشخصية والوظيفية (المتغيرات ذات مستويين: الجنس في الدراسة).
6. **تحليل التباين الأحادي (One wa ANOVA):** أستخدم لاختبار الفرضيات المتعلقة بمدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية ترتبط بالخصائص والوظيفية التي تحتوي علة أكثر من مجموعتين، وتتمثل في هذه الدراسة: العمر والمستوى التعليمي والصنف المهني وعدد سنوات الخدمة.
7. **الإنحدار الخطي البسيط (Simple Regression Analysis):** بتعلق بتحليل الإنحدار بالتنبؤ بالمستقبل (غير معروف) اعتمادا على بيانات جمعت عن الماضي (المعروف)، فهو يحلل احد المتغيرات (المتغير التابع) متأثرا بعامل آخر أو أكثر من عامل مستقل، وقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار اثر القيادة التحويلية في تطوير الكفاءات البشرية.

المطلب الثالث: أداة الدراسة

سيتم توضيح لوصف، صدق وثبات أداة الدراسة:

أولا: وصف أداة الدراسة

استكمالا لمنهجية البحث واختبارا لفرضياته، ومن ثم الإجابة على الإشكالية العامة والفرعية، فقد صمم الباحث استمارة استبانة لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، ولقد تم تصميمها اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة وبالإطلاع أيضا على الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول التحفظ المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية، ولقد تم صياغة مجموعة الأسئلة آخذين بعين الإعتبار إشكالية وفرضيات الدراسة، كما تم مراعاة في إعدادها مايلي:

- ✓ الواجهة الجذابة التي تدعو المستجوب للإجابة عليها؛
- ✓ صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال لغة سليمة مع مراعاة التسلسل المنطقي في طرح الأسئلة وبالتوافق مع محاور الدراسة؛

- ✓ عرض الإستبانة على ذوي الإختصاص في مجال المحاسبة ، وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة الإستمارة من حيث دقة الصياغة وصحة العبارات والوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية ، فكل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.
- ✓ تضمنت الإستبانة مجموعة من المعلومات والأسئلة المتوافقة مع طبيعة موضوع البحث، وهي مقسمة إلى ثلاثة أجزاء على النحو الآتي:

أ. **الجزء الأول: معلومات واجهة الإستبانة:** إحتوت على رسالة مختصرة توضح للمشارك أهداف الدراسة الميدانية، حيث تضمن هذا الجزء مايلي:

- ✓ معلومات حول المؤسسة الجامعية التي يتبع لها الباحث؛
- ✓ طلب الإجابة على الإستبانة ؛
- ✓ تعليمات ملئ الإستبانة.

ب. **الجزء الثاني:** ويشمل على بيانات خاصة بأفراد عينة الدراسة، والتي تفيد في معرفة مميزات وخصائص عينة الدراسة، مثل المؤهل العلمي، التخصص الدراسي،الوظيفة والخبرة المهنية.

ت. **الجزء الثالث:** يستهدف هذا الجزء جمع بيانات حول متغيرات الدراسة الأساسية حيث تضمن (24) سؤال موزعة على محورين محاور كما يلي:

المحور الأول: يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى ممارسة مؤسسة **Somiphos _تبسة _** لأساليب التحفظ المحاسبي، ولقد تضمن (12) سؤالا.

المحور الثاني: تضمن (12) سؤالا، الهدف منها التعرف على مدى حرص مؤسسة **Somiphos _تبسة_** على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية، و هذا المحور قسم بدوره إلى محورين فرعيين يتعلق كل منها بالملائمة و الموثوقية.

ثانيا: صدق وثبات الدراسة

بعد تطوير الاستبيان تاتي المرحلة التي تعلّقت باختبار مدى صدق ومصداقية البيانات الواردة فيه، واختبار مدى ثباته .فالصدق والثبات هي من الامور المهمة التي تساعد الباحث على التأكد من صحة النتائج المتوصل إليها، وبالتالي إمكانية تعميمها على مجتمع الدراسة.

1: صدق أداة الدراسة

ويقصد بذلك التأكد من أن إستمارة الاستبيان التي تم إعدادها سوف تقيس ما أعدت لقياسه أو شمولها لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى، وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال عرضها على محكمين من أساتذة مختصين.

كما أنه قبل أن تطرح قائمة الإستبيان في شكلها النهائي مرت بعدة مراحل لإختبار صدقها وثباتها من أجل تنفيذ الدراسة، فمن أجل التحقق من صدق الأداة بمعنى التأكد من أنها تصلح للقياس، حيث إعتمدنا على الصدق الظاهري لعدد من المحكمين والأساتذة وأصحاب الخبرة والتخصص، وتم تزويدهم بأهداف البحث للتأكد من صدقها وتحقيقها لأغراض وأهداف البحث، وقد أبدوا آرائهم واقتراحاتهم والتي على أساسها تم تعديل القائمة، وعندها إستقرت على وضعها النهائي الذي تم توزيعه على العينة.

أ: الصدق الظاهري

من أجل الوقوف على قدرة الأداة على تحقيق الفاعلية المرجوة منها، وذلك للتأكد من سلامة وصحة صياغة الفقرات وصلاحيتها لقياس ما صممت من أجله، تم عرض الإستبيان في صورته الأولية على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والإختصاص لأخذ وجهات نظرهم والإستفادة من آرائهم في تعديله والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللغوية والعلمية لعبارات الإستبيان، ومدى شمول الإستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها، وفي ضوء أراء السادة المحكمين تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى وحذف بعض العبارات لتحسين أداة الدراسة، لنتحصل في الأخير على إستبيان يضم 24 فقرة.

ب: صدق الاتساق الداخلي

تم توزيع عدد من إستمارات الإستبيان وعددها 40 على مجتمع الدراسة لتأكد من ثباتها طبقا لمعامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) للإتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة التابعة والمستقلة، وكانت النتائج كما هي موضحة في جدول التالي:

جدول رقم (2.3): قيمة معامل الثبات للإتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة التابعة والمستقلة

إسم المتغير	معامل الثبات ألفا كرومباخ (%)
التحفظ المحاسبي	95.7
جودة المعلومات المحاسبية	95.5
معامل الثبات الكلي	95.3

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

يلاحظ من جدول رقم (2.3) أن معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة مرتفعة حيث بلغ معامل الثبات لكافة فقرات أداة الدراسة 95.3% وهي نسبة ثبات عالية ومقبولة لأغراض إجراء الدراسة، ويمكن اعتماد إستمارة الإستبيان.

2: ثبات أداة الدراسة

يفيد الثبات في معرفة ما إذا كانت أداة الدراسة تعطي نفس النتائج اذا ما أعيد اختبارها على نفس أفراد العينة وفي ظل نفس الظروف، ويمكن التحقق من ثبات أداة الدراسة عن طريق عدة أساليب إحصائية، ومن هذه الأساليب تم الإعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach`s)، كما هو مبني في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3.3): ثبات استبانة الدراسة بطريقة معامل ألفا كرونباخ

محاور الدراسة	معامل ألفا كرونباخ(Alpha Cronbach`s)
جميع عبارات الإستبيان	**0.953**

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

يأخذ معامل الثبات القيمة من (0-1)، وكلما اقترب من الواحد دل على وجود ثبات عال، وأما إذا اقترب من الصفر فيدل على عدم وجود ثبات، وإن الحد الأدنى المتفق عليه لمعامل ألفا كرونباخ هو(0.6)،

وبالعودة إلى الجدول أعلاه نجد أن معامل ألفا كرونباخ لكل محاور الدراسة كان (0.953)، وهو معدل مرتفع، وهذا يدل على أن أداة الدراسة ذات ثبات كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الإستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة وإختبار فرضياتها.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات

بعد القيام بدراسة وتحليل الإستبيان والتعرف على أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة، والقيام بتحليل المعطيات والبيانات، وجب التعرف على النتائج وعرضها وتحليلها من أجل التوصل لأهداف الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية والوظيفية لمجتمع الدراسة

تم توزيع إستمارات الإستبيان على مجتمع الدراسة والتعرف على البيانات الشخصية والوظيفية لمجتمع الدراسة وفيما يلي تحليل لذلك.

1. **متغير الجنس:** يمثل جدول الموالي توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس.

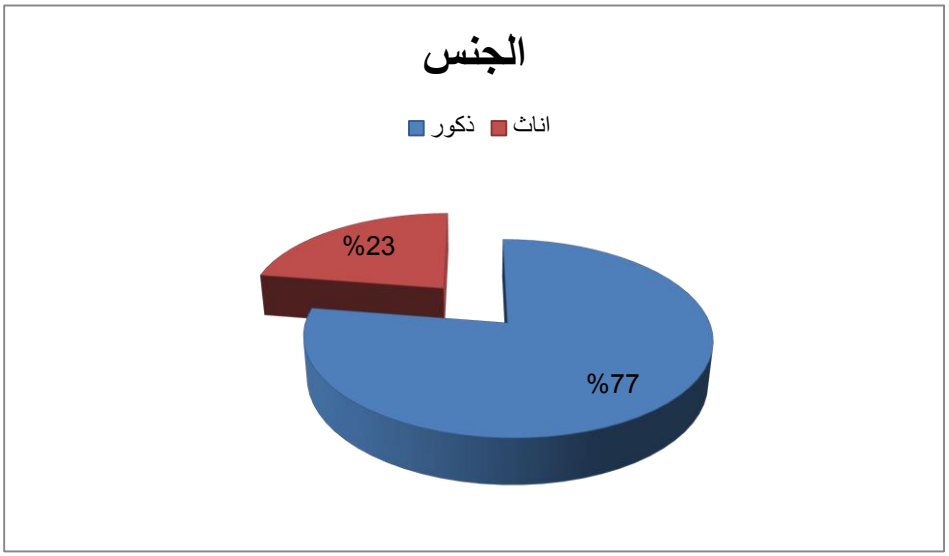
جدول رقم (4.3): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة (%)
ذكور	31	77.5
اناث	9	22.5
المجموع	45	100

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

من خلال جدول السابق يلاحظ انخفاض نسبة الإناث مقارنة بنسبة الذكور إذ لم تتعدى نسبة الإناث من المجتمع 22.5% مقابل 77.5% للذكور، وعليه فإن الوظائف الإدارية بالمؤسسة Somiphs بتبسة يشغلها نسبة كبيرة من الذكور، وهو ما قد يفسر، على أن مختلف الوظائف المشغولة في المؤسسة تتلائم مع نوع الذكور بحسب نوع الوظائف خاصة الميدانية منها، وهو ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-2): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: تم إعداده بناء على ما ورد في جدول رقم (4.3).

2. **المستوى التعليمي:** يوضح جدول الآتي توزيع أفراد مجتمع الدراسة من حيث متغير المستوى الدراسي:

جدول رقم (5.3): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

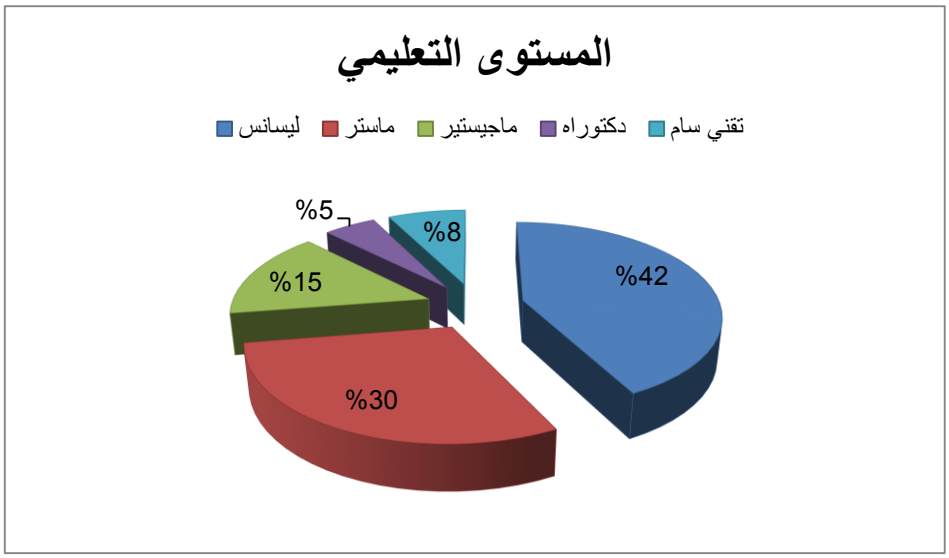
المستوى التعليمي	التكرار	النسبة (%)
ليسانس	17	42.5
ماستر	12	30
ماجيستير	6	15
دكتوراه	2	5
تقني سام	3	7.5
المجموع	40	100

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

من خلال جدول (5.3) يلاحظ أن أعلى نسبة محققة بالنسبة للمؤهل الدراسي كانت من فئة (ليسانس) بنسبة قدرت بـــ 42.5%، وجاء مستوى فئة ماستر في المرتبة الثانية بنسبة قدرت بـــ: 30% وهي نسبة مرتفعة، وفئة ماجيستير في المستوى الثالث بنسبة 15%، اما بالنسبة لفئة تقني سام في المستوى الرابع بنسبة

7.5%، والفئة الاخيرة دكتوراه بنسبة 5 % ، أخيرا يمكن القول أن المؤسسة تمتلك كفاءة عالية، تساعدها في تحسين مختلف مهامها، وهذا دليل كذلك على أن المؤسسة تشجع حاملي الشهادات لتحسين المستوى المهني الذي ينعكس على المؤسسة انعكاسا إيجابيا.

الشكل رقم (3-3): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المستوى العلمي



المصدر: تم إعداده بناء على ما ورد في جدول رقم (5.3).

3. متغير الوظيفة: يوضح توزيع أفراد المجتمع حسب متغير الوظيفة من خلال جدول الموالي:

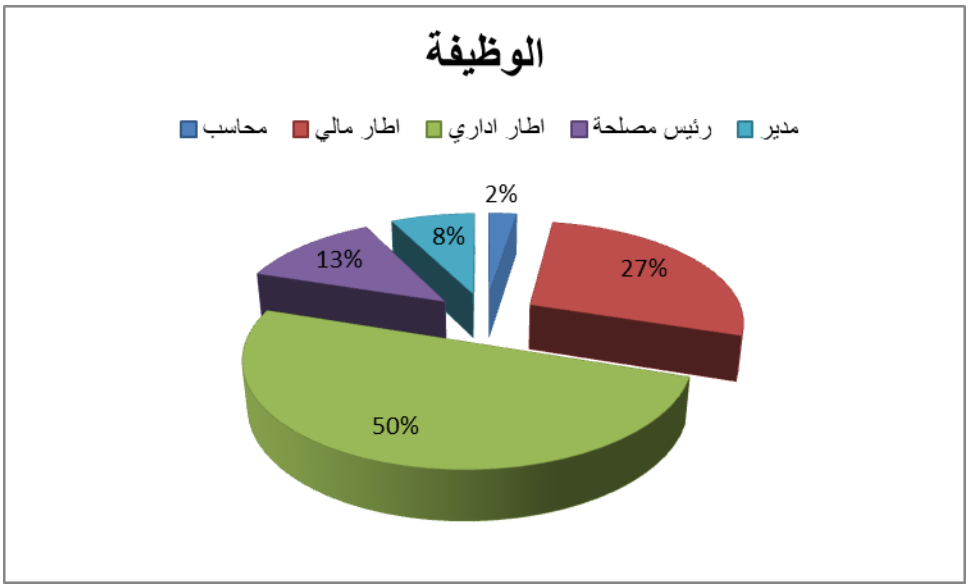
جدول رقم (6.3): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة (%)
محاسب	1	2.5
إطار مالي	11	27.5
إطار اداري	20	50
رئيس مصلحة	5	5،12
مدير	3	7.5
المجموع	45	100

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من خلال جدول السابق أن كلا من الوظيفتين (إطار اداري) و(إطار مالي) هي الوظيفتين الأكثر تكرارا بالنسبة لمتغير الوظيفة حيث سجلت كلاهما نسبة مئوية على التولي تقدر 50% و 27.5% من أفراد المجتمع، واحتلت الوظيفة (رئيس مصلحة) المرتبة الثالثة بنسبة مئوية قدرت بـــ: 12.5%، اما وظيفة (مدير) في المرتبة الرابعة بنسبة 7.5%، وفي الاخير وظيفة (محاسب) بنسبة 2.5% . وهو ما يلخصه الشكل الموالي:

الشكل رقم (4.3): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: تم إعداده بناء على ما ورد في جدول رقم (6.3).

4. متغير الخبرة: يمثل جدول التالي توزيع أفراد مجتمع الدراسة من خلال متغير سنوات الخبرة:

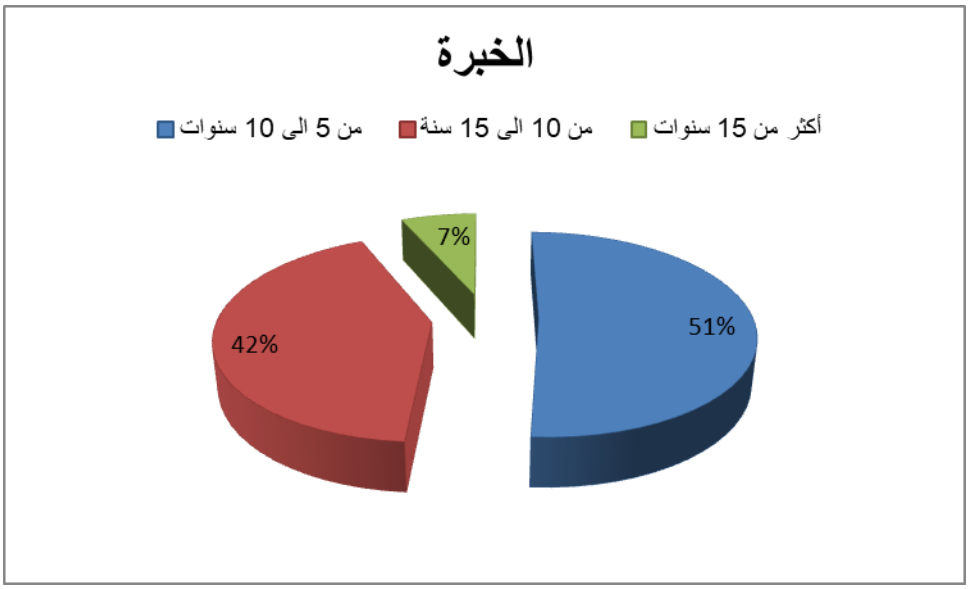
جدول رقم (7.3): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة المهنية	التكرار	النسبة (%)
من 5 الى 10 سنوات	23	51
من 10 الى 15 سنة	19	42
أكثر من 15 سنوات	3	7
المجموع	45	100

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

الملاحظ من خلال جدول أن الفئة الاولي من عناصر المجتمع تمثل النسبة الأعلى مقارنة مع مقارنة بباقي الفئات، حيث قدرت بـــ 51%، واحتلت الفئة الثانية المرتبة الثانية بنسبة قدرت بـــ: 42%، وجاءت الفئة الثالثة في المرتبة الأخيرة، بنسبة ضعيفة قدرت بـــ 7%، وهو هنا يمكن القول أن المؤسسة تمتلك نسبة عالية من الشابة.

الشكل رقم (5.3): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: تم إعداده بناء على ما ورد في جدول رقم (7.3).

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج محور الدراسة

سيتم عرض وتفسير النتائج ومناقشتها من خلال ما تم التوصل إليه في أدوات الدراسة، إذ هدفت إلى معرفة أثر التحفظ المحاسبي بمؤسسة somiphos –تبسة– على تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تحليل فقرات محاور الدراسة، وسيتم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل استنتاجات أفراد المجتمع نحو متغيرات الواردة في أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان، وقد تم الاستعانة في ذلك ببرنامج (SPSS).

1. **تحليل إجابات أفراد المجتمع نحو متغير التحفظ المحاسبي:** يتضمن هذا الجزء نتائج دراسة المتغير المستقل (التحفظ المحاسبي) وذلك من خلال تحليل عبارات المحور.

جدول (8.3): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير التحفظ المحاسبي

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري

1. يؤدي تطبيق التحفظ المحاسبي إلى زيادة الإستثمارات في الشركة لتماثل المعلومات المقدمة للمستثمرين	3.97	0.530
2. يساهم الإلتزام بالتحفظ المحاسبي في زيادة جودة واستمرارية الارباح	4.02	0.423
3. يوجد أهمية للمؤشرات التي يوفرها التحفظ المحاسبي لتحديد حجم الإلتزام بالمعايير الدولية	4.00	0.226
4. يعتبر إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية والإلتزام بها يزيد الحاجة الى التحفظ المحاسبي	4.10	0.379
5. إستخدام التحفظ المحاسبي والتوجه نحو القيمة العادلة يؤدي الى تقليل فائدة المعلومات المالية	4.15	0.59551
6. تلتزم الشركة بتطبيق التحفظ المحاسبي لتحسين كفاءة أدائها	4.13	0.516
7. يؤدي إستخدام التحفظ المحاسبي الى تحسين جودة التقارير المالية وجودة الإفصاح المالي	4.05	0.597
8. يعمل التحفظ المحاسبي على تحقيق القيمة الدفترية للمؤسسة مقابل قيمتها السوقية	4.10	0.379
9. يساعد التحفظ المحاسبي الأطراف التي تعتمد على المعلومات المالية في إتخاذ قراراتها الاستثمارية بشكل رشيد	4.15	0.427
10. يخفض التحفظ المحاسبي من تكلفة حقوق الملكية والديون وحالة عدم التاكد من المعلومات المحاسبية	4.18	0.675
11. لا يتم تسجيل الإيرادات في المؤسسة إلا عندما يتم تحصيلها نقدا	4.17	0.549
12. يتم الإعتراف و تسجيل المصاريف غير المؤكدة بمجرد إكتشافها من طرف المؤسسة	4.18	0.533

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss.

جدول رقم (9.3): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للتحفظ المحاسبي

المتغيرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
التحفظ المحاسبي	4.4000	0.54538	مرتفع جدا

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

يتضح أن نتائج الدراسة لاتجاهات وآراء الموظفين قد كشفت عن وجود قناعات مرتفعة جدا لأهمية التحفظ المحاسبي من اجل تحسبين جودة المعلومات المحاسبية؛ فكما يبين جدول أن المتوسط الحسابي للتحفظ المحاسبي قد جاء مرتفع جدا قدره 4.4000 وانحراف معياري قدره 0.54538 .

2. تحليل إجابات أفراد المجتمع نحو المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية

1.2. نتائج إجابات المبحوثين فيما يخص البعد الاول الموثوقية

جدول (10.3): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد الموثوقية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1. إستخدام المعلومات المحاسبية يساعد في توجيه القرارات في الشركة	4.15	0.662
2. توافر المرونة الملائمة يساهم في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحسين القرارات	4.33	0.694
3. تعرض المعلومات المحاسبية بصورة صادقة الوضع المالي للمؤسسة	4.25	0.899
4. التخطيط الجيد يعني أن نظام المعلومات المحاسبية كفء وفعال وموثوق به	3.23	0.620
5. إستخدام المعلومات المحاسبية في الشركة يوضح مدى كفاءة وفعالية نقاط القوة والضعف	4.18	0.813
6. تتعرض المؤسسة لغرامات التأخير و العقوبات المالية من طرف مصالح الضرائب	4.05	0.552

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

جدول رقم (11.3): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعد الموثوقية

المتغيرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
الموثوقية	4.4500	0.5238	مرتفع جدا

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

يتضح أن نتائج الدراسة لاتجاهات وآراء العاملين قد كشفت عن وجود قناعات مرتفعة جدا لمدى فاعلية بعد الموثوقية في الجودة؛ أما بالنسبة للمعدل العام للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لعبارات بعد الموثوقية، يتضح من جدول أعلاه، أن المعدل العام قد بلغ 4.4500، مما يعكس درجة موافقة عالية من قبل أفراد عينة الدراسة على جودة المعلومات المحاسبية من ناحية بعد الموثوقية، وبإلانحراف المعياري الذي قدر بـــ 0.5238.

2.2 نتائج إجابات المبحوثين فيما يخص البعد الثاني الملاءمة

جدول (12.3): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد الملاءمة

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1. ملائمة المعلومات المحاسبية تساعد الإدارة في أداء وظيفة التخطيط والتوقع للمستقبل	4.08	0.616
2. غالبا ماتكون المعلومات المحاسبية الملائمة معلومات جيدة للتخطيط	3.95	0.552
3. المعلومات الهامة نسبيا بامكانها تغيير إتجاه القرار	3.93	0.730
4. تمكن المعلومات المحاسبية من تقييم النتائج السابقة والنتائج الحالية والمستقبلية	3.95	0.597
5. توفر المعلومات المحاسبية القدرة على التنبؤ بالأرباح المستقبلية وتحسين عملية إتخاذ القرار	3.95	0.714
6. تتطابق القوائم المالية مع واقع التثبيتات و المخزونات في المؤسسة	3.95	0.450

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

جدول رقم (13.3): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبعد الملاءمة

المتغيرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
الملاءمة	4.2000	0.46410	مرتفع جدا

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

يتضح أن نتائج الدراسة لاتجاهات وآراء العاملين قد كشفت عن وجود قناعات مرتفعة جدا لمدى فاعلية بعد الملاءمة في الجودة؛ أما بالنسبة للمعدل العام للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لعبارات بعد الملاءمة، يتضح من جدول أعلاه، أن المعدل العام قد بلغ 4.2000، مما يعكس درجة موافقة عالية من قبل أفراد عينة الدراسة على جودة المعلومات المحاسبية من ناحية بعد الملاءمة، وبإلانحراف المعياري الذي قدر بـــ 0.46410.

جدول رقم (14.3): المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لجودة المعلومات المحاسبية

المتغيرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
جودةالمعلومات المحاسبية	4.5500	0.50383	مرتفع جدا

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

وبشكل عام فإن هذه النتيجة متوسط حسابي 4.5500 وانحراف معياري 0.50383، تدل على أن الموظفين أيدوا بدرجة قوية تأثير جودة المعلومات المحاسبية على التحفظ المحاسبي.

المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المطلب عرض وتفسير النتائج ومناقشتها من خلال ما تم التوصل إليه في أدوات الدراسة من أجل معرفة اثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية بمؤسسة somiphos –تبسة–، تم الإستناد إلى مستوى الدلالة α=5%.

أولا: عرض وتحليل نتائج إختبار الفرضيات الفرعية: بعد أن تم جمع البيانات وتحليلها باستخدام نتائج الاستمارة وفي ضوء الفرضيات التي استهدفت الدراسة اختبارها فنعرض فيما يلي نتائج هذا بالنسبة لكل فرضية.

1: اختبار الفرضية الأولى

يقيم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية، على أنها ذات مستوى عالي.

- ✓ **الفرضية الصفرية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية.
- ✓ **الفرضية البديلة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية.

جدول رقم (15.3): بعد الموثوقية واثرها على التحفظ المحاسبي

الفرضية	قيمة الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
تأثير معنوي لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية	0.749**	0.00

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

يبين جدول أعلاه ان معامل الارتباط يساوى 0.749 أي 74.9%، ومستوى دلالة تساوى 0.00 وهي اقل من مستوى 0.05، مما يعني يوجود ارتباط دالة إحصائية على تقييم العاملين للتحفظ المحاسبي لبعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية.

جدول رقم (16.3): يقيم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية

النموذج	B	الخطاء المعياري	Béta	T	مستوى الدلالة
الثابت	1.112	0.483		2.304	0.027
بعد الموثوقية	0.759	0.109	0.759	6.968	0.000

المصدر: من اعداد الطالبين باستخدام برنامج التحليل الاحصائي spss

من خلال جدول أعلاه نلاحظ انه يوجد تأثير معنوي لتقييم العاملين التحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية، حيث بلغ مستوى الدلالة اقل من 0.05.

جدول رقم (17.3): تحليل التباين لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
الانحدار	6.676	1	6.676	48.560	0.00
البواقي	5.224	38	0.137		
المجموع	11.900	39			

R	R-deux	R-deux ajusté
0.749	0.561	0.549

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss.

يتضمن جدول أعلاه نتائج تحليل التباين ANOVA لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية، اذ تبين بانه يوجد هناك تأثير معنوي لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية حيث بلغت قيمة 48.560 F وهي ذات دلالة إحصائية وبمستوى دلالة اقل من 0.05 أي مستوى الدلالة هو 0.00، حيث بلغت قيمة معامل التحديد لها 0.561 R2 وهذا دليل قدرة المتغير المستقل على تفسير ما نسبته 56.1% من الاختلافات الحاصلة في المتغير التابع، فيما بلغت قيمة معامل الارتباط 0.749 R أي 74.9%. ومنه تم اثبات صحة الفرضية الاولي.

2: اختبار الفرضية الثانية

يقيم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية، على أنها ذات مستوى عالي.

- ✓ **الفرضية الصفرية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية.
- ✓ **الفرضية البديلة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية.

جدول رقم (18.3): بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية واثرها على التحفظ المحاسبي

الفرضية	قيمة الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
تأثير معنوي لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية	0.504**	0.00

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

يبين جدول أعلاه ان معامل الارتباط يساوى 0.504 أي 50.4%، ومستوى دلالة تساوى 0.00 وهي اقل من مستوى 0.05، مما يعني وجود ارتباط دالة إحصائية على تقييم العاملين للتحفظ المحاسبي لبعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية.

جدول رقم (19.3): يقيم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية

النموذج	B	الخطاء المعياري	Béta	T	مستوى الدلالة
الثابت	2.512	0.463		5.426	0.000
بعد الملاءمة	0.430	0.113	0.504	3.825	0.000

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

من خلال جدول أعلاه نلاحظ ان هناك تأثير معنوي لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية، حيث بلغ مستوى الدلالة اقل من 0.05.

جدول رقم (20.3): تحليل التباين لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
الانحدار	2.643	1	2.643	14.631	0.00
البواقي	7.767	43	0.181		
المجموع	10.409	44			

R	R-deux	R-deux ajusté
0.504	0.254	0.237

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

يتضمن جدول أعلاه نتائج تحليل التباين ANOVA لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية، اذ تبين بان هناك تأثير معنوي لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية، حيث بلغت قيمة F 14.631 وهي ليست ذات دلالة إحصائية وبمستوى دلالة أقل من 0.05 أي مستوى الدلالة هو 0.00، حيث بلغت قيمة معامل التحديد لها R2 0.254 وهذا دليل قدرة المتغير المستقل على تفسير ما نسبته 25.4% من الاختلافات الحاصلة في المتغير التابع، فيما بلغت قيمة معامل الارتباط R 0.504 أي 50.4%. ومنه تم اثبات صحة الفرضية الثانية .

3: اختبار الفرضية الرئيسية

يقيم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية جودة المعلومات المحاسبية، على أنها ذات مستوى عالي.

- ✓ **الفرضية الصفرية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية جودة المعلومات المحاسبية.
- ✓ **الفرضية البديلة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية جودة المعلومات المحاسبية.

جدول رقم (21.3): معامل الارتباط بين التحفظ المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

الفرضية	قيمة الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية	**0.579	0.00

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

يبين جدول أعلاه أن معامل الارتباط يساوى 0.579 أي 57.9%، ومستوى دلالة تساوى 0.00 وهي أقل من مستوى 0.05، مما يعني وجود ارتباط دالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية. ومن خلال ما سبق يمكن القول أنها توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية، عند مستوى معنوية أقل من 0.05 α وهو ما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية.

خلاصة:

تعد مؤسسة somiphos –تبسة– من المؤسسات الإقتصادية المهمة واحدى ركائز الاقتصاد الوطني، نظرا لضخامة المؤسسة وتعدد انشطتها وتنوعها واختلاف منتجاتها، وتعتمد على جودة المعلومات المحاسبية في توفير الصورة الفعلية لمركزها المالي وذلك بإتباع التحفظ المحاسبي الذي يضفي الدقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المؤسسة والموجهة للمراقبين الماليين، الذي بدوره يمكن أن يعزز مكانة المؤسسة. وقد إستهدف الجزء التطبيقي من الدراسة تسليط الضوء على واقع التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات بمؤسسة somiphos –تبسة– وذلك من خلال تحري العلاقة بين التحفظ المحاسبي و جودة المعلومات المحاسبية، إذ توصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك علاقة قوية وإيجابية ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي و جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوي أقل ($\alpha \leq 0.05$).


خاتمة عامة

تسعى المؤسسة للإستمرارية والتكيف مع بيئتها بصورة دائمة والحفاظ على حصتها السوقية وتطويرها من خلال إستخدام أساليب والأدوات الحديثة اللازمة لذلك لتحقيق أعلى جودة للمعلومات المقدمة من طرفها لمتعامليها، ومن بين هذه الأساليب التحفظ المحاسبي الذي يهدف إلى التمييز بين المعلومات التي تحقق أهداف المؤسسة وتقديمها بالجودة المطلوبة لكي يستفيد منها كل من يهمه الوضع المالي للمؤسسة، وإعطائها صفة الدقة والمصداقية لتكون ذات جودة ومقبولة، مع المحافظة على أسرارها كي لا تستخدم من قبل منافسيها.

تعتبر مؤسسة Somiphos من بين المؤسسات الإقتصادية التي تقوم بالإفصاح المالي، ونتيجة لهذا فهي مطالبة بإعطاء معلومات محاسبية دقيقة ذات جودة ومصداقية، وقد قامت المؤسسة هذه بعدة إجراءات تسمح لها باعطاء معلومات محاسبية ذات جودة ومن بين هذه الإجراءات التحفظ المحسابي، وقد عالجت هذه الدراسة العلاقة بين التحفظ المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية نظريا في الجانب النظري وميدانيا في الجانب التطبيقي من خلال إستبيان قدم لموظفي المؤسسة، وقد خلصت لإثبات هذه العلاقة وتأكيدها من خلال إثباتها إحصائيا.

نتائج الدراسة:

سمحت هذه الدراسة بالتوصل إلى جملة من النتائج تتمثل في:

- ✓ يعد التحفظ قيد محاسبي يميل المحاسبون إلى إتباعه في الممارسات العملية، ووسيلة في معالجة حالات عدم التأكد التي يواجهونها، حيث ينتج عن تطبيقه عند إعداد القوائم المالية منافع إقتصادية مختلفة كتحسين كفاءة عقود المديونية، خفض تكلفة رأس المال، تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات، دعم حوكمة الشركات، الحد من تلاعبات الإدارة وقدرتها على ممارسة إدارة الأرباح الإنتهازية، مما ينعكس إجابيا على قيمة المنشأة ويخفض من إحتمالات الإفلاس.
- ✓ تقوم فلسفة التحفظ المحاسبي على التوقيت اللامتماثل للإعتراف بالأرباح والخسائر، والإبتعاد عن المبالغة في تخفيض الأرباح المحاسبية وتعظيم الخسائر، والإبتعاد عن المصالح الشخصية عند إجراء التقييم لضمان الحصول على معلومات محاسبية تمثل بصدق حقيقة ما جرى فعلا.

- ✓ إن الخطوة الأولى و المهمة في فهم التحفظ المحاسبي في القوائم المالية لمختلف المؤسسات تكمن في تحديد و تقدير درجة ممارسة التحفظ و مستواه لدى تقدير عناصر القوائم المالية. وهي مسألة تخضع لسياسة المؤسسة بالدرجة الأولى ثم الجانب السلوكي للمديرين و المحاسبين.
- ✓ أضحى التحفظ المحاسبي مطلبا هاما لمستخدمي القوائم المالية السنوات الأخيرة، خاصة مع تزايد حالات الغش و التلاعب في الحسابات التي قد تؤدي إلى تعثر وإفلاس العديد من الشركات.
- ✓ تنعكس جودة المعلومات المحاسبية في الخصائص النوعية التي تتمتع بها و أهمها الملاءمة والموثوقية.
- ✓ هناك اهتمام متزايد بالمعلومات المحاسبية الجيدة نظرا لدورها ومنفعتها.
- ✓ تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بتحقق المقاييس المتمثلة في الدقة، المنفعة، الفاعلية، و الكفاءة في هذه المعلومات.
- ✓ غالبا ما توصف عملية تحديد مدى تأثير إستخدام سياسة التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية بالصعبة وهذا لتعدد مجالات تطبيق هذا المفهوم وصعوبة على مستوى شركة Somiphos –تبسة–، وما يزيد الأمر صعوبة إنعكاس دورة الإنتاج لهذه الشركة وإختلاف تاريخ إقفال الحسابات السنوية مع تاريخ نهاية الدورة المحاسبية. هذا ما يفسر إختلاف النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في مجال التحفظ.
- ✓ يؤثر إستخدام سياسة التحفظ المحاسبي في مجالات تقييم الأصول والمصاريف على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لشركة Somiphos –تبسة– ، لكن لا يؤثر استخدامه في مجالات تقييم الإلتزامات والإيرادات على جودة المعلومات المحاسبية، وهذا بسبب محدودية إستعماله في هذه المجالات.
- ✓ يؤثر إستخدام سياسة التحفظ المحاسبي في مجالات تقييم الإلتزامات والمصاريف على جودة المعلومات المحاسبية المبلّغ عنها في القوائم المالية لشركة Somiphos –تبسة–، لكن لا يؤثر استخدامه في مجالات تقييم الأصول والإيرادات على جودة المعلومات المحاسبية، وهذا بسبب طبيعة الأصول المملوكة في الشركة والتي يتمثل الجزء الأكبر منها في الأصول المالية، ولتعارضه مع أساس الإعتراف بالإيرادات.

- ✓ إن إستخدام سياسة التحفظ المحاسبي بشكل عام يؤثر على خاصية جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة القوائم المالية لشركة Somiphos –تبسة–، وأن هذا التأثير كان بدرجة متوسطة لوجود عوامل أخرى قد تتداخل مع تبني هذه السياسة لتحسين جودة المعلومات ورفع مستواها.
- ✓ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة أن القوائم المالية التي تصدرها لشركة Somiphos – تبسة– تتمتع بخاصية الملاءمة و كذلك خاصية الموثوقية.

التوصيات:

بناءا على إختبار الفرضيات و النتائج المتوصل إليها المتعلقة بموضوع الدراسة أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مؤسسة Somiphos –تبسة– فكانت مجمل التوصيات كمايلي:

- ✓ تقدم هذه الدراسة أدلة تطبيقية إضافية عن الأثر الإيجابي للتحفظ المحاسبي على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في شركة Somiphos –تبسة–، وبالتالي فإن نتائج الدراسة تدعم قضية سياسة تبني سياسة التحفظ وإدراجه ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية، وإجراء المزيد من الأبحاث والدراسات في هذا المجال بهدف تحسين ممارسته في مؤسسة Somiphos –تبسة–
- ✓ زيادة إهتمام إدارات شركة Somiphos –تبسة– بالتحفظ المحاسبي وتشجيعها على تطبيق وتفعيل سياسات التحفظ المحاسبي كأحد أدوات تحسين الأداء.
- ✓ العمل على زيادة الاهتمام بالمعلومات المحاسبية من خلال القوائم المالية.
- ✓ الحرص على إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة و مصداقية عالية.
- ✓ ضرورة توفير المزيد من المتطلبات الضرورية لخصائص المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية والتي تتماشى مع قواعد الإفصاح المحاسبي.
- ✓ إجراء المزيد من البحوث المحاسبية التي تهتم بالتوصل إلى قياس جودة المعلومات المحاسبية.

آفاق الدراسة:

إن التعرض لموضوع **أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية** لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة، فمن خلال بحثنا في هذا الموضوع تبين لنا انه يمكن فتح الباب لعدة إشكاليات و دراسات مستقبلية تستحق الدراسة وذلك بالتطرق للمواضيع التالية:

- ✓ أثر التحفظ المحاسبي على القوائم المالية لشركات المساهمة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي
- ✓ دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF .
- ✓ أثر جودة المعلومات المحاسبية على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة.
- ✓ دور الإفصاح المحاسبي في تدعيم التحسين لجودة المعلومات المحاسبية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1. حجازي ابراهيم محمد،" سوق الاوراق المالية واثر المعلومات المحاسبية على كفاءتها"، دار شباب الجامعة، مصر، 2017.
2. دونالد كيسو وجيري بجانت، "المحاسبة المتوسطة"، الجزء الاول تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005.
3. سيد عطا الله السيد،" نظم المعلومات المحاسبية"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
4. طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية اسس الاعداد والعرض والتحليل"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.
5. طارق عبد العال حماد، "دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.
6. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة سيد شحاتة، "مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي من منظور معايير المحاسبة الدولية"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015.
7. كمال الدين مصطفى الدهراوى، "مدخل معاصر في المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية"،الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2014.
8. محمد ابو نصار، جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، الاردن، 2009.
9. مؤيد الفضل، عبد النصر نور،" المحاسبة الادارية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
10. نواف محمد الرصاحي، "تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2017.
11. يوحنا آل آدم، صالح الرزق، "مبادئ المحاسبة أسس وأصول علمية وعملية"، الطبعة الأولى، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع ، عمان، 2000.

ثانيا: الرسائل الجامعية

12. إسماعيل قزال، "دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF –دراسة تطبيقية على عينة من شركات المساهمة الجزائرية للفترة (2011_2015)"، مذكرة دكتوراة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2018.

13. ايمان محمد عبيد،" اثر التحفظ المحاسبي في التقارير المالية على القيمة السوقية لشركات المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان"، مذكرة ماجستير، جامعة الزرقاء، كلية الدراسات العلياء، 2017.

14. ايمان محمد عبيد،" اثر التحفظ المحاسبي في التقارير المالية على القيمة السوقية لشركات المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان"، مذكرة ماجستير، جامعة الزرقاء، كلية الدراسات العلياء، عمان، ، 2017.

15. حامدي على،" أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة، الوحدة الإنتاجية آريس"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010.

16. رزان شهيد، فاطمة شريف عبس، "قياس التحفظ المحاسبي وبيان أثره في جودة الأرباح المحاسبية (دراسة تطبيقة على سوق دمشق للأوراق المالية)"، جامعة حلب، سوريا، 2015.

17. سلمان خالد سلمان أبو هديب، "أثر ممارسة التحفظ المحاسبي غلى الأداء المالي المتمثل بهامش الربحية و معدل دوران الأصول"، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2018.

18. شراقة صبرينة، "اثر استخدام سياسة التحفظ على ملائمة و موثوقية المعلومات المحاسبية في شركات التأمين الجزائرية"، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس1، سطيف، 2018-2019.

19. ماجد اسماعيل ابو حمام،" اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصال المحاسبي وجودة التقارير المالية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم التجارية، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2008-2009.

20. محمد ابراهيم سلمان عبيدات، "اثر استخدام مفهوم التحفظ المحاسبي على ملائمة موثوقية المعلومات المحاسبية"، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، 2004.

21. محمد ابراهيم محمد حسن، "قياس وتحليل تاثير التحفظ التقارير المالية على جودة الارباح المحاسبية"، اطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

22. محمد داود محمد صراوي، "اثر التحفظ المحاسبي على العائد المحاسبي والقيمة الاقتصادية المضافة لشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي"، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، 2019.

23. محمد داود محمد صراوي،" أثر التحفظ المحاسبي على العائد المحاسبي و القيمة الإقتصادية المضافة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي"، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال، 2019.

24. محمود عرفات، احمد فياض، "قياس مستوى التحفظ في السياسات المحاسبية واثره على ادارة الارباح"، مذكرة ماجستير، جامعة العلوم التطبيقية، عمان، 2012.

25. مومني يوسف، "مساهمة التدقيق المالي والمحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر"، مذكرة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، أدرار، 2018-2019.

26. ناصر محمد على المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية واثرها في اتخاذ القرارات"، دراسة حالة مؤسسة اقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.

ثالثا: المجالات والدوريات

27. أبو الخير مدثر طه، "المنظور المعاصر للتحفظ المحاسبي"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد 2، العدد 1، مصر، 2008.

28. احمد رجب عبد المالك، "قياس التحفظ المحاسبي في التقارير المالية المنشورة"، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 14، العدد2، مصر، 2010.

29. أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، "دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 4 العدد 1 جامعة حمة لخضر، الوادى، 2019.

30. امنة خميس حمد، محمد عبد الله المومني،" اثر التحفظ المحاسبي في ادارة المخاطر وهبوط التدفقات النقدية التشغيلية في الشركات المدرجة في بورصة عمان"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد 14، العدد1، الجامعة الاردنية، 2018.

31. ايمان محمد سعد الدين، "تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي والتقارير وتكلفة راس المال واثرها على قيمة المنشاة"، مجلة المراجعة المحاسبية، جامعة بني سويف، 2005.

32. حافظ طه على العاني، الطائي بشرى الفاضل، "تاثير السياسات المحاسبية على توزيعات الارباح (دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية"، مجلة

دراسات محاسبية ومالية، المجلد 24، العدد104، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، 2017.

33. رزان شهيد، "فاطمة محمد شريف عبس، قياس التحفظ المحاسبي وبيان أثره في جودة الارباح المحاسبية"، جامعة حلب، سوريا، 2015.
34. كريمة على كاظم الجوهر،" العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الادارة"، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد60، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2011.
35. ماهر ناجي على، أمير شاكر، "أثر التحفظ المحاسبي في شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية "، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 25، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، 2017.
36. مجدي مليجي عبد الحكيم، " اثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الادارة على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية"، مجلة الادارة العامة، جامعة بنها، 2014.
37. محمد سعيد محمد جنيدي،" اثر الدور التعاقدي للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبي وانعكاس ذلك على ادارة الارباح"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2004.
38. هاني عبد الخليل حسني، "دور التحفظ المحاسبي في الحد من الآثار السلبية للأزمة المالية العالمية"، مجلة إدارة الاعمال، العدد 144، مصر، 2014.

رابعا: الملتقيات

39. زرزار العياشي، "اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات"، الملتقي الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن المهيدي، ام البواقي، يومي 7–8 ديسمبر 2010.
40. صبايحي نوال،" اثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية"، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتاثير على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر، الوادي.
41. هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، "مدى قدرة المؤسسة الوطنية لأشغال الابار على تقديم معلومات مالية عالية الجودة في ظل قواعد الافصاح المنصوصة عليا في النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة IAS"، مداخلة ضمن الملتقي الدولي

حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS او المعايير الدولية للمراجعة ISA ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 11 و13 ديسمبر 2011.

خامسا: المراسيم والقوانين

42. القرار المؤرخ في 26 جوان 2008، "المحدد لقواعد القيم المحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات"، صادرة في الجريدة الرسمية العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009.

المراجع باللغة الأجنبية

43. Bushna Fadhi Khudhair al.taie. Hakeem Hammood Flayyh, Hassanain Rahib Talab, "Measurement ofincome Smoothing and its effect on accounting conservatism, An Emppricalstady of listed companies inthe iraqi stock exchange" ،International journal of econimic perspectives, 2017, Volume 11, Issue 3.710-719
44. Rjj. Vander Heijden, « Accounting Conservation And Crisis, What Was The Impact Ofthe Cresis On Accounting Conservatism », Stndent Nunber 305463, Erasmus Universities Rotterdam.
45. Chan ،A. L. ،Lin ،S. W. J.،& Strong ،N. (2009). "Accounting Conservatism and the Cost of Equity Capital: UK Evidence". Managerial Finance ،35(4).
46. Mohammed،Nor Farizal ،Accounting Conservatism ،Corporate Goverrnance and Political Influence A thesis in total fulfiilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy،departement of Accounting la trobeSChool Faculty of Busines Economics and law la trobe University Bundoora ،Victoria Australia ،2011.
47. Wang،Taychang ،Liu،Chiawen ،Chi،Wuchun،Wat affects accounting conservatism ،A corporate Governance perspective ،journal of Cotemporary Accounting & Economics 5 ،2009.
48. - Ross L. Watts, Luo Zuo, "Accounting Conservatism and Firm Value" , Evidence from the Global Financial Crisis, 2012, available at.
49. Mohammad ،Impact of conservation of the Accounting information quality and decision making of the shareholders and the firms listed on the tahran

Stock Exchange . International Journal of Academic Research in Accounting , Finance and Management vol 3, N3, 2013.

50. Hamdan & Al-QUdah ،"An Accounting Model to Measure Profit Accounting Conservatism" in the Industrial Jordanian Public Joint Stock Companies Listed in Amman Stock Exchang. 2016.
51. Sudipta Basu, "The Conservatism Principle and The Asymmetric Timeliness of Earnings", Journal of Accounting and Economics, Vol. 24, No. 1, 1997.
52. Petter Easton, Jinhan Pae, "Accounting Conservatism and the Relation Between Returns and Accounting Data", Review of Accounting Studies, Vol. 9, 2004.
53. S.H. Badloe," The quality of accounting information, a case of the Netherlands", Master Thesis Accounting, Auditing & Control, Erasmus University Rotterdam, 2011.

الملاحق

جامعة العربي التبسي – تبسة –

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

إستمـــــــارة استبيـــــان

تم إنجاز هذا الاستبيان في إطار إعداد مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة تخصص مالية المؤسسة حول موضوع البحث الموسوم بـــــ:" **أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مؤسسة فرفوس**".

يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بوضع إشارة (×) في الخانة التي توافق رأيك، كمساعدة منكم لإنجاح هذه الدراسة علما بأن إجابتكم ستعامل بشكل سري ولغايات البحث العلمي فقط، شاكرين لكم سلفا حسن تعاونكم.

إعداد الطلبة:

☜ كعيبي سيف الدين

☜ قبلة أشرف

إشراف الأستاذة:

د. زحاف صونيا

جامعة العربي التبسي - تبسة
Université Larbi Tebessi - Tebessa

السنة الجامعية:

2021/2020

" اثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مؤسسة فرفوس".

بيانات شخصية

بيانات شخصية

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- المستوى التعليمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ تقني سام ☐

3- الوظيفة: محاسب ☐ اطار مالي ☐ اطار اداري ☐ رئيس مصلحة ☐ مدير ☐

4- الخبرة المهنية: من 5 الى 10 سنوات ☐ من 10 إلى 15 سنوات ☐ اكثر من 15 سنوات ☐

المحور الأول : التحفظ المحاسبي

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. يؤدي تطبيق التحفظ المحاسبي إلى زيادة الإستثمارات في الشركة لتماثل المعلومات المقدمة للمستثمرين					
2. يساهم الإلتزام بالتحفظ المحاسبي في زيادة جودة واستمرارية الارباح					
3. يوجد أهمية للمؤشرات التي يوفرها التحفظ المحاسبي لتحديد حجم الإلتزام بالمعايير الدولية					
4. يعتبر إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية والإلتزام بها يزيد الحاجة الى التحفظ المحاسبي					
5. إستخدام التحفظ المحاسبي والتوجه نحو القيمة العادلة يؤدي الى تقليل فائدة المعلومات المالية					
6. تلتزم الشركة بتطبيق التحفظ المحاسبي لتحسين كفاءة أدائها					

7. يؤدي إستخدام التحفظ المحاسبي الى تحسين جودة التقارير المالية وجودة الإفصاح المالي					
8. يعمل التحفظ المحاسبي على تحقيق القيمة الدفترية للشركة مقابل قيمتها السوقية					
9. يساعد التحفظ المحاسبي الأطراف التي تعتمد على المعلومات المالية في إتخاذ قراراتها الاستثمارية بشكل رشيد					
10. يخفض التحفظ المحاسبي من تكلفة حقوق الملكية والديون وحالة عدم التاكد من المعلومات المحاسبية					
11. لا يتم تسجيل الإيرادات في المؤسسة إلا عندما يتم تحصيلها نقدا					
12. يتم الإعتراف و تسجيل المصاريف غير المؤكدة بمجرد إكتشافها من طرف المؤسسة					

المحور الثاني : جودة المعلومات المحاسبية

☜ **أولا- الموثوقية**

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. إستخدام المعلومات المحاسبية يساعد في توجيه القرارات في الشركة					
2. توافر المرونة الملائمة يساهم في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحسين القرارات					
3. تعرض المعلومات المحاسبية بصورة صادقة الوضع المالي للشركة					
4. التخطيط الجيد يعني أن نظام المعلومات المحاسبية كفء وفعال وموثوق به					
5. إستخدام المعلومات المحاسبية في الشركة يوضح مدى كفاءة وفعالية نقاط القوة والضعف					
6. تتعرض المؤسسة لغرامات التأخير و العقوبات المالية من طرف مصالح الضرائب					

☜ **ثانيا- الملائمة**

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. ملائمة المعلومات المحاسبية تساعد الإدارة في أداء وظيفة التخطيط والتوقع للمستقبل					
2. غالبا ماتكون المعلومات المحاسبية الملائمة معلومات جيدة للتخطيط					
3. المعلومات الهامة نسبيا بامكانها تغيير إتجاه القرار					
4. تمكن المعلومات المحاسبية من تقييم النتائج السابقة والنتائج الحالية والمستقبلية					
5. توفر المعلومات المحاسبية القدرة على التنبؤ بالأرباح المستقبلية وتحسين عملية إتخاذ القرار					
6. تتطابق القوائم المالية مع واقع التثبيتات و المخزونات في المؤسسة					

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.957	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.955	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.953	24

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	31	75.6	77.5	77.5
	انثي	9	22.0	22.5	100.0
	Total	40	97.6	100.0	
Manquant	Système	1	2.4		
Total		41	100.0		

التعليمي المستوى

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	17	41.5	42.5	42.5
	ماستر	12	29.3	30.0	72.5
	ماجيستير	6	14.6	15.0	87.5
	دكتوراه	2	4.9	5.0	92.5
	سام تقني	3	7.3	7.5	100.0
	Total	40	97.6	100.0	
Manquant	Système	1	2.4		
Total		41	100.0		

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	1	2.4	2.5	2.5
	مالي اطار	11	26.8	27.5	30.0
	اداري اطار	20	48.8	50.0	80.0
	مصلحة رئيس	5	12.2	12.5	92.5
	مدير	3	7.3	7.5	100.0
	Total	40	97.6	100.0	
Manquant	Système	1	2.4		
Total		41	100.0		

المهنية الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من اقل	16	39.0	40.0	40.0
	سنوات 10 الى 5 من	15	36.6	37.5	77.5
	سنوات 10 من اكثر	9	22.0	22.5	100.0
	Total	40	97.6	100.0	
Manquant	Système	1	2.4		
Total		41	100.0		

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
التحفظ تطبيق يؤدي في الإستثمارات زيادة إلى المحاسبي المقدمة المعلومات لتماثل الشركة للمستثمرين	40	1	5	3.97	.530
بالتحفظ الإلتزام يساهم واستمرارية جودة زيادة في المحاسبي الارباح	40	2	5	4.02	.423
التي للمؤشرات أهمية يوجد حجم لتحديد المحاسبي التحفظ يوفرها الدولية بالمعايير الإلتزام	40	3	5	4.00	.226
من مجموعة إصدار يعتبر يزيد بها والإلتزام المحاسبية المعايير المحاسبي التحفظ الى الحاجة	40	3	5	4.10	.379

المحاسبي التحفظ إستخدام الى يؤدي العادلة القيمة نحو والتوجه المالية المعلومات فائدة تقليل	40	2	5	4.13	.516
التحفظ بتطبيق الشركة تلتزم أدائها كفاءة لتحسين المحاسبى	40	1	5	4.05	.597
التحفظ إستخدام يؤدي التقارير جودة تحسين الى المحاسبي المالى الإفصاح وجودة المالية	40	3	5	4.10	.379
على المحاسبي التحفظ يعمل مقابل للشركة الدفترية القيمة تحقيق السوقية قيمتها	40	3	5	4.15	.427
المحاسبي التحفظ يساعد المعلومات على تعتمد التي الأطراف الاستثمارية قراراتها إتخاذ في المالية رشيد بشكل	40	2	5	4.18	.549
من المحاسبي التحفظ يخفض عدم وحالة والديون الملكية حقوق تكلفة المحاسبية المعلومات من التاكد	40	1	5	4.17	.675
في الإيرادات تسجيل يتم لا نقدا تحصيلها يتم عندما إلا المؤسسة	40	2	5	4.18	.549
تسجيل و الإعتراف يتم إكتشافها بمجرد المؤكدة غير المصاريف المؤسسة طرف من	40	2	5	4.15	.533
الجنس	40	1	2	1.23	.423
الوظيفة	40	1	5	2.95	.904
التعليمي المستوى	40	1	5	2.05	1.218
المهنية الخبرة	40	1	3	1.83	.781
N valide (liste)	40				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
التحفظ	40	3.00	5.00	4.4000	.54538
الجودة	40	4.00	5.00	4.5500	.50383
الموثوقية	40	3.00	5.00	4.4500	.55238
الملاءمة	40	3.00	5.00	4.2000	.46410
N valide (liste)	40				

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.749[a]	.561	.549	.37078

a. Prédicteurs : (Constante), التحفظ

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6.676	1	6.676	48.560	.000[b]
	Résidu	5.224	38	.137		
	Total	11.900	39			

a. Variable dépendante : الموثوقية

b. Prédicteurs : (Constante), التحفظ

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.112	.483		2.304	.027
	التحفظ	.759	.109	.749	6.968	.000

a. Variable dépendante : الموثوقية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.504[a]	.254	.237	.42500

a. Prédicteurs : (Constante), التحفظ

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	2.512	.463		5.426	.000
	التحفظ	.430	.113	.504	3.825	.000

a. Variable dépendante : الملاءمة

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2.643	1	2.643	14.631	.000[b]
	Résidus	7.767	43	.181		
	Total	10.409	44			

a. Variable dépendante : الملاءمة

b. Prédicteurs : (Constante), التحفظ

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.579[a]	.335	.317	.41632

a. Prédicteurs : (Constante), التحفظ

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3.314	1	3.314	19.119	.000[b]
	Résidu	6.586	38	.173		
	Total	9.900	39			

a. Variable dépendante : الجودة

b. Prédicteurs : (Constante), التحفظ

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2.198	.542		4.057	.000
	التحفظ	.534	.122	.579	4.373	.000

a. Variable dépendante : الجودة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة العربي التبسي – تبسة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الرقم : ق.ع.م.م/ك.ع.ا.ع.ت.ع.ت/ج.ت/2021

اتفاقية التـــــربص

المادة الاولى :

هذه الاتفاقية تضبط علاقات جامعة العربي التبسي – تبسة ممثلة من طرف رئيس قسم علوم المالية و المحاسبة :

مع مؤسسة : .....
مقرها في: .....
ممثلة من طرف : .....
الرتبة : .....

هذه الاتفاقية الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الاتية أسماؤهم :

1 - .....
2- .....
3- .....

و ذلك طبقا للمرسوم رقم : 88-90 المؤرخ في 03 ماي 1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1980

المادة الاولى :

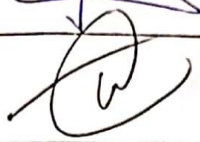
يهدف هذا التربص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم و المطابقة للبرامج و المخططات التعليمية في تخصص الطلبة المعنيين : .....

المادة الثالثة :

التربص التطبيقي يجرى في مصلحة : .....
الفترة من : ..... الى : .....

المادة الرابعة :

برنامج التربص المعد من طرف القسم مراقب عند تنفيذ من طرف جامعة تبسة و المؤسسة المعنية .

الاستاذ	الامضاء
عـــامر يامينة "أستاذ محاضر أ"	
عبد السلام ذهبي استاذ محاضر "ب"	
ســـارة عزايزية أستاذ محاضر أ	

المادة الخامسة :

و على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو اكثر يكلف بمتابعة تنفيذ التربص التطبيقي هؤلاء الاشخاص مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الأمثل للبرنامج و كل غياب للمتربص ينبغي ان يكون على استمارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .

المادة السادسة:

خلال التربص التطبيقي و المحدد بثلاثين يوما يتبع المتربص مجموع الموظفين في وجباته المحددة في النظام الداخلي و علية يحسب على المؤسسة ان توضح للطلبة عند وصولهم لاماكن تربصهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن و النظافة و تبين لم الخطاء الممكنة .

المادة السابعة :

في حالة الاخلاء بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في إنهاء تربص الطالب بعد إعلان القسم رسالة مسجلة و مؤمنة الوصول.

المادة الثامنة :

تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المتربص ضد مخاطر حوادث العمل و تسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة و الأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التربص.

المادة التاسعة :

في حالة حادث ما على المتربصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة على القسم.

المادة العاشرة :

تتحمل المؤسسة التكليف بالطلبة في حدود إمكانية و حسب مشمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجوب و إلا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل ، المسكن ، المطعم.

حرر بتبسة : 19/12/2021

ممثل المؤسسة

SOCIETE DES MINES DE PHOSPHATES
Direction des Ressources
SOMIPHOS Spa TEBESSA
TAIEB Khider

رئيس القسم

SOMIPHOS E.P.E S.P.A — شركة مناجم الفوسفات — صوميفوص ش.ذ.ا م.ا.ع

Société des Mines de Phosphates
SOMIPHOS Spa. Filiale du Groupe MANAL
Direction Commerciale

FICHE TECHNIQUE

PHOSHATE 66 / 68 % BPL

Eléments	Teneur en %
Anhydride Phosphorique (P_2O_5)	30,00 - 30,20
Anhydride Carbonique (CO_2)	6,00 - 6,30
Anhydride Sulfurique (SO_3)	2,50 - 3,00
Oxyde de Calcium (**CaO**)	50,00 - 51,00
Oxyde de Magnésium (**MgO**)	0,75 - 1,00
Oxyde de Fer (Fe_2O_3)	0,30 - 0,40
Oxyde de d'Aluminium (Al_2O_3)	0,40 - 0,50
Oxyde de Sodium (Na_2O)	1,10 - 1,30
Oxyde de Potassium (K_2O)	0,07 - 0,10
Oxyde de Silicium (SiO_2)	2,00 - 2,50
Humidité (H_2O)	0,50 - 2,00
Perte au Feu (CO_2 **Déduit**)	2,50 - 3,00
Fluor (**F**)	3,65 - 3,80
Chlore (**Cl**) en ppm	400 - 500
C.Organique	0,10 - 0,20
P_2O_5 Soluble dans l'acide citrique à 2%	9,00 - 10,00
P_2O_5 Soluble dans l'acide formique à 2%	18,00 - 20,00

GRANULOMETRIE

Diamètre en micron	%
200	60,05
160	18,99
125	13,72
100	4,30
80	1,16
<80	1,78
Total	100,00

SGS

Certificat FR07/1589QU

Le système de management de

SOMIPHOS

BP 122, ZHUN II
Algerie - 12000 TEBESSA
Algérie

SYSTEM CERTIFICATION ISO 9001:2000 SGS

a été audité et certifié selon les exigences de

ISO 9001 : 2000

Pour les activités suivantes

Recherche, développement, production et commercialisation de minerais de Phosphate.

Ce certificat est valable du 07 Mai 2007 au 06 Mai 2010
Version 1. Certifié depuis Mai 2007

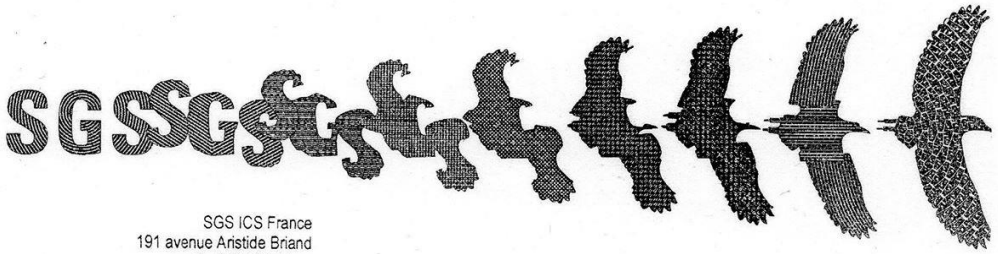
Autorisé par

Le Président du Comité
de Direction / Certification
Franck CHACHUAT

Le Directeur
à la Certification
Luis DA SILVA E SERRA

cofrac
CERTIFICATION D'ENTREPRISES & DE PERSONNELS
ACCRÉDITATION N° 4-0008
PORTÉE DISPONIBLE SUR www.cofrac.fr





SGS ICS France
191 avenue Aristide Briand
F - 94230 Cachan
Telephone +33 (0)1 41 24 87 75
Fax +33 (0)1 41 24 86 63

Page 1 de 1

SOMIPHOS E.P.E S.P.A شركة مناجم الفوسفات صوميفوص ش.ذ.ا م.ا.ع

Société des Mines de Phosphates
SOMIPHOS Spa. Filiale du Groupe MANAL
Direction Commerciale

FICHE TECHNIQUE

PHOSHATE 63 / 65 % BPL

Eléments	Teneur en %
Anhydride Phosphorique (P_2O_5)	29,00 - 29,70
Anhydride Carbonique (CO_2)	7,20 - 7,80
Anhydride Sulfurique (SO_3)	2,50 - 3,00
Oxyde de Calcium (**CaO**)	48,30 - 49,00
Oxyde de Magnésium (**MgO**)	1,10 - 1,50
Oxyde de Fer (Fe_2O_3)	0,35 - 0,40
Oxyde de d'Aluminium (Al_2O_3)	0,30 - 0,40
Oxyde de Sodium (Na_2O)	1,10 - 1,20
Oxyde de Potassium (K_2O)	0,09 - 0,10
Oxyde de Silicium (SiO_2)	2,50 - 3,00
Humidité (H_2O)	0,90 - 1,00
Perte au Feu (CO_2 **Déduit**)	2,80 - 3,20
Fluor (**F**)	3,50 - 3,60
Chlore (**Cl**) en ppm	400 - 500
C.Organique	0,10 - 0,20
P_2O_5 Soluble dans l'acide citrique à 2%	10,00 - 11,00
P_2O_5 Soluble dans l'acide formique à 2%	18,00 - 21,00

GRANULOMETRIE

Diamètre en micron	%
200	72,83
160	13,77
125	6,58
100	2,21
80	3,11
<80	1,50
Total	100,00

FERPHOS® group

فرفوس® مجموعة

Politique Qualité

FERPHOS group, structuré en groupe industriel, se définit comme étant surtout une organisation de création de richesse à travers des opérations de gestion de portefeuilles de valeurs mobilières, de participations et de contrôle stratégique d'affaires.

Principalement détenteur de valeurs de sociétés minières, elle tend à atteindre son objectif par le développement, la recherche, l'exploitation et la commercialisation, en l'état ou après transformation, de ressources naturelles et par la mise en œuvre de solutions innovantes qui répondent aux attentes de ses partenaires.

Ses déploiements, conjugués avec la conscience de ses hommes et femmes pour relever le défi de son existence, doivent répondre aux impératifs de son ère, de son avenir et de ses objectifs stratégiques d'efficacité, d'efficience et de qualité.
L'engagement de chaque travailleur traduit la conscience collective que le Développement Durable est une exigence de pérennité et un devoir à l'égard de nos partenaires.

Objectifs Qualité

FERPHOS Group et l'ensemble de ses filiales s'assignent les objectifs suivants :

- ✓ Réaliser les objectifs de production et de vente ;
- ✓ Se placer à l'écoute de ses partenaires et se dédier à la satisfaction de leurs besoins ;
- ✓ Maintenir et aspirer à l'élargissement des parts de marché de ses produits et créer une dynamique de partenariat et de coopération ;
- ✓ Optimiser l'organisation et habiliter les individus à comprendre, intégrer et mettre en œuvre les composants de l'amélioration de la qualité ;
- ✓ Améliorer la maîtrise des processus et le contrôle des produits qui en découlent, en réduisant leur fluctuation et en se rapprochant des standards en vigueur ;
- ✓ Préserver l'Environnement et cultiver le rôle de « ***l'Entreprise- citoyenne*** » ;
- ✓ Promouvoir l'éthique dans la conduite des affaires.

Convaincue que la Qualité à *FERPHOS Group* est plus qu'un concept, une valeur commune, partagée au sein d'une équipe animée par un seul esprit et pour un seul but : *La recherche de l'excellence*; la Direction Générale de FERPHOS Group s'engage résolument à déployer tous les moyens, humains, matériels, technologiques et organisationnels pour la promotion des valeurs qui la caractérisent.

Le Directeur Marketing, Partenariat Qualité et Environnement

A. BOUTELLA

Le Président Directeur Général de FERPHOS Group

L. MEBARKI

الملخص:

هدفت هذه الدراسة لتسليط الضوء على أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال عرض مختلف المفاهيم النظرية للدراسة واسقاطها على مؤسسة Somiphos –تبسة–، وقد خلصت هذه الدراسة لوجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الموثوقية في المعلومات المحاسبية، وكذلك يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية بعد الملاءمة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم العاملين للتحفظ المحاسبي من ناحية جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة محل الدراسة.

Abstract:

This study aimed to shed light on the impact of accounting reservation on the quality of accounting information by presenting the various theoretical concepts of the study and projecting them to Somiphos – Tebessa –. This study concluded that there is a statistically significant effect at a significant level ($0.05 \geq \alpha$) for evaluating workers for accounting reservation. On the one hand, the reliability dimension in the accounting information, and there is also a statistically significant effect at the level of significance ($0.05 \geq \alpha$) for the employees' evaluation of the accounting reservation on the one hand after the appropriateness in the accounting information, and thus there is a statistically significant effect at the level of significance ($0.05 \geq \alpha$) for the evaluation of employees For accounting conservatism in terms of the quality of accounting information in the institution under study