أهمية الموازنة بين خاصيتي الملاءمـة والموثوقية في تعزيز جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية

- دراسـة على عينـة من مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائـر -

The importance of balancing relevance and reliability in improving the quality of financial statements in economic institutions

- A study on a sample of external auditors in Algeria -

د. رابـح طويـرات [1]

Rabeh TOUIRAT [1]

[1]جامعة محمد بوضياف – المسيلة، rabeh.touirat@univ-msila.dz

تاريخ الاستلام: 03 /2021/11 تاريخ القبول: 21 /2021/12 تاريخ النشر: 31 /2021/12

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الموازنة بين الخصائص النوعية الأساسية (الموثوقية والملاءمة) للمعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، ودورها في تحسين جودة القوائم المالية، وركزت أيضا على تفاعل دور القائم بالقياس وقواعد القياس ومحدد الأهمية النسبية في ترجيح خاصية على حساب خاصية أخرى، وما ينتج عنه من تأثير على جودة القوائم المالية وعلى متخذ القرار.

وقد أثبتت نتائج الدراسة أنه عند قياس عناصر القوائم المالية يتم ترجيح خاصية الموثوقية على حساب خاصية الملاءمة، نتيجة الالتزام بأساس التكلفة التاريخية، كما تتم الموازنة بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة استنادا لمعيار " الأهمية النسبية".

كلمات مفتاحية: الملاءمة، الموثوقية، الأهمية النسبية، جودة القوائم المالية.

تصنيفات JEL : M40،M41 .

Abstract:

This study aims to highlight the importance of balancing the basic qualitative characteristics of financial information (reliability and relevance) contained in the reports and financial statements of economic enterprises in Algeria and their role in improving the quality of these states. It also focused on the interaction of the role of the charge of the measurement and the measurement rules and the determinant of the relative importance of the weighting of one property of another, and the impact on the quality of the reports and financial statements. and on the decision maker.

The study proved that when measuring elements of financial statements, reliability is preferred over relevance, due to respect for the historical cost basis. And that the balance between reliability and relevance rests on the criterion of « relative importance ».

Keywords: Relevance, Reliability, the relative importance, Quality of the financial statements.

JEL Classification Codes: M40, M41.

المؤلف المرسل: رابح طويرات، **الإيميل:** rabeh.touirat@univ-msila.dz

1. مقدمة:

إن تحقيق الأهداف الرئيسية للتقارير والقوائم المالية (المستوى الأول من الإطار الفكري للمحاسبة المالية) يعني تحقيق الهدف العام من المحاسبة المالية والمتمثل في إمداد مستخدميها بمعلومات تفيد في القرارات الاستثمارية والائتمانية، وتقييم قيمة ووقتية التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وأيضا تقييم موارد المنشأة والتزاماتها على تلك الموارد وتغيراتها، وهذا تطبيقا لمعيار المنفعة الذي يهتم بإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة لمتخذ القرار.

وحتى يتم تحقيق الأهداف الرئيسية للتقارير والقوائم المالية لا بد من تحقيق المستوى الثاني الذي يشترط أن تتوفر القياسات المحاسبية الناتجة عن قياس عناصر القوائم المالية على خاصيتي الموثوقية والملاءمـــة معًا وبدرجة عالية من التأكد، ولكن عمليا نادرا ما تتحقق هذه الحالة بشكلها المثالي، لذا فعلى معدي القوائم المالية العمل على تحقيق الموازنة بينهما حتى تكون المعلومات المالية ذات جودة ومفيدة وتعمل على تماثل المعلومات بين المنشأة والأطراف الخارجية، وعليه يمكن صياغة إشكالية البحث الرئيسية التالية:

ما هو دور الموازنة بين خاصيتي الملاءمـة والموثوقية في تعزيز جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية ؟

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية، يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يتم ترجيح خاصية الموثوقية عند القيام بعملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية ؟
- هل يتم ترجيح خاصية الملاءمة عند القيام بعملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية ؟
- هل تتم الموازنة بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة عند قياس عناصر القوائم المالية استنادا لمعيار " الأهمية النسبية"؟

- **فرضيـات البحث:**
  - يتم ترجيح خاصية الموثوقية عند قياس عناصر القوائم المالية.
  - يتم ترجيح خاصية الملاءمة عند قياس عناصر القوائم المالية.
  - تتم الموازنة بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة عند قياس عناصر القوائم المالية استنادا لمعيار " الأهمية النسبية".
- **أهـداف البحث:**
  - إبراز أهمية ودور الموازنة بين الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ودورها في تماثل المعلومات وتحسين جودة القوائم المالية وتشخيص انعكاسها على عملية اتخاذ القرار.
  - تحليل واقع تطبيق معدي القوائم المالية في الجزائر لقواعد القياس المحاسبي وفقا (SCF) و (IAS/IFRS).
- **منهج الدراسة:** بهدف الإحاطة بموضوع الدراسة واتساقا مع أهدافها وفرضياتها التي تهدف إلى إبراز الأهمية والدور الذي تؤديه الموازنة بين الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية (الملاءمـة والموثوقية) في تعزيز جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي، ومن هذا المنهج كجزئية تضمن نهج دراسة حالة، إذ يساعد هذا المنهج على وصف الدراسة وتحليل وتفسير نتائجها.

2. جودة المعلومات المالية:

أدى تطور نظرية المحاسبة إلى التوجه من المنهج التقليدي الذي تمحور حول الدور الحمائي للمحاسبة إلى المناهج الحديثة التي تتمحور حول دور المحاسبة كنظام للمعلومات يقوم بإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة تمكن مستخدميها من اتخاذ القرار السليم، حيث تعبر جودة المعلومات المالية عن الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية، وكذا القواعد التي يجب استخدامها لتقييم نوعية هذه المعلومات، وقد حددت معايير المحاسبة الدولية هذه الخصائص لتكون المرجع الذي يتم من خلاله تقييم المعلومات المالية، كما يعتمد معدو التقارير والقوائم المالية على هذه الخصائص لتحديد المعلومات الواجبة الإفصاح.

لقياس جودة المعلومات المالية؛ هناك مجموعة من المعايير نوضحها كما يلي (السيد، 1996، صفحة 1261):

- **الدقة كمقياس لجودة المعلومات المالية:** يتم قياس الجودة بدرجة دقة هذه المعلومات، أي درجة تمثيل المعلومات للبيانات والأحداث المتعلقة بالحاضر، الماضي والمستقبل.

- **المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المالية:** تتحدد جودة المعلومات المالية من زاوية المنفعة المستمدة منها، تتمثل هذه المنفعة في عنصرين هما: صحة المعلومات، وسهولة استخدامها.

- **الفعالية والكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المالية:** يتم قياس جودة المعلومات المالية بمدى تحقيقها لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة. وأيضا تعظيم هذه الجودة بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب أن تزيد عن قيمة المعلومات.

- **التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المالية:** يقصد بالتنبؤ تلك الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع نتائج وأحداث المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

وحتى يتم تقديم المعلومات المالية الأكثر منفعة لأغراض اتخاذ القرار لابد من الاعتماد على أهداف القوائم المالية في تقييم واختيار البدائل المحاسبية، وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) البيان رقم (02) (SFAC N02) سنة (1980) بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المالية حيث أشار إلى أن الموثوقية والملاءمة هما الخاصيتان الأساسيتان للمعلومات المالية، واللتان يمكن من خلالهما التفريق بين المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) والمعلومات الأدنى (الأقل إفادة) لأغراض اتخاذ القرار (كيسو و ويجانت، 2005، صفحة 69).

3. موثوقية المعلومات المالية:

تزيد منفعة وثقة المعلومات المالية بالنسبة لمستخدميها عندما تتسم بالموثوقية باعتبارها خاصية نوعية أساسية لها دور مهم في تحديد المركز المالي الفعلي للمنشأة وفي عملية اتخاذ القرار الاقتصادي.

1.3. تعريف خاصية الموثوقية: عرفت لجنة معايير المحاسبة المالية (FASB) الموثوقية بأنها عرض المعلومات بشكل عادل وقابل للتحقق ومحايد (Sloan, 1999, p. 195)، وحتى تكون المعلومات المالية موثوق بها، يجب أن تكون خالية من الأخطاء والتحيز وتعكس الصورة الحقيقية للمنشأة(LANDE & Autres, 2008, p. 176) ، أي ضرورة أن تكون المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات مأمونة الاستخدام بحيث يمكن الوثوق بها واستخدامها في القرارات (أبو حشيش، 2005، صفحة 35). وحتى يتحقق ذلك لابد أن تكون هذه المعلومات خالية من التحريفات المهمة نسبيا شرط أن تكون موضوعية وخالية من التحيُّز في القياس المحاسبي (على، 2007، صفحة 42).

2.3. تحليل محـددات خاصية الموثوقية:

حتى تتسم المعلومات المالية بخاصية الموثوقية باعتبارها الخاصية النوعية الأساسية لابد من توفر ثلاثة عناصر رئيسية وهي (مطر و السويطي، 2012، صفحة 334): **القابلية للتحقق، صدق وعدالة التمثيل، الحيادية**. والتي سيتم تناولها على النحو الآتي:

1.2.3. القابليـة للتحقـق: إن القابلية للتحقق تعني أن القياس المحاسبي موضوعي، لأنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس. حيث تشير هذه الخاصية إلى العالم الخارجي المستقل عن الأشخاص الذين يلاحظونه، وأنها تستند إلى إثباتات وأدلة يؤدي اعتمادها إلى الوصول إلى نفس النتائج، فمصطلح " قابلية التحقق " هو المصطلح الحالي البديل لشرط الموضوعية الذي يجب أن يتوفر في أي قياس علمي (رضوان حلوه، 2006، صفحة 207)، وفي كثير من الأحيان يستخدم مفهوم الموضوعية كمرادف لمفهوم القابلية للتحقق من المعلومات المالية(Chasteen & Other, 2000, p. 35) .

2.2.3. صـدق وعـدالة التمثيـل: يعني هذا المحدد أن هناك توافقا وتطابقا بين البيانات المحاسبية وبين مصادر الأحداث التي تمثل هذه البيانات، وهذا ما يزيد من درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، أي أن تتمتع المعلومات المالية بدرجة

عالية من التطابق بين المقاييس المحاسبية والظواهر المقاسة جوهرا ومضمونا (بني عطا، 2007، صفحة 99). ويتحقق هذا عند ترجمتها للواقع الاقتصادي الذي تعبر عنه، بمعنى أن تكون هذه المعلومات ناقلة لخاصية محددة بكل أمانة وموضوعية، حيث أن افتقار المعلومات لهذه الخاصية يُفقدها أهميتها وفائدتها بالنسبة لمتخذ القرار (بن إبراهيم الحميد، 2009، صفحة 117).

3.2.3. الحيادية: يقصد بالمعلومات المحاسبية المحايدة عدم وجود تعديل أو تحريف مقصود في المعلومات للتأثير على مستخدميها، بحيث يصل من يعتمد عليها إلى نتيجة معينة. أو بمعنى آخر تعني الحيادية عدم عرض المعلومات بطريقة معينة لتؤثر على مسار صاحب القرار ويفضل بسببها بديل على آخر، وبذلك يجب أن تكون المعلومات المعروضة واقعية وحقيقية وغير معدة لتخدم فئة محددة (أبو حشيش، 2005، صفحة 35). وعليه فالحيادية هي الخاصية التي لا تنتج تحيُّز في الحكم خلال ترجمة الظروف المالية، والأحداث الاقتصادية للمنشأة, Conseil supérieur de l'ordre des Experts-comptables) (2002, p. 36.

وعليه نخلص إلى أن خاصية الموثوقية تتناسب تناسبا طرديا مع مُحدِدَاتِها ما يعني تمتع هذه المعلومات بالدقة لتكتسب ثقة مستخدميها، كما تتمتع المعلومات المالية أكثر بخاصية الموثوقية كُلما كانت نتيجة القياس المحاسبي موضوعية أي خلو عملية القياس في جميع مراحلها من تحيُّز الموثوقية.

4. ملاءمـة المعلومات المالية:

تُعتبر خاصية الملاءَمة من الخواص الأساسية للمعلومات المالية، وتَكمُن أهميتها في مدى قُدرتها في التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية، الذين يحتاجون معلومات تساعدهم في تقييم واختيار البدائل المتاحة، كما تَرتكِز هذه الخاصية بمُحدداتها على تقديم معلومات في الوقت المناسب تُمَكِن من تقييم نتائج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية وتصحيح التوقعات السابقة.

1.4. تعريف خاصية الملاءمـة: عرفت الملاءمة بأنها قدرة المعلومات المالية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه، أو بعبارة أخرى، هي قدرة المعلومات لإيجاد فرق في اتخاذ القرار (دهمش، 1995، صفحة 23). وحسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الفقرة 26 فإن المعلومة تمتلك خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث السابقة، الحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة .ESCAFFRE, 2012, p) (02. حيث تؤثر التقارير المالية الملائمة في القرارات الاقتصادية للمستخدمين (سواء المساهمين، حملة السندات، الموردين، العملاء والوكلاء)(Callao, 2007, p. 150) .

2.4. تحليل محـددات خاصيـة المُلاءَمـة:

لأجـــل تحقيق صفة المـــلاءمة للمعلومات المالية لا بد من توفر ثلاثـــة عناصـــر رئيسية لهـــذه الخاصية وهي (مطر و السويطي، 2012، صفحة 332، 333): **القيمة التنبؤية، التغذية العكسية، التوقيت المناسب.**

1.2.4. القيمـة التنبؤيـة: عرفت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) في بيانها رقم 02 (SFAC2, 1980) القيمة التنبؤية كما يلي: " هي خاصية المعلومات في مساعدة المستخدمين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة " (رضوان حلوه، 2006، صفحة 202، 203).

2.2.4. التغذيـة العكسيـة: تمتلك المعلومات المالية قيمة استرجاعية (تغذية عكسية) عندما يكون باستطاعتها تغيير أو تصحيح التوقعات الحالية أو المستقبلية، إن من بين المعلومات المالية التي تتميز بالقدرة على تغذية عكسية لنتائج القرارات الماضية وفي نفس الوقت لها قدرة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل نجدها في التقارير المرحلية والتقارير القطاعية، فقد أثبتت الدراسات الميدانية أن مثل هذه التقارير لها فاعلية في مجال تخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات (الشيرازي، 1990، صفحة 200، 201).

3.2.4. التوقيت المناسب: يقصد بالتوقيت المناسب أن يحصل متخذ القرار على المعلومات عند حاجته إليها وفي الوقت المناسب. أو بمعنى أخر أن تكون هذه المعلومات متاحة عند الطلب وقبل أن تفقد قيمتها أو قدرتها على اتخاذ القرار أو تغييره، وهذا يتطلب ضرورة تزويد متخذي القرارات بالمعلومات فور الانتهاء من إعدادها حتى لا تفقد قيمتها وتبقى مفيدة وملائمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب (أبو حشيش، 2005، صفحة 34).

وبصفة عامة كلما كانت هذه المحددات مترابطة مع بعضها تكون المعلومات المالية أكثر نفعا وأكثر ملاءمة لاتخاذ القرار، كما أن الارتباط المباشر لهذه المحددات باتخاذ القرار سمح بتكوين علاقة مباشر بين خاصية الملاءمة وعملية اتخاذ القرار.

5. الموازنة بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة:

أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى إمكانية التعارض بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة، حيث نصت الفقرة (32) من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية إلى ما يلي " يمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها من الممكن أن يكون مظللا " (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008، صفحة 79). فكثيرا ما تتعارض خاصيتي الملاءمة والموثوقية، حيث يكون من الضروري التضحية بقدر من الملاءمة مقابل مزيد من الثقة أو العكس. فعلى الرغم من ضرورة توفر كلا الخاصيتين إلا أنه من الممكن إجراء مبادلة جزئية (إحلال جزئي) فيما بينهما، بحيث يجب أن لا تكون هذه المبادلة للدرجة التي تؤدي إلى التضحية الكلية بإحدى الخاصيتين لصالح خاصية أخرى (الشيرازي، 1990، صفحة 205). وفي الممارسة العملية غالبا ما يكون التوازن بين الخصائص النوعية ضروريا، وبشكل عام فإن الهدف هو تحقيق التوازن المناسب بين هذه الخصائص بصورة مناسبة من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية (أمين السيد أحمد، 2008، صفحة 57).

وعليه فإن هناك عدة احتمالات للتعارض بين الخصائص النوعية سواء الأساسية منها أو الفرعية (محدداتها) وذلك راجع لعدة عوامل منها **الوقت، أساس القياس والتحفظ**.

1.5. عامل الوقت: حتى تتفادى المنشأة أي تأخير غير ضروري لتقديم التقارير المالية لكي لا تفقد المعلومات ملاءمتها، فلا بد لها من الموازنة بين ميزة تقديم هذه التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة. وحتى تقدم المعلومات في الوقت المناسب فقد يكون من الضروري غالبا تقديم التقارير المالية دون أن تكون كافة أوجه العمليات المالية معروفة، وهذا ما يُضعف خاصية الموثوقية، وعلى العكس من ذلك إذا تم تأخير تقديم التقارير المالية حتى تعرف كافة أوجه العمليات المالية فإن المعلومات تكون موثوقة بشكل كبير، ولكن غير ملائمة لمستخدميها الذين كانوا بحاجة إليها لاتخاذ القرار قبل تأخرها (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008، صفحة 81).

2.5. عامل أساس القياس: عند اعتماد أساس التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي فإن القياسات المحاسبية التاريخية تتسم عموما بخليط غير متجانس من مكونات خاصية الموثوقية، فهي من ناحية قابلة للتحقق بدرجة عالية من التأكد، لأنها مدعمة بإثباتات ومستندات، ومن ناحية ثانية فإنه غالبا لا تحقق التكلفة التاريخية خاصية صدق وعدالة التمثيل وهي الخاصية الثانوية والمحددة لخاصية الموثوقية (رضوان حلوه، 2006، صفحة 215).

أما بالنسبة لخاصية الملاءمة فالتكلفة التاريخية عموما غير ملائمة إلى حد كبير فهي لا تتمتع بخاصية التوقيت المناسب باعتبار أنها تقدم متأخرة فتفقد قيمتها وتأثيرها في القرار، وبالتالي فهي ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ والتقييم الارتدادي (رضوان حلوه، 2006، صفحة 215). وعليه فإن تطبيق أساس التكلفة التاريخية ينشأ عنه تعارض بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة، حيث تتمتع المعلومات المالية بدرجة عالية من الموثوقية لخلوها من التحيُّز، إلا أنها تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية (شاهين، 2011، صفحة 117).

3.5. عامل التحفظ: تعتبر سياسة التحفظ نوع من أنواع التحيُّز في القياس المحاسبي بتفضيل أطراف من المستخدمين على حساب أطراف أخرى، وهو أمر يتعارض مع خاصية الحيادية ولا يتفق مع خاصية صدق وعدالة التمثيل مما يجعل المعلومات المالية لا تتمتع بالموثوقية والملاءمة (شاهين، 2011، صفحة 116). كما ينتج عن التحفظ قياسات محاسبية غير دقيقة ليصبح بعضها تاريخي والآخر حسب القيمة الاستبدالية (الجارية) وهذا ما يتعارض مع متطلبات خاصية الملاءمة. ويتعارض أيضا تطبيق التحفظ مع خاصية الثبات بحيث تصبح المعلومات غير قابلة للمقارنة، مما ينعكس سلبا في الوقت نفسه على خاصيتي الموثوقية والملاءمة (رضوان حلوه، 2006، صفحة 216).

6. معيار الاعتراف« الأهمية النسبية » :

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأهمية النسبية بأنها تلك المعلومات الهامة والتي عند حذفها أو تحريفها يمكن أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مستخدمو المعلومات المالية لمنشأة معينة (OBERT & MAIRESSE, 2015, p. 22)، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف. وعليه يزودنا مفهوم الأهمية النسبية بنقطة قطع وليس خاصية أساسية للمعلومات لكي تكون مفيدة (حماد، 2004، صفحة 79). وقد عبرت جمعيـة المحاسبة الأمريكية (AAA) عن معيار الاعتـراف للأهميـة النسبية كما يلي (مطر و السويطي، 2012، صفحة 348): " تعد الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد كمية المعلومات المالية واجبة الإفصاح..."، وعليه ترتبط الخصائص الأساسية (الملاءمة والموثوقية) ارتباط وثيق بقيد الأهمية النسبية.

7. منهج ومجتمع البحث:

1.7. تحديد منهج البحث: بناءا على طبيعة الدراسة التي تهدف إلى إبراز دور وأهمية الموازنة بين الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية (الموثوقية والملاءمة) في تحسين جودة القوائم المالية اعتمدنا على منهج التحليلي الوصفي، ومن هذا المنهج كجزئية تضمن نهج دراسة حالة الذي يساعد على تحليل نتائج الاستبيان.

2.7. مجتمع وعينة البحث: يتألف مجتمع البحث من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات) باعتبارهم يصادقون على صدق وعدالة القوائم المالية وإبداء رأيهم فيها بحياد. وقد تم الاعتماد على 36 استمارة صالحة للتحليل موزعة على ثلاث ولايات، والجدول رقم (1) يوضح الإحصاءات المتعلقة بها.

جدول رقم (1): الإحصاءات المتعلقة باستمارات الاستبيان.

البيان/الولاية	المسيلة	الجلفة	برج بوعريريج	المجموع	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	15	12	13	40	% 100
الاستمارات الصالحة للتحليل	15	11	10	36	% 90

المصدر: اعتمادا على نتائج الاستبيان.

وبهدف معرفة الاتجاه العام لإجابات عينة البحث، ومعرفة درجة موافقتهم على عبارات الاستبيان تم تصنيف إجاباتهم وفق مقياس ليكارت LIKERT SCALE من خمسة (5) درجات.

جدول رقم (2): مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	غير موافق إطلاقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1,8 - 1)	(2,6 - 1,81)	(3,4 - 2,61)	(4,2 - 3,41)	(5 - 4,21)

المصدر: اعتمادا على مقياس ليكارت الخماسي.

8. اختبار فرضيات البحث: تم اختبار فرضيات البحث بإجراء اختبار **T** للعينة الواحدة **One Simple T-Test** عند مستوى دلالة 5 % لدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية والمتوسط الحسابي.

1.8. اختبار الفرضية الأولي: يتم ترجيح خاصية الموثوقية عند القيام بعملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية.

الجدول رقم (3): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول.

	العبـــارة	المؤشرات الإحصائية		القيمة المعيارية: 3	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	تحدد طبيعة أو نوع المعلومات المالية واجبة الإفصاح استنادا لخاصية الموثوقية.	4,23	1,11	**6,856**	**0,000**
2	تعبر المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية بصدق عن العمليات المالية، وتتصف بأنها خالية من الأخطاء المادية والتحيز.	3,94	1,20	**4,775**	**0,000**
3	عند عملية القياس المحاسبي يتم ترجيح خاصية الموثوقية على حساب الخواص الأخرى للمعلومات المالية.	3,41	0,83	**3,648**	**0,001**
4	حتى تتصف المعلومات المالية بالموثوقية لا بد من تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.	3,71	1,16	**3,894**	**0,000**

المصدر: اعتمادا على SPSS.

- **العبارة رقم (01):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **6,856** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,000** الموافقة لها أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$) ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على أن طبيعة أو نوع المعلومات المالية واجبة الإفصاح تستند على خاصية الموثوقية.
- **العبارة رقم (02):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **4,775** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,000** الموافقة لها أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \geq 0,05$) ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على أن المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية تعبر بصدق عن العمليات المالية، وتتميز بأنها خالية من الأخطاء المادية والتحيز.
- **العبارة رقم (03):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **3,648** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,001** الموافقة لها أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$) ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على أنه يتم ترجيح خاصية الموثوقية على حساب الخواص الأخرى للمعلومات المالية وذلك عند عملية القياس المحاسبي.
- **العبارة رقم (04):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **3,894** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,000** الموافقة لها أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$) ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على أنه ينبغي أن تتصف المعلومات المالية بالموثوقية من خلال تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

الجدول رقم (4): نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار صحة الفرضية الأولى.

الاتجاه العام للمحور الأول	حجم العينة n	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المعيارية: 12		
				قيمة T المحسوبة	درجة الحرية df	القيمة الاحتمالية (Sig.)
ترجيح خاصية الموثوقية عند القيام بعملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية.	36	15.02	2.7	**7.531**	**35**	**0,000**

المصدر: اعتمادا على SPSS.

بلغت قيــمة **T** المحسوبة **7.531** والقيـمة الاحتمالية الموافقة لها **P-Value (Sig.) = 0,000** أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$)، أي أنه عند مستوى ثقة 95 % توجد فروق دالة إحصائيا بين القيمة المعيارية (12) والمتوسط الحسابي لهذا المحور، ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على ترجيح خاصية الموثوقية عند القيام بعملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية. وبالتالي **فالفرضية الأولى مُحققـة.**

2.8. اختبار الفرضية الثانية:يتم ترجيح خاصية الملاءمة عند القيام بعملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية.

الجدول رقم (5): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني.

	العبـــارة	المؤشرات الإحصائية		القيمة المعيارية: 3	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)
5	**تحدد طبيعة أو نوع المعلومات المالية واجبة الإفصاح استنادا لخاصية الملاءمة.**	4,13	0,94	**7,766**	**0,000**
6	**تؤثر المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، وتساعدهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية.**	4,11	0,65	**11,409**	**0,000**
7	**يؤدي تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية إلى احتمال التعارض بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية ما يتطلب التضحية بمقدار من الموثوقية لتحقيق الملاءمة.**	3,21	0,97	**1,000**	**0,322**
8	**عند عملية القياس المحاسبي يتم ترجيح خاصية الملاءمة على حساب الخواص الأخرى للمعلومات المالية.**	3,28	1,11	**1,135**	**0,262**

المصدر: اعتمادا على SPSS.

- **العبارة (05):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **7,766** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,000** الموافقة لها أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$) ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على أن طبيعة أو نوع المعلومات المالية واجبة الإفصاح تستند على خاصية الملاءمة.
- **العبارة (06):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **11,409** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,000** الموافقة لها أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$) ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على أن المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، وتساعدهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية.
- **العبارة رقم (07):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **1,000** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,322** الموافقة لها أكبر من 0,05 أي لا توجد فروق دالة إحصائيا عند مستوى ثقة 95 % ما يعنى أن إجابات أفراد عينة الدراسة عموما كانت **محايدة** بالنسبة لهذه العبارة.
- **العبارة رقم (08):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **1,135** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,262** الموافقة لها أكبر من 0,05 أي لا توجد فروق دالة إحصائيا عند مستوى ثقة 95 % ما يعنى أن إجابات أفراد عينة الدراسة عموما كانت **محايدة** بالنسبة لهذه العبارة.

الجدول رقم (6): نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار صحة الفرضية الثانية.

الاتجاه العام للمحور الثاني	حجم العينة n	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المعيارية: 12		
				قيمة T المحسوبة	درجة الحرية df	القيمة الاحتمالية (Sig.)
ترجيح خاصية الملاءمة عند القيام بعملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية.	36	14.77	2.37	**8.093**	**35**	**0,000**

المصدر: اعتمادا على SPSS.

بلغت قيمة **T** المحسوبة **8.093** والقيمة الاحتمالية ا لها **P-Value (Sig.) = 0,000** أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$)، أي أنه عند مستوى ثقة 95% توجد فروق دالة إحصائيا بين القيمة المعيارية (12) والمتوسط الحسابي لهذا المحور، ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على ترجيح خاصية الملاءمة عند القيام بعملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية. وبالتالي **فالفرضية الثانية مُحققة.**

3.8. اختبار الفرضية الثالثة: تتم الموازنة بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة عند قياس عناصر القوائم المالية استنادا لمعيار " الأهمية النسبية".

الجدول رقم (7): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث.

	العبـــارة	المؤشرات الإحصائية		القيمة المعيارية: 3	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)
9	تحدد طبيعة أو نوع المعلومات المالية واجبة الإفصاح استنادا لأهميتها النسبية.	3,63	0,99	**6.107**	**0,000**
10	يتم الإفصاح عن البنود المؤثرة والهامة نسبيا، ما يجعل القوائم المالية تحتوي على بنود ملائمة لأغراض التقييم واتخاذ القرارات.	3,79	0,91	**7.504**	**0,000**
11	تخضع خاصيتي الملاءمة والموثوقية لاختبار مستوى الأهمية عند عملية القياس المحاسبي.	3,54	0,66	**3.906**	**0,000**
12	يحدد قيد الأهمية النسبية مستوى الدمج المناسب عند إعداد القوائم المالية.	3,51	0,81	**6.376**	**0,000**

المصدر: اعتمادا على SPSS.

- **العبارة رقم (09):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **6.107** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,000** الموافقة لها أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$) ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على أن طبيعة أو نوع المعلومات المالية واجبة الإفصاح تستند على قيد الأهمية النسبية.
- **العبارة رقم (10):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **7.504** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,000** الموافقة لها أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$) ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على أنه يتم الإفصاح عن البنود المؤثرة والهامة نسبيا.

- **العبارة رقم (11):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **3.906** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,000** الموافقة لها أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$) ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على أنه عند عملية القياس المحاسبي لا بد أن تخضع خاصيتي الملاءمة والموثوقية لاختبار مستوى الأهمية.
- **العبارة رقم (12):** بلغت قيمة **T** المحسوبة: **6.376** والقيمة الاحتمالية **P-Value (Sig.) = 0,000** الموافقة لها أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \geq 0,05$) ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على أن قيد الأهمية النسبية يحدد مستوى الدمج المناسب عند إعداد القوائم المالية.

الجدول رقم (8): نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار صحة الفرضية الثانية.

الاتجاه العام للمحور الثالث	حجم العينة n	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المعيارية: 12		
				قيمة T المحسوبة	درجة الحرية df	القيمة الاحتمالية (Sig.)
تتم الموازنة بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة عند قياس عناصر القوائم المالية استنادا لمعيار " الأهمية النسبية".	36	14.79	2.24	**8.633**	**35**	**0,000**

المصدر: اعتمادا على SPSS.

بلغت قيـمة **T** المحسوبة **8.633** والقيـمة الاحتمالية الموافقة لها **P-Value (Sig.) = 0,000** أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$)، أي أنه عند مستوى ثقة 95 % توجد فروق دالة إحصائيا بين القيمة المعيارية (12) والمتوسط الحسابي لهذا المحور، ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون** على أنه تتم الموازنة بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة عند قياس عناصر القوائم المالية استنادا لمعيار " الأهمية النسبية". وبالتالي **فالفرضية الثالثة مُحققة.**

9. الخاتمة:

ركز هذا البحث على إبراز أهمية الموازنة بين الخصائص النوعية الأساسية (الموثوقية والملاءمة) ودورها في تحسين جودة القوائم المالية وتماثل المعلومات بين المؤسسة والأطراف الأخرى، وركزت أيضا على تفاعل دور القائم بالقياس وقواعد القياس ومحدد الأهمية النسبية في ترجيح خاصية على حساب خاصية أخرى وما ينتج عنه من تأثير على جودة القوائم المالية، وقد توصل البحث إلى النتائج التالية:

- **بالنسبة للفرضية الأولى:**

أثبتت نتائج البحث صحتها، أي أنه عند قياس عناصر القوائم المالية يتم ترجيح خاصية الموثوقية على حساب الخواص الأخرى، وهذا ما أشارت إليه عبارات المحور الأول التي أثبتت أن القوائم المالية تتضمن معلومات محاسبية تعبر بصدق عن العمليات المالية التي حدثت، وأنها خالية من الأخطاء المادية والتحيز، وأن **خاصية الموثوقية هي المعيار النوعي** الذي يحدد طبيعة المعلومات واجبة الإفصاح، ما يعني التزام المؤسسات في الجزائر بتطبيق بالمواد (16) (19) (18) من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن SCF أي تقييد عناصر القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، ووجوب أن تستجيب هذه القوائم بطبيعتها ونوعياتها وواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني بهدف إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

- **بالنسبة للفرضية الثانية:**

أثبتت نتائج البحث صحتها، أي أنه عند قياس عناصر القوائم المالية يتم ترجيح خاصية الملاءمة على حساب الخواص الأخرى، وهذا ما أشارت إليه عبارات المحور الثاني التي أثبتت أن القوائم المالية تتضمن معلومات محاسبية تؤثر

على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، وتساعدهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وأن **خاصية الملاءمة** هي **المعيار النوعي** الذي يحدد طبيعة المعلومات واجبة الإفصاح. ما يعني التزام بالمادة (8) (11) من المرسوم 08-156، والتي تنص على وجوب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستخدميها، وتتفق هذه النتيجة مع رأي جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) حول خاصية الملاءمة التي تعتبرها المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة المعلومات المالية واجبة الإفصاح.

وكانت نتائج العبارتين 7 و 8 محايدة ما يدل على **ترجيح خاصية الموثوقية على حساب خاصية الملاءمة**، نتيجة الالتزام بأساس التكلفة التاريخية، وغياب سوق نشط وكفء يدعم أساس القيمة العادلة الذي يرجح خاصية الملاءمة.

- **بالنسبة للفرضية الثالثة**:

أثبتت نتائج البحث صحتها، أي أنه عند قياس عناصر القوائم المالية **تتم الموازنة بين خاصيتي الموثوقية والملاءمة استنادا لمعيار " الأهمية النسبية"**، وهذا ما أشارت إليه عبارات المحور الثالث التي أثبتت على أن **الأهمية النسبية هي المعيار الكمي** الذي يحدد كمية المعلومات المالية واجبة الإفصاح، وتتفق هذه النتيجة مع رأي جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) حول قيد الأهمية النسبية والتي أعبرته بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المالية واجبة الإفصاح، وهذا ما يؤكد ارتباط الأهمية النسبية بالخصائص النوعية للمعلومات المالية وخاصة منها خاصية الملاءمة. كما يتم الإفصاح عن البنود المؤثرة والهامة نسبيا، ما يجعل القوائم المالية تحتوي على بنود ملائمة لأغراض التقييم واتخاذ القرارات، أي الالتزام بالمادة (11) من المرسوم 08-156، والتي تنص على أنه " بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان ".

كما أثبتت أن قيد الأهمية النسبية يؤدي دورا هاما في تحديد مستوى الدمج المناسب عند إعداد القوائم المالية ما يعني الالتزام بالمادة (11) من المرسوم 08-156 والتي تنص على أنه " بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة "، وتعني الحد من التوسع في عرض المعلومات المالية الذي قد يؤدي إلى تضليل متخذ القرار.

على ضوء النتائج المتوصل إليها، نؤكد على **التوصيات** التالية:

- تفعيل دور نظام المعلومات المحاسبي للقيام بوظائفه بشكل يضمن جودة مخرجاته (المعلومات المالية)، وذلك من خلال ضمانه للتوازن بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية، وبالتالي مساعدة مستخدمي مخرجاته على اتخاذ القرار.
- لا بد للقائم بعملية القياس على توفير خاصيتي الملاءمة والموثوقية معًا، وهذا حتى المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية أكثر نفعا في عملية اتخاذ القرار.
- ضرورة تكوين المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وهذا حتى تتضمن القوائم المالية معلومات محاسبية ملائمة لمستخدميها وتعبر بصدق عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
- ضرورة التزام المحاسبين ومدققي الحسابات بأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق باعتبارهما ركيزتان أساسيتان تؤديان دورا هاما في الحد من تحيُّز القياس المحاسبي، الغش المحاسبي والتلاعب المحاسبي.
- لا بد من إصدار قوانين تُلزم المؤسسات الاقتصادية بالتكوين الدوري لمحاسبيها، وأن تتضمن هذه القوانين معايير وقواعد عملية وأخلاقية لمهنة المحاسبة وتحميه من ضغوط الإدارة.

10. قائمة المراجع

- Callao, S. (2007). ***Adoption of IFRS In Spain, Effet On The Comparability and Relevance of Financial Reporting***. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation , *Vol.16*.
- Chasteen, L., & Other, a. (2000). ***Intermediate Accounting***. New York: Random House,INC.
- Conseil supérieur de l'ordre des Experts-comptables . (2002). ***Comment réaliser le diagnostic qualité d'un service comptable, Observatoire de la qualité comptable***. *GT018 , Rev Novembre*.
- ESCAFFRE, L. (2012). ***De la Pertinence de l'Information; contribution à l'analyse des interactions entre la doctrine comptable et la recherche positive.*** France: Université d'Angers, HAL Archives-Ouvertes.
- LANDE, E., & Autres, e. (2008). ***L'Incidence du Choix du Fait Générateur sur la Pertinence et la Fiabilité des Comptes Publics: Le Cas de la Sécurité Sociale***. Revue AFC-Comptabilité-Contrôle-Audit , Tome 14, Vol.2.
- OBERT, R., & MAIRESSE, M.-P. (2015). ***Comptabilité Approfondie; Manuel et Applications 2015/2016***. Paris: DCG 10, DUNOD.
- Sloan, G. (1999). ***Evaluating The Reliability of Current Value Estimates***. Journal of Accounting and Economics , Vol.26.

- أبو حشيش ,خ .ع .(2005) .***المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية*** .عمان :دار وائل للنشر والتوزيع.
- الشيرازي ,ع .م .(1990) .***نظرية المحاسبة، ط1***. الكويت :دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع.
- أمين السيد أحمد ,ل .(2008) .***إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة*** .الإسكندرية :الدار الجامعية.
- بن إبراهيم الحميد ,ع .ا .(2009) .***نظرية المحاسبة*** .الرياض :مكتبة الملك فهد الوطنية.
- بني عطا ,ح .م .(2007) .***مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة*** .عمان :دار الحامد للنشر والتوزيع.
- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .(2008) .***المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008***.عمان :مجموعة طلال أبو غزالة.
- حماد ,ط .ع .(2004) .***موسوعة المعايير المحاسبية (عرض القوائم المالية 1)*** .الإسكندرية :الدار الجامعية.
- دهمش ,ن .ح .(1995) .***القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما*** .عمان :دار المطبوعات للنشر ودائرة المكاتب الوطنية.
- رضوان حلوه ,ح .(2006) .***النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير*** .عمان :دار وائل للنشر والتوزيع.
- شاهين ,ع .ع .(2011) .***النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)*** .غزة :مكتبة آفاق للطباعة والنشر.
- على ,ع .ا .(2007) .***القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية*** .الإسكندرية :الدار الجامعية.
- كيسو ,د .ل & .,ويجانت ,ج .(2005) .***المحاسبة المتوسطة*** .(ت .أ .حجاج Trans). الرياض :دار المريخ للنشر.
- محمد جلال صالح السيد. (1996). **تحسين جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار (مدخل سلوكي كمي مقترح).** *المجلة العلميو للاقتصاد والتجارة* .
- محمد مطر، و موسى السويطي. (2012). ***التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية (في مجالات القياس، العرض، الإفصاح).*** عمان: دار وائل للنشر.