أثر حيادية المحاسب في تعزيز تماثل المعلومات المالية بين المؤسسة الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية -دراسة على عينة من المحاسبين في الجزائر -

The effect of the accountant's neutrality in strengthening the consistency of the financial information between the economic institution and the users of its financial statements

- A study on a sample of accountants in Algeria -

د. رابح طويرات*[1]

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

تاريخ الاستلام: 2023/04/26 تاريخ القبول: 2023/06/06 تاريخ النشر: 2023/06/09

ملخص:

هدفت الدراسة إلى إبراز وتشخيص واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر ومدى التزام المحاسب بالحيادية والموضوعية أثناء عملية القياس المحاسبي وإعداده للقوائم المالية، وتأثير ذلك على تماثل المعلومات المالية بين المؤسسة الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية وبالتالي التأثير على عملية اتخاذ القرار.

وقد أثبت نتائج الدراسة أن المحاسب يتصف بعدم الحيادية أي وجود تحيُّز في عملية القياس المحاسبي سواء تحيُّز عمدي أو غير عمدي وهو ما يؤثر سلبا (عكسيا) على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها بين المؤسسة الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية.

كلمات مفتاحية: حيادية المحاسب، تماثل المعلومات، ملاءمة المعلومات، اتخاذ القرار.

تصنيفات JEL : M40، M41 .

Abstract:

This study aimed to highlight and diagnosis the reality of the accounting profession practices in Algeria and the extent of the accountant compliance with neutrality and objectivity during the accounting

* المؤلف المرسل

measurement process and the preparation of the financial statements, and its impact on the consistency of financial information between the economic institution and the users of its financial statements, thus the impact on decision-making process.

The results of this study proved that the accountant do not comply with neutralism which means the existence of bias in the accounting measurement process, whether intentional and unintentional bias, which negatively affects the appropriateness of the financial information and its consistency between the economic institution and the users of its financial statements.

Keywords: accountant neutrality, information consistency, appropriateness of information, decision-making**.**

Jel Classification Codes: M40, M41.

1.مقدمة :

تؤدي القوائم المالية دورا هاما في توفير المناخ الاقتصادي الملائم من خلال توفير الثقة والمرونة في التعاملات الاقتصادية وتماثل المعلومات وتخفيض حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار. وحتى تحقق القوائم المالية أهدافها الرئيسية لابد من الالتزام بتطبيق معيار المنفعة الذي يهدف إلى إنتاج معلومات مالية ذات جودة وخالية من التحيُّز في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية، ما ينتج عنه تماثل المعلومات بين المؤسسة ومتخذي القرار، وعليه فإن القيام بوظيفة القياس المحاسبي بكل موضوعية يعتبر الركيزة الأساسية في العملية المحاسبية.

كما أن عملية القياس المحاسبي محكومة بفروض ومبادئ محاسبية عامة ينقصها التحديد، وتعاني من قصور، تجعلها عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية للقائم بالقياس، وهذا ما يؤثر على موضوعيتها وتنعكس آثارها على ملاءمة المعلومات المالية لمستخدميها في عملية اتخاذ القرار، ما يعني أن أي تقصير للقائم بالقياس في أداء مهامه يؤدي إلى ظهور تحيـُّز في القياس المحاسبي وبالتالي عدم تماثل المعلومات بين المؤسسة والأطراف المستخدمة لقوائمها المالية. من هنا يظهر الارتباط الوثيق بين تماثل المعلومات وخاصية الملاءمـة باعتبارها خاصية أساسية لا بد من توفرها في المعلومات المالية.

1.1. إشكالية البحث: مما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث الرئيسية التالية:

ما مدى تأثير عدم حيادية المحاسب على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها بين المؤسسة الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية؟

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية، يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يتصف المحاسب بالتحيُّز أثناء عملية القياس المحاسبي للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟
- هل تؤثر عدم حيادية المحاسب أثناء عملية القياس المحاسبي على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها ؟

2.1. فرضيات البحث:

- يتصف المحاسب بالتحيُّز أثناء عملية القياس المحاسبي للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.
- تؤثر عدم حيادية المحاسب أثناء عملية القياس المحاسبي على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها.

3.1.أهداف البحث:

- إبراز وتشخيص أثر تحيُّز المحاسب على جودة المعلومات المالية، وتحديد أسبابه ومصادره بهدف تقديم الحلول العلمية والتقنية والقانونية لعلاجه وتفاديه.
- تحليل واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لقواعد القياس المحاسبي وفقا (SCF) و (IAS/IFRS)، وخاصة إبراز مدى الالتزام المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة.

4.1. منهجية البحث:

بهدف الإجابة على إشكالية الدراسة واتساقا مع فرضياتها وأهدافها التي تمكن من إبراز الدور الذي يؤديه المحاسب - خاصة حياديته عند إعداد القوائم المالية – في تعزيز ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها بين المؤسسة والأطراف الخارجية، وعليه تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي، ومن هذا المنهج كجزئية تضمن نهج دراسة حالة، حيث يساعد هذا المنهج على وصف الدراسة وتحليل وتفسير نتائجها.

2. القياس المحاسبي (ماهيته، أركانه، وموضوعيته): تعتبر وظيفة القياس المحاسبي من الوظائف الأساسية في العملية المحاسبية فهي عملية تعتمد بشكل كبير على تقدير القائم بالقياس وكفاءته في تحديد عناصر هذه العملية (الخاصية محل القياس، أساس القياس، وحدة القياس، وموضوعية القياس)، وباعتبار أنه لا توجد قاعدة علمية يمكن الاعتماد عليها في المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية، يتم الاعتماد على الاجتهاد والتقدير الشخصي للقائم بالقياس الذي بدوره يتأثر بسلوكه الشخصي وكفاءته وضغط الإدارة وبالتالي إمكانية نشوء تحيُّز في القياس (سواء عمدي أو غير عمدي) مما ينتج عنه عدم موضوعية القياس.

1.2. تعريف القياس المحاسبي: القياس المحاسبي هو نظام متكامل الأركان له مدخلاته التي ترتبط بموضوع القياس، ونظام تشغيل خاص به يتضمن أساليب وأدوات وإجراءات القياس وله مخرجاته تتمثل في نتائج القياس التي ينعكس فيها ما هو مرغوب من خصائص الموضوع، حيث يختلف القياس باختلاف مجالات المعرفة وباختلاف الهدف، كما تختلف نتائج القياس باختلاف الأدوات والأساليب الملائمة للموضوع تحقيقا للأهداف (مرعي و وآخرون، 1988، صفحة 75)، وقد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) القياس المحاسبي كما يلي (American Accounting Association, 1966, p. 47): " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنظمة الماضية والحاضرة والمستقبلية، وهذا بناء على الملاحظات الماضية أو الحالية وفقا لقواعد محددة "، وعليه فالقياس المحاسبي هو مطابقة أو مقابلة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال أخر، وذلك باستخدام الأرقام أو الرموز طبقا لقواعد معينة (الشيرازي، 1990، صفحة 62).

2.2. الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي:

تعتمد عملية القياس المحاسبي على خمسة أركان أساسية، يمكن إيضاحها كما يلي:

- **تحديد الشيء المقاس:** وهو عبارة عن حدث أو عملية أو ظرف وبصفة عامة الشيء المقاس يعبر عن واقعة ذات تأثير على اقتصاديات الوحدة المحاسبية (الشيرازي، 1990، صفحة 271)، إن عملية تحديد الشيء المقاس تعتبر الشرط الأول والأساسي لكي يكون القياس المحاسبي علميا، وتعني أن يحدد ما يراد قياسه بشكل دقيق مانعا لوجود شيء غيره، وإلا أدى ذلك حتما إلى تباين نتائج القياس (عبد الرحمن بن إبراهيم، 2009، صفحة 45).

- **تحديد أساس القياس (الخاصية محل القياس):** قدمت النظرية الحديثة للقياس شرط أساسي لابد أن يتصف به أساس القياس (الخاصية المراد قياسها) وهو قابلية عملية القياس لإجراء مقابلة أو اقتران بين عنصر معين هو الخاصية محل القياس بعنصر آخر في مجال آخر هو عدد أساسي يمثل المحتوى الكمي للخاصية محل القياس، وقد امتدت مجالات القياس حسب هذه النظرية إلى العلوم الاجتماعية (كقياس أداء وقيمة العنصر البشري، والقياس المحاسبي البيئي، المنفعة الحدية...وغيرها) (الحيالى، 2007، صفحة 98).
- **تحديد المقياس المناسب لأساس القياس (وحدة القياس):** ويقصد به أن يتم تحديد وحدة القياس، حيث تتطلب عملية القياس المحاسبي شرط أساسي يتمثل في تحديد وحدة القياس بدقة تامة وأن تكون هذه الوحدة ثابتة وغير متغيرة لأن التباين في وحدة القياس تؤدي إلى التباين في نتائجه وبالتالي لابد من إلحاق القياس بفرض وحدة محددة، وإلا لا يمكن معرفة مضمون النتائج والتحقق منها دون هذا الفرض (عبد الرحمن بن إبراهيم، 2009، صفحة 45، 46).
- **تحديد وحدة القياس المميزة لأساس القياس:** بعد تحديد وحدة القياس (النقد) لا بد أيضا من تحديد وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس (التعدد النقدي) أي تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة (الحيالى، 2007، صفحة 102).
- **الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي:** يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عاملا هاما في عملية القياس، لأن نتائج القياس قد تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية، إن المكون الأول لعملية القياس يمثل الجانب النظري والذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما المكون الثاني لها فيمثل الجانب الفني، إذ لا بد من توفرهما معا باعتبارهما متكاملين لأن النظرية دون قياس هي مجرد فكر نظري، وأن القياس غير المبني على النظرية يعتبر عملا غير هادف (شاهين، 2011، صفحة 35).

3.2. شروط اكتمال عملية القياس المحاسبي:

لاكتمال عملية القياس المحاسبي لا بد من شرطين أساسين هما (النقيب، 2004، صفحة 326):

أ. **الثبات الرياضي لوحدة القياس:** حتى يتحقق الشرط الأول والخاص بوحدة القياس، لا بد لهذه الوحدة أن تتصف بخاصيتين هما:

- ثبات وحدة القياس خلال عملية القياس نفسها، وذلك للتحقق من حتمية القياس.

- ثبات وحدة القياس خلال عملية القياس، طالما أن الخاصية محل القياس لم تتغير، وهذا حتى تكون نتائج عملية القياس قابلة للمقارنة.

ب. الثبات في تطبيق قواعد الاقتران في قياس الخواص: لتحقيق هذا الشرط لا بد من توفر ما يلي:

- أن تكون هناك قواعد معينة لعملية القياس.
- أن تكون المقاييس المستخدمة ذات خواص رياضية.
- قدرة القياسات المستخدمة على الاستفادة من الأساليب الرياضية الإحصائية.

4.2. موضوعية القياس المحاسبي:

تعتبر الموضوعية خاصية أساسية من خواص المعلومات المحاسبية باعتبارها تجنب عملية القياس المحاسبي عملية الانحياز والتأثير الشخصي من جهة والإفصاح التام عن المعلومات المحاسبية من جهة أخرى، فالموضوعية تتطلب الثبات النسبي والقبول الملائم للسياسات والإجراءات المحاسبية المطبقة من قبل أغلب المحاسبين (النقيب، 2004، صفحة 295)، ولموضوعية القياس المحاسبي دلالتين علمية ومحاسبية يمكن توضيحهما على النحو الآتي:

أ. **دلالـة علمية**: تعني موضوعية القياس حسب الدلالة العلمية تحري الصدق وعدم التحيُّز في التقرير عن الوقائع والأحداث التي يتم مشاهدتها، أو الارتكان إلى الأساليب العلمية بشأن التنبؤ بالأحداث والوقائع المستقبلية بحيث تصبح التنبؤات على درجة عالية من الثقة فيها وأكثر مصداقية (مرعي و وآخرون، 1988، صفحة 52).

ب. دلالـة محاسبية: يقصد بها الدلالة المحاسبية المقبولة قبولا عاما في التطبيق العملي، والتي تقتضي أن يستند القياس المحاسبي قدر الإمكان إلى وجود أدلة إثبات يمكن التحقق منها (مرعي و وآخرون، 1988، صفحة 52)؛ بمعنى أنه حتى يتصف القياس بالموضوعية لا بد من عدم تأثير القياس الشخصي على القياس، وذلك بتوافر دليل موضوعي قابل للإثبات (عبد الرحمن بن إبراهيم، 2009، صفحة 100)، أي التأكد بأي وسيلة مادية من حدوث الواقعة المالية، وتعتبر المستندات المحاسبية دليلا ماديا كافيا كبرهان مكتوب يؤيد حدوث الواقعة (الحيالى، 2007، صفحة 72، 73).

3. تحيُّـز القياس المحاسبي:

تُعـد ظاهرة تحيُّز القياس من الظواهر العامة المرفقة لأي عملية قياس، وأيا كان مجالها في العلوم البحتة أو في العلوم الاجتماعية على حد سواء، وبينما يكون تحيُّز القياس ضئيلا ويمكن تحديده بقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة، فإنه غالبا ما يكون كبيرا ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي مجال المحاسبة بشكل خاص، ويرتبط ذلك إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية، وبطبيعة عملية القياس المحاسبي من الناحية الأخرى (مطر و السويطي، 2012، صفحة 147).

فالخاصية محل القياس في المجالات المحاسبية هي القيمة المالية للحدث الاقتصادي، إلا أن مفهوم القيمة ليس مفهوما محددا لدى المحاسبين، مما يجعلهم مختلفين في قياسها، كما أن عملية القياس المحاسبي هي الأخرى محكومة بفروض وقواعد ومبادئ محاسبية عامة ينقصها التحديد، ويعاني الكثير منها من عيوب أو محددات أو أوجه قصور، ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية للمحاسب والإدارة. بالإضافة إلى ذلك فإن من العوامل الهامة المسببة لتحيُّز القياس المحاسبي، هو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية (وحدة النقد) (الحيالى، 2007، صفحة 135).

1.3. تحيُّـز (عدم حيادية) القائم بعملية القياس:

يقصد به جميع أنواع تحيُّز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة يتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية (الحيالى، 2007، صفحة 140)، لكن القائم بعملية القياس (المحاسب) يستخدم نظام القياس بشكل خاطئ أو مبالغ فيه نتيجة نقص الخبرة أو خطأ في التطبيق ما يؤدي إلى نشوء تحيُّز في القياس، مثل اختيار طريقة اهتلاك الموجودات غير المتداولة، أو تقدير عمرها الإنتاجي أو تقدير القيمة المتبقية لها...وغيرها (الججاوي و الزوبعي، 2014، صفحة 69). لذا فإن تحيُّز القائم بالقياس إما متعمد (في حالة عدم الأمانة مثلا) أو غير متعمد (في حالة نقص المعرفة والخبرة) (رضوان حلوه، 2006، صفحة 207).

وعليه عندما يكون باب التقدير والاجتهاد مفتوحا فإن للحكم الشخصي للقائم بعملية القياس حيز كبير في العمل المحاسبي، وهذا ما يحصل فعلا وما تسمح به البدائل المحاسبية، ومرونة معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وفي هذه الحالة تصبح الموضوعية محل جـدل

باعتبار أن القائم بالقياس أحيانا يغلب مصلحته الشخصية ويميل إلى الكفة التي يرجح أنها تنسجم مع حاجاته ويخضع لرغبات الإدارة، التي هي الأخرى تعمل على تكون مخرجات عملية القياس المحاسبي تحقق أهدافها (الججاوي و الزوبعي، 2014، صفحة 57، 58).

2.3. مظاهـر تحيُّـز القياس المحاسبي:

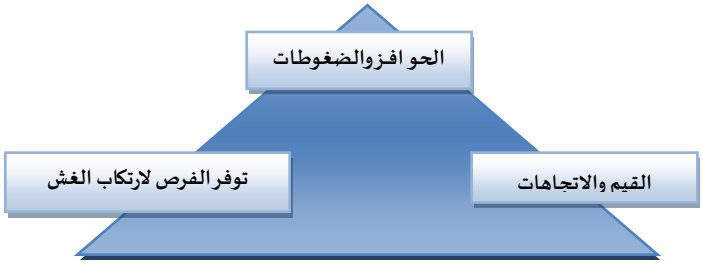
تبرز مظاهر تحيُّز القياس المحاسبي في جانبين أساسيين؛ الجانب الأول ويكون خارج إطار القوانين، المبادئ ومعايير المحاسبة الدولية ويظهر في شكل غش محاسبي، أما الجانب الثاني فيكون ضمن إطار القوانين، المبادئ ومعايير المحاسبة الدولية ويظهر في شكل تلاعب محاسبي.

1.2.3. الغش المحـاسبي: عرف معيار التدقيق الدولية (ISA 240) " مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية " الغش المحاسبي (الاحتيال) بأنه فعل مقصود من قبل شخص أو أكثر من موظفي الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة أو طرف ثالث يعتمد على الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية (الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، 2010، صفحة 159)، ويقصد بالغش المحاسبي السلوك الانتهازي المقصود في الحذف والتحريف بحيث يؤدي إلى تضليل الآخرين ويسبب لهم الخسائر، بينما يحقق المنفعة لممارسيه (HOUNNONGANDJI, 2011, p. 15). وقد يشمل الغش ما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، 2010، صفحة 168):

- التلاعب أو التزوير أو إجراء تغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق الثبوتية أو الداعمة التي تم اعتمادها في إعداد البيانات المالية.
- التمثيل الخاطئ للبيانات المالية، أو الحذف المُتعمد لأحداث أو معلومات هامة منها.
- سوء تطبيق متعمد للمبادئ المحاسبية الخاص بالمبالغ، التصنيف، العرض أو الإفصاح.

كما تزداد مخاطر الغش المحاسبي إذا توفرت عدة عوامل مساعدة لارتكابه، والتي يمكن حصرها في ثلاثة عوامل مجتمعة يطلق عليها مثلث الغش والموضحة في الشكل الآتي (SOUTIN & Unité de Recherche, 2010, p. 17):

الشكل رقم (1): مثلث الغش



المصدر:(SOUTIN & Unité de Recherche, 2010, p. 17)

2.2.3. التلاعب المحاسبي: يقصد به قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في القوانين والمبادئ والمعايير المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيِّزة عن الأداء المالي للمنشأة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها (حمادة، 2010، صفحة 95)، ويقصد به العملية التي تُمكن القائمين بالقياس استخدام معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات المنشأة (صبايحي، 2015، صفحة 16). ويعد التلاعب المحاسبي ممارسة غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية البديلة التي تتيح الفرصة للتلاعب بالبيانات المالية وتضليلها (حمادة، 2010، صفحة 96).

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، وترتبط هذه الخاصية بتماثل المعلومات بين المؤسسة معدة القوائم المالية والأطراف الخارجية المستخدمة لهذه القوائم.

كما تَرتكِز هذه الخاصية بمُحدداتها على تقديم معلومات في الوقت المناسب تُمَكِن من تقييم نتائج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية وتصحيح التوقعات السابقة، وتُعزَز خاصية الملاءمة بالالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية، وعدم التحيُّز في عملية القياس المحاسبي.

1.4. تعريف خاصية الملاءمـة: تعرف خاصية الملاءمة بأنها " قدرة المعلومات على إحداث تغيير في القرار سواء بالمساعدة في عملية التنبؤ أو تأكيد التوقعات السابقة " (Kenneth s, 1982, p. 20)،حيث تؤثر التقارير المالية الملائمة في القرارات الاقتصادية للمستخدمين (سواء المساهمين، حملة السندات، الموردين، والوكلاء) (Callao, 2007, p. 150). 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). وبالتالي وجـود فـرق في اتخاذ القرار ويكون له نتائجه على التوقعات والأحداث الاقتصادية المستقبلية، إذ تتصف المعلومات المالية بالملاءمة نتيجة قدرتها على التنبؤ والتقييم وأن تتزامن مع وقت الحاجة إليها، فهي تعزز من احتمالية التوقعات وتغيير درجة عدم التأكد وبالتالي سلامة القرار (حيدر محمد، 2007، صفحة 96).

2.4. تحليل محـدِدَات خاصيـة المُلاءَمـة: لأجل تحقيق صفة الملاءمة للمعلومات المالية لا بد من توفر ثلاثة عناصر رئيسية لهذه الخاصية وهي (مطر و السويطي، 2012، صفحة 332، 333): القيمة التنبؤية، التغذية العكسية، التوقيت المناسب.

1.2.4. القيمـة التنبؤيـة: يقصد بالقيمة التنبؤية قدرة المعلومات المالية في تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المستقبلية وتخفيض درجة عدم التأكد لديه، وتساهم القيمة التنبؤية في عمل تنبؤات حول الآثار الاقتصادية للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل وهي ذات صلة بالمستخدم تؤدي إلى تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغير في التوقعات المستقبلية وتساهم في عمل تغذية أمامية مفيدة في منع الاختلال في المستقبل (حيدر محمد، 2007، صفحة 96، 97).

وتُعد خاصية القيمة التنبؤية مهمة للمعلومات المالية، ذلك أنه كلما تميزت المعلومات المالية بالقدرة على إمداد متخذ القرار الاقتصادي ومساعدته في زيادة احتمال التوقعات وتقليل احتمال خطر اتخاذ تلك القرارات، كلما زادت فائدتها وحاجة المستفيد لمثل تلك المعلومات، والعكس صحيح (عبد الرحمن بن إبراهيم، 2009، صفحة 115).

2.2.4. التغذيـة العكسيـة: وتعني هذه الخاصية قدرة المعلومات المالية على تقويم وتصحيح التوقعات السابقة، أي أن تكون هذه المعلومات صالحة للاستخدام في مختلف الظروف وفي جميع الحالات (خليل عواد، 2005، صفحة 34)، بحيث تمكن مستخدمها في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة من حيث تعزيزها، تثبيتها أو تقييم مدى صحة التوقعات السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي اعتمدت على هذه التوقعات، ذلك أن الاهتمام بنتائج الماضي وتقييم اتجاهاتها سيكون مفيدا للتنبؤ بالمستقبل (شاهين، 2011، صفحة 113).

وعليه فإنه نادرا ما يتم اتخاذ القرارات الاقتصادية بصورة منعزلة، ذلك أن المعلومات عن نتائج القرارات التي اتخذت سابقا غالبا ما تكون مدخلات أساسية لاتخاذ قرار آخر في المستقبل، فالمحاسبة تقدم خدمات معلوماتية للمستثمرين بحيث تسمح لهم من تسوية الإستراتيجية الاستثمارية باستمرار مع مرور الزمن (رضوان حلوه، 2006، صفحة 204).

3.2.4. التوقيت المناسب: تعتبر خاصية التوقيت المناسب من أهم خصائص المعلومات المالية، باعتبار أنها تُقدم لمتخذ القرار ما يحتاجه من معلومات في الوقت المناسب للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرار ومعالجة الخلل بأقل جهد وأدنى تكاليف. لذا فإن كفاءة المحاسب وكفاءة وفعالية النظام المحاسبي تؤديان دورا أساسيا في الإسراع بتقديم التقارير والقوائم المالية في فترات قصيرة نسبيا للاستفادة منها في اتخاذ القرار (النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية ، 2004، صفحة 90). كما أن ارتباط الكثير من القرارات الاقتصادية بالتغيرات السريعة للظروف المحيطة بها، يستلزم السرعة في اتخاذ هذه القرارات، لذلك فإن متخذ القرار بحاجة للمعلومات المالية الجارية والفورية، وعليه فالتوقيت المناسب يعني إتاحة المعلومات لمتخذ القرار في الوقت اللازم قبل فقدانها للقدرة على التأثير في عملية اتخاذ القرار (OBAIDAT، 2007، صفحة 27). وعليه وفي هذا الجانب فقد حاولت الهيئات والمؤسسات المهنية والعلمية المحاسبية تعزيز وإضفاء الملاءمة في التوقيت من خلال مطالبة الشركات إصدار التقارير والقوائم المالية السنوية خلال مدة محددة بعد انتهاء السنة المالية، ومطالبتها أيضا بإصدار التقارير المالية للفترة الربع سنوية والنصف سنوية (خنفر و المطارنة، 2009، صفحة 18).

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.

3.4. تَحيُّـز المُلاءَمَـة: يتخذ تحيُّز القياس المحاسبي شكل تحيُّز الملاءمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات مستخدم هذه القياسات في غرض معين. وإذا كان تحيُّز موضوعية القياس على صلة بدقة مخرجات القياس، فإن تحيُّز ملاءمة القياس على صلة بملاءمة مخرجات القياس للأغراض المستخدمة فيها (سيد عطا الله، 2009، صفحة 185). إذا يُقاس تحيُّز ملاءَمة القياس بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم القياسات المحاسبية، حيث كلما زادت استفادته منها كلما نقص تحيُّز الملاءمة والعكس صحيح (مطر و السويطي، 2012، صفحة 155).

وتعد مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجتها أكثر مراحل عملية القياس عُرضة لنشوء تحيُّز الملاءمة، لأن المعلومات المحاسبية بصفتها مخرجات هذه المرحلة، تكون شديدة الحساسية في مرحلة التحليل والمعالجة من زاوية تأثرها برغبات مستخدمي المعلومات المحاسبية الذين يستخدمونها بطرق مختلفة في تحقيق أغراض مختلفة، حيث أن معلومة معينة تناسب شخص معين في غرض معين، قد لا تكون ملائمة لشخص آخر يستخدمها في غرض آخر (مطر و السويطي، 2012، صفحة 156، 157). ومن الناحية النظرية، فإنه ينتفي تحيُّز الملاءمة تماما في حالة واحدة فقط، وهي عندما ينجح القائم بعملية القياس المحاسبي في توفير مخرجات القياس التي يطلبها بالضبط وبالشكل المناسب مستخدم القياسات المحاسبية، وعلى هذا الأساس فإن تحيُّز ملاءمة القياس المحاسبي على صلة بوظيفة الإفصاح المحاسبي التي تعد من الوظائف الأساسية للمحاسبة (سيد عطا الله، 2009، صفحة 185).

5. منهج ومجتمع البحث:

بناءا على طبيعة الدراسة التي تهدف إلى دراسة وإبراز أثر حيادية المحاسب في تعزيز ودعم تماثل المعلومات المالية بين المؤسسات الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية، اعتمدنا على منهج التحليلي الوصفي، ومن هذا المنهج كجزئية تضمن نهج دراسة حالة الذي يساعد على تحليل نتائج الدراسة.

حيث يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين الذي يقومون بعملية القياس المحاسبي للعمليات والأحداث المالية وإعداد القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وبهدف اختبار فرضيات البحث أستهدف الباحث عينة عشوائية من المحاسبين وتمثله تمثيلا دقيقا باعتباره مجتمع متجانس، وقد بلغ حجم العينة 65 عينة من ولايات: المسيلة، برج بوعريريج، سطيف، الجزائر العاصمة.

6. اختبارفرضيات البحث:

تم تحليل نتائجها واختبار فرضيات الدراسة اعتمادا على (SPSS)، وذلك باستخدام اختبار T (T-Test) لمتوسط عينة واحدة لاختبار الفرضية (1) أما الفرضية (2) فتم اختبارها بإتباع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: إثبات العلاقة الخطية واتجاهها بين المتغيرات المستقلة والتابعة باستخدام معامل الارتباط بيرسون R ومعامل التحديد R^2.

الخطوة الثانية: تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط SRM لتحديد وتحليل أثر المتغير المستقل على التابع، كما يمكننا هذه النماذج من التنبؤ بدرجة ملاءمة وتماثل المعلومات المالية إذا عُلمت درجة عدم حيادية المحاسب.

1.6. اختبار الفرضية الأولى " يتصف المحاسب بالتحيُّز أثناء عملية القياس المحاسبي للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر".

لإجراء اختبار T للعينة الواحدة One Simple T-Test عند مستوى دلالة 5% لدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية للمحور الأول (30) ومتوسطه الحسابي، تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية العدمية H0**: لا يتصف المحاسب بالتحيُّز أثناء عملية القياس المحاسبي للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.
- **الفرضية البديلة H1**: يتصف المحاسب بالتحيُّز أثناء عملية القياس المحاسبي للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

حيث كانت نتائج هذا الاختبار مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (1): نتائج اختبار **T** للعينة الواحدة لاختبار صحة الفرضية الأولى

الاتجاه العام للمحور الأول	حجم العينة n	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المعيارية 30		
				قيمة T المحسوبة	درجة الحرية df	القيمة الاحتمالية (Sig.)
يتصف المحاسب بالتحيُّز أثناء عملية القياس المحاسبي	65	29,34	4,78	1,115	64	0,004

المصدر: اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج *SPSS*.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (1) أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية للمحور الأول بلغ 29,34 بانحراف معياري قدره 4,78، كما بلغت قيمة T المحسوبة 1,115 والقيمة الاحتمالية الموافقة لها P-Value (Sig.) = 0,004 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 (30)

والمتوسط الحسابي لهذا المحور، ما يعنى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المحاسب يتصف بالتحيُّز أثناء عملية القياس المحاسبي للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي أنه " يتصف المحاسب بالتحيُّز أثناء عملية القياس المحاسبي للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.".

2.6. اختبار الفرضية الثانية " تؤثر عدم حيادية المحاسب أثناء عملية القياس المحاسبي على ملاءمـة المعلومات المالية وتماثلها".

لدراسة صحة هذه الفرضية عند مستوى دلالة 5% باستخدام المؤشرات الإحصائية تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

- **الفرضية العدمية H0**: لا تؤثر عدم حيادية المحاسب أثناء عملية القياس المحاسبي على ملاءمـة المعلومات المالية وتماثلها.
- **الفرضية البديلة H1**: تؤثر عدم حيادية المحاسب أثناء عملية القياس المحاسبي على ملاءمـة المعلومات المالية وتماثلها.

- **الخطوة الأولى**: إثبات العلاقة الخطية واتجاهها بين عدم حيادية المحاسب وملاءمة المعلومات المالية وتماثلها.

جدول رقم (2): نتائج اختبار معامل الارتباط بيرسون **R** ومعامل التحديد $\mathbf{R^2}$ لإثبات العلاقة الخطية واتجاهها

البيان	حجم العينة **n**	معامل الارتباط **R**	معامل التحديد $\mathbf{R^2}$	القيمة الاحتمالية (**Sig**.)
تأثير عدم حيادية المحاسب على ملاءمـة المعلومات المالية وتماثلها.	**65**	**- 0,223**	**0,050**	**0,014**

المصدر: اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج *SPSS*.

نلاحـظ من خلال الجدول رقم (2) أن قيمـة معامل الارتباط بيرسون (0,223-) = R والقيـمة الاحتمالية المـوافقة لها 0,014 = (.Sig) P-Value أقل من 0,05وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$) ما يعني وجود علاقة ارتباطية عكسية (سالبة) بين عدم حيادية

المحاسب وملاءمة المعلومات المالية وتماثلها، والتي تعني أنه كلما ارتفعت درجة عدم حيادية المحاسب انخفضت درجة ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها.

في حين بلغ معامل التحديد $R^2 = 0,050$ ويعني أن 5% من التأثيرات على ملاءمة المعلومات المالية (التباينات الكلية في قيم المتغير التابع) تُفسرها عدم حيادية المحاسب، وهي قيمة تُحدِد وتُثبت تأثير عدم حيادية المحاسب على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها.

- **الخطوة الثانية**: تحديد وتحليل أثر عدم حيادية المحاسب على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط SRM، ويبين الجدول التالي نتائج المؤشرات الإحصائية المتعلقة بهذا النموذج:

جدول رقم (3): نتائج المؤشرات الإحصائية المتعلقة بنموذج الانحدار الخطي البسيط SRM.

المتغير المستقل X_1 / المتغير التابع Y_1	قيمة المتغير	الخطأ العشوائي e	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)
الحد الثابت B_0	31,776	2,625	12,104	0,000
معلمة الميل B_1	- 0,161	0,088	-1,819	0,014

المصدر: اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج *SPSS*

أ. **التعريف بمتغيرات نموذج الانحدار الخطي البسيط:** يأخذ نموذج الانحدار الصيغة العامة التالية:

$$Y_1 = B_0 + B_1 X_1 + e$$

Y_1: المتغير التابع (ملاءمة المعلومات المالية)

X_1: المتغير المستقل (عدم حيادية المحاسب)

B_0: الحد الثابت (معلمة التقاطع)

B_1: معلمة الميل $B_1 = \frac{\Delta Y1}{\Delta X1}$

e: الخطأ العشوائي يمثل الفرق بين القيمة الحقيقية Y_1 والقيمة التقديرية $\hat{Y}_1$

حيث أن: $e = Y_1 - \hat{Y}_1$

ب. اختبار معنوية معالم النموذج:

لاختبار معنوية معالم النموذج تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة عند مستوى دلالة 5%.

- ✓ **اختبـار معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) B_0**: تم صياغة الفرضيتين التاليتين:
  - **الفرضيـة العدمية: $H_0: B_0 = 0$**
  - **الفرضيـة البديلة: $H_1: B_0 \neq 0$**

من خلال الجدول رقم (3) فإن قيمة T المحسوبة لمعلمة التقاطع بلغت 12,104 والقيـمة الاحتمالية الموافقة لها 0,000 = (.Sig) P-Value أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$)، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة أي أن معلمة التقاطع تختلف جوهريا عن الصفر.

- ✓ **اختبـار معنـوية معلمـة الميل B_1:** تم صياغة الفرضيتين التاليتين:
  - **الفرضيـة العدمية: $H_0: B_1 = 0$**
  - **الفرضيـة البديلة: $H_1: B_1 \neq 0$**

من الجـدول رقم (3) فإن قيمـة T المحسوبة لمعلمة الميل بلغت 1,819- والقيـمة الاحتمالية الموافقة لها 0,014 = (.Sig) P-Value أقل من 0,05 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\propto \leq 0,05$)، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة أي أن معلمة الميل تختلف جوهريا عن الصفر وهذا يعكس أهمية متغير عدم حيادية المحاسب في النموذج.

ج. صياغـة معادلـة الانحـدار الخطي البسيط: بناءا على الجدول رقم (3)، وبما أنه تم إثبات معنوية معالم النموذج فإنه يمكن صياغة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغيرين عدم حيادية المحاسب وملاءمة المعلومات المالية على النحو الآتي:

$Y_1 = 31,776 - 0,161\ X_1$ (2,625) (0,088)	$R^2 = 0,050$, ... SRM

R^2: تعتبر مقياسا لجودة توفيق النموذج، حيث تفسر $R^2 = 0,050$ في نموذج الانحدار أن 5% من التباينات (الانحرافات الكلية في قيم **Y1**) تفسرها العلاقة الخطية أي نموذج الانحدار، أما الباقي فهي ترجع إلى عوامل عشوائية لم يتضمنها النموذج، هذا الأخير الذي يهدف إلى إثبات وتحديد تأثير عدم حيادية المحاسب على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها.

أما الأرقام بين قوسين تمثل الخطأ المعياري للمعالم (B_1 ،B_0).

اعتمادا على الخطوتين السابقتين وبناء على تفسير قيمة **R** ومعامل التحديد R^2 ومن خلال الشكل الجبري للنموذج العكسي لمعادلة الانحدار **SRM** (نتيجة أن قيمة معلمة الميل B_1 سالبة) نستنتج أن عدم حيادية المحاسب X_1 **يؤثر سلبا** (عكسيا) على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها Y_1 حيث تُفسِر معلمة الميل B_1 أن ارتفاع درجة عدم حيادية المحاسب بدرجة واحدة يؤدي إلى انخفاض درجة ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها بنسبة: **16,1 %** أي:

$$\Delta Y1 = -0,161\ \Delta X1$$

بناء على ما سبق فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي أنه " تؤثر عدم حيادية المحاسب أثناء عملية القياس المحاسبي على ملاءمـة المعلومات المالية وتماثلها ".

7. الخاتمــة:

حتى تؤدي المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية دورا هاما وحيويا في ترشيد مختلف القرارات الاستثمارية والتمويلية لمستخدميها، لا بد أن تتصف هذه المعلومات بملاءمتها لعملية اتخاذ القرار وتكون أكثر تماثلا بين المؤسسة الاقتصادية والأطراف المستخدمة لقوائمها المالية، لذا يجب أن تتوفر البيئة المحاسبية اللازمة التي تدعم حيادية المحاسب وعدم تحيزه عند إعداد هذه القوائم، وأن تساعده في تحقيق الحوكمة المحاسبية.

1.7. النتائج: من خلال تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تم إبراز وتشخيص واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر ومدى التزام المحاسب بالحيادية والموضوعية أثناء عملية القياس المحاسبي واحترامه للنظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).
- أثبت نتائج الدراسة أن المحاسب يتصف بعدم الحيادية أي وجود تحيُّز في عملية القياس المحاسبي سواء تحيُّز عمدي أو غير عمدي وهذا عند قياسه المحاسبي للعمليات والأحداث المالية وإعداده للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بالجزائر.
- كما أثبتت الدراسة أن عدم حيادية المحاسب وتحيزه في القياس المحاسبي يؤثر سلبا (عكسيا) على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها، وهذا ما يؤدي إلى عدم تماثل المعلومات بين

المؤسسة الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية. هذا التأثير مترجم في صيغة نموذج الانحدار الخطي البسيط SRM التالية:

$$Y_1 = 31{,}776 - 0{,}161\ X_1 \qquad ,R^2 = 0{,}050 \ldots\ldots\ldots\ldots \text{SRM}$$
$$(2{,}625)\quad (0{,}088)$$

- بالاعتماد على صيغة نموذج **SRM** نستنتج أن عدم حيادية المحاسب **X_1** يؤثر سلبا (عكسيا) على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها **Y_1**، حيث تُفسِر معلمة الميل **B_1** أن ارتفاع درجة عدم حيادية المحاسب بدرجة واحدة يؤدي إلى انخفاض درجة ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها بنسبة: **16,1 %**.
- تزداد قوة التأثير السلبي لعدم حيادية المحاسب على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها بين المؤسسة ومستخدمي قوائمها حسب الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية للبند الذي تم التحيُّز فيه وأيضا حسب الأهمية النسبية لهذا البند وتأثيره على متخذ القرار.
- بالاعتماد على صيغة نموذج **SRM** يمكن أيضا التنبؤ بتأثير عدم حيادية المحاسب على ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها، من خلال التنبؤ بدرجة انخفاض ملاءمة المعلومات المالية وتماثلها إذا عُلمت درجة عدم حيادية المحاسب.
- هناك صعوبة في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) في الواقع، ويرجع ذلك إلى اقتصار الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال المحاسبة والتدقيق على إصدار القوانين المنظمة وأهملت متابعة وضبط إجراءات وآليات تطبيقها في الوقع العملي وخاصة إهمال البعد الأخلاقي والتكويني لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق.

2.7.التوصيات: على ضوء النتائج المتوصل إليها، نؤكد على التوصيات التالية:

- لا بد للمحاسب عند قيامه بالقياس المحاسبي للعمليات المالية أن يتصف بالحيادية والموضوعية وأن تكون تقديراته الشخصية منطقية ومبررة، حتى لا يؤثر على جودة القياس المحاسبي ويحقق تماثل المعلومات بين المؤسسة الاقتصادية والأطراف المستخدمة لقوائمها المالية.
- ضرورة تكوين المستمر للمحاسبين في المؤسسات في الجانب المحاسبي والحوكمة المحاسبية واستخدام المحاسبة الرقمية التي تعزز من تماثل المعلومات المالية وجودتها.

- ضرورة التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة، مع العمل لإيجاد آليات فعالة تمكن من تقييم التزام المحاسب بأخلاقيات المهنة عبر مراحل إعداد القوائم المالية، كما تحمي المحاسب من ضغوطات الإدارة.
- ضرورة تطبيق المحاسبة الرقمية والتدقيق الالكتروني والرقمنة الجبائية كآليات فعالة تضمن جودة القوائم المالية وتحقق تماثل المعلومات بين المؤسسة الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية، وبالتالي ضمان الثقة بين الأعوان الاقتصاديين.

8.قائمة المراجع

أبو حشيش خليل عواد. (2005). المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC). (2010). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. الأردن: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- الججاوي ,ط & .,الزوبعي ,س .(2014) .القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساته (على رأي مراقب الحسابات) .عمان :دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- الحميد عبد الرحمن بن إبراهيم. (2009). نظرية المحاسبة. الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية.
- الحيالى ,و .ن .(2007) .نظرية المحاسبة .الدنمارك :منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة.
- رشا حمادة. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية). مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 26 (2).
- رضوان حلوه ,ح .(2006) .النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير .عمان :دار وائل للنشر والتوزيع.
- سيد عطا الله ,ا .(2009) .النظريات المحاسبية .عمان :دار الراية للنشر والتوزيع.
- عباس مهدي الشيرازي. (1990). نظرية المحاسبة. الكويت: دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع.
- عبد الحي مرعي، و وآخرون. (1988). أصول القياس والاتصال المحاسبي. بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر.
- علي بني عطا حيدر محمد. (2007). مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة. عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.

- علي عبد الله، شاهين. (2011). النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي). غـزة: مكتبة آفاق للطباعة والنشر.
- كمال عبد العزيز النقيب. (2004). المدخل المعاصـر إلى علم المحاسبـة المالية . عمان: دار وائـل للنشـر.
- كمال عبد العزيز النقيب. (2004). مقدمة في نظرية المحاسبة. عمان: دار وائل للنشر.
- مطر ,م & .,السويطي ,م .(2012) .التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية(في مجالات القياس، العرض، الإفصاح) .عمان :دار وائل للنشر.
- مؤيد راضي خنفر، و غسان فلاح المطارنة. (2009). تحليل القـوائم الماليـة. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- نوال، صبايحي. (2015). الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، *2* (22).

Accounting information qualitative characteristics .(2007) . Ahmed OBAIDAT .gap: Evidence from Jordan *International Management Review* ، *03* (02).

- American Accounting Association, A. (1966). *Committee to Prepare A Statement of Basic* Accounting Theory. Evanston: Collected papers.
- Callao, S. (2007). Adoption of IFRS In Spain, Effet On The Comparability and Relevance of Financial Reporting. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation , 16.
- ESCAFFRE, L. (2012). De la Pertinence de l'Information Comptable; contribution à l'analyse des interactions entre la doctrine comptable et la recherche positive. France, Université d'Angers: HAL Archives-Ouvertes.
- HOUNNONGANDJI, F. (2011). Histoires Ordinaires de fraudes. Paris: 1ère édition Eyrolle.
- Kenneth s, M. (1982). Accounting Theory. lnc: 2nd Ed, Grid Publishing.
- SOUTIN, J.-F., & Unité de Recherche. (2010). LA FRAUDE comment mettre en place et renforcer un dispositif de lutte anti-fraude ? Paris: Cahier de la recherche, Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI).