الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

Université de M'SILA
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département Sciences Commerciales

العنوان

أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على جودة المعلومات

دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمحاسبين في ولاية المسيلة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبة:
بن عبد الرحمان شريفة

الأستاذ المشرف:
روازقي محمد

لجـــنة المنـــاقشـــــة

أعضاء اللجـنة	الرتبـة	الصفـة
1- عريوة محاد	أستاذ مساعد أ	رئيسا ومناقشا
2- روازقي محمد	أستاذ مساعد أ	مقررا ومشرفا

السنة الجامعية: 2014/2013

بسم الله الرحمن الرحيم

بسم الله الرحمان الرحيم

قال الله تعالى:

<< يَرفَعِ اللهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ>> . {المجادلة:11}

قال الله تعالى:

<< وَنَضَعُ الْمَوَازِينَ الْقِسْطَ لِيَوْمِ الْقِيامَةِ فَلاَ تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئاً وَإِن كَانَ مِثْقَالَ حَبَةٍ مِن خَرْدَلٍ أَتَيْنَا بِهَا وَ كَفَى ا بِنَا حَاسِبِينَ >> . {الأنبياء:47}

الإهداء

إن صلاتي ونسكي ومحياي ومماتي لله رب العالمين

إلى من وهبتـني الحب والأمان إلى أمي أطال الله في عمرها وأمدها بالصحة والعافية

إلى من علمني حب العمل والصبر والمثابرة إلى والدي العزيز رحمه الله وأسكنه

فسيح جناته

إلى روح أختي التي طالما مدت لي يد العون والمساعدة رحمها الله وطيب ثراها

إلى من قضيت معهم أجمل الأوقات صديقاتي إليهم جميعا

إلى كل من قدم لي يد المساعد لإنجاز هذا العمل المتواضع

إلى جميع هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع

إلى الجزائر الحبيبة

بن عبد الرحمان شريفة

الحمد لله رب العالمين على توفيقه لإتمام هذا العمل، فإن أخطأت فمن نفسي، وإن أصبت فمن الله وحده ، يا ربي لك الحمد أن يسرت لي هذا العمل وقدرته وأعنتني على إنجازه .

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف : الأستاذ روازقي محمد الذي قدم لي المشورة والنصائح والإرشادات طيلة فترة هذه الدراسة.

كما لا يفوتني ان أتقدم بالشكر و الإمتنان العظيم إلى كل من الأساتذة الكرام الذي لم يبخلوا بالتوجيهات القيمة : د. سعودي بلقاسم، د. سعيدي يحي، د. بن عبد الرحمان إلياس، أ. عريوة رشيد .

كما أتقدم بالشكر لكل من أعضاء اللجنة في مناقشة هذا العمل من أجل تقييمه .

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى كل أستاذ بكلية العلوم الاقتصاد والتجارية والعلوم التسيير قدم لي المساعدة لتوجيهي لإتمام هذا العمل .

قائمة المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
الإهداء	I
شكر وعرفان	II
قائمة المحتويات	III
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال البيانية	VII
المقدمة العامة	أ– و
الفصل الاول : بدائل القياس المحاسبي	7
مقدمة الفصل الأول	8
المبحث الأول : ماهية القياس المحاسبي	9
المطلب الأول: مفاهيم القياس المحاسبي	9
المطلب الثاني: أركان القياس المحاسبي	10
المطلب الثالث: خطوات وأساليب القياس المحاسبي	12
المطلب الرابع: المعايير المحاسبية للقياس	13
المبحث الثاني: عرض بدائل القياس المحاسبي	14
المطلب الأول: التكلفة التاريخية	15
المطلب الثاني: القيمة العادلة	16
المطلب الثالث: القيمة الجارية(القيمة الحالية، طريقة صافي القيمة البيعية، طريقة تكلفة الإستبدال)	18
المطلب الرابع: مقارنة وتقييم بدائل القياس المحاسبي	22
المبحث الثالث: قياس عناصر القوائم المالية	23
المطلب الأول: قياس الأصول	23
المطلب الثاني: قياس الالتزامات	34
المطلب الثالث: قياس الايرادات	37
لمطلب الرابع: قياس المصروفات	38
خلاصة الفصل الأول	40

الفصل الثاني: جودة المعلومات المحاسبية	41
مقدمة الفصل الثاني	42
المبحث الاول: نظام المعلومات	43
المطلب الأول: تعريف نظام المعلومات	43
المطلب الثاني: عناصر نظام المعلومات	45
المطلب الثالث: مقومات نظام المعلومات	47
المطلب الرابع: خصائص نظام المعلومات	49
المبحث الثاني : ماهية المعلومات المحاسبية	50
المطلب الأول: مفهوم المعلومات	50
المطلب الثاني: الخصائص النوعية المعلومة المحاسبية	51
المطلب الثالث: شروط المعلومة	59
المطلب الرابع: مستخدمي المعلومات المحاسبية	60
المبحث الثالث: جودة ودور المعلومات المحاسبية	63
المطلب الأول: جودة المعلومات المحاسبية	63
المطلب الثاني: معايير جودة المعلومات	66
المطلب الثالث: قياس جودة المعلومة المحاسبية	67
المطلب الرابع: دور المعلومات المحاسبية	70
خلاصة الفصل الثاني	71
الفصل الثالث: الدراسة ميدانية	72
مقدمة الفصل	73
المبحث الأول: منهجية الدراسة	74
المطلب الأول: مجتمع الدراسة	74
المطلب الثاني: عينة الدراسة	74
المطلب الثالث: إعداد الإستبيان	75
المطلب الرابع: هيكل الإستبيان	75
المبحث الثاني: تحليل مخرجات ومناقشة نتائج الإستبيان	76
المطلب الأول: المعالجة الإحصائية لبيانات الإستبيان	76
المطلب الثاني: تحليل فقرات محاور الإستبيان	84
المطلب الثالث: إختبار ومناقشة نتائج الإستبان	92

خلاصة الفصل الثالث	95
الخاتمة العامة	97
النتائج	98
التوصيات	99
قائمة المراجع	108-101
الملاحق	128-110

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (1، 1)	معايير مقارنة وتقييم بدائل القياس المحاسبي	22
الجدول(1، 2)	تقييم الشهرة على اساس الدخل العادي	29
الجدول (1، 3)	مزايا وعيوب كل طريقة من الطرق الأربعة لتقويم المخزون	34
لجدول (1، 4)	تصنيف الالتزامات المتداولة	35
الجدول (2، 1)	خصائص المعلومات حسب استخداماتها	58
الجدول(2، 2)	المستخدمين للقوائم المالية واحتياجاتهم	62
الجدول (3، 1)	مقياس ليكارت الثلاثي	76
الجدول(3، 2)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	78
الجدول (3، 3)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	79
الجدول (3، 4)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	80
الجدول (3، 5)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	81
الجدول (3، 6)	توزيع أفراد العينة حسب القطاع	82
الجدول (3، 7)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	83
جدول(3، 8)	تحليل فقرات الإستبيان المتعلقة بالمحور الثاني	84
الجدول(3، 9)	تحليل فقرات الإستبيان المتعلقة بالمحور الثالث	86
الجدول(3، 10)	تحليل فقرات الإستبيان المتعلقة بالمحور الرابع	88
الجدول(3، 11)	تحليل فقرات الإستبيان المتعلقة بالمحور الخامس	90

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (2، 1)	علاقة النظام بالأنظمة الأخرى	44
الشكل(2، 2)	نموذج مدخلات وعمليات ومخرجات النظام	46
الشكل(2، 3)	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	52
الشكل(2، 4)	الخصائص النوعية المرتبطة بالمعلومات المحاسبية في حد ذاتها.	55
الشكل(3، 1)	تمثيل أفراد العينة حسب الجنس	78
الشكل(3، 2)	تمثيل أفراد العينة حسب العمر	79
الشكل(3 ، 3)	تمثيل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	80
الشكل(3، 4)	تمثيل أفراد العينة حسب الوظيفة	81
الشكل(3، 5)	تمثيل أفراد العينة حسب القطاع	82
الشكل(3 ،6)	تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	83

المقدمة العامة

يعتبر القياس محور إهتمام المحاسبة مما أوجب طريقة للقياس تكون أكثر ملائمة لتوفير المصداقية للمعلومات المحاسبية .

حيث ترجع أصول عملية القياس المحاسبي للنظرية الكلاسيكية والنظرية الحديثة للقياس فقد عرفت عملية القياس على أنها قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، كما أن القياس هو عملية مطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي .

يتم إستخدام طرق مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، التكلفة الجارية (القيمة الحالية، طريقة الاستبدال، صافي القيمة البيعية) يكون المحاسب أمام عدة بدائل للقياس .

رغم أن التكلفة التاريخية هي أكثر أسس القياس لما لها من موثوقية للقياس و بإعتبارها مبدأ من المبادئ المحاسبية إلا أنه يستخدم عادة جنبا لجنب مع أسس أخرى للقياس، فالبضاعة مثلا تدرج بالتكلفة أو القيمة قابلة للتحقق وأيهما أقل ، أما الأوراق المالية تدرج بالقيمة السوقية(القيمة العادلة) وهي المبلغ الذي يمكن من خلاله تبادل أصل أو تسوية التزام بين طرفين مستقلين لديهما معرفة وبينة بالمعلومات المتعلقة بالمعاملة وراغبين في عقدها وتتم في ظروف طبيعية وفقا لآليات السوق.

أما التكلفة الجارية فهي مبلغ من النقد أو النقد المعادل الذي يجب دفعه إذا تم حاليا إمتلاك أصل بنفس المبلغ أو ما يعادله أو هو المبلغ النقدي أو ما يعادله لتسوية إلتزام جاري.

والقيمة الحالية هي التقدير الحالي للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية، أما صافي القيمة البيعية فهي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف الازمة لإتمام عملية البيع.

مع تطور العولمة الإقتصادية والأسواق المالية العالمية وزيادة حجم الشركات العالمية والمنافسة الشديدة أصبح من الضروري إختيار طريقة للقياس أكثر ملائمة لتوفير المصداقية وذلك لتوصيل المعلومات المالية المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية .

وهذا يعني أن تعدد بدائل القياس هو محاولة للوفاء بإحتياجات كل مؤسسة في ظل الظروف التي تحيط بها .

والجزائر دولة تسعى الى مواكبة الاقتصاد العالمي كغيرها من الدول سايرت التطور من خلال الإصلاحات المحاسبية من خلال الاطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي المالي القرار المؤرخ في 26-07 -2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومدونة الحسابات الصادرة في الجزائر الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ25 مارس 2009 .

نظراً لكل ما سبق جاءت هذه الدراسة والتي أردنا من خلالها الإجابة على الإشكالية التالية :

ما هو أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على جودة المعلومات ؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة سنحاول أولا الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:-

1- هل يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي إلى الموضوعية والمصداقية للمعلومات؟

2- هل تعدد البدائل يتيح الفرصة لاختيارات مختلفة مما يفقد الموثوقية والقابلية للمقارنة في المعلومات المحاسبية ؟

3- هل الوحدة الاقتصادية هي التي تتحكم في إختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي بمفردها؟

ثانيا: فرضيات الدراسة:

يتطلب تحليل إشكالية الدراسة والإجابة على الأسئلة الفرعية اختبار صحة الفرضيات التالية:

1- تستند بدائل القياس المحاسبي إلى أسس محاسبية للقياس .

2- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي إلى الموثوقية والملائمة في المعلومات .

3- لا تتحكم الوحدة الاقتصادية في اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي بمفردها .

ثالثا: أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من خلال دراسة والاهتمام المتزايد بالقياس المحاسبي على مستوى المجتمع الدولي والجزائر والوحدات الإقتصادية المحلية مما تطلب البحث بين بدائل القياس المحاسبي المختلفة واختيار بدائل القياس الأنسب لإضفاء الموثوقية والمصداقية للمعلومات المحاسبية المقدمة لتقييم أداء المؤسسات والوقوف على مركزها المالي ومساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ القرارات الاقتصادية بدرجة عالية من الكفاءة وهذا في ظل الظروف الاقتصادية التي تتسم بالحركة المستمرة والمتغيرة والمتقلبة بشكل دائم .

رابعا: أهداف الدراسة:

- التعرف على القياس وبدائل القياس المحاسبي.
- التعرف على الموقف المعياري والموقف الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي، ومعرفة أراء الباحثين بين مؤيد ومعارض .
- عرض لبدائل القياس المحاسبي ومعرفة مزايا وعيوب كل بديل من البدائل، بالإضافة إلى التعرف على طرق قياس الميزانية.
- التطرق إلى معرفة نظام المعلومات والمعلومة المحاسبية بالإضافة إلى معرفة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

خامسا: أسباب إختيار الموضوع

يرجع إختيار هذا الموضوع نظراً للأسباب التالية:

1- الأسباب موضوعية:

- نظرا لحداثة الموضوع نسبيا .
- معرفة بدائل القياس المحاسبي المعمول بها في الوحدات الاقتصادية.
- معرفة مدى تطبيق بدائل القياس المحاسبي لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية من حيث الموثوقية والملائمة في عملية اتخاذ القرار.

2- الأسباب ذاتية:

- إرتباط الموضوع بتخصص الدراسة دراسة محاسبية.
- الميول الشخصي لهذا الموضوع لتوسيع المعارف فيما يخص القياس وبدائل القياس المحاسبي .
- محاولة إثراء الدراسة وربط الواقع العملي بالعمل الأكاديمي.
- إمكانية الإسقاط على دراسة حالة.

سادسا: المنهج المتبع في الدراسة

للإجابة عن التساؤلات المطروحة و إختبار صحة الفرضيات حتمت علينا الدراسة إتباع المنهج الاستنباطي والاستقرائي المناسب لذلك من خلال عرض شامل للقياس المحاسبي وبدائل القياس المحاسبي، والذي يلائم لمثل هذا المواضع .

أما في الجانب الميداني إعتمدنا على دراسة حالة وذلك لإسقاط الجانب النظري على دراسة حالة المتمثل في مدى تأثر جودة المعلومات المحاسبية المقدمة بتعدد بدائل القياس المحاسبي وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على الإستبيان الموجه للمختصين في هذا المجال لمعرفة أرائيهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة من خلال برنامج SPSS20 .

سابعا: الدراسات السابقة:

أ- الدراسات العربية:

1- دراسة (شعيب، وآخرون،(2009))

بعنوان:" **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية** "، الملتقى العلمي الدولي تحت شعار الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التيسير، جامعة عباس فرحات، سطيف، (الجزائر).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قياس المؤسسة للممتلكاتها عن طريق القيمة العادلة بدلا من القيمة التاريخية .

وأهم النتائج المتوصل لها في هذه الدراسة هي :

– أن إستخدام منهج القيمة العادلة في قياس قيم الأصول المالية لم يكن هو السبب الرئيسي لحدوث الأزمة المالية العالمية وبالتالي لا يجب التوقف عن استخدام القيمة العادلة كعلاج لأثار هذه الأزمة.

– القيمة العادلة تلعب دور لا يستهان به في إضفاء الشفافية على عملية الإبلاغ المالي.

2– دراسة (فاتح سردوك ،(2004))

بعنوان:" **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات ا لمحاسبية**"

مذكرة ماجستير، غير منشورة، إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية المسيلة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة.

وأهم النتائج المتوصل لها في هذه الدراسة هو أن نجاح الوحدات الإقتصادية في إتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الإقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية .

وأهم توصية خرج بها هو العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالوحدات الإقتصادية وتكيفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة.

3 – دراسة (رولا كاسر لايقة، 2007)

بعنوان: "**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار**"

مذكرة ماجيستير في المحاسبة المصرفية، قسم المحاسبة ، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، سوريا.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف حول القيود الموضوعية على عملية الإفصاح المحاسبي في العمل المصرفي والتي من شأنها أن تعرقل أهدافه الأساسية إلى الإشكال القائم في عدم توفر المعلومات اللازمة للوصول قرارات الاستثمارية والسبب يعود إلى السرية .

وأهم النتائج المتوصل لها في هذه الدراسة هو أن يجب أن تعرض القوائم المالية وما يتوافق والمعايير المحاسبية الدولية حتى تكون مخرجات ذات جودة .

ب– الدراسات الأجنبية

1– دراسة (Thomson , Watson,1989)

بعنوان : "**الإيرادات المبنية على أساس التكلفة التاريخية والإيرادات المبنية على أساس التكلفة الإستبدالية وقرار الاستثمار**" مجلة الاقتصاد المالي والمحاسبي، العدد16، الإصدار 1، 1989.

إعتمدت الدراسة على عينة مكونة من 180 شركة بريطانية لسنتين ماليتين من عام 1980– 1981.

وهدفت الدراسة إلى ما يلي:

– إستعراض بين كلا من نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة الجارية.

– استعراض العلاقة بين توزيعات الأرباح طبق لنموذجي التكلفة التاريخية والقيمة الجارية.

وأهم النتائج المتوصل لها في هذه الدراسة هي :

– معظم الخلاف يحيط بحجم المعلومات المفيدة التي توفرها التكلفة الجارية لمستخدمي القوائم المالية.

تعديلات القوائم المالية طبقا لمتطلبات نموذج القيمة الجارية تخفض الأرباح بشكل ملحوظ عن القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية.

2–دراسة (Godon , Elizabeth ,2001)

بعنوان :" **محاسبة التغيرات في الأسعار ومدى ملاءمة القيمة وفق التكلفة التاريخية، ومستوى الأسعار، ومحاسبة التكلفة الإستبدالية في المكسيك**" ، مجلة البحوث المحاسبية، العدد39، الإصدار 1، 2001.

إعتمدت الدراسة على عينة مكونة من 260 شركة من الشركات المكسيكية من 1989– 1995 طيلة سنوات الدراسة.

وهدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين التكلفة التاريخية، ومستوى الأسعار ومحاسبة التكلفة الإستبدالية بإستخدام العينة.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

– إن تعديلات القوائم المالية بالتكلفة الإستبدالية أفضل من التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار.

– إن إعداد القوائم المالية وفقا التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار أفضل من إعداد تلك القوائم المالية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية فقط .

3– دراسة (Janice A. Loftus2003)

بعنوان: "**الإطار المفاهيمي والمعايير المحاسبية**"

دورية ، العدد39، رقم 3، أكتوبر ، 2003. وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

أن المعلومات المحاسبية التي تنسجم مع مفهومي الملائمة والموثوقية من الضروري تضمينها في التقارير المالية ذات الغرض العام حسب أهميتها النسبية، ولتطبيق هذه المفاهيم فإن معدي المعايير المحاسبية ربما يحتاجون إلى الموازنة بين الملائمة والموثوقية في قضايا معينة .

وأهم توصية خلص بها هو ضرورة تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة لكي يكون أكثر فائدة لمعدي المعايير المحلية لإجاد حلول لمشاكل الإبلاغ المالي.

ثامنا: هيكل البحث.

للإجابة على الاشكالية المطروحة سنحاول تقسيم الموضوع إلى جانبين نظري وتطبيقي، بالنسبة للجانب النظري يتضمن فصلين يتعلق الفصل الأول: "ببدائل القياس المحاسبي" تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث المبحث الأول إلى ماهية القياس: مفاهيم القياس و أساليب القياس بالإضافة إلى خطوات

القياس، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى عرض لبدائل القياس المحاسبي: التكلفة التاريخية ، القيمة العادلة، القيمة الجارية(القيمة الحالية، طريقة الاستبدال، طريقة صافي القيمة البيعية) أما المبحث الثالث تطرقنا إلى قياس عناصر القوائم المالية .

أما الفصل الثاني : نتكلم عن "جودة المعلومات المحاسبية "، تطرقنا في المبحث الأول إلى نظام المعلومات: مفهوم النظام وعناصره ثم مقوماته، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى ماهية المعلومات: مفهوم المعلومات المحاسبية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، شروط المعلومة، مستخدمي المعلومات، أما المبحث الثالث تطرقنا إلى جودة ودور المعلومات المحاسبية .

اما الفصل الثالث : دراسة حالة وهي دراسة ميدانية وهي محاولة إسقاط الجانب النظري من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لعينة من المهنين والأكاديميين والمحاسبين بتحليل آرائهم وتقييم مدى إستيعابهم للتطورات المحاسبية لبدائل القياس المحاسبي .

الفصل الأول

مقدمة الفصل الأول:

من المعروف أن القياس هو محور إهتمام المعرفة المحاسبية فهو الوسيلة التي على ضوئها يمكن تقويم مدى كفاءة إستغلال الموارد المتاحة للوحدة الإقتصادية وهو المؤشر العام الذي يعتمد عليه متخذ القرارات. فالقياس الموضوعي هو الذي يعتمد على إستخدام الأساليب الكمية ، فالمحاسبة تعتمد على الإجراء المحاسبي الذي يتكون من عمليات قياس وتحقيق وتقرير الأحداث المالية لإظهار نتيجة الأعمال عن فترة معينة .

إن الإعتماد على بديل محاسبي واحد يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات، وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة للمستخدمين، فالمحاسب يجد نفسه أمام عدة بدائل للقياس وهذا التعدد يكون نتيجة لعدة ظروف إقتصادية و اجتماعية وسياسية وتكنولوجية، الإختيار بين بدائل المحاسبية يتم وفق لتعظيم رفاهية مستخدمين القوائم المالية و منافع جميع الأطراف .

وسنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

- ماهية القياس المحاسبي.
- عرض بدائل القياس المحاسبي.
- قياس عناصر القوائم المالية.

المبحث الاول : ماهية القياس المحاسبي

المطلب الاول : مفهوم عملية القياس المحاسبي

توجد عدة مفاهيم لعملية القياس هي وإن اختلفت الى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون وسنكتفي بتقديم بعض التعاريف للقياس المحاسبي منها:

يعرف القياس بشكل عام هو تعبير عن أشياء أو ظواهر والعلاقات بينها عن طريق تعيين أعداد أو رموز للأشياء والظواهر يمكن معها التعرف على العلاقة بين الأشياء والظواهر عن طريق معرفة العلاقة بين الأعداد والرموز[1].

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام الى (campell) الذي عرف القياس المحاسبي كما يلي: " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعة يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة ".

أما (Steven) أضاف بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس فعرفها بأنها : " تتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي "[2].

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي ورد فيها ما يلي :

" يتمثل القياس المحاسبي في القرن الأعداد بأحداث الوحدة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة "[3].

يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية بتحليل التعريفات الثلاثة السابقة لعملية القياس على النحو التالي :

عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي، هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي ، لشيء معين هو حدث إقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الإقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك بإستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد إقتران معينة هي قواعد الإحتساب[4] .

تبعا لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس والشخص القائم بعملية القياس، توجد أو تقوم عملية القياس بوجه عام على أربعة أركان رئيسية هي :

---

[1] بالرقي تيجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، العدد8، 2008، ص59.

[2] إبراهيم خليل حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الحادي والعشرون، العراق، 2009، ص10.

[3] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل المحاسبي للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الأفصاح**، دار وائل للنشر، ط1 عمان، الأردن، 2008 ، ص130 .

[4] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص- ص، 100- 101.

1-الخاصية محل القياس :

تنصب عمل القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما إعتبرنا أن المشروع الإقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي لشيء معين للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلا، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كأن القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا أو معدل دوران المخزون السلعي[1].

2- المقياس المناسب للخاصية محل القياس :

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، بالنسبة للمشروع الإقتصادي، فالمقياس المستخدم هو مقياس للقيمة(وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقة الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشر.

3- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب، بل لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي محل القياس فمن الضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي أو نقدي، وتحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة[2] .

4- الشخص القائم بعملية القياس:

يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصراً مهما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف بإختلاف القائمين بها، خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية يلعب المحاسب دورا أساسيا في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا[3].

المطلب الثاني: خطوات عملية القياس المحاسبية

هناك عدة وجهات نظر لمراحل عملية القياس وعدد خطوات إستناداً إلى الآراء المتعلقة بأغراض البيانات المحاسبية المقدمة وهي :

- ✓ **التبويب الإسمي:** الحقيقة أن كل عملية قياس هي في الأصل تبويب، وبذلك فإن التبويب يمثل العملية الأساسية في القياس على الرغم من عدم إستخدام الأرقام فيه، إن التبويب هو جزء من عملية القياس لأن القياس تعدد نقدي للحدث الإقتصادي ومقياسا إسميا وهو أساس التبويب.

---

[1] المرجع نفسه، ص101.

[2] تامر بسام جابر الأغا، **أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2013، ص24.

[3] محمد مطر ، موسى السويطي ، مرجع سابق، ص 132.

✓ **القياس الكمي:**

هناك ثلاث وجهات نظر تتعلق بعملية التشغيل والمعالجة هي :

– إن عملية القياس تتطلب عملية تبادل وبذلك فإن عمليات التشغيل لا تعد من عمليات القياس المحاسبي لإرتباطها لعمليات تقدير مستقبلية غير مؤكدة.

– لا تشترط عملية تبادل للقياس وبهذا فإن التقدير جزء من عملية القياس المحاسبي .

– إن القياس المحاسبي ليس مستحيلا بدون تبادل ولكنه أقل دقة لأن التبادل لا يكون القيمة وإنما يكشف عنها ولتكن عملية التقدير المحاسبي جزء من عملية القياس من خلال تطوير الأساليب المحاسبية و الإجتهادات والأحكام الشخصية وإستخدام المؤشرات الرياضية والإحصائية لتقليل مخاطر عدم التأكد بالتقييم.

✓ **الإجراءات التي تحكم التبويب والقياس الكمي :**

إن المحاسبين يتمسكون بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما بدرء المسؤولية التي قد تترتب عليه نتيجة الأخطاء المحتملة في القياس[1] .

في هذا النوع من القياس، عندما يكون هدفنا كمحاسبين تقدير قيمة معينة في المستقبل، فلا يجوز القول بأننا نقيس هذ القيمة إعتمادا على قياسات جارية، ولا يكون القياس المحاسبي مستحيلا في غياب عملية التبادل ولا يكون القياس في هذه الحالة أقل دقة فعملية التبادل لا تكون القيم، وإنما ينحصر دورها في الكشف عن هذه القيم.

قبل البدء في تنفيذ عملية القياس المحاسبي يجب تحديد خطوات القياس ومراحلها الرئيسية وهي كالتالي:

1 – تحديد الخاصية محل القياس:

الخاصية محل القياس بالنسبة للوحدة المحاسبية هي حدث إقتصادي تاريخي أثر على المركز المالي للمشروع كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار إقتصادية متوقعة على المشروع، والمشكلة التي تواجه المحاسب تتلخص في عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تحديد الخاصية محل القياس تحديدا دقيقا .

فلو كلفت مجموعة من المحاسبين لقياس ربح المشروع مثلا لهذه الخاصية، لكان الخلاف الأول يدور حول مفهوم هذا الربح وطرق وأساليب قياسه، مثلا هل الربح محل القياس هو الربح بمفهوم الإقتصادي أم هو الربح بمفهوم المحاسبي.

2 – تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة القياسات :

يتوقف إختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس

[1] علي محمد ثجيل المعموري، **تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية**، المؤتمر العلمي الدولي، لبنان، 15–17 ديسمبر 2012، ص14.

فالمقياس المناسب هو مقياس إسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (نوعين من الموجودات مثلا)، فالمقياس المناسب هو مقياس الترتيب وإذا ما تجاوز عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد الكمي للحدث فإنه يستخدم مقياس نسبي[1].

3-تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس :

يتعين على المحاسب تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس، يتوقف أسلوب القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على الهدف من عملية القياس والأفق الزمني لهذه العملية، إذا كان الهدف من عملية القياس مجرد تبويب الحدث المالي التاريخي وإثباته محاسبيا، فإنه يتبع طريقة القياس المباشر أو الأساسية، أما فيما عدا ذلك فيستخدم أسلوب القياس المشتق أو الغير المباشر، والذي بموجبه تحدد قيم القياسات، ضمن ما يسمى بعملية الإحتساب المبنية على علاقات رياضية.

إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي، يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر(فاتورة، سند صرف...)، في حين لو كانت هذه العملية منصبة على فرصة مستقبلية حينها نستخدم أساليب غير مباشرة في القياس ما يسمى بعملية التنبؤ[2].

المطلب الثالث: أساليب القياس المحاسبي

يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف إختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة أنواع هي :

- أساليب القياس الأساسية أو المباشرة
- أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة
- أساليب القياس التحكمية

1-أساليب القياس الأساسية أو المباشرة :

تحدد على أساسه نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة الى عملية الإحتساب، والمبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة آلة من خلال ثمنها على فاتورة الشراء، أما إذا تم تثمين أجزاء هذه الآلة كل على حدى، حينئذ تقاس التكلفة هذه ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة.

2- أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة :

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس بالطريق الغير مباشرة كما بينا سابقا بالنسبة للآلة .

وفي مجلات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة، بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو الغير المباشرة، بمعنى آخر أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة

---

[1] وليد ناجي الحيالي، النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص- ص، 106-107.

[2] محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سابق، ص- ص، 137- 138 .

أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة .

مثال على ذلك إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتيهما، لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتيهما، إلا بإتباع أسلوب القياس المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على إنفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر[1].

3-أساليب القياس التحكمية:

تندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس فمثلا، في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى .

و إختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لإجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب. إذ أن محاسبا معينا قد يختار تقيم هذا الأصل بناء لتكلفة التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته الإستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصافي قيمته الحالية وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين[2].

المطلب الرابع: المعايير المحاسبية للقياس

هي أسس توضع لغرض القياس أو المقارنة، ويتم وضع هذه المعايير عن طريق سلطة (مثل الجمعيات المهنية) وعادة تعبر عن موقف عام كأساس أي كنموذج يحتذى به في القياس ومن المعايير ما يأتي:

1- معيار الموضوعية: أي لن يكون هناك مجال للحكم الشخصي عند أداء العمليات المحاسبية بقصد إستخلاص النتائج أو عند إستخدام هذه النتائج والبيانات في إتخاذ القرارات داخل المشروع أو خارجه.

ومن أمثلة الموضوعية تسجيل قيمة العملية المالية على أساس التكلفة الفعلية وقت حدوثها.

2- معيار القابلية للتطبيق: أي قابلية القواعد للتطبيق بدون تكلفة كبيرة، وقابليتها للتطبيق الفعلي.

3-معيار الإستفادة: يجب أن تكون أن البيانات المحاسبية ذات معنى وفائدة تساعد من يرغب في تكوين صورة عن أعمال المشروع، كما تمكن إدارة المشروع من إتخاذ قرارات ورسم سياسات على أساس متين.

4- معيار الإنصاف: ويقصد أن البيانات والقوائم والتقارير المحاسبية منصفة لجميع المهتمين والمرتبطة بالمشروع[3].

---

[1] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبية، مرجع سابق ، ص110.

[2] المرجع نفسه، ص 111 .

[3] عبد الفتاح الصحن، **المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق**، دار النجاح للطباعة، الاسكندرية (مصر)، بدون سنة نشر، ص 30.

المبحث الثاني : عرض بدائل القياس المحاسبي

موقف المنهج المعياري والإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي

يركز المنهج الإيجابي أساسا على **ما هو كائن فعلا في الواقع** محاولا تفسيره ولا يهتم إطلاقا بما يجب أن يكون عليه ويبتعد عن الأحكام القيمية، أي لم يركز على توفير أحكام أو معايير للحكم على مدى القبول بالإجراءات والطرق المحاسبية السائدة، يتبع فيه منهج الإستدلال الاستقرائي، أما في المنهج المعياري هو البحث فيما **يجب أن يكون وليس ما هو كائن فعلا**، فإنه يجب أن يتضمن أحكاما قيمية، ويسود فيه المنهج الإستدلال الإستنباطي.

يمكن التميز بين المنهجين طبقا لهدف كل منهما، فالمنهج الإيجابي يهتم بالتفسير والتنبؤ بالتطبيق المحاسبي، أما المنهج المعياري فهو يهتم بتقديم توصيفات علاجية وذلك من خلال تركيزه على وضع قواعد وإجراءات تحدد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي.

إن المتتبع للفكر المحاسبي يلاحظ وجود عدة بدائل للقياس والتوصيل المحاسبي، وهذا التعدد يمثل محصلة لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية، ومن ثم يصعب تحديد سبب واحد لهذا التعدد وإن كان وراء ذلك هو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أنها تسمح بالعديد من المعالجات المحاسبية لنفس العملية.

لقد أصبح واضحا على المستويين المعياري والإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي حقيقة لا يمكن إنكارها في المحاسبة، ويصعب إلغاؤها، ومن ثم فلم تعد المشكلة في تعدد هذه البدائل، وإنما المشكلة الحقيقية تكمن في كيفية الإختيار المحاسبي المناسب من بين هذه البدائل.

لكن رغم أن تعددية البدائل المحاسبية أصبحت حقيقة لا يمكن إنكارها في الفكر المحاسبي، إلا أن الباحثين إختلفت آراؤهم بين مؤيد ومعارض، وتتمثل هذه الآراء فيما يلي:

معارضو تعدد البدائل: يرى معارضو هذا الرأي أن تعدد بدائل المحاسبية يمثل أمراً خطيراً له آثاره السلبية على القياس المحاسبي ويعتمد أنصار هذا الرأي على المبررات التالية:

- إن تعدد البدائل يتيح الفرصة لاختيارات مختلفة ومن ثم يصعب اتخاذ القرار.
- إن تعدد البدائل يسمح للمؤسسة بإختيار البدائل التي تحقق مصالحها حتى ولو كان على حساب أطراف أخرى.
- إن المبادئ المحاسبية تترك المجال لتعدد البدائل للعملية المحاسبية الواحدة، وما زالت كذلك إدارة الوحدة الإقتصادية لها الحرية في المفاضلة والإختيار بين البدائل بما يحقق أهدافها ويؤثر سلبيا على القوائم المالية التي تصدرها.
- إن الإعتماد على بديل واحد وإلغاء فكرة التعدد سوف يكون مفيداً للوحدة بحيث يمكنها من عملية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم أغراض القرارات الاقتصادية على المستوى الكلي.
- إن التوحيد المحاسبي سيكون له أثر إيجابي من حيث قدرته على توجيه الجهود البحثية نحو البحث عن الوسائل جديدة لزيادة منفعة البيانات المحاسبية.

مؤيدو تعدد البدائل: يرى أنصار هذا الرأي أن تعدد بدائل المحاسبية لا يمثل مشكلة في ذاته، وإنما المشكلة الحقيقية هي الإختيار المناسب من بين البدائل، ومن الأسباب التي أدت بهذا الفريق إلى قبول تعدد البدائل المحاسبي نذكر ما يلي:

- إن الاعتماد على بديل محاسبي واحد يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات، وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة للمستخدمين، لذا فإن تعدد البدائل يجعل المحاسب يختار ما يناسبه ويحاول الثبات عليه .

- تعدد البدائل المحاسبية أصبح حقيقة مسلما بها، ويجد القبول من قبل الكثير من الأكاديميين والمهنيين.

- التطبيق الدولي يختلف من دولة لأخرى، ومن وحدة لأخرى، وأن هذا الإختلاف يستدعي تعدد في البدائل لملائمة الحالة قيد التطبيق بالإضافة إلى أن هناك صعوبة في تحديد بدائل معينة تصلح لكل زمان ومكان.

- فكرة التوحيد المحاسبي ذاتها تؤثر سلبا على مستوى البحث والتطبيق المحاسبي، لاسيما أن ذلك يبعد البحث والتطبيق المحاسبي عن ملاحقة التطورات في العلوم الأخرى ذات الصلة بها كالإقتصاد والإحصاء والإدارة [1].

المطلب الأول :التكلفة التاريخية

1- مفهوم التكلفة التاريخية

يعد مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية يتم إثبات أصول الوحدة والتزاماتها حسب السعر التبادلي الفعلي الممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ إقتناء الأصل أو نشوء الالتزام.

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، لا يشك في وقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك[2].

وقد استمرت التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الوقت هي الأساس القياس والتسجيل في الدفاتر وذلك لأنها سهلة الفهم وموضوعية لأنها تقوم على وقائع حدثت بالفعل لأنها مؤيدة بمستندات.

2- مميزات التكلفة التاريخية: يتميز نموذج التكلفة التاريخية بالموضوعية والقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الإقتصادي، قاعدة الحيطة والحذر حيث يتم تجاهل الإرتفاع في أسعار الأصول التي تبقى مقومة وفق التكلفة التاريخية، كما يوفر هذا النموذج الوقت والجهد والتكلفة عند

---

[1] بالرقي تيجاني، **موقف المنهج المعياري والمنهج الايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد 5، 2005، ص- ص،85- 105.

[2] ماهر موسى دراغم، تامر بسام الأغا، **العلاقة بين أهمية القياس المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**، المؤتمر العلمي الدولي التاسع، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012، ص8.

مقارنة القوائم المالية السابقة لنفس الوحدة الإقتصادية أو مقارنتها مع قوائم مالية لوحدات إقتصادية أخرى لها نفس النشاط[1].

كما أن التكلفة التاريخية أقل عرضة للتحريف والتغيير من التكلفة الحالية أو سعر البيع[2].

3- عيوب نموذج التكلفة التاريخية

تواجه التكلفة التاريخية انتقادات شديدة وخاصة في ظل تغير مستوى الأسعار والتضخم وهي:

1- عدم مصداقية القيم التاريخية لبنود قائمة المركز المالي نظرا لإستخدام توليفة من الوحدات النقدية ذات قوة شرائية مختلفة، حيث أن وحدة القياس المستخدمة تتفاوت قوتها الشرائية من فترة إلى أخرى.

2- لا يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن التغيرات في الأسعار السوقية للأصل عند حدوثها وإنما يتم تسجيلها فقط عند تحقيقها بالبيع وفقا لمبدأ التحقق.

3- يهدم نموذج التكلفة التاريخية حقيقة جوهرية لأي نظرية لقياس القيمة وهي أن قيمة الشيء محددة بالزمن والظروف، وبالتالي أن قيمة أي أصل عبارة عن قيمة نقدية غير مستقرة بدرجة كبيرة[3].

المطلب الثاني: القيمة العادلة

1- مفهوم القيمة العادلة: لا يوجد من الناحية النظرية مفهوم محدد من طرف المحاسبين والمهنين والمنظمات المهنية أو تفسير موحد للقيمة العادلة فقد عرفت:

حسب (Chambers) " المبلغ الذي يمكن من خلاله تبادل أصل أو تسوية التزام بين طرفين مستقلين لديهما معرفة وبينة بالمعلومات المتعلقة بالمعاملة وراغبين في عقدها وتتم في ظروف طبيعية وفقا لآليات السوق"[4].

عرفت القيمة العادلة حسب المعايير المحاسبية الدولية بأنها: تتمثل في " المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو تسديد دين بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل، وعلى أساس تجاري بحت".

القيمة العادلة هي "السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظروف المنافسة العادية"[5].

---

[1] رضوان الحلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص- ص 424- 425.

[2] زهير خضر ياسين، **القياس بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، مجلة المنصور، العدد 14، ج2، بغداد(العراق)، 2010، ص154.

[3] محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة(مصر)، 2006، ص50.

[4] خالد عبد الرحمان جمعة يونس، **أثر محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم**، مذكرة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011، ص22. نقلا عن:

Chambers, Raymond **: Accounting , Evaluation, and Economic Behavior** » prentice hall,1966 .

[5] Caroline Selmer , **toute la fonction finance**, Dunod, Paris, 2006, P60 .

2- محددات القياس بالقيمة العادلة:

الحالات التي تكون فيها القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به ما يلي:

- الأداة المالية التي يوجد لها عرض سعر معلن في سوق أوراق مالية نشط لتلك الأداة.
- أداة الدين تم تقييمها من قبل وكالة تقييم مستقلة ويمكن تقدير تدفقاتها النقدية بشكل معقول .
- أداة مالية لها نموذج تقييم قياس والتي يمكن بشكل موثوق به قياس من خلال البيانات لذلك النموذج.

وقد نصت معايير المحاسبة الدولية على أن السعر في السوق النشط يمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للموجودات المراد قياسها وصفات السوق النشط هي:

- عادة يكون بائع ومشتري في أي لحظة.
- الأسعار معلنة ومتوفرة للعامة.
- البنود التي يتم تداولها في هذا السوق تكون متجانسة[1].

3- مزايا إستخدام منهج القيمة العادلة

- تعكس القيمة العادلة واقع الوحدة الإقتصادية وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل.
- يوفر هذا المنهج قياسا أدق للربح الإقتصادي والقيمة الإقتصادية للوحدة.
- يراعي تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد والمحافظة على رأس المال الحقيقي ورأس المال المادي.
- التنبؤ بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.
- تزويد المستثمرين بكافة فئاتهم بوعي وبصيرة ونظرة مستقبلية[2].

4- عيوب إستخدام منهج القيمة العادلة

- إن الإعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة.
- تتحقق الإيرادات وفقا لمحاسبة القيمة العادلة من التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار، وهي لذلك ليست أساسا لتحديد نتائج أعمال الشركة .
- ليس هناك مبررا موضوعيا لإظهار الإستثمارات التي لا أسعار سوقية يعتمد عليها بكلفتها التاريخية.
- يؤدي تعدد بدائل القياس بالقيمة العادلة إلى نتائج مختلفة منها ما يتعلق برغبة الشركة في الإحتفاظ بالإستثمارات[3].

---

[1] سحنون بونعجة و نبيل بوفليح، **المعايير المحاسبية في الصناعة التأمينية**، الملتقى الدولي السابع، يومي 3- 4 ديسمبر جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر ، 2012.

[2] محمد مطر و موسى السويطي، التأصيل النظري، مرجع سابق، ص198.

[3] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي**، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، الجزائر، 2007- 2008، ص- ص، 116- 117.

المطلب الثالث: القيمة السوقية الجارية

1- مفهوم القيمة السوقية الجارية

تتمثل في ذلك العدد من النقدية أو ما يعادلها من النقد العادل التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة، فيما لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي، مما يوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي، ويفترض أن تعكس هذه القيمة ظروف السوق السائدة وقت التغير، والوضع المالي الذي يوفر للمستثمرين رؤية جيدة للاستفادة من البيانات المالية.

وعرفتها جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين بأنها مبلغ من النقد أو النقد المعادل الذي يجب دفعه إذا تم حاليا إمتلاك أصل بنفس المبلغ أو ما يعادله أو هو المبلغ النقدي أو ما يعادله لتسوية إلتزام جاري أما بالنسبة لأسلوب التكلفة الجارية فإنها بشكل عام الطرق التي تستخدم تكلفة الإستبدال كأساس رئيسي للقياس، على أنه إذا كانت تكلفة الإستبدال أعلى من كل من صافي القيمة الممكن تحقيقها والقيمة الحالية ، يستخدم صافي القيمة الممكنة تحقيقها أو القيمة الحالية أيهما أعلى كأساس للقياس[1].

2- كيفية تحديد القيمة الجارية

يمكن تحديد عن طريق الأسعار القياسية الخاصة للسلع أو الصناعات أو النشاطات المختلفة ويعتبر الربح في ظل تكلفة الإحلال الجارية هو نتيجة المقارنة بين الايرادات الجارية وتكلفة الإحلال الجارية ويمثل بهذا المعني الحد اللازم من الأرباح الذي يمكن أن يتصرف فيه المشروع دون إخلال بالطاقة الإنتاجية أو حجم العمليات.

3- أسس محاسبة القيمة الجارية : تستند محاسبة القيمة الجارية لعدة أسس وهي كالتالي :

- تعديل للبيانات التاريخية وفق الأسعار الخاصة بأصول الوحدة الاقتصادية وليس وفق المستوى العام للأسعار.
- إن محاسبة القيم الجارية هي بديل حقيقي للمحاسبة التقليدية وفق التكاليف التاريخية .
- في محاسبة القيمة الجارية يقتصر التعديل على الأصول غير النقدية وتبقى الأصول النقدية دون تعديل لأنها تظهر بأسعارها الخاصة التي لا تتغير من وقت لآخر.
- الاعتراف بمكاسب أو خسائر حيازة الأصول غير النقدية وذلك بمجرد حدوث تغير في أسعارها الخاصة إرتفاعا أو إنخفاضا[2].

تقوم هذه الطريقة على تقويم موجودات الوحدة الإقتصادية وتحديد الدخل الدوري لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي، بحيث يتم المحافظة على رأس المال سليما من الناحية الإقتصادية وليس من الناحية النقدية فحسب، لذلك تعد هذه الطريقة الأكثر شيوعا كبديل للتكلفة التاريخية، والأكثر

---

[1] نبيل بوفليح، سحنون بونعجة، مرجع سابق.

[2] مدحت فوزي عليان وادي، **أثر التضخم على الافصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، فلسطين، 2006، ص- ص، 90-91.

إنسجاما مع الموضوعية، ومن أجل التعبير عن تللك القيمة الجارية ظهرت في أدبيات المحاسبة عدة طرائق أهمها:

- طريقة القيمة الحالية .
- طريقة صافي القيمة البيعية.
- طريقة تكلفة الإستبدال[1].

1- القيمة الحالية

1-1- مفهوم القيمة الحالية

تقوم هذه الطريقة على إحتساب القيمة الإقتصادية للأصل، وذلك عن طريق التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الإنتاجية، ثم اختيار معدل فائدة مناسب من أجل حسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة، والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الأصل[2] .

القيمة الحالية:

- هي التقدير الحالي للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية[3].
- مبلغ الخزينة الواجب في حال إقتناء الأصول نفسها أو بالمطابقة لها في الوقت الحالي[4].

1-2- شروط تطبيق طريقة القيمة الحالية

- التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تحقق من خلال إستخدام الأصل .
- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فتر مالية من حياة الأصل.
- التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للإستخدام.
- إختيار معدل فائدة مناسب .

وإذا تم تحديد هذه التغيرات الأربعة بشكل دقيق وموضوعي، فإنه يمكن قياس القيمة الإقتصادية للأصل، ويسهل تطبيق هذا المفهوم من أجل بعض أنواع الأصول والخصوم كسندات القرض، إلا أنها لا تصلح لأنواع أخرى من الأصول والخصوم، أو النفقات والإيرادات[5].

وتحسب بتطبيق المعادلة التالية[6] :

$$\text{القيمة المالية} = \frac{\text{المبلغ (الايراد)}}{(1 + \text{معدل الفائدة})^{\text{ن}}}$$

حيث ن= عدد السنوات

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن،2007 ، ص401.

[2] خليل حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الحادي والعشرون، العراق، 2009، ص15.

[3] Robert OBERT, Marie-Pierre mairesse, **comptabilité et audit**, 2eme édition, DUNOD, Paris, 2009,P16 .

[4] الجريدة الرسمية ، العدد19 بتاريخ 25 مارس سنة 2009م، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة04، الملحق 3، ص83.

[5] حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سابق**، ص402.

[6] مدحت فوزي عليان وادي، مرج سابق، نقلا عن : سهام حسن سلطين، **مشكلات المحاسبة عن الإهلاك في ظروف تغير الاسعار**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2001، ص 94.

2- طريقة صافي القيمة البيعية

2-1- مفهوم طريقة صافي القيمة البيعية

صافي القيمة البيعية(أو سعر الخروج الجاري)لأصل ما، هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف الازمة لإتمام عملية البيع.

حيث يتم وفق هذه الطريقة إعادة تقويم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية، وفي حالة عدم إمكان تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم الإعتماد عادة على أحد هذين البديلين:

- إستخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار، محتسبة إما من قبل هيئات خارجية مستقلة أو ضمن المشروع.
- أو إستخدام الخبرة المهنية في التقدير .

تعد هذه الطريقة نادرة الإستخدام في الأصول الثابتة، إلا أنها ملائمة بالنسبة لتقويم الأصول المتداولة كالمخزون السلعي، والذي يتم الحصول عليه أساسا بهدف البيع[1].

وعرفت محاسبة صافي القيمة البيعية بأنها القيمة التي تمثل بصافي الفوائد النقدية إذا أخرجت الأصول وبيعت الآن، وهو يمثل أسعار الخروج الجارية[2].

2- خصائص نموذج محاسبة صافي القيمة البيعية: يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:

- أسعار البيع أساس التقويم المستخدم.
- فرضت ثبات القوة الشرائية للنقود (وحدة القياس).
- عدم الإعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي.
- الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب (خسائر) الحيازة[3].

3- طريقة تكلفة الإستبدال

3-1- تعريف طريقة تكلفة الإستبدال

تعرف على أنها المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، وعلى الرغم من وضوح هذا التعريف إلا أنها أثارت الجدل بين المحاسبيين وبخاصة حول عبارة الأصول المماثلة حيث ظهرت عدة معان لها :

تكلفة إستبدال الأصول المستخدمة: ويقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل من سوق الأصول المستعملة، والتي لها الحياة الإنتاجية نفسها.

- تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة: ويقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود.

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سابق**، ص403.

[2] مدحت فوزي عليان وادي، مرجع سابق،95. نقلا عن :S .N . Maheshwar (1989) **Advanced Accountancy**,vol2, housing, society ,karve naga r,india . p642

[3] المرجع نفسه، ص95، نقلا عن: الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة**، دار ذات السلاسل، ط1، الكويت، 1990، ص521.

- تكلفة الأصول الجديدة: وهي تكلفة استبدال القدرة الانتاجية للأصل، حيث تعكس أثر التغير التكنولوجي .

وبالمقارنة بين تكلفة الإستبدال وصافي القيمة البيعية يفترض أنهما متساويان، لكن ذلك لا يتحقق إلا في شروط مثالية وهي:

- هناك عدد كبير من الأصول المتماثلة، في سوق واحدة، وإن أسعار السوق معروفة بالنسبة للأصول الجديدة والمستعملة.
- يتمتع المشروع بحرية اتخاذ القرار بيعا وشراء في هذه السوق.
- يجب ألا تكون هناك تكاليف نقل أو تركيب ضمنية سواء أكانت في عملية شراء أم بيع الأصل المعني[1].

3-2- مكونات دخل تكلفة الإستبدال

1. يتكون دخل تكلفة الاستبدال من عنصرين: الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية .
2. ينتج الدخل التشغيلي الجاري عن الأنشطة التشغيلية الإنتاجية، ويتم حسابه بمقابلة الإيرادات الجارية بالتكاليف الجارية المستنفذة في إنجاز تلك الأنشطة، بينما من جهة ثانية لا تنتج مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية عن الأنشطة التشغيلية الإنتاجية[2].

3-3-كيفية معالجة مكاسب وخسائر الحيازة: هناك ثلاث معالجات محاسبية بديلة:

1. اعتبار مكاسب (خسائر)الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، سواء كانت محققة أو غير محققة، من مكونات الدخل (القابل للتحقق).

2. اعتبار مكاسب (خسائر)الحيازة الحقيقية المحققة فقط من مكونات الدخل الدوري (الدخل المحقق).

3. اعتبار مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، سواء كانت محققة أو غير محققة تسويات لرأس المال بقائمة المركز المالي وبالتالي لا تعتبر من عناصر الدخل الدوري (الدخل القابل للتوزيع).

ويعتبر المفهوم الأول للدخل أكثر المفاهيم الثلاثة إقتراباً من المفهوم الاقتصادي وذلك لأنه يعترف بمكاسب (خسائر) الحيازة بالفترة بالكامل[3].

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص- ص، 403-404.

[2] رضوان الحلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن،2003 ، ص116.

[3] مدحت فوزي عليان وادي، مرجع سابق، ص103. نقلا عن: عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار ذات السلاسل، ط1 الكويت،1990، ص- ص، 536-537.

المطلب الرابع: أساس مقارنة وتقييم بدائل القياس المحاسبي

يمكن تلخيص أساس أو معايير مقارنة وتقييم بدائل القياس المحاسبي الثلاث في الجدول التالي:

الجدول (1،1): معايير مقارنة وتقييم بدائل القياس المحاسبي

إجمالي دخل التشغيل ومكاسب الحيازة	تكلفة التاريخية		تكلفة استبدالية		صافي قيمة بيعية	
	الدخل المقرر	الخطأ	الدخل المقرر	الخطأ	الدخل المقرر	الخطأ
معيار المقارنة: الخلو من أخطاء التوقيت	X	يوجد خطأ	X	يوجد خطأ	X	صفر لا يوجد خطأ
معيار المقارنة: الخلو من أخطاء وحدة القياس	**توجد أخطاء:** تجاهل كامل لكل من تغيرات المستوى العام وتغيرات القيم الجارية في أسواق الدخول وأسواق الخروج.		**توجد أخطاء:** تجاهل تغيرات المستوى العام للأسعار، مع مراعاة تغيرات أسعار أسواق الدخول .		**توجد أخطاء:** تجاهل تغيرات المستوى العام للأسعار، مع مراعاة تغيرات أسعار أسواق الخروج.	
معيار المقارنة: قابلية القوائم المالية للتفسير	**قابلية التفسير بسهولة:** فهي تعتمد مفهوم المحافظة على رأس المال الاسمي الأصلي.		**قابلية التفسير بسهولة:** فهي تعتمد مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية.		**قابلية التفسير بسهولة:** فهي تعتمد مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية ومفهوم المقدرة على التصفية والتلاؤم مع الظروف المستجدة.	
معيار التقييم: الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية	**غير ملائمة:** فهي تعتمد وحدة قياس النقدي الاسمية، وتتجاهل كاملا وحدات "السيطرة والتحكم السلعي" في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.		**خليط:** – غير ملائمة لقياس الدخل بوحدات النقد الاسمية. – ملائمة لقياس المركز المالي بوحدات "السيطرة والتحكم السلعي" وفق أسواق الدخول		**خليط:** – غير ملائمة لقياس الدخل بوحدات النقد الاسمية. – ملائمة لقياس المركز المالي بوحدات "السيطرة والتحكم السلعي" وفق أسعار الخروج.	

المصدر: رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص175.

رغم أن النموذج المحاسبي للقيمة الحالية هو أفضل نماذج القياس المحاسبية من الناحية النظرية إلا أنه ينبغي إستبعاده من أساس المقارنة والتقييم بسبب العجز الواضح في تحقيق الموضوعية والعيوب العديدة المعترف بها، وأهم هذه العيوب التطبيقية هي:

– تقدير صافي التدفقات النقدية وتوقيت تحصيلها أو دفعها .

– عند تطبيق هذا النموذج للتقويم الإفرادي للأصول يتوجب إجراء تخصيص تحكيمي غير موضوعي.

- إن التقويم الإفرادي للأصول يتطلب في نموذج القيمة الحالية التخصيص التحكيمي غير موضوعي لصافي المقبوضات[1].

المبحث الثالث: قياس عناصر القوائم المالية

الميزانية (المركز المالي): تعرض الأصول في الميزانية حسب طبيعة النشاط الإقتصادي للمنشأة ووفقا لمساهمة الاصل في تحقيق الإيراد ففي وحدة لمشروع مالي تتصدر الميزانية الأصول السائلة نقديه رصيد في البنوك وغيره وفي وحدة تجاريه تتصدر الميزانية الأصول المتداولة وعلى رأسها المخزون السلعي وفي وحدة للعقارات تتصدر الأصول الثابتة أراضي ومباني.

المطلب الأول: قياس الأصول

❖ **الأصول:** هي مجموعة الوسائل أو الموارد الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة أو لها السيطرة عليها نتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية للوحدة[2].

أنواع الأصول وأسس عرضها في الميزانية :

تقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيستين وذلك وفق معيار السيولة ويقصد بالسيولة مدى قابلية الأصل للتسييل أي مدى قابليتها للتحول إلى نقد . وهاتان الفئتان هما :

1 – الأصول طويلة الأجل : ويمكن تقسيم هذه الفئة من الأصول بشكل عام إلى مجموعتين هما:

1-1 مجموعة الأصول الملموسة:(المعمرة): وهي الأصول التي في حوزة الوحدة وتخدم أنشطتها التجارية أو الصناعية على مدى سنوات ومنها الأصول المعمرة الملموسة مثل الأراضي، الآلات السيارات، الأثاث، المعدات، العقارات، اللوازم....[3]

إن التكلفة التاريخية هي الأساس المعتاد في تقويم الأصول الثابتة، وتقاس التكلفة التاريخية بالنقدية أو معادل النقدية للحصول على الأصل وتجهيزه في الموقع والحالة اللازمة للإستخدام المقصود منه، حيث يعد سعر الشراء، تكاليف النقل، تكاليف التركيب جزء من تكلفة الأصل حيث توزع هذه التكاليف على الفترات المستقبلة عن طريق الإهلاك.

ويجب أن تكون التكلفة هي الأساس المستخدم في تاريخ الإقتناء لأن النقدية أو معادل النقدية تقيس قيمة الأصل في ذلك التاريخ بأفضل ما يمكن. وقد إختلفت الآراء حول الفروق التي تحدث بعد الاقتناء بين التكلفة التاريخية وطرق القويم الأخرى مثل التكلفة الإستبدالية أو القيمة السوقية العادلة[4].

ورغم وجود القليل من الإستثناءات، فإن المعايير الحالية تشير إلى أن الخروج عن التكلفة التاريخية أمر نادر الحدوث .

ويرجع هذا الموقف لعدد من الأسباب الرئيسية مثل :-

---

[1] مرجع نفسه، ص153.

[2] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية :الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح**، دار وائل للنشر، ط4، عمان، الاردن،2007 ص463.

[3] حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، ج1، دار المسيرة للنشر، الأردن، 1998، ص329.

[4] دونالد كيسو جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة: أحمد حامد حجاج، جزء الاول، دار المريخ للنشر، ط2، الرياض، 1995 ص452.

1- أنه في تاريخ الإقتناء، فإن التكلفة تعكس القيمة العادلة .

2- أن التكلفة التاريخية تعكس صفقات فعلية وليست مفترضة، ولذلك فإنها الأكثر مصداقية .

3- أنه لا يجب أخذ مثل هذه المكاسب أو الخسائر في الاعتبار مسبقا، وإنما يجب الإعتراف بها عند بيع الأصل .

وهناك العديد من الطرق التقويم الأخرى التي تحظى بالإهتمام مثل :-

1- المحاسبة على أساس القوة الشرائية الثابتة (التعديل بتغيرات المستوى العام للأسعار).

2- محاسبة التكلفة الجارية (التعديل بتغيرات المستوى الخاص للأسعار).

3- صافي القيمة القابلة للتحقق.

4- المزج بين المحاسبة على أساس القوة الشرائية الثابتة والتكلفة الجارية أو صافي القيمة القابلة للتحقق .

1-1-1- تكلفة الأرض: يجب اعتبار كل النفقات الخاصة بالحصول على الأرض وتجهيزها للاستخدام جزء من تكلفة هذه الارض وتتضمن تكاليف الأرض عادة:-

1- سعر الشراء .

2- تكاليف التخليص مثل تحرير العقود وأتعاب الوكلاء ورسوم التسجيل .

3- تكاليف تجهيز الأرض للاستخدام المقصود منها مثل تكاليف التسوية

4- التحمل بأية امتيازات أو رهونات على العقار .

4- أية تحسينات إضافية على الارض لها مدى زمني غير محدد.

كما يعتبر جزء من تكلفة الأرض المصاريف التي يتكبدها المالك الجديد عن إزالة المباني القديمة الموجودة أصلا على الأرض قبل شرائها أما الأنقاض الناجمة عن هدم المباني القديمة المقامة على الأرض بعد إزالتها فتطرح من التكلفة بعد بيعها .

1-1-2- تكلفة المباني: يجب أن تتضمن تكلفة المبنى كل النفقات المتعلقة مباشرة باقتنائها أو بنائها كما يلي:

1- تكاليف المواد والعمالة والتكاليف الاضافية التي تتحملها الشركة خلال عملية البناء .

2- الاتعاب المهنية وتراخيص البناء.

ولكن المشكلة المحاسبية التي تواجهنا هي تقرير ما يلزم عمله بخصوص المبنى القديم الذي يوجد في موقع البناء الجديد. فهل تمثل تكلفة ازالة هذا المبنى القديم جزء من تكلفة الأرض أم جزء من المبنى الجديد؟ إذا كانت الارض مشتراة والمبنى القديم عليها، فإن تكلفة إزالة المبنى مطروحا منها قيمة المخلفات هي تكلفة تجهيز للأرض للإستخدام المقصود منها وترتبط بالأرض وليس بالمبنى الجديد .

1-1-3- تكلفة المعدات: تتضمن في المحاسبة معدات التسليم، المعدات المكتبية والآلات، الأثاث والتجهيزات، معدات الصنع، والأصول الثابتة المماثلة .

وتتضمن تكلفة مثل هذه الأصول سعر الشراء، أعباء النقل، التأمين على المعدات أثناء النقل تكاليف التجميع والتركيب، وتكاليف إجراء تجارب بدء التشغيل[1].

قياس التكاليف الإضافية للأصول طويلة الاجل:

يتم إحتساب تكاليف الإضافات بتحميلها على تكلفة الاصل وهذا ما يستدعي تعديل العمر الانتاجي للأصل بالكامل، بإعتبار الإضافات الرأسمالية تؤدي إما إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل أو تحسين قدرته الانتاجية[2].

1-2 الأصول غير ملموسة (المعيار IAS 38)

تختلف الأصول الغير الملموسة عن الأصول الثابتة في أن الأخيرة تتصف بأن لها كيان مادي ملموس وان هناك درجة من اليقين بالمنافع المستقبلية المتوقع الحصول عليها لا تتوفر للأصول غير الملموسة.

ولقد جاء المعيار IAS 38 للتعريف بالأصول غير الملموسة حيث يدور المعيار حول المحاور الرئيسية التالية:

- تحديد المعاملة المحاسبية المتعلقة بها وكيفية الإعتراف بها وقياسها إذا توفرت مجموعة من الشروط ،ويحدد المعيار أيضا كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة .
- تحديد الانخفاض في قيمة الأصول غير الملموسة وفق ما ورد في المعيار IAS 36 المتعلق بالإنخفاض في قيمة الأصول من أجل الوصول إلى قيمتها العادلة .
- تحديد متطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة[3].

أ- طبيعة الأصول غير الملموسة :

- ليس لها كيان مادي ملموس .
- أن المنافع المستقبلية المتوقعة منها يصاحبها درجة عالية من عدم التأكد.
- يتم الإستفادة بالمنافع المستقبلية على مدار فترة زمنية طويلة نسبيا .

ب- تصنيف الأصول غير الملموسة:

تصنف الأصول غير الملموسة وفقا لخصائصها كالتالي :

- الأصول غير الملموسة القابلة لتحقيق ذاتها بصورة منفصلة عن الوحدة الإقتصادية وأصول غير الملموسة غير القابلة لتحقيق ذاتها بصورة منفصلة عن الوحدة الاقتصادية، ويطلق على هذه الخاصية " تحقيق الذات".
- هناك بعض الأصول غير الملموسة التي يمكن الحصول عليها بشكل منفرد أو مع مجموعة من

---

[1] المرجع نفسه، ص445.

[2] وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2007، ص 258.

[3] خالد جمال الجعرات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRS&IAS 2007**، دار إثراء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2008 ص371.

الأصول، أو يتم الحصول عليها نتيجة الإكتشاف والتطوير داخل الوحدة الاقتصادية وتسمى هذه الخاصية بخاصية "الحصول على الأصل ".

– الأصول غير الملموسة التي يتم تحديد عمرها الانتاجي إما بواسطة القانون أو الإتفاق أو وفقا لعوامل إقتصادية معينة وتسمى "الأصول غير الملموسة ذات العمر الانتاجي".

– تتميز بعض الأصول غير الملموسة بقابلية الإنفصال عن الوحدة الاقتصادية وبالتالي التصرف بها بالبيع أو التأجير[1].

1-2-1- أسس القياس والمحاسبة عن الأصل غير الملموس :

إن إختلاف طبيعة الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول يؤدي إلى إختلاف أسس قياس وتقييم هذه الأصول عن تللك المستخدمة في قياس وتقييم أية أصول أخرى في الآتي:

– إثبات جميع الأصول غير الملموسة بتكلفتها التاريخية والتي تتمثل في جميع النفقات الضرورية اللازمة لجعل الاصل صالحا للإستخدام فهي تتمثل في ثمن الشراء مضافا إليه الرسوم، أتعاب المحاماة العمولة أو السمسرة ...

– جميع الأصول غير الملموسة يتم إستنفادها بطريقة القسط الثابت على مدار العمر الإفتراضي المقدر لها ويتحدد بالعمر القانوني أو العمر الإقتصادي أيهما أقصر.

– تظهر الأصول غير الملموسة في الميزانية العمومية بالقيمة الدفترية وليس بالتكلفة مطروح منها جميع الإهلاك.

1-2-1-1-أسس قياس وتقييم الأصول غير الملموسة:

1-2-1-1-1-حق الاختراع:

حق الاختراع من الحقوق التي يحميها القانون لفترة معينة من الزمن يصبح في نهايتها حقا مشاعا بين الناس، لهذا يجب على المنشأة أن تعمل على إستهلاك حق الاختراع، بحيث تستبعد قيمته من الدفاتر أثناء المدة المحددة، وتبلغ هذه المدة خمسة عشر عاما في الولايات المتحدة وخمسين عاما في إنجلترا، بسبب ظهور إختراعات جديدة.

أما إذا أمكن المحافظة على قيمة حق الإختراع فترة جديدة، وإستمرت المنشأة تحصل على أرباح ناتجة من حق الإختراع الذي استهلك بالدفاتر، مما يؤدي إلى زيادة معدل أرباح الوحدة، بسبب عدم خصم قسط الإستهلاك، فإنه يصبح لدى الوحدة شهرة بمقدار القيمة الحالية للأرباح الزائدة المستقبلية التي ستحققها الوحدة بسبب إنتفاعها بحق الإختراع بعد إستهلاكه في نظام التكلفة التاريخية[2].

[1] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص-ص، 269- 270.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص460.

1-2-1-1-2- العلامات التجارية :

تعتبر العلامة التجارية أصلا غير ملموس هي عبارة عن كلمة أو حرف أو رمز أو أية وسيلة يلجأ إليها المنتج أو الموزع بغرض تمييز سلعته أو سلعة عن سلع الآخرين.

تعود ملكيته لمن يقوم باكتشافها أو نشرها وفق الاصول المعتادة، ولا يجوز استغلالها بدون إذن مسبق من قبل المالك الاصلي، وبخلافه يتعرض للمساءلة المدنية والجزائية، وتسري أحكام القانون على العلامات التجارية المسجلة وغير المسجلة لدى الجهات الرسمية ، وتحدد تكلفة العلامات التجارية على أساس سعر شرائها مضافا إليها كافة المصاريف الضرورية مثل النفقات القانونية ورسوم التسجيل وتكلفة إعداد النموذج.

وتتم معالجة تكلفة العلامة التجارية عند الشراء عن طريق رسملتها وإطفائها كمصروف على الفترات المحاسبية على أن لا تزيد المدة عن أربعين سنة، وفي حالة التوقف عن إستخدامها فيجب إطفاء التكاليف المتبقية وتحميلها على ايرادات الفترة التي تم التوقف خلالها عن الإستخدام[1].

1-2-1-1-3-حق الامتياز:

هو عبارة عن حق يمنح من طرف لآخر بمقتضاه يصبح الطرف الآخر له الحق كافة الصلاحيات في البحث والتنقيب وإستغلال مورد طبيعي معين في منطقة جغرافية معينة وهنا يكون مانح الحق هو السلطة الحكومية أو وحدة اقتصادية، وتعتبر التكلفة المبدئية للحصول على حق الامتياز بمثابة نفقات رأسمالية ويتم إثباتها في الأصول غير الملموسة وتقيم إستنفاد حق الامتياز على مدة لا تتجاوز أربعون سنة. واذا كان حق الامتياز غير محدد الفترة التي يتوقع فيها الاستفادة من هذا الحق بشرط ألا تقل عن خمس سنوات ولا تتجاوز أربعين سنة تعالج من وجهة النظر المحاسبية كمصروفات إيرادية ولا يمكن أن تضاف للقيمة الدفترية لحق الامتياز كنفقات رأسمالية بدفاتر المتمتع بالحق[2].

1-2-1-1-4- مصروفات التأسيس:

هي عبارة عن نفقات ومصاريف التي تنشأ عادة في مرحلة تأسيس الشركات، مثل الأجور القانونية، والأجور المحاسبية، والضرائب وتكاليف الترويج، وهذا ما يشار إليها بمصاريف التأسيس .

وتعالج مصروفات التأسيس محاسبيا كمصاريف رأسمالية تظهر في المركز المالي كأصل غير ملموس يتم إطفائها خلال فترة أقصاها 40 سنة على إعتبار أن عمر الشركة غير محدد، غير أن الكثير من الشركات تطفئ ذلك لمدة قصيرة (5- 10) لا تتعدى في الغالب عن خمس سنوات[3].

---

[1] وليد ناجي الحيالي، النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص277.

[2] سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المالية المتوسطة القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص240.

[3] فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص585.

1-2-1-1-5- الشهرة:

بالمفهوم الإقتصادي منافع تتولد للوحدة لما لها من سمعه طيبه وبالمفهوم المحاسبي هي القيمة الحالية لأرباح المستقبلية التي تزيد عن المعدل الطبيعي لأرباح المنشأة والتي تنتج عن سمعه طيبه إدارة جيده وهكذا صفات للوحدة إدارتها وسياساتها.

لا يمكن شراء الشهرة أو تداولها إلا في حالة شراء وحده إقتصاديه بالكامل ناشطه إقتصاديا وبهدف الإستمرار في تفعيلها كوحده منفرده عن الوحدة التي إشترت.

يعتمد تقدير الشهرة كثيرا على الرأي الشخصي ويعالج بإحدى طريقتين:

- **طريقة التقييم الشامل أو التقدير الجزافي :**

الشهرة عباره عن مجموعة موارد غير ملموسه لا يمكن فصلها عن بعضها البعض ولا عن الأصول الملموسة ولذا بموجب هذه الطريقة تقدر الشهرة على أنها الفرق بين قيمة الشراء والقيمة السوقية العادلة لصافي أصول الوحدة المشتراة وهنا لا بد من الإعتماد على تقديرات الخبراء لتقييم سعر السوق مع الأخذ بالحسبان التأكد من أرصدة باقي الخصوم والأصول وإستبعاد الديون المعدومة والمشكوك بتحصيلها.

- **تقييم الشهرة على أساس الدخل العادي:**

تعتمد هذه الطريقة على وجهة النظر التي تقول أن الشهرة هي القيمة الحالية للأرباح المستقبلية التي تزيد عن المعدل الطبيعي لأرباح الوحدة والتي تنتج عن سمعه طيبه، اداره جيده وهكذا صفات للمنشأة إدارتها وسياساتها.

بموجب هذه الطريقة قيمة الشهرة هي الفرق بين قيمة الأرباح المتوقعة مستقبلا وبين متوسط الربحية العادي للوحدة. وهناك رأي أخر يأخذ بأسلوب رسملة الأرباح الغير عاديه وحساب القيمة الحالية لها على أنها قيمة الشهرة[1].

مثال: اشترت شركة الأمل لصناعة الأثاث في شركة الإتحاد إدماجها بشركتها الأصلية (الاتحاد)، وقدتم دفع قيمة كامل الموجودات الشركة نقدا وذلك في 2005/1/5 وقد قدرت المقابل لهذا النقدي المدفوع بمبلغ (950000) دينار علما أن قائمة المركز المالي للشركة كانت في 2004/12/31 كالآتي:

[1] وليد ناجي الحيالي ،نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص- ص، 273-275.

الجدول(1، 2) : مثال تقييم الشهرة على اساس الدخل العادي

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الصندوق	50000	خصوم متداولة	800000
البنك	250000	رأس مال	1700000
المدينون	350000	فائض الأرباح	800000
مخزون سلعي	700000	المحتجزة	
أصول طويلة الأجل	1950000		
المجموع	**3300000**	**المجموع**	**3300000**

كما قدر الخبراء القيمة السوقية العادية لشركة الأمل كما يلي:

البيان	المبالغ	
الصندوق	50000	
البنك	250000	
المدينون	350000	
المخزون السلعي	720000	
أصول طويلة الاجل		
أراضي	75000	
مباني	500000	
مكائن	400000	
معدات	50000	
الخصوم المتداولة		800000
المجموع		**1595000 د**

تتكون قيمة الشهرة بموجب طريقة التقييم الشامل كما يلي[1]:

قيمة الشهرة = القيمة السوقية الصافية للأصل – سعر الشراء

قيمة الشهرة = القيمة السوقية الصافية لأصول شركة الأمل– سعر الشراء

= 1595000 -950000

= 645000 دينار

[1] سيد عطاالله السيد، **النظرية المحاسبية**، دار الراية والنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص202.

1-2-1-1-6-حق النسخ:

هو إعطاء الحق في إعادة النسخ وبيع العمل سواء العلمية أو الفنية والأدبية يتم إستنفاده على مدار عمره القانوني أو عمره الإقتصادي أيهما أقصر بشرط أن لا يتجاوز العمر الإفتراضي أربعين سنة، ويحسب مصروف النفاذ بطريقة القسط الثابت[1].

2-أصول متداولة أو قصيرة الأجل:

وتشمل: النقدية وشبه كالمدينين، أوراق القبض، الأوراق المالية قصيرة الأجل كما تشمل أيضا المخزون من البضاعة والمصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة.

2-1- قياس الأصول المتداولة: تقاس الأصول المتداولة بإحدى الطرق الثلاث:

قياس مباشر، قياس مشتق، قياس حكمي الأول يقاس بموجبه الأصل المتداول بعنصر النقود لمعرفة مخزون الإقتصادي العنصر المقاس.

القياس الثاني وما يسمى بالقياس المشتق فهو قياس مشتق من القياس المباشر بالنقود بالإضافة لمقياس آخر كالزمن مثال على ذلك قياس قسط الاندثار فهو اشتقاق من القياس المباشر لتكلفة الأصل الثابت بالإضافة الى عنصر الزمن وعمر الاصل المتوقع وهو مبني على اساس القياس الحكمي والقياس الحكمي هو أضعف القياسات فلا قواعد تحكمه ويعتمد في الاساس على خبرة المحاسب ومعرفته.

معظم الأصول المتداولة مقاسه من طبيعتها فالأصول النقدية والشبه نقديه أوراق قبض تمثل بحد ذاتها قيمة مخزونها الإقتصادي بالنقود. يبقى أن نقيس باقي الأصول المتداولة وبإختصار.

2-2- إستثمارات ق الأجل أوراق ماليه:

تقاس على أساس سعر الشراء مضافا اليه العمولات ومصاريف الشراء في حالة شراء السندات يجب الفصل بين سعر السند والسعر المدفوع في الفائدة التي تراكمت على السند والتي دفعها المشتري للبائع على أمل انه سيعوض عنها في المستقبل عندما تدفع الفائدة من الشركة المصدرة لحامل السند لذا فالمبلغ المدفوع مقابل فائدة على السند هي بحد ذاتها أصل منفصل عن السند.

في حالة الأسهم فتوزيعات الأرباح لا تستحق وغير إجباريه ولذا كل مبلغ يدفع لقاء شراء الاسهم يسجل بقيمة الأصل المشترى.

ووفقا لمبدأ التحفظ فعند تقييم الاستثمارات قصيرة الأجل نختار أيهما اقل التكلفة او القيمة السوقية الجارية مع وجوب تسجيل الأمر بقيد محاسبي والإفصاح عن الأمر بالقوائم المالية.

[1] سمير الصبان، مرجع سابق، ص241.

2-1-1- المخزون السلعي : يعتبر المخزون السلعي من أكثر الأصول المتداولة أهمية في معظم الوحدات الاقتصادية نظرا لأهميته النسبية بالمقارنة مع الأصول الأخرى يتطلب قياسه دقة كبيرة نظرا لتأثيره على أرباح الوحدة وعلى مركزها المالي.

أي خطأ أو تحيز في تقييمه يؤثر على صحة إجمالي الأصول وهذا مما يؤثر على حقوق الملكية. وكذلك يؤثر على صحة الأرباح باعتباره يؤثر على تكلفة البضاعة المباعة.

تختلف عناصر المخزون السلعي من منشأة لأخرى وفق النشاط الإقتصادي، عناصر المخزون السلعي في وحدة تجارية تختلف عنها في وحدة صناعية أو زراعية.

2-1-1-1- تقيم المخزون: لأجل تقييم المخزون السلعي يجب:

- تحديد كمية المخزون أول المدة.
- تسعير المخزون

ولذلك تشمل إجراءات تقيم المخزون السلعي في آخر المدة الخطوات التالية:

(1) معرفة عناصر المخزون السلعي.

(2) معرفة عناصر تكلفة المخزون السلعي.

(3) معرفة تدفق المخزون السلعي[1].

2-1-1-2- عناصر المخزون السلعي

يشمل كافة البضائع التي تعود ملكيتها للوحدة الاقتصادية وبصرف النظر عن مكان خزنها أو عرضها. وبهذا التعريف يشمل المخزون البضاعة بالطريق التي تم التعاقد عليها وتم شراءها ولم تصل بعد مخازن المنشأة وتشمل البضاعة المباعة بنظام الوكالة (البضاعة برسم الأمانة) فهي جزء من ممتلكات الوحدة أما بخصوص طلبيات العملاء التي لم تستطع الوحدة من إتمامها قبل نهاية الفترة فهي أيضا جزءاً من المخزون ويتم إدراج البضاعة برسم الأمانة في قائمة المركز المالي ضمن المخزون السلعي سواء بسعر شرائها أو تكلفة إنتاجها [2].

2-1-1-3- عناصر تكلفة المخزون السلعي:

تشمل تكلفة المخزون السلعي جميع المصروفات والنفقات ذات العلاقة المباشرة في الحصول على السلع ونقلها الى محل المشتري متضمنه التكاليف الإضافية الأخرى حتى تصبح جاهزة للبيع. وعموما تتضمن عناصر تكاليف المخزون السلعي المصروفات التالية:

- ثمن الشراء
- مصروفات الشحن والتأمين وعمولة المشتريات والرسوم الجمركية.
- تكلفة العمالة والمصروفات الصناعية اللازمة للإنتاج السلعي .

---

[1] وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، مرجع سابق، ص202.

[2] رضوان الحلوة حنان، **أسس المحاسبة المالية قياس بنود قائمة المركز المالي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2004 ص196.

2-1-1-4- تسعير المخزون:

نظرا للأهمية النسبية لعنصر المخزون السلعي ولأثره على المركز المالي للوحدة الإقتصادية وعلى حقوق الملكية لذا فإنه من المفروض إختيار طريقة تسعير تؤدي الى أكبر دقه في إحتساب الدخل والمركز المالي، يرتبط موضوع تسعير المخزون السلعي بمشكلتين:

(1) طريقة إحتساب تكلفة الوحدات المنصرفة من المخزون.

(2) طريقة تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي[1].

إلا أن أكثر الطرق شيوعا في إحتساب التكلفة هذه هي:

أ. طريقة التمييز المحدد:

بموجب هذه الطريقة يمكن تميز وحدات مخزون آخر المدة وفقا لإنتمائها إلى مشتريات محددة وبالتالي يتم تسعيرها بالأسعار التي وردت في فواتير الشراء.

مثال: فإذا كانت وحدات مخزون آخر الفترة هي 110 وحدة أمكن تميزها على أساس أن منها 40 وحدة من مشتريات1/1، 20 وحدة كانت من مشتريات4/1، 30 وحدة من مشتريات 7/1، 20 وحدة من مشتريات 10/1 وبالتالي فإن تكلفة مخزون آخر الفترة يمكن إحتسابها على النحو التالي:

- 40 وحدة من المشتريات1/1، سعر الوحدة 110ج 4400ج
- 20 وحدة من المشتريات 4/1، سعر الوحدة 120 ج 2400 ج
- 30 وحدة من المشتريات 7/1، سعر الوحدة 130 ج 3900ج
- 20 وحدة من المشتريات 10/1، سعر الوحدة 140ج 2800ج
- 110 تكلفة مخزون آخر الفترة (طريقة التمييز المحدد) 13500 ج[2].

ب- طريقة المتوسط المرجح:

تقوم هذه الطريقة في تقيم المخزون على إفتراض أن البضاعة تختلط ببعضها البعض ولا تحتفظ المنشأة بقسم معين منها في المخزون يمكن تميزه عن غيره لهذا يتم تقيمه بإستخدام متوسط الأسعار المدفوعة للحصول على البضاعة، كما أن هذه الطريقة لا تؤدي إلى الحصول على تقييم المخزون يتفق مع التكلفة الجارية للعناصر المخزون ففي حالات إرتفاع الأسعار ستكون تكلفة المخزون أقل من سعر السوق، أما خلال فترات إنخفاض الأسعار فإن قيمته ستكون أعلى من قيمة السوق[3].

---

[1] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 243.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية ، ط1، مصر، 2008، ص383.

[3] أحمد نور، **المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، مصر، 1987، ص350.

ج- طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO :

تقوم هذه الطريقة على أساس أنها تصور التدفق الطبيعي للبضاعة المشتراة والتي تدخل في أول الأمر إلى الوحدة لتخرج منها على أساس أن ما يشترى أولا يباع أولا وتتبع هذه الطريقة عادة في فترات ثبات مستوى الأسعار[1].

د - طريقة الوارد أخيرا صادر أولا LIFO :

تقوم هذه الطريقة على إفتراض أن البضاعة التي تحصل عليها الوحدة مؤخرا هي التي تباع أولا وبناءًا عليه فإن المخزون سيكون هو أقدم العناصر ويتم تقيمه على أساس التكلفة القديمة[2].

2-3- أساليب قياس المخزون وفقا لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل: توجد ثلاث أساليب لقياس المخزون السلعي آخر المدة وفقا لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل وهي :

- قياس المخزون على أساس العناصر .
- قياس المخزون على أساس المجموعات الرئيسية.
- قياس المخزون على أساس الإجمالي .

2-3-1- قياس المخزون على أساس العناصر: بموجبه يتم مقارنة سعر التكلفة لكل عنصر من المخزون السلعي مع سعر السوق ويتم اختيار الاقل ويعتمد مع وجوب الإفصاح والإشارة الى التكلفة التاريخية تماشيا مع مبدا الإفصاح وهذا الأسلوب هو الأكثر تشددا وتحفظا.

2-3-2- قياس المخزون على أساس المجموعات الرئيسية: لا يختلف عن الأسلوب الأول إلا أن المقارنة هنا بين سعر التكلفة وسعر السوق هي بشكل مجموعات وليس كل عنصر وعنصر.

2-3-3-قياس المخزون على أساس الإجمالي:

هنا تتم المقارنة بين قيمة إجمالي المخزون حسب التكلفة مع قيمة إجمالي المخزون كله حسب سعر السوق وتختار النتيجة الأقل قيمة. أسهل الأساليب وأبسطها وأكثرها عملية[3].

- **مقارنة بين طريقة الوارد أولا صادر أولا بطريقة الوارد أخيرا صادرا أولا :**

على الرغم من أن الطريقتين تعتبر طرقا مقبولة لتقييم المخزون وإعداد القوائم المالية إلا أنها تؤديان إلى نتائج مختلفة عند إعداد تلك القوائم وترتكز المقارنة بين هاتين الطريقتين في الوقت الحاضر على مناقشة تأثير كل منهما على مركز المال العامل في المنشأة وعلى صافي الدخل العمليات .

- طريقة الوارد أولا صادر أولا تعطي المخزون قيما تقترب بدرجة كبيرة من أسعار جارية
- بينما طريقة الوارد أخيرا صادر أولا تعطي المخزون قيما تاريخيا (تكاليف أقدم المشتريات)[4].

---

[1] خيرت ضيف، **أصول المحاسبة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1981، ص653.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية القياس والتقويم والافصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، مصر، 1996،ص398.

[3] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص-ص، 249-250.

[4] أحمد نور، مرجع سابق، ص344.

الجدول (1، 3): مزايا وعيوب كل طريقة من الطرق الأربعة لتقويم المخزون في ضوء أدبيات المحاسبة

	طريقة التمييز المحدد	طريقة متوسطة التكلفة	طريقة LIFO	طريقة FIFO
المزايا	تعطي صورة دقيقة عن التدفق المادي للبضاعة	تعطي عناصر المخزون نفس القيم المحاسبية	تؤدي إلى إظهار المخزون بأسعار تقترب من تكاليف الإحلال الجارية	ملائمة لفترات التضخم حيث يتم قياس صافي الدخل على ضوء أسعار البيع الجارية وتكاليف الإحلال الجارية .
العيوب	تهيئ الفرصة للتلاعب في تحديد مقدار الدخل عن طريق تفضيل بيع عناصر معينة من البضاعة المتاحة دون العناصر الأخرى .	تخفي التغيرات في تكلفة الاحلال الجارية للمخزون حيث تدخل في احتساب المتوسط مع التكاليف القديمة، ولا تتلائم مع فترات التضخم	لا تعطي اهتماما كبيرا للأسعار الجارية بالمقارنة بالأسعار التي كانت سائدة ولا تتلائم مع فترات التضخم حيث تؤدي لوجود أرباح أكبر من الحقيقة	تؤدي إلى إظهار المخزون في الميزانية بأسعار أقل كثيرا من تكلفة الإحلال الجارية للمخزون.

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص393.

المطلب الثاني : قياس الالتزامات

1 – الالتزامات:

تتمثل في تضحية بمنافع إقتصادية يحتمل أن تتخلى عنها الوحدة في المستقبل، ويترتب عليها التزام حالي على الوحدة، يفرض عليها بأن تنقل في المستقبل أصولا إلى وحدة إقتصادية أخرى خدمات مستقبلية وذلك بسبب عمليات أو أحداث سابقة[1].

2– أنواع الالتزامات: تصنف الإلتزامات حسب النوع، وطول الفترة الزمنية، ومن حيث درجة التأكد.

أ– **الإلتزامات حسب النوع:** دائنون، أوراق الدفع، أوراق قروض قصيرة الأجل، المستحقات الجارية من الديون طويلة الأجل، ضريبة المبيعات متوجبة السداد، سندات القروض...

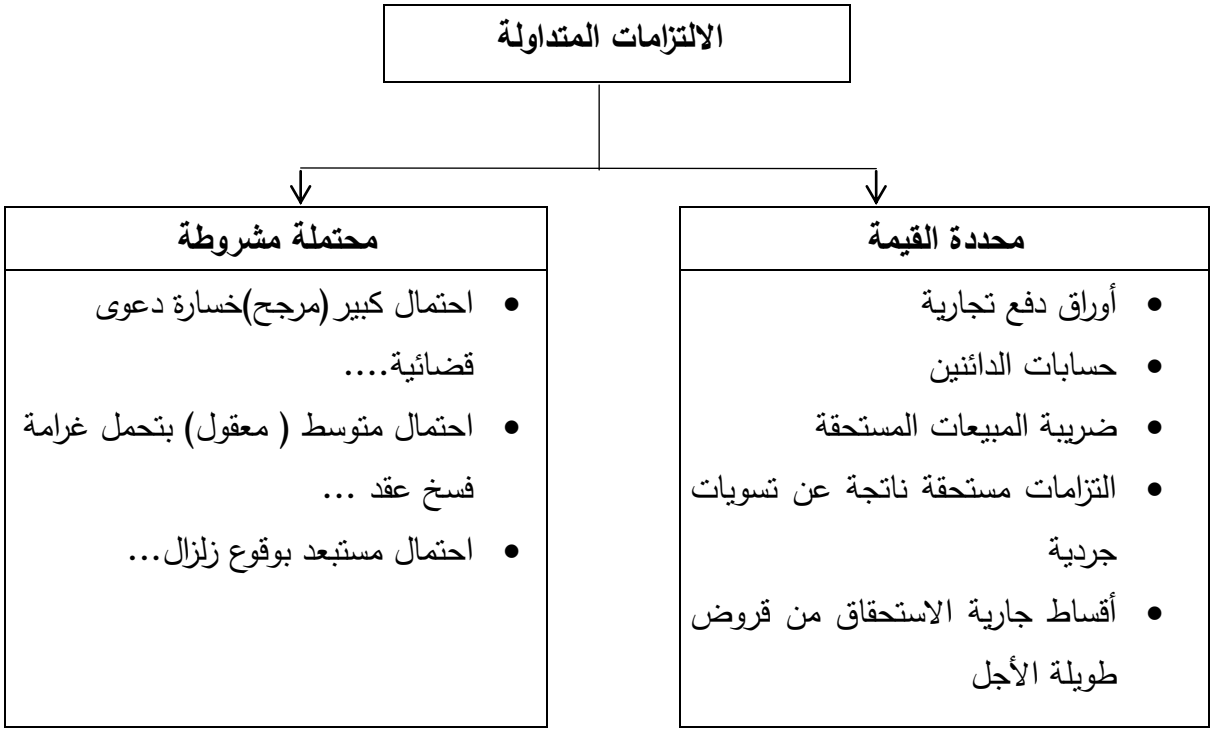
ب– الإلتزامات حسب طول الفترة الزمنية: التزامات طويلة الأجل، التزامات قصيرة الأجل.

جـ– الإلتزامات حيث درجة التأكد: التزامات متداولة محددة القيمة، التزامات متداولة مشروط (محتملة) ويقصد بالإلتزامات المحتملة أو المشروطة هي التزامات غير مؤكدة ويتوقف نشأتها على شرط وقوع حدث معين في المستقبل ويسفر عليه تحديد قيمة الالتزام وتاريخ استحقاقه و إسم المستفيد منه **مثال:** الدعاوي القضائية...[2]

[1] محمد مطر، مرجع سابق، ص464.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص413.

الجدول (1، 4): تصنيف الالتزامات المتداولة



المصدر: رضوان الحلوة حنان، أسس المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص299.

3- قياس الإلتزامات:

تتطلب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما **GAAP** أن تقاس الالتزامات بنوعيها القصير والطويل الاجل في الميزانية وفق القيمة الحالية، أي وفق القيمة في تاريخ إعداد الميزانية، وهو عادة دوريا في 12/31 من كل عام .

إن تطبيق أساس القيمة الحالية يعني أنه ليس بالضرورة أن تظهر الالتزامات في الميزانية على أساس القيمة المستقبلية، أي ليس بالقيمة المستقبلية في تاريخ إستحقاق الالتزام والتي سوف تكون أكبر من القيمة الحالية الآن وذلك نتيجة لعنصر مصروف الفائدة من الآن وحتى تاريخ استحقاق السداد.

يطبق أساس القيمة الحالية، أي تطبق القاعدة العامة في قياس الالتزامات، على الالتزامات الطويلة الأجل، أي على الالتزامات غير المتداولة لكون الفرق بين القيمة المستقبلية في تاريخ استحقاق الالتزام والقيمة الحالية الآن لهذا الالتزام هو فرق جوهري مهم نسبيا[1].

4- حقوق الملكية :

وهي القيمة المتبقية في صافي الأصول بعد طرح الإلتزامات ويختلف تصنيف حقوق الملكية حسب نوع الوحدة، فيما إذا كانت فردية أو شركة تضامن أو شركة مساهمة[2].

[1] رضوان الحلوة حنان، أسس المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص301.

[2] خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص59.

وهي حق المساهمين في موجودات الوحدة بقصد طرح جميع مطلوباته، وهي تعكس أيضاً حقيقة إختلاف مصالح وحقوق المساهمين في الشركة بشأن الحصول على الأرباح أو بشأن إسترداد رأس المال[1].

تطورت مع تطور الشكل القانوني للوحدة الإقتصادية نظريات عديده بخصوص حقوق الملكية منها:

أ- **نظرية الملكية او الملكية الشخصية:** وكانت نشأتها في القرن التاسع عشر مع الثورة الصناعية وإحتياج المشاريع لرؤوس أموال كبيره هذه النظرية صحيحه في الوحدة التي تعود ملكيتها لشخص واحد.

وهنا : **حقوق الملكية = الموجودات – المطلوبات.**

ب- نظرية الشخصية المعنوية: في المنشأة الفاعلة على شكل شركات مساهمه وفق هذه النظرية الموجودة تساوي المطلوبات والمطلوبات هنا تشمل رأس المال المكون من الأسهم على أشكالها والأرباح المحتجزة.

جـ- نظرية أموال مخصصه: صالحه في الدوائر والوزارات الحكومية بموجبها الموجودات هي الأصول النقدية والمطلوبات هي الإلتزامات التي على الوحدة إنجازها.

د- نظرية القائد: وتركز على دور المحاسبة في الرقابة لضمان حقوق المالكين ودور القوائم المالية لإتخاذ القرارات وتوفير عنصر الرقابة .

هـ- نظرية الوكالة: تركز على ضرورة إبراز والتعبير عن التعارض بين مصالح حملة الأسهم مع مصالح حملة السندات، مصالح الإدارة، مصالح مدقق الحسابات وغيرهم[2].

4- 1- قياس حقوق الملكية:

أ- **المنشأة الفردية:** حقوق الملكية هي قيمة الإستثمار الأول حين إنشاء الوحدة مضافا إليه إستثمارات في فترات لاحقه مضافا إليه صافي الأرباح مطروحا منه السحوبات الشخصية.

ب- شركات تضامن: حقوق الملكية هي إجمالي رأس مال الشركاء مضافا إليه مجموع الحسابات الجارية للشركاء مع ضرورة التفصيل حسب كل شريك وشريك.

جـ - شركات مساهمه: حقوق الملكية هي مجموع رأس المال المدفوع من جميع أنواع الأسهم مضافا إليه الأرباح المحتجزة[3].

---

[1] محمد سليم وهبه، **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، مقال، الفصل الثالث، 2005، العدد23، لبنان، ص16.

[2] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص- ص، 347 -351.

[3] وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة، مرجع سابق، ص- ص، 420- 434.

المطلب الثالث: قياس الايرادات

1- مفهوم الايرادات: هي تدفقات داخلة أو زيادة أخرى في أصول الوحدة معينة أو تسوية لإلتزاماتها خلا ل فترة زمنية معينة من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أي أنشطة أخرى تشكل العمليات الأساسية والمستمرة للوحدة .

وتأخذ الإيرادات العديد من الأشكال مثل: المبيعات، الأتعاب، الفوائد، التوزيعات، الإيجارات كما أن المكاسب والخسائر أيضا لها عدة أنواع، فقد تنتج من بيع إستثمارات، بيع أصول ثابتة أو تسوية إلتزامات، أوتخفيض قيم بعض الأصول نتيجة للتقادم أو الحوادث.

تعريف المكاسب:

الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة لوحدة محاسبية معينة وكل الصفقات، الأحداث والظروف الأخرى المؤثرة على الوحدة الإقتصادية خلال فترة زمنية معينة بإستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات، إستثمارات الملاك[1].

يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 المعالجة المحاسبية للإيرادات والذي يحدد الخصائص التالية لمصطلح الايرادات:

- التدفقات إلى الداخل للمنافع الإقتصادية تنشأ في إطار الأنشطة العادية للوحدة.
- التدفقات إلى الداخل يتم بيانها في صورة إجمالية .
- ينتج عن التدفقات إلى الداخل زيادات في حقوق الملكية من غير الزيادات المرتبطة بالمساهمات من أصحاب حقوق الملكية.

وينص مفهوم التحقق على أن الايرادات لا يتم الإعتراف به عند حدوث ما يلي :

- تكون عملية الإكتساب قد إكتملت أو شبه مكتملة
- وجود دليل على الإيرادات من خلال وجود معاملة تبادل تكون قد حدثت[2].

2- قياس الايراد: يجب مراعاة الأمور التالية عند قياس الايراد :

- قياس الايراد بالقيمة العادلة لم يتم استلامه من اعتبارات يمكن وصفها بالإيرادات .
- إن إجراء عملية التبادل لبنود غير متماثلة تعتبر عملية توليد للإيرادات .

إذا كان تدفق النقد أو شبه النقد مؤجلا فتكون القيمة لم يتم إستلامه من إعتبارات أقل من القيمة الإسمية للنقد أو شبه النقد المستلم، وبذلك يكون خصمها مناسبا، مثلا: إذا منح البائع قرضا بدون فوائد للمشتري أو بسعر فائدة أقل من المعدل السائد في السوق وعند ذلك يجب تضمين الفائدة على أساس المعدلات السوقية.

---

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت، مرجع سابق، ص 74.

[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص203.

3- الإعتراف بالإيراد:

بشكل عام يتم الإعتراف بالإيراد عند توفر شرطين أساسين هما :

- تدفع المنافع الإقتصادية المستقبلية من وإلى الوحدة.
- إمكانية قياس هذه المنافع بموثوقية.

4- طرق لتحقق الايراد:

- تحقق الإيراد بالبيع.
- تحقق الإيراد قبل الإنتاج: الإنتاج حسب الطلب.
- تحقق الإيراد بالإنتاج.
- تحقق الإيراد خلال الإنتاج: خلال العملية الإنتاجية ويكون ذلك إذا إستغرقت عملية الإنتاج فترة زمنية تزيد على الفترة المالية الواحدة فلا يمكن إنتظار حتى إنتهاء عملية الإنتاج لكي يتم الإعتراف بالإيراد.
- تحقق الإيراد بالاستلام أو القبض (الأساس النقدي).
- تحقق الإيراد بتقديم خدمة[1].

المطلب الرابع: قياس المصروفات

1- المصروفات: تعتبر المصروفات التدفق العكسي لتيار الإيرادات، وهي بمثابة السلع والخدمات المستخدمة في سبيل إنتاج الإيرادات، تتم عملية المقابلة تمهيدا للوصول إلى صافي الربح الدوري للمشروع.

تهدف محاسبة المصروفات والأعباء إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية هي: دقة القياس، ودقة التوقيت، وفاعلية الرقابة[2].

- **مفهوم المصروفات وفق لإطار عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية:** المصروفات هي إنخفاضات في المنافع الإقتصادية خلال فترة محاسبية معينة في صورة تدفقات للخارج أو استنفادات للأصول أو تكبد للالتزامات ينتج عنها انخفاضات في حقوق الملكية من غير تلك المرتبطة بالتوزيعات على المشاركين في حقوق الملكية .

2- خصائص المصروفات:

1- التضحيات التي تتضمنها لأداء عملية الكسب.

2- التدفقات النقدية إلى الخارج الفعلية أو المتوقعة الناتجة عن الأنشطة العادية .

3- التدفقات إلى الخارج المفصح عنها في صورة إجمالية .

3- الاعتراف بالمصروفات: ينطوي على إفتراضان بشأن :

1- طول مدة المنفعة أو العائد والعلاقة بين العائد والتكلفة في كل فترة.

2- إهتلاك الأصول الثابتة وإستهلاك الأصول المعنوية .

---

[1] خالد جمال جعرات، مرجع سابق، ص- ص، 474- 476.

[2] أحمد نور، **المحاسبة المالية القياس والتقييم والافصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص103.

يتم الاعتراف بالمصروفات كما يلي:

- الربط بين السبب والنتيجة .
- التخصيص المنطقي والمنظم.
- الإعتراف الفوري [1].

يتم الإعتراف بالمصاريف طبقا لمبدأ المقابلة مع الإيرادات حيث تحمل كل فتره محاسبيه بنصيبها من المصروفات .

هناك طريقتان لقياس المصروفات:

- **الطريقة المباشرة:** لتحديد المصروفات هناك نوعان من المصاريف وهي

- **النوع الأول:** يمتد تأثيره على الإيرادات لأكثر من فتره محاسبيه واحدة ولذا يجب تحميلها على أكثر من فتره

- **النوع الثاني:** فهي مصاريف ترتبط بشكل مباشر بالإيراد المتحقق في فتره معينه وعليه تحمل هذه المصاريف على نفس الفترة.

- **الطريقة غير المباشرة:** تحدد المصروفات على أساس المعادلة الأتية:

مصروفات الفترة = أرصدة الموجودات (المخزون) أول الفترة + الإنفاق خلال الفترة – أرصدة الموجودات نهاية الفتر.

4- عناصر المصاريف: تتكون المصاريف من العناصر الآتية:-

1. تكلفة البضاعة المباعة.
2. الأجور.
3. الاستهلاكات.
4. إيجارات ومصروفات اخرى.

5- قياس المصروفات: يعتمد قياس المصروفات على ثلاث أسس وهي

(1) أساس القيم التاريخية لقياس المصروفات والذي يمثل مقياسا للقيم الحقيقية للسلع والخدمات.

(2) القيم الجارية يجنب الوحدة الكثير من الإنتقادات الموجهة إلى أساس التكلفة التاريخية والقيمة الجارية تمثل قيمة البيعة لعوامل الإنتاج المستنفذة خلال الفترة المالية.

(3) قيم خاصه ومحدده وهو الأسلوب الثالث فقليل الإستعمال بموجبه يتحدد المصروف عند إستهلاك البضاعة أو الخدمة ووقت تقديم تقارير للتسجيل في السجلات المحاسبية[2] .

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، مرجع سابق، ص- ص، 204-205.

[2] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص-ص، 199- 201.

خلاصة الفصل :

لا يخلو أي أساس قياس من المزايا والعيوب ، فلم تتوصل المحاسبة إلى حد الآن إلى أساس قياس مثالي، وبالرغم من العيوب التي توجه لأسس القياس لا يمكن التوقف عن عملية القياس لحتميتها وضروريتها .

حيث لا يمكن قياس كافة بنود القوائم المالية بأساس وحيد لإقتناء الأصل أو تحمل الالتزام

ولقد أصبح واضحا أن تعدد بدائل القياس المحاسبي حقيقة لا يمكن إنكارها في المحاسبة، ويصعب إلغاؤها، ومن ثم فلم تعد المشكلة في تعدد هذه البدائل، وإنما المشكلة الحقيقية تكمن في كيفية الاختيار المحاسبي المناسب من بين هذه البدائل.

الفصل الثاني

مقدمة الفصل الثاني :

لكي نختار الطريقة المحاسبية المقبولة ومقدار ونوع المعلومات التي يتم عرضها، فإنه يلزم دائما تحديد البديل الذي يقدم أكثر المعلومات إفادة لأغراض إتخاذ القرار، حيث يختلف متخذوا القرار بدرجة كبيرة في أنواع القرارات التي يتخذونها وأساليب إتخاذ القرارات التي يستخدمونها وفي المعلومات المتاحة ولكي تكون هذه الأخيرة مفيدة يجب أن تتوفر على خاصتين أساسيتين وهي الملائمة والمصداقية وقبل ذلك يجب أن تكون قابلة للفهم، حيث تمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية النافعة أساسا للإختيار بين بدائل القياس المحاسبي .

وسنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

- نظام المعلومات.
- ماهية المعلومات المحاسبية.
- جودة ودور المعلومات المحاسبية

المبحث الأول: مفهوم نظام المعلومات

المرسوم التنفيذي رقم:09-110 الصادر في 2009/04/07 يهدف هذا المرسوم إلى تحديد شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية عن طرق أنظمة الإعلام الآلي حيث عرف القانون07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية بنظام لتنظيم المعلومات[1].

المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات

هناك عدة تعاريف للنظام هي وان اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون وسنكتفي بتقديم بعض التعاريف منها:

- "مجموعة نظم فرعية مترابطة فيما بينها تسمح بالعمل، واتخاذ القرارات، وتخزين المعلومات".[2]
- يعرف النظام على أنه مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة، والمتفاعلة مع بعضها في سلسلة من العلاقات، من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين، فالنظام عبارة عن مجموعة من العناصر التي تشكل ما يدعى بمكونات النظام التي تكون إما عبارة عن مكونات مادية مثل الحواسب أو الشاشات أو خطوط الإتصال أو الورق أدوات الكتابة والطباعة، أو المكونات المعنوية مثل الخطط البرامج الملفات والأنظمة والقوانين والتعليمات.

وطالما أن النظام يشكل ويكون لأداء وظيفة معينة أو مجموعة من الوظائف، فإن لكل نظام هدف يعمل على تحقيقه، فنظام الإنتاج مثلا يتضمن مجموعة من العناصر(مواد خام، التجهيزات والمعدات والعاملين)، التي تربط مع بعضها وتعمل ضمن قواعد وتعليمات بهدف إنتاج السلع[3].

- " نظام يقوم بجمع وتسجيل وتخزين ومعالجة البيانات لإنتاج المعلومات لصانعي القرار تساعدهم في إتخاذ القرارات المناسبة"[4].
- " النظام هو مجموعة من العناصر المترابطة فيما بينها لتحقيق هدف مشترك"[5].

ويعرف النظام بشكل عام:" بأنه التركيب المنظم للأجزاء الذي يشكل وحدة مركبة مع علاقات متداخلة أو متقاطعة فيما بين هذه الأجزاء وبين النظام والبيئة المحيطة به"[6].

---

[1] عبد الغني دادن وعبد الوهاب دادن، **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار IAS 32-39**، الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011 ،ص366: نقلا عن الجريدة الرسمية ، العدد74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة03، ص3.

[2] Camille Moigne, **Organisation du système d'information de gestion**, Edition Foucher, Paris,2001,P7.

[3] عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص14.

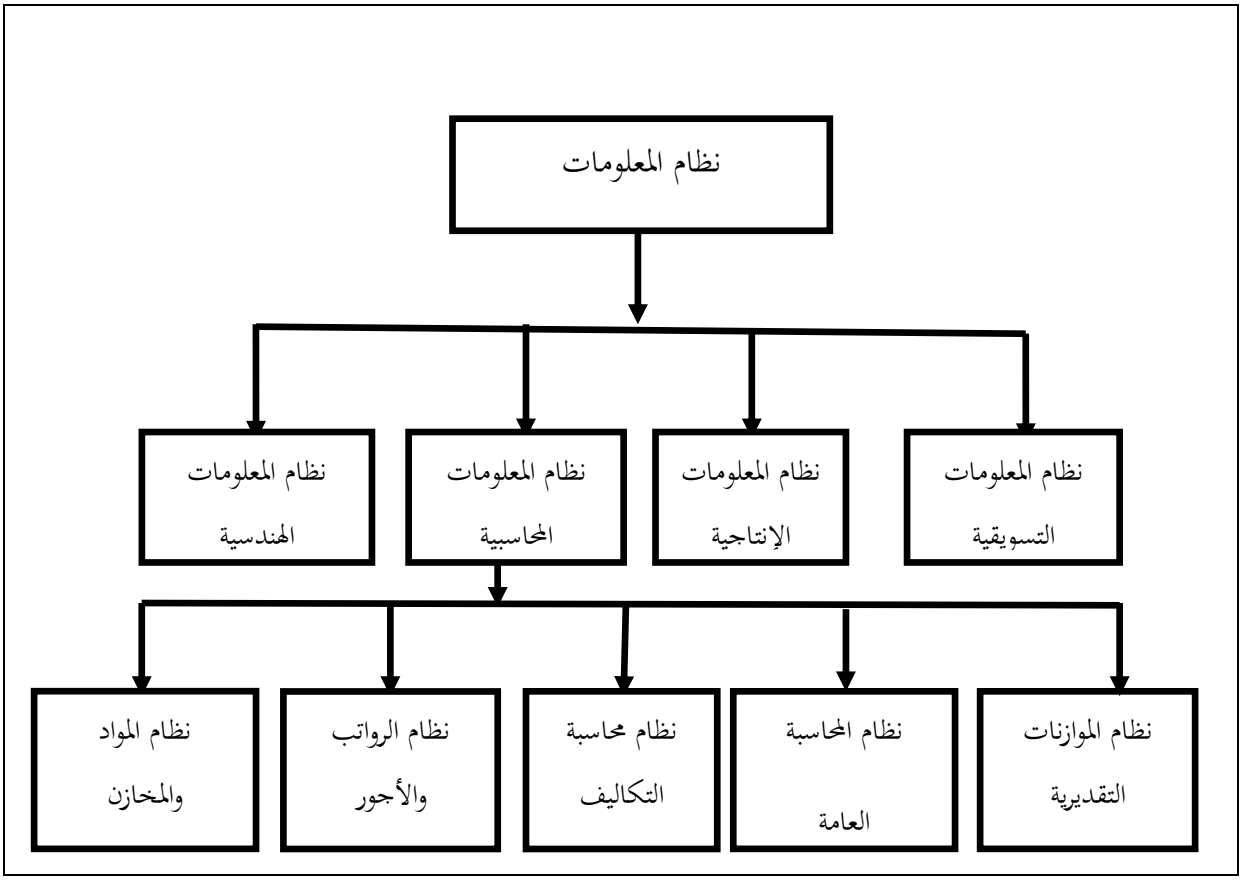
[4] أسامة كمال دهمان، **فاعلية المعلومات المحاسبية المحسوبة في تحقيق جودة التقارير المالية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة ، فلسطين، 2012، ص17.

[5] Louis Regoud, **La mise en place des systèmes d'informations**, pour la gestion de l'organisation, Dunod, 1 Paris, 1994,P191.

[6] إبراهيم محمد علي الجزراوي و حسان عثمان محمد توفيق، **نظام المعلومات المحاسبية ودوره في إتخاذ القرار**، المؤتمر العلمي الخامس ، العراق، 1988، ص 3.

ولذلك نجد أن نظام المعلومات المحاسبية تعتبر جزءاً لا يتجزأ من التنظيم الإداري المعروف بنظام المعلومات الإدارية حيث يمكن القول أن نظم المعلومات المحاسبية أحد مكونات نظم المعلومات الإدارية، الذي يعنى بتوفير البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاطات الوحد الإقتصادية، والشكل التالي يوضح علاقة النظام بالأنظمة الأخرى.

الشكل (2، 1): علاقة النظام بالأنظمة الأخرى



المصدر: مصطفى كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية ط1، الاسكندرية (مصر)، 1997، ص 47.

كما يعرف النظام المعلومات من الناحية المحاسبية بأنها :

– " نظام المعلومات هو مجموعة منظمة للمصادر، معدات، برامج المعلوماتي(لوجسيال)، أشخاص معطيات المعلومات، تسمح باكتساب ومعالجة وإيصال "[1].

–" نشاط خدمي وظيفته تقديم معلومات كمية ذات طبيعة مالية عن الأنشطة الإقتصادية في الوحدات الاقتصادية لمتخذي القرارات بهدف ترشيد قراراتهم وإستخدام أمثل للموارد المتاحة[2].

[1] Brigitte Doriath et dotre, **comptabilité et gestion des organisations**, 7éme édition, Dunod, paris, 2010, P3 .

[2] مؤيد رضا خنفر و غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان الأردن، 2006، ص15.

–" النظام الذي يعمل عل جمع البيانات ومعالجتها وتصنيفها وتسجيل الأحداث المالية من أجل توافر المعلومات التي تمكن من صنع القرار والاحتفاظ بوحدة التوجه"[1].

– " المحاسبة كنظام معلومات تسمح بتعريف، قياس، وتصنيف، وتسجيل عمليات المنظمة بهدف توليد معلومات قادرة على إرضاء حاجات المستخدمين بعد معالجتها"[2].

المطلب الثاني: عناصر نظام المعلومات

يتكون النظام من مجموعة من العناصر أو النظم الفرعية التي تعمل معاً لتحويل مدخلات النظام إلى مخرجات، وبالتالي يتكون النظام الكلي من مجموعة من النظم الفرعية يمكن التمييز بين ستة عناصر أساسية للنظام هي:

1- **حدود النظام:**

تعتبر الحدود هي المنطقة التي تفصل نظاماً معيناً عن نظام آخر، وقد لا تكون هذه الحدود ذات طبيعة مادية، فهي المنطقة التي تمر خلالها مدخلات ومخرجات النظام في عملية التبادل مع البيئة .

2- **المدخلات :**

تمثل المدخلات الموارد والطاقات اللازمة لتشغيل النظام والتي يتم الحصول عليها من بيئة النظام، يمكن تصنيف المدخلات إلى:

– مدخلات الصيانة اللازمة لبدء عمل النظام والحفاظ عليه في حالة التشغيل.

– مدخلات إنتاج وهي الموارد التي يتم إستخدامها لإنتاج مخرجات النظام (الكهرباء، برامج الحاسب الآلي، العامل البشري تعتبر من مدخلات الصيانة في نظام المعلومات).

– أما البيانات فهي تمثل المواد الخام أو مدخلات الإنتاج التي يتم معالجتها للحصول على مخرجات النظام في شكل معلومات.

3- **السطح البيئي للنظام:** يعبر عن المنطقة التي تقع بين حدود نظامين والتي تعتبر وسيطا لنقل مخرجات نظام معين لاستخدامها كمدخلات لنظام آخر دون أن تحدث فيها أي عمليات تغير مقصودة[3].

4- **المخرجات:** وهي نتاج العمليات التي تمت على المواد الخام (المدخلات)، ويجب أن تنسجم هذه المخرجات مع حاجة الإدارة، وتحقق أهداف النظام[4].

5- **التغذية العكسية:** التغذية العكسية تعني عملية تصحيح الإنحرافات والأخطاء التي تعتري عمل النظام وهي أشبه ما تكون بالرقابة الذاتية للتأكد من مستوى كفاءة وفعالية النظام في توظيف وإستخدام موارده وتحقيق أهدافه، ويقوم بتجسير الفجوة ما بين الأداء الفعلي والمعايير المستهدفة، ولهذا فإن نموذج

---

[1] عدي صفاء الدين فاضل، تأثير إدارة الجودة في مستوى جودة نظام المعلومات المحاسبية، مجلة دورية ، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد الخامس، العدد 9، العراق، 2012، ص195.

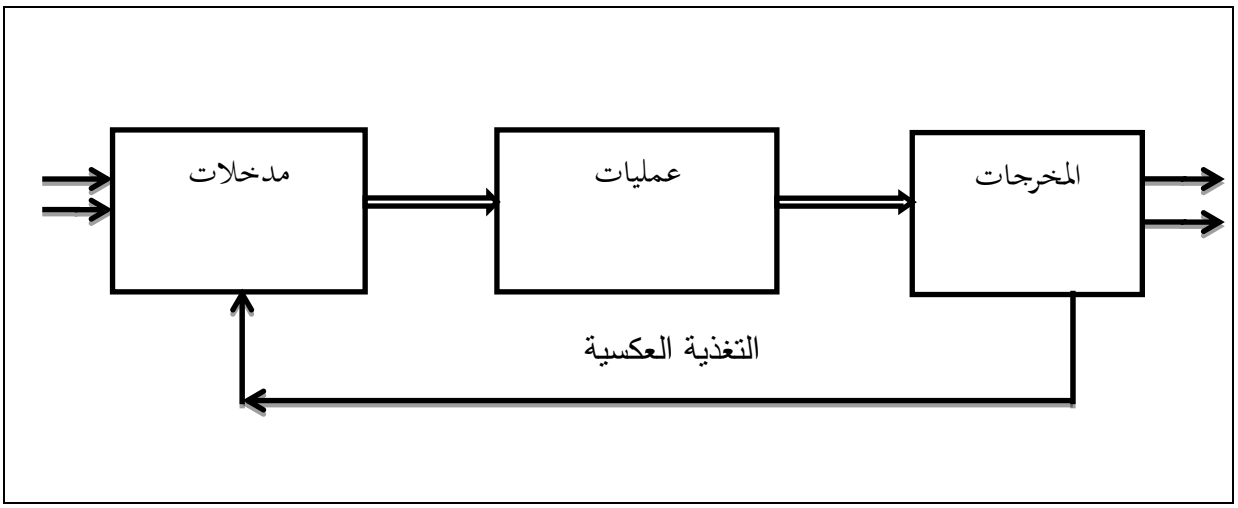
[2] Ensault Bernard, Christain Horrau, Comptabilité Financière, 3ème Edition , Presse Universitaire France, Paris ,2001,P11 .

[3] أحمد فوزي ملوخية، **نظم المعلومات الإدارية**، دار الفكر الجامعي، ط1، الاسكندرية، مصر، 2007، ص-ص،25- 29.

[4] علاء عبد الرزاق السالمي، **نظم إدارة المعلومات**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003، ص24.

مدخلات وعمليات ومخرجات النظام لا يستكمل كل عناصره ومقوماته إلا إذا أضفنا إليه عنصر ووظيفة وخاصية التغذية العكسية[1].

الشكل (2، 2): نموذج مدخلات وعمليات ومخرجات النظام



المصدر: سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، 2009 ص28.

6- بيئة النظام: بما أن البيئة هي نظام مفتوح وقابل للتكييف لذلك فهو يتقاسم المدخلات والمخرجات مع الأنظمة الأخرى في البيئة.

وتوجب على المنظمة إدامة علاقات مناسبة مع النظم الأخرى الإقتصادية والسياسية والإجتماعية التي تشمل حاملي الأسهم والعملاء والمنافسين والمؤسسات المالية ودوائر الدولة، وكل هؤلاء يشاركون في إنجاح الوحدة الاقتصادية[2].

وظائف نظم المعلومات المحاسبية:

يؤدي النظام المحاسبي مجموعة من الوظائف ضمن الوحدة تتلخص في أربع وظائف رئيسية التالية :

- جمع وتخزين البيانات المتعلقة بأنشطة وعمليات الوحدة بكفاءة وفعالية.
- معالجة البيانات عبر عمليات الفرز والتصنيف و التلخيص...
- توليد معلومات مفيدة لإتخاذ القرار وتوفيرها للمستفيدين.
- تأمين الرقابة الكافية التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات المتعلقة بأنشطة الأعمال بدقة، وتؤكد أيضاً حماية هذه البيانات وأصول الوحدة الاقتصادية[3].

[1] سعد غالب ياسين، **أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص27.

[2] عماد الصباغ، **نظم المعلومات ماهيتها ومكوناتها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2000، ص17.

[3] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص45.

المطلب الثالث: مقومات نظام المعلومات

يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من المقومات أهمها :

- **المستندات:** تمثل العمليات المالية مدخلات نظام المعلومات المحاسبية، والتي يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية، ويعتبر توفر المستندات ضروريا كونها هي التي يتم التشغيل بموجبها تحكم هذه المستندات من المبادئ وهي:

- إستخدام أقل عدد من المستندات.
- التبسيط والتوضيح في تصميم المستندات.
- إستخدام عدة صور من نفس المستند.
- منع الإزدواج في جمع البيانات وتسجيل العمليات[1].

وبصورة عامة يمكن أن يقوم مصمم نظام المعلومات المحاسبية بتصميم نوعين أساسين من المستندات اللازمة لأداء العمل المحاسبي هما:

1-المستندات الثبوتية:

تحتوي هذه المستندات الثبوتية على البيانات التي يؤدي من خلالها العمليات التي حدثت في الوحدة الاقتصادية بصورة فعلية وحقيقية ومن أمثلة المستندات الثبوتية: قوائم الشراء، قوائم البيع، عقود الإيجار (في عملية الاستئجار من الغير أو إلى الغير) سندات الملكية الخاصة بموجودات الثابتة مثل المباني والأراضي، معدات نقل، الأوراق التجارية...

2- المستندات المحاسبية:

وهي المستندات التي توضح طبيعة العمليات المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الإقتصادية، وهي تفيد في توضيح كيفية المعالجة المحاسبية في سجلات والدفاتر المحاسبية.

وتصنف المستندات المحاسبية إلى الأنواع الرئيسية الآتية:

أ- **مستندات القبض:** الذي ينظم في حالة إستلام الوحدة الاقتصادية نقدية أو صكوك من الغير، وهو بذلك يتعلق بالإيرادات التي يمكن أن تحصل عليها الوحدة الاقتصادية.

ب- **مستندات الصرف:** الذي ينظم في حالة صرف الوحدة الإقتصادية نقدية أو صكوك الغير، وهو بذلك يتعلق بالمدفوعات التي يمكن أن تدفعها الوحدة.

جـ- **مستند قيد اليومية:** الذي ينظم التسوية النقدية التي تتطلب صرف مبلغ نقدي أو بموجب صك ولقبض مبلغ نقدي أو بصك[2].

---

[1] فاتح سردوك ، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات ا لمحاسبية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة ، إدارة أعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، المسيلة، 2004، ص10.

[2] قاسم إبراهيم الحوبيتي وزياد يحي السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص- ص،44- 45.

- **الترميز**: يعرف على أنه وضع أرقام أو حروف هجائية أو علامات أو صور لتمييز مفردات كل عنصر عن غيرها، ويحقق الترميز الأغراض التالية:
  - تسهيل عملية تجميع المعلومات.
  - تسهيل عملية الإتصال والسرعة في الإنجاز.
  - تقليل إحتمالات الوقوع في الخطأ.
  - تسهيل إدخال أنظمة الحاسوب، واعتماد قواعد البيانات[1].
- **هيكل النظام**: وهو تعبير يشير إلى البناء التنظيمي العام وأسلوب تقسيمه رأسيا والعلاقات التي تربط بين مكونات النظام رأسي وأفقيا، ويتأثر هيكل النظام المحاسبي بعدد من العوامل منها حجم الوحدة، وطبيعة نشاطها، وأهدافها، وشكل الملكية، ونوعية المعلومات المطلوبة.
- **التقارير**: هي مخرجات النظام المحاسبية وهي تمثل أداة لحمل المعلومات المالية إلى مستخدميها، ويمكن تصنيف التقارير والقوائم المالية إلى مجموعتين أساسيتين:
  - بيانات مالية متضمنة بيانات محاسبية مخصصة للجهات الخارجية.
  - بيانات مالية متضمنة بيانات محاسبية مخصصة لجهات داخلية.
- **الأفراد**: لكي يقوم النظام بتأدية وظائفه فإنه لابد من وجود مجموعة من الأفراد (المحاسبين) تعمل على تشغيل عمليات النظام بشكل مطلوب[2].
- **تنفيذ المعاملات**: حتى نتمكن من تصميم نظم معلومات إدارية ونظم معلومات محاسبية وجب على المحاسب أن يعرف وبدقة ماهية المعاملات التي تجريها الوحدة الاقتصادية وكيفية تنفيذها وتسجيلها .
- **إتخاذ القرارات الإدارية**: يجب أن تلائم المعلومات المستخدمة لإتخاذ قرار معين مع طبيعة القرار الواجب إتخاذه مع أسلوب الإدارة في إتخاذ القرارات.
- **التقنية**: تعد المعرفة التامة بدرجة التقنية المتوفرة أساساً في إعداد نظم وتشغيل نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية ضرورية .
- **الرقابة**: عادة ما تنصب ممارسة المحاسبة على تصميم وتشغيل أنظمة رقابية محكمة.
- **الإتصالات**: يعتمد نجاح المحاسب في حياته العملية على قدرته على توصيل ما يصل إليه من نتائج وكيفية إعداد للتقارير الدورية التي من خلالها يقوم المحاسب بتوضيح مدى صحة حالة الوحدة الاقتصادية.

---

[1] محمد الكامل بالعيد، **دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها**، مذكرة ماستر، غير منشورة، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة(الجزائر)، 2011، ص 62.

[2] ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، **دور نظام المعلومات المحاسبية والتكا ليفية في مكافحة الفساد المالي**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد الثاني والثلاثون، 2012، ص279.

➢ **مبادئ المحاسبة والمراجعة:** يعتبر الإلمام الدقيق بمبادئ وأسس المحاسبة والمراجعة من متطلبات النجاح في دراسة وتصميم أنظمة المعلومات المحاسبية نظرًا لأن نظام المعلومات المحاسبي سوف يحدد الخطوات المتبعة لتسجيل عملية معينة[1].

المطلب الرابع: خصائص نظام المعلومات

إن من أبرز خصائص نظام المعلومات المحاسبي هي:

1- إنه يتكون من مجموعة من النظم الفرعية التي يتخصص كل منها بتقديم نوع معين من أنواع المعلومات، وأن هذه النظم تتغلغل في كافة فعاليات المنظمة .

2- التناسق والتكامل بين هذه النظم وما تتضمنه من إجراءات وأساليب.

3- إن النظام الكلي، وأياً من الأنظمة الفرعية، يتكون من مجموعة من الوسائل والإجراءات والأساليب المصممة لغرض معالجة البيانات .

4- إنه يساهم في حماية موجودات الشركة وحقوقها بما يتضمنه من إجراءات الرقابة الداخلية.

5- إنه يقوم في حركته على مجموعة من القواعد والمعايير المحاسبية القانونية المتعارف عليها وذلك لضمان حسن الأداء والنوعية والتماثل والإنسجام.

6- مرونة نظام المعلومات المحاسبية، فالنظام يجب أن يستجيب للتغيرات التي تطرأ على الهيكل التنظيمي أو البيئة الإقتصادية التنافسية المحيطة بالوحدة الاقتصادية.

7- ينتج نظام المعلومات المحاسبية مخرجات من المعلومات التي تلبي حاجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية، ومن أمثلة ذلك التقرير المحاسبية النمطية، مثل تقارير الدخل وتقرير الموازنة[2].

أما (تشرشمان Churchman) من أوائل الباحثين المهتمين بمنهج النظم والمروجين له قدم خمسة من الخصائص التي يعتقد أنها تميز التفكير الخاص بالنظم وهذه الخصائص هي :

1- أهداف النظام: ويقصد بالأهداف تلك النهايات التي يتجه إليها النظام .

2- بيئة النظام: يشير مفهوم البيئة إلى كل ما هو خارج النظام المعين.

3- موارد النظام: تمثل الموارد كل الوسائل والإمكانات المتاحة للنظام مثل المعدات والأموال، المعلومات...

4- مكونات النظام: وتشمل مكونات النظام كلا من مهمة النظام ووظائفه وأنشطته التي يجب إنجازه لتحقيق أهدافه .

5- ضبط النظام: يرى تشرشمان Churchman أن أي نظام ينطوي على نشاطين أساسين هما التخطيط والرقابة[3].

---

[1] صبحي محمود الخطيب و عمرو عباس العتر، **مقدمة في نظم المعلومات المحاسبية**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008 ص- ص،8- 9.

[2] ليلى ناجي مجيد الفتلاوي، مرجع سابق، ص278.

[3] محمد أحمد حسان، **نظم المعلومات الإدارية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص-ص، 45- 49.

المبحث الثاني : ماهية المعلومات المحاسبية

المطلب الاول : مفهوم المعلومات المحاسبية

يمثل مفهوم المعلومة المحاسبية مخرجات النظام المحاسبي، الناتجة عن معالجة البيانات المحاسبية من خلال مدخلات البيانات، تشغيل أو معالجة البيانات ثم المخرجات في شكل معلومة محاسبية، الغرض الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير المعلومات المفيدة لإتخاذ القرارات، فالمعلومات المحاسبية تمثل ببساطة الوسائل التي تستخدم لقياس وتوصيل الأحداث الاقتصادية المعتبرة كمصدر أو سبب لتغيرات قيم عناصر الميزانية لدى الوحدة .

إن تقديم المعلومات المحاسبية يكون مجسدا في كشوف مالية (ميزانية، حسابات النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق)[1].

السمات الأساسية للمعلومات :

إن السمات التي يجب أن تتميز بها المعلومات هي:

- **الوضوح:** إن وضوح المعلومات يجعلها أكثر فائدة في المجال المطلوبة له، ولزيادة الوضوح في المعلومات يتم ما يلي:

أ- وضع المعلومات والإحصائيات في جداول متكاملة تصف المجال المطلوب وتتسم بسهولة وسرعة الإستنتاج.

ب- التمييز بين المتغيرات.

جـ- إستخدام النسب المئوية في توضيح المعلومات.

- **الدقة:** إن دقة المعلومات تؤدي إلى نتائج دقيقة يمكن الإعتماد عليها في المجال المطلوب منها، ويمكن تحقيق الدقة عن طريق تخفيض نسبة الخطأ في العمليات الحسابية المختلفة.
- **السرعة:** توفير المعلومات خلال فترة زمنية قصيرة مع مراعاة الوضوح والدقة عند جمعها.
- **الشمولية:** تمثيل المعلومات الكامل للمجال المطلوب .
- **التكلفة:** أي أن يكون العائد المتوقع من البيانات أكبر بكثير من كلفة الحصول عليها.
- **الواقعية:** والتي تعتبر العنصر الحاسم المتوقع من البيانات، بمعنى أن تكون ممثلة لواقع الوحدة محل الدراسة[2].

---

[1] الحاج نوي ، **مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، الجزائر العدد9، 2013، ص35.

[2] علاء عبد الرزاق السالمي، مرجع سابق، ص13.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

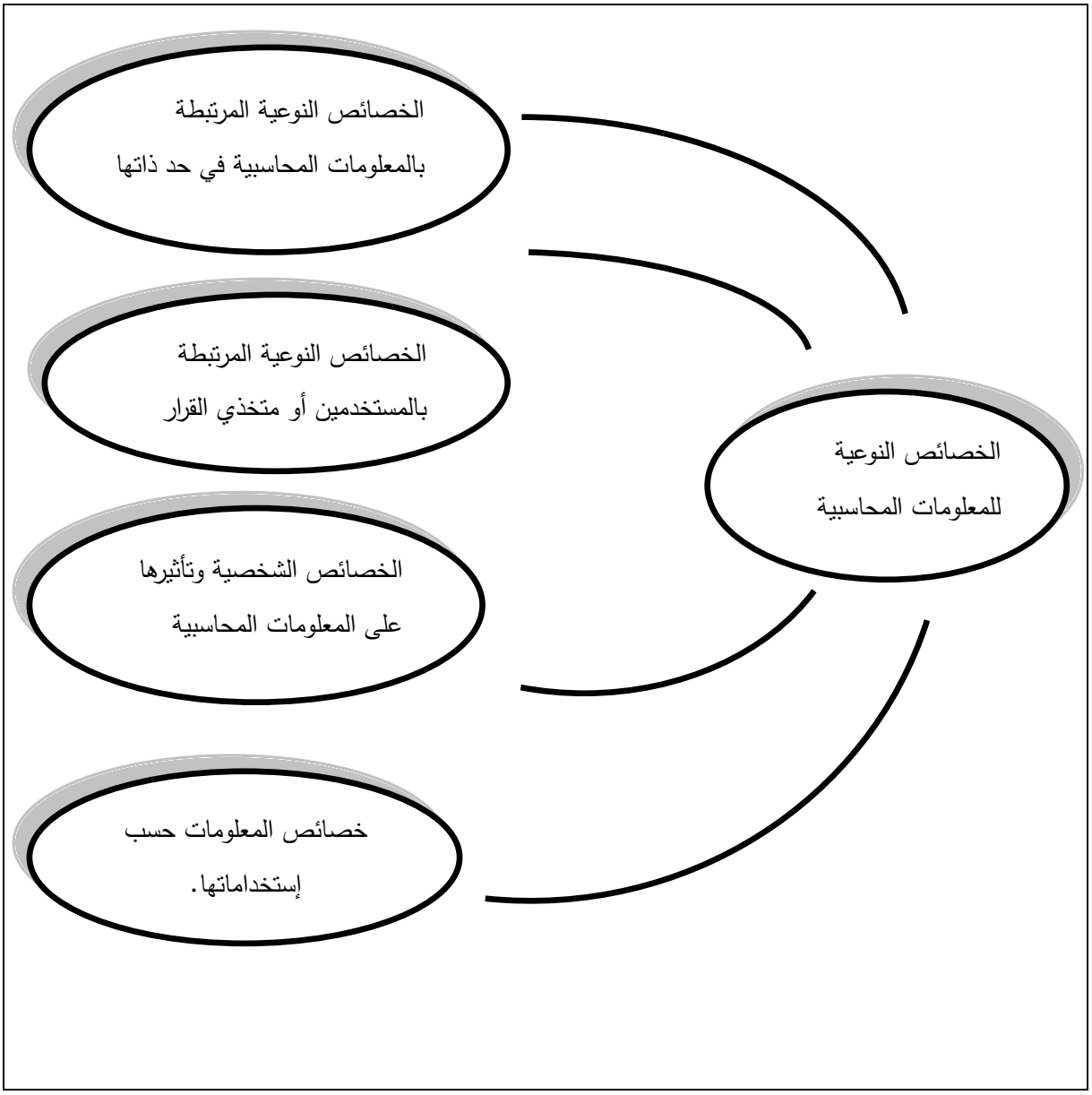
هي الصفات الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية بحيث تصبح أكثر فائدة لمتخذي القرار .

وعندما تتسم المعلومات المحاسبية بالخصائص النوعية تصبح أكثر أهمية وجودة عالية، ولأجل أن تكون المعلومات المحاسبية مفيدة في تحقيق الغرض منها حيث تصنف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما يلي:

- الخصائص النوعية المرتبطة بالمعلومات المحاسبية في حد ذاتها.
- الخصائص النوعية المرتبطة بالمستخدمين أو متخذي القرار.
- الخصائص الشخصية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.
- خصائص المعلومات حسب استخداماتها.

ويمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل(2، 3): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر : من إعداد الباحثة بناءاً على المعلومات أعلاه.

أ- الخصائص النوعية المرتبطة بالمعلومات المحاسبية في حد ذاتها.

1- الخصائص النوعية الأساسية: تمثل الخصائص النوعية الأساسية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية وهي: الملائمة والموثوقية .

1-1- الملائمة:

ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو إرتباط بالقرار المزمع إتخاذه، أي أنها تؤثر على القرار المتخذ من جانب مستخدم المعلومات.

فالمعلومة غير المؤثرة تمثل" حشوا " لا طائل منه، وينبغي إستبعادها. فمثلا إذا كنا بصدد دراسة التدفقات النقدية، فإن المعلومات الغير ملائمة تكون مضللة عادة.

للملائمة ثلاث خواص ثانوية:

أ- أن تتميز المعلومات بقدرة تنبؤيه: أي أن تساعد متخذ القرار أن يحسن من إحتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث.

ب- أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات: أي أن تساعد متخذ القرار أن يتحقق من صحة توقعاته السابقة أو يقوم بتصحيح هذه التوقعات.

جـ- أن تأتي المعلومات في الوقت المناسب: فتأخر الحصول على المعلومات يكون على حساب فائدتها[1].

1-2- الموثوقية :

لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها. وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الإعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الإعتراف بها يمكن أن يكون مضللا .

على سبيل المثال: إذا كانت مشروعية ومبلغ الأضرار المطالب به في الميزانية العمومية يعد غير مناسب، على أنه من الممكن أن يكون مناسباً الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة[2].

إن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الإعتماد عليها.

وتتكون هذه الخاصية من ثلاث خصائص فرعية:

- **الصدق في التعبير:** تغليب الجوهر على الشكل.
- **القابلية للتحقق** : وجود درجة عالية من الإتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرائق القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج.

[1] رضوان الحلوة حنان، **أسس المحاسبة المالية**، مرجع سابق، ص- ص،31-32.

[2] طارق عبد العال، التقارير المالية، مرجع سابق، ص90.

• **الحياد:** تعرف هيئة معايير المحاسبة المالية FASB التحيز في عملية القياس على أنه " هو ميل للقياس بأن يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر، بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الإحتمال على كلا الجانبين ". وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعنية[1].

2- الخصائص النوعية الثانوية:

هناك صفات إضافية لها تأثير مباشر على المعلومات المحاسبية وهي:

2-1- القابلية للمقارنة: يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة للقوائم المالية على مرور الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في مركزها المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للوحدات المختلفة من أجل التقييم النسبي لمراكزها المالية والأداء والتغيرات في المركز المالي، ومنه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والإفصاح عنها يجب أن يتم على أساس ثابت على مرور الزمن ضمن الوحدة الاقتصادية وبطريقة متماثلة في كل الوحدات.

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة ما يلي:

- إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية في إعداد التقارير المالية.
- الإلتزام بمعايير التقارير المالية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية .
- ثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية[2].

2-2-الثبات: الثبات يعتبر خاصة هامة لتحقيق إمكانية المقارنة وتقديم معلومات مفيدة، وفي ضوء تعدد البدائل من الطرق المحاسبية مثل الإختلاف في طرق توزيع التكاليف وقياس الاستهلاك والمداخل المختلفة لتغير المخزون السلعي .

ومع ذلك فليس معنى الثبات عدم تغير الطرق المحاسبية، فإذا تغيرت الظروف وفي ظل التحليل المستمر لأنشطة الوحدة الإقتصادية، يمكن أن يحدث تغير في الطرق المحاسبية المطبقة[3].

والشكل التالي يبن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

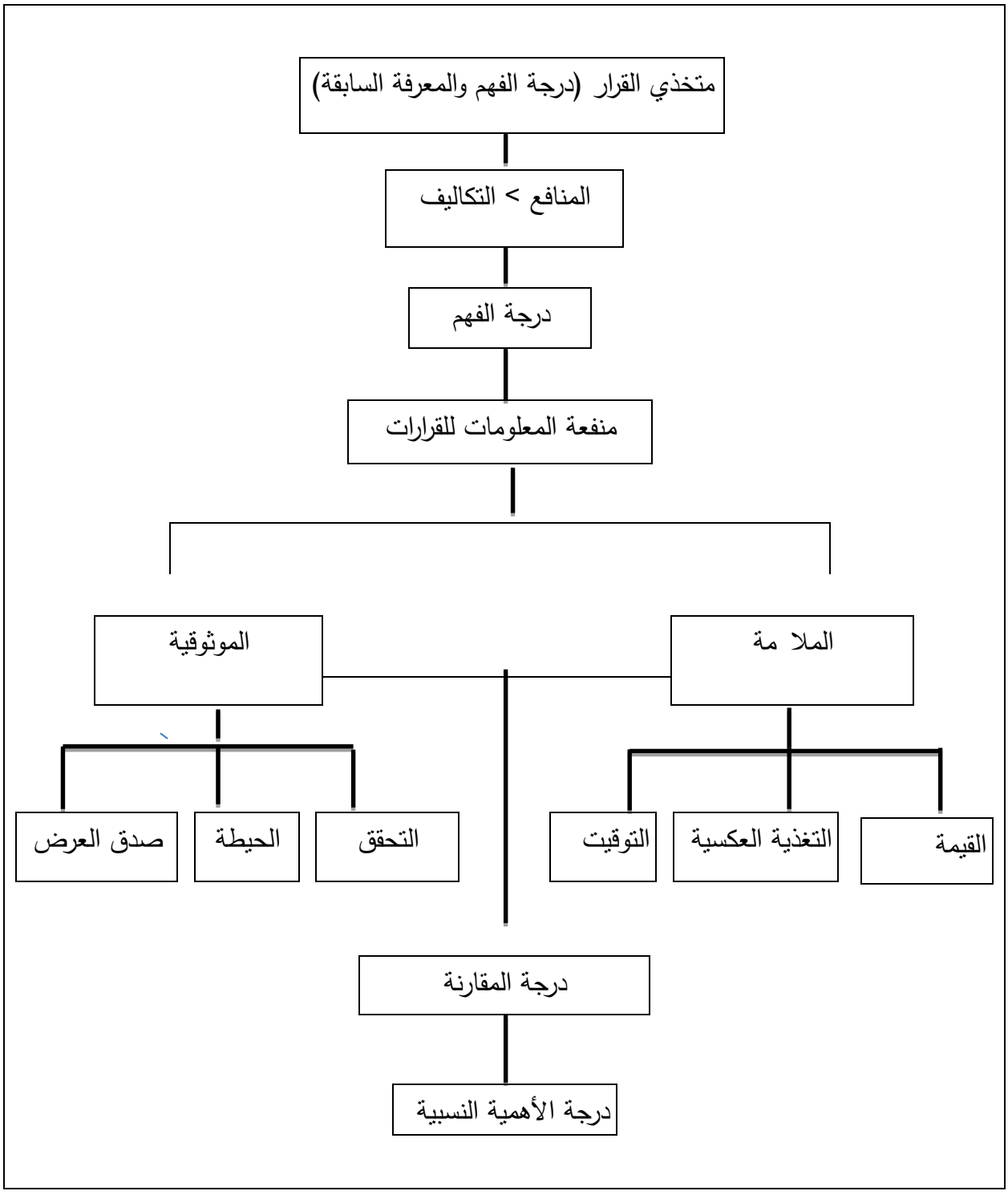
---

[1] رضوان الحلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2006 ص-ص، 205- 209.

[2] رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد2، المجلد 46، 2009، ص37.

[3] كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص42.

الشكل(2، 4): الخصائص النوعية المرتبطة بالمعلومات المحاسبية في حد ذاتها.



المصدر: كمال الدين الهراوي، مرجع سابق، ص34.

ب- الخصائص النوعية المرتبطة بالمستخدمين أو متخذي القرار:

إن مستوى الإستفادة وجودة المعلومات المحاسبية لا تقتصر على الخصائص النوعية الأساسية والثانوية بل يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بالمستفيد من المعلومة أو متخذ القرار نفسه في المعرفة المتعلقة بمضمون الكشوف المالية ذات الغرض العام، و يؤثر متخذ القرار بشكل مباشر على مستوى الإفصاح واعتمادا على هذا فمهنة المحاسبة حددت و صنفت مستويين لمستخدمي المعلومات المحاسبية:

- **متخذ القرار مستثمر عادي (متوسط الفطنة):**

المستثمر عادة ما يكون من جمهور المساهمين الذي لا يتمتع بثقافة محاسبية وتحليلية واقتصادية كافية فهو يعتمد في قراراته على رأي محافظ الحسابات حول المركز المالي للوحدة.

فالإفصاح المحاسبي المتوجه إلى المستثمر العادي يسمى الإفصاح التقليدي أو الوقائي الذي يهدف إلى حماية المستثمر العادي ذو القدرة المحدودة في إستخدام المعلومات المالية .

- **متخذ القرار مستثمر حصيف:**

وهو المستثمر الذي يتمتع بإستيعاب جيد وفهم ومعرفة مسبقة وله القدرة في إستخدام وتحليل المعلومات المحاسبية وهو متخصص أو محلل مالي يتابع التطورات المالية و الإقتصادية ويوازن بين البدائل.

فالإفصاح المحاسبي المتوجه إلى المستثمر الحصيف يسمى الإفصاح الإعلامي، ويتضمن كل ما يقدمه الإفصاح التقليدي (الخاص بالمستثمر العادي) بالإضافة إلى جدول التدفقات النقدية ، جدول تغير الأموال الخاصة، الملاحق، تقرير مدقق الحسابات، وتقرير الإدارة .

جـ- الخصائص الشخصية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية:

إن توفر ممارسين أكفاء لحل المشكلات المحاسبية بإستخدام كل من الحكم الأخلاقي المهني وتطبيق معايير أخلاقية، سيؤثر بشكل خاص في إعداد الكشوف المالية، وبشكل عام على المصالح الأطراف التي تستعمل هذه .

- **الكفاءة:** وهي أداء المهام على نحو يمكن من خلاله توفير معلومات محاسبية مناسبة.
- **السلوك الأخلاقي:** إن السلوك الأخلاقي أو المهني أمرا ضرورياً، لتوجيه الأنشطة التي يقوم بها الأعضاء في الوحدة المهنية .
- **التحيز:** إن خلو المعلومات من التحيز يحقق خاصية الحياد والتي تعني تجنب التحيز الذي يمارسه القائم بإعداد وعرض الكشوف المالية بهدف التوصل إلى نتائج محددة مسبقاً.

فالكفاءة والسلوك المهني أو الأخلاقي لدى المحاسب كفيلين بتقليص مقدار مساحة التحيز وبالتالي زيادة درجة الموثوقية في المعلومات التي تحملها الكشوف المالية[1].

[1] نوي الحاج، مرجع سابق، ص- ص،38- 39.

أي أن تكون المعلومة المحاسبية حيادية، ويجب ألا تكون موضوع إنحياز أو تقضي إلى بيانات مغرضة ونتائج معدة سلفاً[1].

د- خصائص المعلومات حسب إستخداماتها:

- يمكن تصنيف المعلومات بعدة طرق، ولكن يجب ملاحظة التأكد من مناسبة خصائص المعلومات للموقف الذي سيتخذه صاحب القرار لتفسير المعلومات.

- يمكن أن يكون الإطار الزمني للمعلومات تاريخيا أو تنبؤياً، فبالنسبة للمعلومات التاريخية يمكن إستخدامها لإيجاد حلول بديلة للمشكلة ولتقويم الأداء، أما بالنسبة للبيانات التنبؤية فتستخدم في تصميم الحلول البديلة تمهيدا لمرحلة الإختبار، وتعد المعلومات جيدة في التطبيق والتصميم .

وكذلك يمكن أن تكون المعلومات متوقعة أو غير متوقعة ويعتقد بعض خبراء نظم المعلومات أنه لا قيمة للمعلومات إلا إذا كانت تمثل مفاجأة لمن يستقبلها، فالمعلومات المتوقعة تساعد في تصميم وتقويم البدائل، أما المعلومات غير المتوقعة فإنها تسهم في التنبيه بوجود مشكلة ما، وتعد مهمة في وضع بدائل الحلول المختلفة وتقويمها.

وقد تأتي المعلومات من مصادر داخلية أو خارجية للتنظيم، ومهما كان مصدرها فإن هذه المعلومات تستخدم في إكتشاف المشكلة موضع إتخاذ القرار وحلها، وقد تعرض المعلومات في شكل ملخص أو تفصيلي .

وتتعرض المعلومات للتعديل دائماً أو أحياناً، وغالبا ما يستخدم كلا من النوعين المعلومات في إكتشاف المشكلة، ويتطلب الأمر معلومات على درجة كبيرة من الجدة، وكما قد تكون المعلومات على درجة عالية أو متدنية من التنظيم، وتعد المعلومات المفككة كافية لإكتشاف المشكلة، ولكن يتطلب الأمر معلومات على درجة عالية من الإحكام للتطبيق والتقويم، وكذلك فقد تكون المعلومات على درجة عالية أو منخفضة من حيث دقتها.

والأمر لا يحتاج إلى الدقة العالية لا كتشاف المشكلات أو تصميم الحلول أو الاختيار ولكنها جوهرية للتطبيق والتقويم. وبوجه عام تتطلب الأنواع المختلفة من القرارات أنواعاً مختلفة من المعلومات وتوفير النوع غير المناسب لا يفيد في الغالب في اتخاذ القرار[2].

ويبين الجدول التالي : خصائص المعلومات حسب إستخداماتها

[1] الجريدة الرسمية، العدد19 بتاريخ 25 مارس سنة 2009م، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة04، الملحق 3، ص87.

[2] كامل السيد غراب و فادية محمد حجازي، **نظم المعلومات الإدارية مدخل تحليلي**، جامعة الملك سعود للنشر والمطابع، ط1، الرياض، السعودية 1997، ص- ص، 29- 31.

الجدول (2، 1): خصائص المعلومات حسب إستخداماتها

خصائص المعلومات	إستخدامات المعلومات				
	حـــــــل المشكلة				
	اكتشاف المشكلة	التصميم	الاختيار	التصرف	التطبيق و التقويم
الإطار الزمني					
تاريخي	X		X		
تنبوئي		X	X	X	X
التوقع					
مرتقب		X	X	X	X
مفاجأة	X	X	X	X	X
المصدر					
داخلي	X	X	X	X	X
خارجي	X	X	X	X	X
المجال					
ملخص	X	X	X		X
تفصيل		X	X	X	X
التكرار					
كثير	X			X	X
قليل	X	X	X	X	X
التنظيم					
مفكك	X	X	X		
محكم				X	X
الدقة					
عالية		X	X	X	X
منخفضة	X	X	X		

المصدر: كامل السيد غراب و فادية محمد حجازي، مرجع سابق، ص30.

المطلب الثالث: شروط المعلومات المحاسبية

للمساعدة في فهم وتقيم قيمة المعلومات الرسمية، يمكن تحديد عدة عوامل تؤخذ في الإعتبار.

1- سهولة وسرعة الحصول :

هذا الشرط يشير سهولة وسرعة الحصول على المعلومات، وسرعة الحصول على المعلومة يمكن قياسها مثلا (دقيقة واحدة بالمقارنة مع 24 ساعة) وذلك مقارنة نظم تشغيل البيانات الآلية مع اليدوية.

2- الشمول :

هذا الشرط يشير إلى كمال المعلومات، وهذا الشرط غير ملموس ويصعب قياسه ووضع قيمة رقمية له.

3- الصحة (الدقة):

ويشير هذا الشرط إلى درجة الخلو من الخطأ في المعلومات، في التعامل مع مجموعة أو أحجام كبيرة من البيانات عادة ما يطرأ نوعين من الأخطاء، أخطاء في النقل وأخطاء في الحساب.

وكثير من مفاهيم الصحة يمكن أن تقاس كميا، مثلا يمكن التعرف على معدل الخطأ في كل 1000 فاتورة تعد في نظام يدوي مقابل هذا المعدل في نظام يعد بإستخدام الحاسب الآلي.

4- الملائمة :

وتعني مدى ملائمة المعلومات لطلب المستخدم يجب أن تكون المعلومات ملائمة لموضوع محل البحث.

5-الوقت المناسب:

هذا الشرط يشير إلى الوقت المنقضي في دورة التشغيل أي مدخلات – عمليات– تقديم تقارير المخرجات لمستخدم المعلومات وحتى يكون معيار الوقت ملائم فإن مدة الدورة لابد أن تخفض وفي بعض الحالات يمكن القياس كميا لشرط الوقت، مثلا: ما هو مقدار زيادة المبيعات المتوقع الحصول إذا إشترط منا أن نجيب على تساؤلات المستهلكين عن توافر المخزون لمنتجات معينة في مدة قصيرة لا تتراوح دقائق معدودة.

6- الوضوح :

يشير هذا الشرط إلى الدرجة التي يجب أن تكون فيها المعلومات خالية من الغموض.

يمكن تحديد قيمة لعامل الوضوح إذا كانت زيادة الوضوح يؤدي إلى تخفيض تكلفة مراجعة المخرجات.

7- المرونة:

يشير هذا الشرط إلى مدى قابلية المعلومات على التكيف للإستخدام بأكثر من مستخدم، حيث يصعب قياسه بدقة ولكن يمكن تقييمه بمدى واسع.

8- التصحيح :

هذا الشرط مفهوم نسبي، ويشير إلى درجة الدقة التي يمكن الوصول إليها بين مختلف المستخدمين والفاحصين لنفس المعلومات.

9- عدم التحيز:

هذا الشرط يشير إلى غياب القصد في تحريف أو تغيير المعلومات لغرض التأثير على المستخدم للوصول إلى نتيجة معينة أي خلو المعلومات من التحيز.

10- قابلية القياس:

يشير هذا الشرط إلى طبيعة المعلومات الرسمية المنتجة من نظام المعلومات الرسمي وإمكانية قياسها بشكل كمي[1].

المطلب الرابع : مستخدمي المعلومات المحاسبية

هناك العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية والذين تختلف إحتياجاتهم انطلاقاً من تباين أهدافهم وغايتهم وتتعدد مجالات إستخدام المعلومات المحاسبية فهي تستخدم أساساً لإتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية داخل الوحدة.

بإعتبار أن القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتبليغ المعلومة المالية إلي مختلف المستعملين الداخلين و الخارجين.

يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسمين رئيسين:

القسم الأول: يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المشروع، وهؤلاء المستخدمين الحاليين والمستقبلين وكذلك الدائنين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومة (السلطات الضريبية) و وكلاتها والجمهور وإدارة المشروعات والعاملين وكذلك المستهلكين وتشمل هذه الإحتياجات ما يلي:

المستثمرون:

إن مقدمي رأس المال المضارب ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، حيث أنهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم إتخاذ قرار الشراء أو الإحتفاظ بالإستثمار أو البيع، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.

الموظفون:

الموظفون والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافآتهم والإستمرار ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

المقرضون: وهم أيضاً مهتمين بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الإستحقاق.

[1] سونيا محمد البكري، **نظم المعلومات لإدارية المفاهيم الأساسية**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2000، ص149.

الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:

الموردون والدائنون التجاريون الآخرون مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق، الدائنون التجاريون على الأغلب مهتمون بالمشروع على مدى أقصر من إهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدون على إستمرار المشروع كعميل رئيسي لهم .

العملاء :

العملاء مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستمرارية المشروع خصوصا عندما يكون لهم إرتباط طويل الأجل معها أو إعتماد عليها.

الحكومات ووكالاتها:

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي نشاطات المشاريع كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم نشاطات المشاريع وتحديد السياسات الضريبية وكأساس لإحصاءات مشابهة.

الجمهور:

تؤثر المشاريع على أفراد الجمهور بطرق عدة وعلى سبيل المثال قد تقدم المشاريع مساعدات كبيرة للإقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتها للموردين المحليين ويمكن للبيانات المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة تطوير المشروع وتنوع مدى نشاطاته[1].

اما القسم الثاني: هم المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة لأن مهمتهم هو مساعدة أو حماية الأطراف الذين لهم مصلحة مباشرة لأسباب عديدة مثل عدم خبرتهم بالمحاسبة أو لعدم توفر عنصر الوقت لإدارة استثماراتهم. ويشمل هذا القسم من المستخدمين المحللين الماليين، بورصة الأوراق المالية مصدر المعايير، الناشرين للمعلومات المالية إتحادات العمال وغيرهم.

ونظرا لوجود عديد من مجموعة من المستخدمين الحاليين والمحتملين والذين يكون لديهم نماذج إتخاذ قرارات مختلفة ومتنوعة، فإن إحتياجاتهم من المعلومات تكون متنوعة وهذا ما يؤثر على طريقة إعداد القوائم المالية المحاسبية و الإختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية.

ولهذا السبب فإن القوائم المالية المحاسبية تعد على أساس أنها ذات أغراض عامة بحيث يمكن تلبية احتياجات العديد من المستخدمين والتركيز على إحتياجات المستخدمين المباشرين وهم المستثمرين والموردين[2].

---

[1] حسين عبد الجليل آل غزوي، **حو كمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، قسم المحاسبة، الأكاديمية في الدنمارك، 2010، ص47.

[2] كمال الدين الهراوي، مرجع سابق، ص-ص14- 17.

الجدول(2، 2): المستخدمين للقوائم المالية واحتياجاتهم

المستخدمين	إحتياجات المستخدمين
1- المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة 1. المساهمين (الحالين والمحتملين) 2. الدائنين (قصيرة وطويلة الاجل) 3. المديرين 4. العاملين 5. المستهلكين 6. الموردين 7. المنافسين **2-المستخدمين ذوي المصلحة الغير مباشرة:** 1. محللي القوائم المالية وسماسرة البورصة 2- اتحادات العمال 3- الوكالات والهيئات الحكومية 4- الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية	**1- القياس الشامل للأداء** أ- مقايس مطلقة ب- بالمقارنة مع الاهداف والمعايير جـ- بالمقارنة مع شركات أخرى **2- تقيم أداء الادارة** أ- الأرباح والكفاءة في إستخدام الموارد ب-المسؤولية القانونية **3- التوقعات المستقبلية** أ- الأرباح ب- التوزيعات والفوائد جـ- الاستثمارات د- التوظيف **4-الحكم على المركز المالي** أ- تقييم التسيير المالي ب- تقيم درجة السيولة جـ- تحديد درجة المخاطر وعدم التأكد **5- تخصيص الموارد** **6-تقييم الديون وحقوق الملكية** **7- تقييم الالتزامات باللوائح و القوانين** **8- تقييم مساهمة المشروع الاجتماعية وخدمة البنية والاقتصاد القومي**

المصدر: كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص16.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

المطلب الأول: جودة المعلومات

حتى ولو تم إرسال المعلومات بطريقة فعالة فإن جودة المعلومات تتحدد بطريقة إستخدامها بواسطة متخذ القرارات. بمعنى آخر أن جودة المعلومات تتحدد بقدرتها على تحفيز الفرد متخذ القرار ليتخذ موقفا معيناً، كذلك بقدرتها على جعل الفرد متخذ القرار يصل إلى قرارات أكثر فعالية وهناك ثلاث عوامل تحدد درجة جودة البيانات وذلك من قبل من يستخدم هذه المعلومات، وهذه العوامل هي منفعة المعلومات لمتخذ القرار، درجة الرضاء عن المعلومات من قبل متخذ القرار، الأخطاء والتحيز، قيمة المعلومات في إتخاذ القرارات .

1- منفعة المعلومات:

يقول أندروز Andrus أن أي معلومة يمكن أن تقيم من زاوية المنفعة المستمدة منها، هذه المنفعة تتمثل في عنصرين هما صحة المعلومات، وسهولة إستخدامها، وقد قام أندروز بتحديد منافع للمعلومات:

أ- **منفعة شكلية:** كلما تطابق شكل المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.

ب-منفعة زمنية: يكون للمعلومات قيمة كبيرة جدا إذا توافرت لدى متخذ القرار في الوقت الذي يحتاج فيه إليها.

جـ- منفعة مكانية: يكون للمعلومات قيمة كبيرة إذا أمكن الوصول إليها أو الحصول عليها بسهولة، ولذا فإن طريقة الإتصال المباشر بالحاسب الآلي تعظم كلا من المنفعة الزمانية والمكانية للمعلومات.

د- منفعة تملك: يؤثر معد المعلومات في قيمة هذه المعلومات من خلال الرقابة التي يمارسها على عملية توزيع ونشر هذه المعلومات في أرجاء التنظيم .

وحيث أن الحصول على المعلومات يحتاج إلى تكلفة ولذا فإنه عندما تزيد تكلفة الحصول على المعلومات عن قيمة هذه المعلومات فإنه يكون أمام التنظيم بدليين :

- يستطيع التنظيم زيادة قيمة المعلومات من خلال زيادة درجة صحتها أو من خلال زيادة المنافع المتحصل عليها من المعلومات.
- تقليل التكلفة من خلال تخفيض درجة صحة المعلومات أو من خلال التقليل من المنافع المستمدة من هذه المعلومات[1].

2- درجة الرضاء عن المعلومات:

عادة ما يكون من الصعب أن نحكم على المدى الذي ساهمت به المعلومة في تحسين القرار المتخذ، ومن هنا فإن البديل لقياس كفاءة المعلومات هو إستخدام مقياس الرضا عن هذه المعلومات من

[1] أحمد فوزي مولوخية، مرجع سابق، ص- ص، 54- 55.

قبل من يتخذ القرار، ويمكن معرفة الرضا أو عدمه من خلال متخذ القرار، فإذا كان متخذ القرار يدرك أن نظام المعلومات الموجود لابد وأن يوفر له قدراً معيناً من المعلومات تساعده في عملية إتخاذ القرار وإذا قام متخذ القرار بطلب هذه المعلومات ووجدها فإن رضائه عن النظام يتم تدعيمه، أما إذا لم يجدها متاحة ووجد أن عليه أن يبحث عن هذه المعلومات ويجمعها بنفسه فإن عدم رضائه عن النظام يتم تدعيمه[1].

3- الأخطاء والتحيز:

كثيرا من المديرين يفضلون جودة المعلومات على كمية المعلومات المتاحة فالجودة أهم من كم المعلومات ولاشك أن جودة المعلومات تتفاوت بإختلاف الأخطاء والتحيز الموجودة في هذه المعلومات حيث أن التحيز في المعلومات يكون سببه دائما محاولة الفرد أو الوحدة التنظيمية ممارستها لحق توزيع المعلومات داخل المنظمة وتكون مشكلة التحيز في المعلومات أن من يستقبل المعلومات لا يكون على علم بهذا التحيز وإلا كان من السهل عليه إجراء عملية التعديل اللازمة على المعلومات للتخلص من هذا التحيز، ويمكن القول أن التحيز في البيانات والمعلومات من السهل علاجه إذا تم إدراكه ومعرفته.

على الجانب الآخر فإن الأخطاء تمثل مشكلة هامة لأنه لا توجد طريقة سهلة لعلاج هذه الأخطاء وعادة ما يوجد الخطأ في المعلومات نتيجة ما يلي:

أ- عملية قياس غير دقيقة للبيانات وإستخدام طريقة غير دقيقة في جمع هذه البيانات .

ب- الفشل في إتباع طريقة سليمة لإعداد البيانات في صورة معلومات .

جـ- الخطأ في عملية تسجيل البيانات.

د- إستخدام الملف الخاطئ لفظ المعلومات.

هـ- الخطأ في البرامج المستخدمة مع الحاسب لإعداد البيانات.

و- التزوير المعتمد في البيانات.

وفي أي نظام للمعلومات فإن مستقبل المعلومات لا يمكن أن يدرك أن هناك خطأ أو تحيز فيها والتي يمكن أن يؤثر على درجة جودة البيانات، ولكن يمكن القول أن هناك عدة طرق يمكن أن تتبع للتقليل من الخطأ في المعلومات المتاحة للوحدة والتي منها :

أ- الرقابة الداخلية على المعلومات لإكتشاف الأخطاء فيها.

ب- المراجعة الداخلية والخارجية للمعلومات.

جـ- إضافة درجة محددة من الثقة حول صحة المعلومات.

د- وضع قواعد خاصة بعملية القياس والتجميع والإعداد للبيانات[2].

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الطرق و الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب إستخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه

---

[1] محمد أحمد حسان، مرجع سابق، ص124.

[2] أحمد فوزي ملوخية، مرجع سابق، ص-ص، 56-57.

الخصائص إلى مساعدة المسئولين عند وضع المعايير المحاسبية ، كما تساعد المسئولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة وفي التمييز بين ما يعتبر إيضاحا ضروريا ومالا يعتبر كذلك ويجب تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على أساس أهداف القوائم المالية.

4- قيمة المعلومة في إتخاذ القرار:

المعلومات مورد إقتصادي له تكلفة وله عائد مثل غيره من الموارد، وللحصول على أفضل إستخدام للمعلومات يجب المقارنة بين قيمة المعلومات وتكلفتها بإستخدام أساليب تقريبية.

وتستمد المعلومات قيمتها من الأثر الذي تحدثه في عملية صنع القرارات، إذ تعد المعلومات المادة الخام التي يعتمد عليها صانع القرار، كلما كانت المعلومات دقيقة كان القرار أقرب إلى الواقع، و يكون للمعلومات قيمة إقتصادية بقدر التقليل من إحتمالات المخاطرة بشرط أن تكون التكلفة المضافة أقل من العائد المضاف.

وتحسب قيمة المعلومات من الفرق بين القيمة المضافة وتكلفة هذه القيمة، فإذا وجدت مجموعة من البدائل أو الخيارات أمام متخذ القرار، فإنه سيختار أحدها في ضوء المعلومات المتوافرة لديه فإذا حصل على معلومات جديدة أكثر دقة أدت إلى تغيير قراره، قيمة المعلومات تساوي :

قيمة المعلومات = قيمة ناتج القرار الجديد – قيمة ناتج القرار القديم بحسب المعلومات الجديدة – تكلفة الحصول على المعلومات الجديدة.

من هذه العلاقة نلاحظ أن قيمة المعلومات هي قيمة تقريبية لأن قيمة ناتج القرار لا يمكن قياسها بدقة وإنما بشكل تقريبي أو متوقع، ويمكن أن نميز بين نوعين من المعلومات:

أ- **المعلومات الكاملة:** هي المعلومات التي تسمح لمتخذ القرار إختيار البديل الذي يحقق أعلى عائد للمنظمة.

ب-**المعلومات غير كاملة:** هي معلومات تقديرية أو متوقعة، لذلك فإن نتائج القرار ستتغير حتما حتى لو كانت المعلومات الجديدة غير كاملة أيضا[1].

[1] حصاص عقبة و حميدوش نجم الدين، **أثر جودة المعلومات في تحقيق إدارة معرفة الزبون**، مذكرة ماستر، قسم التسويق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة(الجزائر)، مذكرة غير منشورة،2011، ص19. نقلا عن: نجم عبد الحميد وآخرون، **نظم المعلومات الإدارية** مدخل معاصر، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2009، ص44.

المطلب الثاني : معايير جودة المعلومات

ظهرت ملامح التحول من الاهتمام بالمبادئ إلى التركيز على منفعة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين في عام 1966 ، من قبل الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)، حيث أقرت أربع صفات لتقييم مدى جودة أو منفعة المعلومات المحاسبية (الملائمة، القابلية للتحقق، التحرر من التحيز القابلية للقياس الكمي)، يمكن الإشارة إلى بعض الأطر التصورية التي كان لها الأثر البارز والمهم في تحديد نفعية المعلومة المحاسبية، وهو ضروري للمهنة لأنه:

– يقدم التعاريف للأهداف، والمصطلحات والمفاهيم التي تستخدم في ممارسة العملية وحدود المحاسبية وإعداد التقارير المالية.

– يوفر القاعدة الأساسية التي تبنى عليها المعايير المحاسبية الجديدة أو التعديل معايير قائمة فالإطار الفكري للمحاسبة يقدم قاعدة مشتركة متفق عليها ومنطقا أساسياً لتقييم البدائل المحاسبية المطروحة لحل مشكلة محاسبية معينة ناتجة عن التغيرات المستمرة.

1– مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكية FASB :

أعتبر مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي، تحديد الأهداف القاعدة الأساسية التي يجب الإعتماد عليها في تقييم البدائل المحاسبية لإختيار البديل ذي المعلومة الأكثر جودة وذلك لمساعدة المستخدمين(الخارجين خاصة المستثمرين والدائنين) في ترشيد قراراتهم، فالمعلومة المحاسبية الجيدة هي تلك الأكثر فائدة في ترشيد القرارات الإقتصادية وبعد تحديد المجلس للأهداف أضاف لها تحديد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية في البيان رقم 2/ 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وحددها في الخصائص الأساسية: (الملائمة، الموثوقية) المذكورة سالفاً في المطلب الثاني.

2 – مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB:

مجلس معايير المحاسبية الدولية أو لجنة معايير المحاسبية الدولية سابقا جاء إطاره الفكري الصادر عام 1989 محددا الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في أربع خصائص أساسية (القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، والقابلية لمقارنة)، وجاء متأخرا نوعاً ما بحوالي عشر سنوات عن الإطار الفكري لمجلس معايير المحاسبية المالية (FASB).

3– المجلس الوطني المحاسبية الفرنسي (CNC) :

فرنسا لا توجد فيها هيئة معايير محاسبة مثل FASB و IASB لإعداد وإصدار وتنظيم المعايير المحاسبية، وكنتيجة لذلك لا توجد مجموعة مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، لكن المخطط المحاسبي العام (PCG) يعتبر المصدر المهم لكل اللوائح المحاسبية في فرنسا ويدار بواسطة المجلس الوطني للمحاسبة(CNC)، كل الشركات الأعمال المسجلة بفرنسا ملزمة بمسك نظام محاسبي يتفق مع المخطط المحاسبي العام فهو ليس مجرد دليل حسابات فقط، فهو دليل محاسبي مفصل بشكل كبير جدا، حيث يشتمل على تعريفات للمصطلحات المحاسبية، وقواعد القياس والتقييم ونماذج للكشوف المالية.

4- النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) :

النظام المحاسبي المالي جاء متضمنا إطار تصورياً حسب المادة السادسة من القانون 11/07 وحدد الخصائص النوعية للمعلومة الواردة في الكشوف المالية (الملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح) لكن النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) إعتمد في إطاره التصوري على معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى المخطط المحاسبي العام الفرنسي كتسمية بعض الخصائص بالمبادئ[1].

المطلب الثالث: قياس جودة المعلومة المحاسبية

1- مقياس قيمة المعلومات:

استخدم هذا المقياس انطلاقاً من فكرة السوق الحر للمعلومات، وتقوم هذه الفكرة على قياس مدى الطلب المتوقع على المعلومات من المستفيدين، ومقدار إستعدادهم للدفع نظير حصولهم عليها والافتراض الأساسي لهذا المقياس هو أن للمستفيد القدرة على معرفة المعلومات المفيدة له وتجاهل المعلومات غير المفيدة، إذ أصبح بالإمكان الحصول على المعلومات عن توقعات المستفيدين والقرارات التي يتخذونها، والمقاييس المتممة هي:

- أثر المعلومات الإستراتيجية في توقعات متخذي القرارات.
- المدى الذي تسهم به هذه المعلومات في إعداد توقعات جيدة.
- أثر المعلومات الإستراتيجية في القرارات الاستراتيجية.
- المدى الذي تسهم به في إتخاذ قرارات جيدة[2].

2-المحدادت الأساسية لجودة المعلومات المالية:

حسب الدراسة التي أجرتها LASCF لجنة أسس المعايير المحاسبية هناك قيدين أساسين لتحديد محتوى المعلومات المالية وهي:

- الأهمية النسبية .
- التكلفة.

أ- الأهمية النسبية :

تكون المعلومة ذات دلالة معتبرة إذا كان من الممكن أن يسبب عدم بيانها أثرا ما على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستعملون إستنادا إلى الكشوف المالية[3].

من خلال تقدير إنعكاس مدى إهمالها أو عدم الدقة فيها على متخذ القرار، حيث أن المعلومة المهمة نسبياً هي التي يؤدي نسيانها أو إهمالها إلى تحريف القرار والعكس، ومن خلال هذا نجد أن

---

[1] نوي الحاج، مرجع سابق، ص-ص،35- 36.

[2] محمد عبد حسين الطائي ونعمة عباس خضير الخفاجي، **نظم المعلومات الاستراتيجية منظور الميزة الاستراتيجية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع ط1، عمان، الأردن، 2009، ص73.

[3] الجريدة الرسمية ، العدد19 بتاريخ 25 مارس سنة 2009م، مرجع سابق، ص86.

المعلومات المالية تنقسم إلى قسمين هامة نسبيا وغير هامة نسبيا وهذا نتيجة لوضعيتها من عتبة الاعتراف، أي المعلومة الهامة نسبيا يجب إدراجها ومعالجتها بشكل دقيق.

إن اختبار درجة الأهمية النسبية للمعلومات تكون من خلال العناصر التالية:

- البيانات الكمية المرتبطة بالقوائم المالية.
- حدود التجميع أو التفصيل للبيانات الكمية الواردة في القوائم المالية.
- البيانات الكمية التي يمكن تقديرها بدقة كافية لإدراجها في القوائم المالية.
- الخصائص التي يجب الإفصاح عنها بعبارات وجمل وصفية.
- العلاقات بين الوحدات والأفراد أو الجماعات المعنية.
- الخطة والتوقعات الملائمة للإدارة.

ب- تكلفة المعلومة:

المستخدم للمعلومة يسعى إلى تحقيق فائدة أو منفعة لإتخاذ القرار، لكن المستخدم يكون أمام قيد وهو تكلفة الحصول على المعلومة مقابل الفائدة التي يجنيها من إستخدامها، وبالرغم أن الوحدة هي التي تتحمل تكاليف عملية المعالجة والعرض للبيانات لتصبح جاهزة للإستعمال، إلا أن الأطراف الخارجين هم الذين يقررون منفعتهم منها، وتظهر إرتفاع التكاليف الخاصة بالمعالجة ونشر المعلومات وكذا مصاريف المراجعة والتدقيق التي تتحملها الوحدة إلا أن هذه الأخيرة تسعى لإظهار صورة واقعية والوضعية المالية السليمة من أجل كسب ثقة المستثمرين والأطراف ذات الصلة[1].

3- مقياس جودة المعلومات المحاسبية:

لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لإختلاف الجودة تبعا لإختلاف وجهات النظر وأهداف متبني ومستخدمي المعلومات ولكن يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات وهي على النحو التالي:

- **الدقة:** بوصفها مقياسا لجودة المعلومات فهي تعبر عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية .
- **المنفعة:** المتمثلة في صحة المعلومات وسهولتها.
- **الفاعلية:** بالاعتماد على مدى تحقيق الشركة لأهدافها.
- **التنبؤ:** بإعتباره وسيلة التي يمكن من خلاله إستعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط وإتخاذ القرارات ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات إنما تمثل في مقدرتها التنبؤية في تخفيض حالة عدم التأكد.

[1] عباسي عصام، **تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات**، مذكرة ماستر، تخصص: مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، مذكرة غير منشورة ص- ص،41-42.

– **الكفاءة:** ويقصد بها حسن إستخدام الموارد أي تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بأقل إستخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ إقتصادية المعلومات الذي يستهدف إلى تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف والتي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات[1].

ويخضع القياس في نموذج نظام المعلومات لنظرية القياس التي تحلل طبيعة المواصفات (المقاييس) الرقمية التي يمكن تطبيقها على الأحداث ويمكن أن نميز نوعين من المقاييس: مقاييس أساسية ومقاييس مشتقة.

- **المقاييس الأساسية:**

تعتمد على المشاهدة المباشرة للحدث أو الشيء موضوع القياس، ومن أمثلة الجوانب التي يتم قياسها محاسبيا باستخدام وحدات القياس الأولية أو الأساسية ما يلي:

أ– حصر الكميات العينية للتدفقات الداخلة والخارجة من السلع المختلفة.

ب– تحديد الأسعار الداخلية للسلع غير النقدية.

جـ– حصر العناصر النقدية بالمشروع.

- **المقاييس المشتقة:**

فتقوم على مقاييس أخرى وتمثل تقديراً أو تنبؤاً لوصف الحدث أو الشيء موضوع القياس، ومن أمثلة المجلات التي يتم قياسها محاسبيا بإستخدام المقاييس المشتقة أو المساعدة ما يلي:

أ– تحديد تكلفة إنتاج الوحدة من سلعة معينة.

ب– تحديد انحرافات التكاليف.

جـ– احتساب قسط استهلاك الأصول الثابتة.

د– تحديد نقطة إعادة طلب المخزون.

هـ– تحديد تكلفة شراء الوحدة من مادة خام معينة.

ويتم عرض المعلومات المحاسبية طبقا للإجراءات المحاسبية المتعارف عليها بالاعتماد على المقاييس المشتقة كأساس للتعبير عن نتائج القياس المحاسبية للظواهر والأحداث الإقتصادية المختلفة للمشروع، حيث تمثل كلاً من المقاييس الأساسية والمشتقة أساساً للتقارير المرسلة إلى متخذ القرار[2].

---

[1] صدام محمد الحيالي وسطم صالح حسين، **أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد20، العدد30، العراق، 2006، ص136.

[2] صلاح الدين عبد المنعم مبارك، **اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2000 ص57.

المطلب الرابع : دور المعلومات المحاسبية

قيمة المعلومات تتجلى أساسا في اعتبارها المادة الأولية أو الخام لاتخاذ القرارات كما أنها تساعد في تحفيز العاملين والتنسيق بينهم، وعموما تتمثل أهمية المعلومات في الوحدة الإقتصادية فيما يلي:

4-1-المعلومات أساس اتخاذ القرارات:

إتخاذ القرارات داخل الوحدة الاقتصادية من أهم الوظائف التي يقوم بها المدير والهيئة المسيرة، وهذا ما يستوجب توفر معلومات ذات جودة .

4-2-المعلومات عنصر اتصال:

أي وظيفة داخل الوحدة (تموين، إنتاج ...) يجب أن تزود بالمعلومات حتى يمكن تنفيذها، ولا يكفي وجود المعلومة ولكن يجب أن تستخدم للربط بين مختلف أفراد وهياكل الوحدة ، أي أن المعلومات تصبح أداة اتصال داخلية، وتسمح أيضا للوحدة بأن تبقى على إتصال دائم بمحيطها .

4-3 المعلومة وسيلة تنسيق وفعالية:

تبادل المعلومات بين مختلف المستويات الإدارية أو في نفس المستوى هذا يسمح بالتنسيق بين مختلف النشاطات، فالمعلومة بهذا الشكل تربط مختلف الوظائف فيما بينها والسير الحسن لتدفق المعلومات يكسب الوحدة فعالية وقدرة على المنافسة.

4-4- المعلومات كعامل تحفيز:

المناخ الاجتماعي الجيد الوحدة الاقتصادية يكون في الغالب مرتبط بوجود نظام إتصال فعال، وحتى يتسنى للفرد أن يدمج في الوحدة يجب أن يكون على علم بقرارات وخيارات الإدارة وأهدافها المرجوة، وبعض المعلومات تعد مصدر لتحفيز الأفراد فهي تزودهم بتقرير عن درجة كفاءتهم في أداء العمل، وهي أيضا تساعدهم في التعرف على نتائج قراراتهم مما يدفعهم إلى المزيد من الجهد[1].

[1] عباس عصام، مرجع سابق، ص19.

خلاصة الفصل :

لاشك أن جودة المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية يزيد من فاعلية تقويم مستوى الأداء والحالة المالية للوحدات الإقتصادية وتقويم مراكزها المالية مما يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على إتخاذ قرارات إقتصادية وبدرجة عالية من الكفاءة، وتقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد .

حيث تمثل المعلومات المحاسبية النتائج أو المخرجات التي يتم الحصول عليها من عملية معالجة البيانات بعد أن يتم إدخالها إلى نظم المعلومات والتي تخضع لعدة عمليات معالجة. مثل: التبويب والتلخيص والعرض في تقارير التي أعدت من أجله وفي الوقت المناسب مع مراعاة التكلفة والعائد.

لذلك يجب أن يتوفر في الوحدة الإقتصادية نظام معلومات متطور يضمن التدفق المستمر للمعلومات المحاسبية مما يمكن الإدارة من ترشيد قراراتها والحافظ على حياتها.

الفصل الثالث

مقدمة الفصل الثالث

لقد تطرقنا في الفصل الأول إلى معرفة القياس المحاسبي وبدائله ومن ثم تطبيق هذه البدائل على عناصر الميزانية ثم انتقلنا إلى الفصل الثاني وتكلمنا عن نظام المعلومات والمعلومة المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية الموجودة في القوائم المالية التي تفيد في إتخاذ القرار والتي تزيد بدورها من فاعلية مستوى الأداء للوحدة الإقتصادية.

أما في هذا الفصل الذي يشمل الدراسة الميدانية إرتأينا إلى ربط الفصل الأول والفصل الثاني لمعرفة مدى تأثير تعدد بائل القياس المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية عن طريق الإستبيان الموجه إلى عينة من الأكاديميين والمحاسبين ومحافظي الحسابات .

وسنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

- منهجية الدراسة الميدانية.
- تحليل مخرجات ومناقشة نتائج الإستبيان.

المبحث الأول: منهجية الدراسة

المطلب الأول: مجتمع الدراسة

إخترنا مجتمع الدراسة عينة من الأكاديميين والمحاسبين الذين لهم خبرة في المجال المحاسبي وكان مجتمع الدراسة مقسم إلى ثلاث فئات هم:

- الفئة الأولى: عينة من المسيرين والمحاسبين في المؤسسات الإقتصادية.
- الفئة الثانية: عينة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- الفئة الثالثة: عينة من الأساتذة ذوي الخبرة في المجال المحاسبي.

المطلب الثاني: عينة الدراسة

تم توجيه الإستبيان كما ذكرنا سالفا إلى الفئات الثلاثة السابقة الذكر لمعرفة آرائهم من خلال هذا الإستبيان حول علاقة تعدد القياس المحاسبي بجودة المعلومات، حيث إرتأينا إلى توزيع الإستبيان على أكبر عدد ممكن لمن لهم الخبرة في المجال المحاسبي لمعرفة آرائهم.

قمنا بتوزيع 60 إستمارة لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة، وذلك رغم المشاكل والصعوبات التي واجهتنا أثناء توزيع الإستمارة، وهذا لم يثني من عزمنا والإصرار للخروج ولو بالقدر البسيط إلى ما نصبوا إليه للتوصل إلى نتائج مرضية.

حيث واجهنا من قبل بعض ذوي الإختصاصات عدة مشاكل من حيث الرفض (بحجة سبب إعداد الميزانية لأن مدة توزيع الإستبيان كان ما بين نهاية شهر أفريل و ماي، ضيق الوقت...) أو التماطل في الإجابات، حيث تم إسترجاع 45 إستمارة صالحة للدراسة، وتم إلغاء3 إستمارات بسبب الخطأ والتناقضات في الإجابات الذي تم ملاحظتها ونقص بعض الإستمارات الأخرى من حيث الإجابات، وضياع 4 إستمارات، وهناك بعض الإستمارات لم يتم إسترجاعها إلا بعد إنتهاء مدة المحددة الدراسة وعددها 8.

ولقد إعتمدنا في توزيع الإستبيان على المقابلة الشخصية بصفة كبيرة من خلال التسليم المباشر للإستبيان للمحاسبين في المؤسسات الإقتصادية ومحافظي الحسابات و الأساتذة في هذا المجال وذلك لشرح بعض الفقرات أو بعض الكلمات (لإبعاد الغموض) وللحرص على أن تكون الإجابات كلها كاملة بالإضافة إلى الإستعانة ببعض الأساتذة في توزيع الإستبيان، كما قمنا بتوزيع الإستبيان عن طريق البريد الإلكتروني و إسترجاعها بنفس الطريقة.

المطلب الثالث: إعداد الإستبيان

لإعداد الإستبيان أخذنا بعين الإعتبار عدة إعتبارات أو أسس منها:

- الإعتماد على الأسلوب البسيط .
- الإطلاع على بعض الكتب والمجلات والدوريات التي تخدم موضوع الدراسة في إعداد الإستبيان.
- محاولة إسقاط ما هو في الجانب النظري على جانب التطبيقي من خلال الفقرات وعبارات الإستبيان قدر الإمكان.
- الأخذ بعين الإعتبار كل ملاحظات الأساتذة المحكمين من: تعديل أو حذف أو زيادة وذلك بغية إخراج الإستبيان لعينة الدارسة بشكل سليم وللتوصل إلى نتائج تكون مرضية وموضوعية.
- ضبط الإستبيان على منهجية سليمة وبشكل منظم .

المطلب الرابع: هيكل الإستبيان

تم تقسيم الإستبيان إلى ثلاث أقسام وهي كما يلي:

القسم الأول: يتمثل في واجهة الإستبيان كمدخل للموضوع الإستبيان لمعرفة الغرض من الحصول على الإجابات، التعريف بعنوان المذكرة و إسم الطالبة والجامعة والكلية والتخصص والقسم.

القسم الثاني: تتمثل في المحور الأول وذلك بطرح بعض الأسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية للمبحوثين مثل: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، القطاع الذي ينتمي إليه، الخبرة.

حيث تبدأ أسئلة هذا القسم بداية بالسؤال من رقم 1 إلى الرقم 7.

القسم الثالث: وهو عبارة عن ثلاث محاور للدراسة وتشمل إثنان وثلاثون فقرة تتمثل فيما يلي:

- المحور الثاني: تمثلت في السؤال الثامن مقسم إلى ثلاث أجزاء عن معلومات عامة حول القياس وبدائله.
- المحور الثالث: ضم هذا المحور إثنى عشرة فقرة بداية من الفقرة 9 إلى الفقرة 20 حول أسس إستخدام بدائل القياس المحاسبي.
- المحور الرابع: حيث ضم سبعة فقرات، تبدأ فقرات هذا المحور من الفقرة 21 إلى الفقرة 27 حول نتائج (مخرجات) المنتظرة من تعدد بدائل القياس المحاسبي .
- المحور الخامس: يضم هذا المحور ثلاثة عشر فقرة تبدأ من الفقرة 28 إلى الفقرة 40 وتتمثل في الظروف التي تتحكم في اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي.

المبحث الثاني: تحليل مخرجات ومناقشة نتائج الإستبيان

المطلب الأول : المعالجة الإحصائية لبيانات الإستبيان

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها من خلال الإستبان ، فقد تم إستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة بإستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية

Statistical Package for Social Science مع العلم أن الإسم المختصر هو(SPSS)

وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات لهذه الدراسة :

1- تم إعداد فقرات الإستبيان وفق لمقياس ليكارت الثلاثي وذلك لتسهيل عملية الحصول على النتائج.

تم ترميز وإدخال البيانات إلى جهاز الكمبيوتر ، وأعطينا لكل تصنيف رمز أي عدد مثل: موافق 3 غير موافق 2، محايد 1، ولتحديد فترة مقياس ليكارت الثلاثي تم عن طريق:

حساب المدى (3- 1 = 2)، حيث تم تقسيم عدد فترات المقياس على طول الفقرة كما يلي:

3/2 = 0،66 ، بعد ذلك نضيف هذه القيمة إلى الواحد بإعتبارها أقل قيمة في المقياس كما هو موضح في الجدول أدناه.

الجدول (3، 1): مقياس ليكارت الثلاثي.

التصنيف	موافق	غير موافق	محايد
الدرجات	3	2	1
المتوسط المرجح	(3 – 2،34)	(2،33 – 1،67)	(1،66 -1)

المصدر: من إعداد الباحثة.

2- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف عل الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفراد العينة تجاه فقرات محاور الإستبيان.

3- حساب المتوسط الحسابي وذلك لمعرفة مدى إرتفاع أو إنخفاض استجابات أفراد العينة عن كل فقرة من فقرات محاور الدراسة الأساسية وترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط حسابي.

4- تم استخدام الانحراف المعياري وذلك للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد العينة لكل فقرة من فقرات محاور الدراسة، كما أن الإنحراف المعياري يقيس مدى تشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما كان الانحراف المعياري أقل من الواحد أي يقترب من الصفر كانت استجابات أفراد العينة إيجابية أما إذا اقتربت من الواحد فيعني أن استجابات أفراد العينة مشتتة.

5- اختبار ثبات فقرات الإستبيان بواسطة ألفا كرونباخ .

6- استخدام الإختبار t لإختبار فرضيات الدراسة.

للوصول إلى النتائج قمنا بتحليل البيانات الموجودة في الإستبيان وذلك عن طريق تفريغ البيانات في كل من برنامج الإكسل EXCEL إلى برنامج SPSS بغية الوصول إلى عملية تحليل البيانات.

حيث قمنا بتفريغ بيانات المحاور في برنامج SPSS لتسهيل عملية التحليل ورسم الجداول والرسوم البيانية عن طريق برنامج EXCEL أي التوزيع الديمغرافي لعينة الدراسة ونعني به تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة .

مثال: توزيع عينة الدراسة حسب السن، توزيع العينة حسب المؤهل العلمي ...

صدق أداة الدراسة:

قبل القيام بالاختبارات الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة لا بد من معرفة طريقة القياس وذلك لمعرفة ثبات الإستبيان والنسبة المقبولة في هذه الدراسة قدرت بـ 70 %

طريقة ألفا كرونباخ :(Cronbach's Alpha)

استخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات فقرات الإستبيان وبلغ 0,7 كما هو موضح في الجدول أدناه.

عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
32	0,70

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج الإحصائي spss

1- صدق الاتساق الداخلي لمحاور الإستبيان:

لمعرفة الاتساق الداخلي للمحاور الجدول التالي يبين معاملات الارتباط بين محاور الدراسة عند مستوى دلالة 0,01 وهو معامل إرتباط دال إحصائيا بين محاور الدراسة للفرضيات

- حيث أنها توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة 99 % بين الملائمة والموثوقية في المعلومات المحاسبية لبدائل القياس وبين أسس القياس الحاسبي.
- كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة 99 % بين الظروف التي تتحكم في إختيار بدائل القياس للمؤسسة وأسس القياس (الموضوعية ، قابلة للتطبيق...).
- بالإضافة إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة 99 % بين الظروف التي تتحكم في إختيار بدائل القياس للمؤسسة بين الملائمة والموثوقية في المعلومات المحاسبية لبدائل القياس.

معامل بيرسون:

		M_1	M_2	M_3
M_1	Pearson Correlation	1	,572**	,573**
	Sig. (2-tailed) .1		,000	,000
	N	45	45	45
M_2	Pearson Correlation	,572**	1	,559**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	45	45	45
M_3	Pearson Correlation	,573**	,559**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	45	45	45

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

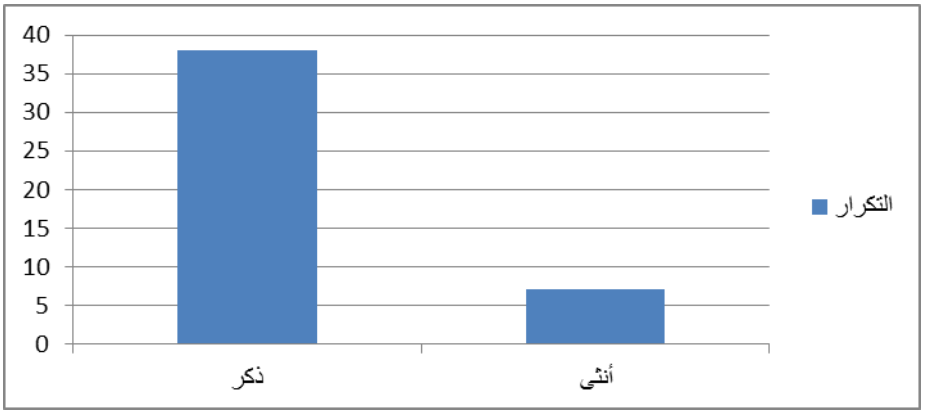
2- تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة :

- **الجنس:**

الجدول(3، 2): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	38	%84 ,4
أنثى	7	%15,6
المجموع	45	% 100

الشكل(3، 1): تمثيل أفراد العينة حسب الجنس



المصدر : من إعداد الباحثة من خلال بيانات الجدول(3، 2)

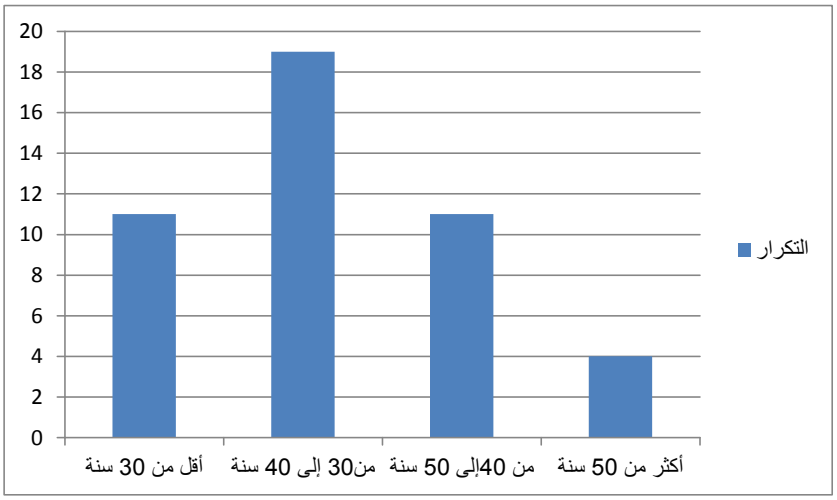
من خلال كل من جدول والشكل البياني أعلاه نلاحظ أن نسبة أكثر تمثيل لعينة الدراسة هي نسبة أفراد العينة من الذكور عنه من عينة الإناث حيث تمثل نسبة مشاركة العينة الأولى بـ 84،44% أما نسبة مشاركة الثانية فكانت 15،56%.

2- العمر

الجدول (3، 3): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	**11**	**% 24,4**
من30 إلى 40 سنة	**19**	**% 42,2**
من 40إلى 50 سنة	**11**	**% 24,4**
أكثر من 50 سنة	**4**	**% 8,9**
المجموع	**45**	**%100**

الشكل(3، 2): تمثيل أفراد العينة حسب العمر



المصدر : من إعداد الباحثة من خلال بيانات الجدول (3، 3)

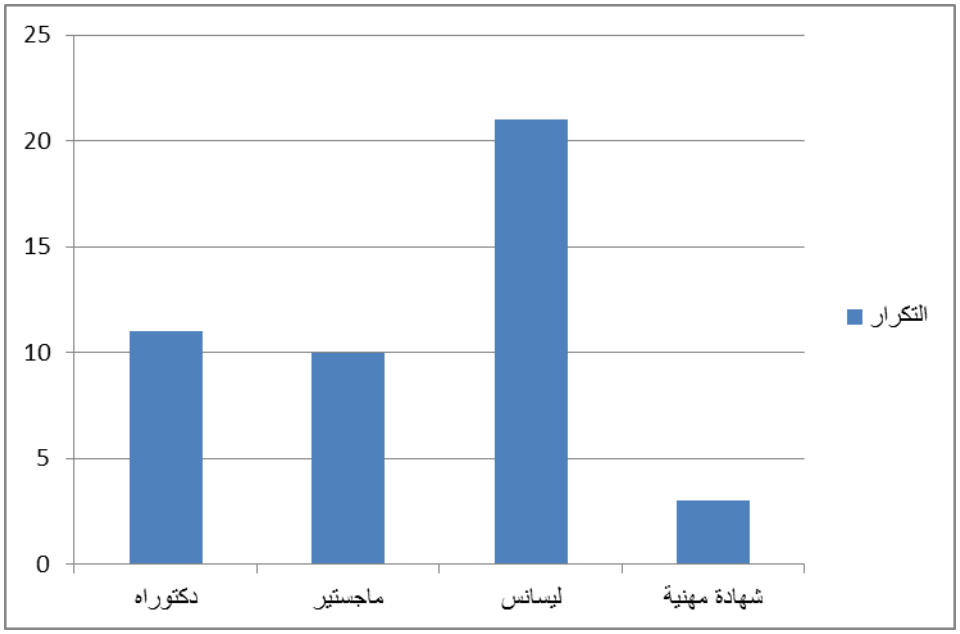
نلاحظ من خلال كل من الجدول والتمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب العمر أن أكبر مشاركة في عينة الإستبيان هي الفئة العمرية التي تتراوح ما بين 30 إلى 40 سنة والتي تمثل 19تكرار من بين 45 أي ما نسبته 42،22% وهي أكبر نسبة تليها الفئة التي تتراوح ما بين 40 إلى50 سنة بنسبة 24،45 %، و الفئة أقل 30 سنة بنسبة 24،45 %، ثم تليها الفئة العمرية أكثر من 50 سنة بنسبة 11،11%.

3- المؤهل العلمي

الجدول (3، 4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	**11**	**%24،44**
ماجستير	**10**	**%22،22**
ليسانس	**21**	**%46،67**
شهادة مهنية	**3**	**%6،67**
المجموع	**45**	**%100**

الشكل(3 ، 3): تمثيل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الباحثة من خلال بيانات الجدول (3، 4)

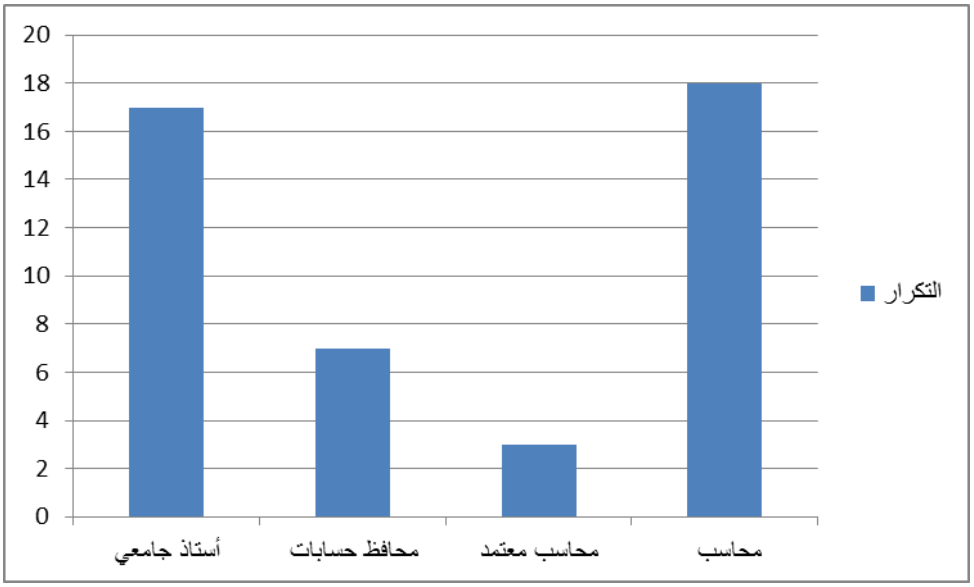
حسب الجدول والتمثيل البياني أفراد العينة حسب المؤهل العلمي نلاحظ أن نسبة المتحصلين على شهادة الليسانس تمثل 46،67%، حيث تمثل أكبر نسبة وهذا يدل على أن هذه العينة من المحاسبين متحصلين على شهادة ليسانس، تليها كل من نسبة الأفراد المتحصلين على شهادة الدكتوراه ثم شهادة الماجستير الأولى بنسبة 24،44 %، والثانية بنسبة 22،22 %، وهذا يدل أن جملة عينة الدراسة من خرجي الجامعة، أما أصحاب الشهادة المهنية فلم تمثل إلا بنسبة 6،67%، وهي نسبة الدنيا من التوزيع .

4- الوظيفة

الجدول (3، 5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	17	%37،78
محافظ حسابات	7	%15،55
محاسب معتمد	3	%6،67
محاسب	18	%40
المجموع	**45**	**%100**

الشكل(3، 4): تمثيل أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر : من إعداد الباحثة من خلال بيانات الجدول (3، 5)

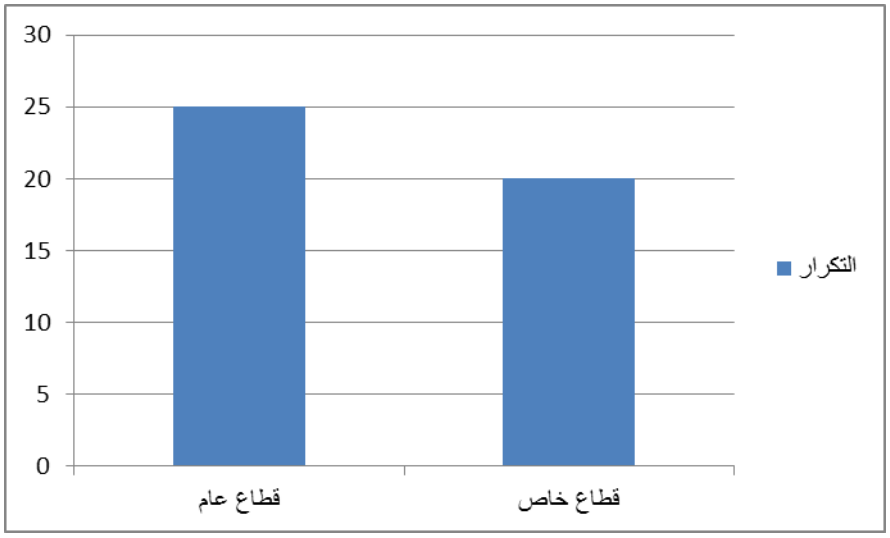
نلاحظ من خلال الجدول والشكل البياني حسب لمتغير المستوى الوظيفي أن نسبة أفراد العينة كانت أكبر نسبة تمثيل للمحاسبين بنسبة 40%، ثم الأساتذة الجامعين في المجال المحاسبي تمثل بنسبة 37،78 % وهي نسبة نوعا ما متقاربة، وهذا يؤكد أن فقرات الإستبيان قد تم الإجابة عليها من طرف المختصين والمعنيين بموضوع الدراسة، وهذا للربط بين الجانب الأكاديمي والمهني، بينما تأتي في الرتبة الثالثة كل من محافظي الحسابات بنسبة 15،55 %،وهي نسبة مهمة أيضا، ثم المحاسبين المعتمدين بنسبة 6،67% وهي أقل نسبة مشاركة وتكون في المرتبة الأخيرة .

5- القطاع الذي ينتمي إليه

الجدول (3، 6): توزيع أفراد العينة حسب القطاع

القطاع	التكرار	النسبة المئوية
قطاع عام	25	% 55,6
قطاع خاص	20	% 44 ,4
المجموع	**45**	**% 100**

الشكل(3، 5): تمثيل أفراد العينة حسب القطاع



المصدر : من إعداد الباحثة من خلال بيانات الجدول (3، 6)

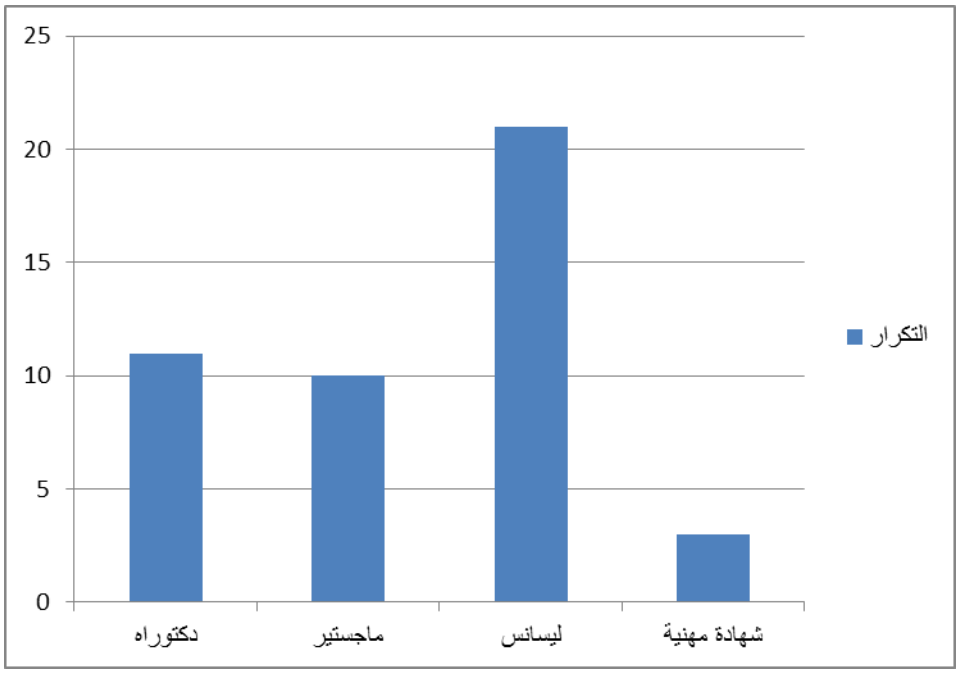
يظهر لنا كل من الجدول والتمثيل أن توزيع الأفراد وفق القطاع الذي تنتمي إليه أن نسبة تمثيل القطاع العام يمثل بـ 55،55%، بينما القطاع الخاص فمثل بنسبة 44،44%، أي أكبر نسبة تمثيل للعينة الدراسة كانت من القطاع العام.

6- الخبرة

الجدول (3، 7): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	**13**	**%28،89**
من 5 سنوات إلى10 سنة	**14**	**%31،11**
من10 إلى 15سنة	**8**	**%17،78**
أكثر من15 سنة	**10**	**%22،22**
المجموع	**45**	**%100**

الشكل(3 ،6): تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الباحثة من خلال بيانات الجدول (3، 7)

عند توزيع وتمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية نلاحظ أن الأفراد التي تتراوح خبراتهم أقل من 5 سنوات تمثل نسبة28،89 %، أما الأفراد الذين تتراوح خبراتهم من 5 سنوات إلى 10 سنة تمثل بنسبة 31،11 %، وهي أكثر عينة الدراسة خبرة.

بالنسبة إلى أفراد العينة التي تتراوح خبراتهم من 10 إلى 15 سنة تمثل نسبة 78،17%، بينما أفراد عينة الاخيرة التي تفوق خبراتهم أكثر من 15 سنة تمثل نسبة 22،22% .

المطلب الثاني : تحليل فقرات الإستبيان

الجدول(3، 8):تحليل فقرات الإستبيان المتعلقة بالمحور الثاني:

المحور 2	الأسئلة		التكرار النسبة	نعم	لا	الإجمالي	الإتجاه العام لإجابات العينة
معلـــومات عامـــــــة	هل القياس عملية أساسية في التطبيق المحاسبي؟		ت	44	1	45	نعم
			%	97,8	2,2	**100**	
	ما هو البديل الأنسب من بدائل القياس المحاسبي الذي يقدم معلومات مفيدة ؟	أ- التكلفة التاريخية	ت	17	28	45	لا
			%	37,8	62,2	**100**	
		ب- القيمة العادلة	ت	33	12	45	نعم
			%	73 ,3	26,7	**100**	
		ج- القيمة الجارية	ت	23	22	45	نعم
			%	51,1	48,9	**100**	
	هل إستخدام بديل من بدائل القياس المحاسبي السابقة الذكر يلغي البدائل الأخرى؟		ت	9	36	45	لا
			%	20	80	**100**	

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على مخرجات spss

ويتبين من الجدول رقم جدول(3، 8): أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت إيجابية وهي كالتالي :

- بالنسبة السؤال الأول من المحور الثاني كانت كل اجابات أفراد عينة الدراسة أن القياس عملية أساسية في التطبيق المحاسبي وذلك بنسبة 97,8 % بنعم و وهي نسبة مرتفعة.

- أما السؤال الثاني: ما هو البديل الأنسب من بدائل القياس المحاسبي الذي يقدم معلومات مفيدة، والذي يشمل ثلاث فروع:

الفرع أ: كانت اجابات أفراد عينة الدراسة ما بين 37,8 % بنعم و62,2 % بـ لا

وهذا لا يدل على أن التكلفة التاريخية بديل لا يمكن الإعتماد عليه فيما يخص المعلومات المحاسبية فكما نعلم أن التكلفة التاريخية مبدأ من المبادئ الأساسية المحاسبية وإبقاء على التكلفة التاريخية كأسس للتقييم لا يمكن تغيره فهو الأصل في التقييم .

الفرع ب: كانت اجابات أفراد عينة الدراسة إيجابية ما بين3, 73 % بنعم و26,7 % بـ لا وهذا يدل على أن القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي تقدم معلومات مفيدة.

الفرع جـ: كانت اجابات أفراد عينة الدراسة ما بين 51,1 % بنعم و 48,9 % بـ لا وهذا يدل على أن القيمة الجارية بما فيها القيمة الحالية، القيمة الإستبدالية، صافي القيمة البيعية تقدم معلومات محاسبية مفيدة وذلك من خلال الإجابات وآراء أفراد العينة التي كانت إيجابية.

ومن خلال السؤال الثالث نستدل أن كل بدائل القياس تقدم معلومات مفيدة .

– أما بالنسبة للسؤال الثالث: حسب اجابات أفراد عينة الدراسة كانت ما بين 20 % بنعم و 80% بـ لا فيما يخص هل أن إستخدام بديل من بدائل القياس المحاسبي السابقة الذكر يلغي البدائل الأخرى وحسب إجابات وآراء أفراد العينة التي كانت إيجابية أي ان إستخدام بديل من البدائل السابقة الذكر لا يلغي إستخدام البدائل الأخرى.

الجدول(3، 9): تحليل فقرات الإستبيان المتعلقة بالمحور الثالث.

رقم المحور	الفقرات	تكرار النسبة	موافق	غير موافق	محايد	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T	الإتجاه العام لإجابات العينة
أسس إستخدام بدائل القياس المحاسبي	الفقرة 1	ت	25	13	7	45	2,4000	,75076	21,44	موافق
		%	55,6	28,9	15,6	100				
	الفقرة 2	ت	13	24	8	45	2,1111	,68165	20,77	غير موافق
		%	28 ,9	53,3	17,8	100				
	الفقرة 3	ت	34	3	8	45	2,5778	,78303	22,08	موافق
		%	75,6	6,7	17,8	100				
	الفقرة 4	ت	31	7	7	45	2,5333	,75679	22,45	موافق
		%	68,9	15,6	15,6	100				
	الفقرة 5	ت	38	3	4	45	2,7556	,60886	30,36	موافق
		%	84,4	6,7	8,9	100				
	الفقرة 6	ت	31	6	8	45	2,5111	,78689	21,40	موافق
		%	68,9	13,3	17,8	100				
	الفقرة 7	ت	25	6	14	45	2,2444	,90843	16,57	غير موافق
		%	56 ,6	13,3	31,1	100				
	الفقرة 8	ت	24	5	16	45	2,1778	,93636	15,60	غير موافق
		%	53,3	11,1	35,6	100				
	الفقرة 9	ت	24	7	14	45	2,2222	,90174	16,53	غير موافق
		%	53,3	15,6	31,1	100				
	الفقرة 10	ت	22	10	13	45	2,2000	,86865	16,99	غير موافق
		%	48,9	22,2	28,9	100				
	الفقرة 11	ت	30	4	11	45	2,4222	,86573	18,76	موافق
		%	66,7	8,9	24,4	100				
	الفقرة 12	ت	35	4	6	45	2,6444	,71209	24,91	موافق
		%	77,8	8,9	13,3	100				

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على مخرجات spss

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0,05 ودرجة حرية 44 تساوي 2,021

ويتبين من الجدول رقم جدول(3، 9) ما يلي:

1- احتلت الفقرة الخامسة المرتبة الأولى في ترتيب فقرات هذا المحور، تساعد القيمة العادلة في القياس المحاسبي على تقديم معلومات ملائمة ولتفسير إختلاف القيم التاريخية على القيم السوقية، بلغ المتوسط الحسابي (2,7556)، وإنحراف معياري(60886,)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية وقيمة t تساوي 30,36.

2- احتلت الفقرة الثانية عشر المرتبة الثانية في ترتيب فقرات هذا المحور، يخضع إستخدام التكلفة الجارية للإجتهاد الشخصي لأنه من الصعب تحديد التكلفة الجارية لكل عنصر عند لحظة زمنية معينة، لأنه لا يوجد سوق منظم لكل الأصول التي تستعملها المؤسسة، بلغ المتوسط الحسابي (2,6444)، وإنحراف معياري (71209,)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 24,91.

3- احتلت الفقرة الثالثة المرتبة الثالثة في ترتيب فقرات هذا المحور، يتم اللجوء إلى القياس بالتكلفة التاريخية لسهولة تطبيقه، وكذا لأنها الأساس الأكثر إفادة لأغراض القياس والتقويم المحاسبي، بلغ المتوسط الحسابي (2,5778)، وإنحراف معياري (78303,) حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 22,08.

4- احتلت الفقرة الرابعة المرتبة الرابعة في ترتيب فقرات هذا المحور، القيمة العادلة مقياس للواقع الاقتصادي و مقياس للدقة، بلغ المتوسط الحسابي (2,5333)، وإنحراف معياري(75679,)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 22,45.

5- احتلت الفقرة السادسة المرتبة الخامسة في ترتيب فقرات هذا المحور، تعتبر محاسبة على أساس القيمة الجارية في المدى الطويل أداة لتقييم استمرارية المؤسسة بحيث أنها تقدم معلومات تفصيلية لتقويم النشاط، بلغ المتوسط الحسابي (2,5111)، وإنحراف معياري (78689,)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 21,40.

6- احتلت الفقرة الحادي عشر المرتبة السادسة في ترتيب فقرات هذا المحور، طريقة صافي القيمة البيعية ملائمة بالنسبة لتقييم الأصول المتداولة كالمخزون السلعي (بهدف البيع)، بلغ المتوسط الحسابي (2,4222)، وإنحراف معياري (86573,)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 18,76.

7- احتلت الفقرة الأولى المرتبة السابعة في ترتيب فقرات هذا المحور، القياس باستخدام التكلفة التاريخية تقدم معلومات يمكن الإعتماد عليها كأداة إثبات موضوعي، بلغ المتوسط الحسابي (2,4000) وإنحراف معياري(75076,)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 21,44.

الجدول(3، 10): تحليل فقرات الإستبيان المتعلقة بالمحور الرابع

رقم المحور	الفقرات	تكرار النسبة	موافق	غير موافق	محايد	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T	الإتجاه العام لإجابات العينة
نتائج (مخرجات) المنتظرة من تعدد بدائل القياس المحاسبي	الفقرة 1	ت	21	18	6	45	2,3333	,70711	22,13	غير موافق
		%	46,7	40	13,3	100				
	الفقرة 2	ت	27	15	3	45	2,5333	,62523	27,18	موافق
		%	60	33,3	6,7	100				
	الفقرة 3	ت	38	2	5	45	2,7333	,65366	28,05	موافق
		%	84,4	4,4	11 , 1	100				
	الفقرة 4	ت	32	7	6	45	2,5778	,72265	23,92	موافق
		%	71,1	15,6	13 , 3	100				
	الفقرة 5	ت	20	8	17	45	2,0667	,91453	15,15	غير موافق
		%	44,4	17,8	37,8	100				
	الفقرة 6	ت	34	3	8	45	2,5778	,78303	22,08	موافق
		%	75,6	6,7	17,8	100				
	الفقرة 7	ت	26	5	14	45	2,2667	,91453	16,62	غير موافق
		%	57,8	11,1	31,1	100				

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على مخرجات spss

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0,05 ودرجة حرية 44 تساوي 2,021

ويتبين من الجدول رقم جدول(3، 10) ما يلي:

1- احتلت الفقرة الثالثة المرتبة الأولى في ترتيب فقرات هذا المحور، تطبيق القياس بالقيمة العادلة يؤدي إلى تقديم معلومات ذات موثوقية في أسواق نشطة، بلغ المتوسط الحسابي (2,7333)، وإنحراف معياري(,65366)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 27,18.

2- احتلت الفقرة الرابعة المرتبة الثانية في ترتيب فقرات هذا المحور، التكلفة التاريخية يمكن أن تؤدي إلى أرقام مضللة لا تصلح لإتخاذ القرارات مقارنة بالقيمة العادلة، بلغ المتوسط الحسابي (2,5778) وإنحراف معياري (,72265)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 23,92.

3- احتلت الفقرة السادسة المرتبة الثالثة في ترتيب فقرات هذا المحور، تقدم محاسبة سعر الخروج (صافي القيمة البيعية) معلومات هامة وضرورية لتقييم سيولة المؤسسة والاهتمام بالمركز المالي، بلغ المتوسط الحسابي (2,5778)، وإنحراف معياري (,78303)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 22,08.

4- احتلت الفقرة الثانية المرتبة الرابعة في ترتيب فقرات هذا المحور، الإعتماد على القياس بالتكلفة التاريخية يوفر قدرا كبيرا من الموثوقية في القوائم المالية، بلغ المتوسط الحسابي (2,5333)، وإنحراف معياري (,62523)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 27,18.

الجدول(3، 11): تحليل فقرات الإستبيان المتعلقة بالمحور الخامس.

رقم المحور	الفقرات	تكرار النسبة	موافق	غير موافق	محايد	الإجمالي	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T	الإتجاه العام لإجابات العينة
الظـــــــــــروف التي تتحكم في اختيار البديل المناسب للقياس	الفقرة 1	ت	36	2	7	45	2,6444	,74332	23,86	موافق
		%	80	4,44	15 ,6	100				
	الفقرة 2	ت	29	8	8	45	2,4666	,78625	21,04	موافق
		%	64 ,4	17,8	17 ,8	100				
	الفقرة 3	ت	26	9	10	45	2,3555	,82999	19,03	موافق
		%	57,8	20	22,2	100				
	الفقرة 4	ت	35	4	6	45	2,6444	,82999	24,91	موافق
		%	77,8	8,9	13,3	100				
	الفقرة 5	ت	29	10	6	45	2,5111	,72683	23,17	موافق
		%	64,4	22,2	13,3	100				
	الفقرة 6	ت	29	8	8	45	2,4666	,78625	21,04	موافق
		%	64,4	17,8	17.8	100				
	الفقرة 7	ت	24	9	12	45	2,2667	,86340	17,61	غير موافق
		%	53,3	20	26,7	100				
	الفقرة 8	ت	35	2	8	45	2,6000	,78044	22,34	موافق
		%	77,8	4,4	17 ,8	100				
	الفقرة 9	ت	23	13	9	45	2,3111	,79264	19,55	غير موافق
		%	51,1	28 , 9	20	100				
	الفقرة 10	ت	29	10	6	45	2,5111	,72683	23,17	موافق
		%	64,4	22,2	13 ,3	100				
	الفقرة 11	ت	24	13	8	45	2,3556	,77329	20,43	موافق
		%	53,3	28 , 9	17,8	100				
	الفقرة 12	ت	33	9	3	45	2,6667	,60302	29,66	موافق
		%	73,3	20	6,7	100				
	الفقرة 13	ت	20	12	13	45	2,1555	,85162	16,97	غير موافق
		%	44,4	26,7	28,9	100				

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على مخرجات spss

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0,05 ودرجة حرية 44 تساوي 2,021

ويتبين من الجدول رقم جدول(3، 11) ما يلي:

1- احتلت الفقرة الثانية عشر المرتبة الأولى في ترتيب فقرات هذا المحور، تعدد طرق القياس المحاسبي يسمح للمؤسسة بإختبار البديل الأفضل الذي يحقق مصالحها، بلغ المتوسط الحسابي (2,6667)، وإنحراف معياري (74332,)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 29,66 .

2- احتلت الفقرة الأولى المرتبة الثانية في ترتيب فقرات هذا المحور، بيئة الأعمال هي التي تفرض على المؤسسة إختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي ، بلغ المتوسط الحسابي (2,6444)، وإنحراف معياري (74332,)،حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 23,86.

3- احتلت الفقرة الرابعة المرتبة الثالثة في ترتيب فقرات هذا المحور، الظروف التكنولوجية لها تأثير في إختيار بدائل القياس المحاسبي، بلغ المتوسط الحسابي (2,6444)، وإنحراف معياري (82999,)،حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 24,91.

4- احتلت الفقرة الثامنة المرتبة الرابعة في ترتيب فقرات هذا المحور، البيئة الإقتصادية والقوانين هي التي تحدد طرق القياس أو بديل القياس المحاسبي، ح بلغ المتوسط الحسابي (2,6000)، وإنحراف معياري(78044,)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 22,34. .

5- احتلت الفقرة الخامسة المرتبة الخامسة في ترتيب فقرات هذا المحور، تتحكم إدارة المؤسسة في الطريقة المستخدمة في القياس المحاسبي، بلغ المتوسط الحسابي (2,5111)، وإنحراف معياري (72683,)،حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 23,17. .

6- احتلت الفقرة العاشرة المرتبة السادسة في ترتيب فقرات هذا المحور، نوع نشاط المؤسسة هو الذي يحدد طرق القياس المعمول به ، بلغ المتوسط الحسابي (2,5111)، وإنحراف معياري(72683,)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي23,17.

7- احتلت الفقرة الثانية المرتبة السابعة في ترتيب فقرات هذا المحور، النظم المحاسبية تمنح صلاحية واسعة للإدارة في إختيار بدائل القياس المحاسبي، بلغ المتوسط الحسابي (2,4666)، وإنحراف معياري (78625,)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 21,04.

8- احتلت الفقرة السادسة المرتبة الثامنة في ترتيب فقرات هذا المحور، تتأثر بدائل القياس على مستوى المؤسسة بتوجيهات وملاحظات محافظي الحسابات والخبراء في المحاسبة الذين تتعاقد معهم المؤسسة، بلغ المتوسط الحسابي (2,4666)، وإنحراف معياري (78625,)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 21,04.

9- احتلت الفقرة الحادي عشر المرتبة التاسعة في ترتيب فقرات هذا المحور، تتأثر عملية إختيار بدائل القياس بملاحظات وأراء موظفي المصالح الجبائية ، لاسيما الموظفين في مجال الرقابة الجبائية،

بلغ المتوسط الحسابي (2,3556)، وإنحراف معياري (,77329)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 20,43.

10- احتلت الفقرة الثالثة المرتبة العاشرة في ترتيب فقرات هذا المحور، تراعي المؤسسة عند إختيار بدائل القياس المحاسبي مصالح مستخدمي القوائم المالية، بلغ المتوسط الحسابي(2,3556)، وإنحراف معياري (,82999)، حيث أن آراء أفراد العينة إيجابية، وقيمة t تساوي 19,03.

المطلب الثالث: إختبار الفرضيات

إختبار نتائج الفرضيات:

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
M_1	50,848	44	,000	2,40000	2,3049	2,4951
M_2	58,382	44	,000	2,44127	2,3570	2,5255
M_3	61,195	44	,000	2,45812	2,3772	2,5391

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نتائج SPSS

نقوم بإختبار الفرضيات الثلاثة حسب مخرجات نتائج SPSS كالآتي:

1- إختبار نتائج الفرضية الأولى:

الفرضية الصفرية H0: لا تستند بدائل القياس المحاسبي إلى أسس محاسبية للقياس.

الفرضية البديلة H1: تستند بدائل القياس المحاسبي إلى أسس محاسبية للقياس.

تم إختبار الفرضية الأولى بإستخدام إختبار T والمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري الإجمالي إذ أن إجابات أفراد العينة كانت إيجابية ومتفقة على إثبات هذه الفرضية ،مما يدل على وجود دلالة إحصائية بين بدائل القياس المحاسبي وأسس القياس حيث أن المتوسط الحسابي الإجمالي قدر بـ 2,4 وهي قيمة تقع بين قيمتي المتوسط المرجح لليكارت الثلاثي (الموافقة).

أما بالنسبة للإختبار t بمستوى معنوية تبلغ بـ 0,05 فإننا نلاحظ أن t المحسوبة أكبر من الجدولية وعليه فإننا نقبل الفرضية الأولى وهي أن بدائل القياس المحاسبي تستند إلى أسس محاسبية للقياس.

الوسط الحسابي و الإنحراف المعياري وقيمة t للفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى

الفرضية	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة
تستند بدائل القياس المحاسبي إلى أسس محاسبية للقياس	2,40000	,31663	2,021	50,848

2- **إختبار نتائج الفرضية الثانية:**

الفرضية الصفرية H0: لايؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي إلى الموثوقية والملائمة في المعلومات.

الفرضية البديلة H1: يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي إلى الموثوقية والملائمة في المعلومات.

بإستخدام إختبار T والمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري الإجمالي إذ أن إجابات أفراد العينة إيجابية و كانت متفقة على إثبات هذه الفرضية ، مما يدل على وجود دلالة إحصائية بين بدائل القياس المحاسبي و الموثوقية والملائمة في المعلومات، حيث أن المتوسط الحسابي الإجمالي قدر بـ 2,44 وهي قيمة تقع بين قيمتي المتوسط المرجح لليكارت الثلاثي (الموافقة) و انحراف معياري يساوي 0,28وقيمة Tمساوية 58,3 عند مستوى معنوية 0,05 فإننا نلاحظ أنt المحسوبة أكبر من الجدولية وعليه فإننا نقبل الفرضية الثانية وهي أن تعدد بدائل القياس المحاسبي يؤدي إلى الموثوقية والملائمة في المعلومات.

الوسط الحسابي و الإنحراف المعياري وقيمة t للفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية

الفرضية	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة
يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي إلى الموثوقية والملائمة في المعلومات	2,4413	,28051	2,021	58,382

3- إختبار نتائج الفرضية الثالثة:

الفرضية الصفرية H0: تتحكم الوحدة الاقتصادية في اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي بمفردها.

الفرضية البديلة H1: لا تتحكم الوحدة الاقتصادية في اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي بمفردها.

بإستخدام إختبار T والمتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري الإجمالي إذ أن إجابات أفراد العينة كانت متفقة على إثبات هذه الفرضية ، مما يدل على وجود دلالة إحصائية بين بدائل القياس والظروف التي تتحكم في إختيار البدائل التي تطبقها المؤسسات، حيث أن المتوسط الحسابي الإجمالي قدر بـ 2,4581 وهي قيمة تقع بين قيمتي المتوسط المرجح لليكارت الثلاثي (الموافقة) و الإنحراف المعياري الذي يساوي ,26946 0، وقيمة Tمساوية 61,195 عند مستوى معنوية 0,05 فإننا نلاحظ أن t المحسوبة أكبر من الجدولية وعليه فإننا نقبل الفرضية الثالثة بأن الوحدة الاقتصادية لا تتحكم في اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي بمفردها.

الوسط الحسابي و الإنحراف المعياري وقيمة t للفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة

الفرضية	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة
لا تتحكم الوحدة الاقتصادية في اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي بمفردها	2,4581	,26946	2,021	61,195

خلاصة الفصل :

على ضوء النتائج المتحصل عليها من الدراسة التي قمنا بها من خلال الإستبيان الموزع لعينة من الأكاديميين والمهنيين و المعدة لمعرفة آرائهم و الإتجاه العام حول هذا الموضوع ، ها قد توصلت إلى جملة من الإجابات التي بدورها ساعدتني في الإجابة على الإشكالية الرئيسية وما تفرع منها من تساؤلات، باختبار الفرضيات التي قمت بوضعها قيد الدراسة التي تبين لنا ثبات الفرضيات، والتي بدورها ساهمت في تفسير النتائج التي توصلت إليها، حيث أظهرت تلك النتائج أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على موثوقية وملائمة المعلومات .

الخاتمة العامة

التطبيق الدولي المحاسبي يختلف من دولة لأخرى، ومن وحدة الإقتصادية لأخرى، وأن هذا الاختلاف يستدعي تعدد في البدائل لملائمة الحالة قيد التطبيق بالإضافة إلى أن هناك صعوبة في تحديد بدائل معينة تصلح لكل زمان ومكان، حيث إن المتتبع للفكر المحاسبي يلاحظ وجود عدة بدائل للقياس والتوصيل المحاسبي، وهذا التعدد يمثل محصلة لعدة عوامل اقتصادية و اجتماعية وسياسية وتكنولوجية...، ومن ثم يصعب تحديد سبب واحد لهذا التعدد وإن كان وراء ذلك هو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أنها تسمح بالعديد من المعالجات المحاسبية لنفس العملية، بالإضافة أن تعدد البدائل المحاسبية أصبح حقيقة مسلما بها، ويجد القبول من قبل الكثير من الأكاديميين والمهنيين.

و لكي نختار الطريقة المحاسبية المقبولة ومقدار ونوع المعلومات التي يتم عرضها، فإنه يلزم دائما تحديد البديل الذي يقدم أكثر المعلومات إفادة لأغراض إتخاذ القرار، باعتبار المعلومة في وقتنا الحاضر ثروة هامة إذا أن التحكم الجيد و الاستغلال الأمثل يحقق أرباحا هامة ونجاحا للإستراتجية المرسومة وضمان الإستمرارية للوحدات الإقتصادية.

حاولنا من خلال تطرقنا لموضوع الدراسة " اثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على جودة المعلومات" وذلك لمعالجة الإشكالية التي تدور حول مدى تأثير تعدد بدائل القياس المحاسبي على مصداقية وموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال الفصول الثلاثة لهذه المذكرة ، الفصل الأول قمنا بعرض لبدائل القياس المحاسبي وإلى مزايا وعيوب لكل بديل بالإضافة الى طرق قياس عناصر الميزانية والثاني لجودة المعلومات المحاسبية وقمنا بتحليل ومناقشة نتائج الإستبيان وذلك بإثبات الفرضيات والخروج بنتائج في الفصل الثالث من خلال الدراسة الميدانية.

وفي الاخير تبقى دراستنا هذه مجرد اجتهاد خاص قابل للإضافة والدراسات المماثلة حتى يستفاد منها في البحث العلمي المستقبلي .

الخاتمة العامة

نتائج الدراسة :

لقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تستند بدائل القياس المحاسبي إلى أسس محاسبية للقياس أي إلى أحداث فعلية وليست أحداث افتراضية لأنها تمثل أساسا موضوعيا للإثبات المحاسبي من حيث مبدأ التحقق(القابلية للتطبيق) ومعيار الإستفادة أي تكوين صورة عن أعمال المشروع، كما تمكن إدارة الوحدة الإقتصادية من إتخاذ قرارات ورسم سياسات على أساس متين من خلال ما يلي:

– الإعتماد القيمة العادلة في القياس المحاسبي لأنها تساعد على تقديم معلومات ملائمة ولتفسير إختلاف القيم التاريخية على القيم السوقية.

– اللجوء للإجتهاد الشخصي أو التقدير لأنه من الصعب تحديد التكلفة الجارية لكل عنصر عند لحظة زمنية معينة لأنه لا يوجد سوق منظم لكل الأصول التي تستعملها الوحدة الإقتصادية.

– يتم اللجوء إلى القياس بالتكلفة التاريخية لسهولة تطبيقه بإعتباره أساس للتقييم (مبدأ من المبادئ المحاسبية).

– القيمة العادلة مقياس للواقع الاقتصادي و مقياس للدقة.

– القيمة الجارية في المدى الطويل أداة لتقييم استمرارية الوحدة الإقتصادية بحيث أنها تقدم معلومات تفصيلية لتقويم النشاط.

– طريقة صافي القيمة البيعية ملائمة بالنسبة لتقييم الأصول المتداولة كالمخزون السلعي(بهدف البيع).

– القياس باستخدام التكلفة التاريخية تقدم معلومات يمكن الإعتماد عليها كأداة إثبات موضوعي.

- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي إلى نتائج مختلفة حسب مخرجات القياس وهذا لا يفقد من موثوقية ومصداقية المعلومات المحاسبية من خلال ما يلي:

– تطبيق القياس بالقيمة العادلة تقدم معلومات ذات موثوقية في أسواق نشطة.

– التكلفة التاريخية يمكن أن تؤدي إلى أرقام مضللة لا تصلح لإتخاذ القرارات مقارنة بالقيمة العادلة.

– (صافي القيمة البيعية) تقدم معلومات هامة وضرورية لتقييم سيولة الوحدة الإقتصادية .

– القياس بالتكلفة التاريخية يوفر قدرا كبيرا من الموثوقية في القوائم المالية.

- لا تتحكم الوحدة الاقتصادية في اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي بمفردها ولكن توجد ظروف أخرى وهي كما يلي:

- إختيار البديل الأفضل الذي يحقق مصالح الوحدة الإقتصادية.
- الظروف التكنولوجية بالإضافة إلى بيئة الأعمال لها تأثير في إختيار بدائل القياس المحاسبي.
- إدارة الوحدة الإقتصادية تتحكم في الطريقة المستخدمة في القياس المحاسبي.
- البيئة الإقتصادية والقوانين والتشريعات هي التي تحدد طرق القياس المحاسبي.

- النظم المحاسبية تمنح صلاحية واسعة للإدارة في إختيار بدائل القياس المحاسبي و كما تتأثر بدائل القياس على مستوى الوحدة الإقتصادية بتوجيهات وملاحظات محافظي الحسابات والخبراء في المحاسبة الذين تتعاقد معهم الوحدة الإقتصادية وأراء موظفي المصالح الجبائية في مجال الرقابة الجبائية.

- كما تراعي الوحدة الإقتصادية عند إختيار بدائل القياس المحاسبي مصالح مستخدمي القوائم المالية.

التوصيات:

إستناداً إلى الإستنتاجات المعروضة نوصي بما يلي:

1- الإعتماد على التكلفة الإستبدالية لأنها تقدم معلومات هامة تساعد على التحليل والمقارنة بين نتائج أعمال الوحدة الإقتصادية لعدة دورات و بين الوحدات الإقتصادية المماثلة.

2- التمسك بالتكلفة التاريخية كقياس سليم للدخل الدوري .

3- الإعتماد على التكلفة الإستبدالية بإعتبارها أساس مضوعي للقياس وأكثر إفصاحاً عن القوائم المالية

1- الإعتماد محاسبة سعر الخروج لأنها تقدم معلومات ملائمة بالنسبة للأصول المتوقع بيعها.

5- تدريب العامليين في المجال المحاسبي لاستيعاب أي تطورات جديدة في الفكر المحاسبي.

6- تطوير بعض المبادئ المحاسبية بما يتماشى والظروف الإقتصادية .

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1- أبو المكارم وصفي عبد الفتاح، المحاسبة المالية القياس والتقويم والافصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 1996.

2- البكري سونيا محمد، نظم المعلومات لإدارية المفاهيم الأساسية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2000.

3- الجعرات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية IFRS&IAS 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع ط1، الأردن، 2008.

4- الدهراوي كمال الدين مصطفى، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2006.

5- الحوبيتي قاسم إبراهيم و السقا زياد يحي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة والنشر العراق، 2003.

6- الحيالي وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

7- الحيالي وليد ناجي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

8- الطائي محمد عبد حسين و الخفاجي نعمة عباس خضير، نظم المعلومات الاستراتيجية منظور الميزة الاستراتيجية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009.

9- السالمي علاء عبد الرزاق، نظم إدارة المعلومات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003.

10- السيد سيد عطاالله السيد، النظرية المحاسبية، دار الراية والنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009.

11- الفداغ فداغ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 1999.

12- الصبان سمير وآخرون، المحاسبة المالية المتوسطة القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 2000.

13- الصباغ عماد، نظم المعلومات ماهيتها ومكوناتها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن 2000.

14- الصحن عبد الفتاح، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، دار النجاح للطباعة الاسكندرية (مصر)، بدون سنة نشر.

15- القاضي حسين و حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان الأردن،2007.

16- الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، دار ذات السلاسل، ط1، الكويت، 1990.

17- الخداش حسام الدين مصطفى وآخرون، أصول المحاسبة المالية، ج1، دار المسيرة للنشر، الأردن 1998.

18- الخطيب صبحي محمود و العتر عمرو عباس العتر، مقدمة في نظم المعلومات المحاسبية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

19- حماد طارق عبد العال، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005.

20- حنان رضوان الحلوة، أسس المحاسبة المالية قياس بنود قائمة المركز المالي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2004.

21 - حنان رضوان الحلوة، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2006.

22- حنان رضوان الحلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1،عمان الأردن، 2000.

23- حنان رضوان الحلوة، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع ط1، عمان، الأردن ، 2009 .

24- حسان محمد أحمد، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

25 - ياسين سعد غالب، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

25- كيسو دونالد و يجانت جيري: المحاسبة المتوسطة، ترجمة: أحمد حامد حجاج، جزء الأول، دار المريخ للنشر، ط2، الرياض، 1995.

26- لطفي أمين السيد أحمد، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية ط1، مصر، 2008.

27- مبارك صلاح الدين عبد المنعم، إقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2000.

28 - مطر محمد، مبادئ المحاسبة المالية: الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح، دار وائل للنشر، ط4، عمان، الاردن، 2007.

29- مطر محمد، السويطي موسى، التأصيل المحاسبي للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الافصاح، دار وائل للنشر، ط1، الأردن، 2008.

30 - ملوخية أحمد فوزي، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، ط1، الاسكندرية، 2007.

31- نجم عبد الحميد وآخرون، نظم المعلومات الإدارية مدخل معاصر، دار وائل للنشر، ط2، عمان الأردن، 2009.

32- نور أحمد، المحاسبة المالية القياس والتقييم والافصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 2000.

33- نور أحمد، المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 1987.

34- قاسم عبد الرزاق محمد، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1 عمان، الأردن، 2009.

35- خنفر مؤيد رضا و المطارنة غسان فلاح، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، الأردن، 2006.

36- ضيف خيرت، أصول المحاسبة، دار النهضة العربية، بيروت، 1981.

37- غراب كامل السيد و حجازي فادية محمد، نظم المعلومات الإدارية مدخل تحليلي، جامعة الملك سعود للنشر والمطابع، ط1، الرياض،1997.

ب- المذكرات والرسائل والأطروحات:

38- آل غزوي حسين عبد الجليل، حو كمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، قسم المحاسبة، الأكاديمية في الدنمارك، 2010.

39- بالعيد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها مذكرة ماستر، غير منشورة، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.

40- جابر تامر بسام الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2013.

41- دهمان أسامة كمال، فاعلية المعلومات المحاسبية المحسوبة في تحقيق جودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، فلسطين، 2012.

42- وادي مدحت فوزي عليان، أثر التضخم على الافصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، مذكرة ماجيستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، فلسطين 2006.

43- حصاص عقبة و حميدوش نجم الدين، أثر جودة المعلومات في تحقيق إدارة معرفة الزبون، مذكرة ماستر، قسم التسويق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، مذكرة غير منشورة،2011.

44- يونس خالد عبد الرحمان جمعة، أثر محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم مذكرة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين،2011.

45- سردوك فاتح دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات ا لمحاسبية مذكرة ماجستير، غير منشورة، إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية المسيلة 2004 .

46- عابد محمد نواف حمدان، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة، مصر، 2006.

47- عباسي عصام، تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات، مذكرة ماستر، غير منشورة، تخصص: مالية المؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.

48- صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، الجزائر، 2007- 2008.

جـ - مجلات ، ملتقيات، مؤتمرات ، مقالات:

المجلات:

49- الحيالي صدام محمد و صالح سطم حسين، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد20، العدد30، 2006.

50- السعدي إبراهيم خليل حيدر، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد الحادي والعشرون، 2009.

51- الفتلاوي ليلى ناجي مجيد، دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق ، العدد الثاني والثلاثون، 2012.

52- بالرقي تيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،(الجزائر)، العدد8، 2008.

53- بالرقي تيجاني، موقف المنهج المعياري والمنهج الايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،(الجزائر)، العدد 5، 2005.

54- ياسين زهير خضر، القياس بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور، العدد 14، ج2 بغداد، العراق، 2010.

55- فاضل عدي صفاء الدين، تأثير إدارة الجودة في مستوى جودة نظام المعلومات المحاسبية، مجلة دورية ، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد الخامس، العدد 9، العراق، 2012.

56- صالح رضا إبراهيم، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، (مصر)، العدد2، المجلد 46، 2009.

الملتقيات:

57- بونعجة سحنون و بوفليح نبيل، المعايير المحاسبية في الصناعة التأمينية، الملتقى الدولي السابع يومي 3- 4 ديسمبر جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،(الجزائر)، 2012.

58- دادن عبد الغني و دادن عبد الوهاب، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار IAS 32-39، الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011 .

المؤتمر:

59- المعموري علي محمد ثجيل: تحديات الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، المؤتمر العلمي الدولي، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012.

60- دراغم ماهر موسى، الأغا تامر بسام، العلاقة بين أهمية القياس المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، المؤتمر العلمي الدولي التاسع، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2012.

61- علي إبراهيم محمد الجزراوي و توفيق حسان عثمان محمد، نظام المعلومات المحاسبية ودوره في إتخاذ القرار، المؤتمر العلمي الخامس، العراق، 1988.

المقالات:

62- الحاج نوي، مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، الجزائر، العدد9، 2013.

63- وهبه محمد سليم، البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مقال، الفصل الثالث، العدد23، لبنان 2005 .

القوانين:

64- الجريدة الرسمية، العدد74، بتاريخ 25 نوفمبر2007م، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة03 .

65- الجريدة الرسمية، العدد19 بتاريخ 25 مارس سنة 2009م، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة04، الملحق 3.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

كتب باللغة الإنجليزية

66- Raymond Chamber , Accounting, Evaluation, and Economic Behavior » prentice hall,1966.

67-Maheshwa S .N ., Advanced Accountancy,vol2, housing, society ,karve nagar,india,1989.

الكتب باللغة الفرنسية

68- Selmer Caroline , toute la fonction finance, Dunod, Paris, 2006.

69- Doriath Brigitte et dotre, comptabilité et gestion des organisations, 7éme édition, DUNOD, paris, 2010.

70- Moigne Camille , Organisation du système d'information de gestion, Edition Foucher, Paris,2001 .

71- Bernard Ensault, Horrau Christain , Comptabilité Financière, 3ème Edition , Presse Universitaire France, Paris ,2001.

72- Regoud Louis , La mise en place des systèmes d'informations, pour la gestion de l'organisation, DUNOD, Paris, 1994.

73- OBERT Robert, marie-Pierre mairesse, comptabilité et audit, 2eme édition, DUNOD, Paris, 2009.

الملاحق

جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

ماستر: سنة ثانية

استبيـــــــــــــــــان

تحيـــة طيـــة وبـــد:

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق بكلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ومن خلال هذا الاستبيان الذي يمثل جزءاً مهما من دراسة الطالبة للموضوع المعنون بـــ :

" **أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على جودة المعلومات** "

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الإستبيان والذي نهدف من خلاله إلى معرفة مدى تأثير تعدد بدائل القياس المحاسبي على مصداقية وموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، لذلك نرجو من سيادتكم المساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة المطروحة في الإستبيان، علما أن المعلومات التي يتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم، تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

من إعداد الطالبة

بن عبد الرحمان شريفة

المحور الأول: البيانات الشخصية : يرجى وضع العلامة (x) أمام الإجابة المناسبة.

1) الإسم واللقب إختياري:.....

2	الجنس	ذكر		أنثى	
3	العمر	أقل من 30 سنة		من30 إلى 40 سنة	
		من 40إلى 50 سنة		أكثر من 50 سنة	
4	المؤهل العلمي	دكتوراه		ماجستير	
		ليسانس		شهادة مهنية	
5	الوظيفة	أستاذ جامعي		محاسب	
		محافظ حسابات		محاسب معتمد	
6	القطاع الذي تنتمي إليه	قطاع عام		قطاع خاص	
7	الخبرة	أقل من 5 سنوات		من 5 إلى10 سنة	
		من10 إلى 15سنة		أكثر من15 سنة	

المحور الثاني: معلومات عامة

8) – أجب **بنعم** أو **لا** عن الأسئلة التالية:

	نعم	**لا**
أ) هل القياس عملية أساسية في التطبيق المحاسبي		
ب) ما هو البديل الأنسب من بدائل القياس المحاسبي الذي يقدم معلومات مفيدة		
– التكلفة التاريخية (le coût historique)		
– القيمة العادلة (la juste valeur)		
– القيمة الجارية (القيمة الحالية ، القيمة الإستبدالية ، صافي القيمة البيعية)		
ج) هل إستخدام بديل من بدائل القياس المحاسبي السابقة الذكر يلغي البدائل الأخرى		

المحور الثالث: أسس إستخدام بدائل القياس المحاسبي.

	الفقرة	موافق	غير موافق	محايد
9	القياس باستخدام التكلفة التاريخية تقدم معلومات يمكن الإعتماد عليها كأداة إثبات موضوعي.			
10	القياس بالتكلفة التاريخية يعتمد على الإجتهاد والأحكام والتقديرات الشخصية.			
11	يتم اللجوء إلى القياس بالتكلفة التاريخية لسهولة تطبيقه، وكذا لأنها الأساس الأكثر إفادة لأغراض القياس والتقويم المحاسبي.			
12	القيمة العادلة مقياس للواقع الاقتصادي و مقياس للدقة.			
13	تساعد القيمة العادلة في القياس المحاسبي على تقديم معلومات ملائمة ولتفسير إختلاف القيم التاريخية على القيم السوقية .			
14	تعتبر محاسبة على أساس القيمة الجارية في المدى الطويل أداة لتقييم استمرارية المؤسسة بحيث أنها تقدم معلومات تفصيلية لتقويم النشاط.			
15	القيمة الجارية تؤدي إلى تجنب أخطاء التوقيت في تقييم التثبيتات المعنوية .			
16	محاسبة تكلفة الإستبدال مبنية على إفتراض إستمرارية الوحدة الإقتصادية.			
17	تكلفة الإستبدال تسمح بتقديم معلومات هامة تساعد على التحليل والمقارنة بين نتائج أعمال الوحدة الإقتصادية لعدة دورات و بين الوحدات الإقتصادية المماثلة .			
18	تكلفة الإستبدال تحقق الموضوعية في القياس .			
19	طريقة صافي القيمة البيعية ملائمة بالنسبة لتقييم الأصول المتداولة كالمخزون السلعي(بهدف البيع).			
20	يخضع إستخدام التكلفة الجارية للإجتهاد الشخصي لأنه من الصعب تحديد التكلفة الجارية لكل عنصر عند لحظة زمنية معينة، لأنه لا يوجد سوق منظم لكل الأصول التي تستعملها الوحدة الإقتصادية.			

المحور الرابع: نتائج (مخرجات) المنتظرة من تعدد بدائل القياس المحاسبي

	الفقرة	موافق	غير موافق	محايد
21	تؤدي التكلفة التاريخية إلى قياس سليم للدخل.			
22	الإعتماد على القياس بالتكلفة التاريخية يوفر قدرا كبيرا من الموثوقية في القوائم المالية.			
23	تطبيق القياس بالقيمة العادلة يؤدي إلى تقديم معلومات ذات موثوقية في أسواق نشطة.			
24	التكلفة التاريخية يمكن أن تؤدي إلى أرقام مضللة لا تصلح لإتخاذ القرارات مقارنة بالقيمة العادلة .			
25	تكلفة الإستبدال أكثر إفصاحا للمعلومات المحاسبية.			
26	تقدم محاسبة سعر الخروج (صافي القيمة البيعية) معلومات هامة وضرورية لتقييم سيولة الوحدة الإقتصادية والاهتمام بالمركز المالي.			
27	تقدم محاسبة سعر الخروج معلومات ملائمة بالنسبة للأصول المتوقع بيعها.			

المحور الخامس: الظروف التي تتحكم في اختيار البديل المناسب للقياس

	الفقرة	موافق	غير موافق	محايد
28	بيئة الأعمال هي التي تفرض على الوحدة الإقتصادية إختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي.			
29	النظم المحاسبية تمنح صلاحية واسعة للإدارة في إختيار بدائل القياس المحاسبي.			
30	تراعي الوحدة الإقتصادية عند إختيار بدائل القياس المحاسبي مصالح مستخدمي القوائم المالية.			
31	الظروف التكنولوجية لها تأثير في إختيار بدائل القياس المحاسبي.			

32	تتحكم إدارة الوحدة الإقتصادية في الطريقة المستخدمة في القياس المحاسبي.			
33	تتأثر بدائل القياس على مستوى الوحدة الإقتصادية بتوجيهات وملاحظات محافظي الحسابات والخبراء في المحاسبة الذين تتعاقد معهم المؤسسة.			
34	التباين في الإحتياجات والمصالح المتنوعة تجعل الوحدة الإقتصادية تبحث عن طرق محاسبية مختلفة.			
35	البيئة الإقتصادية والقوانين هي التي تحدد طرق القياس أو بديل القياس المحاسبي.			
36	التمسك ببديل للقياس المحاسبي من طرف الوحدة الإقتصادية في القياس نظراً لسهولة تطبيقه أو لكونه من المبادئ المتعارف عليها.			
37	نوع نشاط الوحدة الإقتصادية هو الذي يحدد طرق القياس المعمول به.			
38	تتأثر عملية إختيار بدائل القياس بملاحظات وأراء موظفي المصالح الجبائية ، لاسيما الموظفين في مجال الرقابة الجبائية.			
39	تعدد طرق القياس المحاسبي يسمح الوحدة الإقتصادية بإختيار البديل الأفضل الذي يحقق مصالحها .			
40	الظروف السياسية لها تأثير في إختيار طرق القياس المحاسبي.			

شاكرين لكم حسن مساعدتكم.

FREQUENCIES VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 b11 b12 b13 z
x1 x2 x3 w الجنس القطاع السن الخبرة
/ORDER=ANALYSIS.

Frequencies

Notes

Output Created		21-mai-2014 15:24:30
Comments		
Input	Data	C:\Documents and Settings\HOS-BOS\Bureau\spss\ \Untitled156.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	45
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 b11 b12 b13 z x1 x2 x3 w الجنس القطاع السن الخبرة /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,016
	Elapsed Time	00:00:00,031

Statistics

		a1	a2	a3	a4	a5	a6	a7
N	Valid	45	45	45	45	45	45	45
	Missing	0	0	0	0	0	0	0

Statistics

		q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7
N	Valid	45	45	45	45	45	45	45
	Missing	0	0	0	0	0	0	0

Statistics

		q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7
N	Valid	45	45	45	45	45	45	45

Statistics

		q8	q9	q10	q11	q12	b1	b2
N	Valid	45	45	45	45	45	45	45
	Missing	0	0	0	0	0	0	0

Statistics

		b3	b4	b5	b6	b7	b8	b9
N	Valid	45	45	45	45	45	45	45
	Missing	0	0	0	0	0	0	0

Statistics

		b10	b11	b12	b13	z	x1	x2
N	Valid	45	45	45	45	45	45	45
	Missing	0	0	0	0	0	0	0

Statistics

		x3	w	الخبرة	السن	القطاع	الجنس
N	Valid	45	45	45	45	45	45
	Missing	0	0	0	0	0	0

Frequency Table

a1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	13,3	13,3	13,3
	غير موافق	18	40,0	40,0	53,3
	موافق	21	46,7	46,7	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

a2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	3	6,7	6,7	6,7
	غير موافق	15	33,3	33,3	40,0
	موافق	27	60,0	60,0	100,0

a2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	3	6,7	6,7	6,7
	غير موافق	15	33,3	33,3	40,0
	موافق	27	60,0	60,0	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

a3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	11,1	11,1	11,1
	غير موافق	2	4,4	4,4	15,6
	موافق	38	84,4	84,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

a4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	13,3	13,3	13,3
	غير موافق	7	15,6	15,6	28,9
	موافق	32	71,1	71,1	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

a5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	17	37,8	37,8	37,8
	غير موافق	8	17,8	17,8	55,6
	موافق	20	44,4	44,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

a6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	17,8	17,8	17,8
	غير موافق	3	6,7	6,7	24,4

	موافق	34	75,6	75,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

a7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	14	31,1	31,1	31,1
	غير موافق	5	11,1	11,1	42,2
	موافق	26	57,8	57,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	15,6	15,6	15,6
	غير موافق	13	28,9	28,9	44,4
	موافق	25	55,6	55,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	17,8	17,8	17,8
	غير موافق	24	53,3	53,3	71,1
	موافق	13	28,9	28,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	17,8	17,8	17,8
	غير موافق	3	6,7	6,7	24,4
	موافق	34	75,6	75,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	15,6	15,6	15,6
	غير موافق	7	15,6	15,6	31,1
	موافق	31	68,9	68,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	8,9	8,9	8,9
	غير موافق	3	6,7	6,7	15,6
	موافق	38	84,4	84,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	17,8	17,8	17,8
	غير موافق	6	13,3	13,3	31,1
	موافق	31	68,9	68,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	14	31,1	31,1	31,1
	غير موافق	6	13,3	13,3	44,4
	موافق	25	55,6	55,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	16	35,6	35,6	35,6
	غير موافق	5	11,1	11,1	46,7

	موافق	24	53,3	53,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	14	31,1	31,1	31,1
	غير موافق	7	15,6	15,6	46,7
	موافق	24	53,3	53,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	13	28,9	28,9	28,9
	غير موافق	10	22,2	22,2	51,1
	موافق	22	48,9	48,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	11	24,4	24,4	24,4
	غير موافق	4	8,9	8,9	33,3
	موافق	30	66,7	66,7	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

q12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	13,3	13,3	13,3
	غير موافق	4	8,9	8,9	22,2
	موافق	35	77,8	77,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	15,6	15,6	15,6
	غير موافق	2	4,4	4,4	20,0
	موافق	36	80,0	80,0	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	17,8	17,8	17,8
	غير موافق	8	17,8	17,8	35,6
	موافق	29	64,4	64,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	10	22,2	22,2	22,2
	غير موافق	9	20,0	20,0	42,2
	موافق	26	57,8	57,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	13,3	13,3	13,3
	غير موافق	4	8,9	8,9	22,2
	موافق	35	77,8	77,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	13,3	13,3	13,3
	غير موافق	10	22,2	22,2	35,6
	موافق	29	64,4	64,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	17,8	17,8	17,8
	غير موافق	8	17,8	17,8	35,6
	موافق	29	64,4	64,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	12	26,7	26,7	26,7
	غير موافق	9	20,0	20,0	46,7
	موافق	24	53,3	53,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	17,8	17,8	17,8
	غير موافق	2	4,4	4,4	22,2
	موافق	35	77,8	77,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	9	20,0	20,0	20,0
	غير موافق	13	28,9	28,9	48,9
	موافق	23	51,1	51,1	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	13,3	13,3	13,3
	غير موافق	10	22,2	22,2	35,6
	موافق	29	64,4	64,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	17,8	17,8	17,8
	غير موافق	13	28,9	28,9	46,7
	موافق	24	53,3	53,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	3	6,7	6,7	6,7
	غير موافق	9	20,0	20,0	26,7
	موافق	33	73,3	73,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

b13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	13	28,9	28,9	28,9
	غير موافق	12	26,7	26,7	55,6

	موافق	20	44,4	44,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

Z

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	1	2,2	2,2	2,2
	نعم	44	97,8	97,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

x1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	28	62,2	62,2	62,2
	نعم	17	37,8	37,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

x2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	12	26,7	26,7	26,7
	نعم	33	73,3	73,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

x3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	22	48,9	48,9	48,9
	نعم	23	51,1	51,1	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

W

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	36	80,0	80,0	80,0
	نعم	9	20,0	20,0	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	13	28,9	28,9	28,9
	من 5 سنوات إلى10 سنة	14	31,1	31,1	60,0
	من10 إلى 15سنة	8	17,8	17,8	77,8
	أكثر من15 سنة	10	22,2	22,2	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	11	24,4	24,4	24,4
	من30 إلى 40 سنة	19	42,2	42,2	66,7
	من 40إلى 50 سنة	11	24,4	24,4	91,1
	أكثر من 50 سنة	4	8,9	8,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

القطاع

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خاص	20	44,4	44,4	44,4
	عام	25	55,6	55,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	38	84,4	84,4	84,4
	أنثى	7	15,6	15,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

Correlations معامل بيرسون

		M_1	M_2	M_3
M_1	Pearson Correlation	1	,572**	,573**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000
	N	45	45	45
M_2	Pearson Correlation	,572**	1	,559**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000
	N	45	45	45
M_3	Pearson Correlation	,573**	,559**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	45	45	45

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	45	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	45	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,707	32

T

```
-TEST
  /TESTVAL=0
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 b1
b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 b11 b12 b13 z x1 x2 x3 w M_1 M_2 M_3
  /CRITERIA=CI(.95).
```

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
q1	45	2,4000	,75076	,11192
q2	45	2,1111	,68165	,10161
q3	45	2,5778	,78303	,11673
q4	45	2,5333	,75679	,11282
q5	45	2,7556	,60886	,09076
q6	45	2,5111	,78689	,11730
q7	45	2,2444	,90843	,13542
q8	45	2,1778	,93636	,13958
q9	45	2,2222	,90174	,13442
q10	45	2,2000	,86865	,12949
q11	45	2,4222	,86573	,12906
q12	45	2,6444	,71209	,10615
a1	45	2,3333	,70711	,10541
a2	45	2,5333	,62523	,09320
a3	45	2,7333	,65366	,09744
a4	45	2,5778	,72265	,10773
a5	45	2,0667	,91453	,13633
a6	45	2,5778	,78303	,11673
a7	45	2,2667	,91453	,13633
b1	45	2,6444	,74332	,11081
b2	45	2,4667	,78625	,11721
b3	45	2,3556	,82999	,12373
b4	45	2,6444	,71209	,10615
b5	45	2,5111	,72683	,10835
b6	45	2,4667	,78625	,11721
b7	45	2,2667	,86340	,12871
b8	45	2,6000	,78044	,11634
b9	45	2,3111	,79264	,11816
b10	45	2,5111	,72683	,10835
b11	45	2,3556	,77329	,11528
b12	45	2,6667	,60302	,08989
b13	45	2,1556	,85162	,12695
z	45	1,9778	,14907	,02222
x1	45	1,3778	,49031	,07309
x2	45	1,7333	,44721	,06667
x3	45	1,5111	,50553	,07536

w	45	1,2000	,40452	,06030
M_1	45	2,4000	,31663	,04720
M_2	45	2,4413	,28051	,04182
M_3	45	2,4581	,26946	,04017

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
M_1	45	2,4000	,31663	,04720
M_2	45	2,4413	,28051	,04182
M_3	45	2,4581	,26946	,04017

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
M_1	50,848	44	,000	2,40000	2,3049	2,4951
M_2	58,382	44	,000	2,44127	2,3570	2,5255
M_3	61,195	44	,000	2,45812	2,3772	2,5391