# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة سطيف 1



كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية

أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية الموضوع:

دراسة عوامل المحيط المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية للمؤسسات الإقتصادية في ظل أعمال التوافق المحاسبي الدولي -حالة الجزائر-

إشراف الأستاذ الدكتور:

إعداد الباحث:

بالرقي تيجاني

بودبة خالد

### أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د. ملياني حكيم
مشرفاً ومقرراً	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بالرقي تيجاني
عضوا مناقشاً	جامعة بسكرة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. أحمد قايد نور الدين
عضوا مناقشاً	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر أ	د. شريقي عـمر
عضوا مناقشاً	جامعة باتنة 1	أستاذ محاضر أ	د. مسامح مختار
عضوا مناقشاً	جامعة المسيلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. سعيدي يحيي

السنة الجامعية 2017-2018

### ( لإهراء

لم أجد الكلمات التي توفي حقهما الله إلى والداي أمي وأبي حفظهما الله الى من شامركاني كحظات إنجائر هذا العمل نروجتي وإبنتي أسماء إلى إخوتي وأخواتي وكاعالتي الما إلى إخوتي وأخواتي وكاعالمني الى جميع الأصحاب والأصدقاء

### كلية شكر

الحمد لله حمداكثيرا طيبا مباركا فيه، و الصلاة والسلام على نبيه محمد صلى الله عليه وسلم، أما بعد:

قُدم هذا البحث في سبيل الحصول على شهادة الدكتوراه علوم، ولهذا لا يفوتنا في هذا المقام التقدم بالشكر والتقدير إلى كل من أمدنا بيد العون وساعدني في إنجازها، وأخص بالذكر المشرف الأستاذ الدكتور بالرقي تيجاني على تفضله بقبول الإشراف عليها أولا، وعلى ما نفعني به من علم وتوجيه.

كما أرفع شكري وامتناني للأساتذة المناقشين على تكرمهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة، وإبدائهم لما عرض لهم من ملاحظات تزيد من قيمة البحث، فأسأل المولى الكريم أن ينفعنا بهم.

### ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية في ظل أعمال التوافق المحاسبي الدولي وأخذنا الجزائر كنموذج. حيث استعملنا إدارة الأرباح كمؤشر لقياس جودة المعلومة المحاسبية لعينة من الشركات الجزائرية لأجل معرفة دور تطبيق النظام المحاسبي المالي من جهة، ودور القروض ودرجة الترابط بين القواعد الضريبية كعاملين مكونين للبيئة المحاسبية المجزائرية من جهة أخرى. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي زاد في جودة المعلومة المحاسبية بالنظر إلى مؤشر إدارة الأرباح. كما نجد أن التأثير العكسي للديون قد قل بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، لكن وعلى العكس بقى التأثير السلبي للضرائب على حاله بعد فترة التطبيق.

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية؛ جودة المعلومة المحاسبية؛ عوامل البيئة المحاسبية؛ النظام المحاسبي المالي الجزائري

#### **Abstract**

This study aims to examine the impact of accounting environment factors on the quality of accounting information within the Algerian financial accounting system. Earning management have been selected as measures of accounting information quality changes in a sample of Algerian companies before and after the adoption period; we also analyze the impact of debt and taxes as tow main Algerian accounting environment factors on accounting information quality. The results indicate an increase in the quality of accounting information, because there is a decrease in earning management after the adoption of Algerian financial accounting system, and we find a decrease in debt impact on accounting quality after the adoption, but taxes still continue with the same mode after the adoption period

Keywords: International accounting standards; quality of accounting information; accounting environmental factors; Algerian financial accounting system

### قائمة المحتويات

ع	الإهدا
شكر	كلمة
ن	ملخص
المحتويات	قائمة
الجداول	قائمة
الأشكال	قائمة
الإختصارات والرموز	قائمة
يـة	المقد
ل الأول: التوافق المحاسبي الدولي وأثره على الإفصاح المحاسبي	القصا
بحث الأول: العولمة والحاجة إلى التوافق المحاسبي الدولي	اله
بحث الثاني: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي والجهود المبذولة في سبيله	اله
بحث الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية	اله
بحث الرابع: دراسة آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدوليةEUR! SIGNET NON DEFINI	اله
تمة الفصل الأول	خ
ل الثاني: عوامل البيئة المحاسبية وأثرها على التوافق المحاسبي الدولي	القصا
بحث الأول: العوامل البيئية وتأثيرها على المحاسبة الدولية	اله
بحث الثاني: تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية باستعمال عوامل البيئة المحاسبية	اله
بحث الثالث:  المعايير المحاسبية الدولية والبيئة المحاسبية للدول النامية	اله
بحث الرابع: دراسة خصائص البيئة المحاسبية الجزائرية	اله
تمة الفصل	خ
ل الثالث: دراسة جودة المعلومة المحاسبية لعينة من الشركات الجزائرية	الفصا
بحث الأول: قياس جودة المعلومة المحاسبية وإدارة الأرباح	اله
بحث الثاني: دراسة جودة المعلومة المحاسبية في عينة من الشركات الجزائرية	اله
تمة الفصل	خ
ىة	الخاته
المراجع	قائمة
س العام	الفهر

### قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
5	تطور المبادلات التجارية العالمية حسب المناطق 1985	1-1
6	تطور الإستثمار الأجنبي المباشر 1990-2014	2-1
8	ترتيب 20 شركة متعددة الجنسيات التي تمتلك أكبر أصول في الخارج	3-1
9	مقاربة الأموال الخاصة والنتيجة لمجمع Daimler-Benz مع المعايير المحاسبية الأمريكية لسنوات 1992-1994	4-1
10	مقاربة النتيجة المجمعة لشركة GlaxoSmithKline إلى US GAAP والمعايير المحاسبية الدولية لسنوات 1995-2006	5-1
60	العلاقة بين أبعاد Gray المحاسبية وأبعاد Hofstede الثقافية	1-2
80	الفروق الأساسية بين النظم المحاسبية الدولية حسب تقسيم Nobes	2-2
92	تطور الإستتمار الأجنبي المباشر" FDI " ومساهمته في الناتج الداخلي الخام "GDP"	3-2
95	تطور حجم التداول في بورصة الجزائر (2000-2011)	4-2
125	العناصر الوصفية لمتغيرات الدراسة	1-3
127	معاملات بيرسن لمتغيرات الدراسة	2-3
128	تقدير المستحقات غير العادية لرأس المال للعينة ككل	3-3
130	تقدير المستحقات غير العادية الموجبة والسالبة لرأس المال العامل	4-3
131	دراسة علاقة الضرائب على مؤشر إدارة الأرباح	5-3
133	دراسة أثر عامل الديون على جودة المعلومة المحاسبية	6-3

### قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	المعنوان	الرقم
50	نموذج Doupnik& Salter لتطور المحاسبة	1-2
53	نموذج Archambault Archambault لتفاعل عوامل البيئة المحاسبية والتطبيقات المحاسبية	2-2
57	نموذج Gray حول تأثير الثقافة على النظم المحاسبية	3-2
61	أبعاد Gray المحاسبية وعلاقتها بالقياس والإفصاح المحاسبي	4-2
82	تصنيف Nobes الهرمي لسنة 1998 للأنظمة المحاسبية للدول	5-2
87	تصنيف الأنظمة المحاسبية للدول الإفريقية	6-2

### قائمة الرموز والإختصارات

عنوان الإختصار	الإختصار
United Nations Conference on Trade and Development	UNCTAD
Security Exchange Commission	SEC
Generally accepted accounting principles	GAAP
Organization for Economic Cooperation and Development	OECD
International Federation of Accountants	IFAC
International Organization of Securities Commissions	IOSCO
International Forum for Accountancy Development	IFAD
International Accounting Standards Committee	IASC
international accounting standards board	IASB
International Financial Reporting Standards	IFRS
International Accounting Standards	IAS
International Accounting Standards Committee Foundation	IASCF
International Financial Reporting Interpretations Committee	IFRIC
Standards Advisory Council	SAC
Committee on Accounting Procedure	CAP
Financial Accounting Standards Board	FASB

# المالمة

تعتبر دراسة الإختلافات المحاسبية الدولية في ظل أعمال التوافق المحاسبي الدولي أحد أهم جوانب المحاسبة الدولية، ويرتكز هذا النوع من الدراسات على تحليل عوامل البيئة (المحيط) المحاسبية للدول، حيث تعتبر أن الإختلاف في الخصوصيات الإقتصادية، الثقافية، القانونية، السياسية والديموغرافية وكذلك الدينية بين الدول هو المسبب والمحدد الأساسي للإختلافات المحاسبية الدولية. إذن فهذا النوع من الدراسات يقوم على فرضية تبعية أهداف الإقصاح المحاسبي إلى عوامل البيئة المحاسبية، بحيث أن الإختلاف في العوامل السابقة يؤدي بدوره إلى إختلاف المبادئ والمعابير المحاسبية المحددة لطرق الإعتراف والقياس والإقصاح المحاسبي المستعملة في بيئة محاسبية معينة، وفي نفس الوقت يؤدي إلى إختلاف طريقة الإدراك والفهم لدى مستعملي المعلومات المحاسبية. لذا ومن هذا المنطلق يشترط الكثير من الكتاب على أنه لإنجاح جهود التوافق المحاسبي الدولي يجب فهم أسباب وطرق الاختلافات المحاسبية الدولية، ليساعدنا ذلك في معرفة أوجه التشابه والإختلاف بين الأنظمة المحاسبية الدولية، وليكن في الأخير العامل الموجه لعملية تصميم المعايير المحاسبية التي تتماشي مع تلك الظروف.

في ظل التحولات الجذرية والمتسارعة التي ميزت الساحة المحاسبية الدولية في العقود الثلاثة الأخيرة ظهر مفهوم التوافق المحاسبي الدولي، حيث أدى انتشار وتوسع نشاط وأعمال الشركات المتعددة الجنسيات، كذلك تطور حجم المعاملات التجارية بين الدول وعولمة الأسواق المالية العالمية فيما بينها إلى الحاجة الملحة لإيجاد لغة محاسبية موحدة بين الدول تسهل وتعزز التجارة الدولية وتدفقات رأس المال والنمو الإقتصادي. وقد جاء التوافق المحاسبي الدولي كحل في سبيل تقليل الفروق المحاسبية الدولية التي تعتبر عقبة كبيرة أمام العوامل المذكورة سابقا، حيث خلقت الفروق المحاسبية الدولية مشاكل كثيرة في عملية تجميع حسابات الشركات المتعددة الجنسيات التي تملك فروع لها في دول كثيرة. كذلك لا يمكن المقارنة بين المعلومات المالية للشركات عبر العالم نظرا لأن القوائم المالية معدة وفقا لمعايير محاسبية مختلفة، هذا سيخلق عقبة كبيرة أمام المستثمرين لمعرفة الفرص الأكثر ربحية والاستثمار فيها وأمام التدفق الحر لرؤوس الأموال العالمية.

لتخطي المشاكل الناتجة عن الإختلافات المحاسبية الدولية ظهرت في الساحة الدولية جهود الكثير من الجهات في سبيل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، لكن تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية أبرز هذه الجهات. حيث حرصت اللجنة على إصدار المعايير المحاسبية الدولية (المعايير الدولية للإفصاح المالي حاليا) التي تتميز بالجودة العالية، وعملت أيضا على تشجيع تطبيقها بين الدول عن طريق تعاونها

مع هيئات دولية وإقليمية، بهدف زيادة مستوى شفافية وجودة المعلومات المحاسبية والمالية بين المؤسسات محليا ودوليا وكذا قابلية مقارنتها. ولتحقيق الأهداف السابقة قامت بإصدار إطارها المفاهيمي سنة 1989 الذي عُدل جزئيا في إطار عملها المشترك مع مجلس المعابير المالية الأمريكي سنة 2010. ويعتبر الإطار المفاهيمي منطلقا ومؤطرا لعمل اللجنة حيث يتكون من عدة فصول من بينها الفصل المرتبط بالخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في المعلومة المحاسبية، حيث قسمها إلى خصائص أساسية تتمثل في الموثوقية والمصداقية، وأخرى معززة تتمثل في القابلة للفهم، القابلة للمقارنة، القابلية للتحقق والتوقيت المناسب.

لقد أثمرت السياسة المتبعة من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية، حيث عرفت المحاسبية الدولية انتشارا كبيرا بين حوالي مئة وخمسين دولة عبر العالم منها أستراليا، كندا، الدول الأوروبية، دول أمريكا الجنوبية، الشرق الأوسط وأغلب دول آسيا وكذلك الكثير من دول إفريقيا. كذلك قطعت تلك المعايير شوطا كبيرا في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أعلنت لجنة الأوراق المالية الأمريكية سنة 2007 سماحها للشركات المدرجة في السوق المالية الأمريكية بإعداد تقاريرها المالية حسب المعايير المحاسبية الأمريكية.

وقد أثار إنتشار تطبيق المعابير المحاسبية الدولية فضول الكثير من الباحثين المحاسبيين، وبالأخص في الجوانب المرتبطة بآثار تطبيق المعابير المحاسبية الدولية. ويمكن أن نقسم جوانب تلك الدراسات إلى دراسات مرتبطة بالآثار المباشرة للتطبيق مثل ما هو متعلق بجودة الإفصاح المحاسبي وتأثير المعابير على مستوى شفافية وموثوقية المعلومات المحاسبية وقابلية المقارنة بين القوائم المالية للشركات دوليا ( ,2008; Tang et al., 2008; Christensen et al., 2008; Tang et al. 2008; الشركات دوليا ( ,2008 و و التعلق المعلومة الآثار غير المحاسبية المعلومة الآثار غير المحاسبية على دراسة الآثار تحسن مستوى جودة وشفافية المعلومة المحاسبية على المباشرة لتطبيق المعلير المحاسبية، أي آثار تحسن مستوى لا تماثل المعلومة داخل الأسواق المالي، أو آثار تخفيض تكلفة رأس المال، أو آثار زيادة الإستثمار الأجنبي المباشر وحجم تدفق رؤوس المالي، أو آثار تخفيض عمل ( بالمحاسبة على الأموال ( ,2002; Leuz and Verrecchia, 2000; Sun, 2006; Bushman et al. )

بعد إستقراء وتحليل الدراسات السابقة يمكن إستخلاص ملاحظتين مهمتين، الأولى هي أن هناك تضارب في نتائج الدراسات وبالأخص الجانب المتعلق بجودة المعلومة المحاسبية، فمنها من أكد وجود تحسن في مستوى الجودة والمقارنة بعد التطبيق وفي المقابل هناك دراسات أثبتت العكس. أما الملاحظة

الثانية فتتعلق بالملاحظة الأولى، أي أن سبب ذلك التضارب يمكن أن يكون لإختلاف فترات إجراء الدراسات لأنه من الممكن أن يكون أغلبها أُجري في الفترة الإنتقالية أو الفترة التي تلي مباشرة عملية الدراسات لأنه من الممكن أن يعطي نتائج مغلطة لأن نتائج التطبيق في الغالب تحتاج لمدة طويلة نسبيا لكي تتحقق (Mohammadrezaei et al. (2013). أو يمكن أن تكون درجة التقارب أو التباعد بين المعايير المحلية والمعايير المحاسبية الدولية السبب الثاني لذلك التضارب، حيت نجد أن التحسن يكون في البلدان ذات نظم القانون العرفي (2012). Barth et al. (2012) كما يمكن أن يرجع سبب التضارب إلى إختلاف درجة الصرامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على أرض الواقع، فالبلدان التي لديها نظم إنفاذ قوانين قوية هي الأكثر نجاحا في عملية التطبيق (2008). Cai et al. (2008).

مما سبق يمكن أن نستخلص فكرة توفير معايير محاسبية ذات جودة عالية عالميا وتطبيقها في بيئة محاسبية معينة لا يكفي للرفع من مستوى جودة المعلومة المحاسبية أو مستوى المقارنة بينها. بل يجب أن يؤخذ بعين الإعتبار العوامل الأخرى المكونة للبيئة المحاسبية، لأن تلك العوامل تؤثر في عملية الإعداد والإفصاح عن المعلومة المحاسبية وتؤثر في طريقة إدراكها وفهمها من قبل مستعمليها، أضف إلى ذلك إختلاف عوامل البيئة المحاسبية ودرجة تأثيرها من بيئة محاسبية إلى أخرى. من هذا المنطلق قدمت دراسة (2008) Soderstrom & Sun إطارا نظريا أبرزت فيه أهم العوامل المحددة لجودة المعلومة المحاسبية بعد تطبيق المعابير المحاسبية الدولية، حيث قسمتها إلى ثلاثة عوامل أساسية تتمثل أولا في طبيعة المعابير المحاسبية، وثانيا في طبيعة النظام السياسي والقانوني، وثالثا محفزات الإفصاح المحاسبي التي تتمثل في درجة تطور السوق المالي، طبيعة ملكية الشركات، درجة الترابط بين النظام الضريبي والنظام المحاسبي، وكذا تركيبة رأس المال.

تصنف البيئة المحاسبية الجزائرية ضمن مجموعة البيئات المحاسبية ذات المحاسبة القارية ( 2014; Claessens, Djankov &Lang, 2000; Shleifer &Vishny; 1997 هذه البيئة تتميز بنظام القانون المدني "code Law" الذي يتميز بضعف دور هيئات الضبط وإنفاذ القوانين المحاسبية، كما تعتبر القروض البنكية المصدر الأساسي في تمويل الشركات، إضافة إلى ضعف وتخلف السوق المالي وتركيز ملكية رأس المال على مجموعة قليلة من المالكين، كذلك تتميز بالعلاقة الكبيرة بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، وضعف وتأخر التعليم ومهنة المحاسبة. كل الخصائص السابقة تؤدي إلى ضعف الطلب على المعلومة المحاسبية والمالية من قبل الأطراف الخارجية للمؤسسة، وتجعل الإفصاح المحاسبي يتميز بالسرية والتحفظ، كما أن التطبيقات المحاسبية توجه لخدمة مصالح المالكين عن طريق البحث عن

تخفيض العبء الضريبي (الربح الخاضع للضريبة) أو لخدمة عملية التخطيط الحكومي، أو خدمة مصالح الإقراض.

وفي سياق مجموعة الإصلاحات الإقتصادية التي اتبعتها الجزائر من أجل المرور إلى الإقتصاد الحر وتماشيا مع الظروف الاقتصادية العالمية، وبهدف زيادة شفافية ونوعية الإفصاح المحاسبي قامت بتطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 الذي يختلف بشكل كبير عن توجهات المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، حيث يستمد مبادئه وفلسفته من المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي فمن الممكن أن يُدخل تغيرات جذرية على البيئة المحاسبية الجزائرية بما فيها جودة الإفصاح المحاسبي، ولهذا ستكون دراستنا تحليلا لآثار تطبيق النظام المحاسبي المالي وعوامل البيئة المحاسبية الجزائرية على جودة المعلومة المحاسبية للشركات الجزائرية.

### الإشكالية الرئيسية:

مما سبق يمكن تقديم إشكالية بحثنا الرئيسية كالتالى:

ما هو التأثير الذي تلعبه عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية في ظل أعمال التوافق المحاسبي الدولي؟

### الأسئلة الفرعية:

يمكن تقسيم الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الآثار المباشرة وغير المباشرة للتوسع الدولي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية،
   باعتبارها كمعايير محاسبية ذات جودة عالية?
- ما هو الدور الذي تلعبه عوامل البيئة المحاسبية الدولية السائدة على مسار التوافق المحاسبية؟
- ما هي أهم العوامل المكونة للبيئة المحاسبية الجزائرية وما دورها كمحدد لجودة المعلومة المحاسبية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010؟

### الفرضيات:

مما سبق يمكن صياغة فرضيات البحث كالتالي:

- تلعب المعابير المحاسبية الدولية دورا مهما في مجال التوافق المحاسبي الدولي وتساهم في تسهيل تدفق رؤوس الأموال العالمية وكذا زيادة ترابط الأسواق المالية العالمية وتحسين مستوى جودة المعلومة المحاسبية؛
- تلعب عوامل البيئة المحاسبية السائدة في دولة ما دورا مفصليا في إنجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص في تحديد مستوى شفافية المعلومة المحاسبية للشركات؛
- لا تساهم العوامل المكونة للبيئة المحاسبية الجزائرية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

يمكن تقسيم الفرضية الثالثة إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- هناك تأثير إيجابي لتطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية للشركات في البيئة الجزائرية بعد سنة 2010؛
- تعتبر القروض المصدر الأساسي لتمويل الشركات في البيئة المحاسبية الجزائرية وستؤثر سلبا على جودة المعلومة المحاسبية للشركات بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010؛
- يوجد ترابط كبير بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية وسيؤثر سلبا على جودة المعلومة المحاسبية للشركات حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالى سنة 2010؛

### منهجية الدراسة:

تقوم دراستنا بتحليل التغير في جودة المعلومة المحاسبية لعينة من الشركات الجزائرية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010، حيث سنقوم بمقارنة مستوى الجودة قبل وبعد فترة التطبيق لنرى إتجاه التغير فيها، وبما أن مفهوم جودة المعلومة المحاسبية هو مفهوم مجرد ومن الصعب جدا أو لا يمكن قياسه بشكل مباشر، فسنستعمل مؤشر إدارة الأرباح كمتغير وكيل "Proxy Variable" لقياس تغير مستوى جودة المعلومة المحاسبية داخل شركات العينة خلال فترة الدراسة.

تعتبر الطريقة السابقة في قياس تغير مستوى جودة المعلومة المحاسبية من بين الطرق المستعملة في الأدب المحاسبي المعاصر، حيث يقوم هذا النوع من الدراسات على فرضية أن إدارة الشركات تلجأ إلى التدخل المقصود في البيانات المحاسبية المعلنة لتحقيق أهداف معينة في إطار القواعد المحاسبية المسموح بها، ولهذا فكلما كان هناك تدخل مقصودا في البيانات المحاسبية المعلنة قلت جودة المعلومة المحاسبية، ويترجم هذا التدخل في دراستنا في أعمال إدارة الأرباح (1998) Levitt.

من هذا المنطلق نعتمد أولا على إدارة الأرباح كمؤشر لقياس درجة التغير في مستوى جودة المعلومة المحاسبية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، حيث سنستعمل حجم المستحقات غير المعلومة المحاسبية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، حيث سنستعمل لدراسة تغير مؤشر إدارة العادية لرأس المال باستعمال نموذج (Jones,1991) كمقياس لدراسة تغير مؤشر إدارة الأرباح بدلا من نموذج جونز (Jones,1991) ونموذج جونز المعدل، لأن النموذجان الأخيران يتطلبان توفر بيانات لمدة طويلة نسبيا، وكذلك لأن نموذج (DeFond &Park, 2001) يُستعمل في حالة عدم (Becker et al. 1998; Warfield et في بيئة معينة وكذلك لأنها أكثر دقة Werfield et في بيئة معينة وكذلك لأنها أكثر دقة (2009–2006) قبل معرفة إتجاه سلوك إدارة الأرباح في بيئة معينة وكذلك لأنها أكثر دقة الربعة سنوات (2006–2006) قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وأربع سنوات (2012–2015) بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، وأربع سنوات (2012–2015) بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي،

وبما أننا لا نستطيع دراسة كل عوامل البيئة المحاسبية الجزائرية سنختار كل من عامل طبيعة تمويل الشركات الذي يتمثل في القروض، حيث تُعتبر القروض المصدر الأساسي للتمويل الخارجي للشركات الجزائرية، مما سيخلق دافع لدى الشركات الجزائرية لإدارة الأرباح من اجل إعطاء صورة جيدة عن وضعيتها المالية، وبالتالي الحصول على قروض في ظروف مواتية وهو ما سيؤثر على جودة المعلومة المحاسبية ( Rodri guez-Pe rez & Hemmen, 2010; Jaggi &Lee, 2002; DeFond). كما سندرس أثر عامل الضرائب أو درجة التقارب بين الممارسات المحاسبية والضريبية، حيث نعتقد أن التطابق الكبير بين الممارسات المحاسبية والضريبية داخل البيئة والمحاسبية الجزائرية سيخلق دوافع لدى الشركات للقيام بممارسات إدارة الأرباح في سبيل تخفيض العبء الضريبي (Levitt, 1998; Othman & Zhegal, 2006).

### أهداف الدراسة:

تهدف دراستنا إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال تحقيق الأهداف التالية:

• معرفة دوافع وآثار التوافق المحاسبي الدولي وكذا أهمم الجهود المبذولة في سبيله؛

تحديد أهم العوامل المشكلة للبيئة المحاسبية الدولية ودورها في خلق التشابهات والفروق بين
 الأنظمة المحاسبية الدولية؛

- تحديد الدور الإيجابي والسلبي لعوامل البيئة المحاسبية على مسار التوافق المحاسبي وبالأخص على مستوى جودة المعلومة المحاسبية؛
- معرفة مدى تلبية عوامل البيئة المحاسبية الجزائرية لمتطلبات إنجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- معرفة أهم العوامل المشكلة للبيئة المحاسبية الجزائرية وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية للشركات بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة أساسا في تحديد أهم الآثار المرتبطة بإنتشار تطبيق المعابير المحاسبية الدولية، حيث تعتبر الجزائر من بين الدول النامية التي لها عوامل بيئة محاسبية تختلف كثيرا عن توجهات وفلسفة المعابير المحاسبية الدولية، وتعتبر دراستنا ضمن الدراسات المهتمة بالدول النامية التي لم تحظى باهتمام كبير من طرف الباحثين، كذلك وحسب علمنا لا توجد دراسات أقيمت على البيئة المحاسبية الجزائرية وحللت دورها ودور النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية للشركات الجزائرية. وفي الأخير تدخل دراستنا ضمن الدراسات المقيمة لمدى جدوى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري بعد مرور سبع سنوات من تطبيقه على شركات الجزائرية، حيث نعرف أن من بين أهداف النظام المحاسبي المالي تحسين وزيادة جودة وشفافية المعلومة المحاسبية للشركات.

### الدراسات السابقة:

يوجد الكثير من الدراسات التي إهتمت بدراسة أثر عوامل البيئة المحاسبية والمعابير المحاسبية الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، حيث تتقسم تلك الدراسات إلى دراسات على مجموعة من الدول ودراسات أقيمت على مستوى دولة واحدة. مثلا نجد دراسة (2008) Barth et al. (2008 التي تتدرج ضمن النوع الأول التي أثبتت تحسن نوعية الإفصاح المحاسبي للشركات التي طبقت المعابير المحاسبية الدولية في 21 بلدا من خلال قياسه لجودة المعلومة المحاسبية عن طريق مؤشر تمهيد الدخل؛ مؤشر إدارة الأرباح؛ مؤشر توقيت الاعتراف بالخسائر؛ وكذلك درجة الإرتباط بين البيانات المفصح عنها وتغيرات أسعار الأسهم. وهي نفس النتيجة التي توصل إليها (2008) Jeanjean & Stolowy عند دراستهما لجودة

المعلومة المحاسبية في فرنسا وبريطانيا وأستراليا بعد تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية، ولاحظت الدراسة أن ذلك التحسن يكون أكثر داخل البلدان التي تتميز بنظم إنفاذ قوانين قوية.

لكن وفي المقابل، توجد دراسات أخرى على مستوى دولي بينت عكس النتائج السابقة مثل دراسة كلا كن وفي المقابل، توجد دراسات أخرى على مستوى دولي بينت عكس النتائج السابقة مثل دراسة كعائق أمام ممارسات إدارة الأرباح من قبل الشركات الأوروبية. وقامت بدراسة عينة من الشركات التي طبقت اختياريا المعابير المحاسبية الدولية التي يفترض أن لديها دافعا كبيرا لتحسين صورتها، ومقارنتها مع شركات أخرى لم تطبق المعابير المحاسبية الدولية إلا إجباريا في سنة 2005، أي تلك التي ليس لديها الدوافع لتحسين صورتها عن طريق تطبيق المعابير المحاسبية الدولية. وقد توصلت الدراسة إلى زيادة في سلوك إدارة الأرباح بعد التطبيق في كلتا الحالتين وهو ما يعني إنخفاض جودة المعلومة المحاسبية. وترجع الدراسة سبب ذلك إلى الخيارات المحاسبية الموجودة داخل المعابير المحاسبية الدولية، ودرجة صرامة تطبيق هذه الأخيرة داخل كل بلد، وأيضا إلى عدم توفر محفزات الإفصاح المحاسبي لدى الشركات.

أما النوع الثاني من الدراسات الذي أقيم على مستوى دولة واحدة، فنجد مثلا دراسة (2003) التي قامت بتحليل أثر الإختيار بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الأمريكية من طرف الشركات الألمانية على تكلفة رأس المال، حيث ركزت على دراسة تغير معدلات هامش شراء/ بيع الأصول المالية وعائد الأسهم، حيث لم تجد فرقا كبيرا بين معدل تغير المؤشرين في نوعي المعايير. وفي نفس السياق قام (2005) Bartov et al. (2005 بمقارنة درجة موثوقية المعلومات المحاسبية بين المعايير المحاسبية الدولية، الألمانية والأمريكية عن طريق دراسة معامل الارتباط بين معدل العائد/الأرباح. وتوصل إلى أن خاصية الموثوقية تكون أقل ضمن المعايير الألمانية مقارنة بالمعايير الأمريكية والمعايير المحاسبية الدولية، لكنها لا تختلف كثيرا ضمن النوعين الأخيرين. وتوصلت دراسة المحاسبية الدولية من المحاسبية الدولية من المركات المكونة لمؤشر 30-ADX الذي يُعتبر من أهم المؤشرات في ألمانيا، حيث وجدت إتفاق طرف الشركات على زيادة خاصية المقارنة بعد التطبيق، لكن في نفس الوقت أشارت إلى تعقيد عملية التطبيق وعدم وجود مناهج يُسترشد بها، وكذا ضخامة تكلفة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

ولم تجد دراسة (Zoos) Tendeloo & Vanstraelen فرقا كبيرا في مستوى جودة المعلومة المحاسبية (إدارة الأرباح) بين الشركات الألمانية التي طبقت طواعيا المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بتلك التي تطبق المعايير الألمانية. هذا يعنى أن التطبيق الإختياري للمعايير المحاسبية الدولية لا يعنى بالضرورة

مستوى إدارة أرباح منخفض في البيئة الألمانية. وذهبت دراسة (2009) Paananen & Lin (2009) إلى أبعد من ذلك حيث أكدت تدهور مستوى جودة المعلومة المالية للشركات الألمانية بعد تطبيق المعابير المحاسبية الدولية من طرف الدولية. وبحثت دراسة (2007) Hung & Subramanyam أثر تطبيق المعابير المحاسبية الدولية من طرف الشركات الألمانية على القوائم المالية في الفترة الممتدة بين سنة 1998 و 2002. فوجدت أن مجموع الأصول والقيمة الدفترية لحقوق الملكية وكذلك قيمة التغير في القيمة الدفترية وصافي الأرباح أكبر بكثير حسب المعابير المحاسبية الدولية مقارنة بالمعابير الألمانية، لكن لا يوجد فرق في موثوقية القيمة الدفترية والأرباح.

بالإضافة إلى ما سبق، توجد دراسات أقيمت في الدول أنجلوساكسونية التي تعتبر معاييرها المحاسبية مشابهة للمعايير المحاسبية الدولية. مثلا حللت دراسة (2007) (2007) الآثار الاقتصادية للتطبيق الإجباري للمعايير المحاسبية الدولية على الشركات البريطانية المدرجة في البورصة. وبينت الدراسة أن نقبل تلك الشركات للمعايير الجديدة يخضع لمبدأ الترجيح بين الفائدة المرجوة والتكلفة المتحملة، لكن وبشكل عام وعلى عكس البيئة الألمانية فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية داخل البيئة البريطانية، حسن في نوعية المعلومة المحاسبية من خلال تضيق مجال المناورة لدى معدي تلك المعلومات المحاسبية (إجبارهم على الإعتراف بالخسائر في وقت حدوثها)، وبالتالي تقليص مستوى إدارة الأرباح (2010) (2018) وبالنظر إلى البيئة الأسترالية نجد أن هناك تضارب في النتائج فحسب العماومة المحاسبية بعد تطبيق المعايير (2018) (2018) و (2014) (2014) (2018) (2018) المحاسبية الدولية.

وأتثبت دراسات أخرى بقاء الإختلاف بين الممارسات المحاسبية ومستوى جودة المعلومات المحاسبية بين الدول حتى بعد تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية. وركز الكثير منها على فكرة أنه يجب الأخذ بالحسبان عوامل البيئة المحاسبية السائدة كعنصر أساسي محدد لجودة المعلومة المحاسبية الاخذ بالحسبان عوامل البيئة المحاسبية السائدة كعنصر أساسي محدد لجودة المعلومة المحاسبية (Xothari et al., 2005; Lang et al., 2006; Kim and Shi, 2007; Hail and Leuz, 2007; Jones et al., وحسب تلك الدراسات يعتبر النظام المحاسبي كجزء مثله مثل باقي العناصر الأخرى المكونة للنظام المؤسسي للدول وتطبيق معايير محاسبية ذات جودة علية مع عدم تغير باقي العوامل سيكون له نتائج سلبية.

و نلاحظ أن هناك عددا قليلا للدراسات التي أجريت على مستوى الدول النامية مثلا دراسة Wan et على الدراسات التي أجريت على مستوى الدول النامية مثلا دراسة Alali & Foote (2012) على تركيا ودراسة (2008) على الإمارات

المتحدة وإندونيسيا (2012) التي هدفت إلى معرفة مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات المعابير دراسة العرابي ( 2012) التي هدفت إلى معرفة مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات المعابير المحاسبية الدولية، كما هدفت إلى معرفة درجة تأييد تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا فوائد ومعوقات تطبيقه من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر. وكانت عبارة عن دراسة إستقصائية شملت 143 ممارسا لمهنة المحاسبة في الجزائر، حيث توصلت إلى أن البيئة الجزائرية لا تتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، كما أن هناك تباين في أراء ممارسي مهنة المحاسبة نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي، وإعتبرت الدراسة أيضا ضعف السوق المالي وعدم تماشي القوانين الضريبية كعائقين أساسين أمام إنجاح عملية التطبيق.

أما دراسة مقدم ( 2009) التي هدفت إلى معرفة مدى حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وقامت باختبار ذلك على عينة من المؤسسات الاقتصادية لمعرفة مدى حاجتها لمعلومات أكثر ملاءمة ومصداقية لعملية اتخاذ قراراتها الاقتصادية. وتوصلت الدراسة إلى أن عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر جاء نتيجة الحاجة لإصلاح النظام المحاسبي، لكن تبين وجود إختلافات بين البيئة الاقتصادية الجزائرية والبيئة التي أنجزت من أجلها المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تعتبر الدراسة الحالية من الدراسات القليلة التي أجرت على الجزائر والتي مزجت بين عوامل البيئة المحاسبية الجزائرية وجودة المعلومة المحاسبية، كما تتميز الدراسة عن الدراسات السابقة في استعمالها لعينة من الشركات الجزائرية وكذا طريقة قياس جودة المعلومة المحاسبية من خلال مدخل إدارة الأرباح، وهما مدخلان أثبت الكثير من الدراسات العالمية قوتهما في تفسير إتجاه التغير في مستوى الجودة من فترة إلى أخرى وبالأخص في الدول التي لا تصلح فيها المداخل الأخرى لقياس جودة المعلومة المحاسبية مثل مدخل السوق المالي.

### تقسيمات الدراسة:

قُسمت الدراسة إلى ثلاثة فصول، فحاولنا في الفصل الأول إبراز دور التوافق المحاسبي الدولي وأثره على الإفصاح المحاسبي، حيث أظهرنا دور العولمة المالية في إبراز الحاجة إلى التوافق المحاسبي الدولي، ثم بعد ذلك تطرقنا إلى مفهوم التوافق المحاسبي الدولي وأبعاده، وكذا أهم إسهامات الهيئات الدولية في سبيل التوافق المحاسبي الدولي، وبالأخص لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ثم تطرقنا إلى

مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهم مستوياته ومحدداته. وفي الأخير حللنا أهم النتائج المترتبة عن إنتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الخمسة عشرة سنة الأخيرة.

يحلل الفصل الثاني أهم العوامل المشكلة للبيئة المحاسبية للدول وأثرها على مسار التوافق المحاسبي الدولي. حيث قمنا بالتطرق أولا إلى أهم النظريات والدراسات التي حللت عوامل البيئة المحاسبية للدول، وكذا دور تلك العوامل في خلق الإختلافات المحاسبية بين الدول، ثم بعد ذلك عرضنا أهم محاولات تصنيف النظام المحاسبية بالإعتماد على عوامل البيئة المحاسبية، وكنقطة ثالثة وبناءا على التصنيفات السابقة قمنا بتحديد أهم الخصائص المكونة للبيئة المحاسبية للدول النامية ثم سلطنا الضوء على البيئة المحاسبية الجزائرية.

يعتبر الفصل الثالث الفصل التطبيقي، حيث تطرقنا أولا إلى مفهوم جودة المعلومة المحاسبية ومداخل قياسها، ثم بعدها حاولنا دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري وكذا عامل درجة التطابق بين الممارسات الضريبية والممارسات المحاسبية وعامل الديون اللذان يعتبران أهم العوامل المميزة للبيئة المحاسبية الجزائرية كمؤثران على جودة المعلومة المحاسبية. وذلك من خلال تحليل أثر العناصر السابقة على عينة من الشركات الجزائرية عن طريق دراسة كل من مؤشر حجم المستحقات غير العادية لرأس المال العامل.

## الفصل الأول: التوافق المحاسبي الدولي و أثره على الإفصاح المحاسبي

#### تمهيد

لقد ساهمت الثورة التكنولوجية التي حدثت في القرن العشرين في جعل العالم مرتبطا فيما بينه حيث أصبح وكأنه قرية صغيرة، وصاحب ذلك تطورات كبيرة في بيئة الأعمال الدولية، فكان هناك ازدياد في حجم التجارة الخارجية بين الدول وظهرت الشركات متعددة الجنسيات التي أخذ نشاطها يتوسع شيئا فشيئا حتى أصبح لها عدة فروع في بلدان العالم. وفي ظل هذه الظروف أصبح واجبا على الدول إيجاد وسائل تضمن وتمتن الترابط بين الأسواق المالية العالمية، حيث لا يكتمل هذا الترابط إلا بالتقليل بين الاختلافات المحاسبية الدولية لأنها تعتبر أهم العوائق الأساسية أمام تحقيق التكامل المالي الدولي الموجود. وخلال ذلك ظهرت في بداية السبعينات فكرة التوافق المحاسبي الدولي كحل لهذه المشكلة وعرفت تطورا كبيرا منذ ذلك الوقت عن طريق إسهام العديد من الجهات وبالأخص الإتحاد الأوروبي ولجنة المعايير المحاسبية الدولية.

وعليه، سنتطرق في فصلنا هذا أولا إلى العولمة المالية وتأثيرها على المحاسبة الدولية، ثم سنتطرق اللى مفهوم التوافق المحاسبي الدولي وأبعاده وإسهامات مختلف الهيئات الدولية في التوافق المحاسبي وأهم الدولي، وبالأخص لجنة المعايير المحاسبية الدولية، بعدها سنتطرق إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهم مستوياته وأبعاده.

### المبحث الأول: العولمة والحاجة إلى التوافق المحاسبي الدولي

سنتطرق في مبحثنا هذا إلى العولمة السياسية والمالية وتأثيرها على تطور مسار المحاسبة الدولية وبالأخص على التوافق المحاسبي الدولي.

### المطلب الأول: تأثير العولمة على تطور المحاسبة الدولية

تكون المحاسبة دوما في تعايش مع الظروف السياسية، الإقتصادية والإجتماعية الداخلية والخارجية لبيئة ما، وقد شهدت هذه الظروف تطورا وترابطا كبيرا على المستوى الدولي وبالأخص بعد نهاية الحرب العالمية الثانية حتى وقتنا الحاضر، لكن أبرز ما يميز تلك التغيرات ظاهرة العولمة التي كان لها تأثير كبير على جميع نواحي الحياة، حيث نلخص أهم مظاهرها في ظهور الهيمنة الأمريكية على الساحة السياسية العالمية بعد الحرب العالمية الثانية وكذلك توسع دول الاتحاد الأوروبي، والتطور الكبير في حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة وتوسع وتحرير التجارة الدولية، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وكبر حجمها، وكذا ظهور الأسواق المالية العالمية وتوسع وترابطها وإزدياد المبادلات فيما بينها.

### أولا: العولمة السياسية وأثرها على المحاسبة الدولية

تمخض عن الحرب العالمية الثانية قوتين أو معسكرين رئيسيين هما الولايات المتحدة الأمريكية والاتحاد السوفيتي، حيث كان لكل واحد منهما إيديولوجية مختلفة عن الأخر هذا بالطبع أدى إلى وجود منافسة وسباق بين المعسكرين في إطار ما يسمى الحرب الباردة. ولهذا عملت كل دولة على نشر وبسط نفوذها وأيديولوجيتها على دول العالم بما في ذلك النظم الاقتصادية والنظم المحاسبية، واستمر ذلك حتى سقوط الاتحاد السوفيتي في نهاية الثمانينات، بعد ذلك أصبحت الولايات المتحدة الأمريكية المعسكر المهيمن وعملت على بسط جميع نفوذها عبر دول العالم بما فيها الدول التي كانت تابعة للمعسكر السوفييتي. كما كان لإنشاء الاتحاد الأوروبي أثرا كبيرا على مسار المحاسبة الدولية، من خلال جهود توحيد الممارسات المحاسبية بين الدول الأعضاء، وخير دليل على ذلك تبنيه المعايير المحاسبية الدولية سنة 2001.

كما يعتبر الإستعمار عاملا سياسيا مؤثرا على مسار المحاسبة الدولية، حيث ظلت آثاره في جميع نواحي الحياة على البلدان المُستعمرة بما ذلك المحاسبة التي بقيت تابعة لما كانت عليه في الحقبة الإستعمارية، فالأنظمة المحاسبية لدول مثل الجزائر وتونس وسوريا التي كانت مستعمرات فرنسية هي مستوحاة من النظام المحاسبي الفرنسي، نفس الشيء بالنسبة للدول التي كانت كمستعمرات بريطانية.

ويُرجع الكثير من الباحثين سبب ذلك إلى أن الدول المُستَعمرة بعد الإستقلال تكون منهكة وليس لديها القدرات والإطارات لكي تقوم بإصلاحات محاسبية، وهي في أغلب الأحيان تبقي على النظام الذي كانت عليه سابقا عند الإستعمار، كذلك فإن تكوين الإطارات المحاسبية في أغلب الأحيان يكون من طرف الدول المُستعمرة نظرا لتخلف التعليم بعد إستقلال تلك الدول في السنوات الأولى.

### ثانيا: تحرير التجارة الدولية و تطور حجم الإستثمار الأجنبي المباشر

لعب التطور التكنولوجي دورا كبيرا في تحسين طرق الإنتاج والمواصلات الدولية، وهو ما أجبر الشركات للبحث عن أسواق أجنبية لتصريف الفائض من منتجاتها، لكنها تلقت العديد من المشاكل من طرف البلدان المستوردة لسلعها وبالأخص عند حماية إقتصادها المحلي عن طريق خلق مجموعة من القيود والحواجز. من هذا المنطلق ظهرت منظمة التجارة العالمية العالمية الثانية تحت رعاية الدول المتقدمة، ثم أُستبدلت فيما بعد باتفاقيات الجات " Global " الحرب العالمية الثانية تحت رعاية الدول المتقدمة، ثم أُستبدلت فيما بعد باتفاقيات الجات الحيث كان المها دورا كبيرا في زيادة حجم المبادلات التجارية الدولية.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 1-1 تضاعف حجم التجارة الدولية بحوالي خمس مرات بعد الحرب العالمية الثانية إلى سنة 2005، ويرجع سبب ذلك للتطور التكنولوجي الهائل في العوامل المساعدة على التجارة الدولية مثل طرق المواصلات وتكنولوجيا المعلومات والإتصال، والتطور الهائل في وسائل الإنتاج. لكن إذا حللنا هذا التطور بحسب طبيعة المبادلات (سلع وخدمات) نلاحظ أن حجم المبادلات الدولية للسلع تضاعف بحوالي خمس مرات، أما بالنسبة لحجم المبادلات من الخدمات فتضاعف بحوالي ثمن مرات) ثمانية مرات، بمعنى أن التطور في حجم المبادلات التجارية للخدمات (تضاعف بحوالي ثمن مرات) أكبر من نظيره في السلع (حوالي خمس مرات) نظرا للتطور الهائل في منتجات الخدمات وبالأخص المالية (بنوك، تأمينات، خدمات الأسواق المالية) وكذلك تطور تكنولوجيا الإعلام والاتصال.

على العموم عند تحليلنا للنتائج السابقة يمكن أن نستخلص أن كبر حجم التجارة الدولية أدى إلى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، كذلك اشتداد المنافسة بينها حتم عليها السيطرة على تكاليف الإنتاج عن طريق البحث عن المناطق أو البلدان التي تكون أقل تكلفة في عوامل الإنتاج ( العمالة، المواد الأولية وكذلك التحفيزات الجبائية).

جدول رقم (1-1): تطور المبادلات التجارية العالمية حسب المناطق 1985-2005

	ليون دولار	<del>. ، ـ ـ ـ ـ ـ .</del> الوحدة: ه		مجموع المبادلات العالمية للسلع				
2005	2000	1995	1990	1985	الوجهة	النشاط	المنطقة	
297,700	147,800	112,000	106,000	83,700	العالم	تصدير	إفريقيا	
249,300	129,400	126,700	99,600 0	75,600	العالم	إستراد	إفريقيا	
3,050,900	1,836,200	1,446,800	792,400	416,400	العالم	تصدير	آسیا	
2,871,000	1,677,100	1,403,300	761,500	386,600	العالم	إستراد	آسیا	
4,371,915	2,633,930	2,335,635	1,684,940	846,245	العالم	تصدير	أوروبا	
4,542,675	2,774,755	2,334,760	1,750,925	862,075	العالم	إستراد	أوروبا	
538,000	268,000	151,000	138,400	102,200	العالم	تصدير	الشرق الأوسط	
322,100	167,400	132,500	101,300	87,800	العالم	إستراد	الشرق الأوسط	
1,477,530	1,224,975	856,550	562,035	336,560	العالم	تصدير	أمريكا الشمالية	
2,284,735	1,687,580	1,015,760	684,460	452,660	العالم	إستراد	أمريكا الشمالية	
354,900	195,800	148,900	106,000	81,800	العالم	تصدير	أمريكا الجنوبية	
297,600	206,300	176,900	85,900	65,400	العالم	إستراد	أمريكا الجنوبية	
10,431,000	6,452,000	5,164,000	3,449,000	1,954,000	العالم	تصدير	المجموع العالمي	
10,783,000	83,000   6,724,000   5,284,000		3,550,000	2,015,000	العالم	إستراد	المجموع العالمي	
	ليون دولار	الوحدة: ه		المبادلات العالمية للخدمات				
2005	2000	1995	1990	1985	الوجهة	النشاط	المنطقة	
56,900	31,300	25,700	18,600	11,100	العالم	تصدير	إفريقيا	
69,300	37,400	34,400	26,500	20,700	العالم	إستراد	إفريقيا	
525,300	309,500	257,800	131,500	60,800	العالم	تصدير	آسیا	
573,500	367,900	328,100	178,800	77,400	العالم	إستراد	آسيا	
1,244,800	721,900	597,100			العالم	تصدير	أوروبا	
1,120,100	674,100	560,200			العالم	إستراد	أوروبا	
54,900	33,100				العالم	تصدير	الشرق الأوسط	
85,400	48,800				العالم	إستراد	الشرق الأوسط	
366,300	268,200	171,200	135,500	75,700	العالم	تصدير	أمربكا الشمالية	
366,300	268,200	171,200	135,500	75,700	العالم	إستراد	أمربكا الشمالية	
68,200	47,100	34,600	22,400	13,600	العالم	تصدير	أمريكا الجنوبية	
70,500	54,600	45,300	24,900	16,700	العالم	إستراد	أمريكا الجنوبية	
2,414,300	1,491,000	1,185,100	780,500	381,600	العالم	تصدير	المجموع العالمي	
2,347,400	1,474,600	1,200,700	820,500	401,100	العالم	إستراد	المجموع العالمي	

Source: World Trade Organization, International Trade Statistics, 2008.

ولذلك قامت بالتحالفات التجارية وخلق فروع لها في البلدان الأقل تكلفة وبالأخص في البلدان السائرة في طريق النمو (زيادة واردات كل من إفريقيا، الشرق الأوسط، آسيا وأمريكا الجنوبية) في شكل إستثمار أجنبي مباشر، وهو ما انعكس فيما بعد على صادرات تلك البلدان. ويظهر ذلك جليا في الجدول 1-2 الذي يبن كيف أن حجم الإستثمار الأجنبي المباشر العالمي تضاعف من سنة 1990 إلى سنة 2013 بسبع مرات، بحيث توزعت هذه الزيادة بين الدول المتقدمة والدول النامية، وأن هذا التطور هو أكثر لدى الدول النامية لأن الشركات المتعددة الجنسيات اتجهت نحوها للإستفادة من الميزات التي تتوفر لديها مقارنة بالدول المتقدمة.

شكل رقم (1-2): تطور الإستثمار الأجنبي المباشر 1990-2014

الوحدة: مليون دولار

2013	2012	2011	2010	2005	2000	1995	1990	المنطقة
696 853,5	678 729,9	827 350,7	673 199,0	565 418,2	1 125 225,0	219 771,6	170 203,0	الدول المتقدمة
409,42%	398,78%	486,10%	395,53%	332,20%	661,11%	129,12%	-	نسبة الزيادة
325 533,2	400 723,3	489 657,1	404 843,3	454 405,1	713 538,3	135 598,1	102 666,4	أوروبا
301 333,2	208 945,9	269 531,3	226 449,4	130 464,6	380 802,1	68 026,8	56 004,3	أمريكا الشمالية
69 987,2	69 060,7	68 162,3	41 906,3	- 19 451,5	30 884,6	16 146,8	11 532,3	دول متقدمة أخرى
670 789,9	639 021,5	639 135,2	579 890,6	330 183,0	232 217,9	117 766,8	34 622,0	الدول النامية
1937,47%	1845,71%	1846,04%	1674,92%	953,68%	670,72%	340,15%	-	نسبة الزيادة
53 968,7	56 435,4	47 705,0	44 072,2	29 510,5	9 624,4	5 655,1	2 845,2	إفريقيا
427 879,2	400 839,6	425 308,2	401 851,2	224 983,4	142 787,8	81 703,9	22 907,5	آسیا
186 150,6	178 049,3	163 867,7	131 727,1	75 344,9	79 632,6	29 854,7	8 536,8	أمربكا اللاتينية والكاراييب
99 589,6	85 135,2	97 263,0	75 012,9	31 839,2	5 772,5	3 998,5	70,9	باقي الدول
1 467 233,0	1 402 886,6	1 563 748,9	1 328 102,5	927 440,4	1 363 215,3	341 536,9	204 895,9	المجموع العالمي
716,09%	684,68%	763,19%	648,18%	452,64%	665,32%	166,69%	11 T	نسبة الزبادة*

\* نعتبر أن 1990 هي سنة الأساس

Source: UNCTAD, FDI/TNC database www.unctad.org/fdistatistics

ويبين كذلك الجدول رقم 1-3 ترتيب الشركات المتعددة الجنسيات العشرين الأولى من طرف مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية United Nations Conference on Trade and Development مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الأصول المستثمرة في الخارج.

جدول رقم (1-3): ترتيب 20 شركة متعددة الجنسيات التي تمتلك أكبر أصول في الخارج

مؤشر	الة	العم	بعات	المبيعات		الأص				
$TNI^{I}$	الكلية	الخارجية	الكلية	الخارجية	الكلية	الخارجية	نوع الصناعة	البلد الأصلي	الشركة	الترتيب
52,5	305 000	171 000	144 796	75 640	685 328	338 157	7 Electrical & electronic equipment		General Electric Co	1
76,6	87 000	73 000	467 153	282 930	360 325	307 938	Petroleum expl./ref./distr.	بريطانيا	Royal Dutch Shell plc	2
83,8	85 700	69 853	375 580	300 216	300 193	270 247	Petroleum expl./ref./distr.	بريطانيا	BP plc	3
54,7	333 498	126 536	265 770	170 486	376 841	233 193	Motor vehicles	اليابان	Toyota Motor Corporation	4
78,5	97 126	62 123	234 287	180 440	227 107	214 507	Petroleum expl./ref./distr.	فرنسا	Total SA	5
65,4	76 900	46 361	420 714	301 840	333 795	214 349	Petroleum expl./ref./distr.	و م أ	Exxon Mobil Corporation	6
90,4	86 373	78 599	70 224	62 065	217 031	199 003	Telecommunications	بريطانيا	Vodafone Group Plc	7
59,2	219 330	110 308	124 711	78 555	271 607	175 057	Utilities (Electricity, gas and water)	فرنسا	GDF Suez	8
59,5	62 000	31 508	222 580	132 743	232 982	158 865	Petroleum expl./ref./distr.	و م أ	Chevron Corporation	9
58,2	533 469	296 000	247 624	199 129	409 257	158 046	Motor vehicles	Motor vehicles ألمانيا		10
63,3	77 838	51 034	163 566	85 867	185 493	133 445	Petroleum expl./ref./distr.	إطاليا	Eni SpA	11
97,1	339 000	328 816	98 468	96 849	138 212	132 686	Food, beverages and tobacco		Nestlé SA	12
56,6	73 702	37 588	109 098	65 966	226 878	132 231	Electricity, gas and water	إطاليا	Enel SpA	13
65,0	72 083	40 535	169 764	117 973	185 601	128 310	Utilities (Electricity, gas and water)	أمانيا	E.ON AG	14
92,8	117 632	109 566	39 758	36 013	122 621	115 913	Food, beverages and tobacco	بلجيكا	Anheuser- Busch InBev NV	15
91,1	244 890	185 319	84 213	83 996	114 573	112 239	Metal and metal products	اللكسمبور ج	ArcelorMitta l	16
77,9	369 000	250 000	101 604	87 236	139 252	111 570	Electrical & electronic equipment	ألمانيا	Siemens AG	17
73,4	187 094	118 923	118 983	95 792	144 811	110 142	Motor vehicles اليابان		Honda Motor Co Ltd	18
40,6	63 058	18 915	243 401	49 052	153 044	109 657	Wholesale trade	اليابان	Mitsubishi Corporation	19
30,8	154 730	30 412	93 470	38 840	330 582	103 015	Utilities (Electricity, gas and water)	فرنسا	EDF SA	20

Source: United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), World Investment Report 2001.

ونلاحظ أن البلدان الأصلية لتلك الشركات هي أوروبا (14 شركة) والولايات المتحدة الأمريكية (3شركات) واليابان (3شركات)، 2 كما أن مؤشر مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية للانتشار عبر

<sup>-</sup> Transnationality Index أو مؤشر مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية للانتشار عبر الأوطان ( " Transnationality Index أو مؤشر مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية للانتشار أي شركة عبر دول العالم من خلال حساب متوسط ثلاث نسب ( Conference on Trade and Development متعلقة بحجم عمليات الشركات غير الوطنية وهي: نسبة الأصول الأجنبية إلى إجمالي العمالة المجنبية إلى إجمالي العمالة المجنبية إلى إجمالي العمالة الأجنبية إلى إجمالي العمالة المجالية العمالة المجلوب على العمالة المجلوب الم

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - United Nations Conference on Trade and UNCTAD) (Development, World Investment Report 2015

الأوطان الخاص بتلك الشركات أكبر من النصف وهو ما يفسر حجم الإنتشار لتلك الشركات عبر دول العالم. مثلا شركة Nestlé السويسرية المتخصصة في الصناعة الغذائية والتي تسوق لأكثر من 189 دولة وكان رقم أعمالها قدره 88.8 مليار فرنك سويسري خلال سنة 2015 وتمتلك أكثر 50% من أصول لأكثر من 311 فرع في أكثر 96 دولة عبر العالم، حيث ستصادف الشركة مشاكل كبيرة جدا عندما تقوم بإعداد القوائم السنوية الموحدة نظرا لأن القوائم المالية لفروعها معدة حسب المعايير المحاسبية المحلية (وتكون مطابقة للقوانين الجبائية المحلية) والتي تختلف عن المعايير المحاسبية السويسرية، فهذا سيخلق تحدى كبير لمحاسبي المؤسسة لكي يقوموا بتلك العملية.

### ثالثًا: عولمة الأسواق المالية وترابطها عالميا

أصبحت أسواق رأس المال العالمية منذ نهاية القرن الماضي حتى وقتنا الحالي أكثر ارتباط وتكاملا، حيث زادت التدفقات المالية بينها بأحجام هائلة فعلى سبيل المثال تشير البيانات العالمية أن المعاملات الخارجية في الأسهم والسندات للبلدان المتقدمة كانت تمثل أقل من 10% من الناتج المحلي الإجمالي سنة 1980، لتقفز هذه النسبة إلى 100% سنة 1996 في الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا، وإلى 200% في فرنسا وإيطاليا. كما تشير بيانات أخرى أن متوسط حجم التعامل اليومي في أسواق الصرف الأجنبي قد ارتفع من نحو 200 مليار دولار أمريكي في منتصف الثمانينات إلى حواليي 102 تريليون دولار أمريكي في سنة 1995، وهو ما يزيد عن 84% من حجم الاحتياطيات الدولية لجميع بلدان العالم في نفس السنة. 2

لكن مع هذا التطور والدور المتنامي للأسواق المالية على المستوى الدولي كانت مجموعة من المشاكل والعقبات، وبالأخص القيود التي تفرضها هيئات الرقابة على الأسواق المالية على الشركات الراغبة في دخول تلك الأسواق، حيث تُجبر الشركات الأجنبية على مقاربة القوائم المالية إلى المعايير المحاسبية المحلية. وهو ما حدث مثلا لشركة " Daymler Benz " الألمانية المتخصصة في صناعة السيارات عندما أرادت دخول السوق المالية الأمريكية سنة 1993، حيث أجبرتها هيئة رقابة الأسواق المالية الأمريكية " security exchange commission(SEC) على القيام بمقاربة قوائمها المالية المعدة حسب المعايير المحاسبية الألمانية وإعادة إعدادها حسب المعايير المحاسبية الألمانية في القوائم المالية المالية ونظرا للإختلافات الكبيرة بين المعايير المحاسبية للبلدين حدثت فروق جوهرية في القوائم المالية

<sup>2</sup> - مرابط ساعد ، بلميهوب أسماء،مداخلة بعنوان" العولمة المالية و تأثيرها على أداء الأسواق المالية الناشئة"، الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات و المؤسسات، دراسة حالة الجزائر و الدول النامية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 21 و 22 نوفمبر 2006

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Nestlé, rapport annuel 2015, http://www.nestle.com/asset-library/documents/library/documents/annual\_reports/2015-annual-review-fr.pdf.

للشركة، فحسب الجدول 1-4 تتراوح الأموال الخاصة ما بين [29-5.25] ألف مارك ألماني حسب المعايير المحاسبية الألمانية التي تتراوح من المعايير المحاسبية الألمانية التي تتراوح من [18-20] ألف مارك ألماني، كذلك يوجد اختلاف في النتيجة المجمعة ما عدا سنة 1993 أين حققت الشركة ربح بـ 615 مليون مارك ألماني حسب المعايير المحاسبية الألمانية، لكن تظهر هناك خسارة بـ المعايير المحاسبية الألمانية، لكن تظهر هناك خسارة بـ 1839 مليون مارك ألماني حسب المعايير الأمريكية. وقد أحدثت هذه الإختلافات بين النظامين المحاسبيين الأمريكي والألماني ضجة إعلامية كبيرة على المستوى الدولي.

جدول رقم (4-1): مقاربة الأموال الخاصة ونتيجة مجمع Daimler-Benz إلى المعايير المحاسبية الأمريكية لسنوات 1994-1992

وحدة: مليون دوتش مارك ألماني
------------------------------

1994	1993	1992	السنوات
20251	18145	19719	الأموال الخاصة حسب المعايير المحاسبية الألمانية
29435	26281	27604	الأموال الخاصة حسب المعايير المحاسبية الأمريكية
895	615	1451	النتيجة حسب المعايير المحاسبية الألمانية
1052	(1839)	1350	النتيجة حسب المعابير المحاسبية الأمريكية

Source: Walton et al, International Accounting, Thomson, 2<sup>nd</sup> ed, London, 2003, pp: 398-399

كما تُعتبر الشركة البريطانية " GlaxoSmithKline " المتخصصة في الصناعة الدوائية مثالا آخرا عن الاختلافات السابقة، فحسب الجدول 1-5 الذي يبين مقاربة (reconciliation) النتيجة والأموال الخاصة للمجمع حسب المعايير المحاسبية البريطانية وحسب المعايير المحاسبية الأمريكية وكذلك حسب المعايير المحاسبية الدولية للفترات مابين 1995-2006، ويتبين مدى الإختلافات بين قيمة النتيجة والأموال الخاصة أثناء المقاربة إلى المعايير المحاسبية الأمريكية بالرغم من أنهما تنتميان تقريبا إلى المجموعة الأنجلوسكسونية. فعند تحليل نتيجة المجمع نلاحظ أنها في أغلب السنوات حسب المعايير المحاسبية الأمريكية أقل منها حسب المعايير البريطانية، وتتراوح نسبة الإختلاف من 30% إلى 220%. كذلك نفس الشيء إذا ما قارنا نتيجة المجمع حسب المعايير المحاسبية الأمريكية، حيث تتراوح نسبة الإختلاف بين 20% و 50%. وتختلف أيضا الأموال الخاصة بنفس النسبة لكننا نجدها أكبر حسب المعايير المحاسبية الأمريكية، حيث تكبرها بحوالي مرة ونصف حتى ست مرات وهذا شيء كبيرا جدا المعايير المحاسبية الأمريكية، حيث تكبرها بحوالي مرة ونصف حتى ست مرات وهذا شيء كبيرا جدا بانسبة لمستخدمي تلك القوائم وآثار ذلك على إتخاذ قراراتهم.

جدول رقم (5-1): مقاربة النتيجة المجمعة لشركة  $US\ GAAP\$ الى  $US\ GAAP\$ والمعايير المحاسبية الدولية لسنوات  $US\ GAAP\$ 

لفرق %	نسبة ا	معايير محاسبية أمريكية		اسبية دولية	معاییر مد	معايير محاسبية بريطانية		m ( * 1)
أ.خاصة	نتيجة	أ.خاصة	نتيجة	أ.خاصة	نتيجة	أ.خاصة	نتيجة	السنوات
8876+	59 -	8168	296	_	_	91	717	1995
566+	51 -	8153	979	-	_	1225	1997	1996
328+	45 -	7882	952	_	_	1843	1850	1997
196+	50 -	8007	1010	_	_	2702	1836	1998
130+	227 -	7230	913	-	_	3142	1811	1999
499+	105 -	44995	(5228)	_	_	7517	4106	2000
443+	87 -	40107	(143)	-	_	7390	3053	2001
432+	46 -	34992	503	-	_	6581	3915	2002
574+	36 -	34116	2420	-	_	5059	4480	2003
475+	31 -	34042	2732	-	_	5925	4302	2004
353+	19 -	34282	3336	7570	4816	-	-	2005
259+	59 -	34653	4465	4648	5498		_	2006

**Source**: Nobes, C., Parker, R., Comparative international accounting, Pearson, 10<sup>th</sup> ed, England, 2008, p: 5.

مما سبق يمكن القول أن تشابك أسواق المال وزيادة حجم وانتشار الشركات متعددة الجنسيات عبر العالم هي العوامل الأساسية المحركة للاقتصاد العالمي. ولكن لكي تستمر في دورها يجب عليها أن تبحث عن معايير محاسبية ومالية ذات جودة عالية وتحظى بالقبول مثل المعايير المحاسبية الدولية. كنتيجة لما سبق سعت الشركات المتعددة الجنسيات إلى التأثير على لجنة المعايير المحاسبية ومسار التوافق المحاسبي الدولي من خلال الدعم الذي تتحصل عليه من قبل الهيئات الدولية كالبنك الدولي، وصندوق النقد الدولي، والمنظمة العالمية للتجارة لتطبيق المعابير المحاسبية الدولية.

### المبحث الثاني: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي والجهود المبذولة في سبيله

صار واضحا أن الإختلافات المحاسبية الدولية كانت عائقا كبيرا أما عملية إعداد وتجميع ومراجعة وكذلك تحليل وقراءة القوائم المحاسبية والمالية على المستوى الدولي، وبالتالي فهي تعتبر عائقا كبيرا أمام العولمة بجميع أوجهها، ولهذا ظهر خلال تلك الظروف مفهوم التوافق المحاسبي الدولي الذي سنتطرق إليه كخطوة أولى في مبحثنا هذا، ثم سنتعرض أهم الجهود الدولية في سبيله.

### المطلب الأول: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي وأهدافه

سنتطرق في مطلبنا هذا إلى تعريف التوافق المحاسبي الدولي وأهدافه، وكذا معوقات وحدود التوافق المحاسبي الدولي.

### أولا: تعريف التوافق المحاسبي الدولي " International Accounting Harmonization"

على الرغم من الأهمية الكبيرة التي يكتسيها التوافق المحاسبي الدولي لكننا نجد الكثير من الدراسات التي لا تفرق بينه وبين التنميط المحاسبي الدولي "Accounting Standardization"، لدا وجب علينا القيام بتوضيح مفهوم التوافق المحاسبي الدولي والفرق بينه وبين بقية المفاهيم الأخرى. وتوجد العديد من التعريفات للتوافق المحاسبي الدولي، فنجد من عرفه على أنه المسار الذي يتم على أساسه التقريب بين المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية من أجل تسهيل المقارنة بين القوائم المحاسبية التي تعدها المؤسسات من بلدان مختلفة، أهذا المسار لا يكون إلا عن طريق تقليص الفروق بين المعايير والممارسات المحاسبية من خلال إيجاد مجموعة من المعايير المحاسبية وتشجيع تطبيقها بين الدول، وبذلك توحيد الأسس المستعملة في إعداد القوائم المحاسبية وجعلها قابلة للمقارنة.

ويوجد من يعرف التوافق المحاسبي على أنه عملية رفع درجة التشابه في التطبيقات والممارسات المحاسبية من خلال تقليص الاختلاف والتباين بين تلك التطبيقات. 2 كذلك عُرف التوافق المحاسبي الدولي كمحاولة للجمع بين الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها البعض، فهو عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في شكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، إذن فهو يشتمل عملية

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Colasse, B., **harmonisation comptable internationale**, *encyclopédie de comptabilité contrôle du gestion et audit*, Economica, Pris, 2000, p:757.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Barbu, E., **tracing the evolution of research on international accounting harmonization**, N° 2004-03, Laboratoire Orléanais de gestion, 2004, p5.

اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط التشابه والاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها. 1

أيضا هناك من أعطى تعريفا للتوافق المحاسبي الدولي عن طريق مقارنته بمصطلح المقاربة المحاسبية " Accounting Convergence "، حيث يتشابه المصطلحين كثيرا لكن يوجد إختلاف دقيق بينهما، فالتوافق المحاسبي يعني تقليص وإزالة الفروق بين المعايير المحاسبية الموجودة أصلا من خلال محاولة إيجاد نقاط الإلتقاء بينها، بينما تعني المقاربة المحاسبية تقليص وإزالة الفروق المحاسبية من خلال إصدار معايير محاسبية جديدة تكون محل تلك المجودة سابقا.<sup>2</sup>

إذن يتبن لنا من التعريفات السابقة أن التوافق المحاسبي الدولي هو مفهوم ملازم للمحاسبة الدولية هدفه الأساسي هو الحد من الفروق والاختلافات بين النظم المحاسبية الوطنية عن طريق جعل المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية متقاربة فيما بينها، كما يجب علينا التفرقة بينه وبين مفهومي التنميط المحاسبي" Accounting Uniformity". فالفرق بين التوافق والتوحيد المحاسبي هو أن الثاني يهدف إلى تطبيق نفس المعايير المحاسبية في مجال جغرافي محدد- على العموم يكون بلد معين- وبالتالي توحيد الممارسات المحاسبية في ذلك المجال. أما التوافق فيهدف إلى الحد من الفروق بين النظم المحاسبية الوطنية، كذلك نجد أن عملية التوافق تسمح بالتعدد والمزاوجة بين التطبيقات المحاسبية المختلفة أي وجود خيارات من أجل تحقيق التوافق بين الأطراف المختلفة على عكس التوحيد الذي لا يسمح بذلك، أما التنميط المحاسبي فيعني إصدار المعايير المحاسبية حسب منهج أو طريقة معينة من أجل معالجة موضوع معين من خلال إعطاء خيار أو مجموعة من البدائل التي تعالجه.

ويُوجد من قام بالتمييز بين المفاهيم الثلاثة السابقة عن طريق تنظيمها في مسار يتضمن ثلاثة مراحل تبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول، ثم تنتقل إلى اتجاه التوافق المحاسبي "International Accounting Harmonization" ثم إصدار مجموعة المعايير " Standardization التي تستجيب لذلك، بعد ذلك تأتي مرحلة التوحيد المحاسبي " Standardization " كنتيجة للخطوة السابقة، ومنه فإن التوافق المحاسبي لا يعني التماثل التام بين الأنظمة المحاسبية للدول لأن ذلك يعتبر مستحيل التطبيق على المستوى الدولي نظرا لأن المحاسبة تعتبر جزاء مكملا لمحيطها الثقافي، السياسي، القانوني....إلخ الذي يختلف من دولة إلى أخرى، وهو أيضا يلعب دورا مهما في تحديد طبيعة الممارسات المحاسبية داخل الدول.

ا محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للطباعة والنشر ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص: 268.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>- Choi, F. D. S., Meek, G. K., International accounting, 7<sup>th</sup> ed, Pearson Education, U S A, 2011, p: 249.

### ثانيا: أهداف التوافق المحاسبي الدولي

يُعتبر تقليص الإختلافات المحاسبية الدولية الهدف الأساسي للتوافق المحاسبي الدولي، لكن توجد أهداف أخرى للتوافق المحاسبي الدولي نلخصها في ما يلي:

- \_ يُسهل التوافق المحاسبي الدولي على الشركات المتعددة الجنسيات إعداد الحسابات المجمعة عن طريق تخفيض التكاليف الخاصة بها وتوفير الجهد والوقت الذي كان يصرف في حالة عدم وجود توافق محاسبي دولي؛
- \_ يسهل عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها الشركة الأم على مستوى فروعها الموجودة في مختلف بلدان العالم بناء على التقارب الناتج عن توحيد شروط التسيير وكذلك قابلية القوائم المالية للمقارنة، كما يسهل عليها إعداد نظام معلومات محاسبي متكامل يسهل عليها عملية التخطيط ومراقبة أداء جميع فروعها؛
- إن إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية للشركات عبر العالم تسهل على المستثمرين معرفة الفرص الأكثر ربحية والاستثمار فيها، وهذا يساهم في إزاحة العقبات التي تقف أمام التدفق الحر لرؤوس الأموال العالمية، نظرا لتعزيز الثقة في المعلومات المحاسبية لدى مستعمليها وبالتالي المساهمة في زيادة كفاءة رؤوس الأموال؛ ا
- تمكين الدول النامية التي لا توجد بها منظمات للمحاسبة المهنية وتفتقر إلى نظام محاسبي يلبي احتياجاتها من ربح الوقت والمال عند تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية على إنشائها لنظام محاسبي بنفسها؛
- \_ يسهل التوافق المحاسبي الدولي للشركات الحصول على تمويل من أطراف خارجية سواء في شكل قروض أو مساهمة في رأس المال<sup>2</sup>، لأن أصحاب الأموال سواء الداخليين أو الخارجيين يعتمدون على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وخاصة إذا كانت ذات مصداقية وهذا ما نلحظه في حالة القوائم المعدة حسب المعايير المحاسبية الدولية؛
- \_ يساهم التوافق المحاسبي الدولي في تطوير مهنة المحاسبة في دول العالم نتيجة المنافسة التي تفرض على المهنيين المحليين من طرف مكاتب الخبرة المحاسبية وخاصة الشركات العالمية الكبرى للخبرة المحاسبية، حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يسهل عليها دخول الأسواق المحلية، وبالتالى يجب على المهنة المحاسبية المحلية الرفع من مستوياتها لأجل البقاء في ظروف المنافسة؛

<sup>1 -</sup> محمد مطر، أهمية الاتساق في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة أبحاث البرموك، العدد 4، عمان، 1993، ص:218.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Heem ,G., Aonzo, P., La normalisation comptable internationale : ses acteurs, sa légitimité, ses enjeux . *Revue d'économie financière*, 71, 2003, pp. 33-52.

### المطلب الثاني: الجهود الدولية المبذولة في سبيل التوافق المحاسبي الدولي

سنتطرق في مطلبنا هذا إلى مختلف الهيئات الدولية التي ساهمت في عملية التوافق المحاسبي الدولي كالإتحاد الأوروبي، منظمة الأمم المتحدة، الإتحاد الدولي للمحاسبين، منظمة التعاون والتنمية، الهيئة الدولية لمراقبة القيم المتداولة.

### أولا: إسهامات الإتحاد الأوروبي

في إطار بناء السوق الأوروبية المشتركة التي كانت الهدف المعلن في ملتقى روما عن طريق خلق بيئة اقتصادية موحدة تسمح بالتدفق الحر للأشخاص والسلع والخدمات ورؤوس الأموال، هذا المطلب لا يتم إلا عن طريق وجود القوانين والتشريعات التي تسمح بذلك. كما أن إنشاء سوق أوروبية تتسم بالمنافسة يستوجب أن تكون المعلومات المحاسبية التي تقوم بنشرها أي مؤسسة في بلد معين مفهومة لدى باقي البلدان الأعضاء الأخرى، وبالتالي يجب أن يُوجَد توافق في القوائم المالية للمؤسسات عن طريق إيجاد إطار قانوني يحد من الفروق بين التطبيقات المحاسبية للدول الأعضاء، وهو ما عملت من أجله المجموعة الاقتصادية الأوروبية من خلال إصدار سلسلة من التوجيهات "Directives" التي تصب في هذا الاتجاه.

وإذا نظرنا إلى الجهود المتعلقة بالتوافق المحاسبي التي قام بها الإتحاد الأوروبي نجدها تتلخص أساسا في التوجيهية الرابعة، التوجيهية السابعة والتوجيهية الثامنة.

### 1 - التوجيهية الرابعة

صدرت التوجيهية الرابعة في الجريدة الرسمية للإتحاد الأوروبي في 14 أوت 1978، وهي تعالج أهداف نشر ومكونات القوائم السنوية لشركات الأموال<sup>1</sup>، وحسبها تتمثل مكونات القوائم المالية من الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق كما أدخلت مفهوم الصورة الصادقة للمؤسسة " true and الميزانية وجدول حسابات النتائج fair view " لوضعيتها المالية، كما قدمت نموذجين لطريقة عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج وتركت للدول الأعضاء الحرية في فرض أحدهما على الشركات أو كليهما أوترك الاختيار للشركات التابعة لكل بلد. وقد كان من المتوقع أنه تُطبيق هذه التوجيهية في أجل أقصاه 31 جويلية 1982، إلا أنه كان هناك تأخرا في عملية التطبيق من طرف الدول الأعضاء.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Colasse, B., **Op. Cit**, p: 759.

### 2 - التوجيهية السابعة

صدرت في 18 جويلية 1983 في الجريدة الرسمية للإتحاد الأوروبي وتعالج كيفية إنشاء وعرض الحسابات المجمعة لشركات، وتتضمن أيضا طبيعة المؤسسات التي تدخل في مسار التجميع والطرق التي تستعمل في عملية التجميع.

### 3 - التوجيهية الثامنة

صدرت التوجيهية الثامنة في الجريدة الرسمية للإتحاد الأوروبي بتاريخ 12 ماي 1984 وهي تخص مهنة المراجعة والمراقبة القانونية لحسابات الشركات، حيث تطرقت للشروط التي يجب أن تتوفر في الأشخاص حتى يمكنهم مزاولة مهنة مراجعة حسابات الشركات، هذه الشروط تتمثل أساسا في الشروط الأخلاقية والعلمية والعملية، بل وذهبت لأكثر من ذلك حتى أنها ذكرت المحاور التي يتكون منها اختبار الدخول إلى هذه المهنة. 1

بالرغم من الاهتمام الذي حظي به التوافق المحاسبي على المستوى الأوروبي والجهود التي بُذلت من أجله، إلا أنه صادف الكثير من الصعوبات التي حالت دون التطبيق الجيد للتوجيهيات السابقة، ولعل طريقة إنشاء توجيهية معينة هي السبب في ذلك، حيث يجب أن تحظى بقبول الدول الأعضاء لكي تصبح قابلة للتطبيق. كذلك نظرا لوجود الخلاف في وجهات النظر والبيئات المحاسبية بين الدول الأعضاء، فإنه من الصعب التوصل إلى إتفاق بين الدول فإنه من المحيع، وحتى وإن تم التوصل إلى اتفاق بين الدول الأعضاء فهذا أولا يتطلب وقتا طويلا من أجل تحقيق ذلك، وقد يتسبب أيضا في طول مدة التطبيق من طرف كل دولة، وهذا ممكن أن يجعل تلك التوجيهيات لا تتماشى مع التطور الحاصل في البيئة الاقتصادية نظرا لسرعة التطور الحاصل فيها.

كما يجب أن تكون مرونة في التوجيهية من أجل تحقيق الاتفاق بين الدول الأعضاء عن طريق وجود الخيارات، وهذا ما لا يخدم مسار التوافق المحاسبي على المستوى الأوروبي. إضافة إلى ذلك فإن القضايا التي تكون فيها عدة وجهات نظر أو بالأحرى النقاط الحساسة سيتم تحاشيها وخاصة إذا كانت نقاط جوهرية يجب معالجتها. ومن جهة أخرى فإن التوجيهيات يتم إصدارها تحت ظروف وانشغالات معينة، هذا ممكن أن يجعلها تتضمن نقاط متباينة فيما بينها، مثلا نجد أن التوجيهية السابعة تسمح بتطبيق طرق تقييم فيما يخص الحسابات المجمعة تختلف عن تلك المعروفة من قبل التوجيهية الرابعة مما يؤدى إلى وجود فروق بين الحسابات المجمعة والحسابات الفردية للمؤسسات دخل بعض البلدان مثل فرنسا. 2

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - **Ibid**, p:760.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - **Ibid**, p:762.

وجعلت العقبات السابقة من المؤسسات الكبيرة والمتعددة الجنسيات التي يقع مقرها في دول الإتحاد الأوروبي في مشكلة، وخاصة إذا أرادت دخول أسواق البلدان الأعضاء أو الأسواق الدولية والأمريكية، هذا يجعلها تقوم بإعداد نوعين من القوائم الأول يكون حسب قوانين البلد الأصلي والثاني يكون موافقا للمعايير الدولية أو الأمريكية. هذه الظروف خلقت ضغطا على الإتحاد الأوروبي وأجبرته إعادة النظر في إستراتيجيته للتوافق المحاسبي سنة 1995، وقد كان أمام خيار إنشاء منظمة جديدة تقوم بإصدار معاييرها المحاسبية على مستوى دول الإتحاد، أو خيار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. لكن في الأخير تم إختيار الخيار الثاني لأن الخيار الأول يتطلب وقتا كبير من أجل القيام به، وأيضا لأن لجنة المعايير المحاسبية الدولية هي لجنة مستقلة وهذا ما يحقق الرغبة السياسية للإتحاد الأوروبي والذي لا يريد أن تكون الولايات المتحدة الأمريكية هي الجهة الموكول إليها التنميط المحاسبي على المستوى العالمي 1.

ولهذا فقد كان تاريخ 19 جويلية 2000 تاريخا مفصليا، حيث قام البرلمان الأوروبية بإصدار بيان عنوانه إستراتيجية الإتحاد الأوروبي في ما يخص المعلومات المالية " The European Union Strategy"، وأُجبرت على أساسها المؤسسات العامة المدرجة في البورصة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في حاسباتها المجمعة في أجل أقصاه سنة 2005، وفي ديسمبر 2006 تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في حاسباتها المجمعة في أجل أقصاه سنة 2005، وفي ديسمبر 2006. كما قامت لجنة الإتحاد الأوروبي بتمديده إلى عامين بالنسبة للمؤسسات التي لم تقم بذلك حتى سنة 2005. كما قامت قبل ذلك في سبتمبر 2006 بإصدار توجيهية خاصة بالمراجعة القانونية للحسابات، هذه التوجيهية تحل محل التوجيهية الثامنة، وتعدل التوجيهية الرابعة والسابعة وتهدف إلى ضبط المعايير مراجعة الحسابات داخل الإتحاد الأوروبي. 2

### ثانيا: هيئة الأمم المتحدة United Nations Organisation

لقد ساهمت هيئة الأمم المتحدة في عملية التوافق المحاسبي الدولي منذ بداية جهوده، ففي اجتماعها سنة 1973 قام الأمين العام للأمم المتحدة مع مجموعة من الشخصيات البارزة بالخروج بتوصيات حول إنشاء نظام محاسبي عالمي يُمّكِن المقارنة بين المعايير والتقارير المحاسبية العالمية، وبعد سلسلة من المشاورات في هذا المجال قام المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للمنظمة بتشكيل هيئة العمل الحكومية المشتركة لخبراء المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية" the

<sup>1 -</sup> Capron, M., les normes comptables internationales instrument du capitalisme financier, la découvert, Paris, 2005, p:56.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> -Deloitte Touche Tohmatsu, guide de référence sur les IFRS 2007, www. Iasplus.Com, 2007, p. 19.

Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and

1.1982 وأُعتبرت كهيئة دائمة في أكتوبر Reporting (ISAR)

وتعتبر الهيئة السابقة الهيئة الحكومية المشتركة الوحيدة على المستوى الدولي التي تعالج المسائل الخاصة بمحاسبة المؤسسات والتقارير المالية، حيث ساهمت في طرح المشاكل والظروف المتعلقة بمسار التوافق المحاسبي الدولي عن طريق سلسلة الندوات واللقاءات الخاصة بهيئة الأمم المتحدة للتجارة والتطور (United Nations Conference on Trade And Development (UNCTAD) وعن طريق نشر أعمالها في شكل إصدار مجلات حول المحاسبة الدولية" Review of International بهدف إيجاد الظروف الملائمة وتخطي المشاكل والعوائق التي تقف أما مسار التوافق المحاسبي الدولي خاصة المطرحة من طرف البلدان النامية.

كما تنسق هيئة الأمم المتحدة جهودها مع منظمات أخرى مثل لجنة المعايير المحاسبية الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين في نوفمبر والإتحاد الدولي للمحاسبين في نوفمبر 2004 اتفقتا فيه على العمل معا من أجل التحسيس بأهمية المحاسبة في التطور الاقتصادي ودعم المحاسبة في الدول النامية والسائرة في طريق النمو.

# ثالثا: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

بموجب الاتفاقية الموقعة من طرف تسعة عشر دولة في 14 ديسمبر 1960 بباريس تأسست المنظمة ودخلت حيز التنفيذ في 30 سبتمبر 1961، حيث تضم حاليا تسعة وعشرون دولة. وتهدف إلى المساهمة في تطوير التجارة الخارجية بين الدول بصفة عادلة حسب القوانين الدولية، والمساهمة في التطور الاقتصادي للدول الأعضاء وتحسين مستوى المعيشة داخلها عن طريق تدعيم الاستقرار المالي للدول الأعضاء والمساهمة في تطوير الاقتصاد العالمي، إضافة إلى أنها تُعتبر منتدى يتلاقى فيه الدول الأعضاء ويتباحثون من أجل مواجهة ووضع حلول للمشاكل التي تقف أمامهم من أجل تحقيق الأهداف المسطرة عن طريق تكوين لجان خاصة بكل مجال.

في بداية الستينات بدأ اهتمام المنظمة بعملية التوافق المحاسبي الدولي، وفي هذا الصدد قامت المنظمة سنة 1976 بنشر توجيهات للشركات متعددة الجنسيات 1976 بنشر توجيهات للشركات متعددة الجنسيات (Enterprises) تحدد طريقة إفصاحها للمعلومات المالية والقطاعية، وتم مراجعتها سنة 1979. كما قامت لجنة الاستثمار الدولي التابعة للمنظمة والشركات المتعددة الجنسيات بتكوين فريق عمل للمعايير

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - United Nations, International Accounting Reporting Issues, United Nations Conference on Trade And Development, Geneva, 2006 p: 6.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - OCDE, Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE, Editions de l'OCDE, Paris, 2004, p.2.

المحاسبية سنة 1981 لدراسة المحاولات التي قامت بها هيئات التوافق المحاسبي الدولي. وفي سنة 1985 عقدت ندوة حول التوافق المحاسبي الدولي بحضور ممثلين عن الأمم المتحدة والدول الأوروبية والمنظمة الإفريقية للمحاسبة، حيث كان هناك دعم لفكرة التوافق المحاسبي الدولي وبالأخص دعم دور لجنة المعابير المحاسبية الدولية، والتأكيد على دور الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على تشجيع هيئات التوحيد المحاسبي الوطنية على تطبيق المعابير المحاسبة الدولية.

#### رابعا:الإتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants (IFAC)

تأسس الإتحاد في 1977 ومقرها نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، وتتضمن مئة وخمسة وخمسون منظمة مهنية للمحاسبة في أكثر من مئة وثمانية عشر دولة أ. هدفها الأساسي هو العمل على تطوير معايير المراجعة وأخلاقيات مهنة المحاسبة والقيام بدراسات حول هذا المجال أكم كما تهدف إلى تطوير أساليب الرقابة المالية والإدارية ودعم البحوث المتعلقة بذلك. ومن بين الأدوار التي لعبتها المنظمة قيامها بتنظيم دورات منتظمة لتبادل الأفكار والمستجدات المتعلقة بتقنيات وتطوير المعلومات، وإصدار توصيات في دورياتها ومجلاتها التي تصدرها بهذا الصدد لتطبق من طرف أعضاء الإتحاد.

# خامسا: المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة Commissions (IOSCO)

تأسست المنظمة عام 1983 وهي تضم الهيئات المنظمة للأسواق المالية لأكثر من ثمانين دولة، هدفها الأساسي ضمان تبادل المعلومات والعمل على إيجاد معايير مشتركة تحمي المستثمرين عن طريق إيجاد شروط ومعايير موحدة تُقرض على المؤسسات التي تريد الدخول إلى البورصات المنتسبة لها. وقد لعبت المنظمة دورا أساسيا في دعم عمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ففي سنة 1995 إتفقت الجهتين على التنسيق معا من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات نوعية عالية وفق خطة عمل، يتم بموجبها إشراك المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة كعضو استشاري في إصدار المعايير وإدخال تعديلات على تلك الموجودة. في ماي 2000 إعتمدت الهيئات المنظمة للأسواق المالية العضوة في المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة ثلاثون معيار من المعايير التي أصدرتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية باستثناء أربعة (المعايير 20، 20، 40)، ومنه تم قبول قيام الشركات المتعددة الجنسيات المدرجة في تلك الأسواق المالية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

\_

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> -International Federation of Accountants, handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncement, IFAC publication, New York, 2007 p:09

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Heem, G., Aonzo, P., **Op. Cit**, p:6.

# سادسا: المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة International Forum for Accountancy Development

هو منتدى يضم العديد من المنظمات العالمية على غرار البنك الدولي، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، الإتحاد الدولي للمحاسبين وممثلين عن المكاتب الدولية للمراجعة الكبرى "Big Fore"، وقام في سنة 1999 بالموافقة على مشروع يهدف إلى تحسين نوعية المعلومات المالية عبر العالم من خلال تطبيق واعتماد المعايير المحاسبية الدولية.

مما سبق يتبين أن محاولات التوافق المحاسبي الدولي بدأت منذ بداية النصف الثاني من القرن العشرين، حيث كانت من ورائها هيئات على مستوى إقليمي الإتحاد الأوروبي وكذلك هيئات على مستوى عالمي مثل منظمة الأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، الإتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة، لكن نلاحظ أن هذه الهيئات في السنوات الأخير نلاحظ أن الكثير منها ذهب إلى تبنى المعايير المحاسبية التي تصدر ها لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

#### المطلب الثالث: إسهامات لجنة المعايير المحاسبية الدولية في التوافق المحاسبي الدولي

تُعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية أكثر الجهات الدولية نشاطا في مجال التوافق المحاسبي الدولي، حيث أصبحت في السنوات العشرين الأخيرة تلعب دورا كبيرا من خلال الجهود التي قامت بها ولازالت تقوم بها في هذا المجال.

# أولا: تقديم لجنة المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards Committee أولا: تقديم لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية \* هيئة خاصة مستقلة أنشئت سنة 1973 خلال اتفاق الهيئات المهنية للمحاسبية لكل من بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية واستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا والمكسيك واليابان وهولندا وإيرلندا. وهي منذ ذلك الوقت تعرف تزايدا في عدد أعضائها حتى وصلت في وقتنا الحالي إلى حوالي مئة وخمسون عضو من الهيئات المحاسبية لأكثر من مئة وعشرة دولة.

وتتميز لجنة المعايير المحاسبية الدولية بالاستقلالية التامة في عملها بحيث لا يمكن لأي جهة أو منظمة معينة أن يتدخل في عملها كما لا تتلقى من أي جهة حكومية أو مهنية أية أو امر، وفي نفس الوقت هي لا تستطيع إلزام الدول التي لها هيئات محاسبية مهنية بتطبيق المعايير التي تصدرها، ولكن يمكنها

<sup>\* -</sup> أصبحت حاليا مجلس المعايير المحاسبية الدولية " international accounting standards board(IASB) " لكننا سنبقي نطلق عليها لجنة المعايير المحاسبية الدولية خلال بحثنا.

مساعدة وتشجيع الدول التي تريد طواعية تطبيق المعايير المحاسبية التي تصدرها اللجنة، وهي تعمل من أجل تحقيق الأهداف التالية: 1

- إنشاء وتطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية ذات جودة عالية وقابلة للفهم عالميا، وبالتالي المساهمة في إيجاد بيانات مالية ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة بغرض مساعدة المتدخلين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في صنع القرارات الاقتصادية؛
- العمل بشكل عام من أجل تحسين جودة المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية
   والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتعزيز الاستخدام الصارم لها.

#### ثانيا: أهم أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدولية في التوافق المحاسبي الدولي

عرفت لجنة المعاير المحاسبية الدولية عدة تطورات منذ تأسيسها إلى أيامنا هذه، حيث أصبحت تلعب دورا رياديا في مجال التوافق المحاسبي الدولي نتيجة للتغيرات التي عرفتها، ويمكن أن نلخص أهم مراحل التطورات الأساسية التي مرت بها إلى وقتنا الحالي إلى ثلاثة مراحل أساسية:

#### 1 - المرحلة الأولى: من سنة 1973 إلى سنة 1990

تمتد المرحلة الأولى من التأسيس إلى أواخر الثمانينيات، حيث قامت اللجنة سنة 1975 بإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم"2" المعيار المحاسبي الدولي رقم"1" الذي عنوانه تقييم وعرض المخزونات حسب التكلفة التاريخية. كما قامت سنة 1978 بتشكيل لجنة عمل مشتركة بين لجة المعايير المحاسبية الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين " IFAC" لإيجاد علاقة بينهما، وكللت أعمال هذه اللجنة باتفاق بينهما سنة 1982 يتم بموجبه توسيع مجلس اللجنة إلى سبعة عشر عضو بعد ضم جميع أعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى لجنة المعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى ذلك تم الاعتراف بها من طرفه كهيئة التنميط المحاسبية الدولية ووافق كذلك على مساعدتها في زيادة قبول وتطبيق معاييرها من طرف الدول عبر العالم، وأصبح أيضا يساهم في تمويل ميزانية اللجنة (حولي 10% من قيمة الميزانية).

في سنة 1987 بدأت اللجنة مشروع تحسين المعايير المحاسبية الدولية عن طريق تقليل المعاملات المسموح بها داخل المعايير المحاسبية الدولية بهدف جعل القوائم المالية للشركات التي تطبق تلك المعايير أكثر مقارنة بينها، وكللت تلك الجهود بإصدار الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد وتقديم القوائم المالية

<sup>1-</sup> لجنة المعابير المحاسبة الدولية ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، منشورات مؤسسة لجنة المعابير المحاسبية الدولية، عمان، 2005-2006، ص:12.

"Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements" سنة 1989 الذي يهدف إلى مساعدة الجنة في وضع المعايير المستقبلية ومراجعة المعايير السابقة. 1

ما يلاحظ على هذه المرحلة هو إتباع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لإستراتيجية وسياسة الخيارات عند إصدارها لأي معيار محاسبي، حيث أن كل المعايير التي أصدرتها في تلك الفترة والتي تقدر بحوالي ثلاثون معيار تتضمن عدة خيارات للمعالجة والتطبيق المحاسبي من أجل أن تكون تلك المعايير متطابقة بأكبر قدر ممكن مع القوانين والتنظيمات المطبقة في دول المنظمات الأعضاء. وقد كان الهدف من إتباع هذه الإستراتيجية هو إعطاء مصداقية على المستوى الدولي للمعايير التي تصدرها، وبالتالي زيادة عدد الدول التي تتبنى تطبيق تلك المعايير. لكن في حقيقة الأمر كان دور لجنة المعاير المحاسبية الدولية في مسار التوافق مغايرا للتوقعات، حيث عرف بطء كبيرا بالرغم من أن ذلك كان على حساب تحقيق أهداف التوافق وقابلية القوائم للمقارنة المالية.

#### 2 - المرحلة الثانية: من سنة 1990 إلى سنة 2000

بعدما أيقنت اللجنة عدم نجاح الإستراتيجية السابقة قامت بإتباع إستراتيجية مغايرة لكي تمكنها من الاستمرار والعمل على تحقيق أهدافها، هذا ما مهد دخولها في مرحلة جديدة بدأت بالإعلان عن مشروع نية في سنة 1990 من طرف مجلس اللجنة يخص مجال قابلية القوائم المالية للمقارنة، وبموجب هذا المشروع لن تحتوى المعايير التي سيتم إصدارها مستقبلا بالإضافة للمعايير السابقة التي أصدرتها اللجنة بعد مراجعتها إلا على نوعين من المعالجة لمشكل معين، تسمى الأولى بالمعالجة الأساسية "Benchmark Treatment" والثانية المعالجة المسموح بها "Benchmark Treatment". هذا التقليص في عدد المعالجات الممكنة التي تتضمنها المعايير بالإضافة إلى الإطار الخاص بإعداد وتقديم القوائم المالية الذي أصدرته اللجنة سنة 1989 سيجعل المعايير أكثر تجانسا، لكن في المقابل سيجعل تطبيق المعايير صعبا لدى دول المنظمات الأعضاء في اللجنة وخاصة بعد رفض المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (1050م) سنة 1993 مجموعة من المعايير التي أصدرتها. كذلك بعدها بسنة تم إنشاء اللجنة الإستشارية الخاصة بلجنة المعايير المحاسبية الدولية التي أوكلت إليها المهمة الإستشارية ومهمة التمويل.

لقد أوجبت هذه السياسة على اللجنة البحث عن مساندة هيئات دولية وإقليمية ومحلية التي تتمتع بالسلطة والنفوذ لكي توسع من نطاق تطبيق المعايير التي تصدرها، ولهذا فقد وَقَعَت سنة 1995 اتفاقا مع المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (IOSCO) يتضمن وضع برنامج عمل يمتد إلى غاية سنة 1999 حُدد فيه مجموع المجالات التي يتم فيها إما إنشاء معايير محاسبية دولية جديدة أو مراجعة

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup>- Colasse, B., cadre comptable conceptuels, Op.cit., p:99.

المعايير السابقة بشكل يمكن من إيجاد منظومة محاسبية مرجعية قابلة للتطبيق ومعروفة لدى جميع الأسواق العالمية. وفي إطار تلك المساعي تم إنشاء اللجنة الدائمة للتفسيرات الخاصة بلجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1997 وأوكل لها دور إصدار تفسيرات حول المعايير المحاسبية.

في سنة 1999 كانت دراسة من طرف الاتحاد الأوروبي تُوصل فيها إلى أن المعايير المحاسبية الدولية متطابقة مع التعليمات الأوروبية المتعلقة بذلك، وكنتيجة لذلك تبنى الإتحاد الأوروبي مشروع تقارب مضمونه تبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف دول الاتحاد الأوروبي في آفاق سنة 2005. سنة بعدها وتحت ضغوط المكاتب الكبرى للمراجعة قامت هيئة مراقبة الأوراق المالية الأمريكية بدعم تلك الفكرة، الشيء الذي أعطى دفعا كبيرا لمسار التوافق المحاسبي الدولي من طرف اللجنة حيث ازداد عدد أعضائها وأصبح في سنة 1998 مئة وأربعون منظمة محاسبية من مئة بلد وواحد.

وفي سنة 1999 أكمل المشروع وقام وزراء المالية للبلدان الصناعية السبعة وصندوق النقد الدولي بالتأكيد على ضرورة تبنى المعابير المحاسبية الدولية من أجل تدعيم النظام المالي الدولي، وبذلك تكون لجنة المعابير المحاسبية الدولية قد خطت خطوة كبيرة في سبيل التوافق المحاسبي الدولي وخاصة بعد إصدار المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة سنة 2000 توصيات مفادها قبول الهيئات الأعضاء تطبيق المعابير المحاسبية الدولية من طرف الشركات الدولية المدرجة فيها. <sup>2</sup> في نفس السياق قام الإتحاد الأوروبي في 19 جويلية 2000 بإصدار بيان عنوانه إستراتيجية الإتحاد الأوروبي للمعلومة المالية "The European Union Strategy On Financial Information" بموجبها أصبح لازما على المؤسسات المحمعة في أجل المدرجة في البورصة الأوروبية تطبيق المعابير المحاسبية الدولية في الحسابات المجمعة في أجل أقصاء سنة 2005.

تُعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية في الظاهر كلجنة مستقلة، لكن في حقيقة الأمر هي تابعة للمنظمات المهنية المحاسبية الخاصة (حيث أن 14 من 17 عضو من أعضاء اللجنة يتم تعيينهم من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC) مما جعل الكثير يوجه لها عدة انتقادات، هذا كان سببا كافيا لبروز فكرة إعادة هيكلتها في سنة 1997. حيث تم إنشاء لجنة خاصة بالتفكير والبحث عن التوجهات التي ستأخذها المنظمة بعد إعادة الهيكلة وتكون طريقة عمل هذه اللجنة "Strategy Working Party" تخضع لآراء فئة كبيرة من المختصين بنفس الطريقة التي يتم من خلالها إعداد المعايير وقد أنهت اللجنة تخضع لآراء فئة كبيرة من المختصين بنفس الطريقة التي يتم من خلالها إعداد المعايير وقد أنهت اللجنة

\_\_\_\_

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup>- Deloitte Touche Tohmatsu, **Op.cit**, p:7.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>- Capron, M., **Op.** Cit, p: 65.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup>- **Ibid**, pp: 65-66.

عملها في ديسمبر 1999 بإعداد تقرير يتضمن إنشاء لجنة منصِّبة " Nominating Committee " خاصة بتعيين الأوصياء المكلفين بتعيين أعضاء اللجنة وباقى هياكلها.

#### 3 - المرحلة الثالثة: من سنة 2000 إلى وقتنا الحلى

في مارس 2000 أنشئ الدستور الجديد للجنة وتم المصادقة عليه في ماي من نفس السنة، كما أتفق على أن تبدأ اللجنة عملها في بداية أفريل 2001 وأن تكون المعايير التي تصدرها اللجنة الجديدة تحت تسمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "International Financial Reporting Standards (IFRS)". حسب الهيكلة " International Accounting Standards(IAS)". حسب الهيكلة الجديدة فإن اللجنة قسمت إلى هيئتين الأولى مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية " Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) والثانية وهي مجلس المعايير المحاسبية الدولية " International " وأوكل إليها دور إعداد المعايير الدولية " والولية للإفصاح المالي".

في أكتوبر 2002 قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) بتوقيع اتفاق بينهما يقضى بالتزام الطرفين العمل على التقريب بين المعايير الدولية الأمريكية وكذلك تنسيق برنامج عمل الطرفين مستقبلا، وفي نفس السنة أنشئت لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية " International Financial Reporting التحل محل اللجنة الدائمة للتفسيرات. في فيفري 2006 كان اتفاق ثاني بينهما حددا خلاله برنامجين للمقاربة، الأول على المدى القصير والثاني على الطويل². كما قامت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) سنة 2005 بإعلان بيان حددت فيه خارطة طريق من أجل المعايير المحاسبية الدولية إلى المعايير المحاسبية الأمريكية والذي كانت تقوم الشركات الأجنبية عند دخولها للسوق المالية الأمريكية.

في سنة 2010 كانت مراجعة لإستراتيجية التقارب بين المجلسين وقاما بإعادة جدولة بعض الأعمال المقرر القيام بها وتأخيرها، كذلك تغير أسماء الهيئات التابعة للجنة المعايير المحاسبية الدولية المعايير المتاسبية الدولية المعايير التقرير المالي الدولية "International Financial Reporting Standards" بدلا لجنة المعايير المحاسبية الدولية Foundation (Ifrs Foundation) بدلا لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASCF) Standards Committee Foundation الدولية Standards Advisory المعايير المجلس الإستشاري للمعايير التقرير المالي الدولية الدولية المحاسبير المح

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup>- **Ibidem**.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>- Deloitte Touche Tohmatsu, **Op. Cit**, p:20.

(SAC) وتغيرت لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولية " Council (SAC)، وتغيرت لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولية "Interpretations Committee (IFRIC) إلى لجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية .Interpretations Committee

مما سبق يتبن لنا أن النجاح الذي حققه التوافق المحاسبي كان بفضل جهود العديد من الهيئات مثل لجنة المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى جهود هيئات دولية أخرى مثل المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة والإتحاد الأوروبي بغية إعطاء مصداقية لتلك المعايير الدولية.

#### المبحث الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

سوف نقوم بتسليط الضوء على الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إبراز مفهوم، محددات وكذلك الضوابط التي تحكم الإفصاح المحاسبي.

#### المطلب الأول: مفهوم ومستويات الإفصاح المحاسبي

لقد تطور مفهوم الإفصاح المحاسبي المالي بتطور إحتياجات ومتطلبات الجهات المستعملة له، لهذا سنتطرق إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهم العوامل المؤثرة فيه ومستوياته.

#### أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي وعوامل تطوره

يُعَرَف الإفصاح على أنه بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها وهو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها، كما يُعرف أيضا بأنه إبراز كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني إبراز المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل. كما يُمكن أن يعرف على أنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء المستخدمين الداخلين والخارجيين لهذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

كذلك يعتبر الإفصاح المحاسبي إحدى شقي الوظيفة المحاسبية وهو جوهر النظرية المحاسبية، فهو ينطوي على الإعلان المدروس بطريقة اختيارية أو إجبارية لما تمتلكه إدارة المؤسسة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية المعنية التي ليس لها السلطة والموارد الكافية للوصول إلى مثل تلك المعلومات وذلك باستخدام أدوات معينة وتحقيقًا لأهداف معينة.

كما يُعتبر الإفصاح المحاسبي وليد إنفصال الملكية عن التسبير وظهور نظرية الوكالة ومشكل لا تماثل المعلومات، الذي نتج عنه تحول وظيفة المحاسبة من وظيفة المحافظة وحماية مصالح الملاك

"مدخل الملكية" إلى الوظيفة الإعلامية لمتخذي القرار "مدخل المستخدمين". أ كل ذلك أنتج الحاجة إلى معرفة نتائج ووضعية تسيير المشاريع من قبل الملاك، وبما أن الإفصاح هو الوسيلة والرابط الوحيد الذي يُمكن الملاك من ذلك فقد كان تركيز كبير عليه. ففي بداية الأمر كانت المطالبات بنشر الميزانية في بداية ونهاية الدورة لمعرفة قيمة التغير في المركز المالي، لكن بعد حدوث أزمة الكساد في ثلاثينيات القرن الماضي كانت هناك شكوك حول مقدرة الإفصاح على إعطاء صورة عن الوضعية الحقيقية للمشاريع، ولهذا تعالت الأصوات من أجل عرض حركة أموال المشروع ونشاطه عن طريق فرض تقديم حساب التشغيل وحساب المتاجرة وكذا حساب الأرباح والخسائر، و فيما بعد أستبدلت العناصر الثلاثة بقائمة الدخل نتيجة التطور الكبير في محاسبة التكاليف. 2

بعد ذلك واكب ظهور حركات الإفلاس التي رافقت فترات الركود الإقتصادي في نهاية القرن الماضي التركيز على معرفة حركة التدفقات النقدية دون الإكتفاء بحركة التدفقات السلعية والمالية الأخرى، ولهذا تمخض عن ذلك طلب الإفصاح عن قائمة التغير في الوضع المالي التي تحولت إلى قائمة المركز المالي ثم إلى قائمة التدفقات النقدية.

#### ثانيا: أهم عوامل تطور الإفصاح المحاسبي

مما سبق يمكن القول أن ضغوط المنظمات المهنية وكذلك تطور الأسواق المالية العالمية هما العاملان المؤثران في تطور الإفصاح المحاسبي، حيث لعبت المنظمات المهنية دورا كبيرا في التأثير على مسار تطوره وبالأخص في الدول الأنجلوسكسونية، حيث مارست تلك المنظمات ضغوطا كبيرة على الشركات من أجل تقديم القيود والمعايير التي يجب أن تتبع من قبلها في وظيفة الإفصاح.

مثلا نجد أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية هو الذي إعتمد مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما سنة 1936، وأنشأ أيضا لجنة الإجراءات المحاسبية سنة 1938 "Committee on Accounting Procedure (CAP)" 1938 المالية، بهدف تطوير معايير لإجراءات المحاسبة وتضييق مجالات الاختلاف في التقارير المالية من خلال إعداد نشرات محاسبية عرفت باسم نشرات البحوث المحاسبية. لكن لم تقلح تلك اللجنة في عملها ولهذا أستبدلت سنة 1959 بمجلس مبادئ المحاسبة "Accounting Principles Board" الذي أوكل له مهمة إعداد إطارا نظريا عاما يُعتبر كمنطلق لحل المشاكل المحاسبية في ذلك الوقت. لكن نظرا للإنتقادات

 <sup>1-</sup> محمد مطر، نظرية المحاسبة، ط 2، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2014، ص: 338.

<sup>2-</sup> حسين قاضي و محمود حمدان ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق، 2011-2012، دمشق، ص ص: 279-280.

<sup>3-</sup> المرجع نفسه، ص: 280.

الكبيرة التي وجهت للمجلس وخاصة إستجابته للضغوط مكاتب المراجعة تم حله سنة 1973 وأُستبدل بمجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي"(Financial Accounting Standards Board (FASB) ".1"

منذ ذلك الوقت حتى وقتنا الحالي لعبت FASB دورا كبيرا في تطوير المحاسبة الأمريكية، حيث عملت على تكوين إطار نظري للمحاسبة وإصدار معايير عملية لها، وفي هذا السياق قامت بإصدار مجموعة من القوائم لمفاهيم المحاسبة المالية أهمها القائمة رقم1 بعنوان "أهداف التقرير المالي لمشروعات الأعمال"، القائمة رقم 2 بعنوان " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، القائمة رقم 6 "عناصر بعنوان "عناصر القوائم المالية لمشروعات الأعمال" والتي أستبدلت فيما بعد بالقائمة رقم 6 "عناصر القوائم المالية" والقائمة رقم 5 بعنوان "الإعتراف والقياس في القوائم المالية لمشروعات الأعمال" وكذلك القائمة رقم 7 "استخدام معلومات التدفقات النقدية والقيمة الحالية في القياس المحاسبي". 2

وقد اعتبر ذلك الإطار النظري الذي يُعتمد عليه في الولايات المتحدة الأمريكية حتى وقتنا الحالي، وفي نفس الوقت يعتبر المصدر الأساسي للإطار المفاهيمي الخاص بلجنة المعايير المحاسبية الدولية لسنة 1989، وتعتبر هذه اللجنة أهم المنظمات الدولية التي ساهمت في تطوير الإفصاح المحاسبي، حيث أصدرت سنة 1997 المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "متطلبات العرض والإفصاح العام" الذي يحدد في مضمونه الأهداف والعناصر المكونة للقوائم المالية والفروض والمبادئ التي تعد على أساسها والخصائص النوعية للمعلومة المالية.

من جهة أخرى لعبت أسواق رأس المال العالمية والتي شهدت تطورا كبيرا بداية من النصف الثاني للقرن العشرين إلى يومنا هذا دورا بارزا في تطور الإفصاح المحاسبي. ولأن نوعية المعلومة المحاسبية تلعب دورا مهما في بعث أو زعزعة ثقة المستثمرين داخل الأسواق المالية، فإن المستثمرين دوما يرغبون في الإستثمار في مشروعات ذات عائد، ولتحقيق هذا يجب أن تعكس المعلومات المفصحة عن الشركات الوضعية الحقيقة لها، وكنتيجة لهذا مورست ضغوط كبيرة على الشركات من قبل الهيئات المشرفة على الأسواق المالية عن طريق وضع قيود وشروط متعلقة بالإفصاح.

مثلا ألزمت لجنة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية التي أنشئت سنة 1934 وأوكلت لها مهمة تحديد الإجراءات المحاسبية ومضمون الإفصاح المحاسبي للشركات المدرجة في البورصات الأمريكية،

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Zeff, S.A., The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States, Accounting Historians Journal, 26 (2), 1999,pp: 99.

<sup>2-</sup> ريتشارد شرويدر، **نظرية المحاسبة**، ترجمة خالد أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ، المملكة العربية السعودية،2010، ص: 80.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup>- Nobes, N., Stadler, C., **The qualitative characteristics of financial information, and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes**, *Accounting and Business Research*, 45(5), 2015, p:8.

<sup>4</sup>- عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الرياض، السعودية، 2009، ص: 596.

كما أعلنت هذه الأخيرة سنة 1938 أنها ستتولى عملية إصدار المعايير المحاسبية في حال فشل المنظمات المهنة في ذلك. <sup>1</sup> في نفس الوقت كان لتنامي الوعي لدى المستثمرين وظهور مكاتب الإستشارة المالية وشركات الإستثمار في الأسواق المالية عاملا مهما للرفع من سقف الشروط والقيود المتعلقة بالإفصاح المالي. ففي عام 1974 صدر في الولايات المتحدة الأمريكية قانون يُخضع البنوك التجارية لشروط وقواعد الإفصاح التي تحددها هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية.<sup>2</sup>

#### ثالثا: مستويات الإفصاح المحاسبي

تختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح عن المعلومات الواجب توفرها في التقارير المحاسبية والمالية، وينبع هذا الإختلاف أساسا إلى تضارب المصالح بين الأطراف ذات العلاقة والذي ينعكس بدوره على الزاوية التي ينظر لها كل طرف إلى المشكلة، فنظرة الإدارة التي تعتبر الطرف المنتج للمعلومة والذي يسعى دوما إلى توفير الحد الأدنى الذي يضمن لها السرية في نشاطها والحصول على التمويل. في المقابل يسعى المحللين الماليين أو المستثمرين كمستخدمي للمعلومة المحاسبية دوما إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات حول المؤسسة، وبين هذا وذاك يظهر مفهوم مستويات الإفصاح المحاسبي، حيث نجد ثلاثة مستويات للإفصاح، الإفصاح المناسب، الإفصاح العادل والإفصاح الكامل.

يُعتبر الإفصاح المناسب المفهوم الشائع داخل الأدب المحاسبي، حيث يُشير إلى مستوى الإفصاح الذي يضمن الحد الأدنى ولا يجعل القوائم المالية مضللة. أما مستوى الإفصاح العادل فهو ذلك المستوى الذي يضمن التوازن بين إحتياجات جميع الأطراف المعنية. بينما يستلزم الإفصاح الكامل (المثالي) عرض جميع المعلومات الملائمة، وهذا يعني كم كبير من المعلومات التي يمكن أن تضر أكثر مما تنفع لأنه في الكثير من الأحيان تنقص التفاصيل الكثيرة قيمة المعلومة الملائمة والمهمة.

كذلك إذا نظرنا إلى الإفصاح المحاسبي من زاوية الإلزامية أو الإختيارية فنجد الإفصاح الإختياري مقابل الإفصاح الإجباري، حيث يكون النوع الأول إختياريا من قبل الشركة وهو قريب جدا إلى مفهوم الإفصاح الكامل، بمعنى أن الشركة تقوم بالإفصاح أكثر مما هو مطلوب منها قانونيا، ويرتبط هذا النوع أيضا بمبدأ التكاليف والمنافع التي تعود على الشركة عند قيامها بذلك، وتتمثل التكاليف في التكاليف المتعلقة مباشرة بالإفصاح مثل تكليف الإعداد والمراجعة والنشر، والتكاليف غير المباشرة التي ترتبط باستعمال المعلومة المحاسبية المفصح عنها من قبل المتعاملين الآخرين كالمنافسين من خلال

<sup>1-</sup> جودي إيمان، آثار الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية آفاق التقارب بينها، رسالة ماجستير، جامعة سطيف 1، 2013، ص: 4.

<sup>2-</sup> محمد مطر، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 339.

معرفة نقاط ضعف وقوة الشركة، كما يمكن أن ترتبط بالحفاظ على بعض خصوصيات العلاقة بين الشركة والبنوك، ففي أغلب الأحيان تفضل هذه الأخيرة السرية في صفقات التمويل. فمثلا ممكن أن يتفق البنك والشركة على عقد صفقة تمويل بحث تدفع الشركة معدلات فوائد أكبر من المعدل العام في فترات الرواج، لكن في المقابل يمكن للشركة الحصول على تمويل من طرف البنك في الأوقات الصعبة، ولكي تحافظ الشركة على خصوصية واستمرار العلاقة تكون الشركة متحفظة عن الإفصاح عن ذلك. 1

أما بالنسبة للعوائد والفوائد المرتبطة بالإفصاح الإختياري، فإن أغلب الدراسات ربطتها بمخرجات السوق المالي، والتي منها زيادة سيولة السوق المالي أو تخفيض تكلفة رأس المال أوتحسين قيمة المؤسسة. فمن جهة يعمل الإفصاح المحاسبي على تخفيض مستوى لا تماثل المعلومة " adverse selection"، ومن "adverse selection" بين المستثمرين وما يصاحبه من مشكل الإختيار المعاكس " adverse selection"، ومن جهة أخرى يؤدي ذلك إلى زيادة قابلية المستثمرين للبيع أو الشراء نتيجة التغير في السعر أو بأقل تكلفة.

يرتبط الإفصاح الإلزامي أو القانوني بالمعايير والقوانين التي تُمليها الهيئات المخولة بذلك، ويتمثل في الحد الأدنى من المتطلبات التي يجب على الشركات إتباعها عند قيامها بالإفصاح، مثلا تقرض "SEC" على الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية الإفصاح عن تقرير سنوي شامل وفق القائمة X-10 وهو يتضمن معلومات بما فيها التقرير المالي.

### المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي

يوجد إختلاف كبير في وجهات النظر حول الإفصاح المحاسبي من قبل الأطراف المستعملة له، مما يجعل من الصعب تحديد مفهوما دقيقا له ولمتطلباته ومستوياته المناسبة. ولهذا كان واجبا على هيئات التنظيم المحاسبي والمالي وضع مجموعة من القواعد والقيود التي يُسترشد بها سواء في عملية الإعداد أو الإستخدام الأمثل للمعلومة المحاسبية. ومن المتفق عليه تاريخيا تعتبر المحاسبة الأنجلوساكسونية المساهم الأكبر في تطوير مجال الإفصاح المحاسبي، ويظهر ذلك جليا في أعمال مجلس المعايير المحاسبية والمالية الأمريكية والمنظمات المهنية المتعاونة معه وكذلك أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدولية. لهذا سنركز في هذا المطلب على مقومات الإفصاح المحاسبي الموجودة فيها حيث تتكون من ثلاثة مستويات، بتضمن المستوى الأول أهداف ومستعملي التقرير المالي، أما المستوى الثاني فيتضمن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ويتضمن المستوى الثالث عناصر القوائم المالية ومفاهيم الإعتراف والقياس المحاسبي الخاص بها.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup>-Leuz,c., Wysocki,p., " Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation: A Review and Suggestions for Future Research", *Journal of Accounting Research*, 54(2), 2016, pp. 538-539.

#### أولا: المستوى الأول "أهداف ومستعملي التقرير المالي"

يتضمن هذا المستوى مستويين فرعيين ينجر أحدهما عن الآخر، حيث يجب أولا تحديد طبيعة ونوع وإحتياجات الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية، ثم بعد ذلك يحدد على أساسها أهداف المعلومة المحاسبية.

#### 1- تحديد مستعملي المعلومة المحاسبية

تتعدد الجهات المستخدمة للمعلومة المحاسبة كما تختلف أهداف وطرق إستخدامها، مثلا يستعملها المستثمرين في السوق المالي لاتخاذ قرارات الإستثمارية، كما تستخدمها البنوك في قرارات الإقراض، وكذلك تستخدمها الإدارة الضريبية في فرض الضريبة...الخ. إذن يُعتبر تحديد الجهة المستخدمة للمعلومة المحاسبية ركنا أساسيا للإفصاح المناسب. وبما أن ذلك الإختلاف ينتج عنه تضارب في إحتياجات الأطراف المستخدمة للمعلومة المحاسبية، فإنه يجعل من الصعب جدا تلبيتها كلها أو حتى الموافقة بينها. إذن، فإن تحديد الفئة المستهدفة من الإفصاح المحاسبي يسبق تحديد الأهداف المرجوة منه، ومن جهة أخرى فإن تحديد تلك الجهة يساعد في تحديد كل من المتطلبات، الخصائص، المحتوى والشكل الواجب توفرها في التقرير المحاسبي.

كذلك لا يكفي تحديد طبيعة مستخدمي المعلومة المحاسبية بل يجب أيضا تحديد خصائص ومؤهلات هؤلاء المستخدمين كمستوى التعليم والإدراك والوعي لديهم، وأيضا قدرتهم على تشغيل المعلومات. لدا نجد أن مهارة المحلل المالي في تحليل المعلومات المحاسبية الموجودة في الملاحق ليس كمهارة المستثمر العادي، ولهذا فتحديد الخصائص التي يجب أن تتوفر في مستخدم المعلومة المحاسبية يضع معديها أمام خيارين، إما إعداد تقرير محاسبي واحد وفق نماذج متعددة تلبي إحتياجات مستخدميها وهو خيار غير واقعي ومكلف، أو إعداد تقرير واحد متعدد الأغراض يلبي إحتياجات جميع المستخدمين، وهو أيضا خيار غير واقعي. وإزاء هذا المشكل أُقترح حلا بتطبيق نموذج التقرير المالي الذي يلبي إحتياجات مستخدم مستهدف، حيث يحدد واحد من بين الفئات المتعددة من المستخدمين ويصبح هو المحور الذي تحدد على أساسه أبعاد الإفصاح المحاسبي. 3

نصت الفقرة 9 من الإطار المفاهيمي لـ "IASC" لسنة 1989 على أن مستخدمي المعلومة المحاسبية يتضمنون كل من المستثمرين، العمال، المقرضين، الموردين، العملاء، الدولة وهيئاتها وكذلك الجمهور. كما إفترضت الفقرة 10 منها على " أنه ما دام أن التقرير المالي يلبي الإحتياجات المعلوماتية

2- ريتشارد شرويدر، **مرجع سابق**، ص:84.

-

<sup>1-</sup> **المرجع نفسه**، ص: 342.

<sup>3-</sup> محمد مطر، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص ص:342-343.

للمستثمرين كمانحي رأس المال وكمخاطرين به فإنه بالضرورة سيلبي إحتياجات باقي المستخدمين". وأضافت الفقر أيضا أن مستخدمي القوائم المالية يجب أن يتوفر لديهم القدر الكافي من المعرفة بالتجارة والنشاط الإقتصادي ويجتهدون في تحليل وتفسير تلك المعلومة.

#### 2- أهداف التقرير المالي

يعد تحديد طبيعة ومواصفات مستخدمي المعلومة المحاسبية الخطوة التي يأتي بعدها تحديد أهداف تلك المعلومة، حيث يجب أن تكون الأهداف ملائمة لإحتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية المحددة في الخطوة الأولى. وقد أشارت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية الأمريكية ( $\Gamma$ 0 ( $\Gamma$ 0 ) المعنونة بـ "أهداف التقرير المالي لمشروعات الأعمال" والتي أصدرتها FASB سنة 1978 إلى أن التقرير المالي ليس في حد ذاته هدفا، وإنما هو عبارة عن مصدر للمعلومات لدى مستخدمي القوائم المالية الخارجيين الذين لا يمكنهم الحصول على المعلومات بطريقة أخرى ويقومون باتخاذ القرارات الإقتصادية والتجارية. أوأضافت الفقرة رقم 25 من نفس القائمة على أنه "يجب أن تفي عملية التقرير المالي بمجموعة من الأهداف العامة، وبالأخص يجب أن تمكن المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين من اتخاذ قرارات الإستثمار والإنتمان، تقييم الندفقات النقدية المتوقعة، التقرير عن الموارد الإقتصادية والإلتزامات وحقوق الملكية، التقرير عن أداء المشروع وأرباحه، تقييم السيولة واليسر المالي وتدفق الأموال، تقييم دور الوكالة من قبل الإدارة وأدائها ، وأخيرا شرح وتفسير المعلومات المالية".  $\Gamma$ 

من جهة أخرى نصت الفقرات 12 و 15 من الإطار المفاهيمي للجنة المعابير المحاسبية الدولية "IASC/IASB" لسنة 1980 على أن البيانات المالية " تهدف إلى إعطاء معلومات مفيدة حول الوضعية المالية وأدائها المالي والتغير في الوضعية المالية للوحدة المحاسبية لمساعدة أكبر عدد ممكن من مستعملي تلك البيانات في عملية إتخاذ القرار الإقتصادية، وكذلك قدرة، توقيت وإحتمالية توليد النقدية وما يعادلها من طرف الوحدة". أن أهداف القوائم المالية حسب الإطار المفاهيمي لـ "IASC" لسنة 1989 يتسم بالإختصار كما أنه يتفق في مضمونه مع القائمة رقم 1 من الإطار المفاهيمي لـ "FASB".

وفي إطار مشروع المقاربة بين كل من "IASC/IASB" و "FASB" تم الإتفاق على العمل في مشاريع مشتركة أهمها المقاربة بين الإطار المفاهيمي للجنتين السابقتين. وكُلل ذلك بمراجعة عنصرين الساسيين من الإطار المفاهيمي هما الأهداف العامة للقوائم المالية " Purpose Financial Reporting " وعنصر الخصائص النوعية المفيدة للمعلومة المالية " Purpose Financial Reporting

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Zeff, S.A., The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis, *Accounting and Business Research*, 43 (4), 2013, p:286.

 $<sup>^{2}</sup>$ - ریتشار د شرویدر ، **مرجع سبق ذکره**، ص ص: 82-83.

<sup>3-</sup> الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية لسنة 1989 الفقرة رقم 12

" Characteristics of Useful Financial Information " ويشير العنصر الأول على أن" الهدف من الإفصاح المالي العام هو إعطاء معلومات مالية حول الوحدة لتفيد كل من المستثمرين الحالين والمحتملين، المقرضين والمقرضين الآخرين في إتخاذ القرارات الخاصة ببيع وشراء أو تملك رأسمال أو منح أي نوع من القروض للوحدة". 2 وتضيف الفقرة OB4 منه على أن " الحاجة الأساسية للمستعملين هي ليس فقط التقييم والتنبؤ بالتدفقات المستقبلية، وأيضا تقييم مدى فعالية تسيير الإدارة للموارد الموكلة إليها". مما سبق نلاحظ أن كلا IASC/IASB" و"FASB" و"FASB" أعطيا الأهمية الأكبر للمستثمرين في السوق المالي والمقرضين، وحسبهم يكفي أن تغطي البيانات المالية حاجة هؤلاء المستعملين لتابي حاجة بقية المستعملين.

#### ثانيا: المستوى الثاني" الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية"

بعد تحديد طبيعة وخصائص مستخدمي المعلومة المحاسبية يأتي دور تحدد الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومة لتعطي أكبر فائدة لمستخدميها، حيث يجب عند تحديد تلك الخصائص ومدلولها أن تفوق المنفعة المتوقعة من إستخدامها تكلفة توفيرها، كما يجب أن يكون الغرض من إستخدام المعلومة المحاسبية هو المحدد في أولوية تلك الخصائص.

تعتبر القائمة SFAC Nº2 التي أصدرتها FASB سنة 1980 " الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية" المصدر الأساسي الذي يُعتمد عليه في تحديد مفهوم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، ودليل ذلك أن الإطار المفاهيمي لـ IASC لسنة 1989 لا يختلف عن مضمون القائمة في شقه المتعلق بالخصائص النوعية للقوائم المالية. لكن سنتطرق إلى الخصائص النوعية الموجودة في الفصل الثالث للإطار المفاهيمي لسنة 2010 الخاص بمشروع التقارب بين اللجنتين، حيث قسمها إلى خصائص أساسية هي الموثوقية والمصداقية، وخصائص معززة هي القابلة للفهم والقابلة للمقارنة والقابلية للتحقق والتوقيت المناسب.

#### 1- الخصائص النوعية الأساسية

#### 1-1 الملاءمة Relevance

حسب الفقرات من QC6 إلى QC10 للإطار المفاهيمي المتفق عليه من طرف اللجنتين السابقتين، فإن المعلومة المحاسبية الملائمة هي التي يكون بإمكانها إحداث فرق في قرارات مستخدميها، ولكي تُحقق ذلك يجب عليها أن تكون ذات قيمة تنبؤية أو ذات قيمة تأكيدية (إسترجاعية) أو هما معا. وتمكن أهمية الخاصيتين السابقتين كعامل في إحداث الفرق في القرارات المتخذة على أساسها، فمن خلالهما

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup>- IASB, Conceptual Framework - IASB-FASB joint project, https://www.iasplus.com/en/projects/completed/framework/framework-joint, consute le 29/8/2017 a 02:30.

<sup>2-</sup> الفقرة OB2 من الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية 2010.

يمكن تحسين قدرات متخذي القرار على التنبؤ (لا يقصد هنا حتمية أن تكون المعلومة عبارة عن تنبؤات بحد ذاتها، وإنما تستعمل هي في عملية التنبؤ) أو يمكن من خلالهما تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة. وعادة ما تقوم المعلومات المتوفر فيها الخاصيتين السابقتين بالدورين معا، لأن معرفة نتائج الأعمال السابقة يحسن من قدرات متخذ القرار في التنبؤ لنفس الأعمال في المستقبل.

كما يعتبر مفهوم المادية أو الأهمية النسبية مفهوما مقترنا بالملائمة لأن مفهوم الملائمة يتوقف على عنصر المادية، حيث أن درجة أهمية أو تأثير بُند معين على مسار اتخاذ قرارات المستخدمين هي التي تحكم عملية إدراجه أو حذفه من البيانات المحاسبية.

#### 1-2 التمثيل الصادق Faithful Representation

عوضت هذه الخاصية المصداقية التي كانت موجودة ضمن الفقرة SFAC No2 من الإطار المفاهيمي الخاص بـ IASC لسنة 1989، ويشترط الإطار المفاهيمي أن تمثل المعلومة المحاسبية بصدق الظواهر والأحداث التي تسعى لعرضها لكي تكون ذات فائدة، بمعنى آخر كلما كانت المعلومة تمثل وتعكس الوضعية الإقتصادية الحقيقة الحالية للمؤسسة كلما زادت خاصية التمثيل الصادق فيها، ولكي يتحقق هذا الشرط يجب أن تكون المعلومة كاملة وخالية من الأخطاء والتحيز والحياد. 1

#### 1-2-1 الحياد Neutral

حسب الفقرة QC14 من الإطار المفاهيمي الجديد ترمز الحيادية إلى عدم إنتقاء أو إختيار المعلومات التي يجب عرضها بهدف تفضيل فئة معينة من المستخدمين على فئة أخرى. ولكي يتحقق ذلك يجب أن تحرص الإدارة على أن تظهر تلك البيانات حقيقة أوضاع الشركة كما هي، وليس بالصورة التي تخدم فئة بعينها كالإدارة أو المساهمين، وهذا لا يتحقق إلا في حالة عدم قيام الإدارة بوضع أهداف تسبق عملية الإعداد غرضها تفضيل فئة على أخرى، كذلك لا يعنى ما سبق أن لا يكون هدف للمعلومة المحاسبية ولا تأثير، بل بالعكس يجب يكون للمعلومة تأثير في قرارات المستخدمين لها لكي تكون المعلومة ملائمة.

#### 2-2-1 الإكتمال 2-2-1

تشترط خاصية الإكتمال تضمين جميع المعلومات الضرورية لفهم الظواهر والأحداث المراد وصفها، بما في ذلك جميع الشروحات والتفسيرات المساعدة على ذلك. مثلا يتطلب في بعض الأحيان الفهم الجيد لعنصر معين ضمن القوائم المالية تقديم شروحات وتفسيرات حول الظروف والعوامل المؤثرة في جودته وطبيعته وكذلك مسار تحديد قيمته.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Herath,S, K., Albarqi,N., **Financial Reporting Quality: A Literature Review**, *international Journal of Business Management and Commerce*, 2(2), 2017, p: 6.

#### freedom from error الخلو من الأخطاء 3-2-1

لا يلزم في الكثير من الأحيان لتوفر خاصية الخلو من الأخطاء أن تكون المعلومة دقيقة، بل يعني الخلو من الأخطاء عدم وجود أخطاء أو إهمال في وصف الظاهرة، وكذلك خلو عملية اختيار وتطبيق المسار المتعلق بالإعداد والإفصاح من الأخطاء.

#### 2- الخصائص النوعية المُحسنة Enhancing Qualitative Characteristics

حسب الفقرة " QC19" من الإطار المفاهيمي الجديد تعتبر خاصيات القابلية للمقارنة، القابلية للمتارنة، القابلية للتحقق، التوقيت المناسب والقابلية للفهم، الخصائص النوعية الأربع التي تحسن منفعة المعلومة الملائمة وذات التمثيل الصادق.

#### 2-1 القابلية للمقارنة Comparability

نظرا لأن قرارات مستخدمي المعلومات في أغلب الأحيان تنبني على المقارنة والإختيار بين البدائل الإقتصادية المتاحة، ونتيجة لذلك تكون المعلومة أكثر فائدة إذا مكنتنا من مقارنة نفس المعلومة بين وحدات إقتصادية أخرى، وفي نفس الوقت مقارنة نفس المعلومة لنفس الوحدة بين فترات زمنية مختلفة. ولا يتحقق ما سبق إلا بتطبيق مبدأ الإتساق أو التبات في تطبيق نفس السياسات المحاسبية، لكن في نفس الوقت يجب الحذر عند تطبيق ذلك، لأنه ليس بالضرورة الإستمرار في تطبيق نفس السياسات المحاسبية يؤدي إلى الحفاظ على خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق، لهذا يمكن أن تكون هناك سياسات محاسبية بديلة أكثر ملائمة وموثوقية من السابقة. 1

#### Verifiability القابلية للتحقق 2-2

تتحقق خاصية القابلية للتحقق عندما يكون إجماع كبير بين الأفراد القائمين بعملية القياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طريقة القياس. ومثال ذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا توصلت أغلب الأطراف الخارجية إلى نتائج مختلفة باستخدام نفس طرق القياس، فإن القوائم المالية تكون في هذه الحالة غير قابلة للتحقق و لا يمكن للمراجع إبداء الرأى فيها.<sup>2</sup>

وتوجد ثلاثة مداخل للنظر إلى هذا الموضوع، حيث يفترض المدخل الأول إستقلالية طريقة أو وسيلة القياس عن الشخص الذي يقوم بذلك لكي تكون عملية القياس عادلة، مثلا يجب أن يكون الطبيب الذي يقيس ضغط الدم مستقلا عن جهاز قياس الضغط لأن النتيجة تعتمد على جهاز قياس الضغط وليس

<sup>1-</sup> أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية، دار الصفاء للنشر، عمان، 2009، ص:46

 $<sup>^{2}</sup>$ - الفقرة QC26 من الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية لسنة QC26. ص: QC36

الطبيب، أما في مجال المحاسبة فإنه لا يوجد مقياس موضوعي للعمليات المالية الخارجية طالما أن الذي يقوم بالقياس هو المحاسب، ولذلك فمن الصعب أن يكون القياس موضوعيا وبدون تحيز. 1

يفترض المدخل الثاني في القياس العادل الإعتماد على دليل موضوعي في عملية القياس، لأن ذلك يمكننا التحقق من صحة المعلومات المحاسبية من خلال دليل موضوعي يمكن الاعتماد عليه، وتكمن صعوبة هذا المدخل في أن اختيار الدليل الموضوعي المستخدم يمكن أن يتم بصورة شخصية أو متحيزة. ولهذا السبب طُوير المدخل الثالث للقياس المحاسبي الذي يشترط في إمكانية التحقق من صدق القياس إمكانية الوصول إلى نفس النتيجة في حالة قيام عدة أشخاص خبراء مستقلين بذلك.

بالإضافة إلى ما سبق يجب أن تتضمن خاصية القابلية للتحقق ملاحظات أساسية، منها أن مهما كان هناك استعمال نفس الطريقة أو طرق مشابهة للقياس ومهما استندوا إلى أدلة متشابهة، فستبقى إمكانية الحصول على نتائج متباينة من القيم حتى لو افترضنا أن القياس كان خاليا من التحيز، لأن هذه الخاصية تبقى نظرية بعيدة عن الواقع العملي، ولأنه لا يمكن للقياس المحاسبي أن يكون خالي من التحيز، ومن جهة أخرى فإن الأخطاء في القياس والاختلاف في التفسير والتأويل تؤدي إلى فقدان خاصية القدرة على التحقق.

#### 3-2 التوقيت المناسب Timeliness

تعتبر خاصية التوقيت المناسب مهمة جدا لأن المعلومات المحاسبية لا تكون مناسبة إلا إذا قُدمت في الوقت المناسب، هذا يعني لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة لمتخذي القرارات يجب أن تكون متاحة لهم في الوقت المناسب، أو الوقت الذي يفترض أن تكون متوفرة لديهم قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم.

#### Understandability القابلية للفهم 4-2

تتطلب خاصية القابلية للفهم تنظيم وترتيب وعرض المعلومات، بشكل يضمن فهمها من قبل مستخدميها الذين تتوفر لديهم معرفة مقبولة بالأنشطة التجارية والإقتصادية، وفي نفس الوقت لديهم الرغبة في دراسة تلك المعلومات بقدر معقول من العناية. ومهما يكن لا يجب إستبعاد المعلومات المحاسبية بالغة التعقيد بحجة عدم فهمها لأن ذلك يجعلها غير مكتملة وبالتالي غير ملائمة.

<sup>1-</sup> اسماعيل خليل، ريان نعوم، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 30، 2012، ص: 294.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>- المرجع نفسه، ص: 294.

#### ثالثا: المستوى الثالث "تحديد العناصر المكونة للقوائم المالية"

تعد مرحلة تحديد طبيعة ومفهوم العناصر المكونة القوائم المالية مهمة جدا، لأن في هذه المرحلة يُحدد مضمون التقرير المحاسبي والمالي الذي يجب الإفصاح عنه، كما يحدد في هذه المرحلة نوع وطبيعة العناصر التي يجب أن تتضمنها كل قائمة مالية أو أي عنصر من عناصر التقرير المحاسبي والمالي، كذلك يتم تحديد مفهوم وشروط الإعتراف بأي بند وطرق قياسه. عموما تتضمن عناصر القوائم المالية كل من قائمة المركز المالي "الميزانية"، وهي تتكون من الأصول والخصوم وكذلك حقوق الملكية. وقائمة الدخل "جدول حسابات النتائج" التي تتكون من الإيرادات والمصاريف والنتائج...الخ. وكذلك جدول تدفقات الخزينة والملاحق أو التفسيرات. ونشير أيضا أنه بعد تحديد العناصر السابقة يجب تحديد مفهوم كل واحد منها وشروط الإعتراف به وكذلك السياسات والطرق المحاسبية المستعملة في قياس تلك العناصر.

كما يرى الكثير من الباحثين أن توفير الإفصاح المناسب يتطلب عرض المعلومات المحاسبية والمالية بشكل يسهل فهمها وهذا يتطلب الموازنة بين الخصائص النوعية للمعلومة، لأنه في بعض الأحيان يجب التفريط في خاصية معينة لتحقيق أفضل البدائل، وكذلك لأنه إذا لم نوازن فإن ذلك يؤدي إلى التوسع في الإفصاح وهذا يفقد أهمية المعلومة، مثلا أدى التوسع في تطبيق أهمية خاصية الملائمة عن باقي الخصائص النوعية إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب فيه كشيوع إستخدام مفهوم المقاييس المتعددة عند الإفصاح عن بند معين وكذلك الإفصاح عن معلومات جديدة لم تكن تتضمنها القوائم التقليدية مثل الإفصاح عن بيانات محاسبة الموارد البشرية أو المسؤولية الإجتماعية. 1

مما سبق يتبين أن المعايير المحاسبية الدولية تعتمد الفائدة في إتخاذ القرار Decision Usefulness كمقاربة لتحديد مقومات الإفصاح المحاسبي، وهذا على حساب مقاربة الحماية أو الإشراف مقاربة لتحديد مقومات الإفصاح المحاسبي فئة المستثمرين والمقرضين في السوق المالي عن باقي الفئات، وكذلك تحديد مجموعة الخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها المعلومة المحاسبية لتتمتع بالجودة العالية.

\_

<sup>1-</sup> محمد مطر ، نظرية المحاسبة ، مرجع سابق ، ص ص:348-349.

#### خاتمة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن التوافق المحاسبي الدولي هو مفهوم ملازم للمحاسبة الدولية وقد ظهر منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي كنتيجة للتوسع في التجارة الخارجية وازدياد حجم الاستثمارات الخارجية المباشرة و توسع الأسواق المالية العالمية، وهو يهدف إلى الحد من الإختلافات المحاسبية الدولية والمساهمة في تكامل الأسواق المالية الدولية، وقد كانت جهود كبيرة في سبيل ذلك لهيئات مثل الإتحاد الأوروبي، منظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والإتحاد الدولي للمحاسبين، وبالأخص جهود لجنة المعاير المحاسبية الدولية.

تعتمد المعايير المحاسبية الدولية على مقاربة الفائدة في إتخاذ القرار لتحديد مقومات الإفصاح المحاسبي على حساب مقاربة الحماية أو الإشراف، ويتبين ذلك من خلال تفضيلها لفئة المستثمرين والمقرضين في السوق المالي عن باقي الفئات، وكذلك تحديدها لمجموعة من الخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها المعلومة المحاسبية المالية لتتمتع بالجودة العالية.

ولقد أكدت العديد من الدراسات وجود آثار إيجابية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على عدة جوانب منها زيادة جودة المعلومات المحاسبية، زيادة مستوى المقارنة دوليا بين القوائم المالية للشركات، إنخفاض تكلفة رأس المال وزيادة تدفق الإستثمارات الأجنبية المباشرة. لكن في المقابل هناك دراسات أكدت عكس النتائج المذكورة سابقا وربطت ذلك التحسن بمجموعة من الظروف مثل تطور السوق المالي، وجود ميكانيزمات صارمة لتطبيق المعايير، درجة حماية كبيرة للمستثمرين في السوق المالي. وهو ما يعني أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ذات الجودة العالية لا تكفي لتحقيق أهداف التوافق المحاسبي الدولي، بل يجب الأخذ بعين الإعتبار عوامل البيئة المحاسبية لأنها تلعب دورا مهما في تحقيق الكالأهداف.

# الفصل الثاني: عوامل البيئية المحاسبية وأثرها على التوافق المحاسبي الدولي

#### تمهيد

المبحث الأول: العوامل البيئية وتأثير ها على المحاسبة الدولية؛

المبحث الثاني: محاولات تصنيف الأنظمة المحاسبة للدول؛

المبحث الثالث: أهم الخصائص المكونة للبيئة المحاسبية في الدول النامية؛

المبحث الرابع: أهم خصائص البيئة المحاسبية الجزائرية.

#### المبحث الأول: العوامل البيئية وتأثيرها على المحاسبة الدولية

لقد أخذت دراسات المحاسبة مع عوامل البيئة المشكلة حيزا كبيرا في الأدب المحاسبي المعاصر، وترجع جذور هذا النوع من الدراسات إلى بداية القرن العشرين وبالضبط إلى دراسة العشرين وحتى (1911، لكن عرف هذا النوع من الدراسات رواجا إبتداءا من النصف الثاني من القرن العشرين وحتى وقتنا الحالي، حيث كانت العديد من الدراسات مثل دراسة (1967) Seidler (1967)؛ دراسة جمعية المحاسبين الأمريكيين سنة 1978؛ دراسة (1987) و العديد من الدراسات مثل دراسة (1988) و دراسة (1987)؛ دراسة (1988) ودراسة (1987) الأمريكيين سنة 1978؛ دراسة (1988) المارسات والتطبيقات أو النظم (2001) الخ. وحاولت تلك الدراسات إيجاد إطار نظري يفسر علاقة الممارسات والتطبيقات أو النظم المحاسبية للدول مع عوامل بيئتها وحاولت حصر أهم العوامل الأكثر تأثيرا وطبيعة العلاقة فيما بينها.

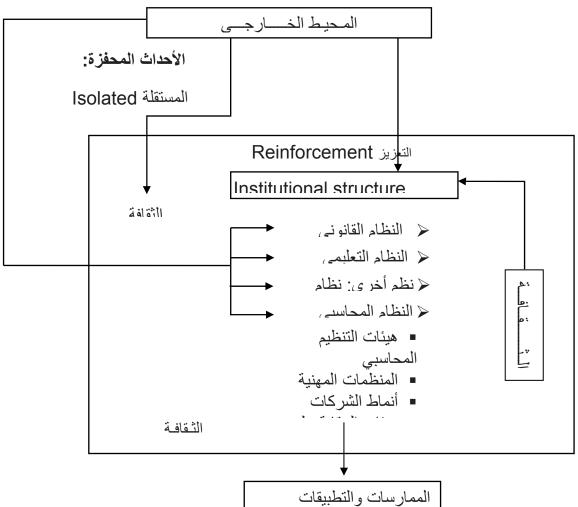
#### المطلب الأول: بناء نموذج لتطور الممارسات المحاسبية

قبل النطرق إلى العوامل التي تقف وراء تطور الممارسات المحاسبية، يجب أن نبحث أو لا عن طريقة تفاعلها وحدوث الإختلافات المحاسبية بين الدول. فقد إعتبر (2003) Haller&Walton أن الخصوصيات الإقتصادية، الثقافية، القانونية، السياسية والديموغرافية وكذلك الدينية المتسبب والمحدد الأساسي للإختلافات المحاسبية بين الدول، حيث يتم أو لا تحديد أهداف الإفصاح المحاسبي الذي بالضرورة هو تابع للإختلاف بين العوامل السابقة، هو بدوره يؤدي إلى إختلاف المبادئ والمعايير المحاسبية المستعملة في بيئة محاسبية معينة، تلك المبادئ هي التي تحدد طرق الإعتراف والقياس والإفصاح لدى المحاسبين، ومن جهة أخرى تحدد طرق الإدراك والفهم لدى مستعملي المعلومات المحاسبية، هذان العنصران يعتبران ميزتي الإختلافات المحاسبية الدولية. أ

حاولت دراسة (Doupnik & Salter (1995) حصر أهم العوامل البيئة المحاسبية وفهم طريقة تفاعلها فيما بينها وكيفية خلق الإختلافات المحاسبية بين الدول، وقدمت نموذجا لتطور المحاسبة كما هو موضح في الشكل (3-1). وتفترض الدراسة وجود ثلاثة عوامل أساسية تتفاعل فيما بينها لكي يتحدد إتجاه التغير في نظام محاسبي لدولة ما، حيث تعتبر العوامل الخارجية (جميع المؤثرات على المستوى الدولي مثل التطور التكنولوجي، الأزمات الإقتصادية والسياسية الدولية، الجغرافيا، التاريخ، العلاقات مع المجتمعات الدولية، الإستعمار، التغيرات الثقافية...إلخ) العنصر الأول من تلك العوامل، فهي تُعتبره أحد المؤثرات المهمة على الثقافة والتركيبة الهيكلية داخل البلدان، في نفس الوقت تعتبرها كمحفز خارجي لحدوث التغيير في العنصرين السابقين (مثلا تعتبر الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 التي أعطت شكوك كثيرة

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Walton, P., Haller, A., Raffournier, B., International Accounting, Thomson, 2<sup>nd</sup> Ed, London, 2003, pp:2-3.

حول مبدأ القيمة العادلة أو أزمة Enron سنة 2001 التي كانت كمحفز لإعادة النظر في مبادئ المراجعة).



شكل(2 ،1): نموذج Doupnik & Salter لتطور المحاسبة

**Source:** T.S Doupnik, S.B Salter, <u>External environment, culture, and accounting practices: a preliminary test of a general model of international accounting development</u>, international Journal of Accounting. No 3. 1995. p.: 192.

وتُعتبر القيم المشكلة لثقافة دولة معينة العامل الثاني من عوامل البيئة المحاسبية، فهي تلعب دورا مؤثرا على التركيبة الهيكلية للدول من خلال التأثير على الممارسات والتطبيقات المحاسبية التي يقوم بها أفراد النظام المحاسبي وأفراد باقي الأنظمة التي تتفاعل مع النظام المحاسبي. في نفس الوقت تُؤطر الثقافة العلاقة بين الأنظمة المكونة للتركيبة الهيكلية والمحفزات الخارجية، حيث تُحَجم أو تعظم الدور الذي تلعبه المحفزات الخارجية كعامل محرك (محفز) لتلك الأنظمة. أما العامل الأخير فهو التركيبة

الهيكلية للدول وهي عبارة عن جميع الأنظمة القانونية، السياسية، المحاسبية (المعايير المحاسبية)...الخ المكونة لتلك التركيبة داخل بلد ما.1

إذن، فحسب الدراسة السابقة تتفاعل العوامل الثلاثة المذكورة سابقا عبر خطوات مترابطة ليحدث التطور المحاسبي عبر الزمن، حيث تتفاعل مجموع الأنظمة المكونة للتركيبة الهيكلية لكل بلد بما مثل النظام القانوني والسياسي والتعليمي وكذلك النظام المحاسبي، هذا الأخير الذي تُشتق منه التطبيقات والممارسات المحاسبية لذلك البلد. كذلك يتكون النظام المحاسبي من أنظمة فرعية مثل هيئات التنظيم المحاسبي، المنظمات المهنية، الشركات...الخ، وبما أن المحيط الخارجي أو الدولي يؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على التركيبة الهيكلية للدول بما فيها النظام المحاسبي من خلال التأثير على الأبعاد الثقافية للمجتمع التي بدورها تؤثر على التركيبة الهيكلية، وتكون الأحداث المحفزة للتغير هي المحرك لذلك حيث تنقسم إلى أحداث مستقلة مثل الأزمات المالية، التغيرات الحادة في أسعار الصرف، وأحداث مساعدة على إنتشار التغيير مثل الإستعمار، التضخم، التغير من الإقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق.

ومن جهة أخرى تعمل الثقافة على زيادة أو تقليص أثر إستجابة النظام المحاسبي لتلك الأحداث من خلال توجيه تفاعل النظم الفرعية للنظام المحاسبي، هذا في حالة كان تأثير المحيط الخارجي بشكل مباشر، أما في حالة كان التأثير بشكل غير مباشر فإن الثقافة ستلعب دورا مهما في نقل تأثير المحيط الخارجي على باقى النظم إلى النظام المحاسبي من خلال قنوات التفاعل بينها. 2

لقد أعطى النموذج المقدم من طرف Doupnik&Salter أهمية كبيرة للثقافة كعامل مؤثر في النظم المحاسبية المحاسبية، حيث أنها تؤثر في جميع مراحل التطور، كما أنها تؤثر بشكل مباشر في النظم المحاسبية وبشكل غير مباشر في العناصر التي لها علاقة مع المحاسبة. وبالتالي فالنموذج يعتبر الأفراد الركيزة الأساسية لكل النظم بما فيها النظام المحاسبي، وبما أن أي فرد تحكمه مجموعة من القيم الثقافية التي يتشارك فيها مع باقي أفراد بيئته، ومادام أن تلك القيم تتفاعل مع قيم باقي المجتمعات فإن كل تغير يحدث في تلك القيم سيؤثر بالضرورة على العناصر المرتبطة به وستكون المحاسبة أحد تلك العناصر.

إضافة لما سبق فالنموذج قدم مجموعة العوامل المشكلة للبيئة المحاسبية التي بدورها تتفاعل مع بعضها البعض لينتج عنها في الأخير مجموعة الممارسات والتطبيقات المحاسبية داخل بلد ما، بحيث أن الإختلاف في درجة وطريقة التفاعل بين تلك العوامل هو الذي يخلق الإختلافات المحاسبية بين الدول. ويُعتبر النظام القانوني؛ طبيعة العلاقة بين الشركات ومموليها؛ القوانين الضريبية؛ الروابط الاقتصادية والسياسية بين الدول؛ درجة النمو الاقتصادي وأخيرا درجة تطور التعليم أهم تلك العوامل.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Doupnik, T.S, Salter, S.B, External environment, culture, and accounting practices: a preliminary test of a general model of international accounting development, international Journal of Accounting, 3, 1995, pp: 192-193

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> **-Ibid**, p : 193.

توجد دراسات أخرى حاولت حصر أسباب الإختلاف المحاسبي مثل (1992) التي إعتبرت أن العوامل الاقتصادية؛ الثقافة؛ الاجتماعية؛ النظام القانوني والنظام السياسي هي أهم العوامل المؤثرة على المحاسبة، وحسب نفس الدراسة فإن مجموعة المعايير والسياسات وكذلك الممارسات المحاسبية السائدة في بلد ما هي إلا نتاج عملية تفاعل مجموعة معينة من العوامل السابقة. في نفس السياق قام (1990) Cooke&Wallace بتقسيم العوامل السابقة إلى ما هو مرتبط بالبيئة الداخلية للبلد مثل درجة التطور الاقتصادي؛ طبيعة الهدف أو دور المحاسبة في المجتمع؛ طبيعة النظام القانوني؛ طبيعة النظام السياسي والاقتصادي؛ الثقافة السائدة ودرجة تطور التعليم. وما هو مرتبط بالبيئة الخارجية والتي تجعل هيئات التوحيد المحاسبي داخل بلد ما تُهمل أو لا تعطي أهمية كبيرة للعوامل الداخلية، وتتمثل بالأساس في روابط الاستعمار؛ تأثير التكتلات الاقتصادية الإقليمية؛ دور الشركات المتعددة الدولية ودور شركات المراجعة الدولية ومهنة المحاسبية. وحسب نفس الدراسة فإن العوامل الداخلية والعوامل الخارجية بالإضافة إلى طرق مهنة المحاسبي و Maccounting Regulation وطرق دعم وتنفيذ القوانين Accounting تتفاعل فيما بينها، كما أن العوامل الداخلية يكون أثر ها كبير في الدول المتقدمة بينما يكون أثر العوامل الخارجية أكبر في الدول المتقدمة بينما يكون أثر العوامل الخارجية أكبر في الدول النامية. والموامل الخارجية أكبر في الدول النامية. والموامل الخارجية أكبر في الدول النامية.

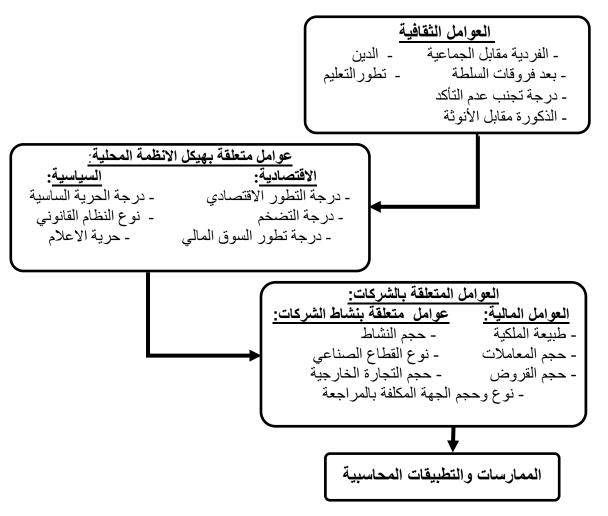
#### المطلب الثاني: أهم العوامل المشكلة للبيئة المحاسبية الدولية

لا يوجد إجماع من طرف الباحثين عن عدد العوامل المتسببة في الاختلافات المحاسبية بين الدول، لأن أغلب الدراسات في هذا المجال ركزت على عامل واحد أو مجموعة عوامل صغيرة، ويوجد عدد قليل من الدراسات التي حاولت حصر جميع عوامل البيئة المحاسبية وحللت العلاقة بينها وعلاقتها مع النظم المحاسبية للدول. وسنعتمد على دراسة (2003) Archambault & Archambault التي إشتملت على أغلب العوامل وقسمتها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية، عوامل ثقافية وعوامل متعلقة بهيكل الأنظمة المحلية وكذلك عوامل متعلقة بالشركات كما هي مبينة في الشكل رقم (2-2)، وهذه العوامل هي نفسها الموجودة في دراسة (1995).

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Alhashim, D., Arpan, J., **International Dimensions of Accounting**, Second Edition.: PWS-Kent Publishing Company, Boston, 1992.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Cooke, T., Wallace, O., **Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis**, *Journal of Accounting and Public Policy*, N<sup>0</sup> 9 (2), 1990, pp. 82–84.

شكل رقم (2-2): نموذج J.J. Archambault, M.E.Archambault المجاسبية والتطبيقات المحاسبية



**Source**: J.J. Archambault, M.E. Archambault, A multinational test of determinants of corporate disclosure. The International Journal of Accounting, No. 38, 2003, 176

من خلال النماذج السابقة سنقوم بوضع تلك العوامل في ثلاثة مجموعات أساسية هي العوامل الثقافية؛ عوامل التركيبة الهيكلية؛ عوامل متعلقة بالشركات.

#### أولا: العوامل الثقافية

تعتبر الثقافة أهم وأكبر عوامل البيئة المحاسبية المؤثرة، فهي تؤثر على النظم المحاسبية للدول من خلال التأثير على طريقة إدراك وإستعمال المعلومات المحاسبية من قبل أفراد المجتمع، وبالتالي فاختلاف الثقافات بين المجتمعات سيؤدي بالضرورة إلى اختلافات التطبيقات المحاسبية بينها. أو من

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Doupnik, T.S., Tsakumis, G.T., A critical review of tests of Gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research, *Journal of Accounting Literature*, N<sup>0</sup> 23,2004, p: 1.

خلال استقراء الأدب المحاسبي نلاحظ ثلاثة اتجاهات للدراسات التي عنت بدراسة علاقة الثقافة مع المحاسبة، حيث درس الإتجاه الأول علاقتها مع الإفصاح المحاسبي، ودرس الإتجاه الثاني علاقتها بأحكام وسلوكيات المراجعين، أما الإتجاه الثالث فدرس علاقة الثقافة بنظام مراقبة التسيير، وسنركز في دراستنا على الإتجاه الأول من الدراسات.

#### 1. أبعاد Hofstede للثقافة

تعتبر الثقافة كما عرفها Hofstede على أنها البرمجة الجماعية للعقل التي تجعل أفراد مجموعة معينة تتميز عن أخرى¹، كما تُعتبر أحد الأسباب الأساسية لوجود الإختلافات المحاسبية بين الدول. وحسب الدراسة التي قام بها ( Gray (1988) بعنوان " Gray (1988) بعنوان " موخج لعلاقة فحسب الدراسة التي قام بها ( Gray (1988) بعنوان " وحاول فيها بناء نموذج لعلاقة المحاسبة بالثقافة على أساس المحاور الثقافة الأربعة التي جاء بها Hofstede، حيث ترتكز الدراسة على فرضية أن العامل البشري هو أحد المكونات الأساسية لأي نظام محاسبيي (لأنه الطرف الأساسي الذي يقوم بجميع الأعمال من تسجيل وترحيل وكذلك مراجعة الحسابات...الخ)، وبما أن البشر ذوي طبيعة إجتماعية تتأثر وتُؤثر بالمجتمع أو المحيط الموجود فيه²، كذلك بما أن المعتقدات والقيم السائدة في مجتمع ما كما عرفها Hofstede البرمجة الجماعية للعقل ستلعب دورا مهما في توجيه تصرفات أفراده وتمييزها عن باقي المجتمعات، هذا يجعل الثقافة كأحد العوامل الأساسية لفهم كيفية تغير النظم الاجتماعية لأن الثقافة تؤثر في المبادئ والقيم داخل كل نظام معين، ومن جهة أخرى تؤثر الثقافة على سلوك المجموعات عندما تتفاعل فيما بينها وكذلك بينها وبين باقي النظم. 3

تتضمن الثقافة حسب نموذج Hofstede مجموعة من القيم المجتمعية "Societal Values" وتوجه أنماط وأشكال بناء المجتمعات "Institutional Forms" وتصرفاتهم، حيث أن تلك القيم المجتمعية تحددها المؤثرات البيئية أو الجغرافية التي تتغير عن طريق المؤثرات الخارجية (التجارة الخارجية؛ المغزو والاستعمار ... الخ) وهذا التغير يتطلب وقتا كبيرا (بمعنى أن الثقافة تعتبر ثابتة بشكل نسبي). في نفس الوقت تؤثر الثقافة على التركيبة الهيكلية للمجتمعات مثل النظم القانونية والنظم السياسية وأسواق رأس المال وكذلك طبيعة ملكية المؤسسات. 4 كما ربط Gray الأبعاد الثقافية لـ

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Hofstede, G., The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories, *Journal of International Business Studies*, 14, (2), 1983, p:76.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Perera, M.H.B., **The cultural relativity of accounting systems**, *Vidyodaya Journal of Arts*, *Science and Letters*. 14(1), Sri Lanka, 1986, pp: 53-79.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> -, Harrison, G. L., McKinnon, J. L., Cultural and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation, Accounting, Organizations and Society, 11(3), 1986, p: 239.

Gray, S. J., Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, *Abacus*, 3, 1988, p:5.

Hofstede المتمثلة في بُعد الفردية "Individualism"؛ فروقات السلطة "Distance Power"؛ درجة المتمثلة في بُعد الفردية "Uncertainty Avoidance" والذكرية " Masculinity " مع المحاسبة. أ

إضافة إلى ذلك قام Hofstede بتقسيم الدول إلى مجموعة من المناطق الثقافية من خلال الأبعاد الأربعة السابقة التي تعتبر العوامل الأساسية المشتركة للأنظمة الثقافية، حيث بناءا على قيمة المؤشر الخاص بكل بلد والمحسوب على أساس الأبعاد الأربعة إضافة إلى عوامل الموقع الجغرافي والعوامل التاريخية، وفي ما يلي مفهوم تلك الأبعاد:

## Individualism versus Collectivism الفردية مقابل الجماعية

يُشير هذا البعد إلى الدرجة التي يُقَيِم بها الأفراد إنتمائهم إلى مجتمعهم، بمعنى هل يُغَلب أفراد مجتمع معين مصالحهم الشخصية والعائلية على المصلحة العامة أم العكس، ففي حالة نعم نقول عن ذلك المجتمع هو مجتمع فردي " Individualist" أما إذا كان أفراد المجتمع يُغَلِبون المصلحة العامة على مصالحهم الشخصية نقول عنه أنه مجتمع جماعي " Collectivist". إذن فهذا البعد يرتكز على درجة التناسق والترابط في تركيبة أفراد مجتمع ما، وهو يرتبط بدوره بالمفهوم الشخصي لكل فرد " أنا أو نحن" فيما يخص إنتمائه نحو المجتمع.

#### 2.1 بعد فروقات السلطة عدم Large versus Small Power Distance

يشير هذا البعد إلى نظرة أو طريقة تعامل أفراد مجتمع ما مع حقيقة أنهم غير متساويين من الناحية الفزيوليوجية والقدرات الفكرية، التي بدورها يمكن أن تتحول في بعض المجتمعات إلى عدم المساواة في السلطة والثروة اللتان يمكن أن تتحولا إلى شيء متوارث ليس له علاقة بعدم المساواة الفزيولوجية والفكرية. إذن فحقيقة عدم المساواة بين أفراد المجتمع هي موجودة لكنها تتدرج بين بلد وآخر، لأنه في الواقع لا يوجد أي بلد تتحقق فيها المساواة التامة بين أفراده نظرا لوجود أسباب قاهرة تقف وراء ذلك.

باسقاط مفهوم بعد فروفات السلطة داخل المؤسسة نجده يتعلق بمركزية السلطة ودرجة الإستبداد في القيادة داخلها، هذا يعني درجة قبول التدرج الهرمي في مناصب السلطة بين أفراد المؤسسة. حيث أن المجتمعات ذات التوجه القوي في بعد فروقات السلطة سوف يكون لهم قبول بهذا التدرج الهرمي، وبالتالي فإن كل فرد يقبل بالوضع الذي يكون عليه فيما يخص التدرج السلطوي ولا يحتاج إلى تبرير آخر لذلك، بينما في المجتمعات ذات الاتجاه الضعيف لبعد فروقات السلطة يكون نوع من عدم القبول

-

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup>- Salter, S. B. & Niswander, F., Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory, Journal of International Business Studies, 26(2), 1995, p:5

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>-Hofstede, G., **Cultural Dimensions In Management And Planning**, *Asia Pacific Journal of Management*, January, 1984, p:83.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup>- Hofstede, G., The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories, Op.cit, p. 81.

بالوضع الذي يكونون عليه من حيث التدرج السلطوي وبالتالي فهم يكافحون من أجل تخفيض وتدليل فوارق مستويات السلطة فيما بينهم.

إن هذا البعد الثقافي له علاقة مع البعد السابق حيث أن المجتمعات ذات التوجه الجماعي تكون ذات توجه قوي تجاه بعد فروقات السلطة، وفي المقابل المجتمعات الفردية لا تكون دوما ذات توجه ضعيف لبعد فروقات السلطة.

## Strong versus Weak Uncertainty Avoidance درجة تجنب عدم التأكد 3.1

هذا البعد يُبيِّن مدى التخوف والارتياح تجاه المستقبل، أي مدى التخوف مما سيحدث في المستقبل المجهول، ففي المجتمعات ذات التوجه الضعيف لبعد تجنب عدم التأكد يكون للأفراد عدم تخوف وتقبل لما سيحدث في المستقبل، وبالتالي يكون لديهم اهتمام بالممارسات أكثر من المبادئ وسيطغى عليها الجانب التفاؤلي في تنبؤاتهم للمستقبل. أما المجتمعات ذات التوجه القوي في تجنب عدم التأكد فسيحاول الأفراد التنبؤ بالمستقبل وتجنب المخاطر لخلق جو من الإرتياح والأمان، كما تحافظ تلك المجتمعات على مجموعة من القواعد والقوانين المحددة لمعتقداتهم وسلوكياتهم وهم أقل تسامحا لمن يتجاوزها، كما يلعب كل من الدين والقانون دورا هاما في توفير جو من الشعور بالأمان لدى أفراد المجتمع.

#### Masculinity versus Femininity الذكرية مقابل الأنوثة 4.1

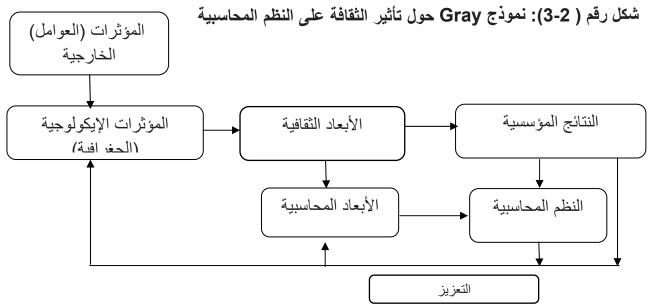
يرتكز هذا البعد على فكرة أساسية وهي كيفية تقسيم أدوار الجنسين (الذكر والأنثى) داخل المجتمع، وكما هو معروف أن وظيفة الإنجاب هي الوظيفة الوحيدة التي تختص بها المرأة دون الرجل، أما باقي الوظائف فنسبتها للذكر أو الأنثى تعتبر مسألة نسبية تختلف باختلاف الأزمنة والمجتمعات، مثلا نجد مجتمعات تسمح لكلا الجنسين القيام بالعديد من الأدوار داخل المجتمع بمعنى يُسمح للإناث بالقيام بالمهام المتعلقة بالذكور وكذلك بالنسبة للذكور أي لا يوجد فرق بين الذكور والإناث في مسألة تقمص الأدوار داخل المجتمع. لكن نجد في الطرف الآخر مجتمعات وضعت حدا فاصلا لما يجب أن يقوم به الذكر وكذلك لما يجب أن تقوم به الأنثى، حيث أن الأنثى لا يمكنها تقمص الأدوار الخاصة بالذكر ونفس الشيء بالنسبة للذكر. ويطلق على الفئة الأولى بالمجتمعات الأنثوية " Feminine بالمختمعات الأنثوية " Masculine societies والفئة الثانية بالمجتمعات الذكرية "Asculine societies". إذن يمكن القول أن هذا البعد يرتبط بالمفهوم الشخصي لدى أفراد المجتمع والمتعلق بـ " من أنا؟ وما هو دوري في الحياة؟ Mo am 1 ... هما what Task is my in life?

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Hofstede, G., Cultural Dimensions In Management And Planning, Op.cit, p:84

حسب Hofstede فإن المجتمعات الذكرية يحدد دور كل جنس فيها بشكل واضح فيضطلع الرجل بالأدوار الحازمة والمهيمنة، بينما يتجه دور المرأة إلى التربية والرعاية. وتكون القيم المسيطرة داخله تعكس صفات الذكورة بما فيها طريقة تفكير النساء فيه التي تشتمل على البطولة والنجاح المادي وحب البروز وكل ما هو متعلق بإثبات الذات واتجاه منخفض نحو رفاهية الأعضاء الآخرين للمجتمع. في المقابل تغلب على أفراده المجتمعات الأنثوية الصفات الأنثوية - بما فيها الذكور - مثل الميل لبناء العلاقات مع الآخرين والتواضع والاهتمام برفاهية كل أعضاء المجتمع ومساعدة الضعفاء. 1

#### 2. الأبعاد المحاسبية لـ Gray وعلاقتها مع الأبعاد الثقافية لـ Gray

قام Gray بدراسة بنى فيها العلاقة بين الأبعاد Hofstede الأربعة للثقافة وربطها مع تطور الأنظمة المحاسبية الوطنية على المستوى الدولي، وقد حدد هذا النموذج طريقة ربط القيم الثقافية على المستوى



**Source**: Gray, S, J., Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, Abacus, 3, 1988, p:7.

الاجتماعي مع القيم المحاسبية التي بدورها تؤثر بشكل مباشر على الممارسات المحاسبية، لأن Societal يعتبر أن للثقافة عدة مستويات بحيث تكون الأبعاد الأربعة في المستوى الأول " Hofstede للموالد المستوى الأول " Subcultural Level" من بينها المحاسبة. وتكمن فكرة للموالد أنه إذا أمكن تحديد القيم الأربعة للموالد المستوى الأول) الثقافية في مجتمع ما يمكن ربطها مع القيم المحاسبية المنتشرة فيه ( المستوى الفرعي)، ومن خلال ذلك يمكن تحديد علاقة العوامل الثقافية مع النظم المحاسبية وكذلك قياس مدى تأثير الثقافة عليها.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Hofstede, G., The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories, Op.cit, pp. 83-85.

فحسب الشكل رقم 2-3 تؤثر العوامل الخارجية مثل التجارة والإكتشافات التكنولوجية على العوامل الإيكولوجية مثل العوامل الديموغرافية، الجغرافية والإقتصادية وكذلك التكنولوجية التي بدورها تؤثر على القيم الثقافية ( لأن الإختلاف في تلك العوامل يؤدي إلى الإختلاف في القيم الثقافية) التي تؤثر بدورها على طريقة وتركيبة المجتمع (التركيبة الهيكلية أو المؤسسية) مثل التعليم، السياسة وخصائص الأسرة، الدين، التشريع (طريقة وضع القوانين)... إلخ. في نفس الوقت تدعم وتعزز العوامل المؤسسية العوامل الخارجية والأبعاد الثقافية. 1

إذن يمكن القول أن Gray بنى نموذجه انطلاقا من القيم (الأبعاد) الثقافية (CV) بنى نموذجه انطلاقا من القيم المواسيع الموذج Hofstede من خلال إضافة مستويين، Hofstede وصولا إلى النظم المحاسبية، حيث قام بتوسيع نموذج ميث أن القيم الثقافية هي التي تحدد القيم الأول هي القيم المحاسبية (Accounting value (AV) حيث أن القيم الثقافية هي التي تحدد القيم المحاسبية (Inscitutional Consequences أي ACCOUNTING (AS) وفي نفس الوقت يفترض Gray أن النظام المحاسبي يتأثر أيضا بالنتائج المؤسسية (IC) ACCOUNTING المتمثلة في النظام المحاسبي يتأثر أيضا بالنتائج المؤسسية (IC) ومنه يمكن الدين وكذلك التنظيمات المهنية التي بدورها القضائي، طبيعة ملكية الشركات، السوق المالي، التعليم، الدين وكذلك التنظيمات المهنية التي بدورها هي نتاج للأبعاد الثقافية أي (CCCOLdot)). ومنه يمكن القول أن النظم المحاسبية تتأثر بالعوامل الثاثير غير المباشر في القيم المحاسبية ومن خلال التأثير المباشر في القيم المحاسبية ومن خلال التأثير المباشر في القيم المحاسبية ومن خلال التأثير المحاسبية ومن خلال التأثير المباشر في القيم المحاسبية ومن خلال التأثير المباشر المباشر المحاسبية ومن خلال التأثير المحاسبية ومن المحاسبية ومن المحاسبية ومن المحاس

تتأسس فرضية Gray كالتالي [ما دام أن Hofstede قام بتحديد بشكل دقيق كل من أبعاد الفردية؛ فروقات السلطة؛ درجة تجنب عدم التأكد والذكورة كأبعاد للثقافة داخل المجتمعات فيمكن ربطها بالأبعاد المحاسبية، وما دام أن هذه العلاقة موجودة بينها فيمكن ربط العلاقة بين القيم المجتمعية والنظم المحاسبية وكذلك يمكن قياس درجة الترابط بينهما].2

"If Hofstede has correctly identified Individualism, Power Distance, Uncertainty Avoidance, and Masculinity as significant cultural value dimensions then it should be possible to establish their relationship to accounting values. If such a relationship exists then a link between societal values and accounting systems can be established and the influence of culture assessed."

وتتمثل الأبعاد المحاسبية في أربعة عناصر هي المهنية Professionalism ؛ التوحيد Uniformity؛ التوحيد الأبعاد الأربعة السابقة مع باقي النتائج المؤسسية التحفظ Conservatism؛ السرية Secrecy. بحيث تتفاعل الأبعاد الأربعة السابقة مع باقي النتائج المؤسسية للثقافة مثل أسواق رأس المال لنحصل في الأخير على نظام محاسبي مكون من ممارسات محاسبية

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Salter, S. B. &F. Niswander, **Op.cit**, p: 6.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>- Gray, S. J., **Op.cit**, p: 6.

ومهنية تختلف من بلد إلى آخر نظرا لإختلاف حِدة الأبعاد المحاسبية من بلد إلى آخر، وعرف Gray والأبعاد المحاسبية على النحو التالى:  $^2$ 

## Professionalism versus Statutory Control' المهنية مقابل الرقابة التشريعية

تشير هذه القيمة إلى تفضيل ممارسات الأحكام الشخصية للمهنيين والاحتفاظ بالتنظيم الذاتي على الامتثال لمطالب قانونية موصوفة أو سيطرة تشريعية.

#### 2-2 التوحيد مقابل المرونة Uniformity versus Flexibility

أي تفضيل الالتزام والقيام بممارسات محاسبية موحدة بين الشركات عن طريق استخدام ثابت وموحد لممارسات محاسبية معينة من فترة إلى أخرى على حساب المرونة بما يتلاءم مع الظروف المحيطة لكل شركة على حدا.

#### 2-3 التحفظ مقابل التفاؤل Conservatism versus Optimism

أي تفضيل الحيطة والحذر على التفاؤل في عمليات القياس المحاسبي لمواجهة حالات عدم التأكد للأحداث المستقبلية.

## Secrecy versus Transparency السرية مقابل الشفافية 4-2

أي تفضيل التكتم ووضع قيود على عمليات الإفصاح عن المعلومات حول شركات للأشخاص المشتركين في إدارة وتمويل الشركة على حساب وجود شفافية أكثر ومدخل متفتح نحو العامة. وهي عكس منهج الشفافية والوضوح في المعاملات المحاسبية.

ربط Gray القيم المحاسبية الأربعة السابقة مع قيم Hofstede الثقافية من خلال سلسلة الفرضيات التالية:

- ◄ الفرضية الأولى: تتصف المجتمعات ذات التوجه العالي نحو بعد الفردية وفي نفس الوقت بدرجات متدنية في بُعدي تجنب عدم التأكد وبُعد فروقات السلطة (الأبعاد السابقة هي القيم الثقافية) ستكون ذات درجة عالية في بعد المهنية ( القيم المحاسبية).
- الفرضية الثانية: المجتمعات ذات التوجه العالي في بُعدي فروقات السلطة وتجنب عدم التأكد،
   وفي نفس الوقت تكون ذات درجة متدنية في بعد الفردية ستتصف بدرجة عالية نحو التوحيد.
- الفرضية الثالثة: المجتمعات ذات التوجه العالي نحو بعد تجنب عدم التأكد وفي نفس الوقت تكون
   ذات درجة متدنية في بعدي الفردية والذكورة ستتجه بدرجة عالية نحو بعد التحفظ.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup>- Salter, S. B., Niswander, F., **Op.cit**, p:382.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>- Gray, S. J., **Op.cit**, pp: 11-9.

الفرضية الرابعة: ستتوجه المجتمعات ذات التوجه العالي في بعدي تجنب عدم التأكد وفروقات السلطة وفي نفس الوقت تكون متدنية في بعدي الفردية والذكورة نحو السرية بدرجة عالية.

ويمكن تلخيص تلك الفرضيات في الجدول 2-1، حيث نلاحظ أن بعدي تجنب عدم التأكد والفردية هما القيمتين المحاسبيتين الأكثر أهمية، بينما بعدي فروقات السلطة والذكورة هما الأقل أهمية. ففي المجتمعات التي تكون درجة تجنب عدم التأكد كبيرة ستتميز بدرجة مهنية ضعيفة بمعنى أي أن المحاسبين في هذا المجتمع لا يتمتعون بالحرية في عملية اتخاذ القرار وممارسة مهنة المحاسبة (هناك مجال ضيق للحكم الشخصي من طرف المحاسبين)، لأن القواعد والتطبيقات المحاسبية ستكون مكتوبة ومحددة مسبقا في شكل قوانين، وبالتالي فإن التوحيد المحاسبي سيكون كبير في تلك المجتمعات، كذلك فالتطبيقات المحاسبية ستكون أقل تفاؤ لا (متحفظة أكثر) وبالأخص في مجال القياس المحاسبي نظرا لأن المجتمع الأكثر تحفظا ستكون نظرته تشاؤمية نحو المستقبل، في نفس الوقت ستكون سرية الإفصاح المحاسبي عالية لأن الأفراد يسعون دائما إلى التقليل من دائرة تداول المعلومة.

جدول رقم (2-1): العلاقة بين أبعاد Gray المحاسبية وأبعاد Hofstede الثقافية

	J		· · · · · · · · · · · · · · · · · · ·	· / /
Accounting values (Gray) القيم المحاسبية				القيم الثقافية
السرية	التحفظ	التوحيد	المهنية	Cultural Values
Secrecy	Conservatism	Uniformity	Professionalism	(Hofstede)
_	ę	_	-	فروقات السلطة
<b>T</b>	•	т		Power Distance
+	+	+	-	تجنب عدم التأكد
				Uncertainty Avoidance
_	_	_	+	الفردية
<b>-</b>	<b>T</b>			Individualism
		ę	?	الذكرية
-	-	•		Masculinity
النسب للإشارة + تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين؛ أما الإشارة - تدل على وجود علاقة				
عكسية بين المتغيرين؛ أما الإشارة ؟ فتدل أن العالقة غير محددة				

Source: Baydoun, N. & Willet, t R., Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries, Abacus, 31 (1), 1995, p: 71

وسيتمتع الممارسين والمهنيين في المجتمعات الفردية بحرية أكبر في ممارسة الأحكام والتطبيقات المحاسبية، وبالتالي سيكون تنوع ومرونة في الممارسات المحاسبية، وبالتالي سيكون تنوع ومرونة في الممارسات المحاسبية وستكون هذه الأخيرة أكثر تفاؤلا في التقييم أكثر شفافية في الإفصاح.

من خلال ما سبق يمكن القول أن إنعكاسات القيم المحاسبية السابقة على النظام المحاسبي لأي بلد "Authority هي الحكم أو السلطة "Radebaugh & Gray (1993) هي الحكم أو السلطة وهي كل ما يتعلق بمسار التنظيم والتوحيد المحاسبي، والتقييم المحاسبي والإفصاح المحاسبي كما هي مبينة في الشكل رقم 2-4 المقدم من طرف Gray، ويبين الشكل أيضا أن المهنية والتوحيد هما القيمتين

الأكثر صلة بعمليتي التنظيم المحاسبي وعملية فرض التطبيق لها Authority&Enforcement، كما تعتبر خاصية التحفظ الأكثر صلة بعملية القياس المحاسبي وخاصية السرية هي الأنسب لعملية الإفصاح المحاسبي. أوزن قام Gray بتصنيف النظم المحاسبية للدول باستعمال الخاصيتين الأولين من جهة والخاصيتين الأخيرتين من جهة أخرى من خلال الربط بين المناطق الثقافية لـ Hofstede.

شكل رقم (2-4): أبعاد Gray المحاسبية وعلاقتها بالقياس والإفصاح المحاسبي



Source: Baydoun. N. & Willett. R.. On.cit .n:71

كما قلنا سابقا حاول Gray الربط بين القيم الثقافية والقيم المحاسبية واستعملها لتصنيف النظم المحاسبية الدولية، لكن في الحقيقة لم يقدم إثباتات أو إسقاطات واقعية لنموذجه. لهذا جاءت بعده در اسات كثيرة حاولت إختبار صحة نموذجه، من خلال البحث عن وجود علاقة بين القيم الثقافية والقيم (أو قيمة والحدة فقط) المحاسبية وفي نفس الوقت تصنيفه للنظم المحاسبية الدولية مثل ( Niswander, 1995; Gray and Vint, 1995; Sudarwan and Fogarty, 1996; Zarzeski, 1996;

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup>- Doupnik, T.S., Tsakumis, G.T., A Critical Review Of Tests Of Gray's Theory Of Cultural Relevance, *Journal of Accounting Literature*, 23, 2004, p:12.

بعد السرية الخاصة (1997; Jaggi and Low, 2000; Hope, 2003 Wingate, )، لكن أن أغلبها ركز على بعد السرية الخاصة بب Gray ربما لأنها الأسهل للإختبار من الناحية العملية. 1

مثلا أكدت دراسة (Gray&vint(1995) فرضيات نموذج (1998) Gray بالنسبة لخاصية السرية، حيت وجدت أن هناك علاقة طردية بين الفردية والذكرية مع الإفصاح المحاسبي، وعلاقة عكسية بينه وبين بعدي تجنب عدم التأكد وفروقات السلطة، كذلك فإن بعدي الفردية وتجنب عدم التأكد هما الأكثر ترابطا مع الإفصاح المحاسبي، كما أشارت الدراسة إلى ضرورة الأخذ بعين الاعتبار تأثير العوامل المؤسسية على الإفصاح المحاسبي مستقبليا.<sup>2</sup>

وقام (2000) Jaggi &Low (2000) حيث النظام القانوني بين الثقافة وطبيعة النظام القانوني، حيث إفترض الدور الوسيط الذي تلعبه طبيعة النظام القانوني بين الثقافة والإفصاح المحاسبي، فهو يفترض أن الثقافة تلعب دورا أكبر من قوى السوق المالي في التأثر على الإفصاح المحاسبي داخل الدول ذات النظام المدني، بينما تلعب قوى السوق المالي دورا أقوى من الثقافة في الدول ذات القانون العرفي. وأكدت الدراسة تلك الفرضية، حيث وجدت علاقة طردية بين الإفصاح المحاسبي وأبعاد الفردية وفروق السلطة وتجنب عدم التأكد، وعلاقة عكسية مع الذكورة داخل الدول ذات نظام القانون المدني. وأضاف الباحثان أنه لا توجد علاقة بين الأبعاد الأربعة للثقافة والإفصاح المحاسبي إذا أخذنا بالحسبان العامل القانوني. 3 لكن قدم (2003) Hope رأي مخالف حيث يقول " إنه لمن المبكر جدا إستبعاد الثقافة من العوامل المحددة لدرجة الإفصاح المحاسبي للشركات". 4

كما حللت دراسة (2010- Han et al. (2010) المسيرين للفترة بين بين سلوك إدارة الأرباح من طرف المسيرين للفترة بين الفترة بين سلوك إدارة الأرباح والفردية وبالأخص في البلدان التي تتميز بحماية قانونية كبيرة للمستثمرين. كما بينت وجود علاقة عكسية بين سلوك إدارة الأرباح وتجنب عدم التأكد، لكن تلك العلاقة تصبح طردية في البلدان التي تتميز بحماية أكبر للمستثمرين. وهو ما يعني أن درجة حماية المستثمرين تقلل من سلوك إدارة الأرباح مهما كانت البيئة الثقافية، بمعنى أن عوامل درجة حماية المستثمرين والفردية وتجنب عدم التأكد تؤثر بالايجاب على سلوك إدارة الأرباح حتى ومع تطبيق معايير محاسبية ذات جودة عالية. 5

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Tsakumis, G.T., **The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules**. *Abacus*, *43*(1), 2007, p.31

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Gray, S.J. & Vint, H., **The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidence**, *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 2, 1995, pp:33–43.

<sup>3-</sup> B. Jaggi, P. Y. Low, Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures, The International Journal of Accounting, 35(4), pp. 495-519

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup>- Hope, O.K, Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin, *Journal of International Financial Management & Accounting*, 14, 2003, p: 223.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup>- Han et al., **A cross-country study on the effects of national culture on earnings management**, Journal *of International Business Studies*, 2010, 41, p: 123–141.

مما سبق يمكن القول أن كيفية تَقَبُل وفهم وتطبيق القواعد المحاسبية من طرف المحاسبين (وبالأخص تلك التي تتطلب الحكم أو الاجتهاد الشخصي) ستختلف من بيئة ثقافية إلى أخرى نظرا لإختلاف القيم الثقافية الموجودة بينها (2007) Tsakumis (2007) ويُدعم هذا الكلام (2001) Hofstede حيث يقول " كلما كان العمل أو الوظيفة تتطلب الحكم الشخصي كلما تحكمت فيه القيم الثقافية المختلفة. ومن الطبيعي نجد أن أهم القيم المحاسبية التي تؤثر بشكل كبير على الحكم الشخصي هما التحفظ السرية وهما بالأساس اللتان تحكمان كل من القياس والإفصاح المحاسبي على التوالي 2(1995) Baydoun&Willett المحاسبي على التوالي 2(1995)

#### Religion الدين.

يُعتبر الدين أحد أهم العناصر المساهمة في تطور المحاسبة بين العصور لأنه يمس معتقدات الأفراد والقيم كذلك فهو يوجه سلوكياتهم وحتى تعاملاتهم الاقتصادية. حيث يمكن القول أن الدين هو الموجه للحياة الاقتصادية الممجتمعات، فمثلا في المجتمعات الإسلامية نجد أن الدين الإسلامي يوجه ويحدد جميع نواحي الحياة بما فيها الحياة الاقتصادية مثل تحريمه للربا وفرضه للزكاة وكذلك تحريمه للإحتكار...الخ، هذا سيحجم تطور السوق المالي وبالتالي تقليص الدور المعلوماتي للمحاسبة وتطورها أن كذلك يجد المتتبع لتطور المحاسبة عبر التاريخ أنها كانت تلبي احتياجات ذلك المجتمع في كل حقبة، وبما أن كل حضارة تستفيد من إرث الحضارات السابقة لها وتقوم بتطوير تلك العلوم لتلبي احتياجاتها، وبما أن كل حضارة كانت لديها مجموعة من الأطر كانت توجهها ويعتبر الدين أحد تلك العناصر إذن بشكل غير مباشر فإن الدين يلعب دورا مهما في تحديد وتطوير المحاسبة.

كذلك لأن الدين يتحكم في المعتقدات والقيم السائدة في مجتمع ما، فهو يحدد ما يجب على الأفراد اتجاه خالقها وما يجب عليها اتجاه المخلوقين، إذن فالدين يتدخل مباشرة في تحديد الثقافة السائدة في مجتمع معين أو بالأحرى القيم الثقافية التي ذكرناها سابقا وبالتالي القيم المحاسبية ، وبما أن هناك العديد من الشرائع عبر العالم فسيؤدي ذلك إلى وجود قيم ثقافية وقيم محاسبية مختلفة وفي الأخير أنظمة محاسبية مختلفة. في نفس الوقت يلعب الدين دورا مهما في تحديد أطر المسؤولية الاجتماعية، فمثلا نجد أن الدين الإسلامي الذي يقدم للمسلمين قواعد لأخلاقيات التجارة، ومن منطلق أن كل مسلم هو مسؤول ومحاسب عن كل أفعاله بما فيها المدير والملاك وكذلك المحاسبين والمراجعين، فهذا سيجعلهم أكثر

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Tsakumis, G.T., **The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules**, *Abacus*, 43 (1), 2007, pp. 31.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Baydoun, N.& Willett, R., Cultural relevance of western accounting systems to developing countries, *Abacus*, 31,(1),1995, pp:78.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Archambault, J.J.& Archambault, M.E., **Op.cit**, p: 6.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> - Hamid S., et al., **Religion: A Confounding Cultural Element in the International Harmonization of Accounting?**, *Abacus*, 29(2), 1993, p: 131.

حرصا وأكثر مسؤولية عن الأمانة المقدمة إليهم وبالتالي سيبدلون قصار جهدهم في سبيل تحقيق النفع للمؤسسة وكذلك المجتمع. 1

## 4. درجة تطور التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة

تُظهر العديد من الدراسات أن درجة تطور التعليم كأحد العوامل المؤثرة على الممارسات المحاسبية، وبالتالي أحد أسباب الاختلافات المحاسبية بين الدول وذلك لعدة أوجه. أولا لأن هناك علاقة بين درجة تطور التعليم ودرجة تطور مهنة المحاسبية الموجودة في بلد ما، ففي البلدان متطورة التعليم تكون مخرجات التعليم المحاسبي التي تتمثل في المهنيين المحاسبيين وكذلك مستخدمي المعلومات المحاسبية ذات كفاءة عالية، هذا سينتج عنه وعي إيجابي وطلب متزايد عن معلومات محاسبية ذات جودة عالية<sup>2</sup>، وهو ما سيرفع التحدي أمام هيئات التوحيد المحاسبي في تلك البلدان من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات جودة عالية، ومن جهة أخرى سيخلق ضغوط على معدي المعلومات المحاسبية والمالية لإنتاجها بجودة عالية. كذلك هناك علاقة بين التعليم المحاسبي للدول النامية مع نظيره في الدول المتقدمة حيث تكون في أغلب الأحيان تابعة للدول المستعمرة لها، وهذا ما يخلق علاقة وطيدة بين المهنة والتعليقات المحاسبية بين تلك الدول، فمثلا توصلت دراسة (1998) وهذا ما يخلق علاقة وطيدة بين المهنة بالرغم من مرور زمن طويل لإستقلال بلد سنغافررة وسيريلانكا إلى أن التعليم المحاسبي فيهما بقي تابعا لنمط التعليم للبلد المستعمر لهما (إنجلترا). 4

كما يعتبر التعليم المتطور أحد العوامل المساعدة أو المسهلة لمسار التوافق المحاسبي الدولي، حيث يساعد أو لا في فهم وترجمة المعابير المحاسبية الدولية بشكل جيد ( لأنه بالضرورة تكون مخرجات التعليم المتطور مهنيين وممارسين وكذا محللين ذوي درجة عالية من الكفاءة)، وبالتالي نقل التكنولوجيا المحاسبية بشكل جيد. في نفس الوقت سينتج عن التعليم الجيد بحوث محاسبية ذات جودة عالية تساعد على فهم حيثيات المحيط المحاسبي لتلك الدول، كما أن الترابط الموجود بين اللغة والثقافة سيحدد طريقة إدراك أفراد مجتمع ما للمفردات والمفاهيم المحاسبية الأجنبية، فكلما كانت الثقافات واللغات متقاربة فإن ذلك يؤدي بالضرورة إلى القابلية والفهم الجيد لها، ومنه نجاح وسهولة نقل تلك التكنولوجية المحاسبية. ويتجسد هذا المفهوم في الدول المستعمرة من طرف الدول الأنجلوساكسونية التي تكون اللغة الإنجليزية هي اللغة الرسمية الأولى أو الثانية في تلك البلدان، وقد وجدت سهولة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تعد باللغة الإنجليزية. 5

<sup>-1</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص: 180.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Cooke, T., Wallace, O., **Op.cit,** p: 84.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Belkaoui, A., Economic political and civil indicators and reporting disclosure adequacy -Empirical investigation, Journal of Accounting and Public Policy, 2,1983,p: 208.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> - Wijewardena, H.& Yapa, S., Colonialism and Accounting Education in Developing Countries: The Experiences of Singapore and Sri Lanka, *The International Journal of Accounting*, 3(2),1998, pp: 269-281.

<sup>5 -</sup> Evans, L., Language, Translation and the Problem of International Accounting Communication, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 17(2), 2004, p.2.

### ثانيا: العوامل الاقتصادية

توجد خمس عوامل إقتصادية ثانوية تتمثل في نوع ودرجة تطور النظام الاقتصادي السائد؛ طبيعة نظام تمويل المؤسسات؛ حجم الأنشطة الاقتصادية الدولية؛ مستوى التضخم؛ الروابط والتكتلات الاقتصادية الدولية.

# 1- درجة تطور ونوع النظام الاقتصادي السائد

تؤثر درجة التطور الاقتصادي ونوع النظام الاقتصادي (الاقتصاد الموجه أو الاقتصاد الرأسمالي) المتبنى في دولة ما تأثيرا مباشرا على الممارسات المحاسبية الموجود في تلك الدولة. فدرجة التطور الاقتصادي تؤثر باطراد مع تطور الأنظمة والممارسات المحاسبية، ففي الاقتصاديات ذات النمو الاقتصادي الكبير يجب أن تؤدي المحاسبة دورها في المجتمع كأداة للقياس والإفصاح لمواكبة التطورات والتعقد الذي يحصل في الأنشطة الاقتصادية من خلال إيجاد نظم ومعايير محاسبية متطورة. ويغلب على الاقتصاديات المتطورة الإقتصاد الخدماتي، وبالتالي فإن الإهتمام بالتطبيقات المحاسبية المتعلقة بالإقتصاديات الإنتاجية مثل تقييم التثبيتات المادية أصبح أقل اهتماما وفي نفس الوقت ينصب الاهتمام على تقييم الأصول المعنوية والموارد البشرية. 2

كما نجد أن في الاقتصاديات المتطورة يكون اقتصادها مرتفع التكنولوجيا وتتعقد فيه النشاطات والشركات الاقتصادية، وبالتالي فإن المحاسبة يجب أن تتطور لتلبي المتطلبات الجديدة لمتخذي القرار التي تتطور بتطور النشطات الاقتصادية (يزداد مشكل الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرار). أما في الاقتصاديات الأقل تطورا فنجد أن الأنشطة الاقتصادية تكون أقل تعقيدا وتطورا مما هي عليه المتطورة، وبالتالي فهي لا تحتاج إلى محاسبة معقدة لتلبية احتياجات مستعملي القوائم المحاسبية. على سبيل المثال نجد أن براءات الاختراع وحقوق الملكية الصناعية والتجارية تكون ذات أهمية كبيرة في البلدان المتطورة، ما يوجب على المحاسبة لتتطور من أجل حمايتها وهو ما لا نجده في البلدان المتخلفة لأن حقوق الملكية الصناعية بها في البلدان المتطورة. 4

يحدد نوع النظام الاقتصادي المطبق بدولة دور وأهداف المحاسبة وبالتالي الممارسات المحاسبية الموجودة فيه. لأن الشيء المحدد لهدف ودور المحاسبة هو كيفية تنظيم الاقتصاد من طرف الدولة وبالتالي ما طبيعة الدور الذي تلعبه المحاسبة، ففي الاقتصاديات الموجهة يكون كل شيء مراقب من

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Zeghal, D., Mhedhbi, K., **An analysis of the factors affecting the adoption of IAS by developing countries**, *The International Journal of Accounting*, 41, 2006, pp. 376–377.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Choi, F.D.S., Meek, G.K., **International accounting**, Pearson Education, 7<sup>th</sup> ed, USA, 2011, p: 33.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Roberts, C. et al, **International Financial Reporting**, prentice hall, 3 <sup>rd</sup> ed, UK, 2005, p: 148.

<sup>4-</sup> أمين السيد أحمد، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 249.

طرف الدولة ومحدد مركزيا (الأسعار، العرض الطلب. . الخ)، في هذه الحالة يكون للمحاسبة دورين أساسيين هما المساعدة في عملية التخطيط المركزي والمساعدة في مراقبة الاقتصاد، ولا يكون هدفها المساعدة على تحقيق الربح وهو عكس ما تكون عليه في الاقتصاد الرأسمالي الذي تلعب فيه الدولة دور المنظم دون التدخل في الحياة الاقتصادية، حيث تحدد الأسعار عن طريق العرض والطلب في السوق، وهو ما يخلق جوا المنافسة ويجعل دور المحاسبة يكمن في تحديد الأرباح والمساعدة في اتخاذ القرارات من طرف الأعوان الاقتصاديين. ولكن يعتبر الكثير من الكتاب أن الإقتصاد الرأسمالي هو الأنسب لتطور المحاسبة لأن دور المؤسسة فيه لا يجب أن يقتصر فقط على إنتاج السلع والخدمات، بل يجب أن يتعدى إنتاج معلومة محاسبية ومالية تلبي احتياجات مستعمليها، وهو سيخلق الكثير من الضغوط على المحاسبة لتابيتها مما يجعلها في تطور مستمر. 2

#### 2- نمط تمويل الشركات السائد

يُعتبر نمط تمويل الشركات أحد أهم المحددات والمؤثرات الأساسية على الأنظمة المحاسبية للدول، ونجد في الغالب تمويل الشركات يكون عن طريق القروض أو عن طريق إصدار الأسهم، حيث يلعب كلا النوعين دورا مهما في تحديد طرق القياس والإعتراف المحاسبي وكذلك طرق ومواصفات الإفصاح. 3 على سبيل المثال تلعب البنوك والعائلات الثرية أو الدولة في فرنسا وألمانيا وإيطاليا واليابان دورا كبيرا في تمويل المؤسسات الموجودة في تلك الإقتصاديات، بينما تلعب الأسواق المالية دورا ثانويا في عملية التقييم، كالمبالغة في عملية التقييم، كالمبالغة في عملية التقييم، كالمبالغة في تخصيص الإهتلاكات والمؤونات بهدف تخفيض النتيجة والحفاظ على مصالح المقرضين الذين يستطيعون الوصول والحصول على جميع المعلومات الخاصة بالمؤسسة. وبالتالي فإن الطلب على الإفصاح في هذا النوع يكون أقل، وكذلك نفس الشيء بالنسبة للمراجع الذي يكون معين في أغلب الأحيان من طرف مجموعة قليلة من المساهمين الذين يملكون الأغلبية من رأس المال، وبالتالي فدوره يكون رقابي بشكل أكثر على المسيرين. 4 كذلك تكون الأسواق المالية ضعيفة ولا يتمتع المستثمرين داخلها بحماية كبيرة. 5

في المقابل وفي الدول التي تسود الأسواق المالية كنمط للتمويل مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا يجب أن تساعد الممارسات المحاسبية المستثمرين في تقييم المؤسسة وكذلك التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، وهو ما يجعل المحاسبة أقل تحفظا وتتجه في تقييمها إلى المستقبل<sup>6</sup>، كذلك فإن مستخدمي المعلومات المحاسبية لا يستطيعون الحصول على المعلومات المالية والمحاسبية الخاصة

\_

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Roberts, C. et al., **Op. Cit**, pp: 146-147.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Belkaoui, A., 1983, **Op.cit**, p : 210.

<sup>3-</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص: 139.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Nobes, C., Parker, P., Comparative international accounting, 10<sup>th</sup> ed, Prentice Hall imprint, England, 2008, p: 31.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> - Porta, R. La. et al, **Legal determinants of external finance**, Journal of Finance, 52(3), 1997, p: 1131.

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> - Roberts, C. et al, **Op. Cit**, p:156.

بالمؤسسات إلا عن طريق القنوات الرسمية "الإفصاح الرسمي" وهو ما سيولد ضغطا كبيرا على الشركات لكي تقوم بالإفصاح عن وضعيتها لكي تلبي إحتياجات المستثمرين الحاليين الذين لهم الحق في معرفة كيفية تسيير استثماراتهم، وكذلك المستثمرين المستقبلين الذين يريدون معرفة أكبر قدر ممكن عن الشركة التي يريدون الاستثمار فيها. وهو ما يفسر وجود حماية كبيرة لحقوق المستثمرين داخل تلك الدول من طرف هيئات مراقبة الأسواق المالية. من جهة أخرى تمارس هيئات رقابة الأسواق المالية التي ضغطا كبيرا على هيئات التوحيد المحاسبي داخل الدولة لكي تفرض عليها الممارسات المحاسبية التي تخدم أو ترعى مصالح المستثمرين، وخير دليل على ذلك دور لجنة مراقبة البورصة الأمريكية في مسار التوحيد المحاسبي للوليات المتحدة الأمريكية.

من جهة أخرى أثبتت العديد من الدراسات أن الدول التي يكون فيها نمط التمويل الشركات بالأسواق المالية هو السائد تكون أكثر إحتمالا لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، حيث تؤكد دراسة (2006) Zeghal& Mhedhbi وجود عدة عوامل تتحكم في نجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية داخل الدول النامية وتلعب درجة تطور السوق المالي دورا إيجابيا في العملية. وهي نفس الفكرة التي أكدتها دراسة (1992) Adhikari & Tondkar، حيث بينت أن الدول ذات الأسواق المالية الكبيرة تقوم بالإفصاح عن معلومات أكثر من تلك الموجودة في الدول ذات الأسواق المالية الصغيرة، وأضاف إلى ذلك Salter عن معلومات أكثر من تلك الموجودة في الدول ذات الأسواق المالية الصغيرة، وأضاف إلى ذلك 1998) أن بُعد درجة تجنب عدم التأكد يعتبر من بين أسباب التي تعيق تطور الأسواق المالية وبالتالي تطور الإفصاح المحاسبي نظرا لأن الطلب على هذا الأخير هو تابع لتطور السوق المالي. 3

# 3- حجم الأنشطة الاقتصادية الدولية

تتأثر الممارسات المحاسبية بحجم الأنشطة الاقتصادية الدولية فكلما ارتفع حجم الصادرات والواردات كلما زادت الحاجة إلى تقارير وإفصاح أفضل، وفي نفس الوقت تزيد الحاجة إلى ممارسات محاسبية تتعلق بعمليات الصرف الأجنبي وترجمة العمليات والقوائم المالية وغيرها، حيث أدى النمو الكبير في حجم التجارة الدولية في النصف الثاني من القرن العشرين وبداية القرن الحالي نتيجة التطور التكنولوجي وتطور طرق المواصلات، وكذلك أثر ترابط الأسواق المالية وازدياد حجم الإستثمارات الخارجية تطور الممارسات محاسبية المحلية لمواكبة ذلك التطور.

كذلك فإن لحجم وعدد الشركات المتعددة الجنسيات في دولة معينة تأثيرا مباشرا على الممارسات المحاسبية فيها، لأن النشاطات والعمليات التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات تختلف عن الشركات المحلية، فعلى سبيل المثال عمليات تجميع القوائم المالية "Consolidated Information" التي تتطلب

<sup>2</sup> - Adhikari, A. & Tondkar, R. H., Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stock exchanges, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 4(2), 1992,p:95

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Zeghal, D., Mhedhbi, K., **Op.cit**, p: 384.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Salter, S. B., Corporate financial disclosure in emerging markets: does economic development matter?, *International Journal of Accounting*, 1998, 33(2), 228.

قواعد محاسبية خاصة كذلك معالجة أرباح وخسائر أسعار الصرف والتحويل. كما أن الشركات متعددة الجنسيات تلعب دورا مهما في نشر الممارسات المحاسبية الخاصة ببلادها الأصلية عن طريق الضغط على هيئات التوحيد المحلية.

### 4- مستوى التضخم

يُعتبر التضخم أحد العوامل الاقتصادية المؤثرة على الممارسات المحاسبية وهو بمثابة العوامل المحفزة للتغيير حسب نموذج Doupnik&Salter المذكور سابقا، حيث كلما كان معدل التضخم السائد مرتفع كلما ازدادت معه مشاكل التقييم بالتكلفة التاريخية. ويُعرف التضخم على أنه الارتفاع المستمر والملحوظ في المستوى العام للأسعار، مما يجعل تقييم الأصول حسب مبدأ التكلفة التاريخية غير صالحا لكي تعكس القوائم المالية الواقع الحقيقي للشركات، وهو ما يستوجب القيام بتعديلات على الممارسات المحاسبية من أجل معالجة الآثار الناجمة عن التضخم كاعتماد مبدأ القيمة الجارية في عملية التقييم. 2

ويعتبر ما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية كمثال عن ذلك التغير عندما قامت هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية بإصدار المعيار رقم 33 في سنة 1979 بعنوان " التقارير المالية وتغيرات الأسعار" الذي أجبر الشركات الكبيرة الإفصاح في قوائم تكميلية عن بعض البنود بالتكلفة الجارية على أساس القدرة الشرائية العامة. مثل هذه الممارسات لم تكن معروفة لدى المحاسبين قبل حدوث التضخم وبالتالي جاءت كنتيجة للتغيرات البيئية بالولايات المتحدة الأمريكية، بعدها انخفضت درجة التضخم في قترة لاحقة أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية سنة 1984 المعيار "رقم 2" يلغي معظم ما جاء في المعيار "رقم 33 " لسنة 1979، والاكتفاء بالإفصاح عن بيانات التكلفة الجارية. وفي سنة 1986 صدر المعيار رقم 89 يلغي كل ما سبق بخصوص الإفصاح عن أثر التغيرات في أسعار الصرف نتيجة انخفاض معدل التضخم عما قبل. 3

## 2- الروابط والعلاقات الاقتصادية

تعتبر الروابط والعلاقات الاقتصادية مع الدول الأخرى من العوامل التي تُؤثر على الممارسات والنظم المحاسبية للدول، ويُعتبر الاستعمار عاملا مهما في ذلك لأن الدول المُستَعْمَرة تبحث دوما إلى إبقاء نفوذها وتحكمها في البلدان المُستَعْمَرة بجميع الوسائل. كذلك فإن الدول المُستَعْمَرة بعد خروجها من الاستعمار تلجأ إلى تطبيق النظام المحاسبي الخاص بالدول التي المُستَعْمِرة لها لأنها تكون منهكة من

2- أمين السيد أحمد، مرجع سابق، ص:250.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Roberts, C. et al, **Op.cit**, p:149.

<sup>-3</sup> محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص-3

طرف الاستعمار، ولأنها لا تملك الإمكانيات والوقت لإنشاء نظم خاصة بها تلاءم بيئتها، ومثال ذلك الجزائر عند استقلالها سنة 1962 عن فرنسا قامت بتبني النظام المحاسبي العام الفرنسي Plans (Comptable Générale Français (PCG).

ومن جهة ثانية تلعب التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية كعامل آخر مؤثر على المستوى الإقليمي والدولي ويعتبر الإتحاد الأوروبي مثالا عن ذلك، حيث كان له تأثيرا على الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء بهدف خلق تكامل اقتصادي فيها، ولتسهيل هذا التكامل ظهرت الحاجة لخلق ما يسمى بالتوافق المحاسبي عن طريق محاولة تقريب الإختلافات المحاسبية ما بين الدول الأعضاء من خلال وضع إطار يحصر تلك الإختلافات. 2

#### ثالثًا: العوامل السياسية والقانونية

#### 1- العوامل السياسية

تؤثر نوعية النظام السياسي السائد على المحاسبة بطريقة غير مباشرة، فالفلسفة التي يحملها في طياته نوعية النظام السياسي تؤثر بشكل كبير على نمط الحياة العامة لأفراده وعلى الحياة الاقتصادية بشكل خاص كنوعية النظام الاقتصادي السائد والنظام المحاسبي. حيث أن نوع النظام السياسي يؤثر على الحريات الفردية، مثلا إذا كان النظام دكتاتوريا هذا يؤدي إلى عدم وجود حرية في اختيار الشعب للحكومة وبالتالي لا تكون هناك حرية ومشاركة في اتخاذ القرار، وهذا لا يساعد على تطوير مهنة المحاسبة بشكل يبرز فيه مبدأ الإفصاح الكامل والعادل حيث يقول Belkaoui إن درجة الحرية السياسية تتأثر بثلاثة عوامل أساسية هي درجة حرية الحقوق السياسية، الحرية الفردية ونوع النظام السياسي، وأن القمع السياسي في أي دولة ينتج عنه خسارة وفقدان للحرية السياسية وكذلك الحرية الفردية مع وجود أنواع معينة من النظم السياسية التي يمكن أن تعيق تطور المحاسبة". 3

ويؤثر الاستقرار السياسي على الاستقرار الاقتصادي الذي يعتبر ضروريا من أجل التطور والتحسين المستمر للمحاسبة، فهو يؤثر على كمية الاستثمارات الأجنبية المباشرة التي تلعب دورا مهما في دفع عجلة التطور الاقتصادي. وقد قام مكتب Ernst&Young الذي يعتبر من مكاتب المراجعة الدولية بدراسة استقصائية لـ 1000 شركة من الشركات العالمية التي تعاني من عدم استقرار سياسي الذي ينعكس بدوره على وضع الاستثمار في ذلك البلد، وقد ذكر 53% من المستجوبين أن عدم وجود استقرار سياسي يعتبر عائقا رئيسيا للاستثمار 4.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Chamisa, E.E., **The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe**, *The International Journal of Accounting*, 35(2), 2000,p:277.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Colasse, B., harmonisation comptable internationale, Op. Cit, p:758.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup>- Belkaoui, A., Economic, political and civil indicators and reporting and disclosure adequacy: Empirical investigation, *Journal of Accounting and Public Policy*, 2, 1983, p:209.

<sup>4-</sup> أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سابق، ص: 252.

تمثل العوائق البيروقراطية العامل الثالث من العوامل السياسية، حيث تؤدي الإجراءات البيروقراطية إلى بطأ وتأخر اتخاذ القرارات وبالتالي لا تكون في أوانها مما يؤثر في عملية التطور الاقتصادي وتطوير المحاسبة. أ كما يساهم النظام السياسي الفاسد في التدهور الاقتصادي للبلد، حيث أن وضع السياسة واتخاذ القرار عن طريق القائمين بالسلطة يؤدي إلى تخصيص غير كفء للموارد الاقتصادية بسبب تغليب المصلحة الشخصية على مصلحة البلاد من طرف الطبقة الحاكمة والمحاباة في توزيع المناصب على عامل الكفاءة. أكما يلعب التدخل السياسي في الحياة الاقتصادية وبالأخص في البلدان النامية كأحد أكبر العوائق التي تقف أمام نجاح التوافق المحاسبي الدولي. أن المحاسبي الدولي. أن النامية كأحد أكبر العوائق التي تقف أمام نجاح التوافق المحاسبي الدولي. أن النامية كأحد أكبر العوائق التي تقف أمام نجاح التوافق المحاسبي الدولي. أن النامية كأحد أكبر العوائق التي تقف أمام نجاح التوافق المحاسبي الدولي.

### 2- العوامل القانونية

تحدد الأنظمة القانونية الكيفية التي يتعايش بها أفراد مجتمع ما مع هيئات الدولة (مؤسسات الدولة) فيما بينهم، وعلى هذا الأساس فنوعية النظام القانوني في بلد ما سيؤثر بالطبع على طريقة إصدار القوانين المحاسبية (طرق التوحيد المحاسبي) وهو ما يؤثر على نوعية الممارسات المحاسبة السائدة. 4 فحسب دراسة (Porta et al. (1998) توجد في العالم عائلتين للأنظمة القانونية هما الأنظمة القانونية المكتوبة أو المدنية "Common or Case Law" والأنظمة القانونية العرفية " code or civil law".

فالعائلة الأولى أي "Civil Or Romano-Germanic" التي أصبحت تسمى القارية "لعملية تنحدر جذورها إلى القانون الروماني، وتكون القوانين فيها مكتوبة وتغطي جميع نواحي الحياة العملية كما تكون تفصيلية ولا تعطي مجالا كبير للإجتهاد الشخصي، وبالتالي فمن الطبيعي أن تصبح المبادئ والقواعد المحاسبية جزءا من القوانين العامة للدولة ولا يجوز تجاهلها، وتكون القواعد المحاسبية داخلة في العديد من القوانين مثل القانون التجاري وقانون الضرائب. وتوجد هناك ثلاثة تقسيمات فرعية لهذا النوع هي القانون الفرنسي الذي يعود أصله إلى عهد نابليون سنة 1807 والذي انتشر إلى بلجيكا، هولندا، إيطاليا، غرب ألمانيا وأجزاء من بولندا، وإنتقل خلال الحقبة الإستعمارية إلى جميع مستعمرات فرنسا في إفريقا وآسيا، كما توسع أوروبيا إلى اللكسمبورج، إسبانيا والبرتغال اللتين بدورهما نشرتا هذا النوع داخل مستعمراتها في أمريكا اللاتينية. أما القانون الألماني الذي كتب سنة 1897 بعد توحيد ألمانيا من طرف بسمارك فانتشر في سويسرا، يوغسلافيا، المجر، اليونان، سويسرا، اليابان، كوريا طرف بسمارك المالقسم الثالث فهو القانون الاسكندينافي الذي ينتشر في البلدان الإسكندينافية. 5

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Zehri, F. et al, **Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries**, Journal of Economics, Finance and Administrative Science, 18, 2013, p: 59.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Deese, D. A., **Why political and civil freedom are fundamental to economic freedom, reform, and restructuring.** *Journal of Private Enterprise*, 14(1),1998, Fall, p: 65.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Nurunnabi, M., Does accounting regulation matter?': An experience of international financial reporting standards implementation in an emerging country, Research in Accounting Regulation, 26, 2014, p: 236.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> - Doupnik, T. S. & Salter, S. B, **op.cit**, 1995, p: 195.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> - Porta et al, Law and Finance, Journal of Political Economy, 106, 1998, pp: 1118-1119.

يعتبر القانون العرفي " Common Law" العائلة الثانية من القوانين ويعود أصله إلى القانون البريطاني، وتحدد القوانين الخطوط العريضة التي يجب على الأفراد أن يتبعوها ويُترك لهم مجال الإجتهاد في الأحكام التفصيلية أي أن القوانين لا تعالج جميع نواحي الحياة حالة بحالة على عكس النظام الأول، كما يعتبر التراكم كمصدر للقوانين في هذا النوع (تجميع إجتهادات القضاة عند معالجتهم القضايا) على عكس النوع الأول الذي يكون مصدره الدراسات الممنهجة. إنتشر هذا النوع في المستعمرات البريطانية على غرار الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، أستراليا والهند، وتكون الممارسات المحاسبية عامة وتوجيهية ويترك لممارسي المحاسبة حرية التصرف مع الحالات، مع مراعاة الخطوط العريضة المحددة مسبقا من خلال المعايير والقواعد المحاسبية الموضوعة من طرف المنظمات المهنية الخاصة والمستقلة، هذا يخلق نوع من المرونة والابتكار في تلك الممارسات.

بالربط بين التقسيم السابق للنظم القانونية والنظم المحاسبية نجد أن الأول يؤثر في الثاني من عدة أوجه، فيحدد النظام القانوني الإطار العام الذي تسير عليه الشركات (القانون التجاري) وكذلك مسار التوحيد المحاسبي (وضع المعايير والقوانين المحاسبية) داخل البلدان، كذلك يحدد العاملين السابقين النوحافة إلى القوانين الضريبية (النظم القانون المدني) الشروط العامة للإفصاح والتقييم المحاسبي للشركات. حسب دراسة (1998) Porta et al. والإسكندنافي بينما يأتي في الأخير القانون الفرنسي، كذلك المستثمرين، يليها في الوسط القانون الألماني والإسكندنافي بينما يأتي في الأخير القانون الفرنسي، كذلك نفس الشيء بالنسبة لدرجة حماية المقرضين، وأضافت الدراسة أن هناك علاقة عكسية بين درجة الحماية القانونية للمستثمرين وتوسع ملكية الشركات، حيث نجد درجة حماية كبيرة في البلدان التي تكون ملكية شركاتها موزعة بين عدد كبير من المساهمين نظرا للضغوط الممارسة من قبلهم على الهيئات الرقابية للأسواق المالية. من جهة أخرى فوجود درجة حماية كبير للمساهمين في بلد معين يضمن لهم عوائد عن أمواله المستثمرة مما يشجع صغار المساهمين للدخول في الأسواق المالية، وبالتالي توسيع ملكية المؤسسات بين المساهمين وتطور الأسواق المالية.

كذلك تؤثر درجة تطور النظام القانوني على طريقة إنفاذ وفرض تطبيق القوانين " Enforcement المحاسبية وطريقة تطبيقها بشكل خاص. كما نعرف أن النظام القانوني المحاسبي يتكون من جانبين الأول يتمثل في جانب صنع أو وضع المعابير المحاسبية (عملية التشريع) والثاني يتعلق بفرض التطبيق الصحيح لها. 4 وكلا الجانبين مهمين ومكملين لبعضهما البعض، فدرجة تطور الجانب الأول من النظام القانوني تؤثر في نوعية وكفاءة القوانين التي يتم

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> **-Ibid**, p:1119.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>- Choi, F.D.S., G.K.Meek, **International accounting**, Pearson Prentice Hall, 6<sup>th</sup> ed. U S A, 2008, pp. 36-37.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Porta et al, **Op.cit**, p:1152.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> - Höltken, M., Ebner, G., **Enforcement of Financial Reporting: A Corporate Governance Perspective**, HHL Working Paper, http://www.hhl.de/fileadmin/texte/publikationen/arbeitspapiere/hhlap0150.pdf, Accessed 17 december 2016, p. 6.

تشريعها، لكن ليس بالضرورة توفير نوعية جيدة من القوانين (المعابير) المحاسبية يؤدي إلى نتائج جيدة، ولهذا يستوجب توفر ميكانيزمات تضمن التطبيق الجيد لتلك القوانين مثل مهنة المراجعة، فعالية النظام القضائي والشفافية (عكس الفساد Corruption)، وجود حماية قانونية للمستثمرين...إلخ. ويظهر جليا دور النظام القانوني في مرحلة فرض التطبيق في حالة تبنى دولة معينة للمعابير المحاسبية الدولية التي تعتبر ذات جودة عالية، ففي الحالة إذا لم توجد مكانيزمات تفرض عملية تطبيقها فإن ذلك سيؤدي لا محال إلى فشل العملية. وكما ذكرنا سابقا فأن الدول المتطورة وبالأخص ذات النظام العرفي لديها معابير محاسبية ومهنة محاسبية متطورة وحماية أكبر للمستثمرين على عكس الدول النامية التي يتفشى معابير محاسبية من هيئات أو دول فيها الفساد والنظام القضائي غير المستقل، حتى وإن إستوردت معابير محاسبية من هيئات أو دول متطور (مثل لجنة المعابير المحاسبية الدولية)، فإن ذلك لن يجلب نتائج جيدة ما لم يصاحب ذلك ميكانزمات تضمن التطبيق الجيد لها. 3

إضافة إلى ما سبق تؤثر طبيعة النظام القانوني على التوافق المحاسبي الدولي، فحسب دراسة (2012) Hopper et al. (2012) النظام المدني إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من أجل توفير حماية أكثر للمستثمرين وفتح باب الأسواق المالية أمام المستثمرين الأجانب، وأيضا لأجل الرفع في خاصيتي القابلة للمقارنة والقابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أي زيادة جودتها. 4 هذا ما أكدته دراسة (2006) Daske & Gebhardt محاسبية لدى دراسة (2006) Daske & Gebhardt (2006) الدول الأوروبية بعد تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية. نفس النتيجة توصلت إليها دراسة (2007) المحاسبية الدولية. النسبة للدول النامية التي لها نظام قانوني عرفي، حيث إعتبرها الأقرب لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية. 5

نوع آخر من العلاقة بين النظام القانوني وتطور النظام المحاسبي وبالأخص القواعد المحاسبية، فدرجة الحرية التي يمنحها النظام القانوني تعتبر أحد المحددات الأساسية للممارسات والطرق المحاسبية وكذلك درجة التفاصيل وحريات الإجتهاد لدى المهنيين المحاسبيين. فإذا كان نظام القانوني يعطي مجال كبيرا للحريات والتقييم الشخصي سيخلق جو الإبتكار والإبداع، وهو ما يجعل المحاسبة ومهنة وتعليم محاسبي في تطور مستمر مثل ما هو موجود في دول النظام القانون العرفي، لكن نجد في الجهة المقابلة

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Hopper, T. et al, **Handbook of Accounting and Development**, Edward Elgar Publishing, USA, 2012, pp:126-127.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Jones, S., The Routledge Companion to Financial Accounting Theory, Routledge, 1<sup>st</sup> ed, UK, 2015 p:173 p:173.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup>- Jaggi, B.& Lowy, P.Y., **Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures**, *The International Journal of Accounting*, 35(4), p: 501.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> - Ball, R.et al, **The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings**, *Journal of Accounting and Economics*, 29,2000, p:47.

<sup>5 -</sup> Daske, H. and Gebhardt, G, International Financial Reporting Standards And Experts' Perceptions Of Disclosure Quality. Abacus, 42(3-4), 2006, pp.461-498.

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> - A.M. Lantto, Does Ifrs Improve The Usefulness Of Accounting Information In A Code-Law Country?, working paper, at: http://ssrn.com/abstract=905218,2007, p :3.

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> - Zeghal, D., Mhedhbi, K., **Op.cit**, p: 384.

أن النظام القانون المدني الذي لا يترك مجالا كبيرا للممارسين لأنه أكثر إجرائيا وجمودا، وبالتالي سيكون أقل سرعة في التغيير والتطور، 1 وإذا أضفنا إلى ذلك أن الدولة هي مصدرة المعايير المحاسبية في الدول ذات القانون المدني والهيئات الخاصة في بلدان القانون العرفي، ومن المعروف أن المعايير المحاسبية الخاصة بالنوع الثاني تكون أكثر جودة وأكثر مرونة ومسايرة للمستجدات. 2

مما سبق يمكن القول أن هناك عائلتين للنظم القانونية للدول، النظم العرفية والنظم المدنية وهما تختلفان من ناحية الجذور التاريخية لها وكذلك من ناحية الخصائص والتأثير على المحاسبة، وبالأخص دورها كأحد الميكانيزمات الأساسية لحوكمة الشركات التي تختلف من بلد لآخر، وبالتالي فإختلاف حوكمة الشركات بين البلدان سيؤدي بالضرورة إلى إختلاف دور المحاسبة كأحد ميكانيزماتها.

### 3- النظام الضريبي

يُعتبر النظام الضريبي أحد أوجه تأثير النظام القانوني على المحاسبة، ويبرز ذلك جليا في درجة الترابط بين القواعد الضريبية (النتيجة الضريبية) والقواعد المحاسبية (النتيجة المحاسبية). بمعنى آخر هل أن القواعد المحاسبية التي تطبقها الشركات في حساب النتيجة هي نفسها القواعد المطبقة لحساب النتيجة الضريبية، وكذلك ما هو الطرف الأكثر تأثيرا القواعد المحاسبية أم القواعد الضريبية، وبما أن درجة الترابط تختلف من بلد إلى آخر فإن ذلك سيؤدي بالضرورة إلى إختلاف النظم المحاسبية. مثلا، حسب دراسة (1998) Lamb et al. التي أجريت على فرنسا وألمانيا وبريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية ودرست درجة الترابط بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من حيث الجهة الأكثر تأثيرا، حيث توصلت إلى وجود ترابط كبير بينهما وأن القواعد الضريبية هي المؤثرة في كل من فرنسا وألمانيا (وهما بلدان يسود فيهما نظام القانون المدني)، لكن وجدت عدم ترابط بينهما في كل من بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية (هي بلدان ذات نظام القانون العرفي).

من جهة ثانية تطبق الشركات محاسبة متحفظة " Conservative Accounting" في البلدان التي يكون هناك ترابطا كبيرا بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية من أجل تخفيض الوعاء الضريبي، وبالأخص في البلدان ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، 4 وهذا ما ينتج عنه إنقاص جودة المعلومات المحاسبية أو الإفصاح المحاسبي. 5 وفي بعض الأحيان فإن تطبيق بعض القواعد الضريبية سيكون منافيا

8(3), 2012, p:295.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Jaggi, B.& Lowy, P.Y., **Op.cit**, p:501.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>-Lindahl, F., Schadéwitz, H., Are Legal Families Related to Financial Reporting Quality? Abacus, 49(2), 2013, p :263.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Lamb, M., Nobes, C., Roberts, A., International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting, Accounting and Business Research, 28(3), 1998, pp. 186-187.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> - Doupnik, T. S. & Salter, S. B, **op.cit**, 1995, p:196.

Watrin et al., The effects of book-tax conformity and tax accounting incentives on financial accounting: evidence from public and private limited companies in Germany, Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation,

(مثلا عدم السماح بتطبيق طريقة الإهتلاك الإقتصادي) لمبدأ الصورة الصادقة وهذا ما سيؤثر سلبا على جودة المعلومة المحاسبية. 1

## رابعا: مهنة المحاسبة ودرجة تطور التعليم المحاسبي

تتأثر الممارسات المحاسبية بحجم وعمر مهنة المحاسبة وكذلك قوة المنظمات المهنية فيها، وهي بدورها تؤثر على عملية التنظيم المحاسبي<sup>2</sup>، هذا بالإضافة إلى تأثير وتدخل النظام القانوني في عملية التنظيم المحاسبي داخل الدول ذات نظام القانون العرفي، حيث تلعب المنظمات المهنية دورا أساسيا في توجيه الممارسات المحاسبية، كما تتمتع مهنة المراجعة بالاستقلالية التامة ولا يكون تدخل وتأثير للدولة في عملها، أما في الدول التي يسود فيها نظام القانون المدني فتكون عملية التوحيد موكلة لهيئة تابعة للدولة، وبالتالي فدرجة تدخل وتأثير المنظمات المهنية في عملية التوحيد تكون ضعيفة.

في نفس الوقت تلعب مهنة المحاسبة دورا مهما في النمو الإقتصادي، فحسب في نفس الوقت تلعب محاسبي، وتكون «Tucker (2002 & Tucker) وتكون «Tucker (2002 & Tucker) وتكون الدول الأكثر نموا هي الأكثر تطورا في مهنة محاسبة والتعليم محاسبي، وتكون عملية التنظيم المحاسبي مشتركة بين الدولة والمنظمات المهنية. وتُرجع نفس الدراسة سبب ذلك إشراك المراجعين والمحاسبين في عملية التوحيد المحاسبي لأنهم يُعتبرون كأطراف فعالة، ولأنهم يساهمون في إعطاء الحلول والإقتراحات للمشاكل المتعلقة بالمحاسبة. كما أن المشاركة في عملية التنظيم المحاسبي المتنمى الشعور بالإنتماء لديهم، هذا ما يخلق حافزا أمام التطبيق الجيد للنظم والقوانين المحاسبية وبالتالي التحسين من جودة المعلومة المحاسبية، وهو ما سيحسن قدرة المؤسسة على المنافسة الداخلية والخارجية الذي سينتج في الأخير نموا إقصاديا.

وتُؤثر أيضا درجة تطور النظام التعليمي في كفاءة المهنيين المحاسبين، فالنظام التعليمي المتطور يؤدي إلى تكوين مجموعة مهنيين ذوي كفاءة عالية تكون لهم القدرة في التأثير على المحيط المحاسبي، ويمتلكون مهارات تخولهم بالوفاء بواجباتهم المهنية، في المقابل يُؤثر النظام التعليمي غير متطور بالسلب على مهنة المحاسبية. وفي نفس الوقت فإن تبنى المعايير المحاسبية الدولية من طرف دولة معينة هي عملية حساسة تتطلب تعليما متطورا وكفاءات من أجل فهم وترجمة وكذلك تطبيقها على أرض الواقع، إذن فالتعليم المتخلف يلعب دورا سلبيا في مسار التوافق المحاسبي الدولي.

من خلال استعراضنا للمبحث الحالي نكون قد أجبنا عن عناصر مهمة في دراستنا، حيث تعرضنا إلى طبيعة الأسباب التي تقف وراء الاختلافات المحاسبية الدولية وكذلك طريقة تفاعلها في سبيل تحقيق

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Eva, I., Eberhartinger, E., **The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany, France, and the UK**, The International JOURNAL OF Accounting, 34(1),1999,p:95.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Roberts ,C. et al, **Op. Cit**, p:159

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Abdolmohammadi, M.J., Tucker, R.R., **The Influence of Accounting and Auditing on a Country's Economic Development**, *Review of Accounting and Finance*, 1(3), 2002,pp. 48-49.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> - Zeghal, D., Mhedhbi, K., **Op. Cite**, p:377.

ذلك، لكن بقي لنا تساؤل مهم جدا يتعلق أساسا بفائدة معرفة العنصرين السابقين، بمعنى آخر كيف يتم الإستفادة من نتائج تلك الدراسات وهو ما سنتطرق إليه في المبحث اللاحق.

## المبحث الثاني: تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية باستعمال عوامل البيئة المحاسبية

تُعتبر الدراسة المقارنة لتطور المحاسبة في ظل بيئات مختلفة من الأهمية بمكان فهي تمكننا من الفهم الجيد لطبيعة الاختلافات المحاسبية الموجودة، وهذا ما لا يكون إلا بوضع تصنيف للأنظمة المحاسبية الدولية، ولذلك سنحاول في مبحثنا هذا تقديم تصنيف للأنظمة المحاسبية للدول من خلال استعراض الدراسات التي عنيت بذلك، لكن سنركز اهتمامنا أكثر على دراسات "Nobes" التي تعتبر كمرجع في هذا المجال.

## المطلب الأول: تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية

يُقصد بمفهوم النظام المحاسبي الذي سيرد فيما بعد بمجموع القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود بلد ما، وتتمثل أساسا هذه الممارسات في الطرق المستعملة لقياس وتصنيف وعرض المعلومات الخاصة بأنشطة المؤسسة السائدة في ذلك البلد.

## أولا: أهمية تصنيف الأنظمة المحاسبية

ذكرنا سابقا في هذا الفصل كيف أن المحاسبة تَنَاثَر كثيرا بالعوامل البيئية المحيطة بها، هذه الأخيرة تتمثل في مجموع العوامل الاقتصادية، السياسية، القانونية، الثقافية والتعليمية التي تعمل داخلها المحاسبة، والإختلاف والتشابه بينها من دولة إلى أخرى يؤدي إلى الإختلاف أو التشابه بين الأنظمة المحاسبية للدول. مع بروز هذه العلاقة بين المحاسبية والعوامل البيئية ظهرت عدة دراسات بغرض تسهيل فهم الأسباب الرئيسية التي أدت إلى اختلاف الأنظمة المحاسبية للدول، حيث حاولت تلك الدراسات تصنيف وتبويب الدول إلى مجموعات محاسبية عن طريق وضع الدول التي تتشابه في نفس الخصائص البيئية في مجموعات واحدة، وقد اختلفت النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسات نظرا لاختلاف المناهج المتبعة ولإختلاف معابير القياس. ونذكر من بين تلك الدراسات دراسة مولر "Mueller" ودراسة الجمعية الأمريكية للمحاسبة، لكن أهم هذه الدراسات هي تلك التي قام بها "Nobes" حيث سنقدمها بشيء من التفصيل بعد التطرق إلى أسباب التصنيف المحاسبي والفائدة المرجوة منها، والتي تكمن في:

- يمكن أن يساعد التصنيف في كيفية تطوير نظام محاسبي معين على أساس أننا نعرف خصا ئص ذلك النظام وما هي الظروف التي يسود فيها؟

- يُساعد التصنيف في دراسة العوائق التي تواجهنا في عملية التوافق المحاسبي، من خلال معرفة الأسباب التي تجعل المعايير المحاسبية تختلف بين الدول، وبالتالي معرفة كيفية تخطيها من أجل تحقيق التوافق المحاسبي؛ 1
- \_ يُكمن أن يساعد تبويب الدول النامية وخاصة التي لا تملك الإمكانيات في فهم الأنظمة
   المحاسبية الدولية المتاحة ومعرفة أيا منها يكون ملائما لظروفها؛
- يُمكن تبويب الدول ذات المجموعة الواحدة من توقع المشاكل التي ستواجهها مستقبلا، وذلك من خلال التعرف على ما حدث من مشاكل في الدول الأخرى التابعة لنفس المجموعة <sup>2</sup>
- يمكن التبويب من وصف ومقارنة خصائص الأنظمة المحاسبية للمجموعات، وهذا ما يكون مصدر مهم لمعارف المحاسبين والمراجعين الذين يعملون في المحاسبة على المستوى الدولي.

### ثانيا: محاولات تصنيف الأنظمة المحاسبية للدول

يجد الباحث في الأدب المحاسبي العديد من الدراسات التي حاولت تقسيم النظم المحاسبية الدولية، حيث كانت بداية تلك المحاولات منذ بداية القرن العشرين وتعتبر دراسة" Hatfield " سنة 1911 أول دراسة في هذا المجال، ثم تلتها دراسات أخرى مثل دراسة (1967) بدراسة الجمعية المحاسبين الأمريكيين سنة 1978؛ دراسة (1987) بدراسة (1988) وراسة (1987) وراسة (1987) وراسة (1987) ودراسة (1987) بدراسة (1988) ودراسات المحاسبية ودراسات المواتب المحاسبية أو الاستنتاجية تُركز على (2001) النظام القانوني، النظام المواتبية الموثرة على المحاسبة داخل إي محيط محاسبي (النظام الاقتصادي، الثقافة، النظام القانوني، النظام الضريبي....إلخ)، وعلى أساس ذلك تقوم بجمع الأنظمة التي لها نفس العوامل المهيمنة في مجموعات. أما النوع الثاني فهي الدراسات الإستقرائية التي ترتكز على تصنيف الأنظمة المحاسبية على أساس تحليل التطبيقات والممارسات المحاسبية السائدة في نظام محاسبي معين.

يعتمد النوع الأول من الدراسات في تصنيفه للنظم المحاسبية للدول على البحث عن العوامل المؤثرة أو المهيمنة داخل بيئة محاسبية معينة مثل النظام الاقتصادي، درجة التطور الاقتصادي، النظام القانوني، القيم الثقافية السائدة، النظام الجبائي....الخ، ثم بعد ذلك يقوم بجمع أو حصر الدول التي لها نفس العوامل المشتركة في مجموعات، ويرجع اعتماد تلك الدراسات على العوامل المؤثرة في المحاسبة

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Doupnik, T. & Salter, S., An Empirical Test of a Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices, *Journal of International Business Studies*, 24(1) (1st Qtr., 1993), p. 42.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - D' Arcy. A, **Accounting Classification and the International Harmonization Debate:an Empirical Investigation**, *Accounting, Organizations and Society*, 26(4), 2001, p: 328.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Roberts, A., The Very Idea of Classification in International Accounting, Accounting, Organizations and Society, 20(7-8), 1995, pp: 639-664.

كأساس للتصنيف لأن العوامل المؤثرة في المحاسبة تكون مرتبطة بشكل كبير بالمجتمع وهي في نفس الوقت بطيئة التغير، على عكس الممارسات أو التطبيقات المحاسبية التي تكون سريعة التغير.

سنركز دراسات Nobes التي تدخل ضمن النوع الثاني من الدراسات، كما تعتبر من السباقين في المجال ولأنها عرفت عدة تحسنيات وتحديثات منذ ظهورها سنة 1983 حتى وقتنا الحالي. ولأن هذا المجال ولأنها عرفت عدة تحسنيات وتحديثات منذ ظهورها سنة 1983 حتى وقتنا الحالي. ولأن العديد من الدراسات مثل ( Wang 2000; Ali & Doupnik & Salter 1992 ) كانت نتائجها تقريبا تصب في انس إتجاه نتائج الدراسة.

## المطلب الثاني: تصنيف Nobes للأنظمة المحاسبية الدولية

قام Nobes من خلال استخدامه للمنهج الاستنباطي بإجراء دراسة سنة 1980، وحاولت تبويب الدول الغربية المتطورة على أساس الممارسات المحاسبية للشركات العامة (الشركات المدرجة في البورصة والتي يمكن الإطلاع على القوائم المالية ومعرفة الطرق المحاسبية المستعملة من طرفها) الموجودة في تلك الدول وبالتحديد طرق القياس والتقييم الخاصة بـ14 دولة متقدمة (فرنسا، إيطاليا، أسبانيا ألمانيا الغربية، بريطانيا، بلجيكا، السويد، اليابان، نيوزلندا، بريطانيا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، أيرلندا وأستراليا).

إعتمد الباحث على طريقة التصنيف الهرمي " Hierarchical Clustering " في تقسيمه النظم المحاسبية الدولية من خلال قياس درجة تطبيق/عدم تطبيق تسعة ممارسات محاسبية (متعلقة بالقياس والتقييم المحاسبي) لمجموعة الشركات الخاصة بتلك الدول، مثل تطبيق أوعدم تطبيق التكلفة التاريخية من طرف الشركة X التابعة لبلد من البلدان الأربعة عشر.

قدم لنا الباحث إطارا نظريا لتفرعات تلك الدول على أساس هرمي يتكون من ثلاثة مستويات، ينقسم المستوى الأول إلى النظم ذات التوجه الكلى/التوحيد والنظم ذات التوجه الجزئي/مهنية، ثم تتفرع النظم في المستوى الثاني ذات التوجه الجزئي إلى نظم على أساس النظريات الاقتصادية للأعمال ونظم على أساس الممارسات العملية ذات الأصل الأنجلوساكسوني ليتم تفريعها ثانية إلى النظم المتأثرة بالنظام البريطاني والنظم المتأثرة بالنظام الأمريكي(المستوى الثالث)، أما النظم ذات التوجه الكلي فيتم تفريعها إلى نظم قارية حكومية يتم تفريعها بدورها إلى نظم ذات الأساس الضريبي ونظم ذات الأساس القانوني ونظم اقتصادية حكومية.

# أولا: الأنظمة المحاسبية ذات التوجه الكلي

يعتمد التوجه المحاسبي فيها أساسا على مخطط محاسبي يعكس بطبيعته الاحتياجات والانشغالات المعبرة من طرف الدولة خدمة لأهداف التنظيم المركزي (وكذلك لفرض الضريبة)، والذي يتطلب

درجة من التماثل في محاسبة المؤسسات من خلال توحيدها بواسطة مخطط محاسبي يقوم بضبط الممارسات، وبالتالي يوجد تماثل في القوائم المالية للمؤسسات يسمح ويسهل عمليات التجميع للحصول على المجمعات الإقتصادية الكلية لاستخدامها في وضع ومراقبة السياسات الاقتصادية لتلك الدول. أ

وعلى هذا الأساس يكون للدولة حضور قوي وإشراف كلى على هيئات التوحيد، إذ تمارس من خلالها بالاشتراك مع بعض الفئات الفاعلة في حقل محاسبة المؤسسة من أصحاب المهنة وممثلي المؤسسات وكذلك الباحثين الأكاديميين سلطة ضبط الممارسات المحاسبية بالاستناد إلى قواعد المخطط المحاسبي، وتؤطرها بجملة من القواعد القانونية والنصوص التشريعية التي يتضمنها القانون.

تنقسم بدورها النظم ذات التوجه الكلي إلى قارية حكومية واقتصادية حكومية، والقارية الحكومية هي أيضا تنقسم إلى نظم يكون قانون الضرائب والمخطط المحاسبي الوطني هما أساس ومصدر للممارسات والتطبيقات المحاسبية مثل فرنسا، بلجيكا، إيطاليا وإسبانيا. ونظم يكون القانون التجاري هو أساس ومصدر التطبيقات والممارسات المحاسبية على غرار ألمانيا واليابان. أما النظم المحاسبية الاقتصادية الحكومية على غرار السويد إيرلند، الدنمرك وأستراليا فتكون الحكومة هي المصدر الرئيسي للممارسات المحاسبية على أساس أنها الجهة المسئولة عن التخطيط وجباية الضرائب. 2

### ثانيا: النظم المحاسبية ذات التوجه الجزئي

يُنظر إلى المحاسبة في هذا النوع على أساس أنها أحد فروع الأنشطة الاقتصادية، حيث تطورت من أجل خدمة احتياجات القطاع الخاص وتعتبر المؤسسة فيها مركز النشاط الاقتصادي للدولة وأن الهدف الرئيسي لها البقاء والاستمرارية عن طريق الحفاظ على رأسمالها الحقيقي. كما أن للاقتصاديات الجزئية تأثير على المحاسبة من أجل جعلها تعكس الواقع خاصة في عمليات القياس، وفي نفس الوقت هناك مرونة في القواعد المحاسبية التي يتبعها المحاسبين لأنها تكون محددة من طرفهم ولا تخضع كثيرا للقوانين الضريبية، ويدخل ضمن هذه الفئة هولندا، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا.

تكون في غالب الأحيان الجمعيات المهنية هي مصدر التوحيد المحاسبي داخل هذه الدول، ويوجد فصل بين النتيجة المحاسبية المحاسبية المحاسبية المحاسبية والقواعد المحاسبية عند المحاسبية في هذه النظم المؤثر الأكبر الإفصاح المحاسبي لأنها تحدد

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Nobes, C., **A Judgemental International Classification Of Financial Reporting Practices**, *Journal of Business Finance* & *Accounting*, 10(1), 1983, p:13.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> -. Alexander, D., Nobes, C., Financial Accounting: An International Introduction, Pearson Education, 2 nd ed, England, 2004, p: 84

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Alexander, D., Nobes, C., **Financial Accounting: An International Introduction**, Pearson Education, <sup>4 th</sup> ed, England, 2010, p:67.

القواعد والممارسات التي يجب أن تتبعها الشركات الداخلة فيها، ونجد أيضا داخل هذه النظم نوعين مستقلين من الإفصاح الأول الموجه للسوق المالي والثاني موجه لحساب الضريبية.

الجدول رقم 2 -2: الفروق الأساسية بين النظم المحاسبية الدولية حسب تقسيم Nobes

الأنظمة المحاسبية ذات التوجه الجزئي	الأنظمة المحاسبية ذات التوجه الكلي	
واسعة وقديمة ومؤثرة	محدودة ولها تأثير ضعيف	مهنة المحاسبة
السوق المالي	الدولة، هيئات الإقراض	فئة مستعملي القوائم المالية المستهدفة
مهني	حكومي	نوعية التنظيم المحاسبي
<ul><li>الميز انية؛</li></ul>		
- جدول حسابات النتائج؛ - جدول التدفقات النقدية؛ - جدول التغيرات في الأموال الخاصة؛ - الملاحق	– الميزانية؛ – جدول حسابات النتائج؛ – الملاحق	العناصر المكونة للقوائم المالية
تغليب الواقع العملي على الشكل القانوني يجب الإفصاح عن حصة السهم الوحيد يوجد هناك شفافية في الإفصاح	تغليب الشكل القانوني على الواقع العملي لا يجب الإفصاح عن حصة السهم الوحيد يوجد هناك تكتم في الإفصاح	بعض العناصر الخاصة بالإفصاح
تصنيف الأعباء حسب الوظيفة	تصنيف الأعباء حسب طبيعتها	تصنيف عناصر الأعباء والإيرادات
النتيجة الضريبية تختلف عن النتيجة المحاسبية	النتيجة المحاسبية هي نفسها النتيجة الضربية	
لا تحتسب المصاريف الإعدادية	تحتسب المصاريف الإعدادية	
يمكن إعادة تقييم الاستثمارات عند توفر الشروط	لا يمكن إعادة تقييم الاستثمارات إلا بصفة إستثنائية	بعض القواعد المبادئ
الاحتياطات القانونية غير مسموح بها	الاحتياطات القانونية مسموح بها	المحاسبية
تدخل الاستثمارات المكتسبة حسب	لا تدخل الاستثمارات المكتسبة حسب	
قرض الائتمان الإيجاري ضمن عناصر الميزانية	قرض الائتمان الإيجاري ضمن عناصر الميزانية	

Source: Alexander, D. & Nobes, C., 2010, Op.cit, p: 86.

### ثالثا: تحدیثات تصنیف Nobes

يعتبر النموذج المقدم في الفقرة السابقة قديم، وبما أن الظروف المحيطة بالمحاسبية والتغيرات التي حدثت على الساحة الدولية مثل سقوط المعسكر الشيوعي وتحول العديد من بلدانه إلى الرأسمالية،

كذلك ظهور وإنتشار العولمة المالية التي تبعتها تغيرات محاسبية في بلدان كثير. ولهذا فإن الباحث قام بتحديثات لنموذجه لسنة 1998.

## 1- عوامل بناء النموذج الجديد

بنى الباحث نموذجه على عاملين أساسين هما نمط تمويل الشركات وروابط الإستعمار، وإستبعد باقي العوامل التي ذكرناها سابقا لأنه يعتقد أن بعض منها هو عبارة عن نتائج وليست أسباب للإختلافات المحاسبية مثل النظام الضريبي، أو لأن عوامل أخرى تتوافق مع العاملين الذين بنى عليهما نموذجه مثل النظام القانوني الذي ينقسم إلى عرفي ومدني. ويتوافق القسم الأول مع تقسيم نمط تمويل سوق مالي / مستعملين خارجيين والثاني يتوافق مع نمط تمويل بالقروض/ مستعملين داخليين. ولهذا سنقوم أولا باستعراض متغيرات نموذجه ثم نتطرق إلى بعض العوامل التي أهملها ونذكر سبب ذلك.

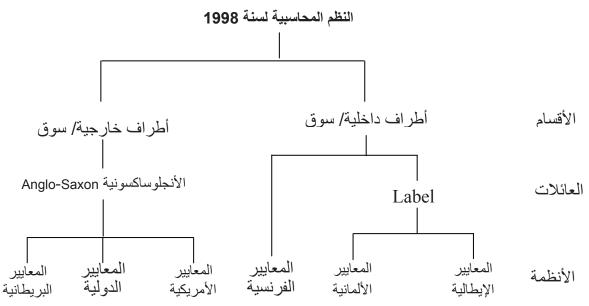
تفترض الدراسة نمط تمويل الشركات المتغير الأول، حيث يعتبره المحدد الأساسي لأهداف الإفصاح المحاسبي، ويفترض أن هناك ثلاثة أنماط لتمويل الشركات، ويعتبر أن نمط التمويل بالسوق المالي "Capital Market Based System" الذي يتميز بوجود مؤسسات مالية للإستثمار ومنتجات مالية مختلفة وسهلة التداول، وهو موجود في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية، أما النمط الثاني فهو التمويل بالقروض العمومية "Credit-Based System: Governmental"، حيث تكون الدولة المصدر الأساسي للتمويل (البنوك العمومية)، ونجده في فرنسا واليابان. ويكون نمط التمويل الموجود في ألمانيا وتكزن قروض المؤسسات المالية الخاصة " Credit-Based System: Financial Institutions" مثل البنوك والمؤسسات المالية هي المسيطرة على عمليات التمويل. ويكون للسوق المالي كمصدر للتمويل طويل المدى في النمطين الأخيرين دور ضعيفا، ولهذا تلجأ الشركات إلى البنوك كبديل للتمويل وينصب إهتمام المستثمرين فيها على التسيير بدل الإستثمار القصير المدى.

بعد تقديمه لأنماط التمويل السابقة ربطها Nobes مع طبيعة جهة ملكية الشركات (داخلي/خارجي)، من خلال تحديد الأطراف الداخلية والخارجية، حيث يعتبر الأطراف الخارجية التي لا تكون ضمن أعضاء مجلس الإدارة وليس لها علاقة تفضيلية مع الشركة، بينما يعتبر الأطراف الداخلية تلك التي لها علاقة متينة وطويلة بالشركة مثل الدولة أو البنوك أو العائلات. من خلال هذا الربط قدم الباحث أربع تقسيمات للعنصرين (يسمى هذا التقسيم ذو بعدين) هي داخلي/ تمويل بالقروض؛ داخلي/ تمويل بالسوق المالي؛ خارجي/ تمويل بالقروض؛ خارجي/ تمويل بالسوق المالي. بعد إسقاط تلك الأبعاد في الواقع وجد أن التقسيم الأول هو الذي تكون فيه الأطراف الداخلية هي الغالبة والقروض هي مصدر تمويل الشركات، وكذلك التقسيم الرابع الذي يُعتبر السوق المالي مصدر التمويل وملكية الشركات تكون للأطراف الخارجية هما التقسيمين الغالبين، كما أن لكليهما علاقة بالنظم المحاسبية من خلال أهداف الإفصاح المحاسبي.

تكون في البلدان ذات التقسيم الرابع (خارجي/ تمويل السوق المالي) الأفضلية للأطراف الخارجية في أنظمتها المحاسبية، عن طريق مساعدتها في تقييم الأداء المالي للشركات وبالأخص إمكانية التنبؤ بالتدفقات المستقبلية للإستثمارات، وأطلق عليها إسم المحاسبة الأنجلوساكسونة. أما في بلدان التقسيم الأول (داخلي/ تمويل بالقروض) التي سماها المحاسبة القارية، حيث تركز النظم المحاسبية على حماية المقرضين وتكون حيطة وحذر كبيرين عند حساب الأرباح ولا تكون حاجة كبيرة للإفصاح العام.

كما تعتبر الدراسة الإستعمار العامل الثاني في النموذج، حيث ترى أنه عامل مهم في نشر ونقل القيم والثقافات بما فيها الممارسات القانونية، المالية والمحاسبية من البلدان المُستعمرة إلى البلدان المستعمرة، وربط هذا العنصر بعنصر الثقافة والتقسيمين الموجودين (الأول والرابع) في العامل الأول. إذ يفترض أن للبلدان ذات التقسيم 'أ' (داخلي/ تمويل بالقروض) مرتبطة بنوع من الثقافة ونفس الشيء بالنسبة للتقسيم 'ب' (خارجي/ تمويل السوق المالي)، هذا بالطبع خاص بالدول مكتفية الثقافة " Cutlery بالنسبة للتقسيم 'ب' أو المتقدمة أو المُستعمرة. أما بالنسبة للدول المتخلفة أو المستعمرة وبما أن ثقافتها تكون مهيمن عليها " (Cutlery Dominated (CD) " فإنها تكون مرتبطة وتابعة للدول المهيمنة عليها ثقافيا وبالأخص التي لها روابط تاريخية مثل الإستعمار. إذن من خلال هذه الطريقة استطاع الباحث إيجاد الطريقة أو الرابط الذي مكنه إضافة بلدان أخرى إلى نموذجه الأول وبالأخص البلدان المتخلفة.

الشكل رقم2 -5: تصنيف Nobes الهرمي لسنة 1998 للأنظمة المحاسبية للدول



Source: Nobes, C., Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting, *Abacus*, 34, 1998, p:181.

إستعمل Nobes طريقة التصنيف الهرمي وتوصل إلى أن النظم المحاسبية تتكون من قسمين، قسم أول يتميز بسوق مالي غير نشط يخدم الإفصاح المحاسبي الأطراف الداخلية، وقسم ثاني يتميز بسوق مالي نشط تكون الأطراف الخارجية الفئة المفضلة في الإفصاح المحاسبي. كما يتفرع كل قسم إلى عائلات هي بدورها تنقسم إلى أنظمة، مثلا تنقسم العائلة الانجلوساكسونية إلى ثلاثة أنظمة أو كما سماها

أصناف " Labels "، ويعني بذلك مصدر معايير أو تطبيقات وليس النظم المحاسبية للدول بحد ذاتها لأنه في الحقيقة عندما نقول النظام المحاسبي للبلد x نكون قد حصرنا تقسيمنا في ذلك البلد، أما إذا قلنا مصدر المعايير نقصد به مصدر الثقافة المحاسبية المهيمنة وكذلك يمكن أن نضم إلى ذلك تطبيق ذلك النوع في البلدان النامية أم المهيمن عليها ثقافيا. مثلا عندما نقول المعايير الفرنسية نعني بها المعايير المستعملة في فرنسا وكذلك المستعملة مثلا في البلدان الإفريقية والتي إستعمرتها فرنسا "الفرنكوفونية".

## المطلب الثالث: أثر التوافق المحاسبي الدولي على تصنيف الأنظمة المحاسبية

من خلال ما سبق، يمكن القول أن عوامل المحيط المحاسبي حظيت بالاهتمام الكبير في الأدب المحاسبي وبالأخص في النصف الثاني من القرن العشرين. لكن بعد استعراضنا للدراسات المرتبطة بتك العوامل أو تلك المرتبطة بتصنيف الأنظمة المحاسبية، فهذا فتح الباب للعديد من التساؤلات مثلا هل لازلت الفروق في التطبيقات المحاسبية موجودة حتى بعد انتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الخمسة عشرة سنة الأخيرة؟ وفي حالة ما إذا كانت موجودة هل أن تلك العوامل هي السبب في ذلك أم أن هناك عوامل أخرى؟ وكذلك ما هي أهم مظاهر تلك الإختلافات؟

## أولا: صلاحية تصنيف Nobes في ظل التوافق الحاسبي الدولي

نهدف من خلال استعراضنا لهذه النقطة إلى إبراز فكرة بقاء الفوارق بين الأنظمة المحاسبية للدول حتى بعد انتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. ولتبرير وجهة نظرنا سنختبر مدى بقاء صلاحية دراسة Nobes في الخمسة عشر سنة الأخيرة، وبما أن الدراسة تمت في سنة 1998 بمعنى سنوات قليلة قبل تسارع عملية التوافق المحاسبي الدولي حيث تبنت الكثير من البلدان المعايير المحاسبية الدولية بما فيها دول الإتحاد الأوروبي ودول أخرى نامية، وكما نعرف أن هناك دول لديها خصائص عائلة المحاسبة القارية طبقت تلك المعايير التابعة للعائلة الأنجلوسكسونية. فهذا سيجلب إلى أذهاننا الكثير من التساؤلات مثل هل سيكون تأثيرا إيجابيا لتبني بلد ما ينتمي إلى العائلة 'ب' لنمط محاسبي من العائلة 'أن؟ وهل أن التصنيف المقدم من Robes سيبقى صالحا بعد حصول التوافق المحاسبي الدولي؟ هل التصنيف المقدم من طرف Robes هو حقيقة صالح لجميع الدول وبالأخص الدول النامية؟

بالنسبة لطبيعة التأثير الذي يجلبه التوافق المحاسبي الدولي وبالأخص للدول التي تقع ضمن العائلة اب! يجب النظر إلى ذلك بعناية كبيرة، بحيث يجب أولا مراعاة موقع ذلك البلد هل هو من البلدان مكتفية الثقافة أو المهيمن عليها ثقافيا، فإذا كان من النوع الأول يُستحسن لها إتباع إستراتجية المزج، بمعنى ترك الخيار لشركاتها التطبيق/عدم التطبيق لما يتناسب مع ظروفها، لأن في بعض الأحيان تُجبر الشركات على تطبيق معايير محاسبية أخرى (سواء المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير المحاسبية لدولة ما) لأهداف إقتصادية، مثل دخول سوق مالية معينة (مثلا حالة شركة دايمر بنز الألمانية). أما إذا كان البلد مهيمن عليه ثقافيا، والتي في غالب الأحيان تستورد النظم المحاسبية الخاصة بها من البلدان

المهيمنة عليها ثقافيا، هذا يمكن أن يكون مناسبا لأهداف المحاسبة في حالات معينة ويكون العكس في حالات أخرى، ولذلك يستحسن لها تطوير نظام محاسبي يلبى تلك الإحتياجات وبالأخص الضريبة خيرا لها من تطبيق نظم دخيلة تحقق لها تكاليف أكبر بكثير من تجلبه من مكاسب. 1

في هذا الصدد وبعد تسارع وتيرة التوافق المحاسبي الدولي في الخمسة عشر سنة الأخيرة، قدمت العديد من الدراسات مثل ( Nobes, 2010, 2012;Nobes, 2006, 2008, 2011,2013; ) العديد من الدراسات مثل ( Hellman, Gray, Morris & Haller, 2015; ;Haller&Wehrfritz, 2013 Stadler &Nobes,2014; المحاسبية المحاسبية المحاسبية المحاسبية المحاسبية الدولية من طرف الدول، هذا يعني بالضرورة استمرار الاختلافات المحاسبية بين الدول أو عدم نجاح تحقيق هدف قابلية المقارنة بين القوائم المحاسبية على المستوى الدولي، بطبيعة الحال هذا يضع على المحك دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق أهم أهدافها. 2

ويؤكد Nobes الطرح السابق في دراسته سنة 2011، حيث قام باختبار مدى صلاحية تصنيفه المقدم سنة 1983 وبالطبع أعاد دراسة شركات لنفس الدول التي كانت في دراسته الأولى (نفس الثمانية دول). لكن الاختلاف الوحيد في الدراسة الثانية هو أن شركات تلك الدول تطبق المعايير المحاسبية الدولية. وقد ركزت الدراسة على الإختلافات الموجودة بين البلدان عن طريق البحث عن درجة التشابه بين تطبيق الخيارات الموجودة في المعايير المحاسبية الدولية، بمعنى آخر تصنيف الدول حسب درجة التشابه في تطبيق نفس السياسات المحاسبية الموجودة في المعايير (على مستوى الشركات). توصلت الدراسة إلى أن الدول الأنجلوساكسونية تطبق السياسات المحاسبية المشابهة كما كانت عليه قبل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وكذلك نفس الشيء بالنسبة لدول المجموعة القارية، بعبارة أخرى بقيت دول كل مجموعة محافظة على تطبيقاتها حتى في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. وفي نفس السياق مجموعة محافظة على تطبيقاتها حتى في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. وفي نفس السياق عشر دولة أروبية بما فيها الثمانية دول الموجودة في الدراسة السابقة من خلال توسعة دراستها إلى خمسة عشر دولة أروبية بما فيها الثمانية دول الموجودة في الدراسة السابقة. 4

إضافة إلى ما سبق توجد دراسة لـ .Hellman et al سنة 2015 كانت في نفس اتجاه دراستي اضافة إلى ما سبق توجد دراسة لـ .Hellman et al سنتي 2010 و 2012 حيث اعتمدتا على ثلاثة عوامل أساسية في تصنيف Nobes هي طبيعة مصدر التمويل قسم "أ" أو قسم "ب"؛ طبيعة النظام القانوني عرفي/ مدني مدني اثتير الثقافة السائدة، وقد حاولت الدراسة اختبار مدى صلاحية وفعالية التصنيف

<sup>2</sup> - Lourenço et al., N., **International differences in Accounting practices under IFRS and the influence of the USA**, working paper, http://ssrn.com/abstract =2813585, consulted 19/2/2017 at 9:45 pm, p:7.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Nobes, C., 1998, **Op. Cite**, pp. 182-183.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Nobes ,C., IFRS practices and the persistence of accounting system classification, Abacus, 47(3), 2011, p:281.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> - Lourenço et al., Extending the Classification of European Countries by their IFRS Practices: A Research Note, Accounting in Europe, 12(2), 2015, p:

(أي قبل أعمال التوافق المحاسبي الدولي) حسب العوامل الثلاثة السابقة في ظل انتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. 1 المحاسبية الدولية. 1

في الحقيقة نظرت الدراسات المذكورة سابقا إلى مظاهر أو نتائج الاختلاف في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إذ أنها تعزز فكرة بقاء التطبيقات المحاسبية المحلية، لكن في حقيقة الأمر وبالإضافة إلى ذلك يجب النظر إلى الأسباب والمشاكل التي تقف كعقبة أمام تحقيق أهداف ومزايا التوافق المحاسبي الدولي، وهو ما يجعلنا نبحث عن المشاكل التي تصادف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مثلا نجد مشكل ترجمة المعايير المحاسبية الدولية من الإنجليزية إلى باقي لغات العالم كأحد العوامل المتسببة في استمرار الاختلافات المحاسبية بين الدول، ففي بعض الأحيان هناك مصطلحات لا يوجد لها ترجمة إلى اللغة المحلية وبالتالي يمكن أن تؤدي الترجمة غير الدقيقة (وقد تختلف من بلد إلى أخر حتى في نفس اللغة) إلى اختلاف التطبيقات المحاسبية. 2

كذلك حتى وإن إفترضنا أن الترجمة كانت بشكل دقيق تبقى عقبة في فهم المصطلحات الجديدة من طرف الجهات الفاعلة في الساحة المحاسبية إذا أضفنا إليها المصطلحات والمفاهيم التي نادرا ما تقع أو لا وجود لها في تلك البيئة، 3 زيادة عن ذلك هناك اختلاف في طريقة تبنى الدول لتلك المعايير فمنها من قام بالتطبيق الحرفي لها، ومنها من قام بتعديلات لتوائم أوضاعه المحلية، ومنها من فرضها على جميع الشركات ومنها من فرضها على نوع ومنعها أو ترك الخيار لنوع آخر. كل العناصر السابقة ستؤدي بالضرورة إلى اختلافات في تطبيق تلك المعايير وبالتالي إختلافات محاسبية بينها. 4

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Hellman et al., The persistence of international accounting differences as measured on transition to IFRS, *Accounting and Business Research*, 45(2), 2015,p:166-195.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> -Evans, L., Language, translation and the problem of international accounting communication, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 17 (2), 2004, pp.210-248

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Zeff ,S., Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality, *British Accounting Review*, 39(4), 2007,p:296.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> - Nobes, C., The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda, *Accounting and Business Research*, 36(3). 2006, pp. 237-239.

## المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية والبيئة المحاسبية للدول النامية

بما أن أغلب الدراسات السابقة درس بيئات أغلب الدول المتقدمة، لكن لا يوجد إهتمام كبير بالدول النامية بالرغم من أن الكثير منها قام بتبني المعايير المحاسبية الدولية مع العلم أن لديها الكثير من الخصائص التي تميزها عن الدول المتقدمة. ولهذا نرى أنه يجب علينا تحليل البيئة المحاسبية لتلك الدول وبالأخص بعد تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية

## المطلب الأول: تصنيف Nobes والدول النامية في ظل المعايير المحاسبية الدولية

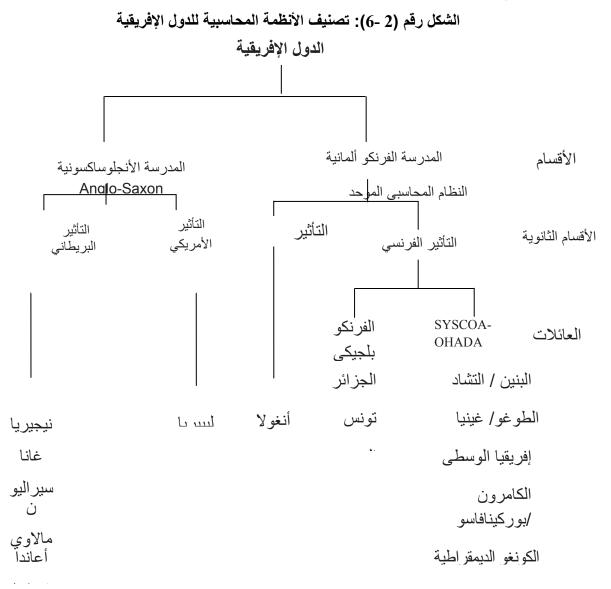
نقطة مهمة تستوجب طرحها وهي مدى صلاحية تقسيم Nobes بالنسبة للدول النامية والمتخلفة التي يقع أغلبها ضمن الدول المهيمن عليها ثقافيا، وما دام هي كذلك يمكن أن تكون ضمن تقسيم سيطرة خارجية/ سوق مالي ضعيف. وفي كلتا الحالتين فالروابط التارخية، الجغرافية، الاستعمار، الاتفاقيات السياسية والاقتصادية ...ألخ ستلعب دورا مهما في جعل الظروف المحيطة بالمحاسبة متشابهة بين الدول المكتفية الثقافة والمسيطر عليها. ومن جهة أخرى يلعب ضغط الهيئات العالمية أخرى مثل صندوق النقد الدولي ومنظمة التجارة العالمية على تلك الدول لتبنى نوع معين من المعاييرمقابل حصولها على مساعدتها، ولهذا يجب على تلك الدول أن تكون حذرة وتعرف ما هي التحديات العالمية وما هي الظروف الداخلية وطبيعة الأنظمة المحاسبية المناسبة لذلك.

إضافة إلى أن هناك عدد قليل من البحوث التي إهتمت بدراسة عوامل البيئة المحاسبية للدول النامية وحاولت تصنيف أنظمتها وبالأخص الدول العربية، حيث نجد أن بعض الدول من أوروبا أو أمريكا أو حتى إفريقيا كانت موجودة في بعض الدراسات التي أقيمت على دول متقدمة أو أوروبية، لكن هناك عدد محدود للدول العربية. تعتبر دراسة (2014) Elad من الدراسات القلائل التي قامت باختبار صلاحية تصنيف Nobes لأنظمة الدول الإفريقية في ظل انتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وقد أكدت إمكانية تطبيقه على تلك الدول، كذلك بينت الدراسة أن أغلب الدول التي تتبع الثقافة المحاسبية الأنجلوساكسنوية هي الأكثر اتجاها نحو تبنى المعايير المحاسبية الدولية، بينما الدول التي تتبع الثقافة المحاسبية المحاسبية القارية (وبالأخص تلك المهيمن عليها من طرف فرنسا) هي الأقل احتمالا.

وإعتمدت الدراسة على قاعدة البيانات المقدمة من طرف " Pricewaterhouse Coopers" لسنة 2011 الخاصة بـ 30 دولة إفريقية، من أجل تصنيف الأنظمة المحاسبية لها باستعمال طريقة التصنيف الهرمي. واستعملت الدراسة نفس طريقة تقسيم Nobes إضافة أنها استعملت مصدر التأثير أوالثقافة المهيمنة (الدول التي استعمرت الدول الإفريقية) كعامل أساسي للتقسيم لأن الدول الإفريقية بقيت تابعة بشكل كبير حتى بعد إستقلالها إلى الدول المهيمنة ثقافيا(المستعمرة) في الكثير من جوانب الحياة الإقتصادية بما فيها الجانب المحاسبي حتى وبعد تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية. يفترض الباحث أنه ما دام هناك إختلاف بين الدول المُهَيمنَة ثقافيا حتى بعد تبنى المعايير المحاسبية الدولية، فإن الدول التي

تُهيمن عليها ثقافيا (الدول النامية وبالأخص الإفريقية) ستبقى تابعة لها وبالتالي يبقى هناك اختلافات محاسبية بينها، ويظهر ذلك جليا من الشكل رقم (2-6).

نلاحظ من خلال الشكل (2-6) أن هناك قسمان رئيسيان هما المدرسة الأنجلوساكسونية والمدرسة الفرانكو ألمانية، وكلاهما ينقسم إلى أقسام فرعية وكل قسم فرعي يتفرع عنه عائلات. فالمدرسة الأنجلوساكسونية تنقسم إلى قسمين فرعيين هما القسم ذو التأثير البريطاني والقسم ذو التأثير الأمريكي الذي توجد فيه دولة واحدة، أما القسم الفرعي البريطاني فتوجد فيه إثنا عشر دولة مثل مصر ونجيريا جنوب إفريقيا...الخ.



Source: Elad, C., The Development of Accounting in the Franc Zone Countries in Africa, The International Journal of Accounting, 2014, P: 17.

أما القسم الرئيسي الثاني أو المدرسة الفرنكو-ألمانية ينقسم إلى قسم ذو تأثير برتغالي الذي نجد تحت لوائه أنغولا والمزمبيق، وقسم فرعي ذو تأثير فرنسي ينقسم بدوره إلى عائلتين هما عائلة الفرنكو بلجيكية التي يتنمي إليها النظم المحاسبية للجزائر المغرب تونس ومدغشقر، وكذلك عائلة -SYSCOA بلجيكية التي تنتمي إليها النظم المحاسبية لسبعة عشر بلدا مثل السنغال مالي النيجر...الخ (وهي الدول المشكلة للاتحاد المالي الإفريقي والتي تقع في غرب ووسط إفريقيا، وتقريبا كانت كلها مستعمرات فرنسية).

توجد دراسات أخرى بحثت العوامل التي تتحكم في تطبيق تلك المعايير المحاسبية الدولية مثل دراسة (2013) Zehri& Chouaibi التي حاولت حصر محددات اختيار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف الدول النامية خلال دراسة عينة لسبعة وخمسون بلدا ناميا، بما فيها إحدا عشر دولة عربية. وبينت أن الدول التي تتميز بمعدلات نمو كبيرة ونظام تعليمي متطور ونظام قانون عرفي هي الأكثر تطبيقا للمعايير المحاسبية الدولية، كما نجد أن البلدان ذات سوق مالي متطور وثقافة أنجلوسكسونية ونظام تعليمي متطور هي الأكثر تبنى لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية حسب دراسة «Zeghal & وأضافت دراسة (2008) Chand et al (2008) ألى العوامل السابقة درجة الخبرة والتطور في محاولتها لمعرفة أهم العوامل المحددة للممارسات المحاسبية المحلية قبل وبعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية داخل أربع دول من جنوب المحيط الهادي هي أستراليا، ويعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية داخل أربع دول من جنوب المحيط الهادي هي أستراليا، نيوزيلندا، فيجي وبابوا غينيا الجديدة.

## المطلب الثاني: الدول النامية وعوامل بيئتها المحاسبية

ظهر مفهوم الدول النامية في الفترة بعد الحرب العالمية الثانية، حيث برزت مجموعة الدول المتقدمة وتميزت بدرجات كبيرة من النمو في جميع نواحي الحياة. في المقابل كانت هناك مجموعة أخرى سميت بدول العالم الثالث أو المتخلفة أو النامية وتميزت بمجموعة خصائص مثل انخفاض مستوى المعيشة ومستوى التعليم، انخفاض مستوى الإنتاجية، ارتفاع معدات النمو السكاني، ارتفاع مستويات البطالة وانتشار الاعتماد على الإنتاج الزراعي واستخراج المواد الأولية التي تصدر إلى الدول المتقدمة، كل الخصائص السابقة جعلت الدول النامية تتخبط في مجموعة من المشاكل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية. الخ، وكذلك عززت تابعيتها للدول المتطورة لأن هذه الأخيرة كانت ولازالت تعمل جاهدة لكي تبقى الدول النامية دولا فقيرة خدمة لمصالحها بشتى الطرق من خلال تكريس التبعية الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية....الخ.

<sup>3</sup> - Chand et al., Factors Causing Differences In The Inancial Reporting Practices In Selected South Pacific Countries In The Post-Convergence Period, Asian Academy of Management Journal, 13(2), July 2008, p:125.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Zehri, F., Chouaibi ,J., **Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries**, *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 18, 2013, p:61.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> -Zeghal, D., Mhedhbi, K., **Op.cit**, p: 384.

ونجد أن أغلب الأنظمة المحاسبية للدول النامية تكون مستوحاة إما من أنظمة الدول المتقدمة التي استعمرتها أو القريبة منها جغرافيا، مثلا حسب دراسات (2006) Zeghal & Mhedhbi (2006)؛ (2013) يُعتبر النظام المحاسبي الفرنسي في الدول الفرنكوفونية والنظام المحاسبي المدر أغلب أنظمتها المحاسبية. بل هناك من ذهب إلى أبعد من البريطاني بالنسبة لدول الكومنويلث مصدر أغلب أنظمتها المحاسبية. بل هناك من ذهب إلى أبعد من ذلك فمثلا يقول (2007) Perera &Baydoun أن النظام القانوني والنظام المحاسبي في أغلب الدول النامية مستورد من دولة متقدمة واحدة وبطبيعة الحال الدولة التي لها روابط استعمارية في السابق. وهي نفس الفكرة التي طرحها Nobes في نموذجه لتصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية أي تلك الدول المهيمن عليها ثقافيا (وهي التي تكون تابعة للدول ذات الثقافة المهيمنة من خلال الروابط التاريخية والإقتصادية...الخ)

إضافة إلى ما سبق تعتبر العوامل القانونية والسياسية كمؤثر أساسي للمحاسبة في البلدان النامية، فلنظام السياسي الاستبدادي (غير الديمقراطي) السائد في أغلب تلك الدول، وهو ما ينتج عنه تقشي الرشوة والمحسوبية والتضييق على الحريات الفردية للمجتمع، كل ذلك سيؤثر بالسلب على تطور المحاسبة في الدول النامية وبالأخص عملية تبنى المعايير المحاسبية الدولية التي يُغَلَب عليها الطابع السياسي وليس الاقتصادي في تلك الأنظمة<sup>2</sup>، هذا إذا أضافنا إلى ذلك ضعف البنية القانونية الموجودة (لأن هذه الأخيرة تعتبر أحد مقومات نجاح تطبيق المعايير الجديد على أرض الواقع) وكذلك عامل مقاومة التغيير الثقافي (لأن رفض كل ما هو مخالف للثقافة السائدة في مجتمع معين يعتبر شيئا متأصلا في أفراد مجتمع ما) اللذان يعتبران من العوامل المهمة في إنجاح تطبيق معايير محاسبية جديدة داخل في أفراد مجتمع ما)

يعتبر التخلف التعليمي كميزة أخرى للدول النامية، حيث يؤثر سلبا على تطور مهنة المحاسبة والمراجعة، كل ذلك سينعكس سلبا على النظام المحاسبي في البلدان النامية. وهو بالضرورة يؤثر على نوعية المعابير المحاسبية المحلية التي يمكن أن تكون رديئة ولا تواكب التطورات التي تحدث في تلك البيئة الاقتصادية، وبالتالي سيؤثر في نوعية مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسات (نوعية المعلومات المحاسبية). من جهة أخرى حتى و إن كانت تلك المعابير ذات جودة عالية فذلك يتطلب أولا أشخاص مهنين ذوي كفاءة عالية لتطبيقها ومراجعتها، وهذا ينطبق في حالة ما قام بلدا معين بتبني معايير محاسبية أخرى وتكون ذات جودة عالية لأنه يتطلب تعليما متقدما لمرافقة تلك العملية.

عامل آخر يعتبر مهما في حالة تبنى المعايير المحاسبية الدولية وهو طبيعة النسيج الاقتصادي الهش، حيث نجد أن أغلب الشركات الموجودة في الدول النامية هي صغيرة ومتوسطة الحجم التي لها

-

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Perera, H., Baydoun N., Convergence With International Financial Reporting Standards: The Case Of Indonesia, *Advances in International Accounting*, 20, pp: 201–224

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Poudel et al., The adoption of International Financial Reporting Standards in a non-colonized developing country: The case of Nepal, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 2014,p:213.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - **Ibid**, p:214.

خصائص مثل حجم انتشار ملكية رأس المال وحجم ونوع النشاط تجعلها تختلف عن الشركات الكبيرة أو المتعددة الجنسيات التي تعتبر المحرك الأساسي للجنة المعايير المحاسبية الدولية وعملها. بعبارة أخرى إن المعايير المحاسبة الدولية هي مصممة لتخدم بشكل أساسي مصالح الشركات الكبرى (حتى وأن اللجنة تدعي أن المعايير المحاسبية الدولية مصممة لتطبق من طرف جميع الشركات بأنواعها وأحجمها). وكما نعرف أن الكثير من الدول المتقدمة فضلا عن الدول النامية قامت بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية لفئة من المؤسسات وأبقت المعايير المحلية لفئة أخرى، مما سيخلق نوع من التكلفة الإضافية من جهة رقابة إدارة الضرائب أو تحليل مخاطر منح القروض من طرف البنوك لأن ذلك سيتطلب توفر مراجعين أكفاء لديهم القدرة على مراجعة كلا النوعين من القوائم المالية. 1

## المبحث الرابع: دراسة خصائص البيئة المحاسبية الجزائرية

سنحاول في مبحثنا هذا التطرق إلى أهم خصائص البيئة المحاسبية الجزائرية، من خلال تقديم أهم الخصائص الإقتصادية والثقافية والقانونية لها.

# المطلب الأول: العوامل الاقتصادية للبيئة الجزائرية

تنقسم العوامل الإقتصادية إلى عوامل إقتصادية كلية مثل طبيعة النظام الإقتصادي، وعوامل مالية ومصرفية.

## أولا: العوامل الاقتصادية الكلية

# 1- الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق

لقد انتهجت الجزائر منذ استقلاها النظام الاشتراكي حتى نهاية فترة الثمانينيات من القرن الماضي، وخلال تلك المرحلة كانت الدولة تتدخل في جميع نواحي الحياة الإقتصادية، فكانت ملكية رأس المال الشركات للدولة كما كانت تخضع عملية تسييرها للهيئات المركزية...الخ، وكانت عملية تسيير الدولة كانت عبر المخططات الاقتصادية الكلية طويلة الأمد، هذه الأخيرة هي بدورها تقسم إلى مخططات متوسطة وقصيرة الأمد بحيث يجب أن ينعكس ذلك على جميع نواحي الحياة الاقتصادية الثقافية، القانونية...الخ. وفي نفس الوقت فإن المؤسسات العمومية يجب أن تخدم تلك المخططات الاقتصادية، وبالرغم من أن الشركات كانت تهدف لتحقيق الربح فيمكن تجاوز هذا الهدف في سبيل تحقيق تلك المخططات الاقتصادية، المخططات الاقتصادية،

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Trabelsi, R., International Accounting Normalization and Harmonization Processes across the World: History and Overview, *Journal on Business Review (GBR)*, 4(2), December 2015,p:92.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Merrouche, C., **The Role Of Accounting In Economies In Transition: The Case Of Algeria**, Transition And Development In Algeria: Economic, Social And Cultural Challenges, Intellect Books ed, USA, 2005, pp:36.

على البطالة، وكان دور المؤسسات توفير السلع والخدمات للمجتمع، بحيث يمكن أن تباع بأقل من تكافتها من أجل تحقيق بعض الأهداف الإجتماعية. كما أن عملية تمويل الشركات كانت تحكمها الإعتبارت السياسية والإجتماعية، ولهذا حتى وإن كانت الشركات مفلسة تقوم الدولة بإعادة تمويلها لتحقيق لضمان إكمال الدور (الاجتماعي، السياسي. الخ) المنوط بها. بالمجمل فإن دور وهدف وفلسفة المؤسسات في الإقتصاد الإشتراكي الذي كانت تتبعه الجزائر يختلف عن ما هو في الإقتصاد الرأسمالي.

ونجد أن فلسفة المخطط المحاسبي لسنة 1975 منبثقة من الأساس الذي يخدم التخطيط المركزي، مثلا نجد مفهوم القيمة المضافة داخل جدول حسابات النتائج يستعمل لحساب القيمة المضافة على المستوى الكلي بجمع القيم المضافة لجميع مؤسسات، كذلك أيضا عملية مراجعة الشركات كانت تتم من طرف طرف مجلس المحاسبة التابع لوزارة المالية، إضافة إلى أن عملية التوحيد المحاسبي كانت تتم من طرف وزارة المالية في شكل قوانين...الخ. كما أن الإهتمام بالمحاسبة التحليلية قليل نظرا لعدم وجود ظاهرة المنافسة، ولأن تحديد الأسعار تحكمه الأهداف المتعلقة بالخطة المركزية.

لكن وبعد فشل السياسات الإقتصادية السابقة دخلت الجزائر في بداية التسعينات تحولا نحو اقتصاد السوق، لهذا كان لزاما عليها القيام بمجموعة من إصلاحات بهدف إيجاد الطريقة المثلى لنقل الاقتصاد الجزائري إلى إقتصاد السوق وركزت في ذلك على النقاط التالية: 1

- إصلاح النظام الجبائي بتبسيطه وإدراج الضريبة على القيمة المضافة واستحداث ضرائب خاصة بالجماعات المحلية مع توسيع أوعية وتخفيض معدلات الضريبة؛
- إصلاح نظام النقد والبنوك بإعطاء الاستقلالية للسلطة النقدية في وضع وإدارة السياسة النقدية وإبعاد الخزينة العمومية عن دائرة الائتمان وتمكين البنك المركزي من القيام بأدواره التقليدية لتحقيق أهدافه المنشودة؛
- تغيير نظام الاستثمار بإزالة القيود المفروضة عليه بتكريس مبدأ حرية الاستثمار وإزالة التمييز بين الاستثمار الوطني والأجنبي وبين العمومي والخاص، مع منح مجموعة الحوافز الجبائية والمالية والقانونية وتبسيط الإجراءات المتعلقة بها خاصة في القطاعات خارج المحروقات سعيا لزيادة مساهمتها في الناتج المحلى الخام؛
- إقرار مبدأ خوصصة المؤسسات العمومية كأداة للاندماج في اقتصاد السوق والتخلص من المؤسسات العمومية ضعيفة الأداء، وكأداة لإعادة هيكلة الاقتصاد الوطني دفعا له نحو المنافسة للحد من الاحتكار والبير وقراطية في المجال الاقتصادي.

<sup>1-</sup> عبد المجيد قدي، الأزمة المالية وأثرها على الاقتصاديات العربية: الجزائر نموذجا، بحث مقدم المؤتمر الثاني للجامعة الأردنية: القضايا المُلِحَة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الاعمال الحديثة، عمان، أيام 14، 15 أفريل 2009.

كمحاولة منها للاندماج في الاقتصاد العالمي قامت الجزائر بتوقيع إتفاقية شراكة مع الإتحاد الأوروبي كما سعت للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، وقامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي حيث طبقت نظام محاسبي مالي مستوحى من المعابير المحاسبية الدولية إبتداء من 01 جانفي 2010 ليحل محل المخطط المحاسبي الجزائري لسنة 1975.

### 2- أهم المؤشرات الإقتصادية الكلية

سنتطرق في هذه النقطة إلى ثلاثة مؤشرا إقتصادية كلية لها علاقة بالبيئة المحاسبية وهي معدل النمو، معدل التضخم، حجم الاستثمار الأجنبي المباشر لأن العوامل الثلاثة تؤثر على طبيعة وتعقيد المعالجات المحاسبية كالقياس المحاسبي وكذلك تلعب دورا مهما في جلب الممارسات المحاسبية الدولية نظرا لأن الإستثمار الأجنبي المباشر الذي يكون في شكل شركات وفروع للشركات المتعددة الجنسيات.

وقد عرفت معدلات النمو في الجزائر منذ بداية الإصلاحات تطورا ضعيفا، وحتى إن كانت مرتفعة فيرجع سبب ذلك إلى قطاع المحروقات وهو ما سيؤثر سلبا على المسار المحاسبي وبالأخص التوافق المحاسبي الدولي.

جدول رقم (3-1): تطور الإستتمار الأجنبي المباشر" FDI " ومساهمته في الناتج الداخلي الخام "GDP"

% مساهمة FDI فيGDP في الدول النامية	%مساهمة FDI في GDP	% FDI إلى مجموع FDI الدول العربية	FDI (مليون دولار)	السنوات
21,16	6,17	18,74	280,1	2000
22,65	8,21	4,51	1 113,1	2001
21,97	9,79	9,26	1 065,0	2002
23,21	9,13	1,41	637,9	2003
23,24	8,29	8,22	881,9	2004
23,04	7,97	9,83	1 145,3	2005
24,48	8,64	11,65	1 888,2	2006
27,13	8,78	11,82	1 743,3	2007
21,60	8,47	9,30	2 631,7	2008
26,66	12,58	8,26	2 753,8	2009
27,40	12,12	8,52	2 301,2	2010
24,64	11,09	-0,84	2 580,4	2011
26,52	11,30	9,54	1 499,4	2012
26,61	12,07	8,71	1 684,0	2013
27,23	12,56	11,03	1 506,7	2014
28,78	15,92	16,51	- 584,0	2015
30,41	17,28	19,64	1 546,0	2016

المصدر: تقرير الإستثمار الدولي لسنة 2016 مأخوذ من موقع 2016 المصدر: تقرير الإستثمار الدولي لسنة 2016

عرفت معدلات التضخم معدلات كبيرة مما سيخلق خللا كبيرا في قراءة وتحليل البيانات المحاسبية المبنية على التكلفة التاريخية، وهو بدوره ينعكس على ملائمتها وموثوقيتها مما يفرض إعادة التفكير في طرق القياس المحاسبي المستعملة.

عرفت معدلات الإستثمار الأجنبي المباشر تطورا ملحوظا عبر السنوات، لكن نلاحظ هيمنة قطاع المحروقات على ذلك و نسبة ضئيلة للقطاعات خارج المحروقات وخاصة إذا قورنت مع دول أخرى لها نفس خصائص البيئة الجزائرية، ويُعد عدم تماشي المخطط الوطني لسنة 1975 الذي بقى مطبقا حتى سنة 2009 مع التطورات المحاسبية الدولية أحد أهم العوائق التي كانت تقف أمام جلب الاستثمار الأجنبي المباشر بالإضافة إلى البيروقراطية والنظام المصرفي المتأخر.

من الجدول رقم 3-2 نلاحظ أن الإستثمار الأجنبي المباشر عرف تطورا ملحوظ وكذلك مساهمته في الناتج الداخلي الخام عبر السنوات، لكن إذا قارناها مع متوسط مساهمة الاستثمار الأجنبي المباشر لدى الدول النامية نجده ضعيفا حيث يساوي تقريبا النصف، نفس الشيء إذا قارناه بمجموعه الدول العربية.

# 3- واقع القطاع المالي في الجزائر

ينبني القطاع المالي في الجزائر على عنصرين هامين هما القطاع المصرفي أو البنكي وكذلك السوق المالي الذي يتمثل في بورصة الجزائر.

# 1.3. القطاع المصرفي

يلعب القطاع المصرفي دورا مهما في حلقة التنمية الإقتصادية حيث يساهم في تمويل المشاريع، وقد عرف هذا القطاع إصلاحات كبيرة من خلال عدة قوانين أهمها الأمر رقم 10.10 المؤرخ بتاريخ 14 أفريل 1990 المتضمن قانون النقد والقرض، ثم جاء بعده الأمر 10-10 المؤرخ في 2001/2/27 ليتممه ويعدله، بعد ذلك جاء الأمر 13-11 تضمن آليات وقواعد الرقابة لدى البنك المركزي وباقي البنوك من أجل ضمان توازنها وسيولتها وكذا قدرتها الائتمانية. ألكن وبالرغم من تلك الإصلاحات بقي القطاع المصرفي في الجزائر يعاني تأخرا كبيرا وعدم مواكبته للتطورات الحاصلة في الساحة العالمية. وذلك لعدة أسباب من بينها دهنيات الدفع دون وساطة بنكية لدى المتعاملين الإقتصاديين؛ ضعف ميكانيز امات الرقابة لدى البنوك والمخاطر الائتمانية الكبيرة؛ عقلية التسيير القديمة والبيروقراطية باعتبار أن أهم البنوك عمومية حتى وبعد عمليات الخوصصة التي قامت بها الجزائر، حيث يوجد ستة بنوك عمومية

أ- قدي عبد المجيد، النظام المصرفي الجزائري أمام التحديات العالمية المعاصرة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث لجامعة العلوم التطبيقية الخاصة حول": إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة المنعقد أيام 27-22 أفريل2009، ص10

من بين عشرين بنك ينشط في الجزائر تسيطر على أغلب النشاط المصرفي، بينما بقية البنوك الخاصة هي عبارة عن فروع لبنوك أجنبية.

# 2.3. السوق المالي "بورصة الجزائر"

يعتبر إنشاء بورصة الجزائر أحد أهم الأحداث التي كرست إنتقال الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق. ولكن قبل ذلك كان عليها خلق الجو المناسب لذلك، لهذا قامت الحكومة بمجموعة من الإجراءات أهمها تقديم الاستقلالية لمجموعة كبيرة من الشركات الاقتصادية العمومية، وتأسيس صناديق المساهمة لتكون المسير لتلك الشركات لتصبح فيما بعد منشط عمل بورصة الجزائر. لأجل هذا أصدرت مجموعة قوانين من بينها القانونين 88-10 و 88-04 المؤرخين في 12 جانفي 1988 والمتعلقين بالقانون الترجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقواعد الخاصة المطبقة عليها، كذلك القانون 88-03 المتعلق بصناديق المساهمة. بعدها وفي 10/12/09 أمضت صناديق المساهمة عقدا تأسيسيا لتشكيل شركة القيم المنقولة برأسمال قدره 32000 دج هدفها الأساسي هو وضع تنظيم يسمح بتسبير سوق المفاوضات على القيم المنقولة وفق أفضل الشروط، كما شُكل مجلس إدارة الشركة الذي يتكون من ثمانية أعضا يمثل كل واحد منهم أحد الصناديق السابقة. وشهدت هذه المرحلة إصدار مجموعة من التشريعات التي تنظم عمل شركة القيم المنقولة مثل المرسومان التنفيذيان 91-160 و91-170 اللذان ينظمان المعاملات الخاصة بالقيم المنقولة وكذا طبيعتها وأشكالها وشروط إصدارها، والمرسوم التنفيذي 91-171 المؤرخ بتاريخ 21 ماي المنقولة وكذا طبيعتها وأشكالها وشروط إصدارها، والمرسوم التنفيذي 19-171 المؤرخ بتاريخ 21 ماي

نظر للصعوبات والعوائق التنظيمية والقانونية وضالة رأس مالها، وبعض المشاكل الأخرى المرتبطة بضبط مهامها بقيت شركة القيم المنقولة دون تشغيل وتأخرت في الانطلاق. بعدها ورغبة في تجاوز تلك العقبات تمّ اتخاذ قرار رفع رأس مالها ليصل إلى مبلغ 9320000 دج في شهر فيفري 1992، أي بزيادة رأس مال بلغت 09 ملايين دج، إلى جانب تغيير إسمها من شركة القيم المنقولة إلى بورصة القيم المتداولة، ألما وضع مجموعة الأسس التشريعية التي تنظم سوق القيم المتداولة أهمها:

- $^{2}$ المرسوم التشريعي رقم 93-10 والمؤرخ في 23 ماي 1993 والمتعلق ببورصة القيم المنقولة  $^{2}$
- $^{-}$  الأمر رقم96-08 المؤرخ في $^{-}$  جانفي 1996 والمتعلق بهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة $^{-}$
- القرار المؤرخ في 29 ماي 1999 ، والمتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط وسطاء
   عمليات اليورصة.<sup>4</sup>

<sup>1-</sup> بوكساني رشيد، معوقات أسواق الأوراق المالية العربية وسبل تفعيلها، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، ص:190.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقر اطية الشعبية، العدد 34 للسنة 30 والصادرة في 23 :ماي1993 .

<sup>3-</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقر اطية الشعبية، العدد 03 لسنة 33 الصادرة في 14 :جانفي 1996 .

<sup>4-</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقر اطية الشعبية، العدد 63 لسنة 36 الصادرة في 12 سبتمبر 1999.

بعد هذه المرحلة أختيرت ثلاثة شركات عمومية هي الرياض سطيف، مجمع صيدال ومؤسسة الأوراسي لإدراجها في بورصة القيم، وبالفعل تم فتح رأسمالها للتداول ودخلت البورصة مرحلة التداول حيث كانت أول جلسة في شهر سبتمبر 1999. بعدها طرح قرض سندي اشركة سوناطراك في أكتوبر 1999 وأصبحت بعدها مهمة بورصة القيم هي تنظيم عملية إدراج الأوراق المالية والتنظيم الفعلي لحصص التداول في البورصة وتسيير نظام التداول والتسعير، و نشر المعلومات المتعلقة بالمعاملات في البورصة وإصدار النشرة الرسمية للتسعيرة.

لقد كانت النتائج المتحصل عليها من عمل بورصة الجزائر مخيبة للأمال، حيث بقيت لحد الساعة تتميز بأداء هزيل ولم تحقق الأهداف المرجوة منها وخاصة المتعلقة بتنشيط الاقتصاد الجزائري عن طريق فتح فرص إستثمارية متنوعة عن طريق الشراكة، ولحد الآن وبعد إنسحاب شركة الرياض سطيف ودخول شركة أليانس للتأمين سنة 2010 وشركة رويبة 2011 وشركة بيوفارم 2016، بقيت عملية التداول محصورة على خمس شركات مدرجة وقيمة الأصول المتداولة لا يتجاوز 450 مليون دولار، حيث. يبين الجدول 2-4 تطور نشاط بورصة الجزائر من سنوات 2000 إلى 2011

الجدول ( 2-4): تطور حجم التداول في بورصة الجزائر (2000-2011)

الزيادة السنوية%	قيمة المعاملات دج	حجم المعاملات	السنوات
-	42 999 690	34 752	1999
716,11	350 926 560	320 063	2000
-28,24	251 838 705	358 935	2001
-85,73	35 936 045	79 432	2002
-51,98	17 257 700	39 693	2003
-51,14	8 432 615	22 183	2004
-50,33	4 188 200	13 487	2005
467,23	23 756 950	63 561	2006
-38,99	14 493 415	35 794	2007
47,76	21 414 845	52 103	2008
-35,13	13 891 895	34 700	2009
-13,72	11 985 965	27 420	2010
1444,46	185 118 435	231 997	2011
-80,53	36 038 865	49 471	2012
36,29	49 116 990	120 681	2013
-15,69	41 410 340	90 111	2014
2923,29	1 251 956 825	2 213 143	2015
-35,66	805 500 430	788 860	2016

المصدر: موقع شركة إدارة بورصة الجزائر http://www.sgbv.dz

لم تلعب بورصة الجزائر دورها الأساسي في الإشراف على التطبيق السليم للمعابير والتطبيقات المحاسبية من قبل الشركات المدرجة فيها مقارنة لما هو موجود دوليا، أين تلعب البورصة دورا في فرض القواعد والشروط المتعلقة بمجال الإفصاح والقياس المحاسبي من قبل الهيئات المشرفة على عمل

البورصات. في نفس الوقت تلعب البورصة دورا فعالا من خلال التدخل المباشر أو غير المباشر في عملية التوحيد المحاسبي داخل الدول، لكننا في الواقع نجد أن دور بورصة الجزائر مغيب تماما وممكن أن يكون ذلك بسبب ضعف عملها.

## المطلب الثاني: البيئة القانونية والتعليمية والثقافية في الجزائر

### أولا: البيئة القانونية والجبائية

تُعد الجزائر من دول نظم القانون المدني الذي تخضع فيه جميع الممارسات الاقتصادية للقانون المحدد والمكتوب ولا يكون للأفراد مجالا للإجتهاد، وقد ورثت الجزائر هذا النوع من النظم عن النظام القانوني الفرنسي بعد الإستعمار، حيث خرجت منهكة بعد إستقلالها من مئة وثلاثون سنة من الإستعمار ولم يكن لها الخيار إلا العمل بالنظام الذي تحصلت عليه، ويعتبر عملها بالمخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1975 الذي أستبدل بالمخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 أكبر دليل على ذلك. بالنظر إلى الواقع العملي نجد أن هناك قانونان مهمان يسيران الشركات في الجزائر، القانون التجاري وقانون الضرائب بالإضافة إلى القانون المحاسبي.

### 1- القانون التجاري

يُعتبر الوسيلة الأساسية التي تنظم الجوانب الإقتصادية داخل البلد، فهو يتضمن أنواع الشركات التجارية ويعالج الجوانب المتعلقة بإنشائها وتأسيسها وعملية إفلاسها وتسييرها، كذلك توزيع الأرباح بين الشركاء، ويحدد طبيعة ونوع الدفاتر المحاسبية الإجبارية التي يجب على الشركات مسكها بالإضافة إلى القوائم المالية التي يجب الإفصاح عنها و الجهة التي تصادق عليها وطرق وشروط تعيينها.

## 2- القانون الجبائي

من المعروف أنه يوجد نوعين من النتيجة الخاصة بالشركات هما النتيجة المحاسبية والنتيجة المجائية، بحيث يُتحصل على الأولى عند تطبيق القانون المحاسبي والثانية يُتحصل عليها عند تطبيق القانون الضريبي، كما أن درجة الإختلاف بينهما ترجع إلى درجة التطابق والإختلاف بين القانونيين. ومن المعروف أيضا أن في دول يكون فصل بين تقوم القانونين الشركات بنوعين من الإفصاح، يوجه الجبائي إلى الإدارة الضريبية من أجل فرض الضريبة ويوجه المحاسبي إلى المساهمين وبقية مستعملي المعلومة المحاسبية. وفي دول أخرى كالجزائر لا يوجد فرق بين القانونين أي أن الإفصاح الجبائي هو نفسه المحاسبي، بل وأكثر من ذلك تخضع الممارسات المحاسبية إلى القوانين الجبائية، حيث تحدد هذه الأخيرة ما هي التطبيقات المحاسبية المسموح تطبيقها وما هي غير المسموح تطبيقها مثل طرق الإهتلاك والمصاريف التي يسمح بحسمها من نتيجة الدورة وما هي تلك غير المسموح بحسمها ...الخ.

### ثانيا: البيئة الثقافية والتعليمية

يعتبر المجتمع الجزائري من المجتمعات العربية المسلمة، حيث يعتبر الدين الموجه والمحرك الأساسي لسلوكيات أفراده بما فيها الاقتصادية، مثلا يحرم الدين الإسلامي التعامل بالربا الذي يعتبر عائقا كبيرا أم تطور المعاملات التجارية التي تتعامل بالربا، وفي نفس الوقت يعد عائقا أمام الأدوات المالية ومحاسبتها لكي تتماشى أخلاقيات مهنة المحاسبة مع تلك الموجودة في الدين الإسلامي. يلاحظ أيضا عدم وجود تصنيف للثقافة الجزائرية في عمل " Hofstede " لكن الدراسة الوحيدة التي قامت بذلك هي دراسة (1997) Mercure et al عمد عدث بينت الدراسة أن المجتمع الجزائري يتمتع بمعدل متوسط في في بعد فروقات السلطة (3.5/10) ومعدل عالى في بعدي تجنب عدم التأكد (6.8/10) والجماعية (عكس الفردية) حيث يساوي 1.10/7.12. من جهة أخرى بين " Hofstede " أن المجتمعات العربية والمسلمة تمتع بمعدل كبير في بعد الذكرية، لأنه حسبه يستمد من الدين الإسلامي الذي يفرق بين دور وخصائص الرجل والمرأة في الحياة.<sup>2</sup>

أما بالنسبة للتعليم فقد بدلت الجزائر منذ الإستقلال إلى يومنا هذا جهودا كبيرة من أجل القضاء على الأمية وكذلك من أجل تحسين التعليم ولذلك يقدم التعليم بجميع أطواره مجانا، لكن يلاحظ أن نوعية التعليم المحاسبي تبقى ضعيفة الشيء الذي ينعكس على جودة التعليم المحاسبي في الجزائر. وبالنظر إلى طريقة الحصول على ترخيص ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر فهي تمنح من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة الذي كان يشترط لحصول المترشح على شهادة الخبير المحاسب حصوله شهادة اللسانس في تخصصات متعلقة بالمحاسبة زائد تربص ميداني لمدة سنتين لدى خبير محاسب أو الشركة الوطنية للمحاسبة. 3 لكن بظهور المرسوم التنفيذي 11-72 الذي حدد الشهادات التي يحق لها المشاركة للإلتحاق بالمعهد المتخصص لمهنة المحاسب، وكذلك ومع ظهور وتطبيق النظام المحاسبي المالي سعت العديد من الجامعات والمعاهد مسايرة تلك التطورات عن طريق إعادة ضبط المقرات التعليمية مع تلك المستجدات وكذلك عقد مؤتمرات ومخابر في المجال المحاسبي. 4

<sup>1</sup> -A. Yahia-Berrouiguet, **Algerian National Culture and TQM**, *Journal of Economics and Business Research*, XXI(2), 2015, p: 150.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - A. Najm., Arab Culture Dimensions in the International and Arab Models, American Journal of Business, Economics and Management, 3(6), 2015, pp. 424.

<sup>3-</sup> شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية -، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012، ص: 118.

<sup>4-</sup> العرابي حمزة، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بومرداس، الجزائر، 213، ص: 176.

### المطلب الثالث: تنظيم مهنة المحاسبة

تنعكس درجة تطور التعليم على كفاءة وتطور مهنة المحاسبة، وتضم مهنة المحاسبة في الجزائر المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وكذلك الخبراء المحاسبين منذ الفترة الممتدة من الإستقلال إلى سنة 1992 نظرا لإحتكار الدولة للنشاط الإقتصادي، حيث كانت الهيئات العمومية والشركات الإقتصادية العمومية والشركات الإقتصادية التي إستفادت من أي نوع من إعانات الدولة تخضع إلى مراجعة مجلس المحاسبة. ألكن في سنوات التسعينات ومع توجه الدولة إلى إقتصاد السوق وإنشاء المؤسسات الخاصة ظهرت المكاتب المهنية الخاصة للمحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين تحت وصاية المصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. وأصبحت تقوم تلك الأطراف حسب القانون 19-80 بمراجعة حسابات المؤسسات والشركات التي لا تخضع لإختصاص مراجعة المجلس الوطني للمحاسبة، بينما أصبحت مهمته تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري.

بعد ذلك جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-136 سنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، واعتبرها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم أداءها وسلوك أعضائها، ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة، وعدل هذا المقرر سنة 2002 ثم في سنة 2006 وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في ممارسة المهنة.<sup>2</sup>

وبتاريخ 2010/06/29 صدر القانون رقم10 -10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي ألغى أحكام القانون 91-08 وأنهى جدلا كبيرا في الخلط بين صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وإنتهى القانون رقم 10-01 إلى التمييز بين المجلس الوطني للمحاسبة وكذلك التنظيمات المهنية الممثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين كجهتين أساسيين مشرفتين على مهنة المحاسبة في الجزائر.

<sup>1-</sup> القانونن 80-05 المؤرخ في 1/1980/3/1 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 10، 1980 المادة 03.

<sup>2-</sup> شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره،** ص:118.

### أولا: المجلس الوطني للمحاسبة

يعود إستحداث المجلس الوطني للمحاسبة إلى المرسوم التنفيذي رقم 188-96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، وحسب المادة الثانية منه يُعتبر المجلس الوطني للمحاسبة كجهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها. من أهم الإنجازات التي قام بها المجلس في ظل التنظيم القديم هو إعداده للنظام المحاسبي المالي الذي صدر بالجريدة الرسمية بتاريخ 25 نوفمبر 2007، بعدها أعيد تنظيم مجلس الوطني للمحاسبة عن طريق القانون 70- 11 وأصبح لم مسؤولية الإشراف على مهنة المحاسبة في الجزائر خاصة بعد صدور القانون رقم 10-10، حيث تنص المادة الرابعة من القانون 10-10 على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة خاضع لسلطة وزير المالية يتشكل حسب المادة رقم 05 من نفس القانون من خمسة لجان متساوية الأعضاء هي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانظباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية. كما يضم المجلس الوطني للمحاسبة حسب المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يُحدد تشكيلية المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره في 26عضوا ممثلين لمختلف الهيئات المهتمة بالمحاسبة، بحيث يكون رئيس المجلس هو وزير المالية أو ممثلا عنه كذلك ممثلين عن وزارات معنية كالطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية وكذلك ممثلين عن هيئات لها علاقة بالتوحيد المحاسبي، معنية كالطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية وكذلك ممثلين عن هيئات لها علاقة بالتوحيد المحاسبي، ويتطلع المجلس بالمهام التالية:

- الاعتماد، حيث يقوم بخصوص ذلك باستقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛ كذلك تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول، وإعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول واستقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهنين والفصل فيها، وتنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها واستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة؛
- التوحيد المحاسبي حيث يقوم بجمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها، والعمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية، كما يقترح كل الإجراءات التي تهدف إلى تنميط المحاسبة ودراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الرأي فيها وتقديم التوصيات بشأنها، والمساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في المجال المحاسبي، ومتابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛

- تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية عن طريق المساهمة في ترقية المهن المحاسبية، والمساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين، كذلك متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي ومتابعة وضمان تحقيق العناية المهنية. ويقوم بإجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مع نشر نتائجها، ومساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.

مما سبق يمكن الاستنتاج أنه كان للمجلس الوطني للمحاسبة دورين أساسيين متكاملين، يتمثل الدور الأول في الإشراف على تنظيم مهنة المحاسبة من خلال تنظيمها لشروط الحصول على إجازة مزاولة المهنة، ومساعدة المهنيين على التكيف مع مختلف المستجدات المتعلقة بالمحاسبة. أما الدور الثاني فيتمثل في إشرافها على عملية التنميط المحاسبي من خلال قيامها بتكييف الأطر المحاسبية مع مختلف التطورات والمستجدات التي تطرأ على بيئة المحاسبة.

#### ثانيا: التنظيمات المهنية للمحاسبة

على إثر القانون رقم 10-00 حُل المَصَف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بعدما كان الراعي الأول للمحاسبة في الجزائر لينتهي بذلك حكرا دام عقدين من الزمن للمهنيين على تنظيم المحاسبة. بعدها تم إنشاء ثلاثة تنظيمات مهنية مستقلة متمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويتمتع كل منها بالشخصية المعنوية المستقلة ويضمون أشخاصا طبيعيين أو معنويين، معتمدين ومؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد. كما تضطلع تلك التنظيمات بتنظيم المهنة وحسن ممارستها والدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم، كذلك تسهر على إحترام قواعد المهن وأعرافها وإعداد مدونة لأخلاقيات المهنة، وتبدي الرأي في كل المسائل المرتبطة بعده المهن وحسن سيرها والمساهمة في الأعمال التي تبادر بها السلطة العمومية المختصة في مجال التوحيد المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بتلك المهن.

# 1- المصف الوطنى للخبراء المحاسبين

يعتبر المصف الوطني للخبراء المحاسبين تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم أشخاصا طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، ويضم هذا التنظيم تسعة أعضاء عن طريق الانتخاب العام، كما يضم ممثلا لوزير المالية يتبوأ المنصب الذي يحدده له التنظيم.

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره. وبحسب المادة 18 من القانون 10-10 يعد خبيرا

محاسبيا كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات التي تكلفه بهذه المهمة، ويسمح له القانون للقيام بكل أعمال مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل، والتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، كما يمكنه تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي وممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

# 2- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تعتبر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كتنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم أشخاصا طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، ويضم هذا التنظيم تسعة 09 أعضاء عن طريق الإنتخاب العام، كما يضم ممثلا لوزير المالية يتبوأ المنصب الذي يحدده له التنظيم.

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكلية المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. وبحسب المادة 22 من القانون 10-01 يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، ومن مهمامه:

- يشهد بعد قيامه بالفحص اللازم بأن التقارير السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير ؟
- \_ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات التابعة لها، وبين المؤسسات التي يكون للقائمين بالإدارة أو المسيرين لشركة التي يراقبها مصالح مباشرة أو غير مباشرة إ
- يبين رأيه فيما يخص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، كما يترتب عليه عند الانتهاء من عمله تقديم:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الحسابات السنوية وصورتها الصحيحة أو الإمتناع عن المصادقة مع تقديم المبررات؛
  - تقرير المصادقة على الحسابات المدمجة؛
  - تقرير خاص حول الإتفاقيات التي عقدتها المؤسسة مع مجلس الإدارة؛
    - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
    - تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؟
  - تقرير خاص حول تطور النتيجة للسنوات الخمس الأخيرة مرفق بربحية السهم؛
    - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

• تقرير خاص حول أي تهديد محتمل لإستمر ارية المؤسسة.

#### 3- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تتمتع المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالشخصية المعنوية وتضم أشخاصا طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، ويُعين تسعة 09 أعضاء منهم عن طريق الإنتخاب العام، كما يضم ممثلا لوزير المالية يتبوأ المنصب الذي يحدده له التنظيم. ويحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، وبحسب المادة 41 من القانون 10-01 يُعد محاسبا معتمدا المهني الذي يمارس بصفة عادية بالسمه وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط حسابات التجار والشركات التي تطلب خدماته. ومن أعماله إعداد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، ومساعدة زبونه لدى مختلف الإدارات المهنية، كما يمكن للمحاسب المعتمد أن يساعد الزبون في إعداد القوائم المالية في حالة طلب منه ذلك.

مما سبق نلاحظ أن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر يخضع للسلطة العمومية كذلك نجد أن عملية التنميط أو التوحيد المحاسبي تضطلع بها الجهات الحكومية بشكل كبير، وفي نفس الوقت عانت مهنة المحاسبية تأخرا كبيرا نظر لقلة التأطير والتكوين، لكن ومع التطورات المتسارعة في الساحة المحلية والدولية فنرى أن هناك محاولات لمجاراتها.

#### خاتمة الفصل

توصلنا من خلال دراستنا لهذا الفصل إلى أن الخصوصيات الإقتصادية، الثقافية، القانونية، السياسية والديموغرافية وكذلك الدينية هي المتسبب والمحدد الأساسي للإختلافات المحاسبية بين الدول، حيث تلعب دورا مهما في تحديد أهداف الإفصاح المحاسبي، ونظرا للإختلاف الموجود بين العوامل السابقة سيؤدي ذلك إختلاف المبادئ والمعايير المحاسبية التي تحدد طرق الإعتراف والقياس والإفصاح لدى المحاسبين وتحدد أيضا طرق الإدراك والفهم لدى مستعملي المعلومات المحاسبية في بيئة محاسبية معينة، وفي نفس الوقت يفيد تحليل تلك العوامل في تصنيف الأنظمة المحاسبية سواء للدول المتقدمة والمتخلفة من خلال استعملها كأساس للتصنيف وبالتالي معرفة أهم خصائص كل مجموعة محاسبية، هذا يساعدنا في الأخير في التنبؤ بمستقبلها وبالأخص في ظل أعمال التوافق المحاسبي الدولي.

كما توصلنا إلى أن الدول النامية لها خصائص بيئة محاسبية مختلفة عن الدول المتقدمة، لكن في نفس الوقت هناك أوجه تشابه بينها نظرا للعلاقات السياسية والإقتصادية كالإستعمار التي تربط بينهما. وتبين لنا أن البيئة المحاسبية الجزائرية التي تميزت بتحولها من النظام الإشتراكي إلى النظام الرأسمالي وهذا التحول كانت ولازلت أمامه عقبات كبيرة، وتتميز البيئة الجزائرية بتركيز ملكية الشركات وهيمنة القروض كمصدر للتمويل الخارجي لها، وتتميز أيضا بضعف مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي، ووجود علاقة وطيدة بين الممارسات المحاسبية والضريبية، كل تلك العوامل ستلقي بضلالها على جودة المعلومة المحاسبية في البيئة المحاسبية وخاصة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري الذي يستمد فلسفته من المعابير المحاسبية الدولية.

# الفصل الثالث: دراسة جودة المعلومة المحاسبية لعينة من الشركات الجزائرية

#### تمهيد

بعدما تطرقنا في الفصل الأول إلى الدور الكبير الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية في مجال التوافق المحاسبي الدولي، كل ذلك في سبيل تحقيق أهداف العولمة المالية من خلال ربط الأسواق المالية العالمية وتسهيل حركة رؤوس الأموال العالمية، وكذلك زيادة شفافية ودرجة المقارنة بين القوائم المحاسبية دوليا. وبعد الإنتشار الكبير الذي عرفته المعايير عبر دول العالم في الخمسة عشرة سنة الأخير، كانت هناك العديد من البحوث التي درست جدوى تطبيق تلك المعايير وبالأخص في ظل وجود الإختلافات بين البيئة المحاسبية للدول.

ومن بين مجالات تلك البحوث الدراسات التي حاولت معرفة أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولة على جودة المعلومة المحاسبية سواء كان ذلك على مستوى دولة واحدة أو مجموعة من الدول، وفي هذا السياق سنحاول في فصلنا هذا معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري الذي يستمد مبادئه من المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومة المحاسبية لعينة من الشركات الجزائرية.

لقد قسمنا فصلنا هذا إلى مبحثين، المبحث الأول نتطرق فيه إلى مفهوم جودة المعلومة المحاسبية ومداخل قياسها ونركز بالتفصيل على مدخل إدارة الأرباح وعلاقته بجودة المعلومة المحاسبية، أما المبحث الثاني فنحاول خلاله دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري وكذا عاملي الضرائب والديون على جودة المعلومة المحاسبية لعينة من الشركات الجزائرية من خلال دراسة كل من مؤشر حجم المستحقات غير العادية لرأس المال العامل.

#### المبحث الأول: قياس جودة المعلومة المحاسبية وإدارة الأرباح

توجد إختلافات كبيرة حول مفهوم جودة المعلومة المحاسبية وهذا الإختلاف يجعل من الصعوبة بمكان تحديد الطريقة الأمثل لقياسها. ولهذا كانت محاولات عديدة لقياس جودة المعلومة المحاسبية لكن يندرج أغلبها ضمن ثلاثة أقسام، حيث يربط القسم الأول المعلومة المحاسبية مع السوق المالي من خلال دراسة أثر الإفصاح عن المعلومة المحاسبية على السوق المالي مثل درجة ملائمة ووقتية الأرباح المعلنة. ويربطها القسم الثاني بمؤشرات خارجية مثل أعمال المراجعة أو تنقيط هيئات ومكاتب المراجعة. أما القسم الثالث فيهتم بأثر الدوافع الداخلية للإدارة مع ممارسات القياس والإعتراف المحاسبي، حيث تلعب تلك الدوافع دورا مهما في التأثير على مستوى الجودة وتعتبر أعمال إدارة الأرباح وتمهيد الدخل أهم الأعمال تأثيرا عليها. ولهذا سنتطرق في مبحثنا إلى مفهوم إدارة الأرباح كاتجاه لقياس جودة المعلومة المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، ثم سنتعرف بعد ذلك إلى أهم الحوافز المرتبطة بإدارة الأرباح وكذلك تقنياتها.

# المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية وعلاقته بإدارة الأرباح

يعتبر مفهوم جودة المعلومة المحاسبية أحد أهم المفاهيم المرتبطة بالنظام المحاسبي لأي بلد ما نظرا للدور المهم الذي تلعبه المعلومة المحاسبية ضمن البيئة الإقتصادية، ولهذا السبب كانت العديد من المحاولات لتقديم مفهوم دقيق وشامل لها، لأن ضبط هذا المفهوم يساعد في تحديد آثار تطبيق معايير محاسبية (مثلا IAS/IFRS) معينة في بيئة محاسبية معينة.

# أولا: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

عرفت الدراسات المحاسبية جودة المعلومة المحاسبية إنطلاقا من مقاربتين مختلفتين، مقاربة فائدة المعلومة في إتخاذ القرار والمقاربة الإقتصادية. تربط المقاربة الأولى مفهوم جودة المعلومة المحاسبية مع مستعمليها ومدى مطابقتها لتطلعاتهم وتلبيتها لإحتياحاتهم المعلوماتية، وكلما قاربت إلى تحقيق ذلك كانت أكثر جودة. أ في ظل هذه المقاربة نجد من الدراسات التي ربطت مفهوم الجودة بمجموعة من الخصائص الذاتية والنوعية والمحددة مسبقا التي يجب أن تتصف بها، مثل الخصائص الموجودة في

<sup>\*-</sup> في الأدب المحاسبي وبالأخص الأنجلوساكسوني يمكن أن نستعمل مصطلح جودة الأرباح "Eamings Quality " أو نستعمل مصطلح جودة الإفصاح المالي "Financial Reporting Quality"، أو ممكن نستعمل مصطلح جودة المعلومة المحاسبية "Accounting Quality" وهي مصطلحات مترادفة.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Kamarudin, a,b ,Ismail, W., Earnings Quality Construct and Measures in Empirical Accounting Studies, *Procedia Economics and Finance*, 2014,p:2.

الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية، حيث نجد أن لجنة المعايير المحاسبية الدولية عرفتها من خلال إعطاء مجموعة من المواصفات النوعية التي يجب أن تتضمنها المعلومة المحاسبية وتتمثل في الملاءمة، التمثيل الصادق، القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت المناسب، القابلية للفهم لكي تكون ذات جودة عالية.

وتوجد دراسات أخرى ربطت مفهوم الجودة بنوعية القوائم المالية أو عملية الإفصاح، ونجد في هذا السياق دراسة (2010) Dechow et al. (2010 التي ربطت مفهوم الجودة بالمدى الذي تعكس فيه الأرباح الأداء التشغيلي الحالي والقيمة الاقتصادية للشركة بشكل موضوعي وصادق، وهو تقريبا نفس التعريف الذي قدمه (2008) Tang et al. (2008 حيث عرفها على أنها مدى قدرة القوائم المالية على إعطاء معلومة حقيقية وصادقة عن الأداء والمركز المالي للمشروع. وعرفها أيضا (2009) Biddle et al. (2009 بأنها دقة التقرير المالي في إيصال معلومات حول نشاط الشركة وبالأخص تدفقاتها النقدية إلى المستثمرين. 4

إضافة إلى ما سبق يشير (2004) Dechow & Schrand على وجوب النظر إلى جودة المعلومة المحاسبية من خلال مقدرتها على تمثيلها حقيقة الأداء الحالي للشركة، ومقدرتها التنبؤية حول أداء النشاط المستقبلي، كذلك من خلال مقدرتها على التأثير على القيمة الجوهرية للشركة. وهناك من إعتبر أن المعلومة المحاسبية الجيدة هي الخالية من ممارسات إدارة الأرباح، لأن التدخل المقصود من طرف المسيرين في إطار الحدود المسموح بها ضمن المعايير المحاسبية يقلل من فائدة المعلومة المحاسبية. ويؤيد هذا الطرح (2000) Jonas & Blanchet حيث إعتبرا أن الإفصاح المحاسبي الجيد يتضمن المعلومة المحاسبية (المالية) الكاملة والشفافة والتي لم تعد بغرض تشويش أو خداع مستخدميها. 7

في المقابل تعتمد مقاربة تعريف جودة المعلومة المحاسبية إقتصاديا من خلال ربط الربح المعلن أو المعلومة المعلومة المفترض عرضها، فقد بنى Schipper أو المعلومة المفترض عرضها، فقد بنى المفترض عنه «Vincent (2003) هفهوم الجودة على أساس نظرية الدخل التي تعني قدرة الدخل (الربح) المفتر عنه على إظهار قيمة التغير في الثروة الحقيقة للمؤسسة بين دورتين متتاليتين، وهو نفسه مفهوم الدخل لدى

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Ewert, R., Alfred Wagenhofer, Earnings Quality Metrics and What They Measure, 2012, available at: http://ssrn.com/abstract=2068134, p: 2.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Dechow et al., Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences, *Journal of Accounting and Economics*, 50, 2–3, 2010, pp: 344-401

<sup>&</sup>lt;sup>3-</sup> Tang et al., Financial reporting quality and investor protection: aglobal investigation, Working Paper, 2008, p: 2.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup>- Biddle et al., **How Does Financial Reporting Quality Improve Investment Efficiency?**, *Journal of Accounting and Economics*, vol.48 (2-3), 2009, p: 115.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> - Patricia et al., **Earnings Quality**, 2004, pp. 5

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> Kamarudin, a,b ,Ismail, W., *Op.cit*, p:2.

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> - Jonas, G.J., Blanchet, J., Assesing Quality of Financial Reporting, Accounting Horizons, 3(14), 2000, pp. 353-363.

<sup>&</sup>lt;sup>8</sup> - Schipper, K. & Vincent, L., Earnings quality. Accounting Horizons, 17, 2003, p:98

هيكس\* المرتبط بمفهوم المحافظة على رأس المال. في نفس السياق ربط (2006) Yee جودة المعلومة المحاسبية من خلال "الربح" بعنصرين هما الربح الأساسي و الربح المفصح عنه، حيث إعتبر أن الثاني العنصر الأول يمثل ربحية الشركة ويقيس مقدرة الشركة على توزيع الأرباح مستقبلا، في حين أن الثاني هو عبارة عن إشارة غير كاملة أو تقدير للعنصر الأول. وحسب الباحث السابق، تستند نوعية الأرباح على مقدرة الأرباح المفصح عنها في الكشف بسرعة وبدقة عن الأرباح الأساسية للشركة، حيث كلما زادت درجة انعكاس ودقة ووقتية الأرباح المفصح عنها للصدمات في القيمة الحالية للأرباح المستقبلية المتوقعة كلما ارتفعت جودة الأرباح. 1

إذن من التعاريف السابقة يمكن الإستنتاج أنه لا يوجد إجماع حول مفهوم جودة المعلومة المحاسبية، لكن أغلبها تتفق على أنه يرتبط بالطرف المنتج لها وهي الإدارة، ويرتبط أيضا بمضمون الإفصاح وهو مثلا مستوى أداء الشركة أو المشروع، وكذلك الإحتياجات المعلوماتية للطرف المستخدم للمعلومة.

# ثانيا: مفهوم، أساليب ودوافع إدارة الأرباح

# 1- مفهوم وأساليب إدارة الأرباح

هناك عدة تعريفات لمفهوم إدارة الأرباح حيث يمكن تعريفها على أنها التدخل المقصود الذي تقوم به إدارة المؤسسة عند إعدادها للقوائم المالية للجمهور من أجل تحقيق مكاسب خاصة لمصلحتها (1989) Schipper. كما يمكن تعريفها على أنها التلاعب الذي تقوم به الإدارة في الأداء الإقتصادي المعلن داخل القوائم المالية للشركات، عن طريق إستخدام تقديراتهم الشخصية بهدف إما تضليل مستخدمي تلك القوائم أو لأهداف تخدم العلاقة التعاقدية فيما بينهم وبين الملاك Healy & Wahlen أو الأهداف تخدم العلاقة التعاقدية فيما بينهم وبين الملاك (1999). من التعاريف السابقة يمكن القول أن مفهوم إدارة الأرباح يأخذ بعدين بعد غير قانوني يدخل في إطار الغش الذي تقوم به الإدارة، وبعد قانوني مسموح به في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. كذلك يمكن القول أيضا أن مفهوم إدارة الأرباح يتميز بعنصرين أساسيين هما محفزات المتعارف عليها. كذلك أساليبها وهما مرتبطان مع بعضهما البعض، فالعنصر الأول هو الذي يحدد طبيعة العنصر الثاني، وفي نفس الوقت يستعمل العنصر الثاني لقياس درجة ونوع العنصر الأول.

<sup>\*</sup> يقصد بدخل هيكس الحد الاقصي من الموارد الاقتصادية الذي يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فتره زمنيه معينه مع بقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار الذي كانت عليه في بداية الفترة.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Yee, K., Earnings Quality and the Equity Risk Premium: A Benchmark Model, Contemporary Accounting Research 23, 2006, p. 837.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Schipper, K., Earnings Management, Accounting Horizons, 3 (4). 1989, pp:91-102.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Healy, P. M., & Wahlen, J. M., A review of the earnings management literature and its implications for standard setting, *Accounting horizons*, 13(4),1999,pp:365-383.

حسب (2000) المرتبطة المرتبطة المسموح بها مثل إختيار طريقة محددة من طرق تقييم بالاختيار الانتقائي من بين السياسات المحاسبية المسموح بها مثل إختيار طريقة محددة من طرق تقييم المخزون أو طرق إهتلاك الأصول من أجل زيادة أو تخفيض النتيجة، أو يكمن أن تكون متعلقة بإجراءات محاسبة الاستحقاق بقصد التلاعب في أرقام الأرباح المعلنة من خلال الأسس المتبعة في تقييم المخزون السلعي، أو في تكوين مخصصات الديون المشكوك فيها أو في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات. كما يمكن أن تكون إدارة الأرباح متعلقة بإستخدام التوقيت المخطط للاعتراف ببعض الإيرادات المصروفات بهدف نقل الأرباح من السنوات الجيدة إلى السنوات السيئة.

# 2- دوافع إدارة الأرباح

تُقدم النظرية المحاسبية الإيجابية تفسيراً لدوافع إدارة الأرباح، فهي تفترض أن المسيرين كأفراد يتمتعون بالرشد ومن المتوقع أن يتخذوا إجراءات واختيار بدائل لسياسات محاسبية معينة لتعظم منفعتهم الخاصة، خاصة في ظل وجود لا تماثل للمعلومات. بمعنى آخر لو تُرك للمديرين حرية الاختيار من بين السياسات المحاسبية المستخدمة لأغراض التقرير المالي، فسوف يميل هؤلاء لإختيار السياسات التي تحقق لهم أقصى منفعة شخصية، ومن الطبيعي أن تؤدى الحوافز المختلفة إلى قيام المديرين بإدارة الأرباح. ومن هذه الزاوية قسم (1999) Healy & Wahlen دوافع الإدارة لإدارة أرباح المؤسسة إلى أربعة دوافع، حيث يمكن أن ترتبط بخطط المكافآت والحوافز الإدارية للمسيرين الذين يبحثون دوما عن تعظيم مكافآتهم عن طريق تعظيم الأرباح المعلنة، في هذا الصدد بَيَنَ (1985) Healy أن المسيرين يلجؤون إلى زيادة الأرباح إلى المستوى الذي يحصلون فيه على المكافآت، وفي نفس الوقت يمكن أن يقوموا بتخفيض الأرباح إلى السنوات التي يكون الربح فيها في مستوى ضعيف.

كما يمكن أن تكون الاتفاقات التعاقدية وشروط المديونية هي الدافع نحو إدارة الأرباح، فعلى سبيل المثال تتضمن عقود الديون بعض التعهدات التي يجب أن يلتزم بها المقترض خلال فترة التعاقد وإذا تم مخالفة هذه التعهدات، فإن الشركة ستتحمل تكلفة عالية ناتجة عن ذلك مثل الزيادة في معدلات الفائدة أو زيادة فرض القيود المتعلقة بالسياسات الإستثمارية التشغيلية (2002) 3، Jaggi & Lee فرض القيود المتعلقة بالسياسات الإستثمارية التشغيلية ويمكن أن ترتبط إدارة الأرباح بالحوافز الإفصاح عن الأرباح التي تبقيها في مجال تلك التعهدات. كذلك يمكن أن ترتبط إدارة الأرباح بالحوافز

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Larry et al., **Earnings Management: IPO Valuation and Subsequent Performance**, *journal of accounting, auditing &finance*, 16 (4), 2001,pp: 369-396

Healy, P., The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions, Journal of Accounting and Economics, 7(4), 1985, p:85-107

Jaggi, B., & Lee, P., Earnings management response to debt covenant violations and debt restructuring. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 17(4), 2002, pp: 295-324.

المتعلقة بسوق رأس المال (توقعات سوق رأس المال)، وهي التي يطلق عليها القيمة - الموثوقية " المعدد "value-relevance" أي علاقة موثوقية المعلومة المحاسبية بالقيمة السوقية للمؤسسة. في هذا الصدد يمكن أن تكون للإدارة دوافع لزيادة الأرباح المعلنة بغرض مطابقة توقعات السوق المالي مكن أن تكون للإدارة دوافع لزيادة الأرباح المعلنة بغرض مطابقة توقعات السوق المالي (2007) المولاية المؤسسة (2007) أو لتجنب الإفصاح عن الخسائر أو تقهقر النتائج Myers&Skinner (2007) أو تأكيد/مخالفة توقعات المحللين الذين يساهمون في تأكيد التوقعات المحتلية للمؤسسة (2005) أما الدافع الأخير لإدارة الأرباح فهو التدخلات التنظيمية والقضايا المحتملة، فقد أكدت بعض الدراسات أن الشركات في حالة الركود أو الأزمات الإقتصادية تعمد إلى تخفيض أرباحها كطريقة للوم الجهات الحكومية (2001) # Smith, Kestel & Robinson (2001) أوباحها للتعبير عن الإنعكاسات السلبية الدولة بتسقيف أو تحديد الأسعار تلجأ الشركات لتخفيض الأرباح المعلنة للتعبير عن الإنعكاسات السلبية للتالي السياسة الحكومية على الشركات (1999) \* Navissi الشركات الفربية، حيث تعمد تلك الشركات المنون فيها معدل الضرائب ضعيف القترات التي يكون فيها معدل الضرائب ضعيف (7 Gonchanalyze &Zimmermann, 2006; Coppens, &Peek, 2005).

ويُستعمل الربح ومؤشرات قياسه في الدراسات المرتبطة باتفاقيات المعاوضة بين المسيرين والمالكين أو إتفاقيات الديون، حيث أن التعاقد المبني على معلومات ذات جودة ضعيفة يؤدي إلى التحويل غير الفعال للثروة. مثلا قد يكون الحصول على عوائد إضافية خاصة بالتسيير الجيد أو تحسين الصورة كمسير كفؤ دافعا إلى المبالغة في الإفصاح عن الأرباح، والذي بدوره يؤدي إلى تحقيق منافع للمسيرين على حساب المالكين، كذلك فإن تلك المبالغة قد تعطي مؤشرات مغلطة حول ملاءة المؤسسة للحصول على ديون إضافية من دائنيها.

<sup>1</sup> Myers et al., **Earnings momentum and earnings management**. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 22(2), 2007, pp. 249-284.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Burgstahler, D., Dichev, I., Earnings management to avoid earnings decreases and losses. Journal of Accounting and Economics, 24(1), 1997, pp: 99-126.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Graham et al., **The economic implications of corporate financial reporting**. *Journal of Accounting and Economics*, 40(1), 2005, pp:3-73

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Smith et al., Economic recession, corporate distress and income increasing accounting policy choice. *Accounting Forum*, 25(4), 2001, pp: 335–352.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> Navissi, F., **Earnings Management under Price Regulation**, *Contemporary Accounting Research*, *16* (2), 1999, pp: 281-30.

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> Coppens, L. &Peek, E., **An Analysis of Earnings Management by European Private Firms**. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 14 (1), 2005, pp: 1-17.

Gonchanalyze, L. & Zimmermann, J., Earnings management when incentives compete: The role of tax accounting in Russia, *Journal of International Accounting Research*, 5, 2006, pp: 41-65.

#### المطلب الثاني: مداخل قياس جودة المعلومة المحاسبية

تقسم دراسة (2010). Dechow et al. (2010 مؤشرات قياس جودة المعلومة المحاسبية إلى ثلاثة مجموعة مختلفة هي خصائص الأرباح؛ مدى استجابة السوق المالي (المستثمرين) للأرباح؛ والمؤشرات الخارجية لأخطاء الأرباح. وسينصب إهتمامنا على المجموعة الأولى التي تقسم بدورها إلى ست مقاربات هي ثبات أو ديمومة الربح "Earnings Persistence Or Sustainability"؛ القابلية للتوقع "predictability"؛ القابلية للتوقع "earnings management and accrual quality"؛ تمهيد الدخل "income smoothing"؛ إدارة الأرباح بالعتبات.

# أولا: ثبات وإستمرارية الربح

يعتبر تحقيق الشركات للأرباح بشكل ثابت مؤشرا مهما يستعمله المستثمرون في تقييم الأسهم وحقوق الملكية، ولهذا يعتبر تحقيق الربح باستمرار عبر السنوات كعلامة عن جودة المعلومة المحاسبية. ويقوم هذا النوع من الدراسات على افتراض أن الثبات والاستمرارية في تحقيق الربح سيحقق مدخلات أفضل لنماذج تقييم حقوق الملكية، وكذلك لأن الشركات التي عرفت ثبات واستمرارية تحقيق الربح في الماضي سيكون لها احتمالا كبيرا للإستمرار في ذلك مستقبلا على عكس الشركات التي تعرف تدبدب في تحقيق الربح.

يهدف هذا النوع من الدراسات إلى معرفة الخصائص المرتبطة بظاهرة الإستمرارية والثبات في تحقيق الربح لأنها تمكنهم من زيادة قدرة التنبؤ بالأرباح أو الخسائر المستقبلية من خلال المقارنة بين خصائص الشركات، 1 ويمكن ربط علاقة الربح بين فترتين من خلال المعادلة المبسطة:

$$\varepsilon + \alpha =_{1+i}$$
 الربح الربح الربح الربح

حيث كلما كان المعامل  $\beta$  كبيرا كان دليلا على وجود خاصية الثبات، وإذا أردنا مقارنة هذا المعامل مع معاملات شركة أخرى فان الشركة ذات المعامل الأكبر هي الأكثر ثباتا، وبالتالي فإن ربحها المعلن هو الأكثر إحتمالا لقياس فعالية الشركة مستقبلا، وفي نفس الوقت فإن الخطأ في عملية التنبؤ بالربح المستقبلي والتدفقات المستقبلية للشركة ذات المعامل الأكبر أقل منه في الشركة الأخرى.  $^2$ 

وهناك من قام بتطوير المعادلة السابقة من خلال تقسيم الربح إلى جزأين الأول الربح المرتبط بالتدفقات النقديات والثاني الربح المرتبط بالمستحقات المحاسبية، حيث تصبح المعادلة السابقة كما يلي:

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - P. Dechow et al, **Op. Cit**, pp: 351-352.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - *Ibid*. p: 352.

(1)الربح ن $\epsilon$ + ن المستحقات المحاسبية النقدية ن  $\beta_2$  + النقدية ن النقدية ن  $\beta_1$  +  $\alpha$ 

حيث يفترض أن  $\beta_2 < \beta_1$  وهو ما يعني أن الربح المرتبط بالتدفقات النقدية أكبر ثباتا من ذلك المرتبط بالمستحقات المحاسبية، أي أن هناك علاقة عكسية بين حجم المستحقات المحاسبية وخاصية الثبات وبالتالي جودة المعلومة المحاسبية.  $^1$ 

# ثانيا: قابلية المعلومة المحاسبية للتوقع

تعتمد قابلية التوقع على قدرة الربح المحاسبي للسنوات الماضية والحالية على التوقع بالربح المستقبلي تحت فرضية أن تكرار أرقام الربح بشكل متشابه عبر السنوات سيستمر كذلك في المستقبل. وهناك رأي أخر لـ (2004) dechow & Schrand ينطلق من فرضية أنه إذا كانت المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية تمثل الوضعية الحقيقة للشركة، فستكون بالضرورة أساسا جيدا للقيام بتوقعات أرباح المستقبلية، هذا التعريف يطابق جزءا من خاصية الملاءمة ضمن الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية.

يوجد مؤشر أساسي لقياس القابلية للمقارنة وهو يُشتق من المعادلة رقم (1) المرتبطة بحساب خاصية ثبات وإستمرارية الربح، حيث يعتبر الجدر التربيعي لتباين بواقي تقدير المعادلة أي أن:

 $^3.\sqrt{arepsilon} = 1$ القابلية للتوقع

# ثالثا: تمهيد الدخل (الربح)

إن الهدف الأساسي لتمهيد الدخل هو إبراز أن المؤسسة تقوم بتحقيق أرباح بشكل مستمر، وبالتالي فهو يعتبر كدليل على أنها في صحة مالية جيدة، ولأجل ذلك فإنها تتفادى التقلبات في منحنى تطور الربح عبر الفترات. كذلك ترتبط أعمال تمهيد الدخل بخاصية الإستمرارية لأن مستخدمي المعلومات المحاسبية وبالأخص المستثمرين يفضلون هذه الخاصية في الشركات ويستعملونها كأساس للتنبؤ بالمستقبل، ولهذا تلجأ الإدارة إلى التخفيف من التقلبات في منحنى تطور الأرباح. 4 إذن تأسيسا على ما سبق، يمكن أن يُعرف تمهيد الدخل على أنه عبارة عن محاولة تقوم بها الإدارة لنقل جزء من الربح المحقق في سنة أرباحها مرتفعة إلى سنة أخرى أرباحها منخفضة سعيا منها إلى تخفيض حدة التقلبات الكبيرة في رقم الربح السنوي، ويمكن ممارسة هذه السياسة عن طريق الإجراءات المتعارف عليها في

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Kamarudin &Wan Ismail, **Op.cit**, p:6.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Dechow &Schrand, **Op.cit**,p: 6.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Francis et al., Earnings Quality, Foundations and Trends in Accounting, 1(4), 2006, p. 301.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> - Schipper, K., Vincent, L., **Op.cit**, p: 101.

محاسبة الاستحقاق. 1 وبطبيعة الحال يكون هذا ضمن مجال السياسات المحاسبية المسموح بها والمرتبطة بمحاسبة الإستحقاق، مثل استخدام التوقيت المخطط للاعتراف ببعض المصروفات (مصاريف البحث والتطوير والاعلان، ومصاريف التدريب) من خلال رسماتها.

قدم (2003)  $^2$  Leuz et al. (2003) مؤشرين أساسيين لقياس مدى لجوء الشركات لتمهيد الدخل، الأول يتمثل في نسبة الإنحراف المعياري لنتيجة الدورة إلى الإنحراف المعياري لتدفقات النقدية التشغيلية ( $\sigma(NI)/\sigma(CFO)$ ) حيث كلما قلت النسبة دل ذلك على قيام الشركة بتمهيد الدخل. ويدرس المؤشر الثاني طبيعة العلاقة بين التغير في المستحقات المحاسبية والتغير في التدفقات النقدية  $Cov(\Delta(ACC), \Delta(CFO))$ 

#### رابعا: حجم وجودة المستحقات المحاسبية

يُعتبر الباحث Healy أول من أثبت أنه يمكن قياس مدى إدارة الأرباح من خلال المستحقات المحاسبية في سنة 1985، حيث عرفها أنها مجموع التعديلات المحاسبية المسموح بها قانونيا على التدفقات النقدية للشركة، وحسبه فإن نتيجة الدورة = تدفقات الخزينة + المستحقات المحاسبية.<sup>3</sup>

من خلال العلاقة السابقة يمكن تقسيم النتيجة المحاسبية إلى مجموع التدفقات النقدية والمستحقات المحاسبية، حيث تتكون هذه الأخيرة من الإيرادات والمصاريف المحتسبة لكن لا يكون لها توليد لتدفقات نقدية حقيقة في السنة التي أُحتسبت فيها، مثل مخصصات الإهتلاكات والمؤونات إسترجاع المؤونات، وتتكون كذلك من المصاريف والإيرادات المؤجلة المكونة أساسا للتغير في إحتياجات رأس المال العامل. في المجمل يمكن أن تكون إدارة الأرباح عن طريق التلاعب بتوقيت التدفقات النقدية (إدارة الأرباح المحاسبية).

ترتبط الإدارة الفعلية للأرباح بعمليات التسيير داخل الشركات كما أن لها تأثير مباشرا على التدفقات النقدية الحقيقية للشركة، وعلاوة على ذلك من الصعب كشفها وعلى وجه الخصوص يصعب في كثير من الأحيان التمييز بين قرار الإدارة الأمثل والرغبة في التلاعب بالنتائج المحاسبية. وترتبط جميع التعاملات المتعلقة بإدارة الأرباح الفعلية بتوقيت إتخاذ القرارات من طرف المؤسسة والمخرجات المرتبطة بها، مثلا يمكن التلاعب عن طريق قرارات الاستغلال المرتبطة بتكاليف البحث والتطوير أو

\_

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Ronald, M. Copeland, *Income Smoothing*, *Journal of Accounting Research*. 6, 1968, p. 101.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Leuz et al., Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69, 2003, pp: 505–527.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Healy, 1985, **Op.Cit**, p. 89.

مصاريف البيع أو المبيعات، كما يمكن التلاعب عن طريق القرارات التمويلية من خلال توقيت تسديد الديون أو عن طريق القرارات الإستثمارية مثل التنازل عن التثبيتات. 1

وفي المقابل تكون إدارة المستحقات المحاسبية ضمن القواعد والمبادئ المحاسبية، نظرا لأن الإدارة تتمتع بنوع من المرونة في اتخاذ القرارات المحاسبية المرتبطة باختيار السياسات والطرق المحاسبية (الإختيار بين طرق الإهتلاك)، أو طرق تطبيقها (تحديد المدة النفعية أو تقييم المؤونات). وبالتالي فإن الإجتهادات في إطار المجال المسموح به من القواعد المحاسبية والتي تؤثر في توقيت التدفقات النقدية هي موضوع الدراسات المرتبطة بالمستحقات المحاسبية. و تقسم هذه الأخيرة إلى مستحقات عادية (غير إختيارية) ترتبط بالنشاط العادي للمؤسسة أو قطاع معين من الصناعة أو ظروف إقتصادية كلية، ومستحقات غير عادية (إختيارية) تعكس تدخل الإدارة لإعطاء صورة غير حقيقية عن المؤسسة. ولهذا فإن أغلب الدراسات تهدف إلى تحديد حجم المستحقات غير العادية إما بدراسة سلوك المستحقات غير العادية لكن ضمن قطاع صناعي معين مثل البنوك والتأمينات، وإما بدراسة جودة المستحقات المحاسبية الكلية.

# 1- حجم المستحقات المحاسبية الإختيارية

يعتمد هذا النوع من الدراسات على قياس حجم المستحقات غير العادية أو الإختيارية، حيث كلما كان ذلك الحجم كبيرا دل على وجود عمليات إدارة الأرباح وبالتالي ضعف في جودة المعلومة المحاسبية. ويعتبر نموذج Jones model سنة 1991 الذي ربط مسار المستحقات المحاسبية العادية كدالة لتطور المبيعات والتثبيتات المادية أهم النماذج في هذا المجال وأكثرها إستعمالا، حيث يعتبر أن المستحقات العادية هي دالة للتثبيتات المادية من خلال الإهتلاكات ويعتبر أيضا أن إحتياجات رأس المال العامل هو نسبة من المبيعات بمعنى أن التغير في العنصر الأول هو نسبة من تغير العنصر الثاني. ويتم حساب المستحقات الإختيارية من خلال خطوتين، الخطوة الأولي تُحديد فيها معاملات النموذج الخاصة بالمستحقات المحاسبية الكلية من خلال حسابها لفترات كافية، حيث يشترط النموذج على الأقل ستة سنوات، ويكون النموذج كالتالي<sup>2</sup>:

 $ACC_{i,t} = \alpha + \beta_1 * \Delta REV_{i,t} + \beta_2 * PPE_{i,t} + \epsilon_{i,t}$ 

Ising, P., Earnings Accruals and Real Activities Management around Initial Public Offerings - Evidence from Specific Industries, PhD Dissertation, University of Zurich, 2013,p: 14.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>- Jeanjean, T., Gestion Du Resultat: Mesure Et Demesure « . Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France. pp.CD-Rom, 2002.p: 10.

حيث يمثل ACC قيمة المستحقات الكلية للمؤسسة i في السنة i، و ACC يمثل التغير في مبيعات أو إيرادات المؤسسة i في السنة i و i قيمة التثبيتات المادية للمؤسسة i في السنة i وبالطبع فإن تلك العناصر تكون مقسومة على مجموع أصول بداية الفترة.

لكن لوجود مجموعة من النقائص في النموذج السابق طور Dechow, Sloan et Sweeney نموذج آخر سنة 1998 ، حيث عدل في نموذج Jones التغير في رقم الأعمال بالتغير في الزبائن محدث المفسرة الزيادة في المبيعات السنوية التي ليس لها تأثيرا مباشرا على حقوق الزبائن هي الوحيدة المفسرة للمستحقات الكلية أ. ويصبح نموذج Jones المعدل كالتالي:

ACC<sub>i,t</sub> = 
$$\alpha$$
+  $\beta_1$ \*( $\Delta REV_{i,t}$  -  $\Delta Rec_{i,t}$ ) +  $\beta_2$  \* PPE<sub>i,t</sub>+ $\epsilon_t$ .....(1)

في الخطوة الثانية وبعد تحديد معالم النموذج السابق نستعملها لتقدير المستحقات المحاسبية العادية (غير الإختيارية) "Normal Accruals (NA) " من خلال المعادلة التالية:

$$NA_{i,t} = \frac{\widehat{\alpha}}{Asset_{i,t\text{-}1}} + \widehat{\beta}_1 \frac{(\Delta Rev_{i,t} \ - \Delta AR_{i,t})}{Asset_{i,t\text{-}1}} + \widehat{\beta}_2 \frac{PPE_{i,t}}{Asset_{i,t\text{-}1}}$$

بعدها نقوم بحساب المستحقات غير العادية "Abnormal Accruals (AA)" من خلال طرح المستحقات العادية من المستحقات الكلية، أي:

$$AA_{i,t} = \frac{ACC_{i,t}}{Asset_{i,t-1}} + NA_{i,t}$$

يمكن نشير هنا إلى أن أغلب الدراسات التي تبحث عن جودة المعلومة المحاسبية تعمد على حساب القيمة المطلقة للمستحقات غير العادية  $|AA_{j,t}|$  لأنها تهتم بقيمة أو حجم التغير الذي يحدث بين فترتين وفي هذه الحالة فالقيمة المطلقة هي التي تدل على ذلك.

# 2- جودة المستحقات المحاسبية

بما أن المستحقات المحاسبية هي التدفقات النقدية المستقبلية، لهذا فإن مقارنة المستحقات بتحقق التدفقات النقدية المرتبطة بها يُمَكننا من دراسة جودة المستحقات وجودة الأرباح. نتيجة لهذا ترتكز جودة المستحقات المحاسبية بدرجة الإرتباط بين تطور التدفقات النقدية التشغيلية مع مستحقات رأس المال العامل. ويعتبر نموذج (2002) Dechow &Dichev أهم النماذج وأكثرها استعمالا في هذا المجال، حيث يربطها بمستحقات رأس المال العامل وبالتدفقات النقدية التشغيلية للفترة السابقة، والحالية والمستقبلية من خلال المعادلة التالية:

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Francis et al. **Op.cit**, p: 298.

WCA<sub>j,t</sub>/ Assets<sub>j,t</sub> =  $\alpha_{0,j} + \alpha_{1,j}$  CFO<sub>j,t-1</sub> /Assets<sub>j,t</sub> +  $\alpha_{2,j}$  CFO<sub>j,t</sub>/ Assets<sub>j,t</sub> +  $\alpha_{3,j}$  CFO<sub>j,t+1</sub> / Assets<sub>j,t</sub> +  $\nu_{i,t}$ .....(2)

حيث تمثل WCA مستحقات رأس المال العامل للمؤسسة ¡ للفترة t وتحسب بالعلاقة التالية:

 $WCA_{j,t} = \Delta CA_{j,t} - \Delta CL_{j,t} - \Delta Cash_{j,t} + \Delta STDEBT_{j,t}$ 

و Assets متوسط مجموع أصول المؤسسة j بين الفترة t والفترة t-1.

التدفقات النقدية التشغيلية الشركة والمستحقات النقدية التشغيلية الشركة والمستحقات المحاسبية الكلية TA التي تساوي

 $TA_{j,t} = \Delta CA_{j,t} - \Delta CL_{j,t} - \Delta Cash_{j,t} + \Delta STDEBT_{j,t} - DEPN_{j,t}$ 

أين  $\Delta CA_{j,t}$  قيمة التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة j بين الفترة j قيمة التغير في الخصوم الجارية للمؤسسة j بين الفترة j و  $\Delta Cash$  j قيمة التغير في النقدية الجارية للمؤسسة j بين الفترة j و j الفترة j و j و j و j و j و j الفترة j و j

يمكن حساب معاملات المعادلة رقم (2) للفترات السابقة لنفس المؤسسة عبر الزمن أو لقطاع من الصناعة عبر في فترة زمنية معينة. ويستعمل في كلا الطريقتين بواقي التقدير  $(v_{j,t})$  كمقياس لجودة المستحقات المحاسبية والتي تساوي الإنحراف المعياري لبواقي التقدير  $\sigma(\hat{v}_{j,t})$ . AccrualQuality =  $\sigma(\hat{v}_{j,t})$  ليواقي التقدير كبيرة دل ذلك على خطأ كبير في التقدير، وبالتالي وكلما كانت قيمة الإنحراف المعياري لبواقي التقدير كبيرة دل ذلك على خطأ كبير في التقدير، وبالتالي حجم ترابط قليل بين التدفقات النقدية والمستحقات المحاسبية، وهذا يعني في الأخير أن المعلومة المحاسبية ذات جودة ضعيفة والعكس صحيح. 1

# خامسا: إدارة الأرباح بالعتبات

يتضمن هذا النوع من الدراسات في البحث عن وجود إدارة للأرباح عن طريق تحليل التوزيع الإحصائي لتطور النتيجة، من خلال البحث عن وجود شذوذ أو تغير في التوزيع الإحصائي لدالة الربح أو شذوذ في توزيع دالة الفرق بين تنبؤات المحللين الماليين والربح المعلن من طرف الشركة. فمثلا بينت الكثير من الدراسات إحصائيا أن هناك عقدة أو غموض يكتنف توزيع دالة الربح حول مجال

<sup>\*-</sup> هناك طريقتين للحصول على التدفقات النقدية التشغيلية، الطريقة المباشرة أين نحصل عليها من قائمة التدفقات النقدية، وطريقة الميزانية التي اعتمدتما

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Gaio, C., The Relative Importance of Firm and Country Characteristics for Earnings Quality around the World, European Accounting Review, 19(4), 2010, p: 698.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Casta, J.F., Stolowy, H.. **De la qualité comptable : mesure et enjeux**, in Comptabilité, Société, Politique, Mélanges en l'honneur du Professeur Bernard Colasse, M. Nikitin et C. Richard (Eds), 2012, p : 5.

الصفر من الجانبين، حيث أكدت الدراسات أن الكثير من الشركات ذات الأرباح الضعيفة وفي المقابل القليل من الشركات ذات الخسائر الضعيفة، بمعنى أن هناك إتجاه نحو تجنب الشركات للإفصاح عن خسائر ضعيفة عن طريق إدارتها الأرباح للحصول على أرباح ضعيفة أو ما يسمى ظاهرة تجنب الخسائر "Small profits and small loss avoidance".

يفترض هذا النوع من الدراسات وجود إدارة للأرباح في حالة وجود عدم إستمرارية في دالة الربح في مجال ضيق (أي عدم وجود تقارب بين الربح الحالي والمعدل العام للفترات السابقة). ولهذا يتم مقارنة الربح أو التغير في الربح الحالي بثلاثة عتبات هي الصفر في حالة ظاهرة تجنب الإفصاح عن الأرباح والخسائر الضعيفة، أرباح السنة الماضية (أو الثلاثي الأخير) في حالة تجنب التطور الضعيف للربح، وأخيرا توقعات المحللين لربح السنة الحالية لتأكيد أو دحض تلك التوقعات.

يقتضي قياس جودة المعلومة المحاسبية في حالة وجود تجنب الإفصاح عن الخسائر والأرباح الضعيفة من خلال حساب نسبة أو معدل الشركات التي تقوم بالإفصاح عن أرباح ضعيفة أو خسائر ضعيفة (نقول أن الشركة أفصحت عن أرباح ضعيفة إذا كان حاصل قسمة النتيجة الصافية على مجموع الأصول يقع في المجال]0، 1] في حالة الربح الضعيف و[-1، 0[ في الخسارة الضعيفة)، وكلما كنت تلك النسبة كبيرة دل ذلك على وجود ظاهرة تجنب الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر الضعيفة.

بالنسبة لمقارنة الربح الحالي مع توقعات المحللين الماليين يرتبط بنية الإدارة لتأكيدها أو دحضها لها، لأن في بعض الحالات تكون توقعات المحللين الماليين متشائمة نحو الربح المستقبلي ولهذا تلجأ الشركات إلى إدارة الأرباح لنفي تلك التوقعات عن طريق الرفع من الربح، أو ممكن أن تكون من أجل تأكيد التوقعات الإيجابية. المهم مهما إختلفت دوافع الإدارة لتأكيد أو نفي التوقعات فطريقة القياس تقتضي معرفة العلاقة بين المستحقات الإختيارية وهامش أو فارق التوقع الذي يساوي النتيجة المتوقعة من طرف المحللين الماليين والنتيجة الحالية.

مما سبق يتأكد لنا إختلاف مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية داخل الأدب المحاسبي، لكنها في أغلب الأحيان تربط مع مفهوم الربح أو النتيجة المحاسبية، وكنتيجة لهذا فإن هناك العديد من الدراسات التي بنت طرق قياس الجودة على أساس العلاقة بين مدى تدخل أو تلاعب الإدارة في الربح المحاسبي عن طريق إدارة الأرباح ودوافع الإدارة في ذلك.

Patal On ait p: 364

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup>- Dechow, P. et al, **Op.cit**, p: 364.

# المبحث الثاني: دراسة جودة المعلومة المحاسبية في عينة من الشركات الجزائرية

سنقوم في مبحثنا هذا بدراسة التغير في جودة المعلومات المحاسبية لعينة من الشركات الجزائرية قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث سنقوم باعتماد حجم المستحقات الإختيارية لقياس جودة الربح المحاسبي.

# المطلب الأول: بناء النموذج وطرق قياس المتغيرات

لقد بينا في الفصل السابق الميزات الأساسية للبيئة المحاسبية الجزائرية، حيث وجدنها تتميز بمعدل نمو ضعيف ونظام إقتصادي رأسمالي ترجع ملكية أغلبية المؤسسات الإقتصادية الكبرى إلى الدولة، أما المؤسسات الأخرى فتنحصر ملكيتها بين عدد قليل من الملاك (العائلات)، كما تتميز بنظام بنكي غير متطور ومهيمن على عمليات تمويل المؤسسات، وهو ما يعكس ضعف دور السوق المالي من حيث عدد الشركات المدرجة وكذلك حجم التعاملات. وتتميز أيضا البيئة المحاسبية الجزائرية بنظام قانون مدني يتميز بميكانزمات إنفاذ ضعيفة وإرتباط وثيق بين التطبيقات (النتيجة) المحاسبية والقوانين (النتيجة) الجبائية، كما وجدناها تتميز بتنظيم محاسبي حكومي ومهنة المحاسبة تعرف تأخرا كبيرا لأنها تابعة للدولة كذلك لضعف التعليم المحاسبي.

هناك نوعين من الدراسات التي عنت بربط أثر عوامل البيئة المحاسبية مع جودة المعلومة المحاسبية، حيث يكون النوع الأول من دراسات على مستوى دولي أو بين مجموعة من الدول ويربط عوامل البيئة المحاسبية على المستوى الكلي مثل طبيعة النظام القانوني، درجة تطور السوق المالي، تطور مهنة المحاسبية. الخ. ودراسات أخرى على مستوى دولة واحدة تدرس علاقة جودة المعلومة المحاسبية مع العناصر المرتبطة بميكينزمات حوكمة الشركات مثل طبيعة الملكية، دور المراجع ...الخ. وتندرج دراستنا ضمن القسم الثاني الدراسات، حيث تدرس جودة المعلومة المحاسبية كمتغير تابع لعوامل البيئة المحاسبية الجزائرية ممثلة في الديون وعلاقة النتيجة الضريبية بالمحاسبية وكذلك التغير من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي. وتستعمل الدراسة مؤشر إدارة الأرباح كعنصر أساسي لقياس تغير جودة المعلومة المحاسبية قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث يُقترض أن هناك علاقة عكسية بين المؤشرين وجودة المعلومة المحاسبية.

تقوم الدراسة بتحليل أثر عاملين إثنين من عوامل البيئة المحاسبية الجزائرية هما عامل نمط التمويل وعامل درجة الإرتباط بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية. وذلك لأن القروض تعتبر النمط السائد في تمويل الشركات داخل البيئة الجزائرية، حيث نستخدم مؤشر الرافعة المالية لقياس دور

القروض على جودة المعلومة المحاسبية لأن الرافعة المالية تعتبر مؤشرا مهما لقياس الخطر أو الصحة المالية للشركة، وقد بينت العديد من الدراسات على غرار كل من (; R.Pe´rez and v. Hemmen, 2010¹) أن الشركات التي لها رافعة مالية كبيرة سيكون (Jaggi &Lee, 2002²; DeFond &Jiambalvo, 1994³) أن الشركات التي لها رافعة مالية كبيرة سيكون لها دوافع كبيرة للقيام بإدارة الأرباح من أجل إعطاء صورة جيدة عن وضعيتها المالية، أو تحسين قدرتهم على المساومة للحصول على قروض، أو لتجنب انتهاك شروط عقود القروض، أومن أجل الحصول على قروض إضافية بموجب شروط تعاقدية مواتية وكذا الحفاظ على علاقة جيدة مع المقرضين تحسبا لتكر ار التعاملات.

إذن تحت فرضية " debt/equity" التي تعني أن الشركات التي لها رافعة مالية كبيرة ستتعرض الله تحقيق ومراقبة أكبر من قبل الجهات الخارجية وبالأخص المقرضين، فهذا يدفعها إلى زيادة الأرباح المعلنة عن طريق إدارة الأرباح من أجل إعطاء صورة جيدة عن وضعيتها المالية وبالتالي الحصول على القروض بأفضل الشروط، فإننا نفترض أن الشركات التي لها رافعة مالية كبيرة ستكون معلومتها المحاسبية ذات جودة ضعيفة قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

كما تؤثر درجة الترابط بين الممارسات المحاسبية والضريبية دورا مهما في تحديد طبيعة سلوك إفصاح الشركات (Ball et all.(2000) وبالأخص إذا كانت هناك علاقة وطيدة بين الممارسات الضريبية والمحاسبية مثل ما هو موجود في البيئة الجزائرية، حيث يعتبر عاملا محفزا للتقليل من الربح الخاضع للضريبة وبالتالي تخفيض جودة المعلومة المحاسبية، وونفترض أن الشركات الجزائرية تلجأ إلى ممارسات إدارة الأرباح لتحقيق ذلك (Levitt, 1998; Othman &Zhegal, 2006). ولهذا نعتبر أن الشركات التي يكون معدلها الضريبي الحقيقي إلى التدفقات النقدية التشغيلية للفترات أقل من الوسيط لكل الشركات هي الأكثر تورطا في إدارة الأرباح من أجل تخفيض العبء الضريبي، ويتم حسابه من خلال

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Rodríguez-Pérez, G., Hemmen, S. v., **Debt, diversification and earnings management,** *J. Account. Public Policy*, 29, 2010, pp: 138–159

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Jaggi, B., Lee, P., Earnings management response to debt covenant violations and debt restructuring. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, 17 (4), 2002, pp. 295–324.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - DeFond, M., Jiambalvo, J., **Debt covenant violation and manipulation of accruals**, *Journal of Accounting and Economics*, 17 (12), 1994, pp:145–176.

Anagnostopoulou, S. C., Tsekrekos, A. E. The effect of financial leverage on real and accrual-based earnings management, Accounting and Business Research, 2016, p: 2.

 <sup>-</sup> Burgstahler et al., The Importance of Reporting Incentives: Earnings anagement in European Private and Public Firms. The Accounting Review: October 2006, 81(5), p:988

Othman, B.H., Zhegal, D., A study of earnings-management motives in the Anglo-American and Euro-Continental accounting models: the Canadian and French cases. The International Journal of Accounting, 41, 2006, pp. 406–435.
 Levitt, A., The importance of high quality accounting standards, Accounting Horizons, 12(1), 1998, pp. 79-82.

Chen et al  $^{1}$  التدفقات النقدية التشغيلية للفترة المدفوعة للفترة على التدفقات النقدية التشغيلية للفترة  $^{2}$  (2010).

إذن فدراستنا تقوم على تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا كل الضرائب ونمط تمويل الشركات على جودة المعلومة المحاسبية، من خلال دراسة مؤشر إدارة الأرباح ومؤشر لقياس درجة التغير في مستوى جودة المعلومة المحاسبية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، حيث نعتمد على دراسة معدل التغير في المستحقات الإختيارية للعينة لمدة أربع سنوات (2006-2006) قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وأربع سنوات (2012-2015) بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي. ثم ننظر هل يوجد هناك تحسن في مؤشرات الجودة بعد عملية التطبيق، وبعد ذلك سنحاول البحث هل أن سبب التحسن يرجع فقط تطبيق النظام المحاسبي المالي أم يرجع للعملين الآخرين.

#### أولا: مؤشرات قياس جودة المعلومة المحاسبية

#### 1- مؤشر حجم المستحقات الإختيارية

توجد الكثير من النماذج المستعملة في حساب المستحقات الإختيارية، ولعل أهمها نموذج جونز (1991) Jones (1991)، حيث يفترض كلا الموذجين أن المستحقات الإختيارية هي أساس إكتشاف قيام أو عدم قيام الإدارة بالأرباح. وتتمثل منهجية النموذجين على تحديد أو لا المستحقات المحاسبية الكلية التي تتكون من المستحقات غير الإختيارية التي تفرضها الظروف الإقتصادية الخارجية، والمستحقات الإختيارية الناتجة عن الحرية في التصرف الموجودة لدى إدارة المؤسسة، حيث تُعتبر هذه الأخيرة عبارة عن بواقي تقدير المعادلة المقدرة للمستحقات الكلية، وكلما كانت تلك البواقي كبيرة دل ذلك على قيام الإدارة بإدارة الأرباح. لكننا لن نعتمد في دراستنا على النموذجين السابقين لأنه ليس لدينا عدد كبير من المشاهدات فحسب DeFond العامل على حساب حجم المستحقات المحاسبية الكلية عبر حساب المستحقات غير العادية لرأس المال العامل من خلال معادلة (2001) DeFond التالية:

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> - Karampinis, N.I., Hevas, D.L., **Effects of IFRS Adoption on Tax-induced Incentives for Financial Earnings Management: Evidence from Greece** *The International Journal of Accounting*, 48, 2013, p: 228

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> - Chen et al., **Are family firms more tax aggressive than non-family firms?**, Journal of Financial Economics, 95(1), 2010, pp:41-61

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - Jones, J., **Earnings Management During Import Relief Investigations**, *Journal of Accounting Research*, 29 (2), 1991, pp. 193-228.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup>- Dechow et al., **Detecting Earnings Management**, *The Accounting Review*, 70(2), 1995, pp:193-225.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> - Defond, M. L., Park, C. W., The reversal of abnormal accruals and the market valuation of earnings surprises, *The Accounting Review*, 76(3), 2001, pp:375-404

 $AWCA_t = WCA_t - [(WCA_{t-1}/Rev_{t-1})*Rev_t]$ 

حيث:

Abnormal working capital " المال العامل العادية لرأس المال العامل Abnormal working capital" عير العادية لرأس المال العامل "accruals"

و t-1: تمثل الفترات أي السنة الحالية والسنة السابقة

realized non-cash working " تمثل مستحقات المال العامل غير المتعلق بالتدفقات " WCA: تمثل مستحقات رأس المال العامل غير المتعلق بالتدفقات " capital accruals" التي تساوي الأصول الجارية ماعدا الخزينة والإستثمارات قصيرة الأجل ناقص الخصوم الجارية ما عدا الديون القصيرة والسحب على المكشوف؛

Rev: تمثل الإيرادات السنوية

تُقسم القيمة المطلقة لـ AWCA المحسوبة على مجموع الأصول النهاية الفترة لتفادي مشكل عدم التجانس بين المؤسسات، وأيضا لتجنب مشكل عدم ثبات التباين " heteroskedasticity" داخل معادلة الإنحدار، كذلك لأن هذه الطريقة تُستعمل في حالة عدم معرفة إتجاه سلوك إدارة الأرباح في بيئة معينة ولأنها أكثر دقة ,Becker, DeFond, Jiambalvo, & Subramanyam, 1998 $^{1}$ ; Warfield, Wild, &Wild,  $^{8}$  (1995 $^{2}$ ; Marra et al. , 2011 $^{3}$ )

كما ندرس العلاقة بين المعايير المحاسبية (النظام المحاسبي المالي) وجودة المعلومة المحاسبية من خلال العلاقة التالية:

AWCAit =  $\alpha$  +  $\beta$ 1 IFRSit +  $\beta$ 2 LEVit +  $\beta$ 3 CFOit +  $\beta$ 4 ROAit +  $\beta$ 5 GROWTHit +  $\beta$ 6 DISSUEit +  $\beta$ 7 SIZEit +  $\epsilon$  it

حيث:

AWCA المستحقات غير العادية لرأس المال العامل

IFRS متغير وهمي بحيث يساوي 1 في فترات تطبيق النظام المحاسبي المالي أي بعد سنة 2010 في فترات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني قبل 2010

LEV تمثل حاصل قسمة مجموع الديون على مجموع الأصول لبداية الفترة.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R., **The effect of audit quality on earnings** management, *Contemporary accounting research*, 15(1), 1998, pp.1-24.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Warfield et al., **Managerial ownership, accounting choices and informativeness of earnings**, *Journal of Accounting & Economics*, 20, 1995, pp. 61-91.

<sup>&</sup>lt;sup>3-</sup> Marra et al., **Board monitoring and earnings management pre- and post-IFRS**, The *International Journal* of *Accounting*, 46(2), 2011, pp.205-230

CFO تمثل التدفقات النقدية التشغيلية تقسيم مجموع أصول بداية الفترة.

ROA تمثل معدل العائد على الأصول الذي هو حاصل قسمة نتيجة الإستغلال على مجموع أصول بداية الفترة؛

GROWTH قيمة التغير في المبيعات الصافية بين بداية الفترة ونهاية الفترة تقسيم المبيعات الصافية لبداية الفترة

DISSUE قيمة التغير في مجموع الديون بين بداية الفترة ونهاية الفترة

SIZE اللوغاريتم النبرى لمجموع أصول نهاية الفترة

تعتبر قيمة  $_{1}$  دليلا وجود أو عدم وجود علاقة بين جودة المعلومة المحاسبية وتطبيق النظام المحاسبي المالي، فإذا كانت قيمة  $_{1}$  تساوي أو قريبة من الصفر هذا يعنى أنه لا يوجد تغير في جودة المعلومة المحاسبية بعد التطبيق، وفي حالة العكس أي أن هناك تغير فإن إشارة  $_{1}$  دليل على إتجاه ذلك التغير. كما أضفنا المتغيرات المستقلة (control variables) في المعادلة لأنها أيضا تعتبر عوامل متعلقة بالشركات وتتحكم في مستوى إدارة الأرباح فحسب (2002)  $_{1}$   $_{2}$  المحاسبية بين الرافعة المالية "LEV" وإدارة الأرباح، وأضفنا أيضا التدفقات النقدية التشغيلية "CFO" ومعدل العائد على الأصول "ROA" كمتغيرات للرقابة على الأداء (الربحية) الشاذ للشركات اللذان يمكن أن يؤثرا على المستحقات (ROA" كمتغيرات للرقابة على الأداء (الربحية) الشاذ للشركات هناك تقلبات كبيرة في التدفقات النقدية والمبيعات، كلما أثرت ظروف عدم تأكد على دقة وهامش الخطأ في عملية إتخاذ القرار من طرف الإدارة، مما ينعكس على نوعية وحجم المستحقات المحاسبية.  $_{1}$ 

Carey & Simnett إدارة الأرباح إدارة الأرباح "GROWTH" بشكل طردي على إدارة الأرباح ويؤثر معدل نمو الشركات التي تعرف نموا كبيرا ستحتاج إلى موارد أموال خارجية وبالتالي فهذا يدفعها لتحسين جودة معلوماتها المحاسبية من أجل الحصول على تلك الموارد. يُعتبر  $^5$  DISSUE متغير لقياس علاقة الديون مع إدارة الأرباح، أما حجم الشركات SIZE الذي يساوي اللوغاريتم النبري لمجموع أصول الفترة ولها علاقة طردية مع إدارة الأرباح  $^6$  Prencipe, A., Bar-Yosef, S (2011).

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup>- Frankel et al., The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77(Suppl), 2002,pp: 71-105.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup>- Kothari et al., **Performance matched discretionary accrual measures**. *Journal of Accounting & Economics*, 39, 2005, pp:163-197.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> - McNichols, M., **Research design issues in earnings management studies**. *Journal of Accounting and Public Policy*, 19, 2000, pp: 313-345.

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup>- Gaio C., The Relative Importance of Firm and Country Characteristics for Earnings Quality around the World, European Accounting Review, 19(4), 2010, P:706.

 <sup>5 -</sup> Carey, P., Simnett, R., Audit partner tenure and audit quality. The Accounting Review, 81, 2006, pp:653-676.
 6 - Prencipe, A., Bar-Yosef, S., Corporate governance and earnings management in family-controlled companies, Journal of Accounting, Auditing & Finance, 26, 2011, pp:199-227.

#### ثالثا: جمع البيانات

لإختبار فرضياتنا قمنا بجمع البيانات المحاسبية والمالية لسبعة شركات جزائرية، أربعة منها مدرجة في بورصة الجزائر هي الأوراسي، مجمع دحلي، رويبة، ومجمع صيدال حيث تحصلنا على بياناتها من الموقع الإلكتروني لبورصة الجزائر. أما الشركات الثلاث الأخرى فهي شركة سونطراك وشركة سونلغاز وشركة الإسمنت لعين الكبيرة، وتحصلنا على جزء من بياناتها من المصدر السابق وجزء آخر من التقارير السنوية التي تصدرها الشركات. بعد ذلك قمنا بتنزيل بيانات تلك الشركات وحساب المتعلقة بالنموذج على برنامج Microsoft Excel، ثم قمنا بتقدير وحساب العناصر المتعلقة بالنموذج الإحصائي EViews.

# المطلب الثاني: مناقشة وتحليل النتائج

#### أولا: الدراسة الوصفية

من خلال ملاحظة نتائج الإحصاء الوصفي المبينة في الجدول رقم 3-1 الخاص بالمتغيرات المستعملة في دراستنا، نجد أن متوسط القيمة المطلقة للمستحقات غير العادية لرأس المال العامل قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي تساوي (1.66) وهي أكبر بكثير من مثيلتها بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي أي (0.051). هذا دليل على إنخفاض استعمال المستحقات المحاسبية من قبل شركات العينة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما نلاحظ نفس الشيء بالنسبة لمتوسط التغير في الربح السنوي المالم حيث أصبح 0.0012 بعدما كان 0.0513 هذا يعني أن هناك اتجاه نحو تمهيد الدخل بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، كذلك يوجد إنخفاض في كل من DISSUE ، POA ،LEV ،GROWTH ،DISSUE ، ROA بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الدر اسة	لمتغيرات	اله صفية	العناصر	:1-3=	حده ل ر ف
		<u> </u>			-J

		Pre adop	tion	Post adoption		
	Mean	Median	Std. Dev.	Mean	Median	Std. Dev.
ABSAWCA	1.6580	0.0677	4.8621	0.0506	0.0260	0.0973
ΔNI	0.0513	0.0064	0.1607	0.0012	-0.0032	0.0265
$\Delta \text{CFO}$	-0.0204	0.0209	1.5643	0.0350	-0.00837	0.2204
DISSUE	0.8892	0.1512	2.6306	0.1495	0.06464	0.5977
GROWTH	3.5605	0.1136	15.0139	0.6999	0.07815	2.787
LEV	1.4385	0.5334	3.5801	0.5226	0.46502	0.2519
ROA	1.2393	0.3999	0.088	0.1648	0.061	0.3544
SIZE	3.0726	23.957	24.636	25.125	24.176	2.736
TURN	1.1058	0.9279	0.8945	1.2316	0.974	0.7851
CFO	-0.2691	0.0442	2.2814	0.09617	0.0225	0.3454
AWCA	-0.2057	-0.0076	1.0967	0.0233	0.01	0.105

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج EViews9

#### ثانيا: دراسة الإرتباط بين المتغيرات

قمنا في الجدول رقم 3-3 بتحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة من خلال حساب معاملات الارتباط لبيرسن Pearson correlation coefficients، و نلاحظ من خلال الجدول وجود علاقة سالبة بين النظام المحاسبي المالي "IFRS" والقيمة المطلقة للمستحقات غير العادية لرأس المال "ABSAWCA"، حيث نجد أن قيمة المعامل سالبة تساوي 20.2421. أي يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل الشركات السبعة خفض من مستوى إدارة الإرباح، لكن لتأكيد ذلك سنقوم بالبحث عنه في المراحل اللاحقة من البحث. كذلك وجدنا علاقة طردية بين القيمة المطلقة للمستحقات غير العادية لرأس المال العامل مع معدل النمو GROWTH وحجم الشركات SIZE، لكن وجدناه سالبا بالنسبة للرافعة المالية لحك وهو عكس التوقعات.

الدر اسة	لمتغير ات	معاملات بيرسن	:2-3	حدو ل
	- Ju	<b>-</b>		

Correlation	ABSAWC	CFO	ΔCFO	DISSUE	ΔΝΙ	GROWTH	IFRS	LEV	ROAI SIZ	ZE TURN
ABSAWCA	1									
CFO	-0.0378	1								
$\Delta \text{CFO}$	0.1108	0.6976*	1							
DISSUE	0.0347	0.0066	0.0115	1						
$\Delta NI$	0.0485	-0.8777*	-0.533*	0.0104	1					
GROWTH	0.9592*	-0.0066	0.0372	0.0797	-0.0092	1				
IFRS	-0.2421	0.1184	0.0-0.	-0.2017		-0.1396	1			
LEV	-0.0138	-0.0216	0.0052	0.0004	0.0718	-0.0076	-0.1891	1		
ROAI	-0.0637	0.0316	0.024	-0.0537	0.0695	-0.056	-0.1356	0.939*	1	
					-					
SIZE	0.090	0.2397	0.1296	-0.0117	0.289**	0.1343	0.086	-0.0796	0.0767 1	
					*					
TURN	-0.080	0.1697	0.236	6-0.0041	-0.0572	-0.093	0.0767	-0.0359	0.0027 -0.00	8 1

\*، \*\*، \*\*\* دو دلالة إحصائية عند درجات المعنوية 1%،5%،10% على التوالي

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج EViews9

#### ثالثا: الدراسة التنبؤية

#### 1- حجم المستحقات الإختيارية

من أجل معرفة أثر التحول إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية، تم تقدير أولا النموذج الموجود في المعادلة رقم (1) الخاص بتقدير القيمة المطلقة المستحقات غير العادية لرأس المال العامل. كخطوة ثانية قمنا بتقدير النموذج في حالة إذا كانت المستحقات الاختيارية موجبة وفي حالة إذا كانت سالبة من أجل معرفة اتجاه أو سلوك الشركات نحو إدارة الأرباح، بمعنى آخر هل تتجه الشركات نحو سلوك إدارة الأرباح التحفظي أي استعمال المستحقات الاختيارية من أجل التقليل من الأرباح أو العكس أي استعمال المستحقات الإختيارية من أجل زيادة الأرباح.

يلخص الجدول رقم 3-3 اختبار أثر التحول إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد سنة 2010، ويتبين أن هناك تأثير سلبي لعملية التحول على القيمة المطلقة للمستحقات غير العادية لرأس المال العامل بمعامل كبير قيمته 0.6946 - (بدرجة معنوية 5%). وهذا يؤكد فرضية أن تطبيق النظام المحاسبي المالي حسن في جودة المعلومات المحاسبية للشركات محل الدراسة من خلال تخفيض معدل إدارة الأرباح لديها. كذلك نلاحظ تأثيرا إيجابيا لمعدل النمو على القيمة المطلقة للمستحقات غير العادية لرأس المال العامل، حيث تقدر قيمته بـ 0.0636 (بدرجة معنوية 1%) وهذا يعني أن معدل النمو يؤثر سلبا على جودة المعلومة المحاسبية.

جدول رقم 3-3: تقدير المستحقات غير العادية لرأس المال للعينة ككل

Dependent Variable: ABSAWCA

Variable	Coefficient	
С	1.057612	
CFO	0.279846	
DISSUE	-0.056102**	
GROWTH	0.063630*	
IFRS	-0.694697**	
LEV	0.222425	
ROA	-0.150182	
SIZE	0.143125	

AWCAit =  $\alpha$  +  $\beta$ 1 IFRSit +  $\beta$ 2 LEVit +  $\beta$ 3 CFOit +  $\beta$ 4 ROAit +  $\beta$ 5 GROWTHit +  $\beta$ 6 DISSUEit +  $\beta$ 7 SIZEit +  $\epsilon$  it

تعريف المتغيرات: ABSAWCA : تمثل القيمة المطلقة للمستحقات غير العادية لرأس المال العامل؛ CFO المتغيرات: ABSAWCA : تمثل القيمة المستحقات رأس المال العامل؛ DISSUE = قيمة التغير في مجموع الديون بين بداية الفترة ونهاية الفترة؛ GROWTH معدل النمو = قيمة التغير في المبيعات الصافية بين بداية الفترة ونهاية الفترة تقسيم المبيعات الصافية لبداية الفترة؛ LEV معامل الرافعة = تمثل حاصل قسمة مجموع الديون على مجموع الأصول الذي هو حاصل قسمة نتيجة الإستغلال على مجموع المول الذي هو حاصل قسمة نتيجة الإستغلال على مجموع أصول بداية الفترة؛ SIZE اللوغاريتم النبري لمجموع أصول نهاية الفترة.

\*، \*\*، \*\* دو دلالة عند درجات المعنوية 10،5%،10 على التوالي

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج EViews9

نلاحظ أيضا تأثيرا إيجابيا لمعدل الديون على جودة المعلومة المحاسبية، لأنه يؤثر سلبا على المستحقات غير العادية لرأس المال العامل بمعامل قدره 0.0561 - (بدرجة معنوية 5%)، وهذا منطقي لأن البيئة المحاسبي الجزائرية التي تتميز بهيمنة الديون في طريقة التمويل، وممكن أن يدفع هذا الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية لأجل الحصول على القروض.

بالإضافة إلى الإختبار السابق قمنا بتقدير النموذج في حالة ما إذا كانت المستحقات غير العادية لرأس المال العامل موجبة، ثم بعدها في حالة إذا كانت سالبة من أجل معرفة الاتجاه الايجابي أو التحفظي لسلوك شركات العينة في إدارة الأرباح. كما قمنا بدراسة إختبارات إضافية، فقمنا أولا بدراسة إتجاه العينة ككل خلال الفترتين، ثم بعد ذلك قمنا بنفس الإختبار للفترة قبل التطبيق وللفترة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي واستعملنا في جميع الحالات إختبار "fixed least square dummy variables" عوضا عن "Pooled OLS" لأننا نفترض أن الشركات لها نفس سلوكيات إدارة الأرباح.

بالنسبة لإختبار السلوك الإيجابي الموجود في العمود الأول من الجدول رقم 3-4 نلاحظ أن قيمة معامل IFRS تساوي 0.0179، هذا يعني أن هناك أثر إيجابي لتطبيق النظام المحاسبي المالي على السلوك الإيجابي لشركات العينة لكنه ضعيف. كما نلاحظ وجود علاقة إيجابية لكل من معدل الديون،

معدل النمو، معدل العائد على الأصول على قيمة المستحقات غير العادية لرأس المال العامل، حيث يقدر معامل كل منها 0.02، 0.026، 0.72 على التوالي (وبمعنوية 10%، 1% و 1% على التوالي). لكن في المقابل نلاحظ تأثيرا سلبيا لأثر الرافعة المالية "LEV" على قيمة المستحقات غير العادية لرأس المال العامل الموجبة حيث يقدر معاملها 0.27 (بدرجة معنوية 1%).

إذا قارننا السلوك الإيجابي قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي نلاحظ إنخفاضا فيه بعد التطبيق، مثلا كان معامل تأثير التدفقات النقدية قبل التطبيق 88888 - وأصبح 0.286 -، كذلك كان معامل تأثير القروض قبل التطبيق 0.5345 وأصبح 0.0264، نفس الشيء بالنسبة لمعامل النمو حيث كان 0.0893 - وأصبح 0.031 مع تغير الإشارة. وانخفض معدل أثر الرافعة المالية من 1.29 - إلى كان 0.0893 - وأصبح 1.30 مع تغير الإشارة. وانخفض معدل أثر الرافعة المالية من 1.29 - إلى على مستحقات رأس المال العامل غير العادية الموجبة، وفي نفس الوقت هناك انخفاض لتأثير باقي المتغيرات الأخرى.

من أجل تحليل اتجاه تغير سلوك إدارة الأرباح التحفظي لشركات العينة قمنا بنفس الإختبارات السابقة في العمود الثاني من الجدول رقم 3-4، ويتبين لنا أن هناك أثرا إيجابيا لتطبيق النظام المحاسبي المالي على سلوك إدارة الأرباح التحفظي، بمعنى أن هناك زيادة في حجم المستحقات غير العادية لرأس المال العامل بعد فترة التطبيق. ويعتبر هذا الأمر طبيعي لأن البيئة المحاسبية الجزائرية تُعتبر من البيئات المحاسبية التي يُهيمن عليها سلوك إدارة الأرباح التحفظي، حيث تلجأ الشركات إلى إدارة الأرباح من أجل تخفيض حجم الأرباح المعلنة.

كما نلاحظ أيضا خلال العمود الثاني للجدول 3-4 تأثيرا سلبيا لمعدل الديون وحجم الشركات على المستحقات غير العادية لرأس المال العامل السالبة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث تقدر معاملتها على التوالي 0.0665 - 0.0364 - 0.0364 وهي ذات دلالة إحصائية (0.0065 - 0.0364 - 0.0364)، هذا يدل أن كل من معدل الديون وحجم الشركات يؤثران سلبا على السلوك إدارة الأرباح التحفظي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي. من جهة أخرى نلاحظ أن معدل نمو شركات العينة وأثر الرافعة المالية ومعدل العائد على الأصول، تؤثر إيجابيا على حجم المستحقات غير العادية لرأس المال العامل السالبة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث تقدر معاملاتها 0.005 - 0.005 (وبدرجة معنوية 0.005 - 0.005 على التوالي).

جدول رقم 3-4: تقدير المستحقات غير العادية الموجبة والسالبة لرأس المال العامل Dependent Variable: AWCA

Var	AWCA>0			AWCA<0			
, ui	All	Pre	Post	All	Pre	post	
С	1.231584	1.884458	0.011369	-1.060911	0.849877	0.792145	
CFO	-0.864834*	-0.838763*	-0.285958*	-0.309705*	-0.289842	00	
DISSUE	0.070162***	0.534536	0.026451	0.156935***	0.094480	-0.665434**	
GROWTH	0.026283*	-0.089343	0.030868**	-0.091728***	-0.003499	0.941703*	
IFRS	0.017930	-	-	0.633479***	-	-	
LEV	-0.267243*	-1.294558**	-0.063936***	-3.494001**	-2.252169	0.056941**	
ROA	0.723254*	1.428432	0.278721*	3.048848**	1.266445	0.792334**	
SIZE	-0.043631	-0.054934	0.001393	0.801860**	-0.014464	-0.036448**	

AWCAit =  $\alpha + \beta 1$  IFRSit +  $\beta 2$  LEVit +  $\beta 3$  CFOit +  $\beta 4$  ROAit +  $\beta 5$  GROWTHit +  $\beta 6$  DISSUEit +  $\beta$ 7 SIZEit +  $\epsilon$  it

تعريف المتغيرات: ABS AWCA : تمثل القيمة المطلقة للمستحقات غير العادية لرأس المال العامل؛ CFO التدفقات النقدية التشغيلية = نتيجة الإستغلال - مستحقات رأس المال العامل؛ DISSUE = قيمة التغير في مجموع الديون بين بداية الفترة ونهاية الفترة؛ GROWTH معدل النمو= قيمة التغير في المبيعات الصافية بين بداية الفترة ونهاية الفترة تقسيم المبيعات الصافية لبداية الفترة؛ LEV معامل الرافعة = تمثل حاصل قسمة مجموع الديون على مجموع الأصول لبداية الفترة؛ ROA تمثل معدل العائد على الأصول الذي هو حاصل قسمة نتيجة الإستغلال على مجموع أصول بداية الفترة؛ SIZE اللوغاريتم النبري لمجموع أصول نهاية الفترة.

\*، \*\*، \*\*\* دو دلالة عند درجات المعنوية 10/05/10/9على التوالي

# المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج EViews9

إذن وكنتيجة لما سبق يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد سنة 2010 حسن من جودة المعلومات المحاسبية لشركات العينة بالنظر إلى مؤشر إدارة الأرباح، حيث خفض في حجم المستحقات غير العادية لرأس المال العامل بعد فترة التطبيق. وفي نفس الوقت نلاحظ أن هناك اتجاه لقيام شركات العينة بسلوك إدارة الأرباح التحفظي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويقف وراء ذلك عنصرين أساسين هما معدل الديون (المديونية) وأثر الرافعة المالي، حيث يؤثر العنصر الأول بشكل عكسى على سلوك إدارة الأرباح التحفظي أي أن الشركات تقال من إستعمال المستحقات غير العادية لرأس المال العامل كلما زادت نسبة المديونية لديها نظرًا للقيود والضغوط المفروضة عليها من دائنيها. أما العنصر الثاني فيؤثر بشكل إيجابي على السلوك إدارة الأرباح التحفظي، أي كلما كان أثر الرفع المالي كبيرا أثر إيجابا على إستعمال المستحقات غير العادية لرأس المال العامل لتقليص الأرباح المعلنة.

لدراسة علاقة الضرائب بجودة المعلومة المحاسبية قمنا باختبار دور الضرائب على جودة المعلومة المحاسبية من خلال التأثير على سلوك إدارة الأرباح، حيث قدرنا أولا النموذج الموجود في المعادلة رقم (1) بالنسبة للشركات التي يكون المعدل الفعلي للضرائب أقل من نسبة 19%، وهي نسبة الضريبة على أرباح الشركات العينة تنتمي إلى القطاع الصناعي والسياحي، لأن كل شركات العينة تنتمي إلى القطاع الصناعي والسياحي ولأن نسبة الضريبة على أرباح الشركات لهذا القطاع لم تعرف تغيرا خلال فترة الدراسة التي تمتد من سنوات 2006-2015. وقمنا باستعمال طريقة المربعات الصغرى مع تثبيت عامل التغير بين الشركات "(Least Square Dummy Variable (LSDV) الوباح التحفظي التحفظي الموذج لكن أخذنا بعين الإعتبار سلوك إدارة الأرباح التحفظي والباتالي تخفيض الربح والباتالي تخفيض العبء الضريبي، والجدول رقم 3-5 يبين ذلك.

من خلال الجدول رقم 3-5 نلاحظ أن هناك تأثيرا إيجابيا لتطبيق النظام المحاسبي المالي لدى شركات العينة على ممارسات إدارة الأرباح من أجل تخفيض الربح المعلن عنه، حيث نجد أن معامله موجب ويساوي 0.24 بالنسبة للشركات التي تتجه نحو تقليل الأرباح من أجل تخفيض العبء الضريبي أي تلك التي يقل معدلها الفعلي للضرائب عن 19%، ونفس الشيء بالنسبة للشركات ذات سلوك إدارة الأرباح التحفظي لأجل تقليل العبء الضريبي (العمود الثالث من الجدول 3-5).

جدول رقم 3-5: دراسة علاقة الضرائب على مؤشر إدارة الأرباح

Dependent Variable: ABS\_AWCA

Variable	ETR< 19%	ETR> 19%	ETR< 19% and AWCA<0
С	4.61	-4.185	-0.584
IFRS	0.239*	-0.436	0.261
CFO	0.102	0.2056	-0.322
DISSUE	0.837**	0.1586	0.126
GROWTH	-0.471*	-0.962	0.782
LEV	0.429**	-0.908	0.209
ROA	-0.069**	-0.4128	-0.069
SIZE	-0.024**	0.0758	-0.585

AWCAit =  $\alpha$  +  $\beta$ 1 IFRSit +  $\beta$ 2 LEVit +  $\beta$ 3 CFOit +  $\beta$ 4 ROAit +  $\beta$ 5 GROWTHit +  $\beta$ 6 DISSUEit +  $\beta$ 7 SIZEit +  $\epsilon$  it

تعريف المتغيرات: ABS\_AWCA : تمثل القيمة المطلقة للمستحقات غير العادية لرأس المال العامل؛ ETR المعدل الضريبي الفعلي؛ CFO التدفقات النقدية التشغيلية = نتيجة الإستغلال - مستحقات رأس المال العامل؛ DISSUE = قيمة التغير في مجموع الديون بين بداية الفترة ونهاية الفترة؛ GROWTH معدل النمو= قيمة التغير في المبيعات الصافية بين بداية الفترة؛ LEV معامل الرافعة = تمثل حاصل قسمة مجموع الديون على مجموع الأصول لبداية الفترة؛ ROA تمثل معدل العائد على الأصول الذي هو حاصل قسمة نتيجة الإستغلال على مجموع أصول بداية الفترة؛ SIZE اللوغاريتم النبري لمجموع أصول نهاية الفترة؛

\*، \*\*، \*\*\* دو دلالة عند درجات المعنوية 10، 50% أ10% على التوالي

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج EViews9

لكن في نفس الوقت نلاحظ أن المعامل السابق سالب بالنسبة للشراكات التي ليس لديها دوافع لإدارة الأرباح من أجل تخفيض العبء الضريبي، وهذا يعني تخفيضها لسلوك إدارة الأرباح بعد فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي (قيمة المعامل هي 44.0-). مما سبق يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يحد من سلوك إدارة الأرباح لأجل تخفيض الربح المعلن وبالتالي تخفيض العبء الضريبي، ومنه فإن درجة الترابط الكبير بين الممارسات المحاسبية والضريبية تؤثر سلبا على جودة المعلومة المحاسبية لشركات العينة حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

لدراسة أثر طبيعة تمويل الشركات السائد في البيئة الجزائر (القروض) نعتمد على معامل الرافعة المالية، لأنه كما قلنا سابقا يُعتبر معامل الرافعة مؤشرا مهما لقياس الصحة المالية للشركات من طرف البنوك من أجل اتخاذ قرار إعطاء القروض من عدمه. ولهذا نفترض أن الشركات ذات معدل ديون كبير (معامل رافعة مالية كبير) ستتجه نحو سلوك إدارة الأرباح إيجابي، بعبارة أخرى ستقوم الشركات ذات معامل الرافعة المالية الكبير بإدارة الأرباح من أجل زيادة الربح المعلن من أجل إظهار نفسها في وضعية مالية جيدة.

لمعرفة ما سبق قمنا بتقدير النموذج بالنسبة للشركات التي يفوق متوسط تغير معامل الرافعة المالية لديها عن متوسط التغير في معامل الرافعة المالية العينة ككل، ثم قمنا بنفس العملية بالنسبة للشركات التي يقل متوسط معامل الرافعة لديها عن متوسط الرافعة للشركات العينة ونقارن بينهما.

جدول رقم 3-6: دراسة أثر عامل الديون على جودة المعلومة المحاسبية

Dependent Variable: ABS\_AWCA

Variable	Mdlev > mmdlev	Mdlev <mmdlev< th=""><th>Mdlev&gt;mmdlev and awca&gt;0</th><th>Mdlev&gt;mmdlev and awca&lt;0</th></mmdlev<>	Mdlev>mmdlev and awca>0	Mdlev>mmdlev and awca<0
С	0.492	-7.299	-6.639	-1.387
IFRS	-0.116	0.43	-0.571	-0.049
CFO	0.691*	-0.59*	-0.986	0.809*
DISSUE	0.399	-0.235	0.053	1.691**
GROWTH	0.112*	0.958	0.385	-0.617***
LEV	-1.099	-1.403	-0.727***	-2.314***
ROA	-0.736*	5.757	0.946	-2.324*
SIZE	0.0153	0.3157	0.283	0.123

AWCAit =  $\alpha$  +  $\beta$ 1 IFRSit +  $\beta$ 2 LEVit +  $\beta$ 3 CFOit +  $\beta$ 4 ROAit +  $\beta$ 5 GROWTHit +  $\beta$ 6 DISSUEit +  $\beta$ 7 SIZEit +  $\epsilon$  it

تعريف المتغيرات: ABS\_AWCA : تمثل القيمة المطلقة للمستحقات غير العادية لرأس المال العامل؛ MDLEV: متوسط التغير في معامل الرافعة للعينة ككل؛ AWCA: المستحقات معامل الرافعة الخاص بكل شركة؛ MMDLEV: متوسط متوسطات التغير في معامل الرافعة للعينة ككل؛ AWCA: المستحقات غير العادية لرأس المال العامل؛ متغير وهمي يأخذ قيمة 1 بالنسبة لفترة تطبيق النظام المحاسبي المالي و 0 في العكس؛ CFO التدفقات النقدية التشغيلية = نتيجة الإستغلال - مستحقات رأس المال العامل؛ DISSUE = قيمة التغير في مجموع الديون بين بداية الفترة ونهاية الفترة تقسيم المبيعات الصافية ونهاية الفترة ونهاية الفترة تقسيم المبيعات الصافية لبداية الفترة؛ WACA معامل الرافعة = تمثل حاصل قسمة مجموع الديون على مجموع الأصول لبداية الفترة؛ ROA تمثل معدل العائد على الأصول الذي هو حاصل قسمة نتيجة الإستغلال على مجموع أصول بداية الفترة؛ SIZE اللوغاريتم النبري لمجموع أصول نهاية الفترة.

\*، \*\*، \*\*\* دو دلالة عند درجات المعنوية 1%،5%،10%على التوالي

# المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج EViews9

من خلال الجدول 3-6 يتبين أن هناك تأثيرا سلبيا لتطبيق النظام المحاسبي المالي على سلوك إدارة الأرباح من شركات العينة التي لها معامل رافعة مالي كبير (العمود الأول)، لكنه ضعيف حيث يقدر بـ 0.12 -، وفي المقابل نجد أن له تأثيرا إيجابيا بالنسبة للشركات العينة التي لها معامل رافعة مالي أقل من المتوسط (0.43). أما إذا نظرنا إلى سلوك إدارة الأرباح الإيجابي لشركات العينة التي لها معامل رافعة مالي أكبر من المتوسط بهدف إعطاء صورة جيدة عن وضعيتها المالية، فنلاحظ أن تطبيق النظام المحاسبي المالي أثر سلبا على حجم المستحقات غير العادية لرأس المال العامل الموجبة (العمود الثالث)، إذ يقدر معامله بـ 0.57 - وهو أكبر بكثير مقارنة بمعامل شركات العينة التي لها معامل رافعة مالي أكبر من المتوسط وتسلك سلوك إدارة الأرباح التحفظي (قيمة المعامل 0.5 -)، وهذا يعنى أن

تطبيق النظام المحاسبي المالي أثرا إيجابيا للحد من سلوك إدارة الأرباح الذي دوافعه الحصول على القروض من أطراف خارجية لأنه خفض من السلوك الإيجابي والسلوك السلبي لإدارة الأرباح.

بعدما قمنا بدراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي الجزائري وكذلك عاملي الضرائب والديون كعنصرين مكونين للبيئة المحاسبية الجزائرية على جودة المعلومة المحاسبية لشركات العينة، حيث إستعملنا مؤشر إدارة الأرباح من خلال حجم المستحقات الإختيارية (المستحقات غير العادية لرأس المال العامل.

حيث وبعد دراسة مؤشر إدارة الأرباح توصلنا أن تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد سنة 2010 حسن في جودة المعلومات المحاسبية لشركات العينة، فقد خفض في حجم المستحقات غير العادية لرأس المال العامل بعد فترة التطبيق، وفي نفس الوقت وجدنا أن هناك اتجاه لقيام شركات العينة بسلوك إدارة الأرباح التحفظي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي. كما وجدنا زيادة مؤشر إدارة الأرباح بالنسبة للشركات التي لديها دوافع لتخفيض الربح المعلن من أجل تخفيض العبء الضريبي، لكن في المقابل نلاحظ إنخفاض في مؤشر إدارة الأرباح بالنسبة لشركات العينة التي لديها دوافع لإظهار نفسها في وضعية مالية جيدة من أجل الحصول على قروض من البنوك.

إذن كخلاصة لما سبق يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في تخفيض حجم المستحقات المحاسبية الإختيارية (المستحقات المحاسبية غير العادية لرأس المال العامل) وبالتالي زيادة جودة المعلومة المحاسبية. ومن جهة أخرى نلاحظ أن هناك تأثيرا سلبيا لعامل الضرائب على جودة المعلومة المحاسبية حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، وفي نفس الوقت نلاحظ أن عامل الديون لعب تأثيرا سلبيا على جودة المعلومة المحاسبية لكن هناك تأثير اقل بعد فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي.

#### خاتمة الفصل

بعد دراستنا لأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية لعينة من الشركات الجزائرية، تبين أنه توجد ثلاثة مداخل لقياس جودة المعلومة المحاسبية هي مدخل خصائص الأرباح، مدخل مدى استجابة السوق المالي (المستثمرين) للأرباح، ومدخل المؤشرات الخارجية لأخطاء الأرباح. وقد إعتمدنا في دراستنا على حجم المستحقات الذي ينتمي إلى المدخل الأول. وتبين لنا أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح عن طريق تخفيض مؤشر المستحقات غير العادية لرأس المال العامل، وهذا دليل على الأثر الإيجابي لتطبيق النظام المحاسبي المالي، كما نجد أن هناك سلبي إيجابي لتطبيق هذا الأخير على السلوك التحفظي لإدارة الأرباح، بمعنى آخر هناك إستمرار لممارسات المحاسبة التحفظية التي تميز البيئة المحاسبية الجزائرية.

ونلاحظ بقاء التأثير الإيجابي لعامل الضرائب على حجم المستحقات غير العادية لرأس المال العامل السالبة حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، وبالتالي بقاء تأثيره السلبي على جودة المعلومة المحاسبية. أما بالنسبة لتأثير الديون على جودة المعلومة المحاسبية فنلاحظ انه إنخفض بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث إنخفضت قيمة المستحقات المحاسبية غير العادية لرأس المال العامل بعد التطبيق.

# الخاتمة

الخاتمة

#### الخاتمة

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر عوامل البيئة المحاسبية الجزائرية على جودة المعلومة المحاسبية في ظل أعمال التوافق المحاسبي الدولي، حيث حاولت معالجة إشكالية الدراسة التي تدور حول فكرة كفاية تطبيق معايير محاسبية ذات جودة عالية الممثلة في المعايير المحاسبية الدولية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية داخل بيئة محاسبية لا تساعد على ذلك، من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية. ولهذا حاولنا في الفصل الأول تسليط الضوء على التوافق المحاسبي الدولي وإبراز أهم دوافعه وآثاره الإقتصادية على المستوى الدولي والمحلي وبالأخص أثره على جودة المعلومة المحاسبية، أما الفصل الثاني فدرسنا عوامل البيئة المحاسبية ودورها في خلق الإختلافات المحاسبية الدولية وأثرها على مسار التوافق المحاسبي الدولي وجودة المعلومة المحاسبية، في الأخير حاولنا معرفة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية لعينة من الشركات الجزائرية.

# نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات:

بعد معالجتنا لجوانب الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى النتائج وإختبار الفرضيات كالتالي:

لقد كان لنجاح وإتساع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين الدول العديد من الآثار الإيجابية، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى المتعلقة بدور المعايير المحاسبية الدولية في مسار التوافق المحاسبي الدولي وتسهيل تدفق رؤوس الأموال العالمية وزيادة ترابط الأسواق المالية العالمية وتحسين مستوى جودة المعلومة المحاسبية، وذلك لأن:

- هناك دلائل على زيادة مستوى شفافية الإفصاح المحاسبي، حيث بينت الكثير من الدراسات أن تطبيق المعابير المحاسبية الدولية التي تتميز بالجودة العالية كان السبب في تخفيض مستوى لا تماثل المعلومة داخل الأسواق المالية عن طريق توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية لجميع المتدخلين في الأسواق المالية، وهو ما يقلل فرص اللجوء إلى سياسة السعر الحمائية والذي بدوره يُقلص في فجوة سعر عرض طلب الأصول المالية "bid-ask spread"؛
- توجد زيادة في موثوقية المعلومة المحاسبية المعدة وفقا المعايير المحاسبية الدولية داخل الأسواق المالية العالمية، حيث أكدت الكثير من الدراسات زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية للشركات بعد تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية؛

- بعد الاتساع في تطبيق المعابير المحاسبية أصبحت القوائم المالية للشركات تُعد على أساس قواعد موحدة من طرف الدول، وبالتالي أصبح بالإمكان المقارنة بينها وفي نفس الوقت سهل عملية إعداد القوائم المالية المجمعة للشركات المتعددة الجنسيات ودخولها للأسواق الدولية لأنها لم تعد بحاجة لأعمال المقاربة مع المعابير المحلية التي كانت واجبة عليها في السابق؛

- أدى زيادة مستوى شفافية القوائم المالية إلى زيادة مستوى فهمها ومقارنتها من طرف المستثمرين والمحللين الماليين الدوليين، وبالتالي زيادة كفاءة القرارات الإستثمارية وتخفيض تكلفة رأس المال المرتبطة بمستوى لا تماثل المعلومة، ومنه زيادة حجم الإستثمار الدولي المباشر وغير المباشر.
- يعتمد الإفصاح حسب المعايير المحاسبية الدولية على الفائدة في إتخاذ القرار كمفهوم لجودة المعلومة المحاسبية، وبناءا على ذلك تحدد المعايير المحاسبية الدولية ثلاثة مستويات للإفصاح المحاسبي، حيث يعتبر المستوى الأول المستثمرين الفئة المستهدفة والمستعملة للمعلومة المحاسبية ويفترض أن تلبية إحتياجتهم تلبية لباقي المستعملين. أما المستوى الثاني فيتضمن تحديد الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية التي تعتبر قيدا أساسيا للحكم على تحقيق أو عدم تحقيق التقرير المالي لأهدافه، وتنقسم تلك الخصائص إلى خصائص أساسية هي الموثوقية والمصداقية وخصائص معززة هي القابلة للفهم والقابلة للمقارنة والقابلية للتحقق والتوقيت المناسب، أما المستوى الثالث فيشمل تحديد مضمون التقرير المالي عن طريق تحديد مفهوم وطبيعة العناصر المكونة للقوائم المالية.

لكن وفي الجهة المقابلة يُلاحظ إختلاف في درجة التجاوب لأثار تطبيق المعايير المحاسبي الدولية من شركة إلى أخرى ومن بلد إلى آخر، ويمكن أن يكون ذلك للأسباب التالية:

- يرجع الإختلاف في التجاوب مع المعايير المحاسبية الدولية إلى وجود أو عدم وجود الميكانيزمات القانونية المتمثلة في طريقة التوحيد المحاسبي المحلي أو طريقة إنفاذ ومتابعة تطبيق القوانين المحاسبية، ففي دول القانون العرفي يكون للمستثمرين والمقرضين حماية أكبر داخل السوق المالي مقارنة بدول القانون المدني مما يفرض قيودا أكبر لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي؛
- يلعب النظام القانوني دورا مهما في وضع الإطار العام لسير الشركات ومسار التوحيد المحاسبي، فيحددون بالإضافة إلى القوانين الضريبية الشروط العامة للإفصاح والتقييم المحاسبي للشركات، لأن هناك علاقة وطيدة بين نوعية النظام القانوني ودرجة التطور المحاسبي، حيث يساهم نظام القانون العرفي بشكل أكبر من نظام القانون المدني لأنه يتميز بمرونة أكبر مما يترك مجال الإبداع والتطوير في القواعد المحاسبية وتطبيقها على أرض الواقع؛

- تُعتبر المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة عنصرا مهما في إنجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فهي تُعتبر الموجه والمسير لعملية التطبيق على أرض الواقع حيث كلما كانت متطورة وتتمتع بالمرونة فهذا يساهم بشكل كبير في عملية التطبيق، كما أثرت بشكل بعدي عن طريق مراجعة القوائم المالية للشركات وجعل المعلومة المحاسبية ذات جودة عالية؛

- يدفع التعليم المحاسبي المتقدم لتطوير درجة وعي وتفكير المحاسبين، وبالتالي ستكون لهم كفاءة عالية في أداء عملهم بشكل جيد، وفي نفس الوقت سيكون للتعليم المتقدم دورا مهما في مسار وضع وتطبيق المعايير المحاسبية مقارنة بالدول التي يكون تعليمها المحاسبي متأخرا؛
- تلعب الثقافة أيضا دورا مفصليا في إنجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، إذ تؤثر بطريقة مباشرة على القيم المحاسبية الموجودة داخل النظم المحاسبية، حيث نجد أن التحفظ والسرية هما أهم القيم المحاسبية المؤثرة بشكل كبير على الحكم الشخصي، وهما القيمتان المحاسبيتان اللتان تحكمان القياس والإفصاح المحاسبي، كما تؤثر الثقافة بشكل غير المباشر على التركيبة المؤسسية للمجتمعات التي تؤثر بدورها على المحاسبة؛
- تلعب الروابط والعلاقات السياسية والإقتصادية دورا مهما في إنجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وبالأخص في الدول النامية التي كانت أغلبها مستعمرة من قبل الدول المتقدمة، وقد بينت الكثير من الدراسات أن الدول النامية المستعمرة من طرف الدول ذات الثقافة الأنجلوساكسونية هي الأكثر نجاحا في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- تعتبر محفزات الإفصاح المحاسبي وبالأخص قوى السوق المالي كمؤثر أساسي في جودة المعلومة المحاسبية داخل الدول التي تتمتع بأسواق مالية متطورة، لأنها تلعب دورا أساسيا في تمويل الشركات وفي نفس الوقت تلعب كوسيلة ضغط على الإفصاح المحاسبي، كما تسعى الشركات إلى الإفصاح عن معلومات محاسبية جيدة من أجل الحصول على تمويل من طرف مستثمري السوق المالي، ويكون هناك فصل بين التطبيقات المحاسبية والضريبة وهو ما يجعلها أكثر شفافية وتفاؤلا؛
- تحدد درجة تركيز ملكية رأس المال الشركات مستوى الطلب على المعلومة المحاسبية، ففي البلدان التي تتوسع ملكية الشركات بين عدد كبير من الملاك الذين يفرضون ضغوطا للإفصاح على معلومات محاسبية كافية وذات جودة عالية عن الشركات من أجل فرض الرقابة عليها، وبالمقارنة ينخفض الطلب على المعلومة المحاسبية ذات جودة عالية بالبلدان التي تنحصر ملكية الشركات بين عدد قليل من المالكين؛
- يُعتبر غياب محفزات لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية لدى الشركات كعامل مقاوم لديها، حيث يكون أثر ها سلبيا على الشركات التي طبقت إجباريا المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص الشركات

المحلية أو التي ليس لها تعاملات أو أنشطة دولية، وله أثرا إيجابيا على الشركات التي طبقتها إختياريا بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف مثل دخول أسواق مالية عالمية جديدة أو الحصول تمويل خارجي وبالأخص عن طريق طرح الأسهم أو السندات العامة؛

- تطغى العلاقات الخاصة في عملية منح القروض داخل البلدان التي تهيمن قروض البنوك على عمليات التمويل الخارجي للشركات، حيث يمكن للبنوك الحصول على جميع المعلومات الخاصة بالشركات وهو ما يُضعف الطلب على المعلومة المحاسبة ويجعل التطبيقات متحفظة وتتميز بالسرية، كما تسعى الشركات إلى طرق مثل إدارة الأرباح لجعل المعلومات المحاسبية تقدم الشركات في وضعية جيدة؛
- تلعب عوامل البيئة المحاسبية دورا مهما في تصنيف الأنظمة المحاسبية للدول حيث يتم تصنيفها على أساس العوامل المتشابهة بينها، كما يساعدنا التصنيف في معرفة أهم ميزات الممارسات المحاسبية السائدة في دولة معينة وفي نفس الوقت يساعدنا في التنبؤ بمستقبل تلك الأنظمة في ظل التغيرات الخارجية.

من النتائج السابقة يتأكد لنا صحة الفرضية الثانية لأن عوامل البيئة المحاسبية بالإضافة إلى المعايير المحاسبية السائدة في دولة معينة تعتبر جزءا متكاملا من النظام المحاسبي للدول، وتتفاعل فيما بينها لتحدد طبيعة الممارسات المحاسبية داخل بلد ما بما فيها نوعية وأهداف الإفصاح المحاسبي، لأنها تعتبر المحدد الأساسي لطرق الإعتراف والقياس والإفصاح لدى المحاسبين وكذا طرق الإدراك والفهم لدى مستعملي المعلومات المحاسبية.

تُعتبر الجزائر ضمن الدول النامية التي ينتمي نظامها المحاسبي إلى عائلة النظم المحاسبية القارية التي تتميز ببيئة محاسبية تُعتبر القروض المصدر الأساسي للتمويل الخارجي للشركات، وضعف دور وتخلف السوق المالي وكذا علاقة كبيرة بين النظام المحاسبي والنظام الضريبي، وهو ما ينقص الطلب على المعلومة المحاسبية ذات الجودة العالية، ويجعل التطبيقات المحاسبية متحفظة وسرية. كل الخصائص السابقة تجعلنا نؤكد جزئيا الفرضية الثالثة لأن:

- ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح عن طريق تخفيض مؤشر المستحقات غير العادية لرأس المال العامل، وهذا دليل على الأثر الإيجابي لتطبيق النظام المحاسبي المالي على زيادة جودة المعلومة المحاسبية، وهو ما يؤكد الفرضية الفرعية الأولى؛
- هناك أثر إيجابي لتطبيق النظام المحاسبي المالي على السلوك التحفظي لإدارة الأرباح، وهذا يعنى إستمر ار ممارسات المحاسبة التحفظية حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

- إنخفض التأثير السلبي للديون على جودة المعلومة المحاسبية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي لأن قيمة المستحقات المحاسبية غير العادية لرأس المال العامل إنخفضت بعد عملية التطبيق كذلك ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تخفيض السلوك التحفظي والإيجابي لإدارة الأرباح في نفس الوقت للشركات الأكثر مدينوينة، وهو ما ينفي الفرضية الفرعية الثانية؛

- بقي تأثير الضرائب الإيجابي على حجم المستحقات غير العادية لرأس المال العامل السالبة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، لأن الشركات التي لديها دافع تخفيض العبء الضريبي عن طريق تخفيض الربح المعلن، وبالتالي بقي التأثير السلبي للضرائب على جودة المعلومة المحاسبية، وهو ما يؤكد الفرضية الفرعية الثالثة؛

### أفاق الدراسة:

في الختام نأمل أن نكون قد وفقنا لمعالجة جوانب البحث بشكل جيد ونكون قد أعطينا قيمة مضافة في هذا المجال وبالأخص بالنسبة للبيئة الجزائرية التي تفتقر إلى دراسات حولها، كما ننوه إلى صعوبة كبيرة صادفتنا أثناء البحث وهي صعوبة الحصول على البيانات المحاسبية للشركات. كذلك يمكن للبحوث القادمة معاجلة الموضوع من جوانب أخرى لم نعالجها مثل محفزات الإفصاح أو الثقافة بالنسبة لأثر عوامل البيئة المحاسبية الجزائرية الأخرى على جودة المعلومة المحاسبية.

# عانمه المراجع

### قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية:

- 1- أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية، دار الصفاء للنشر، عمان، 2009.
- 2- إسماعيل خليل، ريان نعوم، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 30، 2012.
  - 3- أمين السيد أحمد، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 4- بوكساني رشيد، معوقات أسواق الأوراق المالية العربية وسبل تقعيلها، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
- 5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03 لسنة 33 الصادرة في 14 :جانفي 1996.
- 6- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 34 للسنة 30 والصادرة في 23 : ماي1993 .
- 7- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 63 لسنة 36 الصادرة في 12 سبتمبر 1999.
- 8- جودي إيمان، آثار الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية آفاق التقارب بينها، رسالة ماجستير، جامعة سطيف 1، 2013.
- 9- حسين القاضي، حمدان مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جمعة دمشق، دمشق، 2012.
- 10- ريتشارد شرويدر، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ، المملكة العربية السعودية،2010.
- 11- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012.
- 12- عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الرياض، السعودية، 2009.
- 13- عبد المجيد قدي ، النظام المصرفي الجزائري أمام التحديات العالمية المعاصرة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث لجامعة العلوم التطبيقية حول" :إدارة منظمات الأعمال :التحديات العالمية المعاصرة المنعقد أيام 27-29 أفريل2009 .
- 14- عبد المجيد قدي، الأزمة المالية وأثرها على الاقتصاديات العربية :الجزائر نموذجا، بحث مقدم المؤتمر الثاني للجامعة الأردنية: القضايا المُلِحّة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الاعمال الحديثة ، عمان، أيام 41، 15 أفريل 2009.
- 15- العرابي حمزة، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013.

16- القانونن 80-05 المؤرخ في 1/8/03/1 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 10، 1980 المادة 03.

- 17- لجنة المعايير المحاسبة الدولية ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، منشورات مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية، عمان، 2005-2006.
- 18- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للطباعة والنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011.
- 19- محمد مطر، أهمية الاتساق في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اليرموك، العدد 4، عمان، 1993.
- 20- محمد مطر، نظرية المحاسبة، ط2، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2014.
- 21- مرابط ساعد ، بلميهوب أسماء،" العولمة المالية و تأثيرها على أداء الأسواق المالية الناشئة"، الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات و المؤسسات، دراسة حالة الجزائر والدول النامية، جامعة محمد خيضر بسكرة. 21 و 22 نوفمبر 2006.

### المراجع باللغة الأجنبية:

- 1 Abdolmohammadi, M.J., Tucker, R.R., **The Influence of Accounting and Auditing on a**Country's Economic Development, *Review of Accounting and Finance*, 1(3), 2002, pp:48-49.
- 2 Adhikari, A., Tondkar, R. H., Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stock exchanges, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 4 (2), 1992,pp:75-105.
- 3 Agostino, M., Drago, D., Silipo, D. B, **The value relevance of IFRS in the European banking industry**, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 36(3), 2011, pp: 437–457.
- 4 Alali, F.A., Foote, P.S, The value relevance of international financial reporting standards: Empirical evidence in an emerging market, *The International Journal of Accounting* 47(1), 2012, pp: 85–108.
- 5 Alexander, D., Nobes, C., **Financial Accounting: An International Introduction**, Pearson Education, 4 <sup>th</sup> ed, England, 2010, p:67.
- 6 Alexander, D., Nobes, C., **Financial Accounting: An International Introduction**, Pearson Education, 2 <sup>nd</sup> ed, England, 2004.
- 7 Alhashim, D., Arpan, J., **International Dimensions of Accounting**, Second Edition.: PWS-Kent Publishing Company, Boston, 1992.
- 8 Amiram, D., Financial Information Globalization and Foreign Investment Decisions, 2009, Working paper (available at http://ssrn.com/abstract=1446522/).
- 9 Anagnostopoulou, S. C., Tsekrekos, A. E. **The effect of financial leverage on real and accrual-based earnings management**, *Accounting and Business Research*, 2016, p: 191-236.
- 10 Archambault, J,J., Archambault, M,E., A multinational test of determinants of corporate disclosure, The International Journal of Accounting, 38, 2003, pp:176

11 - Aubert, F., Grudnitski, G., **The impact and importance of mandatory adoption of International Financial Reporting Standards in Europe,** *Journal of International Financial Management and Accounting* 22 (1), 2011, pp. 1–26.

- 12 Ball, R., Kothari, S., and Robin, A., **The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings**. *Journal of Accounting and Economics* 29, 2000, pp:1–51
- 13 Barbu, E., **Tracing the evolution of research on international accounting harmonization**, N° 2004-03, Laboratoire Orléanais de gestion, 2004, pp:31-41.
- 14 Barth, M.E., Landsman, W.R. and Lang, M.H, **International accounting standards and accounting quality**, *Journal of Accounting Research* 46(3), 2008, pp. 467–498.
- 15 Barth, M.E., Landsman, W.R., Lang, M. and Williams, C., **Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable?** *Journal of Accounting and Economics*,54(1), 2012, pp.68-93.
- 16 Baydoun, N., Willett, R., Cultural relevance of western accounting systems to developing countries, *Abacus*, 31,(1),1995, pp:67-92.
- 17 Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R., **The effect of audit quality on earnings management**, *Contemporary accounting research*, 15(1), 1998, pp.1-24.
- 18 Belkaoui, A., Economic political and civil indicators and reporting disclosure adequacy Empirical investigation, *Journal of Accounting and Public Policy*, 02,1983,p: 207-219.
- 19 Beneish, D.M., Miller, B.P. and Yohn, T.L, **The impact of financial reporting on equity versus debt markets: Macroeconomic evidence from mandatory IFRS adoption**, 2012, http://ssrn.com/abstract=1403451.
- 20 Berrouiguet A.Y, Algerian National Culture and TQM, Journal of Economics and Business Research, XXI (2), 2015, p: 150.
- 21 Biddle, G. C., Callahan, C. M., Hong, H. A. and Knowles, R. L, Does Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards Increase Investment Efficiency?, *The Accounting Review*, 2013, pp:1-55.
- 22 Biddle, G., Gilles, H. and Verdi, R., **How Does Financial Reporting Quality Improve Investment Efficiency?**, *Journal of Accounting and Economics*, 48 (2-3), 2009, pp:112-131.
- 23 Bova, F. and Pereira, R, The determinants and consequences of heterogeneous IFRS compliance levels following mandatory IFRS adoption: Evidence from a developing country. *Journal of International Accounting Research* 11(1), 2012, pp: 83–111.
- 24 Bradshaw, M., Bushee, B. and Miller, G, Accounting choice, home bias, and US investment in non-US firms, *Journal of Accounting Research* 42(5), 2004, pp: 795–841.
- 25 Bruggemann, U., Hitz, J. M. and Sellhorn, T, Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption: A review of extant evidence and suggestions for future research, European Accounting Review 22(1), 2013, pp. 1–37.
- 26 Burgstahler, D. C., Hail, L., Leuz, C., The Importance of Reporting Incentives: Earnings management in European Private and Public Firms. *The Accounting Review*: October 2006, 81(5), pp. 983-1016.

27 - Burgstahler, D., Dichev, I., Earnings management to avoid earnings decreases and losses. Journal of Accounting and Economics, 24(1), 1997, pp. 99-126.

- 28 Byard, D., Li, Y. and Yu, Y, The effect of mandatory IFRS adoption on financial analysts'information environment, *Journal of Accounting Research* 49(1), 2011, pp. 69–96.
- 29 Caban-Garcia, M.T. and He, H., Comparability of earnings in Scandinavian countries: The impact of mandatory IFRS adoption and Stock Exchange consolidations, *Journal of International Accounting Research*, 12(1), 2012, pp.55-76.
- 30 Callao, S., Jarne, J. and J., Lainez, **Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability** and relevance of financial reporting, *Journal of Accounting, Auditing and Taxation* 16(2), 2009, pp: 148–178.
- 31 Capron, M., Les normes comptables internationales instrument du capitalisme financier, la découvert, Paris, 2005.
- 32 Carey, P., Simnett, R., Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review, 81*, 2006, pp: 653-676.
- 33 Cascino, Stefano, and Joachim Gassen. **Comparability Effects of Mandatory IFRS Adoption**. No. SFB649DP2012-009. Humboldt University, Collaborative Research Center 649, 2012.
- 34 Casta, J.F., Stolowy, H.. **De la qualité comptable : mesure et enjeux**, in Comptabilité, Société, Politique, Mélanges en l'honneur du Professeur Bernard Colasse, M. Nikitin et C. Richard (Eds), 2012, p : 5.
- 35 Chamisa, E.E., The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe, *The International Journal of Accounting*, 35(2), 2000,pp:267-286.
- 36 Chand, P., Patel, C., Day, R., Factors Causing Differences In The financial Reporting Practices In Selected South Pacific Countries In The Post-Convergence Period, Asian Academy of Management Journal, 13(2), 2008, p:111-129.
- 37 Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., Shevlin, T., Are family firms more tax aggressive than non-family firms?, Journal of Financial Economics, 95, (1), 2010, pp:41-61
- 38 Choi, F. D. S., Meek, G. K., International accounting, 7<sup>th</sup> ed, Pearson Education, U S A, 2011.
- 39 Choi, F.D.S., G.K.Meek, International accounting, Pearson Prentice Hall, 6<sup>th</sup> ed. U S A, 2008.
- 40 Christensen, H.B., Lee, E. and Walker, M, Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization: The case of mandatory IFRS adoption in the UK. *The International Journal of Accounting*, 42(4), 2007, pp. 341–379.
- 41 Clarkson, P., Hanna, J. D., Richardson, G. D., and Thompson, R, **The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings,** *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 7(1), 2011, pp: 1–17.
- 42 Cooke, T., Wallace, O., Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis, *Journal of Accounting and Public Policy*, N<sup>0</sup> 9 (2), 1990, pp: 82–84.
- 43 Coppens, L., Peek, E., An Analysis of Earnings Management by European Private Firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 14 (1)*, 2005, pp:1-17.

44 - D'Arcy. A, Accounting Classification and the International Harmonization Debate: an Empirical Investigation, Accounting, Organizations and Society, 26(4), 2001, p. 327-349.

- 45 Daske, H. and Gebhardt, G, International financial reporting standards and experts' perceptions of disclosure quality. *Abacus*, 42(3-4), 2006, pp.461-498.
- 46 Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R, Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences, *Journal of Accounting Research* 46(5), 2008, pp: 1085–1142.
- 47 Dechow, P., Sloan, R., Sweeney, A., **Detecting Earnings Management**, *The Accounting Review*, 70(2), 1995, pp:193-225.
- 48 Dechow, P., Weili Ge, Catherine Schrand, Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences, Journal of Accounting and Economics 50(2–3), 2010, P: 344-401
- 49 Deese, D. A., Why political and civil freedom are fundamental to economic freedom, reform, and restructuring. *Journal of Private Enterprise*, 14(1),1998, Fall, p: 45-67.
- 50 Defond, M. L., Park, C. W., The reversal of abnormal accruals and the market valuation of earnings surprises, *The Accounting Review*, 76(3), 2001, pp:375-404
- 51 DeFond, M., Hu, X., Hung, M. and Li, S., **The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability**, *Journal of Accounting and Economics* 51(3), 2011, pp: 240–258.
- 52 DeFond, M., Jiambalvo, J., **Debt covenant violation and manipulation of accruals**, *Journal of Accounting and Economics*, 17 (12), 1994, pp. 145–176.
- 53 Deloitte Touche Tohmatsu, Guide de référence sur les IFRS 2007, www. Iasplus.Com, 2007.
- 54 Dimitropoulos, P.E., Asteriou, D., Kousenidis, D. and Leventis, S, **The impact of IFRS on accounting quality: Evidence from Greece**, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting* 29(1), 2013, pp: 108–123.
- 55 Doupnik, T. & Salter, S., An Empirical Test of a Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices, *Journal of International Business Studies*, 24(1), 1993, p. 41-60.
- 56 Doupnik, T.S., Salter, S.B., External environment, culture, and accounting practices: a preliminary test of a general model of international accounting development, international Journal of Accounting, 3, 1995, pp : 192-193.
- 57 Doupnik, T.S., Tsakumis, G.T., A critical review of tests of Gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research, *Journal of Accounting Literature*, 23,2004, p: 1-48.
- 58 DuCharme, Larry L., Paul H. Malatesta, and Stephan E. Sefcik., Larry, L. DuCharme, Paul H. Malatesta & Stephan E. Sefcik., **Earnings Management: IPO Valuation and Subsequent Performance**, *Journal Of Accounting, Auditing & Finance*, *16* (4), 2001,p: 369-396
- 59 Elad, C., The Development of Accounting in the Franc Zone Countries in Africa, *The International Journal of Accounting*, 2014, pp. 75-100.

60 - Eva, 1., Eberhartinger, E., **The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany,** France, and the UK, *The International Journal of Accounting*, 34(1),1999,p:93-119.

- 61 Evans, L., Language, translation and the problem of international accounting communication, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 17(2), 2004, pp.210-248
- 62 Ewert, R., Alfred Wagenhofer, **Earnings Quality Metrics and What They Measure**, available at: http://ssrn.com/abstract=2068134.
- 63 Filip, A., **IFRS** and the value relevance of earnings: Evidence from the emerging market of Romanian, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 6(2/3), 2010, pp: 191–223.
- 64 Florou, A. and Pope, P.F, **Mandatory IFRS adoption and investor asset allocation decisions**, *The Accounting Review* 87(6), 2012, pp: 1993–2025.
- 65 Francis, J., Olsson, P. & Schipper, K., **Earnings Quality**, Foundations and Trends in Accounting, 1(4), 2006, pp: 259–340.
- 66 Frankel, R., Johnson, M., Nelson, K., The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77(Suppl), 2002, pp: 71-105.
- 67 Gaio C., The Relative Importance of Firm and Country Characteristics for Earnings Quality around the World, European Accounting Review, 19(4), 2010, pp: 693-738.
- 68 Gonchanalyze, L., Zimmermann, J., Earnings management when incentives compete: The role of tax accounting in Russia, *Journal of International Accounting Research*, 5, 2006, pp:41-65.
- 69 Graham, J.R., Harvey, C.R. & Rajgopal, S., The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 40(1), 2005, pp:3-73
- 70 Gray, S. J., Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, *Abacus*, 3, 1988, pp:1-15.
- 71 Gray, S.J., H. Vint, **The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidence**, *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 2, 1995, pp. 33–43.
- 72 Hail, L., Christian, L., Capital Market Effects of Mandatory IFRS Reporting in the EU: Empirical Evidence (October 15, 2007). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1511671
- 73 Hamid, S., Craig, R. and Clarke, F., Religion: A Confounding Cultural Element in the International Harmonization of Accounting?, *Abacus*, 29(2), 1993, p. 131.
- 74 Han, S., Kang, T., Salter, S., Yoo, Y. K., A cross-country study on the effects of national culture on earnings management, *Journal of International Business Studies*, 2010, 41, p: 123-141.
- 75 Harrison, G. L., McKinnon, J. L., Cultural and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation, Accounting, Organizations and Society, 11(3), 1986, pp. 233-252.
- 76 Healy, P. M., & Wahlen, J. M., A review of the earnings management literature and its implications for standard setting, *Accounting horizons*, 13(4),1999, pp:365-383.
- 77 Healy, P., **The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions**, *Journal of Accounting and Economics*, 7(4), 1985, pp:85-107

78 - Heem ,G., Aonzo, P., La normalisation comptable internationale : ses acteurs, sa légitimité, ses enjeux . Revue d'économie financière, 71, 2003, pp. 33-52.

- 79 Hellman, N., Gray, S. J., Morris, R. D., Haller, A., The persistence of international accounting differences as measured on transition to IFRS, Accounting and Business Research, 45(2), 2015,p:166-195.
- 80 Herath, S, K., Albarqi, N., Financial Reporting Quality: A Literature Review, international Journal of Business Management and Commerce, 2(2), 2017, pp. 1-14
- 81 Hofstede, G., Cultural Dimensions In Management And Planning, Asia Pacific Journal of Management, January, 1984, p:81-99.
- 82 Hofstede, G., The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories, *Journal of International Business Studies*, 14(2), 1983, p: 75-89.
- 83 Höltken, M., Ebner, G., **Enforcement of Financial Reporting: A Corporate Governance Perspective**, HHLWorkingPaper, http://www.hhl.de/fileadmin/texte/publikationen/arbeitspapiere/hhlap0150.pdf, Accessed 17 December 2016.
- 84 Hope, O.K., Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin, *Journal of International Financial Management & Accounting*, 14, 2003, p: 218-248.
- 85 Hopper, T., Handbook of Accounting and Development, Edward Elgar Publishing, USA, 2012.
- 86 Horton, J., Serafeim, G, Market reaction to and valuation of IFRS reconciliation adjustments: First evidence from the UK, *Review of Accounting Studies* 15(4), 2010, pp: 725–751.
- 87 Houqe, M.N., Monem, R.M. and Zijl, T.v, **The economic consequences of IFRS adoption:**Evidence from New Zealand, 2013, http://ssrn .com/abstract=1924667, accessed 21 May 2013.
- 88 IASB, Conceptual Framework IASB-FASB joint project, https://www.iasplus.com/en/projects/ completed /framework/framework-joint, consulted in 29/8/2017 at 02:30.
- 89 Iatridis, G., International financial reporting standards and the quality of financial statement information, International *Review of Financial Analysis* 19(3), 2010, pp. 193–204.
- 90 International Federation of Accountants, **Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncement**, IFAC publication, New York, 2007.
- 91 Ising, P., Earnings Accruals and Real Activities Management around Initial Public Offerings Evidence from Specific Industries, PhD Dissertation, University of Zurich, 2013.
- 92 Jaggi, B., Lee, P., Earnings management response to debt covenant violations and debt restructuring. *Journal of Accounting, Auditing & Finance, 17(4), 2002*, pp. 295-324.
- 93 Jaggi, B., Low, P.Y., Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures, The *International Journal of Accounting*, 35 (4), pp. 495-519
- 94 Jaggi, B., Lowy, P.Y., Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures, *The International Journal of Accounting*, 35(4), pp: 495-519.

95 - Jeanjean, T., Gestion Du Résultat : Mesure Et Démesure « . Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France. pp.CD-Rom, 2002.

- 96 Jiao, T., Koning, M., Mertens, G. and Roosenboom, P, Mandatory IFRS adoption and its impact on analysts' forecasts, *International Review of Financial Analysis* 21(1), 2012, pp: 56–63.
- 97 Jonas, G.J., Blanchet, J., **Assessing Quality of Financial Reporting**, *Accounting Horizons*, *N*°.3, 14, 2000,pp: 353-363.
- 98 Jones, J., Earnings Management During Import Relief Investigations, *Journal of Accounting Research*, 29 (2), 1991, pp. 193-228.
- 99 Jones, S., **The Routledge Companion to Financial Accounting Theory**, Routledge,1<sup>st</sup> ed, UK, 2015.
- 100 Kamarudin, K.A., Ismail, W.A.W., Earnings Quality Construct and Measures in Empirical Accounting Studies, *Procedia Economics and Finance*, 2014.
- 101 Karampinis, N.I., Hevas, D.L., Effects of IFRS Adoption on Tax-induced Incentives for Financial Earnings Management: Evidence from Greece The International Journal of Accounting, 48, 2013, pp. 218–247
- 102 Karampinis, N.I., Hevas, D.L., **Mandating IFRS in an unfavorable environment: The Greek experience**, *The International Journal of Accounting* 46(3), 2011, pp: 304–332.
- 103 Kothari, S. P., Leone, A., Wasley, C., Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting & Economics*, 39, 2005, pp. 163-197.
- 104 Kvaal, E. and Nobes, C., **IFRS policy changes and the continuation of national patterns of IFRS practice**. *European accounting review*, 21(2), 2012, pp.343-371.
- 105 Lainez, J.A., Callao, S., The effect of accounting diversity on international financial analysis: Empirical evidence, *The International Journal of Accounting* 35(1), 2000, pp. 65–83.
- 106 Lamb, M., Nobes, C., Roberts, A., International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting, *Accounting and Business Research*, 28(3),1998,pp: 186-187.
- 107 Lantto, A.M., Does Ifrs Improve The Usefulness Of Accounting Information In A Code-Law Country?, working paper, at: http://ssrn.com/abstract=905218,2007.
- 108 Leuz, C., Nanda, D., Wysocki, P., Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of Financial Economics* 69, 2003, pp: 505–527.
- 109 Leuz,c., Wysocki,p., Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation: A Review and Suggestions for Future Research, Journal of Accounting Research, 54(2), 2016, pp:525-622.
- 110 Levitt, A., The importance of high quality accounting standards, *Accounting Horizons*, 12(1), 1998, pp. 79-82.
- 111 Li, S, Does mandatory adoption of international financial reporting standards in the European Union reduce the cost of equity capital?, *The Accounting Review* 85(2), 2010, pp: 607–636.

112 - Lindahl, F., Schadéwitz, H., **Are Legal Families Related to Financial Reporting Quality?**, *Abacus*, 49(2), 2013, pp: 242-267.

- 113 Liu, C., Yao, L.J., Hu, N. and Liu, L, The impact of IFRS on accounting quality in a regulated market: An empirical study of China, *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 26(4), 2011, pp. 659–676.
- 114 Lourenço, I. C., Sarquis, R., Branco, M. C., Magro, N., International differences in Accounting practices under IFRS and the influence of the USA, working paper, http://ssrn.com/abstract =2813585, consulted 19/2/2017 at 9:45 pm.
- 115 Lourenço, I. C., Sarquis, R., Branco, M. C., Pais, C., Extending the Classification of European Countries by their IFRS Practices: A Research Note, Accounting in Europe, 12(2), 2015, pp. 223-232.
- 116 Ma'rquez-Ramos, L, European accounting harmonization: consequences of IFRS adoption on trade in goods and foreign direct investments, Emerging Markets Finance and Trade, 47(5), 2011, pp. 42–57.
- 117 Marra, A., Mazzola, P., Prencipe, A., **Board monitoring and earnings management pre-and post-IFRS**, The *International Journal* of *Accounting*, 46(2), 2011, pp.205-230.
- 118 McNichols, M., Research design issues in earnings management studies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 19, 2000, pp. 313-345.
- 119 Merrouche, C., The Role Of Accounting In Economies In Transition: The Case Of Algeria, Transition And Development In Algeria: Economic, Social And Cultural Challenges, Intellect Books ed, USA, 2005.
- 120 Mohammadrezaei, F., Mohd-Saleh, N., Banimahd, B. The effects of mandatory IFRS adoption: A review of evidence based on accounting standard setting criteria.

  International Journal of Disclosure and Governance, 12(1), 29-77, 2015, pp. 29-77.
- 121 Morais A. I., Curto, J. D., Accounting quality and the adoption of IASB standards: Portuguese evidence. *Revista Contabilidade & Finanças*, USP, São Paulo., 19(48), 2008, pp: 103–111.
- 122 Morricone, S., Oriani, R. and Sobrero, M, The value relevance of intangible assets and the mandatory adoption of IFRS, 2009, http:// papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\_id= 1600725, accessed 29 August, 2012.
- 123 Myers, J. N., Myers, L. A., & Skinner, D. J., Earnings momentum and earnings management. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 22(2), 2007, pp: 249-284.
- 124 Najm, A.. Arab Culture Dimensions in the International and Arab Models. American Journal of Business, Economics and Management, 3(6), 2015, pp. 423-431.
- 125 Narktabtee, K., Patpanichchot, S., Investor Protection, Deviation of Local Accounting Standards from IFRS, and the Effectiveness of the IFRS Adoption, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 7(12), 2011, pp. 1329-1343
- 126 Navissi, F., Earnings Management under Price Regulation. Contemporary Accounting Research, 16 (2), 1999, pp. 281-30.
- 127 Nestlé, rapport annuel 2015, http://www.nestle.com/asset-library/documents/library/documents/annual\_reports/2015-annual-review-fr.pdf.

128 - Nobes, C., A Judgmental International Classification Of Financial Reporting Practices, Journal of Business Finance & Accounting, 10(1) 1983, pp:1-19.

- 129 Nobes, C., IFRS practices and the persistence of accounting system classification, ABACUS, 47(3), 2011, pp. 267-283.
- 130 Nobes, C., Robert Parker, Comparative international accounting, 10<sup>th</sup> ed, Prentice Hall imprint, England, 2008.
- 131 Nobes, C., The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda, Accounting and Business Research, 36(3), 2006, pp. 237-239.
- 132 Nobes, N., Stadler, C., the qualitative characteristics of financial information, and managers accounting decisions: evidence from IFRS policy changes, *Accounting and Business Research*, 45(5), 2015, pp: 572-601.
- 133 Nurunnabi, M., Does accounting regulation matter?': An experience of international financial reporting standards implementation in an emerging country, Research in Accounting Regulation, 26, 2014, pp. 230-238.
- 134 OCDE, **Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE**, Editions de l'OCDE, Paris, 2004.
- 135 Othman, B.H., Zhegal, D., A Study Of Earnings-Management Motives In The Anglo-American And Euro-Continental Accounting Models: The Canadian And French Cases. *The International Journal of Accounting*, 41, 2006, pp. 406–435.
- 136 Paananen, M. and Lin, H., The development of accounting quality of IAS and IFRS over time: The case of Germany, *Journal of International accounting research*, 8(1), 2009, pp.31-55.
- 137 Palea, V., IAS/IFRS And Financial Reporting Quality: Lessons From The European Experience, China Journal of Accounting Research, 6, 2013, pp. 247–263.
- 138 Pășcan, I., Measuring The Effects Of IFRS Adoption On Accounting Quality: A Review, *Procedia Economics and Finance*, 32, 2015, pp: 580 587.
- 139 Patricia M. Dechow, Catherine M. Schrand, Earnings Quality, 2004, pp: 1-152
- 140 Perera, H., Baydoun N., Convergence With International Financial Reporting Standards: The Case Of Indonesia, *Advances in International Accounting*, 20, pp. 201–224
- 141 Perera, M.H.B., **The Cultural Relativity Of Accounting Systems**, *Vidyodaya Journal of Arts*, *Science and Letters*, 14(1), Sri Lanka, 1986, pp: 53-79.
- 142 Porta, R. L., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., and Vishny, R. W, Law and Finance, *Journal of Political Economy*, 106, 1998, pp. 1118-1119.
- 143 Porta, R. L., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., and Vishny, R. W., Legal determinants of external finance, Journal of Finance, 52(3), 1997, pp: 1131-1150.
- 144 Poudel, G., Hellmann, A., Perera, H., **The adoption of International Financial Reporting Standards in a non-colonized developing country: The case of Nepal,** *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 2014, pp: 209-216.
- 145 Prencipe, A., Bar-Yosef, S., Corporate Governance And Earnings Management In Family-Controlled Companies, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 26, 2011, pp:199-227.

146 - Roberts, A., The Very Idea of Classification in International Accounting, Accounting, Organizations and Society, 20(7-8), 1995, pp. 639-664.

- 147 Roberts, Clare B., Roberts, C.B., Weetman, P. and Gordon, P., **International Financial Reporting**, prentice hall, 3 <sup>rd</sup> ed, UK, 2005.
- 148 Rodríguez-Pérez, G., Hemmen, S. v., **Debt, Diversification and Earnings Management,** *J. Account. Public Policy*, 29, 2010, pp. 138–159.
- 149 Ronald, M. Copeland, *Income Smoothing*, *Journal of Accounting Research*, 6, 1968, pp. 101-116.
- 150 Salter, S. B. & Niswander, F., Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory, *Journal of International Business Studies*, 26(2), 1995, pp:379-397.
- 151 Salter, S. B., Corporate Financial Disclosure In Emerging Markets: Does Economic Development Matter?, International Journal of Accounting, 1998, 33 (2), 228.
- 152 Schipper, K. & Vincent, L., Earnings quality. Accounting Horizons, 17, 2003, pp:97-110
- 153 Schipper, K., Earnings Management, Accounting Horizons, 3 (4). 1989, pp. 91-102.
- 154 Schleicher, T., Tahoun, A. and Walker, M, **IFRS adoption in Europe and investment-cash flow sensitivity: Outsider versus insider economies**, *The International Journal of Accounting* 45(2), 2010, pp: 143–168.
- 155 Shima, K.M., Gordon, E.A, **IFRS** and the regulatory environment: The case of US investor allocation choice, 30(5), pp: 481-500.
- 156 Smith, M., Kestel, J. and Robinson, P., **Economic Recession, Corporate Distress And Income Increasing Accounting Policy Choice.** *Accounting Forum,* 25(4), 2001, pp. 335–352.
- 157 Tan, H., Wang, S. and Welker, M, Analyst Following And Forecast Accuracy After Mandated IFRS Adoptions, *Journal of Accounting Research* 49(5), 2011, pp. 1307–1357.
- 158 Tang Q, Chen H, Zhijun L, Financial Reporting Quality And Investor Protection: A Global Investigation, Working Paper, 2008.
- 159 Tarca, A, International convergence of accounting practices: Choosing between IAS and US GAAP, Journal of International Financial Management and Accounting 15(1), 2004, pp: 60–91.
- 160 Trabelsi, R., International Accounting Normalization and Harmonization Processes across the World: History and Overview, *Journal on Business Review*, 4 (2), 2015, pp. 88-10.
- 161 Tsakumis, G.T., The Influence Of Culture On Accountants' Application Of Financial Reporting Rules, *Abacus*, 43 (1), 2007, pp: 27-48.
- 162 Türel, A., The Value Relevance of IFRS: The Case Of Turkey, *Economica*, 5(1), 2009, pp: 119–128.
- 163 United Nations Conference on Trade and UNCTAD) (Development, World Investment Report 2015.
- 164 United Nations, **International Accounting Reporting Issues**, United Nations Conference on Trade And Development, Geneva, 2006.

165 - Walton, P., Haller, A., Raffournier, B., **International Accounting**, Thomson, 2<sup>nd</sup> Ed, London, 2003.

- 166 Warfield, T., Wild, J., Wild, K., Managerial **Ownership, Accounting Choices And Informativeness Of Earnings**, Journal *of Accounting & Economics*, 20, 1995, pp. 61-91.
- 167 Watrin, C., Pott, C., Ullmann, R., The Effects Of Book-Tax Conformity And Tax Accounting Incentives On Financial Accounting: Evidence From Public And Private Limited Companies In Germany, Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 8 (3), 2012, pp:274-302.
- 168 Wijewardena, H.& Yapa, S., Colonialism And Accounting Education In Developing Countries: The Experiences Of Singapore And Sri Lanka, *The International Journal of Accounting*, 33(2),1998, pp. 269-281.
- 169 Yee, K., Earnings Quality And The Equity Risk Premium: A Benchmark Model, Contemporary Accounting Research 23, 2006, pp: 833-877.
- 170 Yip, R.W. and Young, D.,. **Does mandatory IFRS adoption improve information comparability?.** *The Accounting Review*, 87(5), 2012, pp.1767-1789.
- 171 Zeff ,S., Some Obstacles To Global Financial Reporting Comparability And Convergence At A High Level Of Quality, *British Accounting Review*, 39(4), 2007,p:290-302.
- 172 Zeff, S.A., The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States, *Accounting Historians Journal*, 26 (2), 1999, pp 89–131.
- 173 Zeff, S.A.,. The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis, *Accounting and Business Research*, 43 (4), 2013, pp: 262–327.
- 174 Zeghal, D., Mhedhbi, K., An Analysis Of The Factors Affecting The Adoption Of IAS By Developing Countries, *The International Journal of Accounting*, N<sup>0</sup>41, 2006, pp: 376–377.
- 175 Zehri, F., Chouaibi ,J., Adoption Determinants Of The International Accounting Standards IAS/IFRS By The Developing Countries, Journal of Economics, Finance and Administrative Science, 18, 2013, p:61.

## المارخق

### الملحق رقم 01: متوسط البيانات لعينة للفترة ككل

FRMS	T asset	t depts	net inc	t c assets	cash	tc liab=TDEPT- Ltdept	sh-term deb	Rev	oper inc
AURASSI	9117985631,095	5332127556,105	647364679,939	2282341715,225	1036449712,469	1085449248,464	371593802,089	2092802413,030	648454482,616
SAIDAL	10193082942,420	5970639672,129	630842494,930	8007787721,551	1038138504,869	1253738596,864	531352056,491	2783896190,378	703858652,321
DAHLI	11287969651,354	6605108067,014	653873526,419	8996536741,269	1077237028,799	1399230286,735	700654957,375	3562668976,053	808845066,234
ROUIBA	12793137220,001	7505347648,490	726295375,395	10375969997,635	1141001291,219	1795411039,559	1165591710,406	4745307056,488	984499059,363
SONELGAZ	14832133370,798	8488559519,594	981925263,860	11962427198,286	1181246756,556	2333795347,318	1734422091,739	6056392658,133	1369225395,304
SONATRACH	17162363236,063	9447948097,644	1161585291,256	14129929230,441	2052854308,593	3309639390,264	2304954809,650	7683311922,156	1632646766,541
SCAEK/SPA									
AIN	19433717265,804	10089324348,516	1449246809,811	16183993217,581	2870759047,638	4172226922,509	2537182200,869	8958110649,990	1944373986,950
LEKBERA									

### الملحق رقم 02: متوسط البيانات للعينة حسب الفترة (قبل تطبيق/بعد التطبيق)

							tc liab=TDEPT-			
frms	period	T asset	t depts	net inc	t c assets	cash	Ltdept	sh-term deb	Rev	oper inc
AURASSI	0	6396261272,273	2831620806,498	736687601,710	1867749813,725	967876985,175	792090479,148	595532575,733	1786712666,070	641697602,138
AURASSI	1	7805532270,170	4036333156,558	698742456,620	1789261351,105	835546472,130	896586481,773	461631283,273	1733885705,760	551194402,998
SAIDAL	0	9223841770,735	5360523759,790	615980871,460	2054535488,080	938645595,463	1025235204,768	304472923,333	1827989992,653	521314211,965
SAIDAL	1	10572633315,520	6661844480,723	613198629,183	2503920216,610	1164481050,873	1199786999,573	183735436,023	2106757538,873	585665290,243
DAHLI	0	11839709989,918	7832634305,713	558041758,168	2696933616,725	1105022439,763	1378808017,780	147655028,445	2398892159,990	655211363,095
DAHLI	1	12580633614,670	7904946187,700	562942533,240	14226314091,998	1240730537,608	1610890711,955	601072829,710	3833906674,995	856522901,645
ROUIBA	0	13352097531,973	7849692374,238	691766181,378	15938537994,458	1215828462,135	1773225368,703	1096836991,418	5297347959,453	1096375920,503
ROUIBA	1	15013641124,483	8348850816,258	839392121,608	18248019778,660	1117521531,565	2391035079,545	2147447984,790	7383856574,103	1383332828,483
SONELGAZ	0	17824556751,678	9144484733,475	1405808769,553	21227920779,848	1257471073,350	3288782676,855	3321189155,033	9713893156,275	2083239427,513
SONELGAZ	1	21744092857,455	10990950007,588	1760228049,273	14033544368,885	2864978079,578	5008388068,573	4008836789,590	11532717169,318	2408770631,438
SONATRACH	0	25515336999,635	12328956322,795	2206727438,245	16429448440,705	4525689633,140	6571228476,315	3977527410,320	12618873340,528	2792372053,398
SONATRACH	1	28743712663,540	13306093014,475	2244015049,105	17882506361,228	6245408457,960	6920093270,430	3409438863,810	12244448496,455	2669863664,990
SCAEK/SPA	0	31657581023,460	14269695753,858	1811219455,578	18774105975,468	7956859152,845	7366657917,903	2858511037,815	11740433651,998	2130183498,625
SCAEK/SPA	1	26429442429,770	10583067578,328	1345641342,190	14473535412,510	6325374159,528	5463124699,328	2067989853,398	8650515012,320	1558126051,100

### ملحق 03: متوسط المتغيرات المستعملة في تحليل البيانات للعينة ككل وحسب الشركات

firm	AWCA	Abs(AWCA)	Cf o	LEV	ROA	GROWTH	DISSUE	SIZE	DNI	CFO/tass	cfo	DCFO	TURN
AURASSI	0,065	0,078	0,008	0,575	0,082	0,213	0,305	22,885	0,014	0,008	116417926,235	-0,004	0,997
SAIDAL	0,404	0,415	-0,387	0,581	0,075	0,221	0,304	23,000	0,017	-0,386	- 5543404023,989	-0,399	0,879
DAHLI	0,048	0,771	-0,447	0,587	0,075	0,228	0,300	23,109	0,019	-0,444	- 6411879316,876	-0,065	0,815
ROUIBA	0,048	0,772	-0,529	0,614	0,078	0,269	0,334	23,239	0,021	-0,510	- 7620650317,901	-0,089	0,786
SONELGAZ	0,048	0,772	-0,589	0,633	0,093	0,294	0,347	23,390	0,028	-0,557	- 8812581790,848	-0,084	0,810
SONATRACH	-0,001	0,723	-0,615	0,616	0,099	0,204	0,052	23,511	0,016	-0,581	- 9439743574,694	-0,103	0,757
SCAEK/SPA	-0,007	0,727	-0,627	0,581	0,107	0,127	0,026	23,627	0,020	-0,592	- 9733815461,354	-0,091	0,724

### تعريف المتغيرات:

ABSAWCA : تمثل القيمة المطلقة للمستحقات غير العادية لرأس المال العامل؛

التدفقات النقدية التشغيلية = نتيجة الإستغلال - مستحقات رأس المال العامل؛

DISSUE = قيمة التغير في مجموع الديون بين بداية الفترة ونهاية الفترة؛

GROWTH معدل النمو = قيمة التغير في المبيعات الصافية بين بداية الفترة ونهاية الفترة تقسيم المبيعات الصافية لبداية الفترة؛

LEV معامل الرافعة = تمثل حاصل قسمة مجموع الديون على مجموع الأصول لبداية الفترة؛

ROA تمثل معدل العائد على الأصول الذي يساوي نتيجة الإستغلال على مجموع أصول بداية الفترة؛

SIZE اللوغاريتم النبري لمجموع أصول نهاية الفترة.

DNI: التغير في النتيجة الصافية بين فترتين

DCFO: التغير في التدفقات النقدية التشغيلية بين فترتين

TURNi : مبيعات الفترة مقسمة على مجموع أصول بداية الفترة

ملحق 04: متوسط المتغيرات المستعملة في تحليل البيانات للعينة حسب الفترات وحسب الشركات

					-	• •		<u> </u>		•				
firm	period	AWCA	ABS(AWCA)	Cf o	LEV	ROA	GROWTH	DISSUE	SIZE	DNI	CFO/tass	cfo	DCFO	TURN
1	0	-0,003	0,022	-0,009	0,470	0,107	0,013	-0,008	22,576	0,003	-0,009	-61617322,998	-0,010	1,049
1	1	0,114	0,137	0,000	0,521	0,082	0,215	0,620	22,747	0,030	0,000	32434722,523	0,004	1,076
2	0	0,123	0,129	0,009	0,574	0,067	0,317	0,627	22,909	0,026	0,008	126186600,783	0,005	0,961
2	1	0,129	0,129	0,018	0,628	0,059	0,398	0,627	23,058	0,031	0,018	262277688,055	0,005	0,896
3	0	0,133	0,133	0,026	0,679	0,056	0,414	0,619	23,194	0,026	0,025	294453175,468	0,003	0,945
3	1	0,694	0,694	-0,774	0,642	0,068	0,227	-0,011	23,252	0,004	-0,772	-11119242770,500	-0,802	0,681
4	0	-0,027	1,413	-0,903	0,601	0,083	0,139	-0,028	23,310	0,013	-0,896	-12949945234,535	-0,134	0,669
4	1	-0,034	1,414	-1,076	0,599	0,098	0,140	0,041	23,420	0,011	-1,037	-15503578323,858	-0,183	0,675
5	0	-0,037	1,411	-1,204	0,587	0,129	0,174	0,075	23,585	0,030	-1,140	-17919616757,163	-0,170	0,675
5	1	-0,697	0,751	-0,455	0,589	0,131	0,181	0,115	23,770	0,027	-0,389	-7760244378,888	0,596	0,832
6	0	0,014	0,041	-0,350	0,561	0,131	0,116	0,080	23,943	0,028	-0,289	-6517685688,173	-0,049	0,779
6	1	0,041	0,060	-0,235	0,509	0,109	-0,039	0,027	24,075	0,012	-0,203	-5456579831,658	-0,034	0,689
7	0	0,024	0,057	-0,141	0,482	0,072	-0,050	0,022	24,176	-0,007	-0,131	-4178916443,910	-0,026	0,626
7	1	0,026	0,060	-0,119	0,357	0,056	-0,040	-0,244	23,878	-0,006	-0,112	-3194900355,953	-0,023	0,823

### تعريف المتغيرات:

ABSAWCA: تمثل القيمة المطلقة للمستحقات غير العادية لرأس المال العامل؛ CFO

التدفقات النقدية التشغيلية = نتيجة الإستغلال - مستحقات رأس المال العامل؛

DISSUE = قيمة التغير في مجموع الديون بين بداية الفترة ونهاية الفترة؛

GROWTH معدل النمو = قيمة التغير في المبيعات الصافية بين بداية الفترة ونهاية الفترة تقسيم المبيعات الصافية لبداية الفترة؛

LEV معامل الرافعة = تمثل حاصل قسمة مجموع الديون على مجموع الأصول لبداية الفترة؛

ROA تمثل معدل العائد على الأصول الذي يساوي نتيجة الإستغلال على مجموع أصول بداية الفترة؛

SIZE اللو غاريتم النبري لمجموع أصول نهاية الفترة.

DNI: التغير في النتيجة الصافية بين فترتين

DCFO: التغير في التدفقات النقدية التشغيلية بين فترتين

TURNi : مبيعات الفترة مقسمة على مجموع أصول بداية الفترة

الفهرس

### الفهرس

III	الإهداء
IV	كلمة شكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الإختصارات والرموز
Í	المقدمة
1	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: العولمة والحاجة إلى التوافق المحاسبي الدولي
3	المطلب الأول: تأثير العولمة على تطور المحاسبة الدولية
3	أولا: العولمة السياسية وأثرها على المحاسبة الدولية
4	ثانيا: تحرير التجارة الدولية و تطور حجم الإستثمار الأجنبي المباشر
8	ثالثًا: عولمة الأسواق المالية وترابطها عالميا
11	المبحث الثاني: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي والجهود المبذولة في سبيله
11	المطلب الأول: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي وأهدافه
11	أولا: تعريف التوافق المحاسبي الدولي
13	ثانيا: أهداف التوافق المحاسبي الدولي
14	المطلب الثاني: الجهود المبذولة في سبيل التوافق المحاسبي الدولي
14	أولا: إسهامات الإتحاد الأوروبي
14	1- التوجيهية الرابعة
15	2- التوجيهية السابعة
15	3- التوجيهية الثامنة

الدولي	تانيا: إسهامات الهيئات الدولية في التوافق المحاسبي
16	1- هيئة الأمم المتحدة
17	2 - منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
18	3 - الإتحاد الدولي للمحاسبين
18	4 - المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة
19	5 - المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة
ة في التوافق المحاسبي الدولي 19	المطلب الثالث: إسهامات لجنة المعايير المحاسبية الدولي
التوافق المحاسبي الدولي	ثانيا: أهم أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدولية في
20	<ul><li>1- المرحلة الأولى: من سنة 1973 إلى سنة 90</li></ul>
2120	2 - المرحلة الثانية: من سنة 1990 إلى سنة 00
يلي	3 - المرحلة الثالثة: من سنة 2000 إلى وقتنا الح
المحاسبية الدولية	المبحث الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير
24	المطلب الأول: مفهوم ومستويات الإفصاح المحاسبي
24	أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي وعوامل تطوره
25	ثانيا: أهم عوامل تطور الإفصاح المحاسبي
27	ثالثًا: مستويات الإفصاح المحاسبي
28	المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي
ي"	أولا: المستوى الأول "أهداف ومستعملي التقرير المال
29	1- تحديد مستعملي المعلومة المحاسبية
30	2- أهداف التقرير المالي
المحاسبية"	ثانيا: المستوى الثاني" الخصائص النوعية للمعلومة
31	1- الخصائص النوعية الأساسية
33	2- الخصائص النوعية المُحسنة
م المالية"	ثالثًا: المستوى الثالث "تحديد العناصر المكونة للقوائ
ERREUR! SIGNET NON DEFINI.	المبحث الرابع: دراسة آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
Erreur! Signet non défini	المطلب الأول: الآثار المتعلقة بالإفصاح المحاسبي
Erreur! Signet non défini	أولا: آثار التطابق والخيارات المحاسبية

Erreur! Sign	net non défini	ثار درجة الموثوقية	تانيا: آ
Erreur! Signet	علومة المحاسبية. non défini	لأثار المرتبطة بالخصائص الذاتية للم	ثاثثًا: ١
Erreur! Signe	et non défini	ثاني: الآثار المرتبطة بالسوق المالي	المطلب ال
Erreur! Signe	et non défini	لتخفيض من مستوى لا تماثل المعلوم	أولا: ا
Erreur! Signe	et non défini	سيولة السوق وتكلفة رأس المال	ثانیا: ،
Erreur! Signet	ق المعايير المحاسبية الدولية	ثالث: الآثار الإقتصادية الأخرى لتطبير	المطلب ال
		nor	défini.
36		الأول	خاتمة الفصل
37	توافق المحاسبي الدولي	عوامل البيئة المحاسبية وأثرها على اا	الفصل الثاني: ح
48			تمهید
48	محاسبة الدولية؛	أول: العوامل البيئية وتأثيرها على الد	المبحث الا
48	، للدول؛	<ul> <li>ب: محاولات تصنيف الأنظمة المحاسبة</li> </ul>	المبحث الثانج
48	سبية في الدول النامية؛	<ul> <li>أهم الخصائص المكونة للبيئة المحا</li> </ul>	المبحث الثالث
48	ائرية.	ع: أهم خصائص البيئة المحاسبية الجز	المبحث الراب
49	مبة الدولية	: العوامل البيئية وتأثيرها على المحاس	المبحث الأول
52	لمحاسبية الدولية	، الثاني: أهم العوامل المشكلة للبيئة ا	المطلب
53		لعوامل الثقافية	أولا: ا
54		أبعاد Hofstede للثقافة	-1
57H	ا مع الأبعاد الثقافية لـ ofstede	الأبعاد المحاسبية لـ Gray وعلاقته	<b>-</b> 2
63		الدين Religion	<b>-</b> 3
64	ة المحاسبة	درجة تطور التعليم المحاسبي ومهن	<b>-</b> 4
65		لعوامل الاقتصادية	ثانیا: ۱
65	السائد	درجة تطور ونوع النظام الاقتصادي	-1
66		نمط تمويل الشركات السائد	<b>-</b> 2
67		حجم الأنشطة الاقتصادية الدولية	<b>-</b> 3
68		مستوى التضخم	<b>-</b> 4
68		اله و ابط و العلاقات الاقتصادية	-2

69	ثالثًا: العوامل السياسية والقانونية
69	1- العوامل السياسية
70	2- العوامل القانونية
73	3- النظام الضريبي
74	رابعا: مهنة المحاسبة ودرجة تطور التعليم المحاسبي
75	المبحث الثاني: تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية باستعمال عوامل البيئة المحاسبية
75	المطلب الأول: تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية
75	أولا: أهمية تصنيف الأنظمة المحاسبية
76	ثانيا: محاولات تصنيف الأنظمة المحاسبية للدول
77	المطلب الثاني: تصنيف Nobes للأنظمة المحاسبية الدولية
77	أولا: الأنظمة المحاسبية ذات التوجه الكلي
78	ثانيا: النظم المحاسبية ذات التوجه الجزئي
79	ثالثا: تحديثات تصنيف Nobes
80	1- عوامل بناء النموذج الجديد
82	المطلب الثالث: أثر التوافق المحاسبي الدولي على تصنيف الأنظمة المحاسبية
82	أولا: صلاحية تصنيف Nobes في ظل التوافق الحاسبي الدولي
85	المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية والبيئة المحاسبية للدول النامية
85	المطلب الأول: تصنيف Nobes والدول النامية في ظل المعايير المحاسبية الدولية
87	المطلب الثاني: الدول النامية وعوامل بيئتها المحاسبية
89	المبحث الرابع: دراسة خصائص البيئة المحاسبية الجزائرية
89	المطلب الأول: العوامل الاقتصادية للبيئة الجزائرية
89	أولا: العوامل الاقتصادية الكلية
89	1- الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق
91	2- أهم المؤشرات الإقتصادية الكلية
92	3- واقع القطاع المالي في الجزائر
95	المطلب الثاني: البيئة القانونية والتعليمية والثقافية في الجزائر
95	أولا: البيئة القانونية والجبائية

95	1- القانون التجاري
95	2- القانون الجبائي
96	تانيا: البيئة الثقافية والتعليمية
97	المطلب الثالث: تنظيم مهنة المحاسبة
98	أولا: المجلس الوطني للمحاسبة
99	ثانيا: التنظيمات المهنية للمحاسبة
99	1- المصف الوطني للخبراء المحاسبين
100	2- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
101	3- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
102	خاتمة الفصل
48	الفصل الثالث: دراسة جودة المعلومة المحاسبية لعينة من الشركات الجزائرية
104	تمهيد
105	المبحث الأول: قياس جودة المعلومة المحاسبية وإدارة الأرباح
105	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية وعلاقته بإدارة الأرباح
105	أولا: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية
107	ثانيا: مفهوم، أساليب ودوافع إدارة الأرباح
107	1- مفهوم وأساليب إدارة الأرباح
108	2- دوافع إدارة الأرباح
110	المطلب الثاني: مداخل قياس جودة المعلومة المحاسبية
111	ثانيا: قابلية المعلومة المحاسبية للتوقع
111	ثالثًا: تمهيد الدخل (الربح)
112	رابعا: حجم وجودة المستحقات المحاسبية
113	1- حجم المستحقات المحاسبية الإختيارية
114	2- جودة المستحقات المحاسبية
115	خامسا: إدارة الأرباح بالعتبات
117	المبحث الثاني: دراسة جودة المعلومة المحاسبية في عينة من الشركات الجزائرية
117	المطلب الأول: بناء النموذج وطرق قياس المتغيرات

119	أولا: مؤشرات قياس جودة المعلومة المحاسبية
119	1 - مؤشر حجم المستحقات الإختيارية
122	ثالثًا: جمع البيانات
122	المطلب الثاني: مناقشة وتحليل النتائج
122	أولا: الدراسة الوصفية
123	ثانيا: دراسة الإرتباط بين المتغيرات
124	ثالثًا:الدراسة التنبؤية
124	1 - حجم المستحقات الإختيارية
132	خاتمة الفصل
103	الخاتمة
140	قائمة المراجع
156	الملاحق
161	الفهرس العام

