



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

## اساليب القياس وإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ودورها في ترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية.

تحت إشراف الدكتورة:

كح خضير ليلي

من إعداد الطلبة:

كح حربي مسعود

كح ساحة بن عمر

كح قده مسعود

كح قنصر إسلام

|              |                               |                      |
|--------------|-------------------------------|----------------------|
| رئيسا        | جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي | محمد الهادي ضيف الله |
| مشرفا ومقررا | جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي | ليلى خضير            |
| مساعد مشرف   | جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي | عقبة خضير            |
| ممتحننا      | جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي | آسيا بعضي            |

السنة الجامعية: 2022/2021

# شكر وعرفان

الحمد و الشكر إلى من تحشى بذكره الكائنات و تزلزل باسمه كل  
السموات و الأرض ، الأول الآخر الظاهر الباطن ، أحمدده حمد  
الذاكرين و لنعمه شاكرين.

قال تعالى : ﴿وَإِذْ تَأْذِنُ رِبْكُمْ شُكْرْتُمْ لِأَزِيدَنَّكُمْ﴾ صدق الله العظيم .  
قال رسول الله صلى الله عليه وسلم : "من لا يشكر الناس لا يشكر الله".

فبالحمد نبدأ الكلام و بالشكر نستهل المقام  
أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من مد لي يد العون من قريب أو بعيد  
لإنجاز هذا البحث وأخص بالذكر الأستاذة المشرفة "خضير ليلي"  
الذي لم ييخل علينا بتوجيهاته و إرشاداته مع تمنياتي له بالمزيد من  
النجاح و التوفيق .

كما لا أنسى أن أشكر جميع الأساتذة و أسرة كلية العلوم الاقتصادية و  
العلوم التجارية وعلوم التسيير وإلى جميع الزملاء دفعة ماستر 2022  
و إلى كل من ساهم في هذا البحث ولو بكلمة طيبة.

# إهداء

اهدي هذا العمل المتواضع

الى:

✚ الوالدين الكريمين حفظهما الله

✚ الى كل افراد اسرتي

✚ الى كل الأصدقاء و من كانوا برفقتي و مصاحبتي اثناء دراستي الجامعية

✚ الى كل من لم يدخر جهدا في مساعدتي

✚ الى كل من ساهم في تلقيني و لو بحرف في حياتي الدراسية

حريبي مسعود

# إهداء

اهدي ثمرة جهدي هذا المتواضع

الى من هما احق بالمصاحبة

امي و أبي الغاليين اطل الله في عمرهما و بارك الله في صحتهما

الى كل افراد اسرتي

الى استاذتنا المشرفة التي لم تبخل علينا بنصائحها و توجيهاتها

الى زملائي في هذا البحث خاصة و الى جميع زملاء دفعتنا

الى كل من ساعدنا في انجاز هذا العمل و لو بكلمة

ساحة بن عمر

# إهداء

اهدي ثمرة جهدي هذا الى

الوالدين الكريمين امدهما الله بالصحة و حفظهما تاجا فوق الرأس

الى كل افراد اسرتي

الى كل الزملاء و الأصدقاء

اسلام قنصر

# إهداء

فخرا و شرفا اعتز بها فوق الواجب

و انا اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

الى بهجة القلب و هبة الرب و كمال الود الى التي تعبت لارتاح

و سهرت لأنام و حلمت لأنال الى الشمس التي تضيئ صباحي :

امي الغالية – ابي العزيز

اخوتي و اخواتي

قده مسعود

## فهرس الموضوعات

|                      |   |
|----------------------|---|
| شكر وعرفان .....     |   |
| إهداء .....          |   |
| فهرس الموضوعات ..... |   |
| فهرس الجداول .....   |   |
| فهرس الأشكال .....   |   |
| فهرس الملاحق .....   |   |
| ملخص .....           |   |
| مقدمة .....          | أ |

### الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

|                                                                              |    |
|------------------------------------------------------------------------------|----|
| المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي .....                             | 8  |
| المطلب الأول: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي SFC .....               | 8  |
| المطلب الثاني: الاطار المفاهيمي النظام المحاسبي المالي .....                 | 13 |
| المطلب الثالث : المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي .....               | 19 |
| المبحث الثاني ماهية الافصاح وأنواعه .....                                    | 23 |
| المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه : .....                         | 24 |
| 1. مفهوم الإفصاح المحاسبي .....                                              | 24 |
| 2- أنواع الإفصاح المحاسبي: .....                                             | 25 |
| المطلب الثاني: أهمية واهداف الإفصاح المحاسبي .....                           | 28 |
| المطلب الثالث: مقومات وأساليب الافصاح المحاسبي والعناصر المؤثرة فيه .....    | 31 |
| المبحث الثالث: المعلومة المحاسبية و أهميتها في اتخاذ القرار الاستثماري ..... | 34 |
| المطلب الأول: ماهية المعلومة المحاسبية .....                                 | 34 |

|    |                                                                            |
|----|----------------------------------------------------------------------------|
| 39 | المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية اللازمة في اتخاذ القرار |
| 42 | المطلب الثالث: دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية          |
| 46 | خلاصة الفصل                                                                |

## الفصل الثاني: القياس المحاسبي في القوائم المالية وأساليبه وفق المعايير الدولية

|    |                                                                                                          |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 48 | تمهيد                                                                                                    |
| 49 | المبحث الأول : القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي                                                 |
| 49 | المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية و خصائصها                                                            |
| 53 | المطلب الثاني: أهمية القوائم المالية وأهدافها                                                            |
| 55 | المطلب الثالث: مكونات القوائم المالية                                                                    |
| 56 | المطلب الرابع : مستخدمي القوائم المالية                                                                  |
| 59 | المبحث الثاني: القياس المحاسبي في القوائم المالية                                                        |
| 59 | تمهيد:                                                                                                   |
| 59 | المطلب الأول: تعريف القياس المحاسبي وأركانه                                                              |
| 62 | المطلب الثاني: أساليب القياس المحاسبي                                                                    |
| 63 | المطلب الثالث: أسس ومعايير القياس المحاسبي                                                               |
| 68 | المطلب الرابع: مشاكل القياس المحاسبي والقيود التي تعترضه                                                 |
| 73 | المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية                                                                |
| 73 | المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية                                                           |
| 80 | المطلب الثاني: هيئة إصدار المعايير المحاسبية الدولية                                                     |
| 84 | المطلب الثالث: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS و إصدارات هيئة معايير المحاسبة الدولية |
| 86 | المطلب الرابع: التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية ودورها في تعزيز منفعة المعلومات المالية         |
| 92 | خلاصة الفصل                                                                                              |

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

|    |                               |
|----|-------------------------------|
| 94 | أولاً: الإطار المنهجي للدراسة |
|----|-------------------------------|



|     |                                  |
|-----|----------------------------------|
| 94  | 1- منهج الدراسة:                 |
| 95  | 2- مجتمع وعينة الدراسة.          |
| 98  | 3- أدوات جمع البيانات:           |
| 103 | ثانيا: عرض ومناقشة نتائج الدراسة |
| 113 | الخاتمة                          |
| 118 | قائمة المصادر والمراجع           |
| 125 | الملاحق                          |

## فهرس الجدول

|     |                                                                                                                             |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 95  | جدول رقم (01): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس                                                                            |
| 96  | جدول رقم (02): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب العمر                                                                            |
| 96  | جدول رقم (03): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي                                                                    |
| 97  | جدول رقم (04): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب التخصص                                                                           |
| 97  | جدول رقم (05): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية                                                                  |
| 98  | جدول رقم (06): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة                                                                           |
| 100 | جدول رقم (07) يوضح درجات تصحيح أداة الدراسة                                                                                 |
| 100 | جدول رقم (08): يوضح المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت الخماسي                                                         |
| 101 | الجدول رقم (09) يوضح تصحيح المحكمين وصدق البنود                                                                             |
| 103 | جدول رقم (10) يوضح قيمة معامل الثبات حسب معامل الفا كرونباخ                                                                 |
| 103 | جدول رقم (11): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس                                                                            |
| 104 | جدول رقم (12): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب العمر                                                                            |
| 104 | جدول رقم (13): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي                                                                    |
| 105 | جدول رقم (14): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب التخصص                                                                           |
| 105 | جدول رقم (15): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية                                                                  |
| 106 | جدول رقم (16): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة                                                                           |
| 106 | جدول رقم (17): يوضح المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت الخماسي                                                         |
| 107 | جدول رقم (18): المحور الأول تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقديم قوائم مالية و تقارير مالية ذات مصداقية و موثوقية أكثر ... |
|     | الجدول رقم (20) المحور الثالث استخدام أسس ومعايير للاثبات و القياس المحاسبي يساعد إعطاء قيم واقعية و موضوعية لعناصر         |
| 109 | القوائم المالية .                                                                                                           |
| 110 | الجدول رقم (21) المحور الرابع اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية يتأثر بعدم الإفصاح في القوائم التقارير المالية        |

## فهرس الأشكال

|    |                                                                 |
|----|-----------------------------------------------------------------|
| 27 | الشكل رقم (01): أنواع الإفصاح المحاسبي .....                    |
| 36 | الشكل رقم (02): العلاقة بين البيانات و المعلومات و المعرفة..... |
| 37 | الشكل رقم (03): الفرق بين البيانات و المعلومات و المعرفة.....   |

## فهرس الملاحق

|     |                                                 |
|-----|-------------------------------------------------|
| 126 | الملحق رقم (01): الاستبيان .....                |
| 128 | الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين.....   |
| 129 | الملحق رقم (03): نتائج برنامج التحليل spss..... |

## ملخص

يمثل مبدأ الإفصاح في التقارير المالية دوراً هاماً في إعداد القوائم و التقارير المالية المعروضة، حيث تمثل التقارير المالية حلقة الوصل بين المؤسسة ممثلة بإدارتها وبين مستخدمي تلك التقارير إضافة الى الاهتمام المتزايد من قبل الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة و الأسواق المالية بمفهوم الإفصاح في ظل التطورات التكنولوجية .

تساهم الدراسة في تطبيق النظام المحاسبي المالي و تحديد أسس و قواعد و أساليب القياس و الإفصاح في التقارير المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي .

## Résumé

Le principe de divulgation dans les rapports financiers joue un rôle important dans la préparation des états financiers et des rapports présentés, car les rapports financiers représentent le lien entre l'établissement représenté par sa direction et les utilisateurs de ces rapports, en plus de l'intérêt croissant des organismes de réglementation instances de la profession comptable et des marchés financiers sur la notion de divulgation à la lumière des évolutions technologiques.

L'étude contribue à l'application du système de comptabilité financière et à la détermination des fondements, des règles et des méthodes de mesure et de divulgation dans les rapports financiers conformément aux normes comptables internationales incluses dans le système de comptabilité financière..

مقدمة

تعتبر المحاسبة نظام معلومات لقياس وإيصال نتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسات إلى فئات عديدة من أصحاب المصالح، وقد أكد عليها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، عندما حدد هدف المحاسبة على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفاعلة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين، لدعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل.

وتأكيدا على أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية فقد ورد في البيان الأساسي لنظرية المحاسبة الصادرة عن جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) ما يلي:

"تعتبر المعلومات المحاسبية الوسائل الأساسية للإقلال من حالة عدم التأكد لدى المستخدمين الخارجيين إضافة إلى كونها وسائل أساسية للتقرير عن الممارسة."

ولكي تحقق التقارير المالية الأغراض المرجوة منها ولتكون ذات فائدة إعلامية قصوى فقد اشترطت المنظمات المهنية توفير الإفصاح والوضوح المناسب فيها باعتبارها وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى المستفيدين المختلفين.

ويعني الإفصاح إظهار كافة المعلومات التي قد تؤثر في موقف مستخدمي القوائم المالية واتخاذ قرار معين يتعلق بالوحدة المحاسبية. وبما أن مخرجات النظام المحاسبي عبارة عن قوائم مالية، فيجب أن يكون إعداد القوائم المالية ذات فائدة لمستخدميها، بالاستناد إلى مبدأ الإفصاح الكامل باعتباره أحد المبادئ المحاسبية الذي يتطلب أن تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المؤسسة خلال فترة معينة.

وبصدور القانون 07-11 بتاريخ نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، تبين أن خيار هيئة التوحيد في الجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يمثل قطيعة جذرية مع الثقافات والممارسات المحاسبية المستندة للمخطط المحاسبي الوطني والتي سادت ما يقارب ربع قرن من الزمن، وبدأت تبرز على الساحة ردود أفعال أهمها

تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وتوالت بعد ذلك عمليات إصدار النصوص التشريعية والتنظيمية المحددة لكيفيات وإجراءات التطبيق بالموازنة مع العديد من ردود الأفعال.

أصبح القياس المحاسبي في الفترة الأخيرة يحظى بكثير من الاهتمام من طرف الهيئات والمنظمات الدولية للمحاسبة، لما له من أهمية بالغة في إعداد وعرض القوائم المالية، حيث أن مهنة المحاسبة لم تعد مجرد أداة أو وسيلة لتسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية، بل أصبحت تلعب دورا هاما كنظام متكامل للمعلومات المحاسبية. وشهدت مهنة المحاسبة في العالم تحديات وضغوطات كبيرة متعلقة بعملية القياس، حيث أثرت على المبادئ الأساسية التي تقوم عليها، خاصة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي والأكثر ملائمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية المعبر عنها بغرض تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية. وهذا ما استدعى العديد من الدول إلى تطوير أنظمتها المحاسبية لتتماشى مع معايير المحاسبة الدولية خاصة منها المتعلقة بالقياس المحاسبي. ولم تكن الجزائر غائبة عن هذه الإصلاحات، فعملت هي الأخرى على مواكبة التغيرات المتسارعة في ميدان المحاسبة، حيث قامت منذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق بإصلاحات اقتصادية، والتي مست عدة جوانب من بينها إصلاح نظامها المحاسبي (المخطط المحاسبي الوطني) وذلك بإصدار النظام المحاسبي المالي الذي جاء بحملة من التغيرات أضفت عليها الصبغة العالمية.

وباعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي المالي (القوائم المالية) لها أهمية بالغة، إذ تعتبر هذه الأخيرة صورة المؤسسة في نظر مستخدمي هاته القوائم، فمن الضروري أن تكون المعلومات التي تحتويها ذات مصداقية وموثوقية، وأن تكون القيم التي تظهر بها القوائم تمتاز بالدقة واليقين، ومن هذا الصدد يبرز لنا دور وأهمية القياس المحاسبي ونماذجه في إعداد وعرض القوائم المالية.

## 1- الإشكالية الرئيسية:

هل تعتبر أسس وقواعد القياس والإفصاح المحاسبي المالي الواردة في النظام المحاسبي المالي تقدم معلومات مالية ذات مصداقية؟

## الاسئلة الفرعية:

- إلى أي مدى يمكن أن يساهم النظام المحاسبي المالي في تقديم قوائم مالية ذات مصداقية؟

- هل أسس وقواعد الإفصاح في التقارير المالية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي تتوافق مع المعايير الدولية؟
- كيف تتم عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي؟
- هل تلبي مخرجات النظام المحاسبي المالي مختلف حاجات مستخدمي القوائم المالية؟
- هل للقياس المحاسبي أهمية بالغة في إعداد القوائم المالية؟

## 2- الفرضيات

- يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقديم قوائم مالية و تقارير مالية ذات مصداقية و موثوقية أكثر
- الإفصاح عن القوائم المالية يقدم كافة البيانات و المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الى مستخدميه بصورة صحيحة و كاملة و ملائمة
- استخدام أسس و معايير للاثبات و القياس المحاسبي يساعد في إعطاء قيم واقعية و موضوعية لعناصر القوائم المالية
- اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية يتأثر بعدم الإفصاح في القوائم و التقارير المالية

## 3- اهداف الدراسة

ان لهذا الموضوع عدة اهداف نذكر البعض منها كما يلي:

- التعرف على متطلبات و كيفية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية
- تحديد نوعية المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها
- التعرف على ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالقياس و الإفصاح في القوائم المالية
- معرفة الجوانب المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم تبنيها من طرف النظام المحاسبي المالي

## 4- منهج الدراسة

تحقيقاً لأهداف البحث السابقة و للإجابة على الإشكالية المطروحة و اختيار الفرضيات قمنا باتباع المنهج الوصفي التحليلي، و ذلك لمعرفة العناصر التي لها أهمية بموضوع الدراسة



## 5- أهمية موضوع الدراسة

يستمد البحث أهميته من خلال ضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية الضرورية لمختلف المستخدمين، و التي تكون مكيفة مع متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، و هذا من خلال تبني جميع الدول والتي من بينها الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من هذه المعايير، و ما يحققه من افصاح و شفافية سعيا لتوفير جودة المعلومات المحاسبية و المالية.

## 6- أسباب اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة أسباب منها:

### الأسباب الذاتية:

الرغبة الشخصية والميول الذاتي في معالجة ودراسة هذا الموضوع ومحاولة توسيع معارفنا في هذا المجال.

### الأسباب الموضوعية:

تخصصنا في مجال المحاسبة

التغيرات والتطورات التي تعرفها المحاسبة على المستوى المحلي والعالمي

الاهتمام المتزايد نحو تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات اللازمة

## 7 - الدراسات السابقة

- رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2011.

- دراسة خليفة قويدر، مريم حنك: مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا ل scf مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، 2016.

– رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007

## 8- محتوى البحث

للإجابة على إشكالية البحث و كذا الأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بتقسيم البحث الى ثلاث فصول بالضافة الى مقدمة تم مراعاة العناصر المنهجية الواجب توافرها في مقدمة أي بحث علمي، و تعقبهم خاتمة احتوت على نتائج اختبار الفرضيات.

حيث تم التطرق من خلال الفصل الأول الى الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي و دور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار.

اما الفصل الثاني فقد احتوى على القياس المحاسبي في القوائم المالية و اساليبه وفق المعايير المحاسبية الدولية.

اما الفصل الثالث فقد خصص للدراسة الميدانية وذلك من خلال توزيع الاستبيانات و تحليل نتائجها.

# الفصل الأول

الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي  
المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد  
قرار الاستثمار

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

يعتبر اصدار النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يخضع لمعايير المحاسبة الدولية دور في تطبيق معايير مفهومة ومقبولة، قادرة على توفير معلومات نوعية هذه الأخيرة أصبحت من القضايا الملحة في عالم المال والاعمال، هذه المعلومات تكون مترجمة في شكل قوائم وتقارير مالية تعكس ما وقع في المؤسسة، لذلك يعتبر الإفصاح المحاسبي وسيلة وأداة فعالة للإيصال نتائج اعمال المؤسسة لمستخدمي القوائم المالية.

سوف نحاول من خلال هذا الفصل الاطلاع على النظام المحاسبي المالي الجديد وما صدر فيه و أيضا ماهية الإفصاح المحاسبي و احكامه و المعلومة المحاسبية و أهميتها في اتخاذ القرار حيث نقسم هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: ماهية الإفصاح وأنواعه

المبحث الثالث: المعلومة المحاسبية وأهميتها في اتخاذ القرار الاستثماري

## المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

### المطلب الأول: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي SFC

1- القانون رقم 11/07 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

يهدف هذا القانون الى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.

تطبق احكام هذا القانون على كل شخص طبيعي او معنوي. لزم بموجب نص قانوني او تنظيمي بمسك محاسبة مالية على اعتبار انها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتبويب، ترتيب تقييم وتسجيل معطيات او بيانات عددية وعرض قوائم او كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان واداءه ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ويجب ان تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بالمسك المحاسبي والمراقبة والافصاح عن المعلومات وبدخل النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التطبيق من 2010/01/01 وتلغى بدءا من هذا التاريخ الاحكام المخالفة لاسيما الامر رقم 75/35 بتاريخ 1975/04/29 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي (LA consolidation) كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية واعتبر هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبة المالية التي اعتبرت على انه نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية<sup>1</sup>.

تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الاطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لاعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واحال تحديدا هذا الاطار التصوري للتنظيم. كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم اعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحدود التي نص عليها التنظيم. اما بالنسبة للقوائم او الكشوف المالية ألزم القانون

---

<sup>1</sup> مداني بن بلغيث، تسير الانتقال نحو NSCF ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية العلوم الاقتصادية  
العلوم التجارية وعلوم التسيير، بجامعة الوادي، الجزائر حول موضوع NSCF في ظل المعايير الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق يومي 17 و 18 جانفي  
2010، ص 2.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

الكيانات بضرورة اعداد إضافية للميزانية وجدول حسابات النتائج،<sup>1</sup> جدولاً لتدفقات الخزينة وأخرى لمتابعة التغير في الأموال الخاصة ونص على ضرورة ان تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة. تضمن هذا القانون كذلك هذا القانون كذلك عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط التالية:

- المادة رقم 05: التي تعالج المحاسبة المالية المبسطة.
- المادة رقم 07: تناولت الاطار التصوري .
- المادة رقم 08 : حول المعايير المحاسبية .
- المادة رقم 09 : مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها.
- المادة رقم 22: مسك الضبط اليومي للنفقات والايادات.
- المادة رقم 24 : مسك المحاسبة عن طريق الاعلام الآلي.
- المادة رقم 25 : محتوى وطرق إعداد القوائم (الكشوف المالية).
- المادة رقم 30: الحالات الاستثنائية التي تختلف فيها السنة عن 12 شهر.
- المادة رقم 36 : شروط وكيفيات وطرق وإجراءات اعداد ونشر الحسابات المدجة.
- المادة رقم 40: كيفيات أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن القوائم (الكشوف المالية )

تأجل بدأ التطبيق النظام المحاسبي المالي الى غاية 01 جانفي 2010 بعد ان كان مقرر تطبيقه مع بداية سنة 2009. وهذا حسب ما ورد في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 في مادته رقم 62 والمهم لدينا انه لم يصاحب هذا القرار أي تبرير أو عرض لأسباب والحيثيات التي كانت وراء عملية التأجيل وهذا من أجل الادراك الفعلي لما اذا كانت هذه أسباب قد زالت ام مازالت قائم .

2- مرسوم تنفيذي 156/08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق احكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

<sup>1</sup> المادة 25 من قانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن SCF.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

جاء المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على ان هذا المرسوم يهدف الى تحديد كفاءات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-24-25-30-36-40) من القانون 11/07 هذه المواد التي كانت موضوع احالات الى النصوص تنظيمية ما عدا المادة (24) المتعلقة بمسك محاسبة بواسطة الاعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي. تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية الاطار التصوري الذي تم عرضه من خلال أهدافه، أهمها اعتباره مرجعا لوضع معايير جديدة، وكذلك تناول هذا المرسوم القوائم (الكشوف المالية) وتم التركيز على خصائص المعلومة الواردة في هذه القوائم وتناول بعض مبادئ المحاسبة المتبناة مثل:

- مبدأ الأهمية النسبية .
- مبدأ الحيطة .
- مبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.
- مبدأ الصورة الصادقة.

تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا للمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصومها وكذلك تحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة ب.<sup>1</sup>

- الأصول .
- الخصوم .
- قواعد التقييم والمحاسبة .
- معايير ذات صبغة خاصة .

اشترك هذا المرسوم التنفيذي مع القانون المتضمن مع القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي في تضمنه لستة عشر إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية وهي :

---

<sup>1</sup> المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 ، والمتضمن تطبيق احكام القانون 11/07 المتضمن SCF الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008، ص13.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

- المادة رقم 04: حول بعض القضايا المتعلقة بالتنظيم المحاسبي.
- المادة رقم 16: حول تقييم الأصول وتسجيلها .
- المادة رقم 18 : حول تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.
- المادة رقم 25: حول الإيرادات.
- المادة رقم 26 : حول الأعباء.
- المادة رقم 30: حول المعايير المحاسبية المنصوص عليها في القانون 11/07 .
- المادة رقم 31 : حول مدونة الحسابات .
- المادة رقم 33 : حول محتوى ونموذج وعرض الميزانية .
- المادة رقم 34: حول محتوى ونموذج وعرض حساب النتائج.
- المادة رقم 35: حول تدقيق فصول ونموذج وعرض جدول سيولة الخزينة.
- المادة رقم 36 : حول تدقيق فصول ونموذج وعرض جدول تغير الأموال الخاصة.
- المادة رقم 37: حول ملحق القوائم (الكشوف المالية).
- المادة رقم 38: حول اقفال السنة المالية في تاريخ غير 12/31 .
- المادة رقم 41: حول الحسابات المدججة والحسابات المركبة.
- المادة رقم 43 : حول الكشف المالية للكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة.

الملاحظ على الكثير من الإحالات التي تمت الإشارة إليها في القانون رقم 11/07 لم يتم معالجتها بشكل وافي، بل في معظم الأحيان يتم الإشارة إليها ثم احالتها على التنظيم.

القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها :



## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

يعتبر هذا القرار مرجعي من حيث انه يعتبر اكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجاء هذا القرار في أربعة تناولت :<sup>1</sup>

- الباب الأول: قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات وإدراجها في الحسابات.
- الباب الثاني : عرض الكشوف المالية.
- الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها.
- الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

3- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة:

وتضمن هذا القرار تفصيل هذه الاسقف كما يلي :<sup>2</sup>

5-1- بالنسبة للنشاط التجاري:

- رقم الأعمال 10 ملايين دينار جزائري.
- عدد المستخدمين 9 عمال بوقت كامل.

5-2- بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي:

- رقم الأعمال 06 ملايين دينار جزائري.
- عدد المستخدمين 9 عمال بوقت كامل.

---

<sup>1</sup> المادة 01 من القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الجريدة، الجزائر، العدد 2009، 19 ص 20.

<sup>2</sup> المادة 02 من القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية، الجزائر العدد 2009، 19، ص 91.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

3-5- بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:

- رقم الاعمال 03 ملايين دينار جزائري.
- عدد المستخدمين 9 عمال بوقت كامل.

4- التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

بصدور التعليم رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) المتضمنة الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي يكون قد تأكد وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) على بدء تطبيق النظام المحاسبي ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010

### المطلب الثاني: الاطار المفاهيمي النظام المحاسبي المالي

#### 1. تعريف النظام المحاسبي المالي :

عرف القانون رقم 07-11 في المادة 3 النظام المحاسبي المالي كالاتي<sup>1</sup>: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته (أدائه) ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. من هذا التعريف نستخلص خصائص المحاسبة المالية التالية<sup>2</sup>:

- نظام لتنظيم المعلومة المالية .
- كشوف تعكس بصدق الوضعية المالية .
- معلومات يمكن قياسها عدديا (رقميا) تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي.
- تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية (وفق المعايير الدولية).
- قياس أداء الشركة من خلال جدول حسابات النتائج او قائمة الدخل.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 ، مرجع سابق، ص 3.

<sup>2</sup> عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي 32 و 39 وحول الصنف 1 و 5، الملتقى العلمي الدولي حول " الإصلاح المحاسبي في الجزائر " جامعة ورقلة، 2011 ، ص 368.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

# الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

- بإمكان المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي يركز على محاسبة مالية مبسطة (محاسبة الخزينة).

وتتبع هذه التغيرات من دور المحاسبة الذي يجب ان يركز على الحقيقة الاقتصادية للأحداث أكثر من تركيزه على شكلها القانوني . وهذا ما يسمح للممارسة المحاسبية في الجزائر بالتخلص نوعا ما من القيود القانونية والضريبة التي تحد من تحقيق الصورة الصادقة وتوفير المعلومة المالية الملائمة والقابلة للمقارنة.

## 2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي .

تم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي في القانون رقم 07-11 فوفقا المادة 2 منه فإن النظام المحاسبي المالي ينطبق على كل شخص طبيعي او معنوي ملزم بموجب نص قانوني او تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الاحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال تطبيق هذا النظام الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية. اما المادة 4 من نفس القانون فقد حددت الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة مالية وهم<sup>1</sup>:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات .
- الأشخاص الطبيعيون او المعنويون المنتجون للسلع او الخدمات التجارية وغير التجارية، اذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني او تنظيمي، وأما الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، فيمكنها وفقا للمادة 5 من نفس القانون مسك محاسبة مالية مبسطة.

## 3- الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

يعتبر الاطار التصوري نقطة اختلاف أساسية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، فالأول لا يعتمد على أي إطار تصوري، مما أدى إلى غياب الأهداف والمفاهيم والخصائص التي تسمح باستنباط الفروض والمبادئ، من

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 ، مرجع سابق، ص3.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

اجل تحديد المعايير المحاسبية التي تعبر عن الممارسات المقبولة في مجال اعداد وعرض القوائم المالية. وبالتالي غياب مرجع يساعد في الحكم على الممارسة المحاسبية ويسمح بمعالجة المشاكل الطارئة، التي كان يعتمد في معالجتها على اجتهاد السلطات الوصية او على المخطط المحاسبي الفرنسي (PCG) الذي كان عرضة لعدة انتقادات.

ولتدراك هذا النقص، نص القانون رقم 07-11<sup>1</sup> على ضرورة وجود اطار تصوري للمحاسبة المالية، فوفقا للمادة 6 منه فإن النظام المحاسبي المالي يتضمن اطارا تصويريا، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح باعداد قوائم على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة. وأما المادة 7 من نفس القانون فقد ورد فيها ان الاطار التصوري يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات (الأحداث الاقتصادية) وغيرها من الاحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، فالاطار التصوري يعرف ويحدد:

- مجال التطبيق.

- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.

- الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، والمنتجات والاعباء.

وقد عرف الاطار التصوري للمحاسبة المالية في المادة 2 من المرسوم التنفيذي 08-156 المفاهيم التي تشكل أساس اعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التنفيذ بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية، ويشكل مرجعا لوضع معايير جديدة ويسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات<sup>2</sup>.

والغرض من الاطار التصوري للمحاسبة المالية يركز على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي الذي يعد لمصلحة مستخدميها، ويمكن فيما يلي<sup>3</sup>:

أ. مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 ، مرجع سابق ص ص 4-5

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق ص 11

<sup>3</sup> محمد عجيلة، مصطفى بن نوري آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والابداع المحاسبي - ارتباطات وسياسات - الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر " ، جامعة ورقلة، ص ص 262-263.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

ب. مساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للمشاكل التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد.

ت. التوضيح لمستخدمي القوائم المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود واستخدامها تلك المعلومات،

ث. الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية هو تحيد الوظيفة الأساسية لتلك التقارير بشكل عام وطبيعة المعلومات ومحتواها، لأن الوظيفة الأساسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب ان تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاج اليها مستخدمو هذه التقارير بصفة أساسية، فإن هذا الاطار يحدد أيضا تلك الاحتياجات بصورة عامة.

ج. لا يعتبر هذا الاطار التصوري معيارا محاسبيا فهو لا يحدد كيفية القياس او الإفصاح عن أي امر.

ووفقا للمادة 3 من المرسوم التنفيذي 08-156، فان الاطار التصوري يهدف الى المساعدة على<sup>1</sup>:

- تطوير المعايير المحاسبية .
- تحضير الكشف المالية.
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.
- ابداء الرأي حول مدى مطابقة الكشف المالية مع المعايير المحاسبية.

فالاطار التصوري يعتبر من الأولويات بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، حيث يضم المفاهيم الأساسية لاعداد القوائم والخصائص النوعية التي يجب ان تتوفر في المعلومات المالية، اضافة الى المبادئ والاتفاقيات التي تحدد الممارسات المحاسبية المقبولة في مجال اعداد وعرض القوائم المالية، كما يعتبر أساسا لوضع المعايير المحاسبية الواردة بها، بالاضافة الى المساهمة في معالجة المشاكل والحالات الطارئة المتعلقة بالاحداث الاقتصادية التي لم تتناولها المعايير المحاسبية.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي:

1. أهداف النظام المحاسبي المالي : ان النظام المحاسبي المالي يضم في طياته معظم معايير المحاسبة الدولية حيث تظهر بشكل واضح في النقاط التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص11.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتواءم مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
  - ✓ تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية والمالية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية المؤسسات الأجنبية.
  - ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول الى الشفافية في عرض المعلومات.
  - ✓ جعل القوائم المالية المحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
  - ✓ إعطاء معلومات صحيحة وكافية ، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم،
  - ✓ السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها، وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصادقية.
  - ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
  - ✓ يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
2. أهمية النظام المحاسبي: تكمن أهمية النظام المحاسبي فيما يلي<sup>2</sup>:
- ✓ توضيح المبادئ و القواعد المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب والغش المحاسبي.
  - ✓ يستجيب لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية الحالية والمستقبلية.
  - ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
  - ✓ يسهل عملية تدقيق الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح.
  - ✓ يضمن بنسبة كبيرة تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
  - ✓ تقارب النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.

<sup>1</sup> عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية -دراسة حالة ولاية بسكرة- المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1، 2014، ص 88.

<sup>2</sup> عمار بن عيشي، مرجع سابق، ص 89.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

✓ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.

✓ يسمح لجميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق محاسبة مالية بسيطة.

يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، الذي يعتمد على التكلفة التاريخية.

### المطلب الثالث : المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ المبرر للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب تطبيقها من طرف جميع الشركات الملزمة بمسك المحاسبة المالية المقدمة لمستعملاتها، والتزم المشرع الجزائري بجميع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والتي تحظى بجميع الشركات الملزمة بمسك المحاسبة المقبولة عموما والتي تحظى بالاجماع الدولي من خلال ما جاء في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام هذا القانون.

#### ❖ مبدأ القيد المزدوج :

في المادة 16 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقا لمبدأ القيد المزدوج (دفتر اليومية)، ويجب أن يحتوي كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن<sup>1</sup>.

#### ❖ مبدأ الوحدة المحاسبية:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص4.



## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 يجب ان يعتبر الكيان (الشركات) كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الشركة وخصومه، وأعباءه ونواتجه بين أصول وخصوم وأعباءه ونواتج المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميتها<sup>1</sup>.

### ❖ مبدأ الاستمرارية:

أقرت المادة 07 من نفس المرسوم بمبدأ الاستمرارية، حيث نصت على ان القوائم المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال (النشاط)، بافتراض متابعة الشركة لنشاطاته في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب، وإذا لم يتم إعداد القوائم على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة، ويحدد الأساس المستند إليه في ضبطها في ملحق.

### ❖ مبدأ الفترة المحاسبية: نصت المواد 12،13،17 من المرسوم التنفيذي المذكور سلفا على مجموعة من النقاط

- تكرس في مجملها العمل بمبدأ الدورة المحاسبية أو مبدأ استقلالية الدورات، وهي<sup>2</sup>:
- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.
- يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة اذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند إقفال حسابات السنة المالية.
- يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة (الخاتمة).

كما حددت المادة 30 من القانون 07-11 السنة المالية المحاسبية باثني عشر شهرا تغطي السنة المدنية غير انه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر، وهذا عندما<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 ، مرجع سابق ، ص11.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27 ، مرجع سابق ، ص12

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 ، مرجع سابق ، ص06

- ارتباط نشاط الكيان بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.
- في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهرا، لاسيما في حالة انشاء أو وقف نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ القفل (الغلق) ويجب تحديد المدة المقررة.

### ❖ مبدأ ثبوت وحدة النقود:

ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 08-156 كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الشركة، ويشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية، ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا، غير انه يمكن ذكر المعلومات غير قابلة للتحديد الكمي، والتقويم النقدي، والتي يمكن ان تكون ذات اثر مالي في ملحق الكشوف المالية<sup>1</sup>.

### ❖ مبدأ التكلفة التاريخية:

نصت المادة 16 من نفس المرسوم على تقيد الأصول والخصوم والنواتج والاعباء، وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية (قيمتها عند تاريخ الشراء)، على اساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تطور القدرة الشرائية، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

### ❖ مبدأ الحيطة والحذر:

ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 حيث يجب ان تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي الى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحول شكوك موجودة الى المستقبل من شأنها تنقل بالديون ممتلكات الكيان او نتائجه، فينبغي ان لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب ان لا يقلل من قيمة الخصوم والاعباء، ويجب ان لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ الى تكوين احتياطات خفية او مؤونات مبالغ فيها.

### ❖ مبدأ عدم المقاصة:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74، مرجع سابق، ص12

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

جاء في المادة 15 من القانون 07-11 انه لا يمكن اجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من النواتج، الا اذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية او تعاقدية، او اذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والاعباء والنواتج بالتتابع او على أساس صاف<sup>1</sup>.

#### ❖ مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة:

كرست المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة، او مبدأ الأهمية النسبية، فبمقتضى هذا المبدأ فيجب ان تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن ان تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان، ويمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة او الوظيفة ويجب ان تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين معلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة، وبمقتضى هذا المبدأ يمكن ان لا تطبق المعايير او المبادئ المحاسبة على العناصر قليلة الأهمية<sup>2</sup>.

#### ❖ مبدأ الصدق (الصورة الصادقة):

جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 انه يجب ان تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية الى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية وتغير الوضعية المالية للكيان، ففي الحالة التي يتبين فيها ان تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة الى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية<sup>3</sup>.

#### ❖ مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

يعني التعديل في المبادئ والاسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان، ونصت المادة 15 من المرسوم 08-156 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية بقولها لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن معلومة افضل او التغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبة وقابلية مقارنتها خلال

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74، مرجع سابق، ص4

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27، مرجع سابق، ص12

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق ص 13

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

فترات متعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بالتقييم العناصر وعرض المعلومات كما أكد ذلك القرار المؤرخ 26 جويلية 2008 والمتعلق في تحديد تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية ، بقوله لا يمكن تغيير طريقة المحاسبية الا اذا كان هذا التغير مفروضا في اطار تنظيم جديد و كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعرفي<sup>1</sup> .

### ❖ مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني

كرست المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 هذا المبدأ من قولها تقييد العمليات المحاسبية وتعرض ضمن كشوف مالة، طبق طبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني<sup>2</sup> .

## المبحث الثاني ماهية الافصاح وأنواعه

العالم اليوم تزايد مستمر في عدد المؤسسات المتعددة الجنسيات المسجلة بأسواق رأس المال العالمية ، حيث زاد عدد المؤسسات المسجلة في بورصة نيويورك بالولايات المتحدة الامريكية ببورصة لندن وغيرها من الأسواق المالية بالعالم خلال العقد الأخير الى أكثر من الضعف ، وبدون شك تطمح المؤسسات المسجلة بالأسواق المالية الى تحقيق العديد

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية للعدد 19 مرجع سابق ص 21

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية للعدد 27 مرجع سابق ص 12

# الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

من المزايا، منها تنوع مصادر التمويل ، التعريف والترويج لنشاطاتها وزيادة حجم الطلب على منتجاتها، ان قبول تسجيل المؤسسات بالأسواق المالية مشروط في الغالب بامتنال هذه المؤسسات بشرط وضوابط مختلفة تهدف في عمومها الى حماية المستثمر من خلال ضمنا حصولها على معلومات موثقة وكافية لغرض تقييم ومراقبة استثماراتها<sup>1</sup>.

## المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه :

يعتبر الإفصاح المحاسبي في الوقت الحالي من المفاهيم المهمة التي تلعب دورا هاما في اثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، وسيتم التطرق في هذا المطلب لكل من مفهوم وأنواع الإفصاح المحاسبي .

### 1. مفهوم الإفصاح المحاسبي

تختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي الواجب تقديمه في القوائم المالية المنشور، وذلك بسبب باختلاف وجهات النظر المستفيدة من عمليات الإفصاح المطلوب ، وتعارض مصالحه، حيث توجد عدة تعاريف للإفصاح سنتطرق الى البعض منها بالإضافة الى أهميته.

### 1-1 تعريف الإفصاح المحاسبي

يشير مصطلح الإفصاح المحاسبي " الى انه تقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة والتي يتوقع ان تؤثر على قرارات المستخدمين لتلك المعلومة"<sup>2</sup>.

وقد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه " عملية اظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية او وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة"<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، عمان 2005، ص ص (571-578)

<sup>2</sup> أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة (القياس والافصاح والتقرير المالي)، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر 2007، ص 33.

<sup>3</sup> محمد رمزي جودي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالافصاح المحاسبي كمدخل لحكومة الشركات، الملتقى الوطني حول حكومة الشركات كآلية الحد من

الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بكسرة الجزائر، يومي 06/07/2012 ص 07

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

كما عرف الإفصاح المحاسبي أيضا بأنه " الوضوح وعدم الابهام في عرض المعلومات المحاسبية عند اعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية " <sup>1</sup>.

نلاحظ ان التعاريف السابقة ركزت على ضرورة اظهار المعلومات في القوائم بشكل يعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة دون تضليل بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات سليمة.

### 1-2 أهمية الإفصاح المحاسبي

إن أهمية الإفصاح المحاسبي تنبع من مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية والتقارير) وهي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المؤسسة وتكمن هذه الأهمية فيما يلي <sup>2</sup>:

- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين في ترشيد قراراتهم.
- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين حول التدفقات النقدية، وذلك من حيث تقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة.
- تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية للمساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال وإدارة اقتصادية تهدف الى تنمية حقوق المساهمين.
- تحديد وقياس الاحداث المالية للمؤسسة.

### 2- أنواع الإفصاح المحاسبي:

ينقسم الإفصاح المحاسبي الى عدة اشكال حسب مكان عرض المعلومات نوعها، أو دافع وراء الإفصاح وتتمثل هذه الاشكال فيما يلي <sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل المحاسبة الدولية IAS-IFRS واثره على جودة المعلومة، مذكرة شهادة الماجستير، فرع المحاسبة والتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2012/2011، ص63.

<sup>2</sup> أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، مصر، 2005، 513 .

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

### 2-1 الإفصاح الكامل:

يشير الى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأية معلومات ذات اثر محسوس على القارئ ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصد أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق من نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد الى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

### 2-2 الإفصاح العادل

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، اذ يتوجب اخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يتضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

### 2-3 الإفصاح الكافي

ويشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة ان مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، اذا يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة الى انه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

### 2-4 الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم ان تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

---

<sup>1</sup> سعيدي يحي ، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IFRS-IAS والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة الجزائر، يومي 14/13 ديسمبر 2011، ص ص (10،11).

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

### 2-5 الإفصاح التقيفي (الإعلامي)

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن تنبؤات مالية من خلال الفصل بين العناصر العادية والغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ ان هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء الى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

### 2-6 الإفصاح الوقائي (التقليدي)

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك هو حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب ان تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنها يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضلة للمستثمرين الخارجيين.

يمكن القول أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم، اذا ما استخدمت في اطارها الصحيح، حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في اعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة، مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يهدف الى تقديم معلومات مفيدة في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.

الشكل رقم (1): أنواع الإفصاح المحاسبي



## الإفصاح المحاسبي



المصدر : من إعداد الطلبة

### المطلب الثاني: أهمية واهداف الإفصاح المحاسبي

يعود هدف الإفصاح المحاسبي و أهميته، مبدأ ثابت في إعداد القوائم المالية أي كونه أحد الأسس الرئيسية التي ترتكز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف وهذا ما سنتعرض له في ما يلي:

#### 1. أهداف الإفصاح المحاسبي :

لكل شيء هدف وعليه فان الإفصاح المحاسبي في اعداد القوائم المالية له هدف وعرض كما رأينا في المطلب الأول والثاني حيث يتم توجيه سلوك المنشأة لوجهة معينة من قبل الجهات التي تمتلك سلامة فرض الإفصاح عن معلومات معينة وقد بينت دراسات سابقة بأنه يوجد اتجاهين في الإفصاح المحاسبي :

#### 1-1 الاتجاه التقليدي في الإفصاح:

وهو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيبقى بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال<sup>1</sup>.

#### 2-1 الاتجاه المعاصر والمتطور في الإفصاح:

<sup>1</sup> عبد الله نعمة جعفر، نظم المحاسبية في البنوك وشركات التأمين ، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2007 ص 85.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

ويهدف الى تقديم المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات وفي ظل الهدف فان نطاق الإفصاح لم يعد مقتصرًا على تقديم معلومات المالية تتمتع بأكبر قد من الموضوعية وتناسب مع القدرات المستثمر العادي بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج الى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين والحاليين والمحليين في اتخاذ قراراتهم<sup>1</sup>.

كما يوجد بعض الأهداف الأخرى نذكر منها ما يلي:

- " التعرف على الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في تقليل المخاطر المالية والاختفاء والالتزام بالإجراءات والأساليب الموضوعية.
- التعرف على الأسباب التي تؤدي الى عدم الإفصاح المحاسبي لضبط الأداء المالي والتأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يتمكن عليها في رسم السياسات والقرارات
- الوقوف على مدى التزام الصندوق القومي للمعاشات بتطبيق الإفصاح بطريقة فعالة وكفئة.
- التعرف على معوقات التي توجه الشفافية في الصندوق القومي للمعاشات والتعرف على مجالات التطوير الممكنة لتداول الآثار السالبة الناتجة عن عدم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية والافصاح عن كافة المعلومات المالية الضرورية لجعل القوائم المالية واضحة ومفهومة وتحقيق اهداف و أغراض مستخدميها"<sup>2</sup>.

## 2. أهمية الإفصاح المحاسبي

<sup>1</sup> وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية ، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، مصر 2008. ص 115

<sup>2</sup> عقاري مصطفى تقييم سياسات إدارة الأموال بالبنوك التجارية، دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة حلوان، مصر، 2006 ص54.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

ترجع أهمية الإفصاح للدور الرئيسي الذي يلعبه في توفير المعلومات المحاسبية التي توفر البيئة الجيدة لمتخذي القرارات على كافة مستوياتهم وأنواعهم، ولقد زاد من أهمية الإفصاح زيادة الحاجة الى معلومات مالية وغير مالية توفر للمستثمرين والدائنين وكافة الأطراف التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية المناخ الجيد لاتخاذ القرار وتحقيق التكافؤ بين المستثمرين، كما يمكن ذكر بعض النقاط المهمة للإفصاح:

" ان اتباع مفهوم الإفصاح في نشر التقارير المالية سوف يقلل من درجة التباين في المعلومات أو كما يسمى بحالة احتكار المعلومات مما يكون له أثار ملموسة في تحقيق التكافؤ والعدالة في الأسواق المالية.

تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الادارة في ادارة الأموال ادارة اقتصادية تهدف الى تنمية حقوق المساهمين.

تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية في اظهار مدى كفاءة الادارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية.

الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول الى الأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية.

تساعد معلومات التقارير المالية في امداد المستثمرين والدائنين بالمعلومات اللازمة لهم، حتى تمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة لأهدافهم".<sup>1</sup>

"بينت البحوث التي أجريت في مجال نظرية كفاءة السوق المالية، أن توفير الإفصاح في الأرقام المحاسبية التي تنشرها الشركات في تقاريرها المالية مثل الأرباح المتحققة والأرباح الموزعة و السياسات المحاسبية والمعلومات المتعلقة بتنبؤات الادارة وغيرها أهمية في تحديد أسعار الأسهم في السوق المالية والتنبؤ بعوائدها، أي هناك علاقة مباشرة بين الإفصاح الكافي والسعر السوقي للسهم والسند.

---

<sup>1</sup> عثمان محمد يسين، المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، 2007،

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

الإفصاح الكامل أحد أهم أسباب تحسين ثقة المستثمر بقدرات السوق المالية نتيجة توفير المعلومات الكافية، وكذا أحد الأسباب التي تجعل المستثمرين يولون أهمية للتقارير المالية.

يساعد جدول حساب النتائج على بيان جهود الإدارة في مجال خلق الإيرادات ونجاحها في تحقيق الأهداف والربحية خلال مدة معينة، بالإضافة إلى بيان أثر قرار التمويل والاقتراض على نتيجة الأعمال.

تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل: مصلحة الضرائب.

خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة أو سلطة ضعيفة في الحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية أساساً كمصدر أساسي للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للوحدات الاقتصادية.

إمداد مستخدمي التقارير بالمعلومات المقارنة و تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الدخل<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي والعناصر المؤثرة فيه

إن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من المقومات والأساليب والطرق التي يجب مراعاتها واتباعها إضافة إلى عوامل مؤثرة فيها، والتي سوف نتطرق إليها بنوع من الإيجاز.

#### 1. المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية الآتية:

#### 1-1- المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف

طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير

مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون والمحتملون، الدائنون، المحللون

الماليون، الموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

---

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد ومحمد حيدر، التقارير المالية أسس الأعداد والعرض والتحليل، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر 2000، ص 39..

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

#### 1-2- تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية: يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية

بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمقياس أو خاصية الملائمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المقياس الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، وتعتبر الملائمة المقياس النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة اعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى.

#### 1-3- تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها: تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها

حاليا، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم اعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.

#### 1-4- تحديد أساليب وطرق الإفصاح: يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة

يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.

### 2- أساليب الإفصاح المحاسبي:

حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها:

#### 1-5. اعداد القوائم المالية وترتيب بنودها: ان جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية،

وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

#### 2-5. الملاحظات الهامشية: يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية

والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

**3-5. الملاحق:** وتشمل على قوائم اضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها اعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الإهلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي.... الخ.

**4-5. المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:** تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

**5-5. تقرير المراجع:** يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس ادارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع اعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الادارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

### 3. العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي

من أهم المحددات الرئيسية على نوعية وحجم الإفصاح بالقوائم المالية ما يلي:

**3-1. نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية، لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.

**3-2. الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم واصدار معايير الإفصاح، باختلاف مداخل التنظيم المحاسب المعتمدة بكل دولة، اذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح، غالبا ما تكون مزيجا من المؤسسات المهنية والحكومية من خلال القوانين واللوائح.

**3-3. المنظمات والمؤسسات الدولية:** بالإضافة الى المؤسسات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، حيث تؤثر هذه المؤسسات بدرجات متفاوتة على الإفصاح، ومن أهم

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

هذه المؤسسات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي قامت بإصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح، وذلك بغرض تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي.

المبحث الثالث: المعلومة المحاسبية و أهميتها في اتخاذ القرار الاستثماري

المطلب الأول: ماهية المعلومة المحاسبية

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

سنتطرق في هذا المطلب الى دراسة كل من مفهوم المعلومة وأهميتها والأنواع وطرق وأساليب جمعها.

❖ مفهوم المعلومة وأهميتها:

### أولاً: تعريف المعلومة

تعددت تعاريف المعلومة من أهمها

1. تعتبر المعلومات عنصراً ضرورياً في تسيير المؤسسة، إذ لا يمكن لهذه الأخيرة اتخاذ قرار معين دون الاستناد الى معلومة أولية مفيدة<sup>1</sup>.

2. يعرف ديمسكي المعلومات على أنها البيانات التي يمكن تغيير من تقديرات متخذ القرارات.

3. المعلومات هي مقياس لقيمة رسالة معينة لمتخذ قرار معين في موقف محدد<sup>2</sup>.

ثانياً: الفرق بين المعلومات والبيانات والمعرفة

قبل التطرق الى ذلك نقوم بـ:

1. تعريف البيانات: هي المادة الخام التي يتم تجميعها ومراجعتها لأجل انتاج المعلومات، وتمثل المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية، وتعتبر عن احداث وتدفقات مادية للعمليات الاقتصادية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية، وقد يتم التعبير عنها اما في شكل أرقام أو حقائق أو أوزان أو أشكال مجتمعة بعضها أو كلها<sup>3</sup>.

2 تعريف المعرفة: هي المستوى الأعلى من مفهوم المعلومات من حيث التعقيد، فهي حصيلة الامتزاج الخفي بين المعلومات والخبرة والمدرجات الحسية والقدرة على الحكم، فنحن نتلقى المعلومات ونمزجها بما ندركه حواسنا ونقارنها بما

<sup>1</sup> عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين، نظم المعلومات وتكنولوجيا المعلومات، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2004، ص:15.

<sup>2</sup> محمد موسى فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية في ظل ظروف عدم التأكد، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، 2011، ص: 60.

<sup>3</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011/2012، ص:14.



## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

تحتزنه عقولنا من واقع الخبرة السابقة، ثم نطبق هذا المزيج ما بحوزتنا من أساليب الحكم على الأشياء وصولاً إلى النتائج والقرارات أو استخلاصها لمفاهيم جديدة<sup>1</sup>.

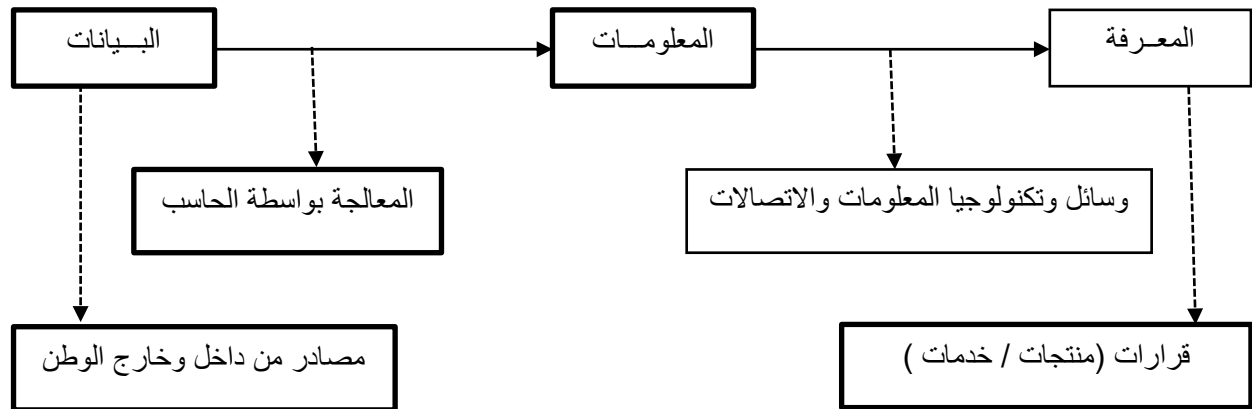
ومن هذا نتوصل إلى التعريف التالي:

تعريف شامل: تعبر عن المنتج النهائي لنظام المعلومات الذي يمكن من خلاله اتخاذ القرارات الإدارية بأقل مخاطرة وأكبر عائد، كما تعبر عن المعرفة المستقاة من تحليل البيانات والتي تعتبر ذات منفعة في تحقيق أهداف المؤسسة<sup>2</sup>.

وعليه مصطلح المعلومة مرتبط بمصطلح البيانات من جهة ومصطلح المعرفة من جهة أخرى، وإن المعرفة هي حصيلة مهمة ونهائية لاستخدام واستثمار المعلومات من قبل صناع القرار والمستخدمين الآخرين الذين يحولون المعلومات إلى معرفة وعمل مثمر يخدمهم ويخدم مجتمعهم<sup>3</sup>.

والعلاقة بين المعلومات والبيانات والمعرفة موضحة في الشكل التالي<sup>4</sup>:

الشكل رقم 02: العلاقة بين البيانات و المعلومات و المعرفة



المصدر: عامر ابراهيم قنديل، علاء الدين الجنابي، نظم المعلومات الادارية، دار المسيرة، عمان، ط 2، 2007، ص: 31.

<sup>1</sup> ناصر محمد المجيلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008/2009، ص: 16.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، القاهرة، الدار الجامعية، ط 1، 2008، ص: 16.

<sup>3</sup> عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين، مرجع سابق، ص: 16.

<sup>4</sup> غاشوش عايدة، لقصير مريم، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماستر، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جوان 2011، ص: 46.

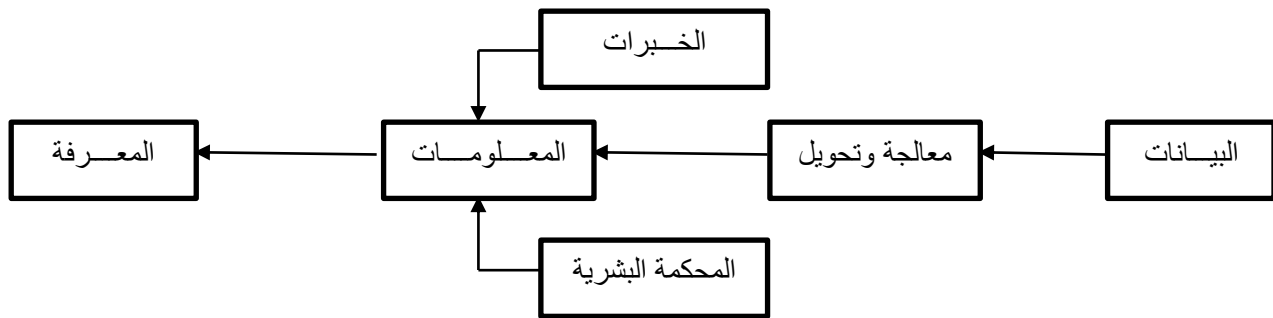
## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

\*الا أن هذا لا يمنع أن تكون هناك مفارقات بين البيانات والمعلومات والمعرفة:

إذا كانت المعلومات هي نتائج تصنيع البيانات فإن المعرفة هي نتائج تصنيع المعلومات، فالمعرفة هي حصيلة ما يمتلكه الفرد أو المؤسسة أو المجتمع من معلومات وعلم وثقافة في مجال معين وفي وقت معين<sup>1</sup>.  
والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 03: الفرق بين البيانات و المعلومات و المعرفة



المصدر: عيسى ، زبير، 2008، ص: 7.

وعليه يمكن التفريق بينهما من خلال النقطتين التاليتين:

1. معيار الشخص المتلقي: يتم التمييز بين البيانات والمعلومات وفق هذا المعيار بالاعتماد على الشخص المتلقي (المستفيد)، فعندما تقوم البيانات بحالة عدم اليقين عند الشخص المتلقي تتحول الى معلومات، أما اذا لم تؤدي البيانات أي اضافة معرفية لدى الشخص المتلقي فتبقى مصنفة في اطار البيانات.
2. الارتباط: أي ارتباط البيانات بمشكلة معينة أو حدث معين يراد منه اتخاذ قرار بشأنه من قبل الشخص المستفيد لتتحول الى معلومات، فهي اما تكون باتخاذ قرار سليم أو التأكيد على قرار سابق بأنه سليم أو تغييره أو تعديله<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الادارية، الاسكندرية، الدار الجامعية، 1999، ص: 98.

<sup>2</sup> محمد موسى فرج الله، مرجع سابق ، ص - ص: 48-49.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

### ثانيا: أهمية المعلومات

في ظل ظروف المجتمع الحديث الدائم للحركة والتغيير من خلال الظروف الاقتصادية المعاصرة، الذي يتصف بالتنافس الحاد والمستمر عن الأداء الأفضل، لم تعد المحاسبة بوظائفها التقليدية قادرة على تلبية احتياجات الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم أداء مختلف أوجه نشاط المشروع<sup>1</sup>.

وتكتسب المعلومات أهميتها من واقع الدور الذي تمثله في تزويد الانسان بما يحتاج اليه من معارف يستمد منها تقديراته وتصوراتاه لما يتطلب منه القيام وعبر مراحل تاريخية متتالية تزايدت أهمية المعلومات بصورة مطورة ارتباطا بما تحدثه من آثار عميقة في توسيع المعرفة الانسانية وتنمية وعي الفرد وإدراكه لما يحيط به من ظواهر ومتغيرات مختلفة<sup>2</sup>.

### ثالثا: أنواع المعلومات

يمكن تصنيف المعلومات بعدة طرق، ولكن يجب ملاحظة التأكد من مناسبة خصائص المعلومات للموقف الذي سيتخذ فيه القرار، ونموذج متخذ القرار لتفسير المعلومات.

وفيما يلي تصنيف المعلومات الى مجموعات رئيسية نذكر منها على سبيل المثال:

1. المعلومات التاريخية: هي معلومات يتم تجميعها عبر الزمن، وتتعلق بفترات زمنية سابقة.
2. المعلومات العلمية: هي المعلومات التي تخضع الى اختبارات وتجارب قبل تعميمها حول الموضوع الذي تتعلق به<sup>3</sup>.
3. المعلومات الأدبية: هي المعلومات التي تعكس الاتجاهات والآراء والأفكار للأشخاص الذين قاموا بإعدادها.
4. المعلومات الوظيفية: هي المعلومات التي توجد بأي مجال من المجالات العامة مثل: المعلومات السياسية والاقتصادية والثقافية.
5. المعلومات الادارية: هي المعلومات التي تتعلق بكافة مجالات وأنشطة ووظائف المنظمات<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الادارية، الأردن، الدار العلمية الدولية، ط 1، 2002، ص: 9.

<sup>2</sup> صادق طاهر الحميري، توظيف أنظمة المعلومات في عملية صناعة القرار، المركز الوطني للمعلومات، اليمن، 25 - 27 أوت 1998، ص: 9.

<sup>3</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، ط 1، 2006، ص - ص: 26-27.

<sup>4</sup> سلمان مصطفى السلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الأردن، مؤسسة الوراق، ط 1، 2008، ص: 9.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

هناك عدة خصائص تميز المعلومات المحاسبية والتي يمكن على ضوءها التمييز بين المعلومات الأكثر منفعة والمعلومات الأقل منفعة لأغراض اتخاذ القرارات، كما أن هناك جملة من القيود التي يجب أن تحتازها المعلومة المحاسبية حتى يمكنها أن تتضمن كافة الخصائص الضرورية.

### المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية اللازمة في اتخاذ القرار

الخصائص النوعية هي الصفات التي يجب توافرها في المعلومات المقدمة في القوائم المالية حتى تصبح مفيدة للمستخدمين عند اتخاذ قراراتهم.

#### 1. الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

تعتبر خاصية الثقة والملائمة من المواصفات الرئيسية بالنسبة للمعلومات المحاسبية لتكون مفيدة وهذه المواصفات تميز المعلومات المفيدة عن المعلومات الأقل منفعة.

#### 1-1. الملائمة

المعلومات لكي تكون مفيدة من وجهة نظر المستخدم لها، يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتتوافر خاصية الملائمة في المعلومات عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية والملائمة تعني أن ترتبط المعلومات بالعمل أو الاستخدام الذي أعدت من أجله أو ترتبط بالنتيجة المرغوب تحقيقها ويستلزم ذلك أن تكون للمعلومات القدرة التأثيرية على العمل المرغوب، ولضمان ذلك ينبغي أن تكون المعلومات متاحة في الشكل الملائم والوقت المناسب. وبما أن هناك درجات مختلفة من المنفعة، فهناك أيضا درجات مختلفة لملائمة المعلومات للأغراض المتعددة ودور المحاسبة في هذا الصدد هو توفير المعلومات الأكثر ملائمة للاستخدام المعين مع أنها قد تكون أقل ملائمة لاستخدام آخر، فالمعلومات الملائمة تساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأحداث المتوقعة في المستقبل أو تساعد على تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة.

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

### 1-2. امكانية الاعتماد على المعلومات

يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية اذا وجد متخذ القرار أنها تعكس الظروف الاقتصادية والأحداث التي تعبر عنها، وتتوافر خاصية امكانية الاعتماد على المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ والتحيز ومعرضة بأمانة وأن تكون هذه المعلومات قابلة للتحقيق. ولكي تكتسب المعلومات المحاسبية الثقة من جانب المستخدمين يجب توفر هذه الصفات، أمانة التعبير، الحيادية قابلة للتحقيق والكمال.

### 1-3. أمانة التعبير

يجب عرض المعلومات المحاسبية بأمانة بحيث تعبر الأرقام عن الموارد والأحداث بصدق دون تزيف أو تمويه، وهذا يعني أن تعبر المعلومات بأمانة عن المعاملات والأحداث ومن العوامل الهامة المؤثرة في أمانة العرض ضرورة الاهتمام بالمحتوى دون الشكل فلكي تعبر المعلومات بأمانة عن المعاملات والأحداث الأخرى التي قصد أن تمثلها فانه يجب عرض المعاملات والأحداث الأخرى وفقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط شكلها القانوني فمثلا اذا تمت عملية بيع أو تنازل عن ملكية بعض الأصول الى طرف اخر. بموجب اتفاق قانوني مع بقاء حق الانتفاع للمؤسسة فانه من الضروري الإفصاح عن استمرار الانتفاع وبخلاف ذلك تكون الحقيقة غير كاملة.

### 1-4. قابلية التحقيق

حتى تكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقيق، يجب أن تكون لها دلالة محددة وأن يكون لها استقلالها بصرف النظر عما يقوم بإعدادها أو استخدامها، فاذا قام ثلاثة مراجعين قانونيين بالتحقق من المعلومات المحاسبية الواردة في قوائم مالية معينة، واذا استخدموا نفس أساليب القياس وانتهى كل واحد منهم الى نتيجة تختلف عن الآخر، فمثل هذه المعلومات غير قابلة للتحقيق ويصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

### 1-5. الحيادية

لكي تكون المعلومات من الممكن الاعتماد عليها يجب أن تكون محايدة وغير متحيزة لصالح مجموعة من الأفراد على حساب مجموعة أخرى ويعني الحياد أيضا أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يركز الاهتمام على ملائمة المعلومات وامكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة.

## 1-6. الكمال

لكي تكون المعلومات من الممكن الاعتماد عليها فالمعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة، فالحذف يمكن أن يجعل المعلومات خاطئة ومضللة وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها.

## 2. الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية بعضها البعض، وأن يكون هناك اتساق وانتظام في تطبيق نفس الأساليب والقواعد المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية من فترة الى أخرى.

## 2-1. القابلية للمقارنة

من البديهي أن استخدام أساليب محاسبة مختلفة يجعل القوائم المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية غير قابلة للمقارنة فالمعلومات المحاسبية الخاصة بمؤسسة معينة تكون مفيدة اذا أمكن مقارنتها بالمعلومات الخاصة بالمؤسسات الأخرى. فاختلاف الأساليب يعطي نتائج متباينة عن نفس الحقائق الاقتصادية وهذا يؤدي الى نتائج مضللة وسوء الفهم حول تخصيص الموارد الاقتصادية فضلا عن ذلك فان استخدام قواعد وأساليب محاسبة موحدة يهيئ الفرصة للتعرف على أوجه الشبه والاختلاف في الظروف المحيطة بكل مؤسسة، فالتشابه والاختلاف لن يكون له معنى اذا كانت أساليب وأسس القياس متباينة أي يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للوحدة على مدار الزمن لكي يتعرفوا على اتجاهات أدائها ومركزها المالي بالمثل يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة لكي يقيموا المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي لتلك المؤسسات بالنسبة الى بعضها البعض، لذلك فقياس وعرض الأثر المالي للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة يجب اجراؤه بطريقة متسقة داخل المؤسسة وعبر الزمن لتلك المؤسسة و بطريقة متسقة عبر الوحدات المختلفة وبالتالي يحتاج المستخدمون الى معرفة السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية وأي تغير في تلك السياسات وأثار ذلك التغير، أي لا بد من ضرورة الافصاح عن السياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق القابلية للمقارنة.

## 2-2. الاتساق

ويقصد به الثبات والانتظام في تطبيق الأساليب والقواعد المحاسبية من فترة الى أخرى داخل المؤسسة وهذا بدوره يحقق امكانية المقارنة بين نتائج المؤسسة على مر الزمن ويحول دون ظهور تغيرات تنتج عن تغيير الأساليب

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

والقواعد المحاسبية، ولا يعني الثبات عدم تغيير الطرق المحاسبية فالتغيرات البيئية قد تفرض على المؤسسة تغيير بعض الأساليب والقواعد المحاسبية التي تستخدمها مما يؤدي الى توفير معلومات أفضل لأغراض اتخاذ القرارات، ولكن مع ضرورة الإفصاح عن أي تغيير وبيان أثره على الدخل في الفترة المحاسبية التي تم فيها هذا التغيير.

### 2-3. خصائص مرتبطة بالمستخدمين

هناك مواصفات ترتبط بالمستخدمين للقوائم المالية مثل درجة الفهم، فهذا ضروري لتكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمتخذي القرارات، فالمعلومات لن تكون مفيدة في اتخاذ القرار اذا لم يتم فهمها حتى ولو كانت المعلومات ملائمة وموثوق بها وتعتمد درجة الفهم على مواصفات المستخدم والمواصفات الخاصة بالمعلومات، فالتقارير والقوائم المالية تقدم للمستخدمين الذين لهم قدر معقول من الفهم للأنشطة الاقتصادية والذين لديهم الرغبة في دراسة المعلومات المقدمة بقدر معقول من الاهتمام.

### المطلب الثالث: دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية

تعد المعلومات مادة التقرير الإداري، فاذا كانت عملية الانتاج تتطلب المواد الأولية فان مادة الانسان الاداري في اتخاذ القرارات الادارية هي البيانات والمعلومات التي تتوافر لديه، ويتوقف نجاح القرار على مدى صحة هذه المادة ودقتها وطريقة تنظيم تأمينها وتخزينها و نقلها الى المراكز التي تحتاج اليها، ومن الملاحظ أن نجاح القرارات وسلامتها يتوقف على دقة وفعالية نظام الاتصالات الذي ينقل البيانات والمعلومات الى مراكز اتخاذ القرارات، كما يتوقف على المسافة التي تفصل بين مراكز المعلومات ومراكز اتخاذ القرار.

اذ تعتبر عملية اتخاذ القرارات عملية مستمرة لا تنتهي بمجرد اتخاذ قرار معين، فقد يترتب على القرار المتخذ مواقف معينة تستدعي اتخاذ قرارات جديدة، كما أن عملية اتخاذ القرارات تعتمد أساسا على ما يتوافر لدى متخذ القرار من معلومات مع العلم أن درجة جودة المعلومات المتوفرة لمتخذ القرار لها تأثير كبير على درجة جودة القرار الذي يتخذه، فكلما زادت درجة جودة تلك المعلومات كان متخذ القرار في وضع أفضل، وهذا الأمر يتطلب من الادارة ضرورة أن تبحث باستمرار عن أفضل المعلومات فيما يتعلق بالأهداف والنتائج المتوقعة للتصرفات البديلة، فالمعلومات تزيد من معرفة متخذ القرار وتقلل من جوانب المخاطرة المرتبطة باتخاذ القرارات، وفي حقيقة الأمر ان اتخاذ القرارات والمعلومات موضوعان مرتبطان.

# الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

## 1-المبادئ التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام المعلومات:

- تعتبر المعلومات أساسا ضروريا لاتخاذ القرارات، فبدون المعلومات يصعب تحديد المشكلة أو تحديد بدائل الحل كما يصعب تحديد معايير المفاضلة بين البدائل.
  - يجب أن تكون المعلومات ملائمة للقرار المعروض أو يمكن تجميع البيانات اللازمة وتحويلها الى معلومات ملائمة.
  - أن يتم تجميع المعلومات المتعلقة بالموقف الإداري قبل تحديد البدائل.
  - تتوقف الحاجة الى معلومات دقيقة على الأساليب المستخدمة لقياس البدائل المختلفة.
- تعتمد الإدارة في اتخاذها للقرارات الإدارية وأدائها لوظائفها على معلومات محاسبية وغير محاسبية، ويعود اهتمام الإدارة بالمعلومات المحاسبية لكونها المحرك لإدارة أي منشأة بل وتحدد قدرتها على أدائها لوظائفها، كما تتوقف درجة فعالية الإدارة على مدى وفرة وجودة المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة والمتابعة تحقيقا لأهدافها المرجوة، ولأن اتخاذ القرارات يعتمد بشكل أساسي على البيانات والمعلومات المحاسبية في زيادة المعرفة وتخفيض مخاطر عدم التأكد، ولأن هذه البيانات والمعلومات تكون كمية أو مالية فمن شأنها مساعدة متخذ القرار بصورة أكثر فعالية مما لو كانت وصفية أو شخصية، أضف الى ذلك تتصف البيانات والمعلومات المحاسبية بخصائص معينة تجعلها مفيدة وهامة عند دراسة المشكلة ومعالجتها واتخاذ القرار حيالها، وتتمثل أولى هذه الصفات بالملائمة، التوقيت المناسب، الدقة وهذه الخصائص قد تم التعرض اليها بالشرح المفصل في الفصل السابق<sup>1</sup>.

## 2-دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية:

يمكن توضيحه على النحو التالي:

- أ. اعداد الموازنات التخطيطية: والتي تمثل خطة العمليات المستقبلية والتي تعكس الأهداف العامة بشكل أهداف تفصيلية وتحدد المسؤولية عن كل هدف تفصيلي وتعتبر مقياسا للأداء ومعيار للرقابة.
- ب. تصميم نظم المعلومات المحاسبية: حيث تصمم على أساس تنظيم الموضوع للوحدات المحاسبية وطبيعة النشاط الاقتصادي، ويتوقف تصميم النظم المحاسبية على عاملين رئيسيين هما:

<sup>1</sup> أحمد عبد الهادي شبير، مرجع سابق، ص - ص: 77-80.



## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار

- المبادئ العلمية المحاسبية.
- الأساليب المحاسبية التي تتمثل في القواعد والاجراءات والسياسات الواجب اتباعها لتنفيذ المبادئ المحاسبية.
- ج. تسجيل العمليات: تتضمن هذه المرحلة تسجيل كافة العمليات وتبويبها، وتمثل هذه المرحلة مدخلات نظام المعلومات المحاسبية والتي تؤدي أساسا الى انتاج مخرجات هذا النظام في صورة قوائم مالية.
- د. المراجعة ومراقبة تنفيذ الموازنة: تهدف هذه المراجعة الى تقييم الاجراءات التي تمت بالمؤسسة بما في ذلك ضمان حقوق المؤسسة والمحافظة على أصولها والتأكد من سلامة القيود المحاسبية ونظام المعلومات ودقة القوائم المالية.
- هـ. تحليل وتفسير القوائم المالية: يتم فحص القوائم المالية وتحديد العلاقات بين أجزائها واطهار التغيرات التي تطرأ على عناصرها وذلك لخدمة أغراض القرارات الادارية الجارية والاستثمارية ورسم الخطط والسياسات المستقبلية.
- ان المعلومات المحاسبية ذات أهمية بالغة للجهات الداخلية للمنشأة كالمدرء ورؤساء الأقسام والمشرفين وما شابه، حيث تساعد في اتخاذ قرارات تقع ضمن المجالات التالية:

- تخطيط طويل الأجل.
- التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد.
- تقييم الانجاز والرقابة<sup>1</sup>.

### 3- فعالية التقارير المالية كموصل جيد للمعلومات:

يحصل متخذ القرار على المعلومات اللازمة لاتخاذ قراره من مصادر مختلفة ولكن التقارير المالية تعد أفضل مصادر المعلومات والسبب في ذلك أن المعلومة كمية قابلة للتحقق من صحتها، وتمثل المعلومات من أجل اتخاذ القرار احد الأهداف الرئيسية للقوائم المالية، فبالرغم من أن أهمية المعلومات الواردة في التقارير المالية لمتخذي القرارات وخاصة الخارجيين منهم، إلا أن عملية إيصال هذه المعلومات تواجه العديد من الصعوبات بسبب محدودية ومحددات التقارير المالية التي تعد وفقا لفروض ومبادئ تواجه بعض التحفظات وكذلك الاختلاف بين صفات اهتمامات المستخدمين.

<sup>1</sup> محمد موسى فرج الله، مرجع سابق، ص - ص: 63- 64 .

## الفصل الأول: الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ودور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرار

### الاستثمار

وعليه يمكن الاسترشاد بمجموعة من المؤشرات التي تساعد في الحكم على فعالية التقارير المالية في توفير المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات وتوصيلها ومن أهمها:

- مدى شمولية التقارير المالية للحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.
- مدى الاعتماد على التقارير المالية كمصدر من مصادر المعلومات وأهمية محتوياتها لعملية اتخاذ القرار.
- مدى الفهم للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية وتناسبها لعملية اتخاذ القرار.
- تحديد ووضع مقاييس كمية لقياس درجة صلاحية التقارير المالية لقراءها وفهمهم للغاية التي كتبت لها<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> ناصر محمد علي الجهلي، مرجع سابق، ص: 118.

#### خلاصة الفصل

تعتبر المعلومات المحاسبية الركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرار وذلك لأهميتها، حيث تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية، ولكن لا بد لها من صفات وخصائص ومعايير جودة حتى تزيد من قيمة تلك الوحدات، كما أن توفر المعلومات المحاسبية التي تتضمن الخصائص الكيفية من حيث الملائمة ودرجة الاعتماد عليها سيفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات، كما تمثل القوائم المالية أهم مصدر للمعلومات المحاسبية التي تعمل الشركات على إعدادها والإفصاح عنها بشفافية لكل من له علاقة بالشركة لاستخدامها كل في مجاله حيث يتم ذلك بواسطة مجموعة من المعايير المحاسبية حيث أن تطبيقها يحدث آثاراً على عدة مستويات من خلال إعادة ترتيب بنود القوائم المالية التي يمكن من قراءتها بدقة و بوضوح وبموضوعية.

إن عملية الإفصاح تفيد إدارة المؤسسات خاصة في المؤسسات الاقتصادية و الجهات الرسمية الأخرى و هذا يستوجب تحديث التشريعات و القوانين دائماً لمسايرة المعايير المحاسبية الدولية ، حيث كلما زادت نسبة الإفصاح في التشريعات والقوانين المحاسبية زادت نسبة التوافق المحاسبي ، وكلما زاد الإفصاح في القوائم المالية زادت فعاليتها في ترشيد القرارات وذلك ضمن اطار المعايير المحاسبية الدولية لضمان شفافية المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة مع القوائم المالية.

## الفصل الثاني

القياس المحاسبي في القوائم المالية وأساليبه  
وفق المعايير الدولية

## تمهيد

المحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم بتجميع، وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن مؤسسة معينة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط هذه المؤسسة، من المستثمرين والموردين والمديرين والمصالح الحكومية، وغيرها، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات الأساسية لهذا النظام والموصل الأساسي للمعلومات، هذا وتختلف مفاهيم ومحتويات القوائم المالية التي تعدها الكيانات باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة، واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم، كما تمثل القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

و في هذا السياق سنتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

- المبحث الأول : القوائم المالية في النظام المحاسبي

- المبحث الثاني : القياس المحاسبي في القوائم المالية

- المبحث الثالث : المعايير المحاسبية الدولية

## المبحث الأول : القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية وسيلة النظم المحاسبية في عرض نتائج فاعليتها و أنشطتها في الوحدة

الاقتصادية، فهي ذات فائدة كبيرة لإدارة المؤسسة لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في مواردها

المتاحة، ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المؤسسة.

### المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية و خصائصها

#### اولا: مفهوم القوائم المالية

هناك عدة تعريفات وردت بخصوص القوائم المالية منها:

#### تعريف رقم 01 :

القوائم المالية عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية لشركة معينة، هذه القوائم تعطي ملخص. عن الوضع المالي و ربحية هذه الشركة على المدى القصير و المدى البعيد<sup>1</sup>

#### تعريف رقم 02 :

كما تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها اقتباس للمركز المالي للمنشأة وأدائها و تدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي و حقوق الملكية<sup>2</sup>

<sup>1</sup> à 16 :25.08/01/2012،www.wikipedia.org.je

<sup>2</sup> القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 المحدد لقواعد التقييم المحاسبية و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، صادرة في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 ، ص 22.

### تعريف رقم 03 :

كما عرفت على أنها: القوائم المالية المقصود بها تلبية احتياجات المستخدمين لكي يكون في موقف مناسب يسمح لها بالمطالبة بتقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم الخاصة من معلومات محاسبية، ويجب تطبيقها على هذه النوعية من القوائم المالية المعدة طبقا لمعايير التقارير الدولية<sup>1</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج تعريف شامل للقوائم المالية : "هي عبارة عن ملخص لتلك

البيانات و المعلومات المالية التي يتم التوصل إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات المتنوعة، كما أنها تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، و الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.

### ثانيا: خصائص القوائم المالية

تعتبر الخصائص النوعية بمثابة صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة

للمستخدمين، و الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي :<sup>2</sup>

1- القابلية للفهم

2- الملائمة

3- المصدقية

4- القابلية للمقارنة

وسنعرض تلك الخصائص على النحو التالي:

<sup>1</sup> عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي رقم ( 01 ) عرض القوائم المالية مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جانفي، 2013، ص: 07

<sup>2</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية و معاييرها، الطبعة الثانية دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان-الأردن، 2011، ص 274

**1- القابلية للفهم:** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، ولهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.

وعلى كل حال، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

**2- الملائمة:** لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرار.

وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم

الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية أو عندما تأكد و تصحح تقييماتهم الماضية.

وغالبا ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي و الأداء في السابق كأساس لتنبأ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة ، مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسعار الأوراق المالية، و مقدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها عندما تستحق.

وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية، فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبأت صريحة و تعزز القدرة على عمل تنبأت من القوائم المالية من خلال الأسلوب الذي تعرض به المعلومات عن العمليات المالية و الأحداث الماضية، فعلى سبيل المثال تزداد القيمة التنبؤية لقائمة الدخل إذا تم الإفصاح فيها بشكل منفصل عن البنود غير العادية و الشاذة وغير متكرر من الإيرادات او المصروفات ، وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها و بأهميتها النسبية. ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات بمفردها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها.

**3- المصدقية:** لتكون المعلومات مفيدة ، يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها. وتتسم المعلومات بالمصدقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.



ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة و لكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللاً . فعلى سبيل المثال ، إذا كانت مشروعية و مبلغ التعويضات المطالب بها موضع نزاع قانوني ، فإن اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية يعد غير مناسب ، في حين انه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة. ولكي يكون هناك مصداقية للمعلومات لابد وان يكون هناك تعبري صادق عن المعلومات والاهتمام بالجواهر قبل الشكل و الحياد و الحيطة و الحذر و الاكتمال .

أ. **التعبير الصادق:** لكي تتصف المعلومات بالمصدقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية

و الأحداث الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة.

ب. **الجواهر قبل الشكل:** لكي تعبر المعلومات تعبيرا صادقا عن العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يفهم أنها تعبر عنها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها و حقيقتها الاقتصادية و ليس بمجرد شكلها القانوني

ج. **الحياد:** يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد و الخلو من التحيز حتى تتصف بالمصدقية و لا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة الاختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.

د. **الحيطة و الحذر:** من المتوقع أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة للكثير من الأحداث و الظروف التي لا يمكن تجنبها، قابلية الديون المشكوك فيها لتحصيل و تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة و مطالبات الضمانات التي يمكن أن تحدث و يعترف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها و مدى تأثيرها ومن خلال ممارسة الحيطة و الحذر عند إعداد القوائم المالية.

هـ. **الاكتمال:** من أجل أن تتصف المعلومات المحاسبية بالمصدقية يجب أن تكون المعلومات في

القوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة.أنأي حذف في المعلومات يمكن إن يجعلها خاطئة أو مضللة و هكذا تصبح غير صادقة و غير ملائمة.

**4- القابلية للمقارنة:** يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد اتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مركزها المالية وأدائها و التغيرات في مركزها المالي و عليه فإن عملية قياس و عرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى.

يجب أن تتم على أساس ثابت في المنشأة و عبر الزمن لتلك المنشأة، ومن أهم ما تتضمنه خاصية

القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن سياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات و آثار هذه التغيرات . ويجب أن يكون المستخدمون قادرين على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة في العمليات المالية المتشابهة و الأحداث الأخرى من فترة إلى أخرى وبين منشآت مختلفة.

### المطلب الثاني: أهمية القوائم المالية وأهدافها

#### أولاً: أهمية القوائم المالية:

تبرز أهمية القوائم المالية و الغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي<sup>1</sup>

– أداة اتصال ؛ وسيلة في تقييم الأداء ؛ وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.

فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة و مفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والمستثمرين فيها وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك...، كذلك وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.

<sup>1</sup> طلال الججاوي، سالم الزوبعي، القياس المحاسبي ومحدداته و انعكاسها على رأي مراقب الحسابات، الطبعة العربية، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع،

عمان، 2013، ص 17

- أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة و الحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة.

- وتعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة و مختلف الأطراف المتعاملين مع

المؤسسة فتأخذ القرارات اللازمة ، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل و مساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين، العملاء، البنوك .. في توجيه العلاقات المستقبلية.

### ثانيا: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى تزويد معلومات عن نتيجة النشاط و المركز المالي، التدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية المتعلقة بشركة معينة لمستخدمي هذه القوائم لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية<sup>1</sup>.

وتتلخص أهداف القوائم المالية كالتالي:

1. تزويد 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 .

2. تزويد بالمعلومات التي تساعد الأطراف المعنية ( اللذين لهم مصلحة في أمور الشركة )، من

القيام بتقييم مبالغ و توقيت درجت عدم التأكد لتدفقات النقدية المستقبلية.

3. تزويد بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية (الأصول) للشركة والالتزامات المرتبطة بهذه الموارد و التغيرات التي حصلت فيها .

<sup>1</sup> يوحنا آل آدم، صالح الرزق، مبادئ المحاسبة أسس و أصول علمية و عملية، الطبعة الأولى، دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 410- 2000 ، ص: 409

4. تزويد مستخدمي القوائم المالية و البيانات المتعلقة بها بالمعلومات المفيدة لأغراض المقارنة

والتنبؤ و تقييم القوى الإرادية للشركة (أي قياس الأداء التشغيلي للشركة).

5. تزويد المعلومات المفيدة عن المصادر المختلفة للنقدية (من الأنشطة التشغيل والاستثمارية والتمويلية) وأوجه استخدامها.

6. تزويد المعلومات التي تساعد في الحكم على مقدرة الأداء في استخدام الموارد المتاحة للشركة بفاعلية من أجل التوصل إلى تحقيق أهداف الشركة.

7. تزويد المعلومات الحقيقية وتفسيرية حول العمليات والأحداث الأخرى التي تكون مفيدة لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الإرادية للشركة من خلال الملاحق والجداول المرفقة بالقوائم المالية والتي عادة تتضمن تفسيرات وإيضاحات تسعد مستخدمي هذه القوائم على تفهم المعلومات والبيانات المالية الواردة فيها.

### المطلب الثالث: مكونات القوائم المالية

إن القوائم المالية هي سجلات مكتوبة تنقل أنشطة الأعمال والأداء المالي للشركة، وغالبًا ما تتم مراجعة البيانات المالية من قبل الوكالات الحكومية أو المحاسبين أو الشركات لضمان الدقة ولأغراض الضرائب أو التمويل أو الاستثمار، لذا لا بُد من معرفة الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية، حيث تشمل القوائم المالية ما يأتي:

#### 1- قائمة الدخل

تُعد قائمة الدخل من أكثر القوائم المالية أهميةً، حيث توضح هذه القائمة الأداء المالي للمؤسسة خلال فترة إعداد التقرير بالكامل، حيث تبدأ بالمبيعات، ثم تطرح جميع النفقات المتكبدة خلال الفترة للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة، كما يُمكن أيضًا إضافة ربحية السهم إذا تم إصدار البيانات المالية من قبل شركة عامة، لذلك لا بد من معرفة الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> يونس البطريق، المالية العامة، دار النهضة، بيروت، 1984، ص 51.

## 2- ورقة التوازن

تُعد هذه القائمة من القوائم الأساسية، حيث يتم إدراجها في معظم إصدارات البيانات المالية، لذلك لا بُد من معرفة الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية، حيث تُظهر هذه القائمة الوضع المالي لشركة ما اعتبارًا من تاريخ القائمة بحيث يغطي نقطة زمنية محددة، ويتم تجميع المعلومات في التصنيفات العامة للأصول والخصوم وحقوق الملكية، ويتم عرض البنود المدرجة ضمن تصنيف الأصول والخصوم حسب ترتيب السيولة، بحيث يتم إدراج العناصر الأكثر سيولة أولاً.<sup>1</sup>

## 3- بيان التدفقات النقدية

يكشف هذا التقرير عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة التي مرت بها إحدى المنظمات خلال الفترة المشمولة بالتقرير، ويتم تقسيم هذه التدفقات النقدية إلى ثلاثة تصنيفات؛ وهي الأنشطة التشغيلية وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل، وقد يكون تجميع هذه الوثيقة أمرًا صعبًا، وبالتالي يتم إصدارها بشكل أكثر شيوعًا للأطراف الخارجية فقط.<sup>2</sup>

## المطلب الرابع : مستخدمي القوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين، الموظفين و المقرضين، الموردين والدائنين التجاريين الآخرين، العملاء، الحكومات و وكلائها والجمهور. ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات، و التي تشمل ما يلي:<sup>3</sup>

### 1) المستثمرون: يهتم مقدمي رأس المال ومستشاريهم بالمخاطر وبالمخاطرة 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.

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب - الإسكندرية، 2000، ص ص 157-158.

<sup>2</sup> عادل حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية بدون تاريخ، ص 279

<sup>3</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحات ه سيد شحاته، مشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي من منظور معايير المحاسبة الدولية، دار التعليم الجامعي، 09-

الإسكندرية، 2015، ص - : 08

(2) **الموظفون:** يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافأتهم وتعويضاتهم و مزايا التقاعد لهم و توفير فرص العمل.

(3) **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

(4) **الموردون و الدائنون و التجاريون الآخرون:** يهتم الموردون و الدائنون والتجاريون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق. ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى زمن أقصر من اهتمام المقرضين إلى إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

(5) **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

(6) **الحكومات و وكالاتها و مؤسساتها:** تهتم الحكومات و وكالاتها بعملية توزيع الموارد وبتالي

أنشطة المنشآت. كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابة .

(7) **الجمهور:** تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال تقدم المنشآت مسعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم، و تعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول اتجاهات وتطورات الحديثة في نماء المنشأة و تنوع أنشطتها.

وبينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك حاجات عامة لهم جميعا . حيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال وتحديد المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين الذي يمكن أن تغطيها القوائم المالية.

ويقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة، وتحتم الإدارة كذلك بالمعلومات المحتواة في القوائم المالية حتى وهي قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعد على القيام ب التخطيط واتخاذ القرارات و مسؤوليات الرقابة ، وتستطيع الإدارة تحديد شكل و محتوى هذه المعلومات الإضافية لكي تلبي احتياجاتها .

وعلى أي حال فإن القوائم المالية المنشورة تبنى على المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة.

## المبحث الثاني: القياس المحاسبي في القوائم المالية

### تمهيد:

يعتبر القياس المحاسبي عنصراً هاماً من عناصر البحث العلمي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج، كما أنه يُعد ركيزة أساسية من ركائز المحاسبة المالية لإبراز العلاقات بين خصائص مختلف البنود والمعلومات المراد قياسها وذلك باستخدام وحدة قياس مناسبة، ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع الدالي وفي عملية اتخاذ القرارات.

### المطلب الأول: تعريف القياس المحاسبي وأركانه

تعتبر وظيفة القياس وظيفة أساسية في ميدان المحاسبة، حيث تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات التي تحدث فيها. ومن خلال هذا المطلب سنحاول الوقوف على أهم تعريفات القياس التي جاء بها الباحثون إضافة إلى إبراز لمختلف أركان وأساليب القياس المحاسبي.

### أولاً: تعريف القياس المحاسبي

قدم الباحثون في ميدان القياس تعريفات كثيرة لعملية القياس المحاسبي نذكر منها :

**تعريف رقم 1 :** عُرِفَ القياس المحاسبي على أنه " قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها، إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.<sup>1</sup>

**تعريف رقم 2 :** القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية هو "عملية تحديد القيمة النقدية للعناصر التي سيعتمد بها في البيانات المالية، والتي ستظهر في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة"<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، ط 2، عمان، الأردن ، 2008 ص 130

<sup>2</sup> عفاف إسحاق أبو زر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المحاسبة الدولية، جامعة البتراء، الأردن، 2008، ص 4



**تعريف رقم 3 :** القياس المحاسبي هو " تعبير كمي ونقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة و واضحة." <sup>1</sup>

**تعريف رقم 4 :** تُعرف جمعية المحاسبين الأمريكيين القياس المحاسبي على أنه يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة. <sup>2</sup>

من خلال ما سبق يدكن أن نعرف القياس المحاسبي كما يلي:

" القياس المحاسبي ليس هدفاً بحد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق هدف ألا وهو توفير معلومات تعبر تعبيراً صحيحاً عن الظاهرة محل القياس إلى من يهمه الأمر، فالقياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة التي لا يمكن أن تعد علماً ما لم تخضع ظواهرها للقياس." <sup>3</sup>

### ثانياً: أركان القياس المحاسبي

يختلف إطار عملية القياس المحاسبي ونتائجها تبعاً لاختلاف أغراض القياس والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس، والشخص القائم بعملية القياس وبوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان رئيسية هي:

#### 1- الخاصية محل القياس:

تنصَّبُ عملية القياس بشكل عام وإن اختلفت مجالاتها على خاصية معينة لشيء معين، وفي محالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصَّبُ عليها عملية القياس قد تكون ذات

<sup>1</sup> ترعة أحمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 154

<sup>2</sup> وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 100

<sup>3</sup> سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر،

طبيعة كمية وتعبر عن حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع لمبيعاته أو ربحه، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع أو معدل دوران لمخزونه السلعي.<sup>1</sup>

## 2 - مقياس مناسب للخاصية محل القياس :

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت ذات طبيعة كمية، فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي محل القياس فيكون عندئذ مقياس الطاقة هو المقياس المستخدم، كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلاً، أو عدد ساعات العمل المباشر.

## 3 - وحدة القياس للخاصية محل القياس :

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية ما لشيء معين، حينئذ لا يبقى فقط تحديد نوع المقياس لعملية القياس، بل لابد من تحديد نوع وحدة القياس. فإذا كانت قيمة الربح هي محل القياس، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي أو نقدي، لابد من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة.<sup>2</sup>

## 4 - الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي :

يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصراً هاماً في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها وخاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية.

يؤدي الشخص القائم بعملية القياس دوراً أساسياً لا يقتصر على تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأسابيلها فقط، بل يتعدى إلى تحديد نتائجها.

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 101

<sup>2</sup> سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2009، ص 442

## المطلب الثاني: أساليب القياس المحاسبي

عند تنفيذ عملية القياس المحاسبي يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبي في ثلاثة أساليب هي:

### 1 - أساليب القياس الأساسية أو المباشرة:<sup>1</sup>

باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية لزل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس. كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداماً لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساساً للتبويب كمقياس بموجبه ييؤب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة الثابتة أو في فئة المصروفات المتغيرة.

### 2 - أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة:<sup>2</sup>

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي لزل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد لو من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة.

ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ولمخرجاتها، نتيجة اعتمادها إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس غير المباشرة. بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة، مثال على ذلك أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتهما،

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 182

<sup>2</sup> طلال الحجاوي وسالم الزوبعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 37 - 2014، ص 12.

فحينئذ لا يمكن تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتيهما، إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منها على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتيهما.

### 3 - أساليب القياس التحكمية:

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس غير المباشرة، ويطلق عليها البعض مصطلح قياسات مجازية، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في وجود قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، أما أساليب القياس التحكمية فهي تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

وفي هذا الصدد يتم اللجوء إلى هذا النوع من الأساليب في الظروف التالية:<sup>1</sup>

- عندما لا توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس وبذلك لا تتوافر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم محل القياس يدخل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.
- استنادا لدا سبق تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لديهم المعايير الموضوعية للحكم على هذا الخلاف.

### المطلب الثالث: أسس ومعايير القياس المحاسبي

بعدما تطرقنا في المطلب الأول إلى ماهية القياس المحاسبي، سنتناول في هذا المبحث أسس القياس ومحدداته بالإضافة إلى مختلف المشاكل التي يواجهها القياس المحاسبي.

<sup>1</sup> طلال الحجاوي وسالم الزوبعي، مرجع سابق، ص 37

## اولا: أسس القياس المحاسبي

توجد عدة أسس لقياس قيمة عناصر القوائم المالية نذكر منها:

### 1- التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر استعمالا في الوقت الحالي، وهي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتير الشراء أو تكلفة الانجاز، كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها " قاسية بالوحدة النقدية، للنقد أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المبالغ المصدرة، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل السلع والخدمات التي استلمتها أو سوف يتم استلامها.<sup>1</sup>

ومن أهم مميزات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ما يلي:<sup>2</sup>

- تمثل التكلفة التاريخية الحقيقة الفعلية للحدث المالي للتكلفة المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام.

- يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية.

- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا البديل إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الأحداث الدالية، مما يجعل القوائم الدالية أكثر موثوقية.

**2 - التكلفة الجارية: هي القيمة السوقية لعنصر من عناصر القوائم الدالية وغالبا ما تطبق على تقييم الاستثمارات الدالية للمؤسسة الاقتصادية في المؤسسات الأخرى.<sup>3</sup>**

<sup>1</sup> رشيد بوكساني وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى الدولي جانفي 2010 ،

ص 6 - الأول حول النظام المحاسبي الدالي، الدكر الجامعي بالوادي، الجزائر ، 17

<sup>2</sup> لرمدمطر و موسى السويطي، مرجع سابق، ص 164

<sup>3</sup> تزره العراقي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013، ص 73

### 3 - صافي القيمة القابل للتحصيل:

هو سعر البيع التقديري للأصول التي سيتم التنازل عنها مقابل خصم التكاليف اللازمة لعملية البيع، أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد التي يجب دفعها للوفاء بالتزامات.

### 4 - القيمة الحالية المخصومة:

هي تمثل قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية المخصومة بمعدل الخصم، وتستخدم هذه الطريقة لتقييم أرصدة المدينين الطويلة الأجل أو أرصدة الدائنين الطويلة الأجل.<sup>1</sup>

### 5 - القيمة العادلة:

القيمة العادلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39 (الأدوات الدالية الاعتراف والقياس) هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بث طرفان، كل منه ما لديه الرغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق يتعاملان بإرادة حرة. ووفقاً للمعيار الأمريكي رقم 157 مقياس القيمة العادلة، فإن القيمة العادلة هي السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو لتسوية التزام (سعر الخروج) في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس .

كما عرفت لجنة التقييم الدولية في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: "هي مبلغ تقديري يكمن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بتين مشتريين وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية ولو مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة."<sup>2</sup>

مما سبق يمكن أن نستخلص بأن القيمة العادلة " هي المقابل الذي اتفق الطرفان بموجبه على إبرام صفقة سواء كانت شراء أصل أو تسوية التزام، على أن يتمتع الطرفان بكامل الحرية و الرغبة بالتعامل وعالمان بأحوال السوق خاصة

<sup>1</sup> علي أتزد أبو الحسن وآخرون، المحاسبة المتوسطة مفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 1998، ص 50

<sup>2</sup> طارق تزد عبد العال، المدخل الحديث في المحاسبة (محاسبة القيمة العادلة)، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 11

أسعاره، وعليه فلا يجب أن تكون عملية بيع قسري أو بيع بالتصفية، كما يجب أن تتم الصفقة في سوق نشط) تنافسي" <sup>1</sup>.

ومن أهم مميزاتها <sup>2</sup>:

- المحاسبة بالقيمة العادلة تعكس التأثير الاقتصادي لعمليات المشتقات على قيمة المؤسسة.
- استخدام القيمة العادلة يزيد من موضوعية، حياد، شفافية وملائمة و موثوقية المعلومة المحاسبية وهذا كله يؤدي إلى تعزيز مصداقية القوائم الدالية وزيادة ثقة المستثمرين فيها.
- القيمة العادلة تعطي أفضل تقدير للمخاطر المرتبطة بالأدوات الدالية وتوقعات السوق.
- بالنظر إلى كثرة المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة فإن عملية التنبؤ تصبح أسهل.
- القوائم الدالية المعدة وفق القيمة العادلة تزيد من موثوقية المعلومة الدالية وتعكس أكثر الواقع وتشكل أداة تطبيق القيمة العادلة بأفضل مقارنة بين المؤسسات كونها تخفض من إمكانية التحكيم الشخصي من طرف المستثمرين.

## ثانيا : معايير القياس المحاسبي

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار ببعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهذه المعايير تمثل حلقة ربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس، وهذه المقاييس تلخص في التالي:

### 1 - معيار الموضوعية :

<sup>1</sup> لزمد حسان بن مالك ، لزمد بشت غوالي ، أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، 2015 ، ص

173 ، لرة الباحث ، جامعة ورقلة، الجزائر ، العدد 15

<sup>2</sup> زين عبد الملك، مرجع سابق ، ص 57

الموضوعية في القياس تعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي، وذلك لإقناع مستخدمي القوائم الدالية من أنها خالية من أي تعبت شخصي أو تحيز.<sup>1</sup>

ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال ما يلي:<sup>2</sup>

- عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين، فإن وصلوا إلى النتائج نفسها فإن هذا يدل على حياد المحاسب وعدم تدخله في النتائج.

- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.

## 2 - القابلية للتحقق منها :

يعبر التحقق في مجال المحاسبة الدالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومن مطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعبر أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل أساسا سليما لاتخاذ القرارات، بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.<sup>3</sup>

## 3 - القابلية للقياس الكمي :

جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار للقياس الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية، وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها، وذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها، ولذا كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثث من الأحيان إلى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس

<sup>1</sup> رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص 43

<sup>2</sup> حسين القاضي و تزدان مأمون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2006، ص 371

<sup>3</sup> عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 31



كمية أخرى، وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لإيضاح وعلاج التشوهات الناتجة على الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره فإن هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية التي يمكن قياسها كمياً بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقدياً، ورغم ذلك مازالت المحاسبة تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية.

#### 4 - معيار الفائدة:

ليست المحاسبة هدفاً في حد ذاتها بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات، لذلك لا بد أن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها سواء داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية وذلك في شتى مجالات اتخاذ القرارات أو تحديد الأهداف أو توجيه الموارد للوصول إلى الأهداف المرجوة.<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع: مشاكل القياس المحاسبي والقيود التي تعترضه

يعتبر الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لعملية القياس لما لو من إيجابيات تتمثل في توافقه مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية كما أنه يعتبر مصدر موثوقة وموضوعية لأهم العمليات المحاسبية، لكن رغم ذلك فهو لا يخلو من الانتقادات نتيجة تعارضه مع بعض الفروض والمبادئ المحاسبية كفرض ثبات وحدة النقد، وأسس تقييم أفساط الامتلاك، مما أدى إلى ظهور مشاكل في القياس المحاسبي، كما تعتبر ظاهرة التحيز في عملية القياس المحاسبي إحدى الأسباب التي تعرقل قيد الموضوعية في القياس وبالتالي تعتبر هذه الظاهرة جزءاً من هذه المشاكل.

#### اولاً: مشاكل القياس المحاسبي

##### 1 - عيوب مبدأ التكلفة التاريخية:

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي ، مرجع سابق ، ص 31

تتمثل عيوب استخدام التكلفة التاريخية فيما يلي:<sup>1</sup>

- غياب المصدقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق.
- تخلق صعوبة في عملية تأمين المقارنة بث المعلومات المحاسبية.
- انخفاض رأس الدال وحقوق الملكية من خلال توزيع الأرباح الوهمية.
- يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على مبدأ تحقق الإيراد، فيتم تأجيل الاعتراف بتغيرات قيم الأصول والخصوم الناتجة خلال الفترة الحالية إلى حين تبادل تاريخي مع طرف خارجي في الدورة أو الدورات التالية ومثل هذه الأخطاء تجعل نتيجة الدورات غير صالحة لتقييم الأداء والمقارنة.
- المتعارض الناشئ عن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في ظروف التضخم، حيث تقاس الإيرادات بالقيمة الجارية بينما تقاس المصروفات بالقيمة التاريخية مما يظهر عدم موضوعية المقابلة.<sup>2</sup>
- يسقط مبدأ التكلفة التاريخية الكثير من الأصول غير الملموسة من سجلات المؤسسة مثل العلامة التجارية، شهرة المحل المنتجة ذاتياً، المعرفة التقنية التي اكتسبتها المؤسسة ، بسبب عدم حدوث عملية تبادل حقيقي مع طرف خارجي الذي يشترطها المبدأ في إثبات الأحداث الدالية.<sup>3</sup>
- عند تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في حالة ارتفاع الأسعار تكون معدلات الربح أو معدلات الاستثمار غير سليمة وذلك بسبب:<sup>4</sup>

المبالغة في الأرباح التي تتضمنها قوائم الدخل.

<sup>1</sup> سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 53

<sup>2</sup> مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 24

<sup>3</sup> رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر (مشكلات محاسبية معاصرة) ، دار وائل ، عمان ، الأردن، 2003 ص 432

<sup>4</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مطابع الدار الذمسية، القاهرة، 2005 ، ص 395

قيمة رأس الدال وقيمة الأصول تظهر كلها أو بعضها بالقيمة التاريخية وبى تقل كثنًا عن قيمتها الجارية.

## 2- عيوب مبدأ القيمة العادلة :

بالرغم من المزايا الكثيرة التي يقدمها القياس بالقيمة العادلة فهي لا تخلو من الانتقادات والصعوبات نذكر منها ما يلي:<sup>1</sup>

- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبّ في نهاية السنة الدالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار.

- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة في أغلب الأحيان نهاية السنة المالية فالواقع يبتّ تذبذب كبّ في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر، وهذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة.

- عدم توافق أساس القيمة العادلة مع الكثير من المبادئ والأسس المحاسبية، مثلا مبدأ الحيطة والحذر في معالجة الأرباح غير المحققة والتعامل معها بنفس الطريقة مع الخسائر غير المحققة.

- في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار هذا يؤثر على قابلية المقارنة وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة.

- قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة في إعداد القوائم الدالية إلى فتح لزال كبّ للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة.

## 3- التحيز في القياس المحاسبي:

يعتبر التحيز في القياس إحدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبي ويدكن تحديد مصادره وأشكاله كالاتي:

### 1-3 مصادر تحيز القياس المحاسبي:

<sup>1</sup> رشيد بوكساني وآخرون، مرجع سابق، ص 10

تشمل أربعة مصادر وهي:<sup>1</sup>

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس.
- النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة للقياس.
- الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس.
- المعلومات المحاسبية والتي تمثل مخرجات عملية القياس.

### 3-2 أشكال تحيز القياس المحاسبي:

هناك عدة أشكال للتحيز قد تصيب القياس المحاسبي نذكر منها:<sup>2</sup>

#### - تحيز الموضوعية:

يأخذ القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية، متى كان عامل الدقة به العامل المتحكم في عملية القياس، وعليه سيكون القياس متحيزا بوجود فرق واختلاف بث نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس.

#### - تحيز الملائمة:

يكون هناك تحيز ملائمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات من يستخدمها، ويقاس تحيز الملائمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، ويكون القياس عرضة لنشوء تحيز الملائمة في مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجة، لأن المعلومات المحاسبية وهي مخرجات وهي مخرجات هذه المرحلة تكون شديدة الحساسية من زاوية تأثيرا برغبات مستخدم هذه البيانات.

#### - تحيز الموثوقية:

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 136

<sup>2</sup> سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، مرجع سابق، ص 184

هي بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجالها التاريخي والمستقبلي، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفر القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المعول عليها للتنبؤ المستقبلي.

### ثانيا: قيود القياس المحاسبي

توجد بعض القيود تحد من دقة القياس المحاسبي وموضوعيته، وقابلية المعلومات المحاسبية الناتجة عنه للتحقق والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

#### 1- أثر عدم التأكد:

يعتبر عدم التأكد واحد من القيود التي تؤثر في جودة عملية القياس المحاسبي ونتيجتها كونها تتعلق بأحداث اقتصادية مستقبلية ومن هنا تكون هذه المعلومات غير موثوقة كونها غير مؤكدة. ويظهر عدم التأكد عندما تكون احتمالات وقوع حدث ما غير معلومة.<sup>2</sup>

#### 2- الحلو من التحيز:

يعتبر تحديد درجة تحيز القياس المحاسبي أمرا صعبا في مجال المحاسبة رغم أنو قد يكون كبتا نظرا لطبيعة المحاسبة من جهة وعملية التقييم من جهة أخرى، ويعتبر التحيز أن المعلومات الناتجة عن عملية القياس المحاسبي لا تتصف بالحياد والعدالة، أي أنه تم اعتمادها بمراعاة جوانب أخرى

<sup>1</sup> الجليلي بلواضح وفاتح بلواضح، دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي، الدؤندر الدولي الأول، المحاسبة والدراجعة في ظل بيئة الأعمال 5 ديسمبر

2012، ص 13 - الدولية، جامعة الدسيلة، الجزائر، 4

<sup>2</sup> طلال الحجاوي، سالم الزويبي، مرجع سابق، ص 50

## 3- أثر الحيلة والحذر :

يعد هذا القيد من البدائل المتاحة لإجراء عملية القياس المحاسبي ويحصرها في بديلين أو ثلاثة على الأكثر، وبهذا سيتم استبعاد بديل معين حتى ولو كان مناسب لغرض القياس، حيث يؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي ويؤدي إلى التأثير سلباً على قيمة المعلومات المحاسبية فيجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأنها لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق.

## المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

تلقى المعايير المحاسبية الدولية والتي أعيد تسميتها حالياً بمعايير الإبلاغ المالي الدولية لإعداد التقارير المالية قبولاً عالمياً، وأحرزت عملية وضع المعايير الدولية في السنوات القليلة الفائتة نجاحاً ملحوظاً في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولهذا تسعى العديد من المؤسسات إلى تطبيق هذه المعايير نظراً لأهميتها ومزاياها.

## المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

تكمن أهمية معايير المحاسبة الدولية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي مما يساعد في ظل الارتباط بين الأسواق المالية والأنشطة التجارية والمالية للمؤسسات على إنتاج قوائم مالية قابلة للمقارنة على المستوى الدولي، للإجابة على احتياجات المستثمرين في ظل تباين الممارسات المحاسبية المحلية والتي أصبحت عائقاً أمام الاستثمار

الدولي، فتبني وتطبيق هذه المعايير يساعد على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية تتصف بصفة القبول العام الدولي.<sup>1</sup>

### أولاً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع ويقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بفرع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها مثل الموجودات الثابتة البضاعة أو غيرها.<sup>2</sup>

ويمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.<sup>3</sup>

كما يعرف المعيار المحاسبي على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج أعمال الوحدة الاقتصادية، بموجبه يتم تحديد الوسيلة للقياس أو العرض أو كيفية التصرف أو التوصيل المناسب عادة ما يلقي هذا المعيار قبولاً عاماً على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2011، ص 102

<sup>2</sup> صالح مرازقة، فتيحة بوهرين، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة يومي 46 و 41 ماي 6949، جامعة سعد دحلب، الج 1 زئر، ص 91

<sup>3</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 6992، ص 491

<sup>4</sup> توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية الدولية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 91، الرياض، سبتمبر، 4021، ص 411

كما يعرف المعيار المحاسبي على أنه قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة أو الطرق التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها بالقوائم.<sup>1</sup>

وفي المحاسبة المعايير المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله.<sup>2</sup>

### ثانيا: نشأة المعايير المحاسبية الدولية وتطورها:

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق سنة 1939 م، كما تم تشكيل هيئة أو مجلس المعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 م لتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية عموما GAAP الذي بدأ العمل بها منذ عام 1932 م، أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي وبدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة والتي ستنطرق إليها فيما يلي:<sup>3</sup>

**المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:** عقد عام 1904 م في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية قبل تأسيس المجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 م، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

**المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني:** عقد عام 1926 م في أمستردام وقد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأمريكا اللاتينية وكانت نسبة المشاركين من الدولة المضيفة هولندا كبيرا.

**المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث:** عقد هذا المؤتمر في نيويورك عام 1929 م قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي:

<sup>1</sup> صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، مقارنة معايير المحاسبة الدولية، مكتبة الأنجلو المصرية، الطبعة الأولى، 2000، ص 04

<sup>2</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 12

<sup>3</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص - ص 491



- الاستهلاك والمستثمر.

- الاستهلاك وإعادة التقييم.

- السنة التجارية أو الطبيعية.

**المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع:** عقد في لندن عام 1933 م وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائر من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها أستراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية.

**المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس:** عقد سنة 1938 م في ألمانيا في العاصمة برلين حيث بلغ عدد المشتركين في المؤتمر العالمي 320 وفدا فضلا عن 250 مشاركا من باقي أنحاء العالم ونسبة كبيرة من ألمانيا التي استضافت المؤتمر.

**المؤتمر المحاسبي الدولي السادس:** عقد سنة 1925 م في لندن حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

**المؤتمر المحاسبي الدولي السابع:** الذي عقد في أمستردام في أيلول عام 1957 م حيث حددت في هذا المؤتمر الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر بخمس سنوات وبقيت على هذا النحو حتى يومنا هذا، وقد شارك في المؤتمر السابع 104 منظمات محاسبة من 40 دولة وحضر 1650 زائر من الخارج و 1200 عضوا عن البلد المضيف هولندا.

**المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن:** عادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن في عام 1962 م وحضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة وقدم فيه 45 بحث.

**المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع:** عقد في باريس عام 1967 م.

**المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر:** عقد عام 1972 م حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.

المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر: فقد استضافته ألمانيا الاتحادية في 1977 م وقد حضره مندوبون عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر: عقد عام 1982 م في المكسيك.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر: في طوكيو 1987 م.

المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر: عقد عام 1992 م وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 72 دولة عن المؤتمر وحضره نحو 2006 مندوبا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر الذي تمثلت بوفود من لبنان وسوريا والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين IIA .

المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر: فقد عقد عام 1992 م في باريس.

المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر: عقد المؤتمر عام 2002 م في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنوانا تدرجت موضوعاتها من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر الاقتصاد على المهنة المحاسبية.

المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر: عقد عام 2006 م في إسطنبول في تركيا تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار أسواق رأس المال في العالم ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من

مساهمين ومستثمرين دائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات وأجهزة حكومية عن تشكيل منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

ثالثا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

تلعب المعايير دوراً هاماً في حياة الإنسان وقد يكون من الصعب على الإنسان تخيل انتظام الحياة وتطورها بدون وجود أي من هذه المعايير الطبيعية كانت أو وضعية أو إلهية، يتم استخدام هذه المعايير كمقياس من قبل الفرد والدولة والعامّة في مراقبة تنفيذ وتقييم الأنشطة المختلفة.<sup>1</sup>

إن وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية حيث أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق، إن عدم وجود المعايير المحاسبية سوف يكون هناك ما يشبه الفوضى المحاسبية، حيث أن الاختلافات سوف تكون كبيرة بين المحاسبين في معالجة نفس الممارسات المحاسبية وهو ما قد يساء استغلاله من قبل المحاسبين في الغش والتلاعب مما يقلل من موضوعية وعدالة المخرجات المحاسبية، ويمكن الإشارة هنا إلى الأزمات المالية والمشاكل التي حدثت بعد تفاقم الكساد بدول النظام الرأسمالي بين عام 1929 م- 1933 م مما أدى بالمؤسسات التي تقف على هاوية الإفلاس إلى نشر بيانات مضللة تظهر المؤسسات بوضع مالي أفضل من الوضع الحقيقي لها، وكان هذا التضليل من خلال إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، وللحد من التلاعب والمضار الناتجة عنه ظهرت الحاجة إلى وضع معايير ومبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف المؤسسات للتقيد بها.<sup>2</sup>

ويلاحظ بأن الحاجة إلى المعايير المحاسبية تأتي من خلال:<sup>3</sup>

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة .

- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية .

- تحديد الطريقة المناسبة للقياس .

- اتخاذ القرار المناسب .

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 24

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 24

<sup>3</sup> رباح بوقرة، عريوة محاد، أثر المعايير المحاسبية الدولية ( LAS/ IFRS ) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية 41. JEFR - ، العدد الأول، جوان 2014 ، ص-ص 41

#### رابعاً: خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها:<sup>1</sup>

- قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتتها هيئة معايير المحاسبة الدولية ( IASC ) التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة واعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها بدون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة.

- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير؛

- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها إذ أن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنعه .

- غير إجبارية لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية.

#### خامساً: أهداف إصدار واتباع المعايير المحاسبية الدولية:

إن الهدف من إصدار المعايير المحاسبية الدولية وهو تحقيق مجموعة من الأهداف والمتمثلة في:<sup>2</sup>

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية للاسترشاد بها واللجوء إليها عند إعداد القوائم المالية؛

- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والأساليب المحاسبية المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الأهداف السابقة من خلال العمل ما يلي:

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح عن ذلك.

- إقناع الحكومات والجهات الأخرى التي تضع المعايير بالالتزام بهذه المعايير.

<sup>1</sup> مدني بن بلعيت، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص-ص 411

<sup>2</sup> را بح بوقرة، عريوة محاد، مرجع سبق ذكره، ص 14-15

- إقناع الجهات الرسمية المشرفة على التنظيمات التجارية والمؤسسات الأخرى بإلزام الجهات الخاضعة لرقابتها باتباع معايير المحاسبة الدولية؛
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من ضرورة إتباع المؤسسات والشركات لمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد بياناتها المالية.

#### سادسا: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية:

- لقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة ومعاييرها الدولية في العقود الثلاثة الأخيرة للعديد من الأسباب منها: تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية؛
- تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية؛
- تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال الفترات السابقة واحتمال تضاعفها في الفترات اللاحقة بين الدول؛
- الحاجة إلى المعايير لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية؛
- مشكل العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية؛
- ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية.

#### المطلب الثاني: هيئة إصدار المعايير المحاسبية الدولية

- مع وجود العديد من الاختلافات والتباين في الممارسات المحاسبية بين الدول في ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة التي يشهدها العالم وبرز التكتلات الاقتصادية الكبرى وتعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات وازدهار التجارة الخارجية في ظل العولمة، أدت بالمهتمين بمهنة المحاسبة إلى بذل جهود حثيثة في سبيل الوصول إلى توافق دولي حول الممارسات المحاسبية من خلال تبادل وجهات النظر حول السياسات المحاسبية السائدة محليا ومحاولة

توفيقها من خلال الابتعاد عن الاختلاف، ولعبت عدة منظمات وجمعيات مهنية دوراً بارزاً في هذا المجال وفي مقدمتها هيئة معايير المحاسبة الدولية.<sup>1</sup>

### أولاً: تقديم هيئة معايير المحاسبة الدولية: IASC

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 م إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والولايات المتحدة والمملكة البريطانية، ومنذ عام 1983 م شملت عضويتها كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وابتداءً من كانون الثاني 1996 م صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 88 دولة، وابتداءً من عام 1999 م أصبحت اللجنة تضم 143 عضواً من 104 بلدان يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد وفيما يلي الهيكل التنظيمي للجنة.<sup>2</sup>

### ثانياً: الهيكل التنظيمي لهيئة معايير المحاسبة الدولية:

عرف القانون الأساسي لهذه الهيئة م 1 رجعة هيكلية تمحض عنها تغيير في هيكلها، بدأ العمل بها بتاريخ 01 أبريل 2001 م، تقرر حسب التوصية الواردة في القانون الأساسي المادة الرابعة تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها (مؤسسة - Fondation)، وانطلاقاً من القانون الأساسي الذي أدخلت بموجبه إصلاحات جذرية على هيئة المعايير المحاسبية الدولية سوف نتناول مختلف الهيئات التي تتكون منها:<sup>3</sup>

### أ- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية: IASC Fondation

<sup>1</sup> رفيق يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 491

<sup>2</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص-ص 106 - 107

<sup>3</sup> مدني بن بلغيت، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص-ص 129-131

تشكل هذه اللجنة من 19 إداريا يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في تركيبة الأعضاء ان تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية وذلك حسب التوزيع التالي:

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية؛

- 06 أعضاء من أوروبا؛

- 04 أعضاء من آسيا؛

- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي. كما أن خمسة أعضاء من بين 19 عضو يترك تعيينهم للفدرالية الدولية للمحاسبين (IFAC)، شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين الخمسة لا بد أن يتم اختيارهم من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة والباقي (03) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة، يتم تعيين الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ويتمثل دورهم الأساسي في:

- جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة.

- إعداد ونشر التقرير السنوي عن النشاط متضمنا القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة القادمة.

- تعيين أعضاء كل من المجلس الاستشاري للمعايير (SAC) او للجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية (IFRIC)؛

- تقييم إستراتيجية وفعالية لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

### ب- مجلس معايير المحاسبة الدولية: IASB

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من 14 عضوا يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، المؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، بحيث يشغل 12 عضوا يتوزعون حسب الشروط التالية:

- 05 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في ممارسة المراجعة؛

- 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية؛

- 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة كمستعملين للقوائم المالية؛

- 01 عضو على الأقل لديهم خبرة أكاديمية (باحث جامعي).

ويعين أعضاء المجلس لمدة 5 سنوات على الأكثر قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل. وتكمن مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

- إعداد ونشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية؛

- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛

- إعداد إجراءات معالجة التدخلات؛

- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة لإبداء الرأي حول المشاريع المهمة؛

- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة للتأكد من قابلية المعايير للتطبيق.

### ج- المجلس الاستشاري للمعايير: SAC

يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضواً على الأقل يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد يرأسهم رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية.

### د- اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية: IFRIS

تتكون هذه اللجنة من 12 عضواً يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، تهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع تفاسير لإثرائها بين جمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما تنسق هذه اللجنة مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول ذات جودة عالية.



المطلب الثالث: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS و إصدارات هيئة معايير المحاسبة الدولية

أولاً: إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS

إن عملية إصدار أو تعديل معيار محاسبي تخضع إلى إجراءات صارمة تركز على مبدأ التشاور بين جميع الأطراف المعنية وبالأخص المجالس الوطنية للمحاسبة ومختلف الهيئات والمؤسسات المهنية المرتبطة بمجلس المعايير الدولية IASB وذلك وفقاً للمرحلة التالية:<sup>1</sup>

أ- يشكل المجلس لجنة توجيهية دولية يرأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المؤسسات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين؛

ب - تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية مع مراعاة المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزاً بالنقاط الرئيسية؛

ج - بعد تلقي اللجنة التوجيهية تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية تحضر بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة عادة لأربعة أشهر.

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص-ص 108 - 109

د - تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة عليه، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسمياً.

هـ - تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح بعد أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل وتنشر مسودة العرض بعد ذلك وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر.

- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس وبعد التنقيح وموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس يتم نشر المعيار.

ثانياً: إصدارات هيئة معايير المحاسبة الدولية:

تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

#### أ- معايير المحاسبة الدولية: Standards International Accounting

ويرمز لها اختصاراً LAS كانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية LAS قبل أن يتم

استبدالها في نهاية عام 2000 م بمجلس معايير المحاسبة الدولية LASB ، حيث أصدرت اللجنة 28 معياراً ثم دمج بعض المعايير في معايير أخرى والغاء معايير أخرى فانخفض عددها إلى 62 معياراً سارية لغاية 1 جانفي 2012م.

#### ب- معايير التقارير المالية الدولية: Financial Accounting Standards International

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (LAS- IFRS- IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24-25- نوفمبر 2014 ص 4

ويرمز لها اختصاراً IFRS وقد صدر منها 15 معيار لغاية 4 سبتمبر 2014 م وينصرف المعنى الضيق لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS إلى هذه المعايير وهذه المعايير كلها سارية في 1 جانفي 2014 م باستثناء المعيار IFRS29 المتعلق بالأدوات المالية والذي يحل محل المعيار الأكثر جدلاً LAS 39 المتعلق بالأدوات المالية، حيث سيبدأ سريانه اعتباراً من 1 جانفي 2018 م، والمعيار المتعلق بالحسابات النظامية المؤجلة الذي سيبدأ سريانه اعتباراً من 1 جانفي 2014 م، والمعيار IFRS15 والمتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء والذي سيحل محل المعيار LAS11 المتعلق بعقود البناء، والمعيار LAS18 المتعلق بالإيراد إضافة إلى تفسيرات عدة، حيث سيبدأ سريانه اعتباراً من 1 جانفي 2017 م.

#### المطلب الرابع: التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية ودورها في تعظيم منفعة المعلومات المالية

##### أولاً: التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية

إن المعايير المحاسبية الدولية تتميز بالمرونة وقابلية للتعديل والتغيير استناداً إلى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها فهي إذن بعيدة عن الجمود شأنها في ذلك شأن مواضع العلوم الإنسانية الأخرى، وقد يحدث التغيير في المعايير المحاسبية الدولية بسبب ظهور معايير محاسبية محلية كالمعايير البريطانية والمعايير الأمريكية لعلاج بعض الأمور المستجدة، كما حصل الأمر للانخفاض في قيمة الأصول والشهرة باستبدال معالجة الانخفاض استناداً إلى أسلوب عدم التقييم حيث كان السبق في طرح هذين الموضوعين للمعايير المحاسبية الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB تبعاً في ذلك مجلس المعايير المحاسبية الدولية LASB بطرح هذين الموضوعين، ويمكن كذلك أن تسير الأمور عكسية أي أن يكون السبق في طرح مواضيع محاسبية جديدة أو تعديل المعايير المحاسبية القائمة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية وهذا التعديل يكون على أساس النظرية المحاسبية، ويأخذ التطور المستمر في المعايير الدولية أشكالاً عديدة يمكن إدارتها فيما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، IFRS et LAS، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 33-

## 1- تعديل المعايير:

حيث يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين وأمثلة ذلك كثيرة كما تم تعديل معظم 01-01-2005 م، وكذلك ظهرت تعديلات أخرى بعد ذلك المعايير المحاسبية الدولية اعتباراً من 4 ويكون التعديل أيضاً بأشكال مختلفة منها:

أ- **إلغاء بعض البدائل المحاسبية:** حيث يعتبر تعديل البدائل من الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة حيث يؤدي إلى اختلاف في الأرقام والنتائج المحاسبية ولعل المنظرين والواضعين للمعايير في مهنة المحاسبة يسعون جادين إلى تقليل هذه البدائل لتوحيد طرق المعالجة من ناحية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى وأمثلة هذا النوع من التعديلات.

- تعديل المعيار LAS2 المتعلق بالمخزون بإلغاء أسلوب الوارد أحيار صادر أولاً من أساليب تقييم المخزون

- تعديل المعيار LAS22 قبل استبداله بالمعيار IFRS3 والمتعلقين باندماج الأعمال بإلغاء طريقة المصالح المشتركة من طرف المحاسبة عن اندماج الأعمال.

ب - **تعديل التعريفات:** حيث تعتبر التعريفات في المعايير المحاسبية الدولية من أهم ما تبني عليه المعايير ومن أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار محاسبي.

ج- **إلغاء بعض الممارسات المحاسبية:** كما حصل في التعديل الأخير للمعيار LAS36 من إلغاء

الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل لأعلى وفحص من أعلى لأسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة.

## 2- دمج التفسيرات في المعايير: ومن أمثلة ذلك دمج:

- التفسير SIC18 في المعيار LAS1 ؛
- التفسير SIC1 في المعيار LAS2 ؛
- التفسيرات SIC6، SIC14، SIC23 في المعيار LAS16 .

## 3- دمج المعايير ببعضها: وذلك لوجود عامل مشترك بينهما وأمثلة ذلك:

- دمج المعيار LAS 3 في المعيارين LAS 27، LAS 28 ؛
- دمج المعيار LAS 4 في المعيار LAS 1 ؛
- دمج المعيار LAS 9 في المعيار LAS 38 .

## 4- سحب بعض المعايير:

وذلك لعدم الاتفاق على وضعية موحدة عالميا على تطبيقها كما حصل في المعيار LAS15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار.

## 5- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة:

كما حصل مع المعيار LAS32 المتعلق باندماج الأعمال حيث حل محله IFRS3 بذات المسمى.

## ثانيا: دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق عناصر منفعة المعلومات المالية

لقد تبين أن منفعة المعلومات من الأمور الهامة لدى مستخدمي القوائم المالية لتحقيق أهدافهم، و تؤدي المعايير الدولية دورا حاسما في تحقيق عناصرها و المتمثلة في الملائمة و الموثوقية، سنتطرق فيما يلي إلى هذا الدور بشيء من التفصيل.

## ١ - دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق عنصر الملائمة

لكي تكون المعلومات المالية ملائمة يلزم أن تكون مؤثرة في القرار، و تعني الملائمة وجود

ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، فالمعلومات الملائمة هي تلك القادرة، والذي يكون بصدد تكوين على إحداث تغيير في اتجاه القرار المتخذ من قبل مستخدم المعلومات<sup>1</sup> تنبؤات أو تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة، وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتصف بأنها ذات قدرة تنبؤية كما يتعين أن يتوافر فيها صفة التوقيت الملائم، و بصفة عامة تهدف الملائمة إلى أن تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة في اتخاذ قرار الاستثمار، وتكمن فائدتها في قدرتها على تخفيض درجة عدم التأكد بالنسبة للمستثمرين، بمعنى آخر تشير الملائمة إلى المنفعة النسبية للمعلومات المحاسبية في التنبؤ بقيمة التغيرات التي تنطوي عليها نماذج اتخاذ قرار الاستثمار.

و تتحقق الملائمة حسب الإطار المفاهيمي الصادر عن IASC من خلال قدرة مستخدم المعلومات المحاسبية على تفهم محتويات القوائم المالية حيث تشير إلى درجة السهولة في عرض المعلومات بشكل يمكن المستثمرين من تفهم وإدراك محتواها، و يمكن التعبير عن ذلك بالقدرة على التوصيل بدرجة مقبولة من الجهد و تزداد قدرة المستخدم على تفهمها إذا كانت معروضة بشكل بسيط و تتمشى مع مفاهيم إدراك المستثمر، و يمكن مقارنتها مع باقي المعلومات، و ترتبط القابلية للفهم بشكل التقارير و طريقة عرض المعلومات بها و المصطلحات الواردة فيها و أسلوب كتابة تلك التقارير من حيث سهولة قراءتها و استطاعة المستثمرين على فهمها و استيعابها.

و قد أوضح IAS 01 أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، و أن توافرها على عناصر الملائمة والمصادقية والقابلية للمقارنة لا يتحقق إلا من خلال الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى أن اختيار السياسة المحاسبية يتوقف على ملائمتها لظروف المؤسسة التي تؤدي إلى عرض مركزها المالي بعدالة.<sup>2</sup>

## ب - دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق عنصر المصادقية

<sup>1</sup> نفس المرجع سابق، ص 199.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، مرجع سابق، ص ص : 67-68 .

تعد المصدقية (الموثوقية) الخاصية الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة، و لقد عرفها الإطار

المفاهيمي الصادر عن اللجنة (IASC) (كما يلي "أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر و بوجه عام تعبر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين بإعدادها"<sup>1</sup> و بوجه عام تعبر المصدقية عن إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية و الوثوق فيها بمعقولية و خلوها من الأخطاء و التحيز، وأنها تعرض بأمانة الإحداث الاقتصادية التي تمثلها. ولكي تكتسب المعلومات خاصية المصدقية يجب أن تتضمن صفات فرعية، أي أن تتسم بصدق التعبير عن العمليات والأحداث التي تمثلها، كما يجب أن يتطابق جوهر وحقيقة المعلومات مع شكلها القانوني، فلا فائدة من معلومات غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة، إضافة إلى بعدها عن التحيز و كمالها و ذلك بعدم إلغاء جزء منها سواء من القوائم المالية أو من خلال الملاحظات التفسيرية.

و حتى تتحقق المصدقية أيضا يجب أن تركز المعلومات المالية على قواعد قياس موضوعية تعمل من خلال مفاهيم يمكن التحقق منها، ويتطلب الأمر أن يتم الاعتماد على قواعد مقبولة تحكم إجراءات التحقق والثبات في التطبيق، فضلا عن ذلك يتعين عن المعلومات الموثوقة أن تسمح بإجراء المقارنات الزمانية والمكانية بين التكاليف والعوائد أو بين النتائج الفعلية والمتوقعة للقرارات، وعادة ما يهتم المستثمرون بإجراء المقارنات بين أسعار وعوائد الأسهم فيما بين مختلف المؤسسات، من أجل تقييم القرارات المتعلقة بشأن شراء، بيع والاحتفاظ بأسهم مؤسسة معينة، ومن أجل تفعيل قابلية المقارنة يجب على المؤسسة أن تقوم بالإفصاح عن كافة السياسات والطرق والبدائل المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها، إضافة إلى الإفصاح عن معلومات مقارنة عن فترة مالية سابقة واحدة حسب ما نص عليه IAS01، ونظرا للأهمية البالغة لقابلية<sup>3</sup> المقارنة فإن الإطار المفاهيمي الصادر عن اللجنة اعتبرها صفة مستقلة عن الموثوقية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 52.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، مرجع سابق، ص 169 .

و قد أشارت العديد من معايير IFRS/IAS إلى عنصر الموثوقية، حيث يعد أحد المبادئ الأساسية عند اختيار القاعدة المحاسبية التي تنوي المؤسسة استخدامها، وفي حالة عدم توفر متطلب محدد من المتطلبات الخاصة بكل معيار أو تفسير صادر عن اللجنة فإن المؤسسة تقوم بتطوير سياسات حيث :

- تكون مناسبة لاحتياجات المستخدمين الخاصة باتخاذ القرارات؛

- تتصف بالموثوقية من ناحية كونها تمثل بشكل صحيح نتائج أعمال المؤسسة و مركزها المالي، تعكس الناحية الاقتصادية للأحداث و ليس فقط شكلها القانوني، أن تكون محايدة و ليست متحيزة وأن تكون كاملة من كافة الجوانب المالية.

لقد تبين مما سبق أهمية الدور الذي تلعبه المعايير الدولية في إثراء المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية و رفع منفعة المعلومات التي تفصح عنها المؤسسة، و بالتالي توفير العوامل الأساسية التي يتم الإعتماد عليها في التقييم العادل للبدائل الإستثمارية، و لعل ذلك ما أدى إلى الإنتشار السريع لتطبيق المعايير الدولية من طرف المؤسسات المتعاملة في الأسواق المالية الدولية و العديد من

الأسواق المالية المحلية.



## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل نستخلص أن القياس المحاسبي هو الركيزة الأساسية للمحاسبة، وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة، وللقياس عدة بدائل تختلف باختلاف طبيعة العنصر المراد قياسه، وهناك عدة محددات وقيود ومشاكل تؤثر على مخرجات القياس مما قد يجعله متحيزا نسبيا. وأيضا نستنتج أن قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، يتطلب استخدام عدة نماذج أو طرق للقياس، فنجد استخدام طريقة التكلفة التاريخية أثناء القياس الأولي للأصول والخصوم والإيرادات والأعباء، في حين يتم الاختيار بين نموذج التكلفة أو القيمة العادلة أثناء القياس التالي أو اللاحق، وبالنسبة للمخزونات يتم قياسها مرتين في السنة، مرة عند إدخالها فيتم قياسها إما بطريقة التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء أو الإنتاج) ومرة عند جردها وذلك بمختلف طرق جرد المخزون التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يعطي المعلومات المحاسبية مصداقية أكثر وتعبيرا عن واقع المؤسسة وأكثر إفصاحا وبالتالي استعمالها في التحليل المالي. ومنه نستنتج أن الهدف الأساسي للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإفصاح المالي هو إعداد قوائم مالية بغرض إيصال معلومات أكثر وضوحا ودقة ومصدقية إلى المستثمرين وكافة مستخدمي القوائم المالية، لتسهيل عملية اتخاذ القرار وإعطاء معلومات مالية تستجيب أكثر لأهداف النظام المحاسبي للمؤسسة.

# الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

## أولاً: الإطار المنهجي للدراسة

### 1- منهج الدراسة:

إن الدراسة العلمية الموضوعية لا تكون بهذه الصفات إذا لم تنتهج منهجا تسير عليه للوصول إلى الأهداف المرجوة « ينبغي على الباحث الذي يسعى إلى بلوغ الحقيقة العلمية... المرور بمجموعة من المراحل يطلق عليها عادة اسم المنهج العلمي وعليه يمكن تعريف المنهج بأنه "طريقة لوصف ظاهرة المدروسة وتصويرها كمياً عن طريق جمع معلومات عن المشكلة وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسة الدقيقة"<sup>1</sup>

وقد اعتمدنا في دراسة بحثنا على منهج الوصف لأنه الملائم لمثل هذه الدراسة وذلك من خلال وصف الظاهرة - قيد الدراسة - كما هي موجودة على الواقع وتعبير عنها كما وكيفاً ويمكن تعريف المنهج الوصفي "هو المنهج الذي يتبع تقنيات الوصف في العرض والتحليل والترتيب والتصنيف " <sup>2</sup>.

كما يعرف أيضاً "طريقة لوصف الظاهرة المدروسة وتصويرها كمياً عن طريق جمع معلومات مقننة عن المشكلة وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها لدراسة دقيقة" <sup>3</sup>

فقد وظفنا المنهج الوصفي والذي يمكننا من جمع البيانات الميدانية وتصنيفها وتحليلها تحليلًا دقيقًا كان هذا المنهج الطريقة السليمة للوصول إلى هدف الدراسة

ومما سبق ذكره فهذا المنهج هو الأحسن نظراً لطبيعة موضوع الدراسة الذي يحتاج إلى خطة ميدانية يتم وفقاً لها تحديد الفرضيات ، ويمكن اختيار الفرضيات و التساؤلات وفقاً لمعطيات البحث وعلى أساس المعالجة الإحصائية التي تسمح بالتحليل التفسيري لتلك المعطيات و التعليق عليها ثم الخروج بالنتائج النهائية للبحث و اقتراح حلول لها.

<sup>1</sup> - زرواتي رشيد، تدريبات على منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، ديوان المطبوعات الجامعية، قسنطينة، ط1، 2008، ص86

<sup>2</sup> - زرواتي رشيد، مناهج وأدوات البحث العلمي في العلوم الاجتماعية ، دار الهدى، الجزائر 2007، ص 69.

<sup>3</sup> - كشمود عمار الطيب ، البحث العلمي ومناهجه في العلوم الاجتماعية والسلوكية، دار المناهج ، للنشر والتوزيع ، عمان الأردن، 2007، ص78

## 2- مجتمع وعينة الدراسة

### • مجتمع الدراسة:

وهو مجموعة من الوحدات الإحصائية المعرفة بصورة واضحة و التي يراد منها الحصول على معلومات و يتمثل مجتمع البحث في دراستنا هذه في جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية العاملين بجامعة حمه لخضر بالوادي

### • عينة الدراسة:

هي جزء من المجتمع الذي تجري عليه الدراسة ، يختارها الباحث لإجراء دراسته عليه على وفق قواعد خاصة لكي تمثل المجتمع تمثيلا صحيحا<sup>1</sup>

و تتمثل عينة الدراسة في دراستنا هذه من 50 أستاذ وأستاذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

جدول رقم (01): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

| الجنس   | التكرار | النسبة المئوية |
|---------|---------|----------------|
| ذكور    | 37      | 74%            |
| إناث    | 13      | 26%            |
| المجموع | 50      | 100%           |

يتضح من الجدول رقم (01) أن عينة الدراسة تتكون من (50) فرد أستاذ جامعي مقسمين حسب الجنس على: (37) ذكور بنسبة (74%) و (13) إناث بنسبة (26%)، وهذا ما يوضح غالبية الذكور على الإناث في هذا المجال.

<sup>1</sup> عبيدات محمد، منهجية البحث العلمي القواعد والمراحل والتطبيقات، الجامعة الأردنية، الأردن، 1999، ص 49

جدول رقم (02): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب العمر

| العمر            | التكرار | النسبة المئوية |
|------------------|---------|----------------|
| أقل من 35 سنة    | 20      | 40%            |
| من 35 إلى 45 سنة | 23      | 46%            |
| أكثر من 45 سنة   | 07      | 14%            |
| المجموع          | 50      | 100%           |

نلاحظ من خلال الدلائل الرقمية المتعلقة بمتغير السن بأن أغلبية المبحوثين أعمارهم من 35 إلى 45 سنة وهو ما يمثل 23 مفردة من مجموعة أفراد العينة وذلك بنسبة 46% ثم تليها الفئة التي تكون أعمارهم أقل من 35 سنة والتي عددها 20 مفردة، أما الفئة الأقل فذلك التي تكون أعمارهم أقل من 45 سنة والى عددها 07 أفراد 14%.

جدول رقم (03): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|---------|----------------|
| ليسانس        | 5       | 10%            |
| ماستر         | 15      | 30%            |
| ماجستير       | 19      | 38%            |
| دكتوراه       | 10      | 20%            |
| أخرى          | 1       | 2%             |
| المجموع       | 50      | 100%           |

تبين معطيات الجدول رقم (03) إن أفراد العينة معظمهم ممن يحملون شهادة الماجستير والذي هم 19 فردا من عينة دراسة أي نسبة 38% ثم تليها بعدها نسبة حاملي الماستر بـ 30% أي تمثل 15 فردا، ثم بعد ذلك يأتي حاملي شهادة الدكتوراه وعددهم 10 بنسبة 20% ثم حاملي شهادة الليسانس بنسبة 10% وتمثل 5 أفراد وفرد واحد يحمل شهادة أخرى بنسبة 2%. ومنه نستخلص أن أغلب أفراد العينة ذوي مستوى علمي عالي ومن خلال هذه نرى بأنها

ترتبط بشكل كبير بنوعية العمل الذي يقوم الأفراد في المؤسسة، فالمؤسسة مجال الدراسة بحكم نوعية العمل نحتاج إلى عدد كبير من ذوي المستويات التعليمية العليا، على أساس الشهادة إلا أن طبيعة العمل تحتاج إلى أفراد يمتلكون المعرفة والمهارة والمعلومات اللازمة.

جدول رقم (04): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

| النسبة المئوية | التكرار | التخصص        |
|----------------|---------|---------------|
| 66%            | 33      | محاسبة وتدقيق |
| 18%            | 09      | مالية         |
| 10%            | 05      | اقتصاد        |
| 4%             | 02      | ادارة أعمال   |
| 2%             | 01      | أخرى          |
| 100%           | 50      | المجموع       |

يتضح من الجدول رقم (04) أن عينة الدراسة ينتمون غالبيتهم إلى تخصص محاسبة وتدقيق حيث قدر عددهم 33 فرد متمثلين بنسبة 66% وهي النسبة الغالبة على عينة الدراسة، ثم يليه نسبة الأفراد أصحاب تخصص مالية بنسبة 18% متمثلين في 09 أفراد، يليهم تخصص اقتصاد بنسبة 10% يمثلون 5 أفراد، وبعدها يأتي تخصص ادارة أعمال بعدد أفراد 2 مفردة بنسبة 4%، وتخصصات أخرى متمثلة بفرد واحد فقط بنسبة 2%

جدول رقم (05): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية

| النسبة المئوية | التكرار | الجنس   |
|----------------|---------|---------|
| 54%            | 27      | نعم     |
| 46%            | 23      | لا      |
| 100%           | 50      | المجموع |

تبين معطيات الجدول رقم (05) إن أفراد العينة معظمهم ممن يحملون شهادة مهنية حيث قدر عدد الأفراد الحاملين للشهادة المهنية 27 فرد متمثلين بنسبة 54%، أما باقي أفراد عينة الدراسة الذي عددهم 23 فرد متمثلين بنسبة 46% لا يحملون شهادات مهنية.

جدول رقم (06): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

| الخبرة           | التكرار | النسبة المئوية |
|------------------|---------|----------------|
| أقل من 4 سنة     | 09      | 18%            |
| من 4 إلى 10 سنة  | 16      | 32%            |
| من 10 إلى 15 سنة | 18      | 36%            |
| أكثر من 15 سنة   | 07      | 14%            |
| المجموع          | 50      | 100%           |

نلاحظ من خلال الدلائل الرقمية المتعلقة بمتغير الخبرة بأن أغلبية المبحوثين يتمتعون بخبرة تتراوح من 10 إلى 15 سنة وهو ما يمثل 18 فرد من مجموعة أفراد العينة وذلك بنسبة 36% ثم تليها الفئة التي يتمتع أفرادها بخبرة تتراوح من 4 إلى 10 سنة والتي عددها 16 فرد، وتأتي بعدها فئة الأفراد الذين يتمتعون بخبرة أقل من 4 سنوات بنسبة 18% متمثلة في 9 أفراد، أما الفئة الأقل فتلك التي يتمتع أفرادها بخبرة أكثر من 15 سنة والتي عددها 07 أفراد 14%.

### 3- أدوات جمع البيانات:

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل الدراسة، وذلك لأن الباحث يقوم بجمع المادة العلمية الميدانية عن الظاهرة المراد دراستها و يستعمل في ذلك مجموعة من الأدوات والتي تتلاءم مع طبيعة موضوع البحث، لذلك لقد اعتمدنا على :

#### • الاستبيان:

اعتمدنا على استمارة موجهة إلى أساتذة الجامعة في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

ويمكن تعريف الاستمارة بأنها عبارة عن نموذج يضم مجموعة من الأسئلة توجه إلى المبحوثين من أجل الحصول على معلومات حول موضوع أو مشكلة يتم ملؤها مباشرة وتسمى الاستبيان ويطلب من المبحوث الإجابة عنها مباشرة.<sup>1</sup> كما تعرف أيضا على أنها "مجموعة من الأسئلة المكتوبة التي تعد بقصد الحصول على معلومات وأراء المبحوثين حول ظاهرة أو موقف معين وتعد أكثر الأدوات المستخدمة في جمع البيانات الخاصة بالعلوم الاجتماعية والتي تتطلب الحصول على معلومات أو تطورات وأراء"<sup>2</sup>.

#### 4\_1\_ مكونات أداة الدراسة (الاستبانة)

تكونت من قسمين رئيسيين:

— **القسم الأول:** اشتمل على البيانات الشخصية تمثلت في (السن، الجنس، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة).

— **القسم الثاني:** اشتمل على 28 بند مقسمة على 4 أبعاد حول موضوع الدراسة:

**البعد الأول:** يتحدث عن النظام المحاسبي من البند رقم 01 إلى البند رقم 07.

**البعد الثاني:** : يتحدث عن الإفصاح من البند رقم 08 إلى البند رقم 14

**البعد الثالث:** : يتحدث عن القياس من البند رقم 15 إلى البند رقم 21

**البعد الرابع:** : يتحدث عن اتخاذ القرارات من البند رقم 22 إلى البند رقم 28

**تصحيح الأداة:** تم الاعتماد في تصحيح الأداة على البدائل المبينة في هذا الجدول:

**الخصائص السيكومترية للمقياس:**

**تصحيح الأداة:** تم الاعتماد في تصحيح الأداة على البدائل المبينة في هذا الجدول:

<sup>1</sup> - حامد خالد ،منهجية البحث في العلوم الاجتماعية والانسانية،جسور للنشر والتوزيع ،المحمدية الجزائر ،2008، 103

<sup>2</sup> عبيدات، مرجع سابق، ص63.



جدول رقم (07) يوضح درجات تصحيح أداة الدراسة

| البدائل | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| الدرجة  | 05         | 04    | 03    | 03        | 01             |

طول خلايا المقياس: تم تفرغ البيانات إلى الحاسب الآلي بترميزها حسب مقياس ليكرت الخماسي (5 موافق بشدة - 4 موافق - 3 محايد - 2 غير موافق - 1 غير موافق بشدة) ولتحديد طول خلايا المقياس ليكرت الخماسي (الحدود العليا والحدود السفلى) ثم حساب المدى العام بطرح الحد الأعلى من الحد الأدنى لدرجات المقياس كما يلي:  $(5 - 1 = 4)$  ثم قسمة الناتج (4) على عدد خلايا المقياس وهي (5) للحصول على طول الخلية الصحيح أي:  $(0.80 = 5/4)$  بعد ذلك يتم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الحد الأدنى من درجات المقياس (أو بداية المقياس وهو الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية وبهذا أصبح طول الخلايا

جدول رقم (08): يوضح المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي

| المتوسط المرجح   | المستوى        |
|------------------|----------------|
| من 1 إلى 1.80    | غير موافق بشدة |
| من 1.81 إلى 2.60 | غير موافق      |
| من 2.61 إلى 3.40 | محايد          |
| من 3.41 إلى 4.20 | موافق          |
| من 4.21 إلى 5    | موافق بشدة     |

الخصائص السيكمترية للاستبيان:

الصدق:

صدق المحكمين:

تم عرض أداة الدراسة على مجموعة من الأساتذة في التخصص لإبداء ملاحظاتهم وآرائهم حول شمولية محاورها، وكفاية بنودها، ومدى انتسابها إليه ودقة ووضوح كل بند، ثم أجريت تعديلات عليه حسب الملاحظات التي أشار إليها المحكمين، بحيث تم تعديل بعض البنود من حيث الصياغة

الجدول رقم (09) يوضح تصحيح المحكمين وصدق البنود.

| رقم البند | تقيس | لا تقيس | النتيجة | الملاحظة |
|-----------|------|---------|---------|----------|
| 01        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 02        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 03        | 4    | 1       | 0.60    | مقبولة   |
| 04        | 4    | 1       | 0.60    | مقبولة   |
| 05        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 06        | 4    | 1       | 0.60    | مقبولة   |
| 07        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 08        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 09        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 10        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 11        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 12        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 13        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 14        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 15        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 16        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 17        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 18        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 19        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 20        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 21        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 22        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 23        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 24        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 25        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 26        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |
| 27        | 4    | 1       | 0.60    | مقبولة   |
| 28        | 5    | 0       | 1       | مقبولة   |

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على تصحيح المحكمين

• معادلة لوشي:

• حساب صدق كل بند وفق القانون التالي:

$$ص ب = \frac{ع م نعم - ع م لا}{ن}$$

ص ب: صدق البند.

ع م نعم: عدد المحكمين الذين قالوا عن البعد يقيس.

ع م لا: عدد المحكمين الذين قالوا عن البعد لا يقيس.

ن: عدد المحكمين الكلي.

• أما حساب الصدق الكلي للاستبيان فكان وفق القانون التالي:

$$ص م = \frac{مج ص ب}{ن}$$

ص م: صدق المحكمين .

مج ص ب: مجموع صدق البنود.

ن: عدد البنود.

$$ص م = \frac{26.04}{28} = 0.93$$

وبالتالي الصدق الظاهري للاستبيان يساوي 0.93 وهو معامل مقبول وبذلك يمكن القول أن الاستبيان صادق لحد كبير وفق الصدق المعتمد.

الاثبات: لقد اعتمدنا في قياس ثبات المقياس على معامل ثبات ألفا كرونباخ لقياس مدى الاتساق الداخلي للبنود ، وتم حسابه بالاستعانة ببرنامج SPSS وتحصلنا على النتائج التالية:

جدول رقم (10) يوضح قيمة معامل الثبات حسب معامل ألفا كرونباخ

| معامل ألفا كرونباخ | الحكم        |
|--------------------|--------------|
| 0.85               | مرتفع ومقبول |
| التسامح الاجتماعي  |              |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

بما أن قيمة معامل ألفا كرونباخ متوسطة بالنسبة للاستبيان المعد هذا ما يدل على ثبات المتغير، بحيث بلغت قيمته 0.85 قيمة مقبولة تدل على ثبات أداة الدراسة وصلاحيته لجمع البيانات.

#### 4- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لقد اعتمدنا في معالجة بيانات الدراسة على مجموعة من الأساليب الإحصائية بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي لحزمة العلوم الاجتماعية والإنسانية SPSS، وهي:

- التكرارات والنسب والمقوية والانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية.
- معامل ألفا كرونباخ لحساب معاملات ثبات أداة البحث

#### ثانياً: عرض ومناقشة نتائج الدراسة

البيانات الشخصية: 

جدول رقم (11): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

| الجنس   | التكرار | النسبة المئوية |
|---------|---------|----------------|
| ذكور    | 37      | 74%            |
| إناث    | 13      | 26%            |
| المجموع | 50      | 100%           |

يتضح من الجدول رقم (11) أن عينة الدراسة تتكون من (50) فرد من ..... مقسمين حسب الجنس على: (37) ذكور بنسبة (74%) و (13) إناث بنسبة (26%)، وهذا ما يوضح غالبية الذكور على الإناث في هذا المجال.

جدول رقم (12): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب العمر

| العمر            | التكرار | النسبة المئوية |
|------------------|---------|----------------|
| أقل من 35 سنة    | 20      | 40%            |
| من 35 إلى 45 سنة | 23      | 46%            |
| أكثر من 45 سنة   | 07      | 14%            |
| المجموع          | 50      | 100%           |

نلاحظ من خلال الدلائل الرقمية المتعلقة بمتغير السن بأن أغلبية المبحوثين أعمارهم من 35 إلى 45 سنة وهو ما يمثل 23 مفردة من مجموعة أفراد العينة وذلك بنسبة 46% ثم تليها الفئة التي تكون أعمارهم أقل من 35 سنة والتي عددها 20 مفردة، أما الفئة الأقل فذلك التي تكون أعمارهم أقل من 45 سنة وإلى عددها 07 أفراد 14%.

جدول رقم (13): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|---------|----------------|
| ليسانس        | 5       | 10%            |
| ماستر         | 15      | 30%            |
| ماجستير       | 19      | 38%            |
| دكتوراه       | 10      | 20%            |
| أخرى          | 1       | 2%             |
| المجموع       | 50      | 100%           |

تبين معطيات الجدول رقم 13 إن أفراد العينة معظمهم ممن يحملون شهادة الماجستير والذي هم 19 فرداً من عينة دراسة أي نسبة 38% ثم تليها بعدها نسبة حاملي الماستر بـ 30% أي تمثل 15 فرداً، ثم بعد ذلك يأتي حاملي شهادة الدكتوراه وعددهم 10 بنسبة 20% ثم حاملي شهادة الليسانس بنسبة 10% وتمثل 5 أفراد وفرد واحد يحمل شهادة أخرى بنسبة 2%. ومنه نستخلص أن أغلب أفراد العينة ذوي مستوى علمي عالي ومن خلال هذه نرى بأنها ترتبط بشكل كبير بنوعية العمل الذي يقوم الأفراد في المؤسسة، فالمؤسسة مجال الدراسة بحكم نوعية العمل نحتاج إلى

عدد كبير من ذوي المستويات التعليمية العليا، على أساس الشهادة إلا أن طبيعة العمل تحتاج إلى أفراد يمتلكون المعرفة والمهارة والمعلومات اللازمة.

جدول رقم (14): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

| التخصص        | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|---------|----------------|
| محاسبة وتدقيق | 33      | 66%            |
| مالية         | 09      | 18%            |
| اقتصاد        | 05      | 10%            |
| ادارة أعمال   | 02      | 4%             |
| أخرى          | 01      | 2%             |
| المجموع       | 50      | 100%           |

يتضح من الجدول رقم (14) أن عينة الدراسة ينتمون غالبيتهم إلى تخصص محاسبة وتدقيق حيث قدر عددهم 33 فرد متمثلين بنسبة 66% وهي النسبة الغالبة على عينة الدراسة، ثم يليه نسبة الأفراد أصحاب تخصص مالية بنسبة 18% متمثلين في 09 أفراد، يليهم تخصص اقتصاد بنسبة 10% يمثلون 5 أفراد، وبعدها يأتي تخصص ادارة أعمال بعدد أفراد 2 مفردة بنسبة 4%، وتخصصات أخرى متمثلة بفرد واحد فقط بنسبة 2%.

جدول رقم (15): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية

| الجنس   | التكرار | النسبة المئوية |
|---------|---------|----------------|
| نعم     | 27      | 54%            |
| لا      | 23      | 46%            |
| المجموع | 50      | 100%           |

تبين معطيات الجدول رقم (15) إن أفراد العينة معظمهم ممن يحملون شهادة مهنية حيث قدر عدد الأفراد الحاملين للشهادة المهنية 27 فرد متمثلين بنسبة 54%، أما باقي أفراد عينة الدراسة الذي عددهم 23 فرد متمثلين بنسبة 46% لا يحملون شهادات مهنية.

جدول رقم (16): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

| الخبرة           | التكرار | النسبة المئوية |
|------------------|---------|----------------|
| أقل من 4 سنة     | 09      | 18%            |
| من 4 إلى 10 سنة  | 16      | 32%            |
| من 10 إلى 15 سنة | 18      | 36%            |
| أكثر من 15 سنة   | 07      | 14%            |
| المجموع          | 50      | 100%           |

نلاحظ من خلال الدلائل الرقمية المتعلقة بمتغير الخبرة بأن أغلبية المبحوثين يتمتعون بخبرة تتراوح من 10 إلى 15 سنة وهو ما يمثل 18 فرد من مجموعة أفراد العينة وذلك بنسبة 36% ثم تليها الفئة التي يتمتع أفرادها بخبرة تتراوح من 4 إلى 10 سنة والتي عددها 16 فرد، وتأتي بعدها فئة الأفراد الذين يتمتعون بخبرة أقل من 4 سنوات بنسبة 18% متمثلة في 9 افراد، أما الفئة الأقل فتلك التي يتمتع أفرادها بخبرة أكثر من 15 سنة والتي عددها 07 أفراد 14%.

جدول رقم (17): يوضح المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت الحماسي

| المتوسط المرجح   | المستوى        |
|------------------|----------------|
| من 1 إلى 1.80    | غير موافق بشدة |
| من 1.81 إلى 2.60 | غير موافق      |
| من 2.61 إلى 3.40 | محايد          |
| من 3.41 إلى 4.20 | موافق          |
| من 4.21 إلى 5    | موافق بشدة     |

جدول رقم (18): المحور الأول تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقديم قوائم مالية و تقارير مالية ذات مصداقية و موثوقية أكثر .

| الرقم   | العبارات                                                                                                    | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | القرار     |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|-------|-----------|----------------|-----------------|-------------------|------------|
| 01      | يضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي أساس للقياس وفق القيمة العادلة                                            | 7          | 28    | 15    | 0         | 0              | 3.84            | 0.65              | موافق      |
| 02      | يتوافق النظام المحاسبي المالي في عرض والإفصاح عن القوائم والتقارير المالية مع المعيار المحاسبي الدولي الأول | 19         | 11    | 15    | 5         | 0              | 3.88            | 1.04              | موافق      |
| 03      | تتميز المعلومات التي تحتويها مخرجات النظام المحاسبي المالي بالثقة وإمكانية الاعتماد عليها                   | 11         | 17    | 21    | 1         | 0              | 3.76            | 0.82              | موافق      |
| 04      | تساعد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالية على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة                         | 25         | 14    | 8     | 3         | 0              | 4.22            | 0.93              | موافق بشدة |
| 05      | يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق                                                         | 8          | 20    | 18    | 4         | 0              | 3.64            | 0.85              | موافق      |
| 06      | تعبر القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة                                     | 9          | 28    | 9     | 5         | 0              | 3.82            | 0.84              | موافق      |
| 07      | يدعم النظام المحاسبي المالي جودة القوائم المالية في المؤسسة                                                 | 8          | 23    | 18    | 1         | 0              | 3.76            | 0.74              | موافق      |
| المجموع |                                                                                                             |            |       |       |           |                |                 |                   | موافق      |
|         |                                                                                                             |            |       |       |           |                | 3.84            | 0.33              |            |

من خلال نتائج الجدول رقم (18) المتعلق بالمحور الأول نجد أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.64 إلى 4.22) وهي معظمها تدل على الإتجاه الموافق حسب نتائج الجدول السابق المتعلق بنتائج المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت ونج أن العبارة رقم (04) هي التي حصلت على الإتفاق بشدة حسب عينة الدراسة التي تؤكد أن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالية على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة، ونجد أن ان المتوسط الحسابي للمحور ككل يقدر ب(3.84) وهو أيضا يدل على الإتجاه موافق، وعليه يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يساهم في تقديم قوائم مالية وتقارير مالية ذات مصداقية وموثوقية أكثر.



جدول رقم (19): المحور الثاني الإفصاح عن القوائم المالية يقدم كافة البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الى مستخدميها بصورة صحيحة وكاملة وملائمة

| الرقم   | العبارات                                                                                                   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | القرار |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|-------|-----------|----------------|-----------------|-------------------|--------|
| 01      | إن الإفصاح المحاسبي في المؤسسات يكون وفقا لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي                         | 6          | 32    | 7     | 5         | 0              | 3.78            | 0.78              | موافق  |
| 02      | تفصح المؤسسة على كل العمليات التي تمس رأس المال                                                            | 14         | 28    | 7     | 1         | 0              | 4.10            | 0.70              | موافق  |
| 03      | تفصح المؤسسة عن الأسس المستخدمة في إعادة تقييم أصولها                                                      | 21         | 16    | 13    | 0         | 0              | 4.16            | 0.81              | موافق  |
| 04      | تفصح المؤسسة عن بنود الأنشطة العادية والمالية                                                              | 17         | 12    | 20    | 1         | 0              | 3.90            | 0.90              | موافق  |
| 05      | تقوم المؤسسة بالإفصاح عن توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال سنة                                         | 19         | 20    | 8     | 3         | 0              | 4.10            | 0.88              | موافق  |
| 06      | الإفصاح وفق النظام المالي يقدم معلومات مالية قابلة للمقارنة في التوقيت المناسب                             | 12         | 30    | 7     | 1         | 0              | 4.06            | 0.68              | موافق  |
| 07      | يوفر الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية المعدة على اساس القيمة العادلة معلومات مالية ذات موثوقية وملائمة | 18         | 17    | 13    | 2         | 0              | 4.02            | 0.89              | موافق  |
| المجموع |                                                                                                            |            |       |       |           |                | 4.01            | 0.38              | موافق  |

من خلال نتائج الجدول رقم (19) المتعلق بالمحور الثاني نجد أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.78 إلى 4.16) وهي كلها تدل على الإتجاه الموافق حسب نتائج الجدول السابق المتعلق بنتائج المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت ونجد أنهم حصلوا على الإتجاه الموافق حسب عينة الدراسة، ونجد أن ان المتوسط الحسابي للمحور ككل يقدر ب(4.01) وهو أيضا يدل على الإتجاه موافق، وعليه يمكن القول أن الإفصاح عن القوائم المالية يقدم كافة البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية إلى مستخدميها بصورة صحيحة وكاملة وملائمة.

الجدول رقم (20) المحور الثالث استخدام أسس ومعايير للثبات و القياس المحاسبي يساعد إعطاء قيم واقعية و موضوعية لعناصر القوائم المالية .

| الرقم   | العبارات                                                                                         | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | القرار     |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|-------|-----------|----------------|-----------------|-------------------|------------|
| 01      | يضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي أساس للقياس وفق القيمة العادلة                                 | 10         | 20    | 19    | 1         | 0              | 3.78            | 0.78              | موافق      |
| 02      | القياس المحاسبي باستخدام نماذج سليمة يمكن من إعطاء معلومات تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة  | 18         | 22    | 10    | 0         | 0              | 4.16            | 0.73              | موافق      |
| 03      | يؤثر القياس المحاسبي على قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية                                      | 11         | 30    | 8     | 1         | 0              | 4.02            | 0.68              | موافق      |
| 04      | يسمح تطبيق مبادئ القياس المحاسبي بإعطاء قوائم مالية أكثر مقروئية ووضوح                           | 10         | 25    | 14    | 1         | 0              | 3.88            | 0.74              | موافق      |
| 05      | تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل واسع على مبدأ التكلفة التاريخية باعتبارها أكثر مصداقية وموثوقية | 12         | 23    | 12    | 3         | 0              | 3.88            | 0.84              | موافق      |
| 06      | تتوافق قواعد القياس في النظام المحاسبي المالي مع مضمون ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية       | 27         | 14    | 8     | 1         | 0              | 4.34            | 0.82              | موافق بشدة |
| 07      | يضمن القياس وفق النظام المحاسبي المالي تقديم معلومات مالية مفهومة وواضحة للمستخدمين              | 18         | 21    | 10    | 1         | 0              | 4.12            | 0.79              | موافق      |
| المجموع |                                                                                                  |            |       |       |           |                | 3.91            | 0.32              | موافق      |

من خلال نتائج الجدول رقم (20) المتعلق بالمحور الثالث نجد أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.78) إلى (4.34) وهي معضمها تدل على الإتجاه الموافق حسب نتائج الجدول السابق المتعلق بنتائج المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت ونج أن العبارة رقم (06) هي التي حصلت على الإتجاه الموافق بشدة حسب عينة الدراسة بمتوسط حسابي (4.34) والتي تؤكد أن قواعد القياس في النظام المحاسبي المالي تتوافق مع مضمون ومتطلبات المعايير

الحاسبية الدولية، ونجد أن ان المتوسط الحسابي للمحور ككل يقدر ب(3.84) وهو أيضا يدل على الإتجاه موافق، وعليه يمكن القول أن إستخدام أسس ومعايير للإثبات والقياس الحاسبي يساعد في إعطاء قيم واقعية وموضوعية لعناصر القوائم المالية.

الجدول رقم (21) المحور الرابع اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية يتأثر بعدم الإفصاح في القوائم التقارير المالية

| الرقم   | العبارات                                                                                       | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | القرار |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|-------|-----------|----------------|-----------------|-------------------|--------|
| 01      | توفر التقارير والقوائم المعلومات الملائمة التي تساعد في اتخاذ القرارات                         | 7          | 25    | 18    | 0         | 0              | 4.12            | 0.79              | موافق  |
| 02      | التغير في حجم و نوع الإفصاح في التقارير والقوائم المالية يؤثر مباشرة في تغير القرار الاستثماري | 7          | 25    | 18    | 0         | 0              | 3.78            | 0.67              | موافق  |
| 03      | تعتمد إدارة المنشأة على المعلومات الحاسبية في اتخاذ القرارات                                   | 9          | 28    | 13    | 0         | 0              | 3.92            | 0.66              | موافق  |
| 04      | يعتمد مستخدمو القوائم المالية بشكل أساسي على المعلومات الحاسبية في صنع القرارات                | 9          | 17    | 24    | 0         | 0              | 3.70            | 0.76              | موافق  |
| 05      | عدم الالتزام بمتطلبات الإفصاح يحد من قدرة المستثمر على صنع القرار                              | 21         | 13    | 15    | 1         | 0              | 4.08            | 0.89              | موافق  |
| 06      | ان القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات بوضعها الحالي تساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم       | 12         | 23    | 14    | 1         | 0              | 3.92            | 0.77              | موافق  |
| 07      | القوائم المالية وفق النظام الحاسبي المالي كافية لمستخدميها في اتخاذ قرارات رشيدة               | 10         | 27    | 11    | 2         | 0              | 3.90            | 0.76              | موافق  |
| المجموع |                                                                                                |            |       |       |           |                | 3.91            | 0.32              |        |

من خلال نتائج الجدول رقم (21) المتعلق بالمحور الرابع نجد أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.78 إلى 4.08) وهي كلها تدل على الإتجاه موافق حسب نتائج الجدول السابق المتعلق بنتائج المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت ونجد أنهم حصلوا على الإتجاه موافق حسب عينة الدراسة، ونجد أن ان المتوسط الحسابي للمحور

ككل يقدر ب(3.91) وهو أيضا يدل على الإتجاه موافق، وعليه يمكن القول أن إتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية يتأثر بعدم إفصاح في القوائم والتقارير المالية.

خاتمة

## الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع أساليب القياس و الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ودورها في ترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية ،حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول "هل تعتبر أسس و قواعد القياس و الإفصاح المحاسبي المالي الواردة في النظام المحاسبي المالي يقدم معلومات مالية ذات مصداقية " ولإحاطة بكل جوانب الإشكالية ولإجابة على مختلف الأسئلة المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول، الأول يتعلق بالإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي و دور المعلومة المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار بالإضافة إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها ألا وهي إيصال المعلومات الدقيقة والموثوقة لكافة مستخدميها. ومن خلال هذا الفصل اتضح لنا القوائم المالية هي المصدر الوحيد للمعلومات التي يحتاج إليها مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم حيث تمثل قائمة الميزانية الصورة المختصرة عن الوضع المالي للمؤسسة، ويوفر حساب النتائج معلومات عن أداء المؤسسة من خلال احتوائها على عناصر الإيرادات والأعباء. والجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي هو تركيزه على المفهوم المالي بدل المفهوم المحاسبي بالإضافة إلى استحداث مالية ذات أهمية كبيرة خاصة فيما يتعلق بقياس وضعية الخزينة من خلال قائمة تدفقات الخزينة التي تقدم لنا معلومات دقيقة عن المدفوعات والمتحصلات النقدية في أي لحظة زمنية ، كما أن جدول تغير الأموال الخاصة له دور فعال في تحليل الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة.

أما فيما يخص الفصل الثاني الذي تمحور حول القياس المحاسبي في القوائم المالية و أساليبه وفق المعايير المحاسبية الدولية ، فهو يعتبر النقطة المحورية في العمليات المحاسبية من أجل إعداد القوائم المالية. ويعتبر القياس المحاسبي الركيزة الأساسية للمحاسبة إذ أنه يعتبر كنظام معلوماتي متكامل الأركان، حيث تتمثل مدخلاته في كل ما له علاقة بموضوع القياس، ونظام تشغيله يتمثل في أساليب وأدوات وطرق القياس و لمخرجاته تتمثل في القوائم المالية. ومن خلال ما سبق في ما يخص قياس عناصر القوائم المالية نجد أن النظام المحاسبي المالي كان صائبا في تبني معايير القياس التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية، وكذلك الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي وهو عدة بدائل لقياس عنصر واحد وذلك بهدف الوصول إلى القيمة الحقيقية لهذا العنصر، بالإضافة إلى إدراج العديد من الحالات الخاصة للقياس التي لم تكن موجودة من قبل وهذا ساعد العديد من المؤسسات على استخدام البدائل المتاحة لعملية القياس. وكذلك استخلصنا من هذا الفصل أن القياس المحاسبي لم يعد يقتصر فقط على التكلفة التاريخية بل تعداها ليشمل القيمة

العادلة وغيرها من البدائل. بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث تم تدعيم الجانب النظري بدراسة ميدانية، تتمثل في إجراء استقصاء وهذا نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة بغية الوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة. وقد تمحورت أسئلة الاستقصاء حول مدى تلبية لمخرجات القوائم المالية لمختلف حاجات مستخدميها بالإضافة إلى أسئلة متعلقة بإبراز أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي في إعداد وعرض القوائم المالية. ومن خلال هذه الدراسة الميدانية اتضح لنا أن القياس و الإفصاح المحاسبي يلعب دورا كبيرا في إعداد القوائم المالية بصورة حقيقية و موثوقة تعكس واقع المؤسسة مما يسهل لمستخدمي هذه القوائم القراءة الجيدة لمخرجات النظام المحاسبي ، ونتائج هاته الدراسة موضحة في الفقرة الآتية.

### نتائج اختبار صحة الفرضيات :

من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري والتطبيقي تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الفرضية الأولى التي تنص على مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقديم قوائم و تقارير مالية ذات مصداقية و موثوقية أكثر إذ أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تلي لمختلف احتياجات مستخدميها وتعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة، فقد تم قبولها وذلك لأن إعداد المؤسسة لقوائمها المالية وفق قواعد ومتطلبات القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تمكن فعلا من إعطاء معلومات ذات مصداقية قابلة للمقارنة تسمح باتخاذ القرارات بشكل سليم، كما أنها تعبر بدقة وبصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- الفرضية الثانية التي تنص على ان الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية يقدم كافة البيانات و المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الى مستخدميها بصورة صحيحة و كاملة وملائمة ، فهي مؤكدة حيث نلاحظ أنّ النظام المحاسبي المالي ومن خلال مبادئه يسعى ويشجع على تقديم الإفصاحات الإضافية والتي من شأنها تحسين مستوى الإفصاح في القوائم المالية لإعطاء معلومات مالية ذات مصداقية وملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية .
- الفرضية الثالثة التي تنص على أن استخدام أسس ومعايير للإثبات و القياس المحاسبي يساعد في إعطاء قيم واقعية و موضوعية لعناصر القوائم المالية اذ ان القياس المحاسبي له أهمية بالغة في إعداد القوائم المالية وهذا راجع لكون

القياس يعمل على إعطاء القيمة الحقيقية للعنصر المراد تقييمه مع إضفاء المزيد من الشفافية والمصدقية على المعلومات المحاسبية.

و نلاحظ أنّ النظام المحاسبي المالي أخذ بكل متطلبات وبدائل القياس التي من شأنها أن تزيد من مصداقية نتائجه ومن أهمها تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني ومبدأ الحيطة والحذر .

- الفرضية الرابعة التي تنص على مدى تأثير اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية بعدم الإفصاح في القوائم والتقارير المالية اذ يعتبر الإفصاح على المعلومات المحاسبية أكثر تأثير في اتخاذ القرارات الرشيدة، وتتصف بالجودة لما تمتلكه من خصائص مفيدة لتقييم مستوى جودة المعلومات ، فقد تم إثبات صحة هذه الفرضية حيث أن الوسيلة المستعملة لإيصال هذه المعلومات هي التقارير المالية بصفة عامة والقوائم المالية بصفة خاصة، والتي يجب أن تكون ملائمة وموثوقة حتى يمكن استعمالها في القرارات المتعلقة بالمؤسسة وإبراز الوضع المالي الحقيقية للمؤسسة.

### نتائج الدراسة :

من خلال الدراسة التي قمنا بها توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن عرضها كما يلي :

- القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي هي ذات دلالة وتمتاز بالمصدقية والموثوقية ويمكن الاعتماد عليها بصفة مطلقة لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة وذلك بناء على طرق القياس المستخدمة في إعدادها.
- يتطلب تطبيق المبادئ الحديثة للقياس المحاسبي (منها مبدأ القيمة العادلة) توفر أسواق مالية نشطة وذلك لإعطاء القيمة الحقيقية للعنصر المراد قياسه .
- ضعف تكوين محاسبي المؤسسات الاقتصادية في النظام المحاسبي المالي وخاصة في شقه المتعلق بالقياس على أساس القيمة العادلة إذ أن غالبيتهم لا تعرف هذا المبدأ.
- إعداد المؤسسة لقوائمها المالية وفق متطلبات القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تمكن فعلا من إعطاء معلومات ذات مصداقية قابلة للمقارنة تسمح باتخاذ القرارات بشكل سليم، كما أنها تعبر بصدق عن الوضعية الدالية للمؤسسة.



- هناك أهمية بالغة للقياس المحاسبي في إعداد وعرض القوائم المالية بالرغم من تميز مبدأ التكلفة التاريخية بخاصية الموضوعية، فلا يمكن الاعتماد عليه لوحده بشكل مطلق في عملية القياس المحاسبي .
  - إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية أداة تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد لدى مستخدميها من ناحية وتضييق فجوة عدم تماثل المعلومات، وتمكينهم من اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية.
  - أن الشركة تقوم بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية من خلال عدة قنوات ، حيث تقوم الشركة بنشر قوائمها المالية والتقارير السنوية والنصف سنوية وتقرير محافظ الحسابات، وهذا بدوره ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية للشركة بالإيجاب.
  - عرض القوائم المالية يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية وأهمها فقدان الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية.
- اقتراحات وتوصيات :
- بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة نقترح التوصيات التالية :
- يجب على المؤسسات القيام بدورات تكوينية وتأهيلية لمحاسبها من أجل الإلمام بمختلف جوانب النظام المحاسبي المالي، وخاصة في شقه المتعلق بقواعد القياس .
  - يجب على المؤسسات الاهتمام بقواعد ومبادئ إعداد وعرض القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
  - يجب العمل على توفير أسواق مالية حرة ونشطة بغرض تطبيق الأساليب الحديثة للقياس المحاسبي .
  - ضرورة العمل على تطوير برامج التكوين المحاسبي في الجامعات والمعاهد وذلك بتوطيد العلاقة بين الجامعات والمؤسسات الاقتصادية من خلال إجراء تربصات للطلبة في الميدان.
  - ضرورة العمل على توفير الظروف المناسبة للحصول على معلومات محاسبية ذات جودة في المستوى المطلوب لكونها مفيدة في عملية اتخاذ القرار .

- العمل على زيادة الاهتمام بالمعلومات المحاسبية من خلال القوائم المالية.
- الحرص على إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة و مصداقية عالية.
- حتى تكون المعلومات أكثر ملائمة لترشيد القرارات فإنها يجب أن تنشر على فترات دورية قصيرة، حيث يعتبر التقرير الشهري هو الأكثر أهمية يليه التقرير الربع سنوي ثم التقرير النصف سنوي ثم السنوي.
- ضرورة العمل على توفير الظروف المناسبة للحصول على معلومات محاسبية ذات جودة في المستوى المطلوب لكونها مفيدة في عملية اتخاذ القرار.

#### آفاق البحث :

- بعدها تطرقنا لموضوع أساليب القياس و الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ودورها في ترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية ، طرأت لنا بعض الأفكار يمكن أن تكون بحوث مستقبلية هي :
- دراسة القياس المحاسبي في كل من قائمة التدفقات النقدية و تغيرات الأموال الخاصة .
  - القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة وانعكاساته على مستخدمي القوائم المالية .

## قائمة المصادر والمراجع

❖ المراجع

1. - ترعة أحمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009
2. - طارق تزايد عبد العال، المدخل الحديث في المحاسبة (محاسبة القيمة العادلة) ، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003.
3. - طلال الحجاوي، سالم الزوبعي، القياس المحاسبي ومحدداتها و انعكاسها على رأي مراقب الحسابات، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2013 .
4. - عبد الوهاب نصر علي، شحاته سيد شحاته، مشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي من منظور معايير المحاسبة الدولية ، دار التعليم الجامعي ، 09- الإسكندرية، 2015
5. - عفاف إسحاق أبو زر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المحاسبة الدولية، جامعة البتراء، الأردن ، 2008
6. - محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مطابع الدار الذهنية، القاهرة، 2005.
7. - محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، ط 2، عمان، الأردن ، 2008
8. - يونس البطريق، المالية العامة، دار النهضة، بيروت، 1984
9. أمين السيد أحمد لطفي التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة.
10. أمين السيد أحمد لطفي، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، القاهرة، الدار الجامعية، ط1، 2008.
11. أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة (القياس والافصاح والتقرير المالي)، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر 2007.
12. أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، مصر، 2005.
13. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الادارية، الأردن، الدار العلمية الدولية، ط 1، 2002.
14. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب - الإسكندرية، 2000 .
15. حسين القاضي و تزدان مأمون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان ،الأردن، 2006 .

16. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1992.
17. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، IFRS et LAS ، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
18. رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر (مشكلات محاسبية معاصرة)، دار وائل ، عمان ، الأردن، 2003 .
19. سلمان مصطفى السلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الأردن، مؤسسة الوراق، ط 1، 2008.
20. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011/2012.
21. سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الادارية، الاسكندرية، الدار الجامعية، 1999.
22. سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراجحة للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2009 .
23. صادق طاهر الحميري، توظيف أنظمة المعلومات في عملية صناعة القرار، المركز الوطني للمعلومات، اليمن، 25 – 27 أوت 1998.
24. صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، مقارنة معايير المحاسبة الدولية، مكتبة الأنجلو المصرية، الطبعة الأولى، 2000 .
25. طارق عبد العال حماد ومحمد حيدر، التقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر 2000.
26. عادل حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية بدون تاريخ.
27. عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003 .
28. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ، دار الثقافة، ط 1، 2006.

29. عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي 32 و39 وحول الصنف 1 و 5، الملتقى العلمي الدولي حول " الإصلاح المحاسبي في الجزائر " جامعة ورقلة، 2011 .
30. عبد الله نعمة جعفر، النظم المحاسبية في البنوك وشركات التأمين ، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2007.
31. عبد المقصود ديبان، ناصر نور الدين، نظم المعلومات وتكنولوجيا المعلومات، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2004.
32. عثمان محمد يسين، المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، 2007.
33. عقاري مصطفى تقييم سياسات إدارة الأموال بالبنوك التجارية، دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة حلوان، مصر، 2006.
34. لزمد حسان بن مالك ، لزمد بشت غوالي ، أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، 2015، ص 173 ، دار الباحث ،جامعة ورقلة، الجزائر .
35. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، عمان 2005
36. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية ، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، مصر 2008
37. يوحنا آل آدم، صالح الرزق، مبادئ المحاسبة أسس و أصول علمية و عملية، الطبعة الأولى، دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2000 .
- المذكرات
38. تزة العراي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013 .

39. سعيدي يحيى ، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IFRS- IAS والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة الجزائر، يومي 14/13 ديسمبر 2011.
40. صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل المحاسبة الدولية IAS-IFRS واثره على جودة المعلومة، مذكرة شهادة الماجستير، فرع المحاسبة والتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2012/2011.
41. غاشوش عايدة، لقصير مريم، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماستر، جامعة منتوري قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جوان 2011.
42. محمد موسى فرج الله، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية في ضل ظروف عدم التأكد، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، 2011.
43. ناصر محمد المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009/2008.
44. رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007 - سعيدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014.
45. توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية الدولية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 91 ، الرياض، سبتمبر، 1420.
46. الجيلالي بلواضح وفاتح بلواضح، دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي، المؤتمر الدولي الأول، المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال 5 ديسمبر 2012 - الدولية، جامعة المسيلة، الجزائر.
47. خالد جمال الجعارات، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية ( LAS- IFRS- IPSAS ) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014 .
48. را بح بوقرة، عريوة محاد، أثر المعايير المحاسبية الدولية ( LAS/ IFRS ) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية 41. JEFR - ، العدد الأول، جوان 2014 .

49. رشيد بوكساني وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى الدولي جانفي 2010 ، - الأول حول النظام المحاسبي الدالي، الدركز الجامعي بالوادي، الجزائر .
50. رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2011.
51. صالح مرازقة، فتيحة بوهرين، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة يومي 46 و 41 ماي 6949 ، جامعة سعد دحلب، الجزائر .
52. علي أترذ أبو الحسن وآخرون، المحاسبة المتوسطة مفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر، 1998 .
53. عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية -دراسة حالة ولاية بسكرة- المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1، 2014.
54. محمد رمزي جودي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحكومة الشركات، الملتقى الوطني حول حكومة الشركات كآلية الحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بكسرة الجزائر، يومي 2012/07/07/06 .
55. محمد عجيلة، مصطفى بن نوري آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والابداع المحاسبي - ارتباطات وسياسات- الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر " ، جامعة ورقلة.
56. مداني بن بلغيث، تسير الانتقال نحو NSCF ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بجامعة الوادي، الجزائر حول موضوع NSCF في ظل المعايير الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق يومي 17 و 18 جانفي 2010.

❖ الملتقيات:

57. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 2007



❖ النصوص التشريعية والتنظيمية

58. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الجريدة، الجزائر، العدد 2009، 19.

59. القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 19، 2009.

60. القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن SCF.

61. المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 ، والمتضمن تطبيق احكام القانون 11/07 المتضمن SCF الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008.

المواقع الالكترونية

- Ministères des finances.op.cit,p.3

الملاحق

الملحق رقم (01): الاستبيان



جامعة الشهيد حمه لخضر  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



الاستبيان الذي بين يديكم هو إحدى أدوات الدراسة الموسومة بـ "أساليب القياس وإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ودورها في ترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية" \_دراسة آراء عينة من محافظي الحسابات\_ وأساتذة جامعيين

سيدي، سيدي:

تحية طيبة وبعد....

يعد هذا الاستبيان جزء من الدراسة، ونظرا لخبرتكم في هذا المجال فإن إجاباتكم الدقيقة على فقرات هذا الاستبيان ستكون محل تقدير كبير، وسوف يساعدنا ذلك للوصول إلى نتائج قيمة تخدم موضوع الدراسة، مع العلم أن صحة نتائج الاستبيان ترتبط بصورة كبيرة بصحة إجاباتكم.

هذه المعلومات لن تستخدم إلا بغرض البحث العلمي.

القسم الأول: الأسئلة العامة

أولا : المعلومات الشخصية :

- 1- الجنس : ذكر ☐ أنثى ☐
- 2- العمر : أقل من 35 سنة ☐ من 35 إلى 45 سنة ☐ 45 سنة فما فوق ☐
- 3- المؤهل العلمي :
- ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى: ☐

4- التخصص الأكاديمي :

- محاسبة و تدقيق ☐ مالية ☐ اقتصاد ☐ إدارة الأعمال ☐ أخرى: ☐

- 5- هل تحمل شهادات مهنية : نعم ☐ لا ☐

إذا كانت الإجابة بنعم اذكرها : .....

6- عدد سنوات الخبرة :

- أقل من 4 سنوات ☐ من 4 إلى 10 سنوات ☐

☐ من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة فما فوق

ثانيا: الاستبيان : ضع علامة X في المكان المناسب :

المحور الأول: يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقديم قوائم مالية و تقارير مالية ذات مصداقية و موثوقية اكثر .

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق بشدة | موافق | الفقرة                                                                                                            |  |
|----------------|-----------|-------|------------|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|                |           |       |            |       | 1 يضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي أساس للقياس وفق القيمة العادلة .                                              |  |
|                |           |       |            |       | 2 يتوافق النظام المحاسبي المالي في عرض و الإفصاح عن القوائم و التقارير المالية مع المعيار المحاسبي الدولي الأول . |  |
|                |           |       |            |       | 3 تتميز المعلومات التي تحتويها مخرجات النظام المحاسبي المالي بالثقة و إمكانية الاعتماد عليها .                    |  |
|                |           |       |            |       | 4 تساعد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالية على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة .                           |  |
|                |           |       |            |       | 5 يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح و سهولة التطبيق .                                                          |  |
|                |           |       |            |       | 6 تعبر القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة .                                       |  |
|                |           |       |            |       | 7 يدعم النظام المحاسبي المالي جودة القوائم المالية في المؤسسة                                                     |  |

المحور الثاني : الإفصاح عن القوائم المالية يقدم كافة البيانات و المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الى مستخدميها بصورة صحيحة و كاملة وملائمة .

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق بشدة | موافق | الفقرة                                                                                                           |  |
|----------------|-----------|-------|------------|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|                |           |       |            |       | 1 إن الإفصاح المحاسبي في المؤسسات يكون وفقا لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي .                           |  |
|                |           |       |            |       | 2 تفصح المؤسسة على كل العمليات التي تمس رأس المال .                                                              |  |
|                |           |       |            |       | 3 تفصح المؤسسة عن الأسس المستخدمة في إعادة تقييم أصولها .                                                        |  |
|                |           |       |            |       | 4 تفصح المؤسسة عن بنود الأنشطة العادية و المالية .                                                               |  |
|                |           |       |            |       | 5 تقوم المؤسسة بالإفصاح عن توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال سنة .                                          |  |
|                |           |       |            |       | 6 الإفصاح وفق النظام المالي يقدم معلومات مالية قابلة للمقارنة في التوقيت المناسب .                               |  |
|                |           |       |            |       | 7 يوفر الإفصاح عن القوائم و التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة معلومات مالية ذات موثوقية و ملائمة . |  |

المحور الثالث : استخدام أسس ومعايير للثبات و القياس المحاسبي يساعد إعطاء قيم واقعية و موضوعية لعناصر القوائم المالية .

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق بشدة | موافق | الفقرة                                                                                            |   |
|----------------|-----------|-------|------------|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
|                |           |       |            |       | يضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي أساس للقياس و فق القيمة العادلة .                               | 1 |
|                |           |       |            |       | القياس المحاسبي باستخدام نماذج سليمة يمكن من إعطاء معلومات تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة . | 2 |
|                |           |       |            |       | يؤثر القياس المحاسبي على قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية                                       | 3 |
|                |           |       |            |       | يسمح تطبيق مبادئ القياس المحاسبي بإعطاء قوائم مالية أكثر مقروئية ووضوح .                          | 4 |
|                |           |       |            |       | تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل واسع على مبدأ التكلفة التاريخية باعتبارها أكثر مصداقية و موثوقية | 5 |
|                |           |       |            |       | تتوافق قواعد القياس في النظام المحاسبي المالي مع مضمون و متطلبات المعايير المحاسبية الدولية .     | 6 |
|                |           |       |            |       | يضمن القياس وفق النظام المحاسبي المالي تقديم معلومات مالية مفهومة وواضحة للمستخدمين .             | 7 |

المحور الرابع : اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية يتأثر بعدم الإفصاح في القوائم التقارير المالية

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق بشدة | موافق | الفقرة                                                                                           |   |
|----------------|-----------|-------|------------|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
|                |           |       |            |       | توفر التقارير و القوائم المعلومات الملائمة التي تساعد في اتخاذ القرارات .                        | 1 |
|                |           |       |            |       | التغير في حجم و نوع الإفصاح في التقارير و القوائم المالية يؤثر مباشرة في تغير القرار الاستثماري. | 2 |
|                |           |       |            |       | تعتمد إدارة المنشأة على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات .                                  | 3 |
|                |           |       |            |       | يعتمد مستخدمو القوائم المالية بشكل أساسي على المعلومات المحاسبية في صنع القرارات .               | 4 |
|                |           |       |            |       | عدم الالتزام بمتطلبات الإفصاح يحد من قدرة المستثمر على صنع القرار .                              | 5 |
|                |           |       |            |       | ان القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات بوضعها الحالي تساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم .       | 6 |
|                |           |       |            |       | القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي كافية لمستخدميها في اتخاذ قرارات رشيدة .              | 7 |

الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين

| استاذ | الاسم واللقب         | الرتبة        | موقع العمل                                                         |
|-------|----------------------|---------------|--------------------------------------------------------------------|
| 1     | ضيف الله محمد الهادي | أستاذ محاضر أ | كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –<br>جامعة حمه لخضر |
| 2     | الزين ينس            | أستاذ محاضر أ | كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –<br>جامعة حمه لخضر |
| 3     | محمد فيصل مايدة      | أستاذ محاضر أ | كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –<br>جامعة حمه لخضر |
| 4     | عوادي عبد القادر     | أستاذ محاضر أ | كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –<br>جامعة حمه لخضر |
| 5     | عوادي مصطفى          | أستاذ محاضر أ | كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –<br>جامعة حمه لخضر |

الملحق رقم (03): نتائج برنامج التحليل spss

q1

|             | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative<br>Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|-----------------------|
| Valid محايد | 15        | 30.0    | 30.0          | 30.0                  |
| موافق       | 28        | 56.0    | 56.0          | 86.0                  |
| بشدة موافق  | 7         | 14.0    | 14.0          | 100.0                 |
| Total       | 50        | 100.0   | 100.0         |                       |

q2

|                 | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative<br>Percent |
|-----------------|-----------|---------|---------------|-----------------------|
| Valid موافق غير | 5         | 10.0    | 10.0          | 10.0                  |
| محايد           | 15        | 30.0    | 30.0          | 40.0                  |
| موافق           | 11        | 22.0    | 22.0          | 62.0                  |
| بشدة موافق      | 19        | 38.0    | 38.0          | 100.0                 |
| Total           | 50        | 100.0   | 100.0         |                       |

q3

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                |
|       | محايد      | 21        | 42.0    | 42.0          | 44.0               |
|       | موافق      | 17        | 34.0    | 34.0          | 78.0               |
|       | بشدة موافق | 11        | 22.0    | 22.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

#### q4

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 3         | 6.0     | 6.0           | 6.0                |
|       | محايد      | 8         | 16.0    | 16.0          | 22.0               |
|       | موافق      | 14        | 28.0    | 28.0          | 50.0               |
|       | بشدة موافق | 25        | 50.0    | 50.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

#### q5

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 4         | 8.0     | 8.0           | 8.0                |
|       | محايد      | 18        | 36.0    | 36.0          | 44.0               |
|       | موافق      | 20        | 40.0    | 40.0          | 84.0               |
|       | بشدة موافق | 8         | 16.0    | 16.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

#### q6

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 5         | 10.0    | 10.0          | 10.0               |
|       | محايد      | 8         | 16.0    | 16.0          | 26.0               |
|       | موافق      | 28        | 56.0    | 56.0          | 82.0               |
|       | بشدة موافق | 9         | 18.0    | 18.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

#### q7

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                |
|       | محايد      | 18        | 36.0    | 36.0          | 38.0               |
|       | موافق      | 23        | 46.0    | 46.0          | 84.0               |
|       | بشدة موافق | 8         | 16.0    | 16.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

### q11

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 5         | 10.0    | 10.0          | 10.0               |
|       | محايد      | 7         | 14.0    | 14.0          | 24.0               |
|       | موافق      | 32        | 64.0    | 64.0          | 88.0               |
|       | بشدة موافق | 6         | 12.0    | 12.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

### q22

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                |
|       | محايد      | 7         | 14.0    | 14.0          | 16.0               |
|       | موافق      | 28        | 56.0    | 56.0          | 72.0               |
|       | بشدة موافق | 14        | 28.0    | 28.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

### q33

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | محايد      | 13        | 26.0    | 26.0          | 26.0               |
|       | موافق      | 16        | 32.0    | 32.0          | 58.0               |
|       | بشدة موافق | 21        | 42.0    | 42.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

### q44



|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                |
|       | محايد      | 20        | 40.0    | 40.0          | 42.0               |
|       | موافق      | 12        | 24.0    | 24.0          | 66.0               |
|       | بشدة موافق | 17        | 34.0    | 34.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

q55

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 3         | 6.0     | 6.0           | 6.0                |
|       | محايد      | 8         | 16.0    | 16.0          | 22.0               |
|       | موافق      | 20        | 40.0    | 40.0          | 62.0               |
|       | بشدة موافق | 19        | 38.0    | 38.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

q66

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                |
|       | محايد      | 7         | 14.0    | 14.0          | 16.0               |
|       | موافق      | 30        | 60.0    | 60.0          | 76.0               |
|       | بشدة موافق | 12        | 24.0    | 24.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

q77

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 2         | 4.0     | 4.0           | 4.0                |
|       | محايد      | 13        | 26.0    | 26.0          | 30.0               |
|       | موافق      | 17        | 34.0    | 34.0          | 64.0               |
|       | بشدة موافق | 18        | 36.0    | 36.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

q111

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                |
|       | محايد      | 19        | 38.0    | 38.0          | 40.0               |
|       | موافق      | 20        | 40.0    | 40.0          | 80.0               |
|       | بشدة موافق | 10        | 20.0    | 20.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

q222

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | محايد      | 10        | 20.0    | 20.0          | 20.0               |
|       | موافق      | 22        | 44.0    | 44.0          | 64.0               |
|       | بشدة موافق | 18        | 36.0    | 36.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

q333

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                |
|       | محايد      | 8         | 16.0    | 16.0          | 18.0               |
|       | موافق      | 30        | 60.0    | 60.0          | 78.0               |
|       | بشدة موافق | 11        | 22.0    | 22.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

q444

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                |
|       | محايد      | 14        | 28.0    | 28.0          | 30.0               |
|       | موافق      | 25        | 50.0    | 50.0          | 80.0               |
|       | بشدة موافق | 10        | 20.0    | 20.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

**q555**

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative<br>Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|-----------------------|
| Valid | موافق غير  | 3         | 6.0     | 6.0           | 6.0                   |
|       | محايد      | 12        | 24.0    | 24.0          | 30.0                  |
|       | موافق      | 23        | 46.0    | 46.0          | 76.0                  |
|       | بشدة موافق | 12        | 24.0    | 24.0          | 100.0                 |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                       |

**q666**

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative<br>Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|-----------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                   |
|       | محايد      | 8         | 16.0    | 16.0          | 18.0                  |
|       | موافق      | 14        | 28.0    | 28.0          | 46.0                  |
|       | بشدة موافق | 27        | 54.0    | 54.0          | 100.0                 |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                       |

**q777**

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative<br>Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|-----------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                   |
|       | محايد      | 10        | 20.0    | 20.0          | 22.0                  |
|       | موافق      | 21        | 42.0    | 42.0          | 64.0                  |
|       | بشدة موافق | 18        | 36.0    | 36.0          | 100.0                 |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                       |

**q1111**

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative<br>Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|-----------------------|
| Valid | محايد      | 13        | 26.0    | 26.0          | 26.0                  |
|       | موافق      | 18        | 36.0    | 36.0          | 62.0                  |
|       | بشدة موافق | 19        | 38.0    | 38.0          | 100.0                 |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                       |

**q2222**

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | محايد      | 18        | 36.0    | 36.0          | 36.0               |
|       | موافق      | 25        | 50.0    | 50.0          | 86.0               |
|       | بشدة موافق | 7         | 14.0    | 14.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

**q3333**

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | محايد      | 13        | 26.0    | 26.0          | 26.0               |
|       | موافق      | 28        | 56.0    | 56.0          | 82.0               |
|       | بشدة موافق | 9         | 18.0    | 18.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

**q4444**

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | محايد      | 24        | 48.0    | 48.0          | 48.0               |
|       | موافق      | 17        | 34.0    | 34.0          | 82.0               |
|       | بشدة موافق | 9         | 18.0    | 18.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

**q5555**

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                |
|       | محايد      | 15        | 30.0    | 30.0          | 32.0               |
|       | موافق      | 13        | 26.0    | 26.0          | 58.0               |
|       | بشدة موافق | 21        | 42.0    | 42.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

**q6666**

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 1         | 2.0     | 2.0           | 2.0                |
|       | محايد      | 14        | 28.0    | 28.0          | 30.0               |
|       | موافق      | 23        | 46.0    | 46.0          | 76.0               |
|       | بشدة موافق | 12        | 24.0    | 24.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

#### q7777

|       |            | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | موافق غير  | 2         | 4.0     | 4.0           | 4.0                |
|       | محايد      | 11        | 22.0    | 22.0          | 26.0               |
|       | موافق      | 27        | 54.0    | 54.0          | 80.0               |
|       | بشدة موافق | 10        | 20.0    | 20.0          | 100.0              |
|       | Total      | 50        | 100.0   | 100.0         |                    |

#### Descriptive Statistics

|     | N  | Mean   | Std. Deviation |
|-----|----|--------|----------------|
| q1  | 50 | 3.8400 | .65027         |
| q2  | 50 | 3.8800 | 1.04276        |
| q3  | 50 | 3.7600 | .82214         |
| q4  | 50 | 4.2200 | .93219         |
| q5  | 50 | 3.6400 | .85141         |
| q6  | 50 | 3.8200 | .84973         |
| q7  | 50 | 3.7600 | .74396         |
| q11 | 50 | 3.7800 | .78999         |
| q22 | 50 | 4.1000 | .70711         |
| q33 | 50 | 4.1600 | .81716         |
| q44 | 50 | 3.9000 | .90914         |
| q55 | 50 | 4.1000 | .88641         |

|                    |    |        |        |
|--------------------|----|--------|--------|
| q66                | 50 | 4.0600 | .68243 |
| q77                | 50 | 4.0200 | .89191 |
| q111               | 50 | 3.7800 | .78999 |
| q222               | 50 | 4.1600 | .73845 |
| q333               | 50 | 4.0200 | .68482 |
| q444               | 50 | 3.8800 | .74615 |
| q555               | 50 | 3.8800 | .84853 |
| q666               | 50 | 4.3400 | .82338 |
| q777               | 50 | 4.1200 | .79898 |
| q1111              | 50 | 4.1200 | .79898 |
| q2222              | 50 | 3.7800 | .67883 |
| q3333              | 50 | 3.9200 | .66517 |
| q4444              | 50 | 3.7000 | .76265 |
| q5555              | 50 | 4.0800 | .89989 |
| q6666              | 50 | 3.9200 | .77828 |
| q7777              | 50 | 3.9000 | .76265 |
| Valid N (listwise) | 50 |        |        |

### Descriptive Statistics

|                    | N  | Mean   | Std. Deviation |
|--------------------|----|--------|----------------|
| محور1              | 50 | 3.8457 | .33013         |
| محور2              | 50 | 4.0171 | .38791         |
| محور3              | 50 | 3.9171 | .32792         |
| محور4              | 50 | 3.9171 | .32792         |
| Valid N (listwise) | 50 |        |                |