جـامعة قاصدي مرباح، ورقلة – الجزائـر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، الطور الثالث
في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة، جباية وتدقيق

بعنوان :

تأثير تبني الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية على توجه أهداف القوائم المالية في بيئة الأعمال الجزائرية

من إعداد الطالبة : قاق هجيرة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : **2023/01/25**

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د/ مايو عبدالله	(أستاذ ، جامعة ورقلة) رئيسا
أ.د/ مقدم خالد	(أستاذ ، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا
أ.د/ عزة الأزهر	(أستاذ ، جامعة الوادي) مناقشا
أ.د/ مهاوة أمال	(أستاذ ، جامعة ورقلة) مناقشا
أ.د/ عوينات فريد	(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا
أ.د/رواني بوحفص	(أستاذ محاضر "أ"، جامعة غرداية) مناقشا

السنة الجامعية 2023/2022

جـامعة قاصدي مرباح، ورقلة – الجزائـر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، الطور الثالث
في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة، جباية وتدقيق

بعنوان :

تأثير تبني الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية على توجه أهداف القوائم المالية في بيئة الأعمال الجزائرية

من إعداد الطالبة : قاق هجيرة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : **2023/01/25**

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د/ مايو عبدالله	(أستاذ ، جامعة ورقلة) رئيسا
أ.د/ مقدم خالد	(أستاذ ، جامعة ورقلة) مشرفا ومقرر
أ.د/ عزة الأزهر	(أستاذ ، جامعة الوادي) مناقشا
أ.د/ مهاوة أمال	(أستاذ ، جامعة ورقلة) مناقشا
أ.د/ عوينات فريد	(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا
أ.د/رواني بوحفص	(أستاذ محاضر "أ"، جامعة غرداية) مناقشا

السنة الجامعية 2023/2022

الإهداء

أحمد الله المنان القدير وأشكره، الذي منّ علي بإنهاء هذا العمل

أهدي ثمرة هذا العمل إلى بحر الحنان و روض الجنان، التي لم تبخل علي بعطفها وحنانها، إلى من عبدت لي دعواتها طريق النجاح، إلى جنتي: أمي رعاها الله عز وجل .

إلى تاج رأسي في هذه الدنيا، من ملكني بقلبه الطيب الحنون، إلى مقلة عيني من اعتدت على رؤية عينيه التي تجعلني مليئة بالنشاط والمثابرة في هذه الدنيا من النجاح لا غير، إلى كنز الوجود والسند المتين والدي العزيز أطال الله في عمره.

راجية من المولى عزّ وجلّ أن يجعل لهما هذا العمل صدقة جارية، يصيبون أجرها وأجر من عمل بها.

إلى زوجي العزيز الذي كان خير سندا لي في هذا العمل وفقه الله وجعلها في ميزان حسناته

إلى صغيري وقرة عيني براء حفظه الله وبارك لي فيه

إلى من جمعتهم معي ظلمة الرحم.... إلى من يعيش أملي في وجودهم إخوتي وأخواتي والى كل عائلاتهم.

إلى عائلة زوجي وأخص بالذكر الوالد عبد الحفيظ والوالدة رحمها الله واسكنها فسيح جناته

إلى كل أساتذتي ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع، الى كل اصدقائي وزملائي وأخص بالذكر كنزة تليلي وشهرزاد بودربالة، سلمى بورحلة

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين حمدًا، لشُكرِهِ أداءً ولحقهِ قضاءً، ولِحُبهِ رجاءً ولفضلهِ نماءً ولثوابهِ عطاءً.

وعليه نتقدم بالشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف مقدم خالد

الذي مهما شكرنا لن نوليه حقه على المجهودات التي بذلها معنا

كما لم يبخل علينا بتوجيهاته وإرشاداته القيمة، وعلى تواضعه في المعاملة، فكان نعم المشرف

دون أن ننسى كل من مد لنا يد المساعدة وساهم معنا في تذليل ما واجهنا من صعوبات

وإخراج هذا العمل في شكله النهائي.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من توجيهات

وتصويبات

الملـخـص :

اعتمدت الجزائر منذ جانفي 2010، تطبيق النظام المحاسبي المالي، المستوحى من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS). وعلى عكس المخطط الوطني للمحاسبة الذي كان يهتم بالجانب التقني للمحاسبة، والمستوحى من المرجعية الفرنسية. فإن النظام المحاسبي المالي يرتكز على مبادئ ومفاهيم مجسدة في إطار مفاهيمي يقوم على مرجعية انجلوساكسونية، والذي يحدد من بين أشياء أخرى، أهداف ومستخدمي القوائم المالية. ولهذا هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير تبني إطار مفاهيمي ذو مرجعية انجلوساكسونية على توجه أهداف القوائم المالية في الجزائر. وللقيام بذلك، اعتمدت الباحثة دراسة تحليلية لبيئة الأعمال الجزائرية بالإعتماد على مؤشر الحرية الاقتصادية، بالإضافة لدراسة ميدانية، باستخدام أدوات البحث العلمي المتمثلة أساسا في : الاستبانة، الملاحظة، التحليل والتحليل الوثائقي. وقد خلصت نتائج الدراسة إلى أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتبنى ضمنيا أهداف القوائم المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (CF 1989)، والتي توصلنا إلى عدم ملائمتها لبيئة الأعمال الجزائرية، كما وجدنا أن الهدف العام للقوائم المالية في الجزائر هو تلبية احتياجات ادارة الضرائب من المعلومات بالدرجة الأولى، باعتباره المستخدم الأول للقوائم المالية.

كلمات المفتاح

إطار مفاهيمي، مستخدمي القوائم المالي، أهداف القوائم المالية، نظام محاسبي مالي، بيئة الأعمال الجزائرية.

Abstract :

Algeria has been using a financial accounting system inspired by International Accounting Standards (IFRS/IAS) since January 2010. It was influenced by the French reference, as opposed to the national accounting plan, which was concerned with the technical aspects of accounting. The financial accounting system is based on fundamentals that are expressed in an Anglo-Saxon reference conceptual framework, which defines the objectives and users of financial statements, among other things. The aim of this study is to examine the impact caused by implementing an Anglo-Saxon conceptual framework on objectives of financial statements in Algeria. To accomplish this, we conducted an analysis of the Algerian business environment based on the Economic Freedom Index. In the context of an examination of a case, the research uncovers that the conceptual framework of the financial accounting system implicitly embraces the objectives of the International Accounting Standards Board's financial statements (CF 1989), which we found inappropriate for the Algerian business environment, through employing a variety of tools primarily in: interview, observation, analysis, and analysis of archival data. We additionally found that the main goal of financial statements in Algeria is to first and foremost suit the information demands of the tax administration, as it is the primary user of financial statements.

Keywords: Conceptual framework, Users of financial statement, Objectives of financial statement, Financial Accounting System, Algerian Business Environment

فهرس المحتويات

الإهداء	I
شكر وعرفان	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	IV
قائمة الأشكال البيانية	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الملاحق	VIII
قائمة الإختصارات والرموز	IX
المقدمة	أ
الفصل الأول : تطور الفكر المحاسبي في تناول قضايا لإطار المفاهيمي	
تمهيد	02
I-1 الاطار المفاهيمي للتقارير المالية	03
I-2- التنظير المحاسبي لأهداف التقارير المالية	29
I-3- التوافق المحاسبي الدولي والأطر المفاهيمية	45
الفصل الثاني : الأدبيات النظرية حول قضايا أهداف التقارير المالية	
تمهيد	58
II- 1- -الدراسات التي إهتمت بمستخدمي التقارير المالية وعلاقتهم بالإطار المفاهيمي	59
II- 2- الدراسات السابقة التي إهتمت بأهداف التقارير المالية كأحد أهم مرتكزات الإطار المفاهيمي	64
II - 3-مساهمة الدراسة الحالية	67
الفصل الثالث : دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومدى ملائمته لبيئة أعمال الجزائرية	
تمهيد	69
III-1- الانتقال من نظام محاسبي لآخر : تغيّر الفلسفة المحاسبية في الجزائر	70
III-2- الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	76
III-3- مكانة الاقتصاد الجزائري في النظام الرأسمالي، مؤشر الحرية الاقتصادية	82
الفصل الرابع : أهداف ومستخدمي القوائم المالية في بيئة الأعمال الجزائرية	
تمهيد	108
IV-1- تصميم الدراسة الميدانية	109
IV-1-1- منهج وحدود الدراسة	109
IV-1-2- مجتمع الدراسة وعينتها	109
IV-1- 3- فرضيات الدراسة	111

IV-1- 4 المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة	112
IV-1-5- الأدوات المستخدمة	117
IV-2- النتائج والمناقشة	122
IV-2-1- عرض النتائج و اختبار الفرضيات	122

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الأطر المفاهيمية لهيئات التوحيد ذات التأثير الانجلوساكسوني	06
02	عرض مراحل مشروع الإطار المفاهيمي لل IASB/FASB	08
03	أهم التغييرات الحاصلة على الإطار المفاهيمي لل IASB-1989 ما بين 2018	12-10
04	الخصائص الأساسية للنظامين المحاسبيين الأوروبي و الأنجلوسكسوني	47-46
05	المقارنة بين الإطار المفاهيمي لل IASB و الإطار المفاهيمي لل SCF	80-76
06	وضع الجزائر في مؤشر الحرية الاقتصادية	84
07	عدد المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بحسب الطبيعة القانونية (قبل سنة 2020-2010)	**89**
08	توزيع المؤسسات الاقتصادية بحسب نشاط الإقتصاد	**90**
09	تطور تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة والعمومية في الجزائر خلال الفترة (2019-2008)	**91**
10	تطور وضعية الميزان التجاري خلال الفترة (2019-2010)	**96**
11	تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر للجزائر في الفترة الممتدة من (2008 -2019)	**98**
12	توزيع عدد مشاريع الاستثمار حسب النوع لسنة 2017	**100**
13	توزيع مشاريع الاستثمار الأجنبي المنجزة للفترة 2002-2017	**100**

	على أهم المشاريع	
14	بيانات الشركات المدرجة في السوق الرئيسي	103
15	بيانات الشركات المدرجة في سوق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة	103
16	تطور نسبة رأس مال السوق المالي إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة (2009-2017)	104
1-17	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيانات الموزعة والمستردة	111
2-17	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	112
3-17	توزيع أفراد العينة على مختلف ولايات الوطن	116
4-17	مقياس ليكارت الثلاثي	118
5-17	المحاور الرئيسية للدراسة وعدد فقراته	119
6-17	مستخلص معامل ألفا كرونباخ للمحاور الرئيسية للدراسة	121
7-17	يوضح تصنيف الإجابات وفق المتوسط الحسابي المرجح	122
8-17	مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية	123
9-17	مدى تمثيل أهداف المحاسبة لبيئة الأعمال الجزائرية	125
10-17	مدى الاختلاف بين أهداف المحاسبة المتبناة في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والأهداف الواقعية لبيئة الأعمال الجزائرية	126
11-17	ترتيب مستخدمي القوائم المالية على أساس الأولوية	127
12-17	ترتيب أهداف القوائم المالية على أساس الأولوية	128
13-17	اختبار شابيرو –ويليك للاعتدالية	129

14–17	اختبار كروسكال –ولايس	129
15–17	مصفوفة الارتباط بين المحاور الثلاثة	130
16–17	اختبار مان–وينتي	131
17–17	مصفوصة الارتباط بين المحاور	131

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	حجم الأصول المالية المتداولة في العالم	24
02	تضارب مصالح الأطراف الفاعلة حول المعلومات المحاسبية	40
03	نموذج بناء الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية مقارنة بالاطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي	81
1-04	توزيع العينة حسب الوظيفة	113
2-04	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	114
3-04	توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة	115
4-04	توزيع أفراد العينة حسب القطاع	115
5-04	مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة	117
6-04	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	120

قائمة الملاحق

الرقم	الملحق	الصفحة
01	نموذج الاستبانة باللغة العربية –الفرنسية	160-153
02	نتائج المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة	161
03	قائمة الأساتذة المحكمين	162
04	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمحاور أداة الدراسة	163
05	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية	163
06	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية	164
07	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي	164
08	نتائج إجابات المستجوبين حول ترتيب مستخدمي القوائم المالية على أساس الأولوية	165
09	نتائج إجابات المستجوبين حول ترتيب أهداف القوائم المالية على أساس الأولوية	166
10	اختبار شابيرو –ويليك للاعتدالية	167
11	اختبار كروسكال –ولايس	168
12	اختبار شابيرو –ويليك للاعتدالية	168
13	اختبار مان- وينتي	168

قائمة الاختصارات والرموز

CF(s)	Conceptual framework(s)
IASB	International accounting standards board
FASB	Financial accounting standards board
QC	Qualitative characteristics
IFRS	International Financial Reporting Standards
SCF	Système Comptable Financier
CNC	le Conseil National de la Comptabilité
GPFR	General purpose financial reporting
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
USA	United States Of America
NFC	the Non-Financial Corporation
SBS	the shadow banking system
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
AICPA	American Institute of Certified Public Accounants

المقـــدمـــــــة

مقدمـــــة

أظهرت التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال الدولية، التي عرفها النمو الكبير والمعقد للأسواق المالية والانتشار الواسع والمتزايد للشركات متعددة الجنسيات والهيئات الدولية للمحاسبة، الحاصل نتيجة التوسع الملحوظ في قاعدة مستخدمي القوائم المالية، ضرورة وجود تقارير مالية تكون متسقة الأسس وتحتوي على معلومات مفهومة، ملائمة ومفيدة قادرة على تخطي الحدود الجغرافية المتباينة للدول، كل هذا وضع المحاسبة أمام تحديات كبيرة من أجل تلبية مختلف تلك الاحتياجات.

ومن هنا تعاظمت الحاجة إلى فكرة التوافق المحاسبي الدولي حيث قامت العديد من المنظمات والهيئات المحلية والاقليمية والدولية بمحاولة ارساء قاعدة مفاهيمية موحدة للتقليل من الاختلافات المحاسبية بين الدول. مما نتج عنه في الآونة الأخيرة، حدوث تغييرات جذرية مثلت ثورة محاسبية في التنظيم المحاسبي المالي، والذي أخذ منحيين مهمين : الأول يتعلق بإدارة التنظيم المحاسبي، أي تحول السيادة من المؤسسات التنظيمية الوطنية إلى هيئة خاصة غير وطنية غير خاضعة للمساءلة إلى حد كبير، والتي تتمثل في مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويتعلق الآخر بجوهر التنظيم المحاسبي، أي المبادئ والأهداف التي تسترشد بها المعايير المحاسبية، المتمثل أساسا في الاطار المفاهيمي.

وبالرغم من أن مجلس معايير المحاسبة الدولية حقق نجاحا كبيرا في توسيع نطاق اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكنه واجه أيضا معارضة على الصعيدين الوطني والإقليمي. وتنشأ هذه المعارضة عن الاختلافات في العوامل البيئية بشكل عام والمرجعية المحاسبية بشكل خاص، التي تشكل جزءا لا يتجزأ من هياكل السوق والأطر المؤسسية والقانونية التي تعمل فيها ال شركات. وتظهر هذه القضايا بشكل خاص في النقاش حول مراجعة مجلس معايير المحاسبة الدولية لإطاره المفاهيمي الذي يعبر عن رؤيته الخاصة لثقافة المحاسبة الدولية التي تتجسد في الثقافة الانجلوساكسونية.

وقد مثلت الأزمة المالية العالمية (2008) تحولا جوهريا، فُجرت من خلالها الانتقادات لمعايير المحاسبة الدولية بصفة عامة ومعايير القيمة العادلة بصفة خاصة، والتي أشار إليها Bernard Colasse (2011) على "أنها أزمة فكرية – من المنظور المحاسبي – ترتبط بالإطار المفاهيمي والمعرفة التي تقوم عليه. وليست أزمة تقنية بحتة يمكن ربطها بسوء تطبيق معيار القيمة العادلة".

حيث تظهر أهمية الإطار المفاهيمي والذي على أساسه يتم تحديد التوجه العام للمعايير المحاسبية. والتي تتأثر بشكل مباشر بمختلف المفاهيم والمعتقدات التي يتم يتبنيها بما فيها أهداف القوائم المالية، المستخدمين الأساسين والثانويين وكذا الفروض الأساسية والمبادئ وتحديد المفاهيم المرتبطة بعناصر القوائم المالية، أين يتم صياغة المعايير بما يضمن إحترام هذا الإطار المفاهيمي الذي يعتبر دستور وأرضية لصناعة المعايير، وهو يجمع بين كل المبادئ والمفاهيم التي تشكل "جذور" معايير المحاسبة، و الوسائل الكفيلة بتحقيق الأهداف التي حددها. حيث يُقدم الإطار المفاهيمي باعتباره عامل أساسي في المحاسبة الأنجلوسكسونية و عنصراً فارق بين المحاسبتين القارية الأوروبية والانجلوساكسونية.

إذ يعتمد النموذج الأنجلوساكسوني على منطق مختلف تمامًا، يعتمد بشكل أساسي على الاختلاف في الأهداف ومستخدمي القوائم المالية، حيث يشكل هذان الأخيران حجر الأساس في بناء الأطر المفاهيمية، فدون التحديد الواضح والدقيق لمستخدمي وأهداف القوائم المالية لا يمكن استنباط باقي عناصر هذا الاطار من خصائص نوعية وفروض وغيرها. كما يؤثر تحديد مستخدم القوائم المالية، من خلال استهداف المستثمر كمستخدم أولي وأساسي لهذه القوائم على توجه المعلومة المالية، وبالتالي على أهداف القوائم المالية ومحتواها. خاصة اذا علمنا أن هدف المعلومات المالية يحدد من يحكم الشركة. إذا إن الإشكال الأساسي في هذا الموضوع يمثل تأثير التغييرات التي أحدثها الإطار المحاسبي المفاهيمي المتبني، على مستوى مستخدمي المعلومات المالية من ناحية، وعلى أهداف هذه المعلومات نفسها من ناحية أخرى.

وفي ظل هذا النقاش حول الاطار المفاهيمي ومعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية ودورها في أزمة الرهون العقارية (الأزمة المالية العالمية 2008). كانت الجزائر تشهد تغيير ثوري في نظامها المحاسبي، وهذا من خلال التوجه نحو إلغاء نظام محاسبي كامل، دام قرابة 33 سنة (النموذج الأوروبي القاري)، وتعويضه بنظام محاسبي آخر يختلف في محتواه ومرجعيته، ويعتبر نموذج مُستلاً من النموذج الدولي القائم (معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية). حيث تم إعتماده كخطوة إصلاحية للممارسات المحاسبية في الجزائر بدعوى قدرته على الوفاء بمتطلبات البيئة الإقتصادية الجزائرية. و لعل أبرز هذه التغييرات هو وضع إطار مفاهيمي مستمد من المرجعية الانجلوساكسونية. وبناءا على ماسبق يتم طرح الاشكالية الرئيسية التالية :

ما هو تأثير تبني إطار مفاهيمي ذو مرجعية انجلوساكسونية على توجه أهداف القوائم المالية في الجزائر؟

1. **الإشكاليات الفرعية للدراسة :**

1- ما هي الأهداف التي يتبناها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ؟

2- هل تستجيب أهداف القوائم المالية للإطار المفاهيمي للSCF لبيئة الأعمال الجزائرية ؟

3- ما هو واقع أهداف القوائم المالية في بيئة الأعمال الجزائرية؟ حيث تم تقسييم هذا التساؤل للإشكاليات الفرعية التالية :

أ- ما مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية؟

ب- ما مدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية؟

ت- ما مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي؟

ث- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب الخبرة المهنية؟

ج- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب القطاع؟

2. فرضيات الدراسة

1- يتبنى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ضمنيا أهداف القوائم المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (CF 1989)؛

2- لا تستجيب أهداف القوائم المالية للإطار المفاهيمي لد SCF لبيئة الأعمال الجزائرية؛

3- غياب تحديد أهداف ومستخدمي القوائم المالية في الإطار المفاهيمي أثر على جدوى النظام المحاسبي المالي،

أ- لا يوجد اهتمام بالمحاسبة من قبل الأطراف الفاعلة في بيئة الأعمال الجزائرية؛

ب- لا تمثل أهداف القوائم المالية للإطار المفاهيمي بيئة الأعمال الجزائرية؛

ت- لا تعكس القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي أهداف المحاسبة؛

ث- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب الخبرة المهنية؛

ج- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب القطاع.

3. مبررات اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع بناءا على المبررات التالية :

- المكانة التي يكتسبها الإطار المفاهيمي باعتباره دستور إعداد معايير المحاسبة الدولية، وخارطة طريق بالنسبة لمختلف أصحاب المصلحة؛
- التغييرات التي طالت الاطار المفاهيمي منذ صدوره، جعلت منه يتصدر المواضيع الشائكة والمستجدة في مجال المحاسبة؛
- باعتبار أن الإطار المفاهيمي عنصر حاسم في هيكل المعايير المحاسبية، ومن شأن التحولات النموذجية في هذا العنصر أن تؤثر على محاسبة المستقبل؛
- تبني الجزائر لإطار مفاهيمي مبهم وغامض، خاصة فيما يتعلق بمستخدمي وأهداف القوائم المالية، والذي يتسم بالجمود اتجاه التطورات الاقتصادية العالمية الجديدة، وفي ظل مختلف المناقشات والتغييرات التي مست الاطار المفاهيمي الدولي؛
- الجدل الذي فجرته الأزمة المالية لسنة 2008، والتي تم اعتبارها على أنها أزمة فكرية مرتبطة بالاطار المفاهيمي وليست أزمة تقنية مرتبطة بسوء تطبيق معيار القيمة العادلة.

4. أهمية الموضوع

- تنبع أهمية هذا البحث من المكانة التي يتبوأها الاطار المفاهيمي في مجال المحاسبة، فهو يمثل الأساس النظري الذي تقوم عليه الممارسة المحاسبية. كذلك تزامن معالجة هذه الدراسة مع التغييرات والاصلاحات التي عرفها الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2018، خاصة فيما يتعلق بالمستوى الأول الذي يحدد مستخدمي وأهداف القوائم المالية، والذي يقابله جمود اجراء أي تعديل أو تحديث في الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، وغموضه ناحية مستخدمي وأهداف القوائم المالية، خاصة إذا علمنا أن قائمة المستخدمين تم ادراجها في مسودة النظام لتقوم الجهة المسؤولة بحذفها في النسخة النهائية، كذلك باعتبار أن البيئة التي انبثق منها الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية هي بيئة رأسمالية تميزها الأسواق المالية المتطورة، والتي تختلف مقوماتها عن البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية لبيئة الأعمال الجزائرية.

5. أهداف الدراسة

- ✓ تسعى دراستنا إلى إثراء النقاش حول التحولات الأساسية في الفكر المحاسبي للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وتأثيره على توجه معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى نركز بشكل أساسي على تأثير المفاهيم التي يحملها الإطار المفاهيمي التي تم تبنيها في الجزائر، على توجه أهداف القوائم المالية، ومدى قدرة هذا النموذج بشكل عام وإطاره المفاهيمي بشكل خاص، في تقديم حلول تخدم فعلا الممارسات المحاسبية في الجزائر والبيئة الإقتصادية بشكل عام؛
- ✓ تقديم عرض لطبيعة ودور أهداف المحاسبة المالية التي تستند على قاعدة عدم تجانس المستخدمين واحتياجاتهم من المعلومات المالية؛
- ✓ التركيز على ابراز الأسس الأيديولوجية لبناء الاطار المفاهيمي، ومدى قدرتها على إعادة تركيز الممارسة المحاسبية على احتياجات المضاربين في أسواق رأس المال في ظل الأمولة، بعيدا عن الشواغل الاجتماعية والبيئية التي قد تعكس مصالح المجتمع ككل، وهو ما لا يمكن اعتباره الدور الطبيعي للمحاسبة؛
- ✓ محاولة تحديد الأهداف التي يتبناها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛
- ✓ ابراز مدى ملائمة وجدوى الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لبيئة الأعمال الجزائرية؛
- ✓ استقصاء أراء المهنيين في الجزائر حول مجموعة من القضايا المحاسبية، خاصة حول أهداف ومستخدمي القوائم المالية.

6. منهجية الدراسة وأدواتها

للإجابة على الإشكالية المذكورة سالفا، واختبار صحة الفرضيات المصاغة، تم إتباع المنهج الوصفي. من خلال عرض مختلف الأراء ومناقشتها، من أجل بناء إطار نظري للدراسة. كذلك عرض أهم الدراسات السابقة من الأطروحات والمقالات العلمية التي تناولت الموضوع، من أجل دراسة وتحليل إسهامات الدراسات السابقة المتصلة بموضوع الدراسة والوقوف على النتائج التي توصلت إليها وكيفية الاستفادة منها في التغلب على إشكالية الدراسة، وكذا اعتمدنا المنهج التحليلي في القسم الثاني من الدراسة من خلال الفصل الثالث والفصل الرابع، وذلك بغرض تحليل النتائج المتوصل اليها من مخرجات برنامج (SPSS).

أما بالنسبة للأدوات التي تم استخدامها فقد اعتمدنا بما يخص الشق النظري للدراسة أسلوب المسح المكتبي للاطلاع على المصادر والمراجع والدراسات التي لها صلة بموضوع البحث، اما الشق التطبيقي فقد اعتمدنا أسلوب الإستبيان، كما تم تحليل لبيئة الأعمال الجزائرية على ضوء مؤشر الحرية الاقتصادية، من أجل مقارنة مختلف البيانات والمعلومات التي تم إستنباطها من الإستبيان .

7. حدود الدراسة

- الحدود الزمنية : اقتصرت الحدود الزمنية لهذه الدراسة في حدود سنة 2021، والتي قمنا خلالها بمتابعة مراحل سير انجاز الدراسة الميدانية من خلال الاستبانة المعتمدة، أما فيما يخص الدراسة التحليلية للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في الفصل الثالث من الدراسة اقتصرت الفترة بين 2008-2020.
- الحدود المكانية : تهتم هذه الدراسة بالبحث عن طبيعة الأهداف المحاسبية في الجزائر، وقد مست معظم ولايات الوطن؛
- الحدود البشرية : تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والموظفين في مجال المحاسبة؛
- الحدود الموضوعية : إهتمت الدراسة بأهداف القوائم المالية وعلاقتها بالإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي دون سواها من المواضيع المحاسبية الأخرى.
-

8. خطة وهيكل البحث

للإحاطة بهذا الموضوع ومحاولة الإلمام ببعض جوانبه اتبعنا طريقة IMRAD في اعداد هذا البحث والتي تعتبر أكثر منطقية وسهولة وتسلسلا من الطرق الأخرى الكلاسيكية فهي تتميز بوضوح اقسامها، وبالتالي فإننا قسمنا موضوعنا إلى أربع فصول، حيث تم في الفصل الأول عرض تطور الفكر المحاسبي في تناول قضايا الإطار المفاهيمي، أما في الفصل الثاني فقد تم عرض مختلف الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة أين تم تقسيمها ومناقشتها وفقا لمختلف المتغيرات ذات العلاقة، في حين تم تخصيص الفصل الثالث لدراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومدى ملائمته لبيئة الأعمال الجزائرية، أما الفصل الرابع فقد تم فيه مناقشة مخرجات الإستبيان، وفي الأخير تم عرض مختلف النتائج التي توصلت لها الدراسة ضمن الخاتمة.

الفصل الأول
تطور الفكر المحاسبي في تناول قضايا الإطار المفاهيمي

تمهيد:

تعددت الطروحات حول الأطر المفاهيمية، ومدى أهميتها، في ظل الانتشار المتزايد للعولمة، حيث ادت التطورات الكبيرة في بيئة الأعمال الدولية إلى ظهور العديد من أوجه القصور بالإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي نتج عنها قصور بالتقارير المالية، تمثلت في عدم تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية الأساسية وهو ما أثر سلبا على دورها كمصدر رئيسي لمعلومات المستخدمين. وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي :

1- الاطار المفاهيمي للتقارير المالية
2- التنظير المحاسبي لأهداف التقارير المالية
3- التوافق المحاسبي الدولي والأطر المفاهيمية

I-1-الاطار المفاهيمي للتقارير المالية

I-1-1- الخلفية التاريخية لظهور الإطار المفاهيمي الدولي وتطوره :

أ- ظهور الأطر المفاهيمية :

شهدت فترة ما بعد أزمة الكساد الكبير (1929) في الولايات المتحدة الأمريكية، ظهور انتقادات شديدة للفكر المحاسبي، وكانت هذه الأزمة نقطة تحول كبير في الفكر الرأسمالي[1]. حيث بدأ الاهتمام بشكل جدي في محاولة تأصيل التطبيقات العملية للمحاسبة من الناحية الفكرية. وقد ساهم العديد من المنظرين والهيئات العلمية والمهنية، بدراسات هامة تُعتبر مصدر رئيسي لأدبيات علم المحاسبة، والذي كان هدفها الأساسي بناء إطار نظري لمبادئ المحاسبة. ونورد في مايلي أهم تلك الجهود[2] :

نُسبت أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية المحاسبة، إلى **William Paton**. من خلال أطروحته للدكتوراه، التي قدمها لجامعة ميتشجان بالولايات المتحدة الامريكية سنة 1916[3]. والتي اعتمد فيها على المنهج الاستنباطي في تحديد ستة فروض أساسية للمحاسبة هي : الوحدة المحاسبية، الاستمرارية، معادلة الميزانية، وحدة القياس وثباتها، تتبع التكلفة، والإعتراف بالإيراد[4]. والتي يمكن اعتبارها الخطوة الأولى في تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة.[5]

أثار كتاب **Paton** الكثير من الجدل بين مُنظري المحاسبة، وقد كان **John Canning (1929)** أول من عارضه، حيث انتقد محاولته لفصل النظرية المحاسبية عن النظرية الاقتصادية الكلية، باعتبار أن النموذج المحاسبي جزء لا يتجزأ من النظرية الاقتصادية، لوجود تأثير متبادل بين منتجات هذا النموذج والقرار الاقتصادي[6]. واقترح **John Canning**[7] اطارا عمليا لتقييم وقياس الأصول، بناءا على التوقعات المستقبلية، بالاضافة الى نموذج لمقابلة الايرادات والنفقات.

ليعود بعدها **Paton** بمساعدة **Littleton (1940)**[8] بإعادة صياغة الفرضيات المحاسبية، في كتابهما بعنوان "مقدمة لمعايير محاسبة الشركات/ An Introduction To Corporate Accounting Standards" والذي اعتبره البعض علامة بارزة في الفكر المحاسبي.

---

[1] بهجت محمد، أهداف المحاسبة في اقتصاد اسلامي، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز-الاقتصاد الاسلامي**، دار المنظومة، العدد 6، 1994، ص13

[2] عبد الرحمان حميد الحميد، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2009، ص 282.

[3] والتي نشرها سنة 1922 بشكل كتاب، بعنوان "نظرية المحاسبة/ The Accounting theory". وأُعيد نشره من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) سنة 1978,

[4] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مطبعة ذات السلاسل للنشر، الطبعة الاولى، 1990، ص 81.

[5] ريتشارد شرويدر وآخرون،**نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر،2006، ص 62

[6] عبد الرحمان حميد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 283

[7] ريتشارد شرويدر وآخرون،مرجع سبق ذكره، ص62

[8] عبد الرحمان حميد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص284

يليه عمل **Scott (1941)**[9]، الذي اقترح إطارا مفاهيميا للمحاسبة تضمن فروض توجيهية، وموضوع التقارير المالية والمستفيد منها. كما حدد في إطاره المبادئ التي عكست البيئة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية آنذاك. إضافة لذلك، قدم **Scott** أمثلة لكيفية تطبيق هذا الإطار المفاهيمي في عملية إعداد المعايير. وكان أول من وضع إطار نظري، استنتاجي، معياري ليكون بمثابة الأساس للمبادئ المحاسبية.

ومن الدراسات البارزة خلال هذه الفترة : دراسة **Sanders, Hatfield, Moore (1938)** التي اقترحت معايير محاسبية، بناءا على مبادئ وأساسيات مفترضة، ملائمة للتطبيق في بيئتهم آنذاك. ودراسة **Littleton (1953)** بعنوان "هيكل نظرية المحاسبة" باستخدام الأسلوب الاستقرائي[10]. كذلك **Stephen Gilman**[11] **(1939)** الذي كان لمجهوده أثر واضح في العديد من المفاهيم المحاسبية، خاصة مفهوم الدخل.

وقد برز اهتمام المنظمات المهنية بصياغة نظرية للمحاسبة، في منتصف الثلاثينيات من القرن العشرين، التي أُسْتُهِلّت من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية **(AAA)** سنة 1936، حيث أصدرت قائمة بعنوان "قائمة مبدئية بالمبادئ المحاسبية المؤثرة على التقارير السنوية للشركات"، وكان هدف هذه القائمة توفير ارشادات للجنة تداول الأوراق المالية والبورصة **(SEC)** التي كانت حديثة النشئة آنذاك، غير أنها تلقت انتقادات لاذعة من قبل الاكاديميين، لاعتمادها الكبير على نموذج التكلفة التاريخية، التحفظ المحاسبي، كما أظهرت القائمة التفرقة بين الأداء التشغيلي الجاري ومفاهيم الدخل الشامل، التي مازالت لحد الساعة موضع نقاش.[12]

وفي سنة 1938، نشر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)**[13]، دراسة بعنوان "قائمة بمبادئ المحاسبة". ألّفه كل من **Thomes H, Henry Rand Hatfield, and Underhall Moore**، والتي وصفت ظاهريا بأنها نظرية محاسبة، وقد كان الهدف من هذا المنشور، هو توفير ارشادات للجنة تداول الأوراق المالية والبورصة **(SEC)**، حول أفضل الممارسات المقبولة.

نشطت بعد تلك الفترة عملية إصدار معايير محاسبية مختلفة، من قبل لجنة الاجراءات المحاسبية، لجنة تداول الأوراق المالية، المعهد الأمريكي للمحاسبين، مصلحة الضرائب الأمريكية، وإدارات أسواق المال وغيرها من الهيئات المهنية، الأمر الذي أدى إلى ظهور الكثير من المعايير المحاسبية التي تتناقض فيما بينها في العديد من الحالات. وكانت تهدف هذه المعايير إلى تضييق نطاق البدائل المحاسبية، وتوفير معلومات أفضل وأدق للمستثمرين والمتعاملين مع الشركات حتى لا يتكرر ما حدث من تضليل

---

[9] Carol Lawrence and Jenice P. Stewart, DR SCOTT'S CONCEPTUAL FRAMEWORK, **The Accounting Historians Journal**, Vol. 20, No. 2 (December 1993), pp. 95-117, pp 95-115.

[10] عبد الرحمان حميد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص284

[11] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 82

[12] ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 65

[13] نفسه

للمستثمرين من قبل. الأمر الذي تطلب ضرورة الإسراع في وضع مبادئ وقواعد تشكل إطارا عاما للفكر المحاسبي، حتى لا تخرج بعض المعايير التي يتم إصدارها عن هذا الإطار.[14] والتي دفعت بجمعية المحاسبة الأمريكية **(AAA)**، إلى تشجيع الأبحاث الميدانية لوضع أسس عملية للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي، التي أثمرت عن تقرير(1957)، والذي تم فيه إعادة تعريف كل من الإيراد، الأصول، النفقات، وحقوق الملكية. وإعادة تحديد المبادئ المحاسبية.[15]

في فترة الستينيات، اقتنع ممتهني المحاسبة في **USA**، بالدور الفعال الذي تلعبه الأسس الفكرية في بناء المعايير المحاسبية، مما حضّ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)** بتأسيس مجلس معايير المحاسبة **(APB)** سنة 1958، ليحل محل لجنة الإجراءات المحاسبية **(CAP)**[16]. والتي يمكن اعتبارها المحاولة الأولى والحقيقية لوضع إطار مفاهيمي للمحاسبة من قبل الهيئات الرسمية[17].

واجه مجلس معايير المحاسبة **(APB)** انتقادات لاذعة، بسبب إصداره لمعايير محاسبية تعتبر حلول لمشاكل قائمة، دون الإستناد إلى إطار مفاهيمي. كما لم يستطع تقديم تبريرات علمية لأغلب المعايير التي أصدرها.[18]

وفي سنة 1971، شُكلت لجنة **Wheat** (1972) و**Trueblood** (1973) من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)**، نتيجة فشل مجلس معايير المحاسبة **(APB)** في بناء إطار مفاهيمي ملائم. وأسفرت توصيات لجنة **Wheat** عن ضرورة تأسيس مجلس معايير المحاسبة المالية **(FASB)** سنة 1973[19]، والذي أدرج على الفور في برنامج عمله مشروع تطوير إطار مفاهيمي، لتؤدي الأعمال العديدة التي اضطلع بها المجلس إلى إصدار واعتماد "قوائم مفاهيم المحاسبة المالية **(SFAC)** سنة 1978[20].

وكحويصلة لما سبق، تعتبر **USA** أول من تبنى إطارًا مفاهيميًا، تتويجًا للعديد من الدراسات، والذي لاقى حفاوة قبول من قبل العديد من الدول، التي اتبعت نفس اسلوب **FASB** في إصدراها لأطرها المفاهيمية. و تُمثِلُ أغلبها الدول الناطقة باللغة

---

[14] بهجت محمد، مرجع سبق ذكره، ص13

[15] عبد الرحمان حميد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص286

[16] نفسه

[17] ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 66

[18] عبد الرحمان حميد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص290

[19] SOLOMON, Aris; SOLOMON, Jill. **A conceptual framework of conceptual frameworks**: **positioning corporate financial reporting and corporate environmental reporting on a continuum**. Sheffield University, School of Management, 2000.p 18

[20] PLATET-PIERROT, Françoise. **L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable**: **Etude du message du Président des sociétés cotées françaises**. 2009. Thèse de doctorat. Université Montpellier I.pp 45,46.

الانجليزية، بالاضافة لهيئة معايير المحاسبة الدولية (**IASC**) 1989، والجدول الموالي يلخص أهم الدول الانجلوساكسونية السباقة لمحاكاة USA في اطارها المفاهيمي :

الجدول رقم (01) : الأطر المفاهيمية لهيئات التوحيد ذات التأثير الانجلوساكسوني

الدولة	الولايات المتحدة	استراليا	كندا	دوليا	نيوزيلندا	المملكة المتحدة
هيئة التوحيد (التقييس)	مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)	مجلس معايير المحاسبة الأسترالي (AASB)	مجلس المعايير المحاسبية (CNC)	لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)	معهد المحاسبين القانونيين في نيوزيلندا (ICANZ)	مجلس معايير المحاسبة (ASB)
تاريخ أول إصدار	1978	1985	1988	1989	1993	1999
عنوان الوثيقة	قوائم للمفاهيم المحاسبية	قوائم للمفاهيم المحاسبية	الأسس المفاهيمية للقوائم المالية	إطار لإعداد وعرض القوائم المالية	قائمة المفاهيم للتقارير المالية للأغراض العامة	قائمة المبادئ للتقارير المالية

Source : **PLATET-PIERROT, Françoise.** L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable: Etude du message du Président des sociétés cotées françaises**. 2009. Thèse de doctorat. Université Montpellier I.p 39.**

على المستوى الدولي، اعتمد IASB إطار مفاهيمي مستمد من القوائم المفاهيمية لمجلس FASB، والذي أقرته IASC في أفريل 1989، لتواصل IASB العمل به منذ أفريل 2001، وكان أقل تطورا من قوائم مفاهيم FASB، حيث كان يحتوي الكثير من المفاهيم الأساسية التي تحتاج لمزيد من الشرح.[21] ويظهر جليا تأثر الإطار المفاهيمي للIASB بـ (CF) للـ FASB، وهو ما أجمع عليه العديد من الباحثين أمثال : رياض العبد الله (2007)[22]، GEOFFREY WHITTINGTON (,A[23] 2008[24]B)، Yeong C. Choi and Sylwia Gornik-Tomaszewsk (2018)، Colasse Bernard and Céline Michaïlesco (2021)[25]، ومنهم Richard (A 2005)[26] الذي أعتبر أن وثيقة CF المحررة من (IASC)

[21] Gornik-Tomaszewski, Sylwia, and Yeong C. Choi. "The conceptual framework: Past, present, and future." *Review of Business* 38.1 (2018): 47-58,p51

[22] رياض العبدالله، المحاسبة سلاح ايدولوجي نفاذ، عولمة المحاسبة: تجريدية لفرض توليفة معتقدات الدولة الواحدة على العالم،**المجلة العربية للإدارة**، مصر، 2007.ص6.

[23] Whittington, Geoffrey. "Fair value and the IASB/FASB conceptual framework project: an alternative view." *Abacus* 44.2 (2008): 139-168.p 143.

[24] Ibid., p 498.

[25] Colasse, Bernard, and Céline Michaïlesco. "Du discours des normalisateurs anglo-saxons sur la qualité de l'information comptable." ACCRA 2 (2021): p 11.

[26] PLATET-PIERROT, Op.Cit ,p 49.

ليست سوى نسخة طبق الأصل من CF الأمريكي. فبالرغم من أنه أقل تفصيلاً، غير أن محتواه قريب جدًا من محتوى SFAC 1 و 2 للـ FASB.

بعد الانتشار الواسع للاطر المفاهيمة حول العالم وتباينها، ظهرت الحاجة لوجود اطار مفاهيمي موحد لتوفيق الممارسات المحاسبية بين الدول. ونتيجة لذلك اتفق المجلسان (IASB/FASB) على العمل بشكل مشترك لوضع معايير جديدة مستقبلا ومحاولة التوفيق بين الموجود منها. خاصة بعد الانتقادات الموجهة لكلا الاطارين بسبب عدم اتساقها داخليا من جهة، وعدم وضوحها واختلاف مفاهيمها من جهة أخرى. كما أن بعض جوانب الأطر عفا عليها الزمن ولا تعكس بشكل كامل الفكر المحاسبي في العقود الثلاثة الماضية[27]. إضافة إلى عدم إكتمال جوانب أخرى كان مخططا لها، في الإطارين مثل قضية القياس[28].

نظراً لأوجه القصور المذكورة أعلاه، اعتُبر وضع إطار مفاهيمي أحد أهم جوانب الجهود الرامية إلى التقارب بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) في US والمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS. من خلال اتفاق نوروالك (2002)، حاول المجلسان في إطار جهدهما المشترك، وضع معايير تكون أكثر استنادا إلى المبادئ وأقل توجيها في طبيعتها، ومتقاربة دوليا[29].

ونظرا للتأثيرات المميزة لهاتين المنظمتين، لقي مشروع التقارب هذا اهتماما كبيرا من العاملين في مجال المحاسبة، والأكاديميين، والمجتمعات على نطاق واسع، حيث باشرت العديد من الدول في تبني الاطر المفاهيمية ومنها الاتحاد الاوروبي سنة 2005.

أُضيف مشروع الإطار المفاهيمي إلى جداول أعمال (IASB/FASB) في أكتوبر 2004. وأعطى المجلسان الأولوية للمسائل التي يُعتقد أنها ستعود بفوائد على وضع المعايير في الأجل القريب. وتم الاتفاق على اعتماد وثيقة واحدة (مثل إطار IASB بدلاً من سلسلة من القوائم المفاهيمية) تتضمن ملخصاً وأساساً للاستنتاج، من خلال التركيز على المؤسسات التجارية في القطاع الخاص أولا. ثم النظر في إمكانية تطبيق هذه المفاهيم على التقارير المالية، للمؤسسات غير الربحية في القطاع الخاص ومؤسسات الأعمال في القطاع العام. وقُسم المشروع إلى مراحل من A-H، حسب الجدول الموالي[30] :

[27] Gornik-Tomaszewski, Sylwia, and Yeong C. Choi. Op.Cit ,p 49.

[28] Whittington, Geoffrey. Op.Cit , p 141

[29] Gornik-Tomaszewski, Sylwia, and Yeong C. Choi. Loc. Cit.p 49.

[30] Ibid.p 51.

الجدول رقم (02) : عرض مراحل مشروع الإطار المفاهيمي للـ IASB/FASB

المرحلة	الموضوع	الحالة	النتائج
A	الأهداف والخصائص النوعية	أنجز	التقارب بين الفصلين 1 و 3 من SFAC رقم 8 للـ FASB والفصلين 1 و 3 من الإطار المفاهيمي للـ IASB (2010)
B	عناصر التقارير المالية والاعتراف	بدأ	أعادت المجالس النظر في تعاريف عناصر القوائم المالية
C	القياس	بدأ	عدد قليل من القرارات المؤقتة التي توصلت إليها المجالس
D	كيان الإبلاغ	تم العمل عليه	ورقة المناقشة DP (2008) ومشروع العرض ED (2010)
E	العرض والإفصاح ، بما في ذلك حدود الإبلاغ المالي	لم ينجز	لا شيء
F	الغرض من الاطار ووضعيته في التسلسل الهرمي للـ GAAP	لم ينجز	لا شيء
G	قابلية التطبيق على القطاع غير الهادف للربح	لم ينجز	لا شيء
H	المسائل المتبقية	لم ينجز	لا شيء

Source: Gornik-Tomaszewski, Sylwia, and Yeong C. Choi. Loc. Cit.p 51.

قرر (IASB) سنة 2011، استكمال تنقيحات الإطار المفاهيمي بصورة مستقلة، بتشجيع من أصحاب مصلحة دوليين، خلال مشاورة عامة بشأن جدول أعماله. ورئي أن أوجه القصور في الإطار الحالي تشمل إرشادات محدودة بشأن القياس وبشأن العرض والإفصاح، فضلا عن الدور الغير واضح لعدم اليقين في قرارات الاعتراف والقياس. ولوحظ أيضا أن التوجيهات القائمة بشأن الوقت الذي ينبغي فيه إثبات الأصول والخصوم قد عفا عليها الزمن.[31]

واستجابة لذلك، أعاد IASB بدء مشروعه للإطار المفاهيمي سنة 2012، وقرر تنفيذه في مرحلة واحدة. وكانت الخطوة الأولى في الإجراءات القانونية الواجبة، نشر ورقة مناقشة DP بعنوان عرض الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، والتي نشرت في يوليو 2013 (IASB، 2013).[32]

[31] Gornik-Tomaszewski, Sylwia, and Yeong C. Choi. Op.Cit .pp 54,55.

[32] Idem.

وبعد تطبيق الإجراءات القانونية الواجبة، بما في ذلك عقد عشر جلسات عامة بين سنتيي 2014 و2015، نشر IASB مشروع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي: الأساس للاستنتاجات، في ماي 2015.[33]وتم تمديد فترة التعليق على ED المعتادة[34]، حتى نهاية نوفمبر 2015، بناء على طلب أصحاب المصلحة.

وغطى التحديث الأخير جل عناصر الإطار المفاهيمي، بما في ذلك الفصول المتعلقة بأهداف التقارير المالية والخصائص النوعية للمعلومات المفيدة استنادا إلى الفصول الصادرة في 2010، ولكن مع التغييرات المقترحة في بعض جوانب تلك الفصول.[35]وتلقى المجلس 233 رسالة تتضمن تعليقات أصحاب المصالح، وعقد أكثر من 80 اجتماعا للتوعية من خلال ED.

وضع IASB الصيغة النهائية للإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، من خلال توفير مجموعة من المفاهيم، أكثر اكتمالاً ووضوحاً وتحديثاً لاستخدامها عند وضع معايير الإبلاغ المالي الدولية أو تنقيحها. حيث تم نشر هذا الإطار المفاهيمي المنقح في 29 مارس 2018 (IASB ، 2018).[36]

ب- تطور الاطار المفاهيمي لل IASB :

تم تنقيح CF سنة 2010 كجزء من التعاون القائم على التقارب مع FASB (التقارب بين معايير IFRS وGAAP)، ليتم التخلي في نهاية المطاف عن هذه المحاولات، وقرر IASB إعادة تنشيط مشروعه المتعلق بالإطار المفاهيمي بصورة مستقلة، والذي بلغ ذروته بإصدار CF (2018). ومقارنة بالنسخ السابقة، أدخل هذا الإطار فصولا جديدة عن القياس، الإعتراف، العرض، والإفصاح. كما تضمن تحديثاً كبيراً للتعاريف ومعايير الاعتراف بالأصول والخصوم، وتوضيح للمفاهيم المهمة كالإشراف، الحيطة والحذر، وعدم اليقين في القياس، وتغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل (IASB، 2018 B).

وفيمايلي عرض لأهم التطورات التي حدثت على CF لل IASB :

[33] وفي الوثيقة الثالثة التي نشرها IASB في اليوم نفسه ، 28 أيار/مايو 2015 ،كانت عبارة عن مشروع عرض لمراجعة تحديثات الإطار المفاهيمي، والتعديلات المقترحة على المعايير الدولية IFRS 2 ، IFRS 3 ، IFRS 4 ، والمعيار الدولي IFRS 6 ، وIAS1 ، IAS8 ، والمعيار IAS34 ، SIC-27 ، SIC-32، ولجميع مسودات العرض الثلاثة المتعلقة بالإطار المفاهيمي نفس التاريخ الأصلي لاستحقاق رسائل التعليق، وذلك في 26 تشرين الأول/أكتوبر 2015

[34] البالغة 150 يوما

[35] Gornik-Tomaszewski, Sylwia, and Yeong C. .Choi .Op.Cit.p 55.

[36] Ibid.p 56.

الجدول رقم (03) : أهم التغييرات الحاصلة على الإطار المفاهيمي لل IASB ما بين 1989-2018

عناصر الإطار المفاهيمي	أهم التغييرات
اسم الإطار	سمي الإطار المفاهيمي منذ 2010 بالإطار المفاهيمي للتقارير المالية، حيث يرى Kuzina (2013) أن هذا الإسم الجديد للإطار يتلاءم مع التوجه نحو التقارير المتكاملة للأعمال.
هدف الإطار	لم يحدث تغير جوهري في هدف الإطار مابين إطار 1989 و2010 ولكن حدث تغيير في إطار 2018 حيث تم اختصار أهداف الإطار وتم النص بالتركيز على دور الإطار في العمل على دعم المساءلة بتخفيض دعم ملائمة المعلومات، ودعم الكفاءة الاقتصادية وتحسين تخصيص الموارد، إضافة إلى النص على أن الإطار هو المرجعية الأساسية لتطوير المعايير وفي حالة أي خروج عن الإطار فأن المجلس سيشرح ذلك في المعيار.
مستخدمي القوائم المالية	ركز الإطارين الأخيرين على تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين، أي أن التطور الذي لحق على الإطار هو الاهتمام بمقدمي رأس المال بالمنشأة دون غيرهم من الفئات الأخرى وذلك على الرغم من أن تلك المعلومات قد تكون مفيدة أيضا لبعض الفئات الأخرى. وهذا لا ينفي أن اطار 1989 أشار الى هذه النقطة بطريقة غير مباشرة أو بشكل غير صريح، حين اعتبر أن القوائم المالية موجهة بالدرجة الاولى للمستثمرين.
هدف القوائم المالية	اختلف اهتمام الإطار المفاهيمي، حيث ركز الإطارين الأخيرين فقط على احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين ومقدمي القروض، بينما إطار 1989 كان تركيزه على نطاق أوسع من المستخدمين. تضمن الإطار الأول 1989 مفهوم الإشراف كأحد أهداف التقارير المالية إلا أن الإطار المعدل 2010 قام باستبعاد هذا المفهوم، ثم في الإطار المعدل 2018 تم إعادة المفهوم مرة أخرى. ويرى Georgiou (2018) أن استبعاد هذا المفهوم سنة 2010 أدى إلى اثارة قلق المستخدمين بأن حاجاتهم من المعلومات لغرض مساءلة الإدارة قد تم تجاهلها.
الفروض	تم استبعاد فرض الاستحقاق وفرض الاتساق، في الإطارين 2010- 2018 ، على الرغم من أن الإطار نص ضمن الأهداف أن أساس الاستحقاق يقدم معلومات أكثر ملائمة من الأساس النقدي، كما تم الإشارة إلى أن الاتساق يساهم في تحقيق القابلية للمقارنة.
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	ركز الإطارين (2010-2018) على التمثيل الصادق بدلا من إمكانية الاعتماد، غير أن إطار 2010 استبعد مفهوم التحفظ ثم تم إعادته مرة أخرى إلى إطار 2018 ولكن بمفهوم مغاير لما هو متعارف عليه في الدراسات المحاسبية حيث أصبح أقرب ما يكون عليه مفهوم الحذر عند إعداد الاحكام الشخصية والتقديرات وبذل العناية المهنية عند التقدير، بما يدعم الحيادية. ركز الإطار الأخير على الخصائص النوعية وتوضيح أهمية أخذ عدم التأكد في القياس في الاعتبار، مما قد يترتب عليه تعديلات جوهرية في بعض المعايير خاصة تلك التي تتعلق بقياس القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية التي ليس لها سوق نشطة أو يصعب الحصول على قياس للقيمة بدرجة أقل من عدم التأكد. كما أضاف إطار 2018 إلى أنه عند عمل التقديرات يظهر عدم التأكد، ولا يخل اجراء التقديرات المعقولة بنفعية المعلومات إذا تم وصفها بدقة ووضوح حتى في ظل عدم التأكد المرتفع فذلك لا يمنع التقدير لتقديم معلومات مفيدة، غير أنه في بعض الحالات إذا أدى ذلك إلى عدم تحقيق التمثيل الصادق فيتم تغليب التمثيل الصادق.
القيود	قياسا على الإطار التقليدي، فقد استبعد الإطار الأول 1989 مفهوم الحيطة والحذر من القيود المحاسبية، وأدرجه ضمن أحد سمات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتعلقة بخاصية إمكانية الاعتماد على

	المعلومات. كما استبعد الإطارين الأخيرين قيد التوازن بين الخصائص النوعية على اعتبار أن الملائمة والتمثيل الصادق متكاملان وغير متعارضان، إلا فيما قد ينتج عن تأثير عدم التأكيد والذي أكد الإطار الأخير إمكانية التعامل معه بالمزيد من الشفافية في الإفصاح، إضافة إلى حسم الإطار لذلك الأثر لمصلحة التمثيل الصادق إذا أثر عدم التأكد جوهريا ولم يكن من الممكن معالجته من خلال الإفصاح. غير أن (cascino et al 2016) يرى أنه مازال هناك حاجة للتوازن بين الخصائص النوعية في ظل إعادة هدف الإشراف مرة أخرى، والذى قد يتطلب معلومات تختلف في خصائصها عن تلك المطلوبة لهدف التقييم. إضافة إلى إشارة الإطار الأخير إلى احتمالية وجود تعارض في ظل عدم التأكد المرتفع بين الملائمة والتمثيل الصادق.
تعريف عناصر القوائم المالية	الأثر عل مفهوم الأصول : • تم فصل تعريف الأصل على أنه مورد اقتصادي، وذلك لتوضيح أن الأصل هو مورد اقتصادي ولم يعد أقصى تدفق داخل للمنافع الاقتصادية. • تم الغاء "تدفقات متوقعة" والتالي أصبح من غير الضروري أن تكون تلك التدفقات مؤكدة أو حتى محتملة لينطبق عليها تعريف الأصل. • تخفيض احتمالات المنافع الاقتصادية قد يكون له تأثير على قرارات الاعتراف بالأصول وقياسها. الأثر على مفهوم الخصوم: • تم ادراج معيار "عدم إمكانية تجنب الالتزام"ضمن تعريف الخصوم، ليكون أحد المحددات الهامة للاعتراف بالخصوم. أشار الإطار الأخير صراحة إلى أن المقابلة Matching ليس أحد أهداف هذا الإطار (فقرة 5-5) وهو ما يتماشى مع مدخل الميزانية الذي تم تبنية في الإطار المفاهيمي الدولي.
الإعتراف	أشار الإطار الأخير (إطار 2018) صراحة إلى ضرورة مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمعايير أساسية لاتخاذ قرار الاعتراف أو عدم الاعتراف بعناصر القوائم المالية، وقد استهدف المجلس من ذلك تحقيق المزيد من الترابط بين مكونات الإطار المفاهيمي بما يجعله يقترب من تعريف النظرية، وليس لمجرد زيادة أو تخفيض مدى الاعتراف بالأصول والخصوم. يلاحظ أن الإطار خفض مستوى الاحتمالية عند تعريف الأصول إلا أنه تطلب تطبيق معيار الملائمة عند الاعتراف بها وأشار إلى أن الملائمة لا تتحقق إذا كان احتمال تدفق الموارد ضعيفا وبالتالي أعاد مرة أخرى أهمية احتمال تدفق الموارد عند الاعتراف. ومنه يرى الباحث شريف علي أن المفهوم الجديد أصبح لا ينعكس في معايير الاعتراف وهو مايمثل عدم الترابط في الإطار
قياس بنود القوائم المالية	قدم الإطار الأخير إرشادات أكثر توسعا مقارنة بالأطر السابقة فيما يتعلق باختيار طرق القياس والمنبثقة عن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. بما يقدم إطار متكاملا وأكثر تماسكا. أشار الإطار الأخير صراحة إلى مقياس القيمة العادلة والذي لم يكن مشارا إليه كأحد أسس القياس في الأطر السابقة على الرغم من توسع المعايير الدولية في استخدام وتطبيق القيمة العادلة للقياس المتزايد لعناصر القوائم المالية.
إلغاء الاعتراف	تم إضافة إرشادات الاعتراف بالإطار الأخير والذي لم تكن موجودة في الإطارين السابقين رغم أنه كان من المنطقي أن يتم الغاء الأصل إذا لم تصبح شروط الاعتراف قائمة في لحظة معينة.
العرض والإفصاح	الإضافة التي قدمها الإطار الأخير فيما يتعلق بإرشادات العرض والإفصاح ركزت بصورة كبيرة على أن ذلك العرض يجب أن يؤدي إلى تدعيم نفعية المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق الخصائص النوعية

	للمعلومات المحاسبية وهو ما يحقق الهدف العام من إعداد وعرض القوائم المالية.
كيان الإبلاغ	أضاف إطار 2018 فصل جديد يتعلق بتحديد كيان الإبلاغ، وهي تلك التي تكون مطالبة الزاميا، أو تختار، أن تعد قوائم مالية. وذلك لا يتطلب بالضرورة أن تكون وحدة لها شخصية قانونية مستقلة، فقد تكون جزء من منشأة قائمة، أو قد تكون أكثر من منشأة قائمة. وهو ما يؤدي إلى التأسيس النظري لإعداد القوائم المالية المنفصلة والقوائم المالية الموحدة (بين الشركة القابضة والشركات التابعة) والقوائم المالية المدمجة (بين منشأتين أو أكثر لا يحكمهما علاقة الشركة القابضة بالتابعة)، وذلك على عكس الممارسات السابقة التي اعتمدت في تحديد كيان الإبلاغ وحدوده على المعايير المحاسبية مثل معيار IFRS10 "القوائم المالية المجمعة" ومعيار IAS27 "القوائم المالية المنفصلة"، والتي لم تكن تستند إلى أي خلفية نظرية في الإطار المفاهيمي السابق.

المصدر : شريف علي كهموش، أثر تطوير الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الدولية على نظرية المحاسبة، تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الحادي والعشرين، جامعة الاسكندرية، مارس 2018 (بتصرف)، ص ص 4-14

I-1-2- مفهوم الاطار المفاهيمي :

اختلف العديد من الباحثين في تقديم تعريف موحد للإطار المفاهيمي، واغلب التعريفات كانت تتجه نحو تقديمه أو عرضه على أنه نظرية. حيث اقترح Deegan (2001)، تعريفين لمصطلح النظرية، الأول من قاموس Macquarie :

" مجموعة متناسقة من الاقتراحات العامة المستخدمة كمبادئ لتفسير فئة من الظواهر"

«a coherent group of general propositions used as principles of explanation for a class of phenomena »

والثاني اقترحه Hendriksen في عمله على نظرية المحاسبة (1970) :

" مجموعة متناسقة من المبادئ الافتراضية والمفاهيمية والعملية التي تشكل الإطار المرجعي العام لمجال التحقيق"

«a coherent set of hypothetical, conceptual and pragmatic principles forming the general framework of reference for a field of inquiry» .

يعتبر Françoise Platet (2010) أن التعريف الثاني الذي اقترحه Hendriksen قريب جدًا من ذلك الذي قدمه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لإطاره المفاهيمي: " نظام متماسك من الأهداف والأساسيات المترابطة التي تحدد طبيعة ووظيفة وحدود الإبلاغ المالي"[37] (FASB, 2004b, p. 1)، مما يؤدي إلى النظر في الإطار المفاهيمي كنظرية للمحاسبة. وهذا ما أشار إليه Colasse (2000b) على أن CF إطار نظري محدد مسبقًا يسمح لـ FASB بإضفاء الشرعية على خياراته من وجهة نظر علمية[38]. في حين يرى (الشيرازي، 1990)[39]، أن "الإطار المفاهيمي يمثل الفكر الأساسي الذي يكمن وراء النظرية

[37] FASB, 2004b, p. 1

[38] PLATET-PIERROT, Françoise. Op.Cit. p46.

[39] عباس مهدي الشيرازي،مراجع سبق ذكره، ص153

(ما وراء النظرية من فكر) Metatheory، أو البنية الأساسية التي عليها يتم تأسيس الفروض والمبادئ". ويعرفه Alfred Gherbi, R., and A. Stettler(2005)[40]: على أنه بيئة منظمة وملائمة ومتماسكة ومستقرة، حيث تُحدد أهداف القوائم المالية والمبادئ المحاسبية والتعاريف والتدابير اللازمة لإعدادها وعرضها من أجل تحقيق الأهداف المحددة.[41]

وعلى العكس من ذلك انتقد العديد من الباحثين CFs. حيث يرى Solomons (1989)، أن المبادئ التوجيهية لمعايير التقارير المالية "Guidelines for Financial Reporting Standards " تجنبت استخدام مصطلح "الإطار المفاهيمي" في العنوان. ولم تناقش هذا الإغفال، بسبب الجدل المحيط بالإطار المفاهيمي وضرورة تعريفه وما يهدف إلى تحقيقه. كما اعتبر Bryer (1998) أن مشروع الإطار المفاهيمي لل FASB غير موضوعي ومبهما، وقد اعتمد في تفسيره على النظرية الماركسية، لتحديد المحاسبة على "أساس علمي"، عن طريق تغييره لتعريف الأصول والخصوم، مما خلق واقعا مختلفا (مغايير) تماما، قد يؤدي إلى حدوث اضطراب كبير في CF.[42]

في حين تعتبر Dennis[43] (2018) أن مفهوم CF لا يزال غامض بالرغم من مرور أربعين سنة من الاستكشاف في بناء هذا الإطار، كما ترى أن معدي CFs لا يسترشدون بمفهوم واضح له، وأن الاتصال بين هاته CFs يقوضه الاختلاف في فهم ماهيتها. حيث لم يتم إجراء تحقيق مفاهيمي في طبيعته أو في التعابير المستخدمة في وصفه. واقترحت أن تكون نقطة البداية لمشروع CF، استفسارًا مفاهيميًا عن مفهوم الإطار المفاهيمي.[44]

I-1-3-دور الإطار المفاهيمي وشرعيته:

تلعب CFs دورا هاما في تحديد طبيعة وتطور قواعد الإبلاغ المالي[45]. وحسب Macve (2010) كان دور الإطار المفاهيمي في المحاسبة موضع نقاش كبير[46]. حيث قدم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مشروع إطاره المفاهيمي، سنة

---

[40] Alfred Gherbi, R., and A. Stettler. "Les cadres conceptuels comptables et les méthodes d'évaluation." **L'Expert-Comptable Suisse** 4 (2005): p 241.

[41] ويرى Alfred Gherbi and A. Stettler أنه يجب تنظيم البيئة لأن القدرة على تقديم أو نقل معلومات مفيدة تتوقف على مستوى تنظيم عناصر القوائم المالية. وتكفل أهمية البيئة أن تكون المبادئ المستخدمة في القوائم المالية ملائمة وفقا للهدف. يضمن الاتساق أن التركيب الهرمي للمعايير المختلفة لا تتعارض مع بعضها البعض أو مع المبادئ الأساسية.

[42] Aris Solomon, Jill Solomon, A CONCEPTUAL FRAMEWORK OF CONCEPTUAL FRAMEWORKS: POSITIONING CORPORATE FINANCIAL REPORTING AND CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING ON A CONTINUUM, Paper number 04/05, She<ffield University, School of Management, 2000, pp 22-23.

43 Dennis, Ian. "What is a conceptual framework for financial reporting?." **Accounting in Europe** 15.3 (2018): p374-401.

[44] Dennis, Ian. "The Conceptual Framework–A 'Long and Winding Road'…." **Accounting in Europe** 16.3 (2019): P 2.

[45] David Sutton, Conceptual framework coherence: why and how, **WORKING PAPER SERIES No. 88**, 2011, p 05.

1976 : كحل أساسي، ودستور،ودليل لعمله[47]. وفي سنة 1985، أضاف Miller[48] ثلاث نقاط رئيسية لدور الإطار المفاهيمي : وصف الممارسات الحالية، وصف الممارسات المستقبلية، وتحديد المصطلحات والأسئلة الأساسية. يليه Heath[49] سنة 1988، بإضافة هدفين رئيسيين لل CF : العمل كدليل لواضعي المعايير (الدور "التنموي")، وكذلك مساعدة الآخرين على فهم أفضل لعملية إعداد التقارير المالية (الدور التعليمي). حيث تم توضيح هذين الدورين بوضوح في مقدمة الإطار المفاهيمي (CF) الأمريكي، وبشكل خاص في إطار (IASB). يحدد الإطار المفاهيمي المفاهيم والمبادئ التي يقوم عليها توحيد المعايير المحاسبية، وكذلك أهداف القوائم المالية. فحسب Anthony (1987)، سيؤدي عدم وجود إطار مرجعي محدد مسبقًا إلى تطوير معايير قائمة على المفاهيم الفردية. ويمكن تشبيه الإطار المفاهيمي بـ "مسار التنقل" الذي يجب اتباعه حتى لا نضيع في تعقيدات استخدام لغة المحاسبة وتفسيرها.[50]

ومن جانب آخر، يشكك بعض الباحثين في شرعية الإطار المفاهيمي على مستويين: على مستوى المصادر التأسيسية لمفاهيم الوثيقة وأفكارها من جهة، وعلى مستوى التناقضات الجوهرية، فضلا عن تلك الموجودة بين الإطار المفاهيمي ومعايير معينة من جهة أخرى. فمن خلال تصنيف المحاسبة ضمن العلوم الإنسانية، ذكر Seidler (1984) أنه لا يوجد إطار مفاهيمي في العلوم الإنسانية، وأن تطويره يدل على غرور الجهل الذي أظهره FASB.[51] وإلى جانب Graeme Dean (2003)[52] يرى الباحثان Dean and Clarke (2003[53])، أن الإطار المفاهيمي هو نتيجة الخلق والاختراع من جانب المؤلفين، عندما لا تتوافق الظواهر الملحوظة مع توقعاتهم.

كما يعتبر Meller(1985)[54] أن الإطار المفاهيمي هو فشل لأولئك الذين يتوقعون الحقائق المطلقة. لكنه اعترف من البداية بأن الإطار المفاهيمي لا يقصد به حل جميع المسائل المحاسبية. ويدعمه Macve (1981)[55] على أنه "... يجب النظر إلى الإطار المفاهيمي كإطار للتحقيق والبحث في الحلول؛ وليس كمجموعة من الحلول".

---

[46] Kevin Ow Yong et al, Theory and practice of the proposed conceptual framework: Evidence from the field, **Advances in Accounting**, **incorporating Advances in International Accounting**, 2016, p 1.

[47] PLATET-PIERROT, Op.Cit, p 46.

[48] Miller, P. B. W. "The conceptual framework: myths and realities", **Journal of Accountancy**, Vol.159, n°3, 1985, pp.62-71.p 62

[49] Heath, L. C., (1988), "The Conceptual Framework as Literature", **Accounting Horizons**, Vol.2, n°2, pp.100-104.p 100.

[50] PLATET-PIERROT, Idem, p 46.

[51] PLATET-PIERROT, Op.Cit, p 46.

[52] Graeme Dean, An Evolving Conceptual Framework?, **ABACUS**, Vol. 39, No. 3, 2003, p281.

[53] PLATET-PIERROT, Idem, p 46.

[54] Norma Nussbaumer, DOES THE FASB'S CONCEPTUAL FRAMEWORK HELP SOLVE REAL ACCOUNTING ISSUES?, **Journal of Accounting Eductrliom**, Vol. 10, 1992, p 238.

[55] Aris Solomon, Jill Solomon, Op.Cit, p 22.

ويرى Macve (1983) أن الحاجة إلى إطار مفاهيمي ترتبط ارتباطا عكسيا بالشرعية المعتادة التي يراعيها واضعي المعايير، وتتصل بشكل إيجابي بالتحديات المتصورة التي يواجهها المنافسون الآخرون في الفضاء التنظيمي. خاصة أن الصلة القوية السابقة للتعاون مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) (نفسها تحت إشراف SEC) قد ضعفت حسب cf. Barth (2013)، حيث يجد IASB نفسه حر ويضطر إلى تطوير "المحاسبة من دون دولة"، بحيث أصبح الإطار المفاهيمي أكثر أهمية باعتباره شارة من شرعيته. كما أشار Allen و Ramanna (2013) في السياق الأمريكي، فإن التأثيرات على وضع المعايير تتضمن بالضرورة الخلفية التعليمية والخبرات لواضعي المعايير أنفسهم وبالتالي الأطر المفاهيمية الخاصة بهم، بحيث يصبح من الصعوبة في الأطر الدولية إيجاد أرضية مفاهيمية مشتركة.[56]

جعلت التناقضات بين مفاهيم CF وبين هذا الاطار وبعض المعايير المحاسبية، مستخدمي التقارير المالية يكافحون في متاهة من أساليب قياس مختلطة وممارسات محاسبية غير متناسقة ومفاهيم مشوشة، مما أدى إلى اطار مفاهيمي غير متسق. وفيمايلي عرض لأهم العناصر التي تثير الخلاف في CF.

I-1-4- تقييم مستوى الاتساق بالإطار المفاهيمي للتقارير المالية

يتطلب الاتساق النظري وضع مجموعة كاملة ومتناسقة من المبادئ[57]. يرى "وائل محمد عبد الوهاب"[58] أنه باستقراء مجهودات كل من FASB وIASB والعديد من الباحثين تجاه تأسيس إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية، فإنه يوجد بعض النقاط التي تثير خلاف وعدم اتساق يمكن طرحها بشيء من التفصيل فيما يلي:

1. الهدف العام للتقارير المالية:

يعتبر تحديد هدف عام للتقارير المالية الخطوة الأولى والأساسية لصياغة إطار مفاهيمي متسق للمحاسبة المالية، حيث تشير دراسة (Jude A. & Mary Egabor; 2010)[59] أن أهداف التقارير المالية تتغير وتتطور على أساس التطور الحاصل في ممارسات الأعمال، ولهذا فإن البحث في أهداف التقارير المالية عملية مستمرة في مختلف أنحاء العالم وفي مختلف الأزمنة. ومع أهمية هذا التحديد فنجد أن هناك خلاف وعدم توافق كبير عند صياغة تلك الأطر حول الهدف العام للتقارير المالية، والتي كانت سبب في كثير من التعديلات بها، فهناك من يرى أن الهدف العام هو توفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات، وبالتالي يعتبر

[56] Richard Macve, What should be the nature and role of a revised Conceptual Framework for International Accounting Standards?, **China Journal of Accounting Studies**, 2014, p 85.

[57] David Sutton, Op.Cit, p 03.

[58] وائل محمد عبد الوهاب، نحو اطار مفاهيمي موحد للمحاسبة المالية بالتطبيق على أهداف التقرير المالي، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، جامعة المنصورة، مج 41، ع 4، 2017، ص 58-61

[59] Jude A. Aruomoaghe and Mary Egabor, **Conceptual framework for financial accounting and reporting**: **The search for objectives**, Knowledge Review Volume 20 No 1, April, 2010

مدخل القرارات هو الأساس، في حين يرى آخرون أن الهدف العام يتمثل في توفير معلومات تساعد في تقييم أداء الإدارة وقدرتها على استغلال الموارد المتاحة، وبالتالي يعتبر مدخل المساءلة والإشراف هو الأساس.[60]

2. استخدام مدخل التجريب في إعداد الأطر المفاهيمية:

تعتبر التغيرات الجوهرية المتتالية بالأطر الحالية دليل واضح على فلسفة التجريب، مما يخلق عدم استقرار نسبي حول الملامح الأساسية للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، ويعكس ذلك نظرة المنظمات المهنية التي لا تأخذ باعتبارها أن CFs هي الدستور والقانون العام لمهنة وعلم المحاسبة، ولكن مجرد إرشاد عام لواضعي المعايير المحاسبية، وبالتالي فهناك فصل بين تلك CFs من ناحية والممارسة المحاسبية وصياغة المعايير المحاسبية من ناحية أخرى، فمع التغيرات الكبيرة بـ CFs بالفترات السابقة سواء فيما يتعلق بأهداف التقارير المالية، بدائل القياس المحاسبي، قبول / رفض التحفظ المحاسبي، فإنه لا يوجد مردود لذلك على مستوى المعايير المحاسبية[61]، حيث أن من أهم عيوب هذا المدخل صعوبة الوصول إلى أهداف ومفاهيم كاملة ومحددة، إذ يصب تركيزه على ما يُفترض أن يكون، دون الولوج في لب المشكلة وتداعياتها، بالاضافة إلى أن نتاج هذا المدخل قد يكون وصفيا، لكون مفاهيميه أحيانا غير قابلة للتطبيق أو غير متسقة متماشية مع الواقع.[62]

3. عدم الاتساق بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

تتعلق الخصائص النوعية بالصفات التي تجعل المعلومات المالية مفيدة من خلال التمييز بين المعلومات الأكثر فائدة من المعلومات الأقل فائدة. في الإطار المفاهيمي المنقح، الخصائص النوعية الأساسية هي الملائمة والتمثيل الصادق، والخصائص النوعية المعززة: القابلية للمقارنة، التوقيت الملائم، القابلية للتحقق، والقابلية للفهم. وتشكل التكلفة عائقا شائعا يحول دون قدرة كيان الإبلاغ على تقديم معلومات مالية مفيدة. حيث تعتبر معلومات الإبلاغ المالي ذات القيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية ملائمة، في حين يقال أن معلومات الإبلاغ المالي الكاملة، الخالية من الأخطاء المادية، والمحايدة تعتبر تمثيلا صادقا لظاهرة اقتصادية.[63]

وعلى الرغم من أهمية تلك الخصائص، لأنها ستكون أساس للاختيار بين البدائل المحاسبية، مثل بدائل القياس المحاسبي، فإنها كانت مصدر لعديد من أوجه الخلاف بين الباحثين كمايلي:

---

[60] وائل محمد عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص 58.

[61] وائل محمد عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص58.

[62] عبد الرحمان حميد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 302.

[63] Rajni Mala, Parmod Chand, Commentary on phase A of the revised conceptual framework: Implications for global financial reporting, **Advances in Accounting**, **incorporating Advances in International Accounting**, 2015, p 05.

3-1. مدى الاتساق بين خصائص المعلومات المحاسبية والفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية:

حيث يعتبر وجود اتساق بين جوانب CF شرط أساسي لتحقيق منفعة هذا الإطار وإمكانية تطبيقة بالواقع العملي، العكس يخلق حالة من التشتت وعدم الاتساق في التطبيق، فعلى سبيل المثال، يرى كل من Schipper & Vicente (2003)، Francis et al (2004) أن أحد أبعاد خاصية الملائمة هي أن تكون المعلومة ذات قيمة تنبؤية، ولكن هذا يتنافى مع مبدأ التكلفة التاريخية، فالمعلومات المستقبلية تخرج عن نطاق المحاسبة المالية إلا في حدود استخدام المعلومات الواردة بالقوائم المالية في التنبؤ، مثل قدرة الأرباح الماضية في التنبؤ بالأرباح المستقبلية، بالطبع مثل هذا النوع من عدم الاتساق يعني أن التمسك بالعديد من المبادئ والفروض والمحددات المحاسبية يعني التخلي عن العديد من خصائص المعلومات المحاسبية، وكلاهما سيؤثر سلبا على جودة التقارير المالية.[64]

3-2. مدى الاتساق بين الخصائص النوعية والمعلومات المحاسبية :

3-2-1 خاصية الملائمة Relevance

المعلومات الملائمة هي تلك التي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين عن طريق مساعدتهم في تقديم الأحداث الماضية، الحاضرة، المستقبلية، وتعتبر هذه الخاصية مصدر للعديد من أوجه عدم الاتساق ومنها:

يشير M. Cho et al (2010)[65] إلى وجود مفهومين للملائمة في الإطار المفاهيمي الذي يزيد من سوء الفهم، حيث يشير الأول إلى ملائمة المعلومات للظواهر الاقتصادية المعبر عنها، بينما يشير الثاني إلى ملائمة المعلومة للقرارات المتخذة. أو كما يصفه Kieso, et al (2010) قدرة المعلومات المحاسبية على عمل اختلاف في قرارات المستخدمين، وبالطبع فإن المفهوم الأول متسق مع أن فائدة المعلومات للقرار تتطلب الملائمة والتمثيل الصادق وهو ما لا يتوافر بالمفهوم الثاني، ولقد أشار Sloan أنه يمكن تحقيق الاتساق بين المفهومين بوصف الملائمة بأنها منفعة المعلومات المحاسبية لصنع القرارات بشرط أنها تمثل الظاهرة الاقتصادية بشكل كامل، ولكن هناك صعوبة في تحقيق ذلك كما في حالة استخدام القيمة العادلة.[66]

ونخلص مما سبق أن كلا المفهومين للملائمة لا يمكن تحقيقهما في وقت واحد فالتمثيل الصادق لظاهرة غير ملائمة أو التمثيل غير العادل لظاهرة كلاهما لا يكون ملائم للقرارات.

---

[64] وائل محمد عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص59.

[65] M. Cho et al. **Two conflicting definitions of relevance in the FASB Conceptual Framework**, J. Account. Public Policy 29 (2010) 604–611.

[66] وائل محمد عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص 60.

- عدم الاتساق بين خاصية الملائمة وما تتضمنه من قيمة تنبؤية للمعلومات المحاسبية، وبين البعد التاريخي للقوائم المالية، وكذلك التعارض بين القيمة التنبؤية وخصائص أخرى للمعلومات المحاسبية مثل القابلية للتحقق والخلو من الأخطاء.[67]

3-2-2 -التمثيل الصادق/ عدم اليقين في القياس:

برر مجلس IASB ان الدافع الرسمي للاستعاضة عن الموثوقية كان سببه التفسيرات المختلفة للمصطلح، ومع ذلك، قرر عدم تجاهل النداءات الموجهة من الجهات الداعمة للمفهوم[68] والأخذ بالموثوقيه بمظهر جديد "عدم اليقين في القياس". إن سبب اختيار المجلس لهذه المصطلحات مثير للاهتمام: حيث أنه تم استخدام معنيين للموثوقية في CF (CF.BC2.29): أولاً، معنى مستوى مقبول من الارتياب (الشك) في القياس. ثانياً، التمثيل الصادق. وبالتالي، فإن مجلس IASB يلتزم بحجته السابقة بأن استبدال الموثوقية من خلال التمثيل الصادق كان مجرد تغيير في المصطلحات ولم يكن تغيير من حيث الجوهر (CF.BC2.26). ومع ذلك، هناك تناقض ملحوظ مع حجة الإطار المفاهيمي لسنة 2010 التي مفادها أن مفهومي الموثوقية هما، من ناحية، إمكانية التحقق، ومن ناحية أخرى، التمثيل الصادق (CF.BC2.25، BC2.27)، حيث قام IASB الأن بتغيير المفهوم الأول عدم اليقين في القياس، ووضع قابلية التحقق Verifiability كخاصية نوعية محسنة (CF.2.30). في حين نص على أن "عدم اليقين في القياس يجعل المعلومات أقل قابلية للتحقق" (CF.BC2.48) ، فان العلاقة الدقيقة بين هذه المفاهيم والسؤال الذي قد يشمل أيضا قابلية التحقق بالإضافة إلى عدم اليقين في القياس لا تُعالج في الإطار المفاهيمي.[69]

ادخل IASB عدم اليقين في القياس إلى خصائصه النوعية، غير أنها لم تكن موضع اهتمام منفصل، ولكنها وضعت باعتبارها فئة فرعية للخاصية النوعية "التمثيل الصادق". في الواقع، تمت مناقشته بإيجاز فقط في نهاية الخطوط العريضة للتمثيل الصادق عندما ذُكر أنه في حالات التقديرات "ينشأ عدم اليقين في القياس" (CF.2.19). ومن اللافت للنظر أنه لم يفسر متى وكيف يؤثر ذلك على التمثيل الصادق ولكنه صرح أن "حتى مستوى عال من عدم اليقين في القياس لا يمنع بالضرورة هذا التقدير من تقديم معلومات مفيدة". ويوحي هذا البيان بأهمية محدودة إلى حد ما ويعكس إدخالا خفيا إلى حد ما لعدم اليقين في القياس. ومع ذلك، في الفقرات اللاحقة من الفصل 2 التي توضح تطبيق الخصائص النوعية الأساسية (أي الملائمة والتمثيل الصادق)، يشير IASB إلى أن "مستوى عدم اليقين في القياس عند إجراء تقدير قد يكون مرتفعا بحيث قد يكون من المشكوك فيه ما إذا كان التقدير سيوفر تمثيلا صادقا بما فيه الكفاية لتلك الظاهرة".في مثل هذه الحالات، يجب ان يوازن ملائمة المعلومات ومن المفضل أن يكون هناك قدر أقل من التقديرات الملائمة التي يمكن تفضيلها لمستوى ادنى من عدم اليقين في القياس. [70]

---

[67] نفسه

[68] في حالة الموثوقية اعترض أكثر من 90 ٪ على استبداله بالتمثيل الصادق في DP. ,06 p(2015) Pelger& Erb

[69] Christoph Pelger, The Return of Stewardship, Reliability and Prudence – A Commentary on the IASB's New Conceptual Framework, **Accounting in Europe**, 2019, pp 7,8

[70] Ibid.p 8,9.

3-2- 3- عدم الاتساق بين الملائمة والتمثيل الصادق:

على الرغم من أن الملائمة والتمثيل الصادق يمثلان الخاصيتين الأساسيتين للمعلومات المحاسبية، ولكن نجد أن هناك عدم اتساق بينهما مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، كما يلي :

- حتى تكون المعلومة ملائمة يتطلب أن تكون تنبؤية، في حين أن التنبؤ يرتبط بعدم التأكد وهو ما يتعارض مع خاصية التمثيل الصادق والقابلية للتحقق والخلو من الأخطاء.

- ملائمة المعلومة يتطلب الاعتراف بجزء كبير من عناصر الأصول غير الملموسة والتي في حالات عديدة يصعب تحديد قيمتها بشكل دقيق وحيادي وخالي من الأخطاء، وبالتالي التناقص مع خاصية التمثيل الصادق، وما يزيد الأمر تعقيدا أن عدم الاعتراف بتلك الأصول يستند إلى فروض ومبادئ وأساليب قياس تمثل أساسيات النظام المحاسبي ويصعب الخروج عنها.[71]

4. **التحفظ المحاسبي في الإطار المفاهيمي:**

يحظى موضوع التحفظ المحاسبي بمجال واسع من الجدل البحثي من حيث كونه عرف أو معتقد محاسبيConvention، أو بإعتباره أحد الإجراءات المحاسبية Procedures، أو سياسة محاسبية Policy، أو مبدأ محاسبي Principle، هذا بالإضافة إلى عدم وجود تعريف موحد له، مما أدى إلى اختلاف الرأي بين الخبراء في المجالس المهنية للمعايير المحاسبية والأكاديميين حول دور التحفظ المحاسبي وأثره على الممارسة المحاسبية، فهناك من يعارض بقاء التحفظ، وهناك من يؤيد بقاءه في الممارسة المحاسبية[72].

وقد حاولت دراسة RICHARD BARKER & ANNE MCGEACHIN(2015)[73] البحث إلى أي مدى تتوجه معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) نحو التحفظ المحاسبي، مشيرة إلى التناقض في موقف (IASB) المعلن عنه في إطارها المفاهيمي، بما يجب أن تتسم به المحاسبة من تحفظ في حين يوجد العديد من المسائل على مستوى القياس والاعتراف والافصاح في مختلف المعايير التي أصدرها تدعو إلى عدم التحفظ، فهذا التناقض هو نتيجة منطقية للهدف الأساسي الذي تقوم عليه المحاسبة وعملية الإبلاغ المالي القائم على المحافظة على سير عقود الوكالة. ففي حين يرى البعض زيادة ملائمة محتوى التقارير المتحفظة لأرباح عوائد السهم، يرى آخرون أن ملائمة القيمة للأرباح تزيد عندما نتحرك من تحفظ منخفض إلى تحفظ متوسط ولكن تقل عندما نتحرك إلى تحفظ عالي، وبالتالي فالتحفظ يؤكد المصداقية ويقلل من حافز الإدارة للتلاعب بالحسابات عن طريق تقليل

---

[71] وائل محمد عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص60.

[72] حسناء عطية حامد محمد، **التحفظ المحاسبي في ضوء الاعتبارات الضريبية وأثره على دلالة القوائم المالية : دراسة تطبيقية في بيئة الاعمال المصرية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة المنصورة، مصر، 2014، ص 17.

[73] Richard Barker et Anne Mcgeachin, **An Analysis of Concepts and Evidence on the Question of Whether IFRS Should be Conservative**, **ABACUS**, Vol. 51, No. 2, 2015

التحيز المتفائل تجاه الأرباح، يرى أنصار مبدأ التحفظ كالباحثان Barker & Penman (2016)[74] أنه من الأفضل الإفصاح عن الحد الأدنى من الربح لمنع التوزيعات الوهمية والمغالاة في الأصول والاعتراف بمكاسب الاستحواذ غير المحققة.

في حين يرى آخرون كـ Chen et al (2007) أن التحفظ يتناقض مع خصائص مثل التمثيل الصادق، الحيادية، القابلية للمقارنة، حيث يتم الاعتراف بخسائر محتملة في فترة ما وفي حالة عدم تحققها يتم الاعتراف بها كأرباح في سنوات تالية، وهذا يزيد من فرص إدارة الأرباح حسب Hoffman (2016)، وأشار Barker & Penman (2016) أن التحفظ يترتب عليه تدنية الأصول وزيادة الخصوم بأحد الفترات وعكس ذلك التأثير بفترات تالية، مما يعني عدم التمثيل الصادق.[75]

وبالتالي يتضح وجود جدل كبير حول علاقة التحفظ المحاسبي بملائمة و مصداقية المعلومات المحاسبية، وكان من أهم ثمار هذا الجدل استبعاد التحفظ من المشروع المشترك لمجلسي IASB/FASB (2010)، ولكن وبناء على ردود الفعل السلبية حول عدم إدراج التحفظ بإطار المشروع المشترك[76]، قرر IASB إعادة مفهوم التحفظ في CF (2018)، كجزء من خاصية الحياد ، أحد الجوانب الفرعية للتمثيل الصادق. يُذكر أن "الحياد مدعوم بممارسة التحفظ "، بينما يتم تعريف التحفظ على أنه "ممارسة الحذر عند إصدار الأحكام المهنية في ظل ظروف عدم التأكد" (CF2018.2.16). إن إعادة تقديم التحفظ هو رد فعل على الارتباك الذي أدركه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بسبب التخلي عنه في CF 2010 .(CF2018.BC2.40)[77]

5. عجز الأطر المفاهيمية في الاعتراف بالعديد من محركات الأداء

أظهرت الأدبيات قصور المعايير المحاسبية في التعامل مع الأصول غير الملموسة بالشكل الذي يدعم قرارات المستثمرين، ويرجع ذلك نتيجة القصور بجوانب الاعتراف بالأطر المفاهيمية، فعلى الرغم من أهمية تلك الأصول ودورها في تحسين نموذج التقييم ودعم التقارير المالية، إلا أنه لا توجد رؤية واضحة مقبولة للمحاسبة عنها، ويرى kaufmann & Schneider (2004)، choong(2008) أن من أهم الأسباب وراء ذلك هو وجود تعريفات مختلفة ومجموعات مختلفة من العناصر غير الملموسة والتي تتضارب فيما بينها، وبالتالي ومع أهمية تلك الأصول، فإن الأطر المفاهيمية لا تعترف بمعظمها داخل القوائم المالية الأساسية، وتتسع الفجوة بين القيمة السوقية والدفترية لحقوق الملكية مما يعكس عدم الاتساق بين المبادئ والفروض المحاسبية والواقع الاقتصادي. [78]

[74] وائل محمد عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص60.

[75] المرجع السابق، ص ص 60-61.

[76] المرجع السابق، ص61.

[77] Christoph Pelger, Op.Cit, p 07.

[78] وائل محمد عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص61.

6. التركيز على مدخل الميزانية والقصور في تعريف عناصر الإيرادات والمصاريف:

إن اختلاف مداخل القياس المحاسبي وفقا لمدخل الميزانية أو قائمة مدخل الدخل يؤثر على طرق ومنهجية القياس، ومن ثم تطوير العايير المحاسبية وما تتضمنه من متطلبات للقياس. وفي هذا السياق فقد أوضحت دراسة Mourik&Katsuo (2015) أنه على الرغم من الاتفاق بين الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الياباني (ASBJ) و(IASB) على أن الهدف العام من التقارير المالية هو تقديم معلومات نافعة لاتخاذ القرارات، إلا أن هذين الاطارين يستندان لمفهومين مختلفين للأداء المالي (مفهوم الدخل مقابل مفهوم الميزانية)، وهو ما أثر بالضرورة على بقية الإطار.[79]

وفي هذا الإطار يشير Barth (2014) أن هناك تركيز مبدئي على قائمة المركز المالي ويتم معاملة تقارير الأداء كمشتق من تلك القائمة، ويثير هذا جدل واسع بين الباحثين حول مدى أفضلية مدخل الميزانية والدخل كأساس لإعداد التقارير المالية، فمدخل الميزانية، والذي يؤيده IASB يفتقر لتعريف متفق عليه للأرباح، وهو ما ينتقده DICHEV (2008) أن مدخل الميزانية يشوبه العديد من العيوب ويدني فائدة الأرباح وأن مدخل الدخل أكثر وضوحاً وأكثر فائدة، ويرى kusano (2012) أن مدخل الميزانية العمومية سوف يضعف الدور التقييمي للتقارير المالية،بسبب تدنية فائدة الأرباح بسبب التركيز فقط على الأصول والخصوم، ويرى biondi& al (2014) ضرورة إتباع مدخل الميزانية والدخل.[80]

ويرى كل من DICHEV (2008) وkusano (2012) أن نقص وجود تعريف للأرباح والأداء في الإطار المفاهيمي هو نتيجة مدخل الميزانية، وهناك جدل كبير بـ CFs حول وجود خطوط فاصلة بين مفهوم الإيرادات والمصاريف التي تدرج بقائمة الدخل وتلك التي تدرج بعناصر الدخل الأخرى، وما يصاحب ذلك من مشكلة إعادة تدوير عناصر الدخل الشامل الأخرى، ومايرتبط بها من احتمالات إدارة الأرباح وتشويه نتائج وصورة الأعمال من قبل معدي التقارير المالية حسب (BATRH,2012).[81]

7. القصور في القياس المحاسبي :

عرف مجلس IASB القياس بأنه "عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم الاعتراف بها بالقوائم المالية"، ويرى(Baker 2013) أن هذا التعريف لم يبنى على أي إطار مفاهيمي، وبالتالي فكل رقم يعتبر قياس محاسبي بغض النظر على أنه يعكس الجوهر الاقتصادي أو أنه نتيجة أي عملية حسابية محددة بدون أي هدف للقياس ، وعرف FASB بقائمة المفاهيم رقم 5 القياس بأنه "اختيار سمة يتم من خلالها قياس المحاسبة المالية به ..."، ويتضح وجود قصوربالأطر المفاهيمية حول مفاهيم القياس المحاسبي، فلم تتضمن تلك الأطر تحديد واضح لماهية وأهداف القياس المحاسبي والمبادئ التي تحكم الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي، ويمثل هذا النقص ثقب صارخ وعقبة أمام تحسين الإبلاغ المالي حسب Barth (2010)، وأصبح يغلب على المعايير المحاسبية الاعتماد

[79] شريف علي خميس، مرجع سبق ذكره، ص 28.
[80] عبد الوهاب، وائل محمد، مرجع سبق ذكره، ص 61.
[81] نفسه.

على الأحكام المهنية لواضعي المعايير وخبراتهم وبيئتهم الثقافية في الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي بدون الاستناد إلى نظرية واضحة، وأصبح يثأر التساؤل حول أساس للقياس المحاسبي الذي يجب إتباعه بحيث يعتبر ماسواه إستثناء يجب تبريره.[82]

ويرى Barth (2014) أن الأطر المفاهيمية استخدمت بعض القياسات المستخدمة بالمعايير بدون توضيح كيفية المفاضلة بينها، فهناك بعض المقاييس المستخدمة بالواقع العملي بشكل واسع وغير موجودة بالأطر المفاهيمية، مثل مقياس القيمة العادلة، والذي يستخدم في العديد من الأصول والخصوم المالية وبعض الأصول غير المالية، كذلك من النقاط التي يثار حولها جدل كبير بالأطر المفاهيمية، ما إذا كان سيتم استخدام أساس قياس واحد لكل الأصول والخصوم أم استخدام أسس مختلفة أو مايسمى بـ "نموذج مزج القياس mixed measurement model"، فعلى سبيل المثال استخدام القيمة العادلة للعديد من الأصول المالية، التكلفة التاريخية المستهلكة للأصول الثابتة؛ المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، أو استخدام أساس قياس واحد لقائمة المركز المالي وأسس مختلفة لقائمة الدخل، وهو مادعمه مجلس معايير المحاسبة الدولية[83] في إطاره لسنة 2018.

ونستنتج مما سبق أن أهم جانب لإتساق الإطار المفاهيمي هو تحديد واضح ودقيق لأهداف التقارير المالية لأن جميع العناصر المتبقية ترتبط ارتباطا وثيقا بهذه الأهداف.

I-1-5- الإطار المفاهيمي للتقارير المالية والأمولة (Financialisation)

إن إعادة تنظيم مستوى التفاعل بين الدولة والإقتصاد خلال الأربعون سنة الماضية[84]، قد شهد خصخصة الخدمات العامة، تحرير سوق العمل والأسواق المالية، فتح الأسواق أمام التجارة الحرة، وتقليص دور الدولة من خلال التخفيضات الضريبية، وإجراءات التقشف وتخفيض التنظيم، والتي وصفها Harvey (2005) بالتحولات الليبرالية الجديدة أو النيوليبرالية[85].

تزعم النيوليبرالية خدمتها للمصلحة العامة، بافتراض أن السوق الحرة يمكنها تأمين أفضل الظروف الاجتماعية والاقتصادية لكل المجتمع. وتركز النيوليبرالية على العلاقة المتغيرة بين الدولة والسوق. فعلى الرغم من أنها ترفض وجود دولة تدخلية أو حمائية باعتبارها غير فعالة، إلا أن مؤيدي الأسواق الحرة يدركون أن الأسواق التي يروجون لها لا يمكن أن تنشأ دون تدخل معين من الدولة. ويجادل Friedman and Friedman (1980) بأنه يجب على الدولة:

. . . تسهيل التبادلات الطوعية من خلال اعتماد قواعد عامة-قواعد اللعبة الاقتصادية والاجتماعية التي يلعبها المواطنون في مجتمع حر... واجبا صالحا لحكومة موجهة نحو الحفاظ على المجتمع الحر وتعزيزه.[86]

---

[82] نفس المرجع، ص62.

[83] نفس المرجع، ص63.

[84] Zhang, Y, Accounting and Neoliberalism: A Critical Reading of IASB/FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting 2010, **Critical Perspectives on Accounting Conference**, Clearwater Beach, Florida, USA: Elsevier. 2011, p 03.

[85] Zhang, Ying, and Jane Andrew, "Financialisation and the conceptual framework.", **Critical perspectives on accounting** 25.1 (2014): p 18.

ومن الناحية النظرية، تقترح النيوليبرالية " أن أفضل رفاه يمكن أن تقدمه للإنسان، هو بتحرير الحريات الفردية في مجال تنظيم المشاريع والمهارات ضمن إطار مؤسسي يتسم بقوة حقوق الملكية الخاصة، الأسواق الحرة والتجارة الحرة"[87]. وينظر منتقدو النيوليبرالية، أمثال : Freeden (1996)، Gamble (2006)، Harvey (2005)، MacEwan (2005)، Palley (2005)[88] إلى هذا التعزيز "للحرية"، كشكل من أشكال إعادة التنظيم للسوق، والتي لا يمكن للسوق الحرة العمل بدونها.

تعني النيوليبرالية حسب Harvey (2006)[89]، أمولة كل شيء ونقل مركز قوة تراكم رأس المال إلى المالكين ومؤسساتهم المالية على حساب الفصائل الأخرى من رؤوس الأموال. لهذا السبب، أصبح دعم المؤسسات المالية وسلامة النظام المالي هو الشاغل الرئيسي لجماعة الدول النيوليبرالية. وتماشيا مع هذا حذر[90] MecEwan(2005) من أن :

النيوليبرالية تتطلب دولة قوية يمكنها أن تضمن سيادة الملكية الخاصة، والحفاظ على هيمنة الأسواق مقابل الرقابة الاجتماعية، وبالتالي الحد من تشغيل القوى الديمقراطية، كما تتطلب النيوليبرالية وجود دولة قوية، وأحيانا دولة ديكتاتورية، لتنفيذها.

أ- تأثير الأمولة على الاقتصاد العالمي :

إن النقلة النوعية الأكثر تأثيرا التي حدثت خلال فترة النيوليبرالية، كانت بارتفاع الأمولة في الاقتصاديات العالمية بسبب رفع القيود عن القطاع المالي العالمي[91]. حيث أشار العديد من الباحثين Dore (2008)، Dumenil و Levy (2005)، Epstein (2005)، Foster (2008)، Helleiner (1994)، Krippner (2004)، Mishel et al. (2007)، Palley (2007)، Van Treeck (2009)[92]، إلى أن عملية الأمولة تنطوي على انتقال منهجي لجني الأرباح من الإنتاج التقليدي إلى القطاع المالي – بحيث تعمل الدولة على "ضمان نزاهة وملاءة النظام المالي". ويشير Crotty (2005) إلى الأمولة باعتبارها صعود "قيمة المساهمين " كأسلوب لإدارة الشركات. ويعرفها Krippner (2005) بأنها "نمط من التراكم، حيث تتراكم الأرباح في المقام الأول من خلال القنوات المالية وليس من خلال التجارة وإنتاج السلع الأساسية[93]. ويعزز Lucarelli (2012)[94] هذا الرأي بأن الأمولة تتسم بتحويل التدفقات المستقبلية للدخل إلى أوراق مالية قابلة للتداول، وهذا يمثل "تحولًا

[86] Zhang, Ying, and Jane Andrew, Op.Cit, pp 18, 19.

[87] Zhang, Y, Accounting and Neoliberalism: Op.Cit, p04.

[88] Zhang, Ying, Op.Cit, p 19.

[89] Idem.

[90] Zhang, Y, Accounting and Neoliberalism, Op.Cit, p05.

[91] Zhang, Y, Accounting and Neoliberalism, Op.Cit, p04.

[92] Zhang, Ying, and Jane Andrew, Op.Cit, p 19.

[93] Zhang, Ying. "**Fair value accounting as an instrument of neoliberalism in China**." Zhang, Ying. "Fair value accounting as an instrument of neoliberalism in China." (2012).p 73.

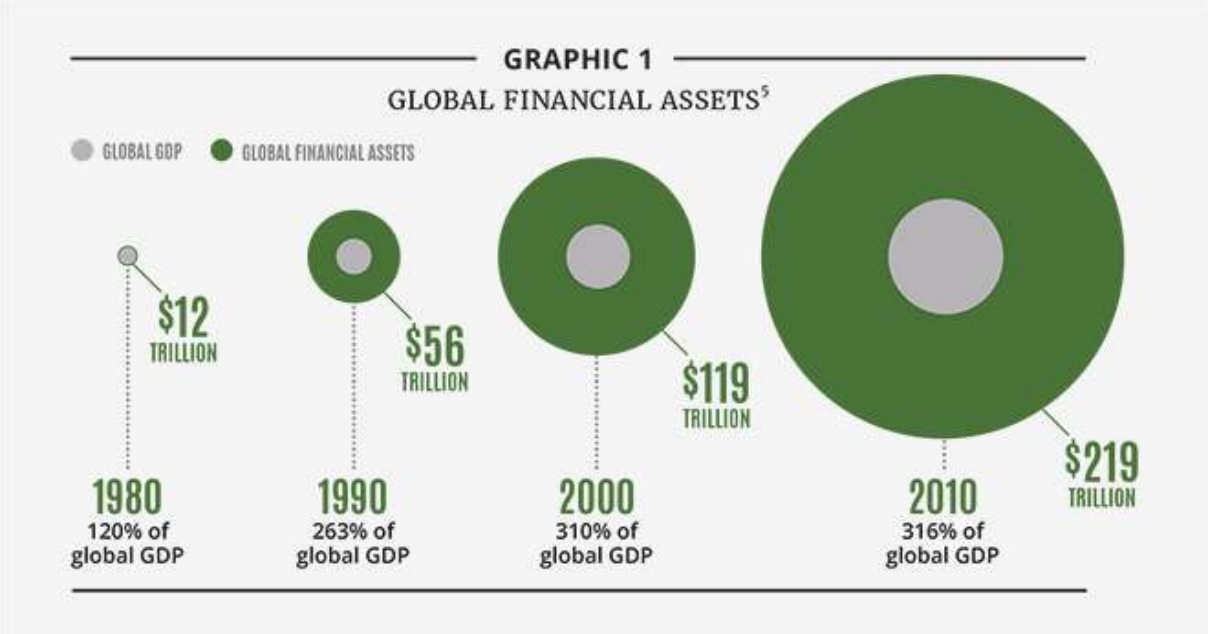
[94] Zhang, Ying, and Jane Andrew, Loc.Cit, p 19.

عميقًا بعيدًا عن الاستثمار المباشر في القدرة الإنتاجية، نحو الأسواق المالية المفتوحة التي يمكن فيها تعزيز الربحية مؤقتا من خلال عمليات المضاربة في أسواق الأسهم."

وبشكل عام، تُفهم الأمولة حسب (Epstein 2005, Froud et al. 2006, Dore 2008)[95] على أنها "الهيمنة المتزايدة للأسواق المالية، والدوافع المالية، والجهات الفاعلة المالية، والمؤسسات المالية في تشغيل الاقتصاديات المحلية والدولية".

ويرى BIS (2007) Dore (2008)[96] أن هذا التحول قد شهد انتشار الأدوات والمشتقات المالية المعقدة، وجلب أسبقية المصالح المالية على الاقتصاد الحقيقي، من خلال البحث عن الأنشطة الربحية. حيث ارتفعت قيمة الأصول المالية العالمية بشكل مذهل، خلال فترة الثمانينات. وهو ما يوضحه الشكل الموالي :

الشكل رقم (01) : حجم الأصول المالية المتداولة في العالم



Source : www.tni.org/en/publication/financialisation-a-primer

نلاحظ ارتفاع الأصول المالية العالمية من 12 تريليون دولار سنة 1980، بنسبة 120 في المائة من الناتج المحلي الاجمالي العالمي، لتبلغ 219 تريليون سنة 2010، أي بنسبة 316 في المائة من الناتج المحلي الإجمالي العالمي. إذ تجاوزت قيمة المعاملات المالية العالمية بسرعة قيمة الأعمال التجارية والإنتاجية الحقيقية. إن هذا الانتشار السريع للأصول المالية، سببه رفع القيود المحلية على التدفقات المالية في اطار العولمة أو الانفتاح الاقتصادي. حيث قامت العديد من الحكومات بتحرير حساباتها الرأسمالية، بإزالة الحواجز أمام التدفق الحر لرأس المال داخل البلد وخارجه.

[95] Zhang, Ying, Op.Cit, p 74.

[96] Zhang, Ying, and Jane Andrew, Loc.Cit, p 19.

أما على المستوى الجزئي، فإن الأمولة لها تأثيرات هائلة على السلوكيات الإدارية للشركات غير المالية (NFC)[97]. حيث أصبحت أسواق رأس المال أكثر أهمية بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة، باعتبارها فرصة ومصدر ضغط على حد سواء. وهو ما أطلق عليه Froud et al (2006) "اقتحام سوق رأس المال"، أي أن الشركات لم تعد تتنافس فقط في أسواق المنتجات ضد المنافسين في قطاعها، بل وأيضاً في أسواق الأسهم والسندات[98]. يعتقد العديد من الباحثين إلى جانب ,Crotty (2005) Coles et al (2006), Boogle and Sullivan (2009) أن هذا النهج أحدث تغييرات جوهرية في إدارة NFC من تقييم النجاح على المدى الطويل إلى استغلال النوافذ قصيرة الأجل الذي تقوض (تضعف) الأداء الاقتصادي العام[99]، ويترتب على هذا التحول عواقب توزيعية – ارتفاع نسب المدفوعات إلى مقدمي رأس المال – ولكنه يغير أيضاً سلوك الشركات واستراتيجياتها، وذلك بإعادة توجيه تدفقاتها النقدية نحو الاستثمار المالي بدلاً من الاستثمار الإنتاجي. وقد أصبحت إعادة التوجيه الاستراتيجية هذه، معروفة باسم "قيمة المساهمين"[100].

وفقا لمبدأ قيمة المساهمين، فإن الغرض الأساسي من شركة المساهمة، (وبالتالي الهدف الأساسي لمديريها)، هو زيادة أرباح المساهمين. بغض النظر عن مصالح الفئات الاجتماعية الأخرى. فعلى سبيل المثال، على مستوى المجمعات ، لزيادة قيمة المساهمين، تُشجَّع الشركات على تصنيف وتقييم أداء كل شركة فرعية تقييماً منفصلاً. وفي حال إثبات عجزها، فهذا يقود، إما إلى خفض التكاليف لتلبية العائد المطلوب (من خلال طرد العمال في كثير من الأحيان) أو إلى بيعها. وهذا ما وصفه Crotty (2005) بالمفهوم المالي أو مفهوم الحافظة المالية للشركة (غير المالية). وتعامل الشركات الفرعية على أنها أصول سائلة لا تلتزم بها الشركة الأم في الأجل الطويل، ويمكن التخلص منها عند تقديمها أداء منخفض.[101]

وهناك أيضا أمولة للاستراتيجية. فبالإضافة إلى جني (كسب) الأموال من بيع السلع أو الخدمات، يتعين على الشركات تمثيل نفسها بقوة في أسواق رأس المال، مما يؤدي حسب (Froud et al 2000, Andersson et al, 2008; Froud et al, 2006; Serfati, 2012) إلى ضرورة "إعادة العمل على تحقيق التوازن بين الأهداف الإنتاجية والسوقية والمالية في العديد من الشركات ". ويشمل ذلك استخدام الموارد النقدية لبلوغ أهداف موجهة نحو السوق الرأسمالية[102]. ما يعرف بأمولة التدفقات النقدية. وتَعرف حاليا التدفقات النقدية الواردة التي تولدها NFCs من الاستثمارات المالية، زيادة كبيرة، والتي تكون في شكل أرباح أسهم أو فوائد أو أرباح رأسمالية محققة، بينما يذهب جزء متزايد من النقدية المتدفقة إلى الأصول المالية أو إلى موفري الديون ورأس المال السهمي. وتبعاً لذلك، فإن حصة الأصول المالية في الميزانية العمومية لل NFC تميل إلى الزيادة، شأنها في ذلك شأن

---

[97] Zhang, Y, Accounting and Neoliberalism, Op.Cit, p 05.

[98] Müller, Julian. "An accounting revolution? The financialisation of standard setting." **Critical Perspectives on Accounting** 25.7 (2014):p 10.

[99] Zhang, Y, Accounting and Neoliberalism, Loc.Cit, p 05.

[100] Müller, Julian. "An accounting revolution? The financialisation of standard setting." **Critical Perspectives on Accounting** 25.7 (2014):p 10.

[101] Idem.

[102] مثل شراء الأسهم أو أنشطة الاندماج والشراء دون انقطاع وإعادة الهيكلة التي تجعل المحللين والمستثمرين يعتقدون أن الشركة المعنية تعمل باستمرار على زيادة قيمة المساهمين إلى أقصى حد. كما تصبح الشركات مستثمرة مباشرة في أسواق رأس المال. وعلى سبيل المثال، قد يعيدون شراء أسهمهم الخاصة ويحتفظون بها كأسهم في الخزانة على أمل توليد مكاسب قابلة للتحقيق في مجال الاحتفاظ.

نسبة المدفوعات (أرباح الأسهم والفوائد ومشتريات الأسهم) إلى أرباح الشركات. ويتفق ذلك مع مبدأ قيمة المساهمين الذي يقتضي من الشركات "إعادة" نسبة أكبر من أموالها النقدية إلى المستثمرين. ونتيجة لهذا يرى Lazonick and O'Sullivan (2000) أنه حدث تحول في التوجه الاستراتيجي للشركات الضخمة، على وجه الخصوص في البورصة: فبدلاً من الاحتفاظ بالنقد وإعادة استثماره في الأعمال التجارية، فإن الميل في الرأسمالية المهيمنة مالياً يتلخص في تقليص الحجم والتوزيع.[103]

كما تعمل الأمولة على تقويض دور البنوك في تمويل النشاط الاقتصادي بوصفها وكيل للتنسيق والتكامل. إذ لا تستلزم الأمولة إقامة روابط مؤسسية وثيقة بين البنوك والصناعة، بل تشجع على حلها وتوسيع المسافة بينها[104]. وتشمل الأعمال المصرفية الحديثة إعادة تعبئة القروض وبيعها وتداولها، والمضاربة في الأسواق العالمية. ولقد شهد التحول المالي نشوء أنواع جديدة من الممارسات والمؤسسات المالية (مثل نظام الظل المصرفي (SBS)، عملية التوريق)، التي لا تخضع لنفس الأنظمة التي تخضع لها البنوك التجارية التقليدية. فالواقع أن SBS يستحوذ على 160 تريليون دولار أميركي، في مختلف أنحاء العالم، أي ما يقرب من نصف إجمالي الأصول المالية على مستوى العالم الذي يبلغ 340 تريليون دولار أميركي. ورغم المناقشة الدائرة حول الحاجة إلى كبح جماح SBS في أعقاب الأزمة المالية سنة 2008 ، إلا أن هذا النظام ازداد حجماً. ولقد دفع النمو الهائل في تجارة المضاربة، بالبعض إلى وصف الأسواق المالية اليوم بأنها كازينو عالمي[105].

أما على المستوى الاجتماعي، فقد أظهرت العديد من الأبحاث، أن الأمولة قد زادت من اللامساواة (زيادة التفاوت الاقتصادي)، وتباطأ الاستثمار في الإنتاج "الحقيقي"، و تزايد الضغوط على الأسر والأفراد المثقلة بالديون[106]، كما أدت إلى انخفاض المساءلة الديمقراطية.[107]

حيث أثبت تقرير اللامساواة في العالم لسنة 2018، زيادة التفاوت الاقتصادي في العالم بشكل كبير بين الدول. ويؤكد هذا التباين في حدة اللامساواة، على أهمية الدور الجوهري الذي تلعبه المؤسسات والسياسات العامة في كل بلد[108]. فهذا التفاوت المتزايد للامساواة ليس قضية عدالة اجتماعية فحسب، بل يعمل أيضا على إضعاف بنية الاقتصاد في الأجل الطويل، فالدول التي تكون بها نسب مرتفعة من البطالة[109] والفقر، من غير المرجح أن تحافظ على نظام اقتصادي قابل للبقاء لجميع المواطنين. أما على

---

[103] Müller, Julian,Op.Cit., pp 10,11.

[104] Ibid., p 12

[105] Sahil Jai Dutta. "**Financialisation**: **a primer**.", Transnational Institute, Amsterdam, October 2018.p 04.

[106] بلغت ديون الأسر سنة 2015، كنسبة مئوية من الدخل المتاح 150% في المملكة المتحدة، و110% في الولايات المتحدة، و203% في أستراليا، و292% في الدنمارك. ويعزى جزء كبير من ذلك إلى اقتراض الرهن العقاري. وفي تركيا، ارتفعت مدفوعات الديون كنسبة مئوية من "دخل الأسر المعيشية المتاح" من نحو 8% في عام 2003 إلى ما يقرب من 55% في عام 2013 . وهنا كان الارتفاع الملحوظ في ديون بطاقات الائتمان والاستهلاك وليس من ديون الاسكان.
www.tni.org/en/publication/financialisation-a-primer#Q6

[107] Sahil Jai Dutta, Op.Cit., p 02.

[108] Facundo Alvaredo et al, **The World Inequality Report**, World Inequality Lab, 2018, p05.

[109] تمتد آثار الأمولة على الاستثمار لتشمل العمالة. حيث توجد علاقة عكسية بين أسعار الأسهم والعمل، ففي الكثير من الأحيان ترتفع أسعار الأسهم عقب الإعلان عن تخفيض الوظائف. على سبيل المثال، في ماي 2014 ، ارتفعت أسعار أسهم شركة Hewlett-Packard أكثر من 6%، في اليوم التالي لإعلان الشركة أنها ستخفض ما بين 11000إلى 16000 وظيفة.

المدى القصير، يحمي هذا النظام مصالح النخب السياسية والاقتصادية القوية، واقتصاديات الدول المتقدمة[110]. ومع الأزمة الاقتصادية المالية الأخيرة، ظهرت الآثار السلبية للأمولة من خلال انتشار شركات الاوفشور، وهو ما وضحته لنا مؤخرا كشوفات "أوراق الجنات الضريبية" التي أثارتها فضائح بنما. فقد زادت رؤوس الأموال المخبأة في الملاذات الضريبية منذ سبعينيات القرن الماضي، وأصبحت تمثل أكثر من 10 في المائة من إجمالي الناتج المحلي العالمي سنة 2018. وبسبب صعود مكانة تلك الملاذات، أصبح من الصعب قياس حجم رأس المال أو العائد عليه، ولا إخضاعهما للضرائب. فقد أصبحت السجلات، التي تحرص، منذ سنوات، الممتلكات من العقارات والأراضي، غير قادرة على رصد جزء هام من الثروة التي صار يمتلكها الأفراد اليوم، لأن الثروة صارت تتراكم أكثر في شكل أوراق مالية[111].

وفي سياق ما تم تناوله أعلاه، فإن اكتساح الأمولة للإقتصاد العالمي، أدى إلى ظهور العديد من المنظمات التي ساعدت في تطبيع واستقرار الأمولة. فوفقا لـ French et al (2011) : "هذا الشكل الجديد من نظام التراكم القائم على أساس مالي. . . أدى إلى تطوير مؤسسات جديدة تعمل على استقراره وتطبيعه".[112]

ب–تأثير الأمولة على الإطار المفاهيمي :

يشكل التنظيم المحاسبي المعولم جزءا هاما من المؤسسات التي تعمل على تحقيق استقرار وتطبيع الأمولة. وكان الدافع الرئيسي لتطوير المعايير المحاسبية الدولية هو الحاجة إلى استيعاب أسواق رأس المال العالمية. حيث كانت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)، الجهة المنظمة لأسواق الأوراق المالية في العالم، بمثابة مجموعة ضغط قوية (لوبي) من أجل تأسيس معايير محاسبية دولية موحدة وعالمية، والتي زعمت أن المعايير المحاسبية غير المتسقة والمفروضة وطنياً تخلق حالة من عدم اليقين للمستثمرين في قراءة التقارير المالية. مما يؤدي إلى عرقلة التدفق الدولي للاستثمار المالي، ويقوض القدرة على تحقيق الأرباح المالية، حسب رأيهم. كان يُنظر لتأييد IOSCO أمراً بالغ الأهمية لشرعية لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC)[113]. وهذا دفع IASC إلى إعادة تركيز عملها بحلول سنة 1987 للحصول على دعم IOSCO، بحيث يتعين على أي دولة عضو أن تتبع معاييرها في إطار ما يعرف بقائمة المشاركة الدولية.[114]

وقد انبثق الإطار المفاهيمي لسنة 1989 عن هذه العملية، والذي أعرب عن طموحه، بتوفير ما يلي:
أساس لتحديد الخيارات التي ينبغي إزالتها أو الاحتفاظ بها، ولوضع معايير جديدة. .. بمعنى أن تخفيض الخيارات كان معيارا أساسيا في تحديد مدى قبول معايير IASC لعروض الأوراق المالية عبر الحدود. [115]

---

[110] Zhang, Ying, and Jane Andrew, Op.Cit. p 04.

[111] Facundo Alvaredo et al, Op.Cit. pp 15, 16.

[112] Zhang, Ying, and Jane Andrew, Op.Cit. p 19.

[113] كان تأثير IASC على الإبلاغ المالي العالمي محدوداً للغاية في ذلك الوقت: "لم يذكر أي عضو من الأعضاء المؤسسين IASC في عام 1988 أنه اعتمد أيا من المعايير IASC كشروط وطنية له، ولم يذكر سوى كندا، في إحدى الحالات، أنها استخدمت معيارا للـ IASC كأساس لوضع معاييرها الوطنية (Camferman & Zef, 2007, p. 181).

[114] Zhang, Ying, and Jane Andrew, Loc.Cit.

[115] Ibid., p 20

كانت الفكرة تتلخص في دعم تدفقات رأس المال العالمية من خلال نظام محاسبي قوي وموثوق به وملائم، مثل المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS[116]، والتي يعتبرها Richard Macve (2014)[117] جزءا لا يتجزأ من بنية النظام المالي العالمي. وهذا التدفق غير المعوق لرأس المال يشكل أهمية بالغة بالنسبة للاقتصاد النيوليبرالي العالمي، كما أشار Harvey (2005): إن حرية تنقل رأس المال بين القطاعات والمناطق والبلدان أمر بالغ الأهمية، وهو ما يتطلب إزالة كافة الحواجز أمام تدفق رأس المال بلا عوائق.[118]

قام IASB بمراجعة اطاره المفاهيمي مرتين (سنة 2010، ثم مؤخرا سنة 2018). حيث وسعت التنقيحات التي أجراها واضعو المعايير نطاق الشرعية المفاهيمية للرأسمالية التي تقودها الأمولة. من خلال إدخال تغييرات تعكس هيمنة رأس المال المالي كوسيلة للربح. والتي وصفها الباحثان Ying Zhang, Jane Andrew (2014)[119] بأنها "التزام معولم بالأمولة في إطار ممارسة المحاسبة". كما اعتبراها Ying Zhang, Jane Andrew (2021)[120] أنها تطبيع للسلوكيات ذاتها التي خلقت الأزمة المالية لسنة 2008.

يمثل الاطار المفاهيمي أداة في يد النيوليبرالية، إذ يعمل على تهيئة الارضية المفاهيمية الخصبة لتغلغل الأمولة، على المستوى المحاسبي. والتي كان لها دور كبير في التأثير على سلوكيات الشركات الغير مالية NFC، فقد أدت إلى تباطؤ تراكم رأس المال الحقيقي لها، مع ارتفاع العوامل الخارجية السلبية المرتبطة بها، مثل ارتفاع معدلات البطالة، وارتفاع اللامساواة، وتباطؤ الانتقال إلى نمو مستدام. ويتفق العديد من الباحثين في مجال المحاسبة Boyer[121] (2007)، Hopwood (2009)، McSweeney (2009)، Newberry and Robb (2008)، Roberts and Jones (2009)، Ying Zhang, Jane Andrew(2021)، على أن الحركة نحو النيوليبرالية وأمولة الاقتصاد العالمي، قد تم تشخيصها وإضفاء الشرعية عليها جزئيا، من خلال اعتماد أنظمة محاسبية عالمية.

116 Idem.

117 Richard Macve, Op.Cit, p 77.

118 Zhang, Ying, and Jane Andrew, Loc.Cit.

119 Zhang, Ying, and Jane Andrew, Op.Cit., p 20.

120 Ibid., p 02.

121 Zhang, Ying, and Jane Andrew,Loc.Cit.

I-2- التنظير المحاسبي لأهداف التقارير المالية:

I-2-1-التطور التاريخي لأهداف التقارير المالية:

مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية، وأيضا الحاجة إلى اتخاذ قرارات مناسبة، بالإضافة إلى تحديد المستفيدين من التقارير المالية وتحديد توقعاتهم، أدى ذلك إلى عدد من التقارير الدولية التي نشرت منذ أوائل 1970. كان جوهر هذه التقارير من بين أمور أخرى، هو تحديد الهدف العام من المعلومات المحاسبية ومحتوى القوائم المالية.[122] وركزت هذه التقارير على احتياجات المستخدمين الخارجيين وتحديد فائدة القرار باعتباره الهدف الرئيسي للتقارير المالية.

1- تقرير Trueblood Report:

نظرا للانتقادات التي وجهت للتقارير المالية للشركات، كان هناك الحاجة إلى إطار مفاهيمي للمحاسبة والإبلاغ المالي. شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين" (AICPA) فريق دراسة برئاسة Robert Trueblood سنة 1971. وكان الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هي تحديد أهداف القوائم المالية. وخلص الفريق العامل إلى تقرير سنة 1973، وهذا التقرير يشار إليه بـ "تقرير Trueblood". وفقا لـ Williamson (2002)، "ناقش Trueblood اثني عشر هدف للتقارير المالية". الأهداف هي : صنع القرار، التدفقات النقدية، الأرباح، القدرة على التسيير، الإفصاح وقائمة المركز المالي. والبعض الآخر تمثل في المعاملات غير المكتملة والمعلومات المتوقعة، والتوقعات، الحكومة والأهداف الاجتماعية. وأهداف الاهتمامات الاجتماعية والحكومية.

ونتيجة لهذه الأهداف المحددة في تقرير Trueblood، كانت هناك حاجة لمزيد من القوائم المالية تعد جنبا إلى جنب مع قوائم الدخل. وفي وقت لاحق، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قائمة مفاهيم لأهداف التقارير المالية. الوثائق التي تشكل القوائم المالية كانت، قائمة الدخل، والميزانية العمومية و قائمة التدفقات النقدية. ومع ذلك، فقد انتقد تقرير Trueblood بسبب شدة تركيزه على احتياجات المستخدمين الخارجيين. وعلاوة على ذلك، تم اكتشاف أن تقرير Trueblood لا يمكن تنفيذه في بريطانيا، ويرجع ذلك إلى حقيقة أن بعض توصياتهم غير متوافقة مع بنية وبيئة بريطانيا. وأدى ذلك إلى تشكيل لجنة أخرى في بريطانيا لتحديد المستخدمين و أهداف القوائم المالية والإبلاغ.

2- تقرير الشركات The Corporate Report :

في بريطانيا، نشر معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) تقرير الشركات سنة 1975. ووفقا لـ Porwal (2006)، "كانت الفلسفة الأساسية في التقرير أن القوائم المالية يجب أن تكون مناسبة لاستخدامها المتوقع من قبل المستخدمين

[122] Jude A. Aruomoaghe, Op.Cit., p67

المحتملين". لتلبية الأهداف الأساسية للتقارير المالية السنوية، يجب الإشارة لسبع خصائص للقوائم المالية. هي : الملاءمة والقابلية للفهم، والموثوقية والاكتمال والموضوعية والتوقيت المناسب وقابليتها للمقارنة. واقترح تقرير الشركات الحاجة إلى المعلومات الإضافية التالية لتلبية الاحتياجات الإعلامية لجميع فئات المستخدمين.

1- إضافة قائمة للقيمة لإظهار كيف تم إنتاج الثروة وكيف تم توزيعه بين أصحاب المصلحة.[123]
2- تعامل تقرير الموظف مع حجم وتركيبة القوى العاملة، والكفاءة، والإنتاجية، والعلاقات الصناعية، والفوائد المكتسبة والسياسات الشخصية.
3- قائمة تحويلات الأموال مع الحكومة وإظهار الضرائب.
4- قائمة المعاملات بالعملات الأجنبية تظهر الاقتراض من الخارج والسداد.
5- قائمة الآفاق المستقبلية تظهر توقعات الأرباح والعمالة والاستثمار.

وتشير التوصيات الواردة في تقرير الشركة أنه يتصور دور المسؤولية الاجتماعية أكثر ملائمة للمحاسبة. وبموجب هذا المنظور الاجتماعي، تعتبر المساءلة القائمة ليس فقط بين إدارة الشركة ومساهميها، ولكن أيضا بين إدارة الشركة والمجتمع. ومع ذلك، قد اكتشف أيضا أن تقرير الشركات غير شامل، حيث اعتبره Colasse (2000) مشروع غير ناجح[124] . مما أدى إلى تشكيل لجنة أخرى يشار إليها باسم "Stamp Report" لتحديد أهداف التقارير المالية في كندا.

3- تقرير The Stamp Report :

في كندا، نشر معهد المحاسبين القانونيين (CICA) تقرير Stamp سنة 1980. وحدد تقرير Stamp مقارنة بتقرير الشركات أربعة أهداف رئيسية لإعداد التقارير المالية :

1- لتوفير معلومات مفيدة لجميع المستخدمين المحتملين لهذه المعلومات بالشكل والإطار الزمني الملائم لاحتياجاتهم.
2- لتوفير المعلومات للتقليل من عدم اليقين بشأن صحة المعلومات وتمكن المستخدمين من إجراء تقييم للمخاطر المرتبطة بالمؤسسة.
3- وضع معايير تحكم التقارير المالية التي تتيح مجالا واسعا للابتكار والتطور حيث تصبح التحسينات ممكنة.
4- أن تكون موجهة نحو احتياجات المستخدمين الذين هم قادرون على فهم مجموعة كاملة من القوائم المالية.

ووفقا لـ Porwal (2006)، "فإنه سيتبين أن هذه الأهداف تتعلق بالمساءلة وعدم اليقين والمخاطر، والتغيير والابتكار. فقد يسهم مفهوم المرونة في تحقيق الأهداف الواردة في تقرير Stamp". ومن خلال هذا التقرير، ينبغي أن يكون المعيار الذي يحكم

[123] Jude A. Aruomoaghe, Op.Cit. pp 67,68.
[124] Platet-Pierrot, Op.Cit., p38.

التقارير المالية أكثر مرونة. وهذا يرجع إلى حقيقة أن مرونة نظام المعلومات ومعايير التقارير لن تعوق الابتكار والتجريب والتطور في التكيف مع المتطلبات المتغيرة من المستخدمين بل الترويج له.[125]

4- تقرير Solomon's Report :

في سنة 1989، كلف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) تقرير لـ Solomon. ووفقا لـ Koornhof (1998)، "أن فائدة قرار إعادة تكرار التقرير هو الهدف الرئيسي من التقارير المالية". وبناء على ذلك، ينبغي أن تقدم التقارير المالية المعلومات التي من شأنها أن تكون مفيدة لمجموعة متنوعة من المستخدمين الذين لديهم مصلحة في:

- تقييم الأداء والوضعية المالية للمؤسسة؛
- تقييم أداء المسؤولين عن إدارتها؛
- اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار في الإقراض في منح الائتمان لممارسة الأعمال التجارية مع أو التي يجري استخدامها من قبل المؤسسة.

ومع ذلك، فإن فائدة القرار كهدف رئيسي للمعلومات المحاسبية لا يستطيع أن يظل جامد بل سوف يتطور ويتغير بمرور الزمن. ووفقا لـ koornhof (1998)، سوف يتأثر بالتغييرات السياسية والاجتماعية والاقتصادية والتكنولوجية التي تطرأ في البيئة".وتجدر الإشارة إلى أن التغييرات في البيئة قد لا تؤثر في طبيعة و أهداف المعلومات المحاسبية ولكن أيضا في احتياجات مستخدميها. هذا يتطلب نظام معلومات محاسبية ليكون الإطار المفاهيمي للمحاسبة والإبلاغ الماليين: البحث عن أهداف، مرنة حتى تواكب المطالب المتغيرة لدى مستخدميها. ويرى كل من Brenda& Hendrisken (1992) أن فائدة المعلومات المحاسبية ستعتمد على الخصائص النوعية للمعلومات. وينبغي لهذه الخصائص النوعية أن تكون :

- قوية، أي الوقوف أمام اختبار الزمن؛
- الانتشار،أي تنطبق على جميع كيانات المحاسبة؛
- · قابلة للتنفيذ، بهدف التحقق.

في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية (1980) يميز بين فئتين من الصفات وهي:- خاصة بالمستخدم و صفات خاصة بالقرار. الصفات الخاصة بالمستخدم تتعلق بجوانب كقابلية الفهم، وصفات فائدة القرار على قدرة المستخدمين. على سبيل المثال، معرفتهم بالمحاسبة واستعدادهم لدراسة المعلومات المحاسبية. تحدد صفات المستخدمين هذه مستوى تعقيد المعلومات التي ينبغي الإبلاغ عنها. الصفات الخاصة بالقرار تتعلق بالصفات المطلوبة للمعلومات مثل توقيتها المناسب وملائمتها وكمالها.[126]

وفي الوقت الحاضر لا توجد نظرية شاملة للمحاسبة وبالتالي لا يوجد هدف عام للمحاسبة. يرى Kuhn (1970)، كما ورد في Koornhof (1998) أن المحاسبة لا تزال في المرحلة الثورية. هذا قد يكون راجعا إلى حقيقة أن المهن الأخرى تتطور من

[125] Jude A. Aruomoaghe, Op.Cit. pp 67,68.

[126] Jude A. Aruomoaghe, Op.Cit. pp 67,68.

النظرية إلى الممارسة في حين أن المحاسبة من ناحية أخرى تتطور من الممارسة إلى النظرية. تسعى هيئات وضع المعايير في مختلف البلدان في جميع أنحاء العالم إلى إجراء بحوث لتحديد الأهداف التي ينبغي أن تفي بالقوائم المالية. على سبيل المثال، في أكتوبر 1998، أصدر معهد جنوب أفريقيا للمحاسبين القانونيين (SAICA) بيان أن القوائم المالية تعكس حقا أهدافها. يتم تشجيع الشركات على أن تدرج في استعراضها المالي:

- تحديد العوامل والتأثيرات الرئيسية للأداء، بما في ذلك التغيرات في البيئة التي تعمل فيها المؤسسات، استجابة المؤسسات لتلك التغيرات وتأثيرها عليها.
- مصدر تمويل المؤسسات، على سياسة الإقراض و سياساته المتعلقة بإدارة المخاطر.
- مواطن القوة والموارد للمؤسسات التي لم تدرج في الميزانية العمومية.[127]

وفي الآونة الأخيرة، يرى IASB أن تحقق الهدف العام من التقارير المالية، ينبغي أن يتم من خلال اعتبار فائدة القرار كهدف رئيسي، يليه الإشراف كهدف ثانوي وهذا ما سيتم مناقشته بالتفصيل لاحقا.

I -2-2- أهداف التقارير المالية مابين فائدة القرار والإشراف

أ- هدف فائدة القرار :

نشأت فائدة القرار كهدف من أهداف GPFR في الولايات المتحدة[128]. ويعتبر Staubus هو أول مؤيد لهذا المدخل في إعداد التقارير المالية. حيث ترجع إليه محاولات تطويره من خلال أطروحته للدكتوراه بعنوان "المفهوم المحاسبي للإيرادات" سنة 1954، بجامعة شيكاغو[129]. وخلص من خلالها إلى أن "الهدف الرئيسي للمحاسبة هو توفير المعلومات الاقتصادية الكمية التي ستكون مفيدة في اتخاذ قرارات الاستثمار". بالتركز على "إعلام المستثمرين [والدائنين] بتوقعات العائدات النقدية".

ضمن نفس السياق، وظفت لجنة Trueblood، مدخل فائدة القرار، عند صياغة أهدافها المحاسبية، وكان هدفها الرئيسي: "توفير معلومات تفيد المستثمرين والدائنين في اتخاذ القرارات الاقتصادية" (AICPA 1973).[130]

---

[127] Idem.

[128] Carolyn J Cordery and Rowena Sinclair, DECISION-USEFULNESS AND STEWARDSHIP AS CONCEPTUAL FRAMEWORK OBJECTIVES: CONTINUING CHALLENGES, **Social Science Research Network "SSRN"**, without country, 2017, P6.

[129] Zeff, S. A, The Objectives of Financial Reporting : A Historical Survey and Analysis, **Accounting and Business Research**, 4, 2013, p. 22.

[130] أشارت لجنة Trueblood أن فكرة أو توجه Staubus لم تكن المصدر المباشر نحو اعتمادها مدخل فائدة القرار، إنما يعود الفضل لكل من Ronen و Sorter، اللذين استندا في وجهة نظرهما على النتائج في تخصصات المالية والاقتصاد. حيث نشرا مقالًا بعنوان "Relevant Accounting " سنة 1972، يجادلان فيه: بأنه حتى تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة مثلى للمستثمرين الأفراد، ولضمان التخصيص الأمثل لموارد رأس المال في الاقتصاد ، يجب أن تكون مفيدة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية للشركة وتحديد المخاطر المرتبطة بهذه التدفقات النقدية. انظر :

صاغت AICPA ولجنة Trueblood فائدة القرار في اتجاه التقييم وفكرة الاقتصاد المالي، باستخدام التدفقات النقدية المستقبلية لقيمة الأصول[131]. بالإستناد على فرضية السوق الكفء(الفعال). وهذا يفترض أن أسعار الأسهم تتضمن جميع المعلومات الملائمة (العامة)، وأن "زيادة حجم المعلومات في الوقت المناسب تعزز كفاءة السوق وتخفض تكلفة رأس المال". وبالتالي، فإن أسواق رأس المال تحتاج إلى معلومات مفيدة مسبقاً لاتخاذ القرارات. وهذا يؤدي لضرورة تلبية احتياجات المشاركين في أسواق رأس المال.[132]

وانصبت جُل اهتمامات المنظمات المهنية الأمريكية على كيفية خدمة احتياجات المستخدمين. فكان لمجلس FASB دورا مهما في تطوير هدف فائدة القرار، حيث كان أكثر وضوحا في تحديد أنواع المستخدمين، وأنواع القرارات، وما يجب تقديمه من معلومات تلاءم هذه القرارات. من خلال تبنيه مدخل فائدة القرار في قائمة المفاهيم (1) SFAC سنة 1978، مع الإشارة إلى هدف الإشراف بإعتباره أقل أهمية من هدف التقييم.

أشار (أشرف عبد العزيز يوسف 2005)[133] إلى جانب (Zeef 2013)[134]، أن قائمة FASB رقم (1)، ركزت على المستثمرين والمقرضين وأهملت غيرهم من المستفيدين، بسبب عدد من المتغيرات والعوامل البيئية، تمثلت في الفكر الاقتصادي الحر المعتمد على آليات السوق ومصادر التمويل، مع اختلافات في الأعمال التجارية والثقافة المالية والمحاسبية، حيث يعد سوق الأوراق المالية من أهم مصادر التمويل بالإضافة إلى كفاءة السوق، وتشتت الملكية فيه وتنوع أشكال الاستثمارات المتاحة، وأضاف أشرف عبد العزيز يوسف متغيرات أخرى مثل جماعات الضغط، كما أشار إلى أن أهداف التقارير المالية الواردة في القائمة، تأثرت هي الأخرى بالظروف السائدة في الولايات المتحدة في ذلك الوقت. وقد أثرت اسهامات FASB بشكل ملحوظ على مستوى الفكر والتطبيق المحاسبي، فقد اعتمد مجلس IASB فائدة القرار كهدف للتقارير المالية سنة 2006.

يرى Young (2006) أن الفكرة الأساسية وراء فائدة القرار هي "أولوية احتياجات وقرارات المستخدم... كدليل في بناء القوائم المالية الخارجية". وحسب Dennis (2018) أن الهدف من احتياجات المستخدم هو توجيه عملية إصدار القواعد في المعايير المحاسبية التي توجه بدورها، إذا ما اتبعت، عملية بناء القوائم المالية. لاقت هذه الفكرة مقاومة أولية، ومن إحدى أسباب الرفض، رأى Moonitz أنه من الخطورة أن تتطور المحاسبة لتلبية المصالح الخاصة لمجموعات معينة. وهذا ما

Zeff, S. A, The Trueblood Study Group on the objectives of financial statements (1971–73): A historical study, **Journal of Accounting and Public Policy**, pp 3-15.

[131] Ian Dennis, The Conceptual Framework – A 'Long and Winding Road' …, **Accounting in Europe**, 2019, p 12.

[132] Carolyn J Cordery and Rowena Sinclair, Op.Cit.p06.

[133] الرشدي ممدوح صادق محمد، تطور أهداف التقارير المالية ما بين افادات القرارات ومساءلة الإدارة : دراسة تحليلية، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مج 27، عدد 2، 2013، ص 58.

[134] Zeff, S. A, The Objectives of Financial Reporting , Loc.Cit.

حدث، عندما وضع إطار 2010 لل IASB المستثمرين في مركز عملية إعداد التقارير[135]. فوفقا لـ Ijiri (1975)، فإن الإطار المفاهيمي القائم على فائدة القرار ينطوي على علاقة أحادية الاتجاه، من معدي القوائم المالية إلى مستخدميها، في حين أن هناك أيضًا علاقة ثنائية الاتجاه بين المعدين والمستخدمين.[136] يقول Lennard (2007) في هذا الشأن أن "الكثير يعتمد على القرارات التي من المتوقع اتخاذها على أساس القوائم المالية". ويشير Ravenscrcoft & Williams (2009) إلى أن كون المعلومات مفيدة لا "يعرض قيودًا على ما قد تحتويه المعلومات". قد تصبح العبارة غير الضارة "خطرة" إذا اقتصر معنى "المستخدم" على مجموعة معينة وكانت فكرة "المعلومات المفيدة" ومعنى "القرار" مقصورة على استخدامات معينة للمعلومات وأنواع معينة من القرار التي يتم إجراؤها باستخدام هذه المعلومات في القوائم المالية.

في حين يرى Lennard أن هناك نقاط مقنعة لصالح فكرة فائدة القرار. حيث جادل بأنه يتم استثمار موارد كبيرة في إعداد التقارير المالية، فإذا لم تكن هذه التقارير مفيدة ستضيع هذه الموارد، وإذا كانت لا تستطيع التأثير على القرارات، فأنها لن تخدم أي هدف... والمسألة هي ما إذا كان اتخاذ القرار في حد ذاته يوفر تركيزًا كافيًا ومناسبًا للتطوير المستقبلي للتقارير المالية[137]"

ب- هدف الإشراف:

-الأصول الثقافية للإشراف Cultural origins of stewardship :

نشأ مفهوم الإشراف من حقوق الملكية - حق التملك وحق الانتفاع. الحق في الاستخدام مشتق من الحق في التملك. عندما يتم تفويض حق الاستخدام من المالك إلى وكيله، يتولى الوكيل مسؤولية الإشراف. ويتغير مفهوم الوكالة نتيجة لتغير في الفلسفة الاجتماعية السائدة. ففي عالم الأعمال، تم دمج الفلسفة الاجتماعية في أيديولوجية الأعمال. وبالتالي، فإن مفهوم الإشراف يعكس أيديولوجية الأعمال. حيث سادت أيديولوجيتان للأعمال، الكلاسيكية والإدارية، والتي تمثلان وجهة نظر صغار وكبار رجال الأعمال، على التوالي[138]. بالتوافق مع هاتين الأيديولوجيتين التجاريتين، يظهر مفهومان للإشراف، كلاسيكي وإداري.

وفقًا لمفهوم الإشراف الكلاسيكي، فإن الإدارة مسؤولة فقط عن متابعة مصالح المالكين. من ناحية أخرى، يشير مفهوم الإشراف الإداري إلى أن الإدارة مسؤولة عن متابعة المصالح الاجتماعية، بما في ذلك مصلحة المالكين.

---

[135] Dennis, Ian. "The Conceptual Framework–A 'Long and Winding Road,Op.Cit., p12.

[136] Alexander, David, Anne Le Manh-Béna, and Olivier Ramond. "Can the conceptual framework be all things to all (wo) men?." Comptabilité sans Frontières... The French Connection. 2013.pp 14,15.

[137] Andrew Lennard, Stewardship and the Objectives of Financial Statements: AComment on IASB's Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information, Discussion Paper, 2008, p 55.

[138] Chen, Rosita S. "Social and financial stewardship." The Accounting Review 50.3 (1975): 533-543.

لقد أخذت مسألة الإشراف في إطار (CF) 2010 منحى مغاير تماما لما كانت عليه في إطار 1989، حيث تم حذف الإشراف كهدف مستقل في إطار 2010، إلا أن هذا لم يسبب أي صعوبة لمجلس FASB لأنه لم يكن عنصراً حاسماً في إطاره المفاهيمي. وكان الدعم الأقوى للإشراف من أوروبا[139]. والسبب في ذلك هو أن الولايات المتحدة لديها أسواق مالية قوية وأكثرها سيولة، بحيث يتم تنظيم الإدارة في المقام الأول من خلال سوق رأس المال. وبشكل أكثر تحديدًا، فإن خطر الاستحواذ ومزايا خيارات الأسهم والمدفوعات الأخرى المرتبطة بالسوق هي التأثيرات الأساسية على إدارة الشركات المدرجة في USA. من ناحية أخرى، في أوروبا ، هناك تقاليد مختلفة لحوكمة الشركات، تعتمد بشكل أكبر على الضوابط المباشرة مثل ممارسة حقوق التصويت والسلطات القانونية وتقليل العقوبات المفروضة على السوق. فعلى سبيل المثال، في ألمانيا ،فإن تقارير الشركات متضمنة بقوة في القانون. كما أن في بعض الدول الأوروبية، قاد الإطار المختلف لقانون الشركات والحوكمة مفهوم الإشراف على تجاوز المساءلة أمام المساهمين لتشمل السلطات الضريبية والموظفين وغيرهم من مختلف أفراد المجتمع.

وغالبًا ما ينظر إلى المملكة المتحدة في بقية أوروبا كجزء من النظام "الأنجلوساكسوني" وبالتأكيد فإن لديها تقاليد سوق رأس مالية أقوى وتوجه أكبر للمساهمين في مفهومها للإشراف من بقية أوروبا. ومع ذلك ، تختلف المملكة المتحدة عن الولايات المتحدة الأمريكية في جوانب مهمة. ومن مظاهر هذا هو قانون حوكمة الشركات، الذي[140] يسعى لتنظيم وتحسين السلوك ومساءلة مجالس الإدارة، وتعزيز الحوار بين الإدارة والمساهمين. القانون هو من مسؤولية مجلس التقارير المالية، والذي هو أيضا الهيئة الأم لمجلس معايير محاسبة المملكة المتحدة، التي أخذت زمام المبادرة في صياغة نقد PAAinE من الانسحاب المقترح لمفهوم الإشراف كهدف مستقل في إطار (IASB).[141]

قام bush Tim (2005)[142] بتحليل مثير للاهتمام لمختلف الأنظمة القانونية التي تحكم التقارير المالية في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية. ويخلص إلى أن الأولى تستند إلى قانون الشركات، في حين تقوم الثانية على تنظيم السوق (قوانين الأوراق المالية). ويؤدي هذا الأخير إلى التركيز على الأسواق وأسعار السوق، وبالتالي على المعلومات ذات الصلة بالتدفقات النقدية المستقبلية، بينما يؤدي الأول إلى تركيز أكبر على إدارة الشركات والإشراف عليها. على سبيل المثال، ينشأ شرط تقديم الحسابات في السجل العام، في المملكة المتحدة، من التأسيس بموجب قوانين الشركات، بحيث لا يقتصر شرط تقديم الطلبات على الشركات المدرجة. وبالتالي، ليس من المستغرب أن الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي التي لديها عادة تقليد قانوني قوي من قواعد المحاسبة قد فضلت نهج قانون الشركات مع تشديدها على آليات حوكمة الشركات، بما في ذلك الإشراف. في حين يعكس الإطار المفاهيمي لمجلس IASB الترتيبات المؤسسية (institutional arrangements) لـ USA، التي تفضل

---

139 PAAINE, 2007. Stewardship/Accountability as an Objective of Financial Reporting. A comment on the IASB/FASB Conceptual Framework Project. **Pro-Active Accounting Activities in Europe**, EFRAG, Brussels, June 2007.

140 Geoffrey Whittington, Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review, **J**. **Account**. **Public Policy**, ScienceDirect, 27 (2008),p.p 499,500.

141 Idem.

142 Bush Tim, **Where Economics Meets the Law**: **US versus non-US Financial Reporting Models** , Divided by a Common Language, ICAEW, London, 2005.

أساس السوق. فقد يتأثر توجه USA نحو توفير معلومات مالية مفيدة للقرار لأسواق رأس المال من حقيقة أن سلطة التقارير المالية تقع على عاتق لجنة الأوراق المالية والبورصات SEC، بموجب قانون الأوراق المالية. وبالتالي، فإن الإيداع العام (العلني) للحسابات مطلوب بموجب سلطة قوانين الأوراق المالية، الذي ينطبق فقط على الكيانات التي يتم تداول أوراقها المالية بشكل عام، وهو نتيجة طبيعية لذلك يجب أن ينظر إلى الحسابات على أنها تخدم قرارات المشاركين في السوق بدلاً من احتياجات الإشراف على المساهمين الحاليين. ومع ذلك، هناك اختلافات لا ريب فيها بين مقاربات USA وUK تجاه دور التقارير المالية، وينعكس ذلك في حقيقة أن قائمة مبادئ مجلس معايير محاسبة المملكة المتحدة ASB (1999)[143]، على خلاف إطار عمل FASB، والإطار المفاهيمي لمجلس IASB 2010، تعترف بدور الإشراف كهدف مستقل. ليعود الاعتراف بالإشراف في إطار 2018 للـ IASB ولكن ليس كهدف مستقل، وإنما تم دمجه في هدف فائدة القرار.

- **مسألة الإشراف:**

الهدف المحدد في الفصل الأول من (CF 1989) هو "توفير معلومات مفيدة للقرار لمقدمي رأس المال الحاليين والمرتقبين. ويفترض أن يتحقق هذا الهدف بتوفير معلومات تساعد في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية إلى الكيان، ويفترض أن نفس مجموعة المعلومات يمكن استخدامها لمجموعة أوسع من مستخدمي المعلومات المالية. يؤدي هذا النوع من المعلومات إلى التركيز على التسعير في الأسواق المالية: المعلومات المقدمة هي التي سيستخدمها المستثمرون في قرار الشراء / البيع. كل هذا مدرج في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية، [International Accounting Standards Committee [IASC] 1989[144](par14)[145].الجديد هو أنه من المفترض تلبية احتياجات الإشراف في إطار هدف فائدة القرار. يتم تعريف الإشراف في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية 1989 (ولكن ليس إطار مجلس معايير المحاسبة المالية) على أنه هدف منفصل، لذلك يمثل هذا تغييراً في التركيز. وقد عارض هذا التغيير المقترح عضوان من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في رأي بديل للفصل الأول.

فكرة الإشراف المقدمة في وجهة النظر البديلة هي فكرة المساءلة من قبل مجلس إدارة الكيان لأصحابه. هذه هي علاقة الوكالة. تتداخل متطلبات المعلومات الخاصة بها مع متطلبات فائدة القرار، كان الوكيل المفضل في المصطلحات الحديثة هو الذي يعظم إلى أقصى حد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية. ومع ذلك، هناك أيضا اختلافات في التركيز والمنظور. تدرك علاقة الوكالة أو الإشراف أن العامل لديه حافز لتشويه الأداء. هذا هو مبرر الحيطة (prudence) في إعداد التقارير المالية: وهو أحد متطلبات مبادئ IASB من قبل التي تم إسقاطها في الفصل المقترح الثاني في اطار 2010. كما أنه مبرر للحصول على مستوى

[143] ASB, **Statement of Principles for Financial Reporting**, Accounting Standards Board, London, December 1999, chapter 01.

[144]وضع الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية (IASC, 1989) لأول مرة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، التي سبقت مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، في عام 1989. عن بعض تاريخ إنشائها انظر (Zeff & Camfferman,2007 pp 264-254). عندما حل IASB محل IASC في عام 2001 ، اعتمد الإطار المفاهيمي دون أي تغييرات.

[145]ومع ذلك، فقد كان أكثر تماشيًا مع المعالجة السابقة للإشراف في إطار مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB، 1978) ، حيث تم تضمين الإشراف (FASB، 1978 ، الفقرة 50-53) ولكن العلاقة مع الهدف الرئيسي لفائدة القرار كان غير واضح.

عالٍ من التفصيل في الإبلاغ عن معاملات الأطراف ذات الصلة ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة. كذلك ، تتضمن العلاقة مراقبة إجراءات الوكيل أو المشرف، لذلك سيكون مهتمًا بالمعاملات والأحداث السابقة، لحد أكبر من المعلومات المفيدة للقرار والتي تركز على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. كما أن علاقة الإشراف تفاعلية أيضًا: فقد تدفع المعلومات الواردة في التقارير المالية المدراء إلى التأثير على تصرفات الإدارة، بحيث تكون التدفقات النقدية المستقبلية ذات طابع داخلي على العملية وليس متوقعة كمتغيرات خارجية.[146]

نوقشت فكرة الإشراف بشكل مكثف في رسائل التعليق على ورقة المناقشة ومشروع العرض(ED) 2008 لمجلسي IASB/FASB. وناقش ED 'هدف الإبلاغ المالي وفائدة القرار' في أقسام منفصلة. وقر بالدور الذي يمكن أن تؤديه القوائم المالية في دعم القرارات المتعلقة بالإشراف على موارد الكيان، ولكنه يلاحظ انه يمكن الأخذ بمتطلبات الإبلاغ من خلال توفير المعلومات ذات الصلة بالتدفقات النقدية في المستقبل، لأن أداء الإدارة في الاضطلاع بمسؤولياتها في مجال الإشراف عادة ما يؤثر على قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية صافية، فإن أداء الإدارة يهم أيضا مقدمي رأس المال المحتملين الراغبين في توفير رأس المال للمنشأة (paragraph OB12, ED, May 2008).

وبناء على ذلك، جمع IASB في إطار 2010 بين هذين الفرعين، مما أدى إلى إلغاء الأجزاء الفرعية المنفصلة المتعلقة بفائدة تقييم توقعات التدفقات النقدية والفائدة من تقييم الإشراف (paragraph BC1.27, Framework 2010) وعلاوة على ذلك، 'قرر المجلس عدم استخدام مصطلح الإشراف في الفصل'، لأنه يدعي أنه 'ستكون هناك صعوبات في ترجمته إلى اللغات الأخرى' (الفقرة 1-28 ، الإطار 2010). وكان تهميش هدف الإشراف مثيرا للجدل حسب كل من Whittington (2008a) وWagenhofer (2009)، لأن Whittington (2008a) يرى أن 'المساءلة تستلزم أكثر من التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل'. ويحذر Wagenhofer (2009)من أن "استراتيجيات النمو التي اعتمدها IASB محفوفة بالمخاطر" لأنها لا تأخذ في الاعتبار الأهداف المتنوعة للإبلاغ المالي. ونظرا لأن الإشراف يُعنى برصد الماضي فضلا عن التنبؤ بالمستقبل، فمن منظور المصلحة العامة، فإنه غالبا ما يرتبط بسلامة الإدارة حسب Puxty (1986)، وWhittington (b2008).[147]

ولا ينطبق الإشراف بالضرورة على المساهمين الحاليين فقط: قد يكون للآخرين أيضًا الحق في هذا النوع من المعلومات، على الرغم من أن حملة الأسهم عادة ما يكون لهم دور مركزي في هياكل الشركات. على سبيل المثال، في عدد من الدول الأوروبية، مثل هولندا ، يُمنح الموظفون دورًا رسميًا في حوكمة الشركات ويتم تمثيلهم في مجالس الإشراف. وبالتالي ،يمكن أن يتطلب الإشراف أيضاً تقديم معلومات ذات صلة بهذه المجموعات الأوسع نطاقا، وهذا لن يتم وصفه بشكل جيد على أنه معلومات ذات صلة بالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.[148]

[146] Geoffrey Whittington, Op.Cit.,pp 498,499.

[147] Zhang Ying, Jane Andrew, Op.Cit.,P 21.

[148] Geoffrey Whittington, Op.Cit.,p499.

إن إعادة صياغة الإطار المفاهيمي لعام 2018 هو تطور ذكي يفترض أنه يعكس مزيدًا من الاهتمام بشواغل الإشراف دون تغيير الهدف العام – تقديم معلومات مفيدة لقرارات تخصيص الموارد –. علاوة على ذلك، في مناقشة أخرى للهدف، فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يتناول صراحة مصطلح الإشراف (CF.1.3). كما تم التأكيد على أنه بالإضافة إلى المعلومات حول التدفقات النقدية المستقبلية، فإن المعلومات حول الإشراف على الإدارة هي المفتاح في تكوين توقعات حول العائد، على سبيل المثال، من استثمار في الشركة (CF.1.3). في الرد الخاص بـ IASB : "يساهم هذا البروز الإضافي [للإشراف] في إبراز مساءلة الإدارة أمام المستخدمين عن الموارد الاقتصادية الموكلة إلى رعايتهم" (CF.BC1.34).[149]

في حين أن الجهود التي يبذلها IASB لإدراج الإشراف في الهدف واضحة للعيان، فإنه لا يزال من المتصور أن الإشراف لا ينبغي أن يكون هدفاً مستقلاً –كما كان الأمر في الإطار المفاهيمي لعام 1989 – لأن "تقييم إشراف الإدارة ليس غاية في حد ذاته". : إنها مدخلات مطلوبة في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد "(CF.BC1.35 (a))[150].هذه الحجة ضعيفة على أرض الواقع لأنها لا تحدد السبب في أن تقييم الإشراف قد لا يكون مصدر قلق مستقل. بالفعل، إن تاريخ مسك الدفاتر والمحاسبة يعلمنا أن الإشراف (أو المساءلة) كان دافعًا أساسيًا للحفاظ على الحسابات ونشرها. علاوة على ذلك، فإن الجهل بمخلفات الإشراف المنفصلة يتناقض مع نتائج الأكاديميات المحاسبية. حيث تساءلت الأعمال النظرية مرارًا وتكرارًا عما إذا كانت المعلومات المطلوبة لقرارات التقييم في أسواق المال هي نفسها بالنسبة لقرارات الإشراف (على سبيل المثال، انظر Gjesdal (1981)، Paul (1992)، Kuhner & Pelger (2015)). لا تتم معالجة مثل هذه القضايا الأساسية من خلال إعادة تسمية قرارات الإشراف باعتبارها (مجموعة فرعية) من قرارات تخصيص الموارد.[151]

من الجدير بالذكر أن IASB يجادل في CF (CF.BC1.37) بأنه لم يكن يقصد تعريفًا ضيقًا لقرارات تخصيص الموارد، وليس التقاط مثل هذه القرارات الإشرافية. ويختلف هذا عن الحساب الذي قدمه (Pelger 2016) والذي يبين بشيء من التفصيل أن الإشارة إلى "قرارات تخصيص الموارد" بدلاً من "القرارات" الأكثر شمولاً (التي كانت لا تزال تستخدم في ED من عام 2008) تم إدراجها في CF 2010 خلال مرحلة الصياغة من أجل تجنب القراءة المحتملة لنوعين من القرارات (قرارات التقييم والإشراف) وبالتالي هدفين منفصلين.[152]

ومع ذلك، فإن IASB يوسع إلى حد ما فهمه لقرارات تخصيص الموارد حيث أن هذا لا يعني فقط شراء أو بيع أو عقد قرارات، أو قرارات بشأن تقديم القروض أو تسويتها ولكن أيضًا "ممارسة حقوق التصويت أو التأثير على الإدارة بأي شكل آخر". الإجراءات التي تؤثر على استخدام الموارد الاقتصادية للكيان "(CF.1.2 (c. وتشمل هذه القرارات، التي يمكن تسميتها "قرارات الإشراف"، القرارات المتعلقة بأجور الإدارة أو إعادة تعيين أو استبدال الإدارة التي تهم بصفه خاصة الملاك الحاليين للكيان (CF. bc 1.36).[153]

---

[149] Christoph Pelger, Op.Cit.,p05.

[150] ويجادل كذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن إدخال هدف آخر "يمكن أن يكون مربكًا (CF.BC1.35 (b)) دون تحديد لمن قد يكون هذا مربك، وكيف يمكن للاشراف كهدف منفصل ان يغير تفكير مجلس معايير المحاسبة الدولية.

[151] Christoph Pelger, Op.Cit.,p05

[152] Idem.

[153] Idem.

كل هذه الرؤى توضح الامتيازات التي حظيت بها مصالح رأس المال في الماضي، ولكن هذا الهدف لم يعتمد على الصعيد العالمي ولم تكن هذه المصالح علنية. ويعكس إعلان IASB هذا التحول في التركيز من خلال "تلبية الاحتياجات المعلوماتية للمشاركين في أسواق رأس المال". ويكفل إضفاء الطابع المؤسسي على هذا الهدف من خلال CF أي أن تكون الأسواق أساسية من الناحية المفاهيمية والجوهرية لممارسه المحاسبة والإبلاغ المالي. بالفعل، لقد كانت الأسواق المالية منذ فترة طويلة محورية في عملية إعداد التقارير، ولكن هذا التغيير العلني[154] في التركيز يوفر نظرة ثاقبة حول كيفية الحفاظ على الليبرالية الجديدة في عالم ما بعد الأزمة المالية العالمية على العالم. (a post-GFC world).[155]

I-2-3- الأطراف الفاعلة في صياغة أهداف المحاسبة

تعتمد صياغة أهداف المحاسبة على فهم وحل المصالح المتناقضة الموجودة في سوق المعلومات. خاصة، وأن القوائم المالية تمثل حصيلة تداخل وتشابك مصالح ثلاث مجموعات رئيسية : الشركة، مستخدمو التقارير المالية، مهنة المحاسبة.[156] والتي يعتبرها Cyert-Ijiri أطراف مؤثرة ومتأثرة بنشاط المحاسبة ووظيفة إعداد واستخدام التقارير المالية[157].

1- الشركة : تشكل الطرف الرئيسي المؤثر في العمليات المحاسبية، عن طريق نشاطاتها المالية التشغيلية وغير التشغيلية، المنعكسة في التقارير المالية المعدة من قبل الإدارة.
2- مستخدمو التقارير المالية : هم الطرف الثاني الذي يؤثر ويتأثر بعملية إنتاج المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية، عن طريق تحديد اهتمامات واحتياجات هذه الفئة. مع أنه من غير الممكن وضع قائمة كاملة بالمستخدمين، إلا أنها تشمل على الأغلب المستثمرون، الدائنون، المالكون، المحللون الماليون، الجهات الحكومية والمجتمع.
3- مهنة المحاسبة : ويضم هذا الطرف مجموعة المحاسبين المسؤولين عن تنظيم المهنة، والمحاسبين القانونين المسؤولين عن فحص وتدقيق التقارير المالية المعدة طبقا لمجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. والموضوعة من طرف اللجان المهنية المسؤولة عن وضع وتطوير المعايير المحاسبية في العالم.[158]

وباستخدام التحليل الذي قدمه Cyert-Ijiri فان التداخل بين هذه المجموعات الثلاث، يمكن عرضه من خلال الشكل الموالي :

---

[154] Christoph Pelger, **The Return of Stewardship**, **Reliability and Prudence – A Commentary on the IASB's New Conceptual Framework**, Accounting in Europe, Jul 2019, p

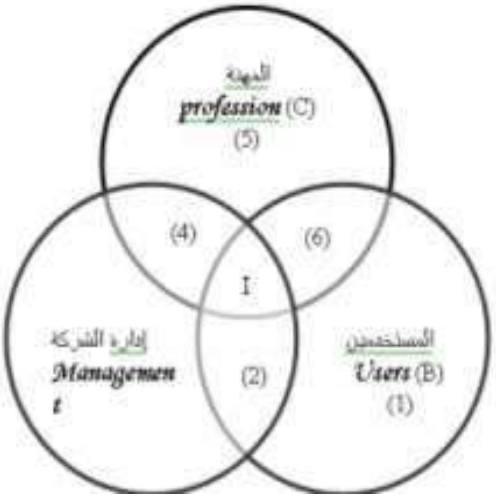
[155] Zhang Ying, Jane Andrew, Op.Cit.p21.

[156] البلقاوي، **نظرية المحاسبة**، تعريب رياض العبدالله، الجزء الأول، اليازوري، الأردن، 2009، ص 234.

[157] عبد الفتاح أمين حسن وآخرون، صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية في ظل اختلاف المتغيرات البيئية، أفكار مطروحة وآراء مقترحة، **مجلة العلوم الاقتصادية والادارية**، مجلد 13، ع 47، 2007، ص 188.

[158] البلقاوي، **مراجع سبق ذكره** ، ص 234.

الشكل رقم (02) : تضارب مصالح الأطراف الفاعلة حول المعلومات المحاسبية



Source: Cyert, R . M. & Ijiri, Yuji, "problem of implementing the Trueblood objectives report; in studies of financial accounting objectives" , 1974 . supplement to vol.12 , journal of accounting research , p. (30).

تمثل الدائرة (B) في الشكل السابق المعلومات المطلوبة من قبل المستخدم والمؤثرة في قراراته الإقتصادية، أما الدائرة (A) تمثل مجموع المعلومات التي تقوم الإدارة بنشرها والإفصاح عنها، سواء أن كانت ضمن حدود المبادئ المحاسبية المقبولة عموما أو لا، في حين تمثل الدائرة (C) المعلومات التي تكون المهنة قادرة على إخضاعها للقياس والتدقيق وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، أما المنطقة (I) فتمثل مجموع المعلومات المطلوبة من قبل الأطراف الثلاثة، والتي تعتبر جزءا صغيرا من إجمالي المساحة الكلية للدوائر الثلاثة. حيث تثار مشكلة صياغة أهداف المحاسبة وعوائق قبولها من قبل الأطراف ذات العلاقة، من اختلاف وتنوع المعلومات المطلوبة في كل مساحة. مثلا، تمثل المساحة (2) المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المطلوبة من قبل المستخدمين، والتي يمكن أن تفصح عنها إدارة الشركة في التقارير المالية، في حين لا يمكن إخضاعها لمعايير القياس والإفصاح المحاسبي من قبل المهنة التي لم تتطور بالشكل الكافي، إما بسبب عدم التأكد من صحة تلك المعلومات أو عدم وجود معايير موضوعية لقياسها والإفصاح عنها، كما هو الحال في إعداد ونشر التنبؤات المالية. أما المساحة (6) فتمثل المعلومات التي يرغب المستخدم الخارجي في الحصول عليها ويمكن للمهنة إخضاعها لمعايير القياس والإفصاح المحاسبي، إلا أن الإدارة لا ترغب في الإفصاح عنها، وقد يعود ذلك بسبب المحافظة على المركز التنافسي للشركات. أما بالنسبة للمساحة (1) فتمثل المعلومات المطلوبة من قبل المستخدم الخارجي في حين تعترض كل من الإدارة والمهنة على تقديمها.[159]

وفي ظل هذه التناقضات، قدم Cyert-Ijiri ثلاثة مداخل ممكنة لحل هذا التعارض [160]:

- المدخل الأول : توفير المعلومات التي تكون الإدارة مستعدة للإفصاح عنها، وتحاول إيجاد أفضل الوسائل لقياسها وتوصيلها، أي أن الدائرة (A) تبقى ثابتة وتتحرك الدائرتين (B,C) تجاهها. وهو مدخل موجه من قبل الشركة (Firm-Oriented).

[159] عبد الفتاح أمين حسن وآخرون، مراجع سبق ذكره، ص 190.

[160] محمد ياسين غادر، **مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العانة للمحاسبة**، سلسلة أطروحات الدكتوراه، المنظمة العربية للتنمية الادارية (جامعة الدول العربية)، مصر،2016، ص ص 342،343.

- المدخل الثاني : توفير المعلومات التي تكون المهنة قادرة على إخضاعها لمعايير القياس والإفصاح المحاسبي، أي أن الدائرة (C) تبقى ثابتة بينما تتحرك الدائرتين (A,B) تجاهها. وهو مدخل موجه من قبل المهنة (Profession-Oriented).
- المدخل الثالث : تشجيع الإدارة والمهنة على تقديم معلومات مفيدة للمستخدم، أي أن الدائرة(A) تبقى ثابتة وتتحرك الدائرتين (A,C) تجاهها. وهو مدخل موجه من قبل المستخدم (User-Oriented).

وقد حظي المدخل الثالث باهتمام كبير عند صياغة أهداف المحاسبة، من قبل مختلف اللجان المهنية المنظمة لمهنة المحاسبة في العالم. ومنها لجنة Trueblood (1973)، ولجنة معايير المحاسبية (ASC) في المملكة المتحدة (1975) في Corporate report، وكذلك مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأمريكي في سنة 1978، ثم بعد ذلك IASC.[161]

وما يعاب في دراسة Cyert-Ijiri إهمال الباحثان جانب مهم في التحليل الذي قدماه، والمتمثل في اختلاف وتنوع احتياجات الفئات الفاعلة المتواجدة في المجموعة الواحدة. حيث انتقدهما الباحثان William H. Beaver and Joel S. Demski(1974)[162] اللذين اعتبرا أن ثلاثية Cyert-Ijiri قد حصرت بيئة الإبلاغ المالي في ثلاث مجموعات (المستخدمين، الشركات، المهنة)، وقدمت قدر محدود من عدم التجانس بين الأطراف الفاعلة، حيث تقبل النزاعات بين المجموعات الثلاث، ولكن لا تأخذ بعين الاعتبار النزاعات أو التناقضات داخل المجموعة الواحدة.

ويفسر عبد الفتاح أمين وآخرون (2007)[163] ذلك بأن مجموعة المبادئ التي يفضل كل طرف استخدامها في إعداد التقارير المالية، ومجموعة الأهداف التي يسعى كل منهم لتحقيقها، تزيد من تعقيد مشكلة تحديد أهداف المحاسبة والقبول بها من قبل الأطراف المعنية، وبالنتيجة فأن مواقع الالتقاء بين الدوائر الثلاثة، قد تقل شيئا فشيئا عند الانتقال من المعلومات إلى المبادئ ثم الأهداف.

وبالرغم من أن مصالح مستخدمي القوائم المالية تتسم بأهمية بالغة لدى واضعي المعايير المحاسبية من الناحية النظرية. إلا أن الدراسة التي أجراها George Georgiou (2010)[164] حول تصور مشاركة المستخدمين وتأثيرهم في عملية وضع معايير المحاسبة، على عينة من شركات إدارة الاستثمار في المملكة المتحدة، أثبتت عكس ذلك. حيث أعتبر المستجيبون أن مهنة المحاسبة وهيئات وضع المعايير المحاسبية (كل من FASB والهيئات الأوروبية) هي الجهات الفاعلة المهيمنة في عملية وضع معايير IASB. وهو ما أكده Samuls[165] بقوله "تعودنا أن نقول : إن القوائم المالية المحاسبية أعدت بهدف تلبية احتياجات المستخدمين، إلا

---

[161] عبد الفتاح أمين حسن وآخرون، مراجع سبق ذكره، ص 192.

[162] William H. Beaver, Joel S. Demski, The Nature of Financial Accounting Objectives: A Summary and Synthesis, **Journal of Accounting Research**, Vol. 12,1974, p181.

[163] عبد الفتاح أمين حسن وآخرون، مراجع سبق ذكره، ص 190.

[164] George Georgiou, The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users, **The British Accounting Review**, 42 (2010), p p 103–118.

[165] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005، ص 69.

أنه يبدو أن هناك تركيزا أقل على هذا الهدف فالمؤسسات المهنية المحاسبية غالبا ما تظهر اهتماما أكثر بتلبية رغبات الأطراف التي تقدم المعلومات بدلا من الأطراف التي توجه لها تلك المعلومات". في حين يرى Jonathan Ford (2021) أن لدى واضعي المعايير مستخدم واحد، وهو الوسيط المالي، أو الشخص الذي هو في قلب نظام الوساطة المالية.[166]

بالرغم من الانتقادات الموجهة لثلاثية Cyert-Ijiri بشكل عام، ولمدخل المستخدم بشكل خاص، إلا أن مجلس IASB قد اعتمد على هذا المدخل في صياغته لأهداف التقارير المالية.

I-2-4- العوامل المؤثرة في تحديد أهداف المحاسبة:

اعتمادا على مدخل المستخدم، يتطلب تحديد أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام، حسب الشيرازي (1990)، وجوب تناول العناصر التالية[167]:

1- تحديد المستخدمون الخارجيون الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام؛
2- محاولة إيجاد الاحتياجات المشتركة من المعلومات بين هؤلاء المستخدمين، مع تحديد طبيعة هذه الاحتياجات؛
3- دراسة درجة الوعي والإدراك والجدية المفترضة لدى هؤلاء المستخدمين؛
4- تحديد مدى صلاحية هذه الاحتياجات المشتركة في الوقت الراهن؛
5- تحديد الإطار العلمي الملائم لمقابلة هذه الاحتياجات.

إن الفصل في هذه التساؤلات، يتطلب دراسة الاعتبارات التالية :
الظروف (العوامل) البيئية المحيطة باستخدام التقارير المالية ذات الغرض العام، أهم فئات مستخدمي التقارير المالية، محدودية استخدام المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

1. الظروف البيئية :

يُسلَم العديد من الباحثين أمثال SyCip (1981),Wygat et al (1987), Wallace (1990), Hagigi et al (1990), Peavey and Webster (1990), Blake (1990), Farag (1991), Nobes (1991 b), Hamid et al (1993), and Hagigi and Williams (1995). بوجود اختلافات بيئية جوهرية بين مختلف الدول، مما يؤدي إلى اختلاف الأهداف المحاسبية بين هذه الدول[168]. ويشير الشيرازي (1990)[169]، إلى أن عملية تحديد أهداف التقارير المالية تتأثر بالعوامل

[166] Ford Jonathan. "'The role of users' engagement in shaping financial reporting: should activists target accounting more?'–a practitioner view." **Accounting and Business Research** 51.5 (2021): 545.

[167] الشيرازي، مراجع سبق ذكره ، ص 158.

[168] محمد ياسين غادر، مراجع سبق ذكره، ص 386.

الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية القائمة. ففي الدول الرأسمالية يساهم وجود أسواق مالية متطورة ونشطة للتبادل في تحقيق فاعلية هذه الأهداف، بوجود أفراد لهم مستوى من الوعي والإدراك يساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بما يحقق التخصيص الأمثل لمواردهم. وهنا تلعب أسواق رأس المال دورا أساسيا في توجيه الادخار ناحية الاستثمار في الأنشطة الاقتصادية المختلفة[170]. أي أن القدرة على تخصيص الموارد الاقتصادية بين الاستخدامات المتنافسة من قبل مختلف الأطراف الفاعلة (الأفراد، المؤسسات، الأسواق والحكومة) في الأسواق المالية، سيزيد (سيرتفع) إذا ما توفرت معلومات ملائمة تعكس الموقف النسبي والأداء الفعلي للمؤسسات الاقتصادية المختلفة. ومنه يمكن القول أن الهدف الأساسي للتقارير المالية في ظل الظروف البيئية للاقتصاد الرأسمالي هو توفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات الاقتصادية.

و قد تأثر الإطار المفاهيمي للمحاسبة بالبيئة التي نشأ وتطور فيها الفكر المحاسبي، والتي تمثل بيئة رأسمالية بحتة، يقاس فيها أداء الأنشطة بمستوى العائد المادي الناتج عن استغلال الموارد المالية المتاحة.[171]

2. مستخدمي التقارير المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات

يعتبر تحديد مستخدمي التقارير المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات المالية، أحد أهم العوامل الرئيسية المؤثرة على محتوى التقارير المالية. وقد قُدم مدخلين أساسيين لهذا الجانب :

1- افتراض أن مستخدمي التقارير المالية غير معروفين، مما ينتج عنه احتياجات غير متجانسة. وعليه فإن هذه التقارير تكون لخدمة كل الأغراض و الاستخدامات، وبالتالي فهي لا تصلح لخدمة أي هدف محدد بذاته. وفقا لهذا الافتراض، تحتوي التقارير المالية على بيانات خام، لا يمكن وصف محتواها بأنه معلومات وفق المفهوم العلمي لهذا المصطلح.

2- افتراض أن مستخدمي التقارير المالية معروفين، ويمكن تحديد احتياجاتهم الخاصة من المعلومات، وبالتالي يتم إعداد هذه التقارير بحيث تتضمن معلومات موجهة لاستخدام معين. وهذا يقتضي إصدار عدد لا نهائي من التقارير، الملائمة للاستخدامات المختلفة. وهو ما لا يمكن تحقيقه عملا، نظرا لأعبائه الباهظة.

ويقوم الاتجاه الحديث على أساس الجمع بين المدخلين السابقين. ووفقا لهذا الاتجاه يمكن تحديد احتياجات مشتركة للمستخدمين الرئيسين للتقارير المالية. وبالتالي إعداد تقارير مالية ذات استخدام عام، و في الوقت نفسه تتضمن معلومات ملائمة لهذه الاحتياجات المشتركة.

---

[169] الشيرازي، مراجع سبق ذكره ، ص159.

[170] ويتم ذلك على أساس الأسعار النسبية التي تكون في شكل أسهم وسندات للاستثمارات المتداولة. حيث تعتمد هذه الأسعار على توقعات المستثمرين وسلوكهم تجاه الموازنة بين العائد والمخاطر لكل نوع من أنواع الاستثمارات.

[171] أشرف العبدون، عبد الرحمن اميدي، أثر التفكير الرأسمالي على الإطار النظري للمحاسبة-دراسة تحليلية نقدية-، **مجلة إقتصاد المال والأعمال**، المجلد03، العدد 2، جوان 2019، ص 386.

3. محدودية التقارير المالية ذات الغرض العام

أما فيما يتعلق بالجانب الخاص بمحدودية المعلومات التي توفرها التقارير المالية، فإنه يجب التنبيه على أن هذه التقارير لا يمكن أن توفر كل المعلومات اللازمة عن التغيرات والأحداث التي قد تكون على جانب كبير من الأهمية لمن يستخدمون هذه التقارير السبب في ذلك هو أن التقارير المالية ذات الغرض العام هي إحدى منتجات المحاسبة، فهي التقارير المالية بصفة عامة لا تتضمن سوى المعلومات التي يؤيدها الدليل الموضوعي والقابلة للمراجعة والتحقيق، ومن ثم فإن التقارير المالية ليست سوى نوع واحد من المعلومات التي يمكن أن يعتمد عليها من هم خارج المنشأة عند اتخاذ قراراتهم.

ومن ناحية أخرى، يجب التأكيد على أن التقارير المالية لا تختص بتزويد مستخدميها خارج المنشأة بتقييم للنتائج الاقتصادية التي تترتب عن كافة البدائل التي يواجهونها، ذلك لأن المعلومات التي ترد بالتقارير المالية هي المعلومات تتعلق بالمبادلات والأحدات التي تمت بالفعل وأثر ذلك على وحدة اقتصادية معنية، وعلى من يستخدم هذا التقارير إجراء التحليل والتنبؤ اللازم، إن التحليل الذي يقوم به هؤلاء المستخدمين الخارجيين وكذلك أي تقييم لأداء الإدارة المنشأة لا يعتبر من وظائف المحاسب ومن ثم يلزم دائما التمييز بين وظيفة تديم المعلومات وبين استخدام هذا المعلومات.

كذلك يجب التنبية إلى أنه ليس بمقدور المحاسبة المالية أن تفصل بين أداء الإدارة وبين أداء المنشأة إما نجاح أو فشل المنشأة إنما يتوقف على كثير من التغيرات الخارجية وغالبا ما لا يكون لإدارة المنشأة القدرة على السيطرة أو التأثير على كثير من هذه المتغيرات ، وعليه فإن المعلومات الواردة بالتقارير المالية تقصر بالضرورة أداء الإدارة بمعزل عن أداء المنشأة.

وأخيراً يجب التنبيه إلى التقارير المالية ذات الغرض العام لا توفر معلومات عن المتغيرات التي لا يمكن قياس آثارها المالية وبالتالي فإن هذه التقارير لا تحتوي على مقاييس مباشرة تفيد في تقدير المنافع والتكاليف الاجتماعية وكذلك كافة العناصر غير الملموسة كما لا توفر مقاييس مباشر للمخاطر التي ترتبط بحقوق الملكية أو تقديم القروض للمنشأة، وعليه فإن التقارير المالية أن تكون مصدراً لمقايس المباشرة لقيمة المنشأة. [172]

[172] الشيرازي،مراجع سبق ذكره، ص 162,163

I-3- التوافق المحاسبي الدولي والأطر المفاهيمية:

I – 3 – 1– مفهوم وطبيعة التوافق:

يعرف Nobes & Parker (1981) التوافق بأنه عملية زيادة اتساق (انسجام) التطبيقات المحاسبية بوضع قيود (أو حدود) على درجات الاختلاف.[173]

ويرى محمد المبروك (2005) أنه يقصد بالتوافق تقليل (أو استبعاد إن أمكن) الاختلافات بين المعايير والممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة فهو يعني التقريب بين وجهات النظر المختلفة كما يعني توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه وتفسيره دولياً.[174]

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هناك من ينتقد عملية التوافق الدولي للمحاسبة على أساس أنها فكرة متحيزة. حيث يقول Briston إن عملية التوافق الدولي للمحاسبة لاتلبي حاجات الدول النامية بل على العكس هي إدراك لنواقص الأنظمة المحاسبية في أمريكا وبريطانيا ومحاولة جعلها أكثر ملاءمة وتداخلا والمحاسبون الأمريكيون والبريطانيون يفرضون بشكل تدريجي هذا النظام المهجور Outmodedعلى الدول النامية.[175]

كما يرى Queenanأن مشكلة الاختلافات البيئية تؤدي إلى اختلافات في المواقف والأهداف[176].

أما Fantl فطلب من المحاسبين أن يتركوا جانباً تأكيدهم على إمكانية الوصول إلى نظام محاسبي عالمي Universal accounting system لصعوبة تحقيقة فهو يرى أن زيادة التعاون الدولي له دور كبير في تقليل الاختلافات، وللتغلب على العوائق التي تواجه التوافق الدولي للمحاسبة ينصح Fantl المحاسبين بفهم أفضل لتفاعل النظم الاقتصادية والمحاسبية وتكوين علاقات قوية بالمحاسبين في الدول الأخرى، كماينادي أيضاً بتشكل هيئة دولية من المحاسبين الاقصاديين والسياسيين وأساتذة الجامعات لتصنيف النظم المحاسبية التي تساعد في تسوية الاختلافات الموجودة ، وطالب المحاسبين أن يتركوا جانب تأكيدهم على إمكانية الوصول الى نظام محاسبي عالمي.[177]

---

[173] منال حسين لفتة السلماني، أهمية صياغة معايير محاسبية عربية-دراسة مقارنة في ظل التوافق المحاسبي الدولي واختلاف العوامل البيئية، **مجلة العلوم الاقتصادية والادارية**، المجلد 18، العدد 65، 2012، ص392.

[174] محمد المبروك أبو زيد، مراجع سبق ذكره، ص269.

[175] محمد المبروك أبو زيد، مراجع سبق ذكره، ص276.

[176] نفسه.

[177] محمد المبروك أبو زيد، مراجع سبق ذكره، ص277

في حين يرى رياض العبدالله (2007)[178] أن التوافق المحاسبي لا يتطلب إلغاء جميع الاختلافات في الطرق والإجراءات المحاسبية بين مختلف بلدان العالم، فهو يعترف بوجود الاختلافات. وهذا يعني- من جانب أخر- اعترافا بوجود اختلافات في طبيعة الأهداف التي يتوقع تحقيقها من المحاسبة، وكذلك أولوية ترتيب الأهداف وكذلك المبادئ المحاسبية، ويرتبط مع ذلك – بطبيعة الحال- إعطاؤها التفسيرات التي تتلائم مع طبيعة توليفة المعتقدات في مجتمع ما.

I-3-2- إشكال اختلاف المرجعيات المحاسبية في ظل التوافق الدولي :

تختلف معظم الأنظمة والممارسات المحاسبية تبعاً للسياق الاقتصادي والاجتماعي والسياسي والقانوني والثقافي للدول. حيث تعكس المحاسبة كنظام اجتماعي حاجات البيئة التي تعمل فيها، وترتبط أهدافها بتلبية احتياجات تلك البيئة، فطالما أن الأهداف المرجوة من المحاسبة مختلفة فالاختلافات في الأنظمة المحاسبية أمر متوقع.[179]. وهذه الاختلافات هي التي دفعت بعض الباحثين إلى تحديد تصنيفات لنظم المحاسبة على أساس عناصر متفاوتة حسب الدراسات. غالبا ما يكون التصنيف في شكل نظامين أساسين متقابلين للمحاسبة، النظام الأنجلوساكسوني والنظام القاري (الفرانكفوني).[180]

الجدول رقم (04) : الخصائص الأساسية للنظامين المحاسبيين الأوروبي و الأنجلوسكسوني

النظام المحاسبي	الأوروبي- القاري	الأنجلوسكسوني
البيئة الاقتصادية والاجتماعية		
مصدر التمويل	القطاع المصرفي أساسا	السوق المالي أساسا
الثقافة	تتجه نحو الدولة	تتجه نحو الفردية
النظام القانوني	محكوم بالقوانين المكتوبة. القانون يحديد قواعد محاسبية مفصلة	محكوم بالفقة القضائي. القواعد المحاسبية تحديدها المنظمات المهنية
النظام الجبائي	ترابط بين المحاسبة والجباية	انفصال تام بين المحاسبة والجبائية
أهداف المحاسبة		
مستعملي القوائم المالية	الدائنون الهيئات الجبائية والمستثمرون	المستثمرون أساسا

[178] رياض العبدالله، مرجع سبق ذكره، ص 21.

[179] محمد مبروك، مرجع سبق ذكره، ص 273

[180] سلامي منير، **آليات الحوكمة وتأثيرها على جودة المعلومات المالية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة باجي مختار، عنابة، 2020، ص125.

المبادئ المحاسبية	يغلب عليها مبدأ الحيطة والحذر. التأثير البالغ للجباية حول منفعة المعلومة المحاسبية في أتخاذ القرارات.	يغلب عليها العرض الصادق والوفي
مجال الإعلام	توجه إعلامي محدود	توجه إعلامي موسع
إمكانية الاختيارات المحاسبية	اختيارات معتبرة للتسجيل والتقويم	اختيارات قليلة للتسجيل والتقويم
حساب الأرباح	حساب الربح القابل للتوزيع بطريقة حذرة: مبدأ الحيطة – محدودية في توزيع الأرباح– إمكانية تكوين احتياطات كامنة	حساب الربح المفيد في اتخاذ القرار: التعبير الصادق والصورة الوفية– هيمنة مبدأ استقلالية الدورات– عدم تقييد الربح الموزع– عدم وجود احيتاطات كامنة
أمثلة عن الدول	بلجيكا، ألمانيا، فرنسا، اليونان، ايطاليا، اليابان، البرتغال وسويسرا	استراليا، المملكة المتحدة، ايرلندا، كندا، نيوزيلندا، هولندا، سنغافورة والولايات المتحدة الأمريكية.

Source : GLAUM et MANDLER, 1996, In Raffournier Bernard, 1997, Comptabilité Internationale, Librairie Vuibert.P09[181]

ومن الناحية المفاهيمية، نجد أن العنصر الأساسي للاختلاف بين النظامين هو وجود الإطار المفاهيمي، الذي يمثل الخلفية النظرية للنظام الانجلوساكسوني، والذي يحدد بدوره كل من مستخدمي وأهداف القوائم المالية. حيث يعتبر[182] **Dumontier and Raffournier** (**1989**) أن هذه العناصر تشكل العوامل التي تؤثر على محتوى التقارير المالية.

هذه الاختلافات في النهج تشير إلى تغيير في فلسفة المحاسبة. وترتبط فكرة الفلسفة هذه ارتباطًا مباشرًا بالمرجعية المحاسبية. فإن "فلسفة المحاسبة" هي جزء من جميع الأسس المفاهيمية والنظرية التي يقوم عليها تنظيم أو توحيد المجال. ومن ثم فهو أقرب إلى ما يسميه **Vatter (1949)** "الهيكل المفاهيمي" الذي يشكل جوهر أي علم أو طريقة أو جسم معرفي.

وهو ما يوّلد مشكلة تأثير التغييرات التي يحدثها الإطار المفاهيمي المتبني، على مستخدمي القوائم المالية.

[181] نقلا عن سلامي منير، مرجع سبق ذكره، ص 97.

[182] PLATET-PIERROT, Op.Cit, p 46.

1- كيان الإبلاغ وحدوده :

نص الإطار المفاهيمي للـ IASB (الفقرة 3.2، CF 2018) على أن : "الهدف من التقارير المالية للأغراض العامة هو تقديم معلومات مالية مفيدة عن كيان الإبلاغ للمستثمرين الحاليين والمحتملين، المقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتقديم الموارد للكيان."

تم توجيه فائدة المعلومات هنا إلى مجموعة محددة من المستخدمين، يشار إليهم باسم "موردي رأس المال"، الذين يُعرفون بأنهم أصحاب الحق في موارد الكيان. كما حدد CF، النهج المتبع في إعداد التقارير المالية : "منظور الكيان" (الفقرة 3.8، CF 2018). وقد عارض هذا المنظور وجهة نظر "أصحاب الكيان"، في ورقة المناقشة (DP) المنشورة في 2006 (FASB، IASB، A 2006)[183]، وكذلك في (ED) 2008. وعلى الرغم من التعليقات المسجلة بشأن هذا الموضوع، اختار IASB الحفاظ على "منظور الكيان"، وبرر هذا الاختيار بأن ".... الغالبية العظمى من الأعمال التجارية اليوم لديها مواد قانونية منفصلة عن أصحابها بحكم شكلها القانوني للتنظيم، والعديد من المستثمرين ذوي المسؤولية القانونية المحدودة ومديرين مهنيين منفصلين عن أصحابها. ونتيجة لذلك، خلص المجلس إلى أن التقارير المالية ينبغي أن تعكس هذا الانفصال من خلال محاسبة الكيان (وموارده ومطالباته الاقتصادية) بدلاً من مستخدميه الرئيسيين ومصالحهم في كيان الإبلاغ (BC1.8, CF 2018). والتمييز هنا بين المنظورين مهم لأنه، بناءا (اعتمادًا) على النهج المتبع، سيختلف تعريف كيان الإبلاغ وحدوده. هذان المنظوران مستمدان من المفاهيم النظرية الأساسية الموضحة بنظرية الملكية من جهة ونظرية الكيان من جهة أخرى.[184]

وفقًا لنظرية الملكية، تعمل الشركة كممثل لمالكها وستركز الفائدة على اقتصاديات الشركة التي تؤثر على حقوق ملكية المساهمين، والتي يمثل تحديد القيمة هدفًا أساسيًا لها. إن اعتماد هذه النظرية يرقى إلى النظر إلى الدخل والتكاليف على أنها زيادة ونقصان في أصول المالكين. وبصورة أدق تحديد صافي الربح للمساهمين، حيث تُعرَّف الإيرادات والتكاليف بأنها نتيجة زيادة وانخفاض في أسهم المساهمين. وتمثل الخسائر والفوائد والضرائب، النفقات التي يتعين خصمها من أجل الحصول على أرباحها الصافية. وبالتالي فهي موجهة نحو قائمة الميزانية. ويتم التعبير عن المعادلة المحاسبية المقابلة على النحو التالي: الأصول – الخصوم = حقوق المساهمين.[185]

---

[183] قام PLATET-PIERROT (2009) بتحليل تعليقات ورقة المناقشة (DP) التي تم عرضها في فيفري 2007 في اجتماع IASB في لندن، حسب الفئة والمنطقة. وتوصل إلى أن فئة المستثمرين/المحللين الماليين، تمثل الفئة الأكثر رفضا لنهج الكيان، مقارنة بمعدي التقارير المالية والمنظمات المهنية والأطراف الفاعلة الأخرى، بنسبة 18%، 16%، 15%، 51% على نفس الترتيب. ويبدو أن هذا التوزيع يبرر طبيعة الردود الرئيسية على منظور الكيان الذي اختاره IASB. خاصة وأنها لا تتماشى مع الأولوية الممنوحة لمجموعة معينة من مستخدمي المعلومات (أي المستثمرين والدائنين ومستشاريهم).

[184] PLATET-PIERROT, Op, Cit, p 60.

[185] البلقاري، مراجع سبق ذكره، ص324.

وفقًا لنظرية الكيان ، المعروفة أيضًا باسم نظرية "المشروع المميز[186]"، يعتبر الكيان وحدة اقتصادية متميزة عن مالكيها، الذين تقع عليهم مسؤولية تجاههم، وكذلك تجاه دائنيها. في هذا السياق، تتوافق الإيرادات والتكاليف مع الإيرادات والمصاريف الناتجة عن نشاط الشركة. يتم التعبير عن المعادلة المحاسبية المقابلة على النحو التالي: الأصول = حقوق الأصول أو الأصول = الخصوم +حقوق حملة الأسهم. نظرًا لمسؤولية الكيان تجاه مختلف أصحاب الحقوق في الأصول (المساهمون والدائنون والجمهور) ، فإن تحديد الربح الناتج عن النشاط يحتل مكانًا مرجحًا. وهي نظرية تركز على الدخل، أي موجهة نحو قائمة الدخل.[187]

يعد اختيار نهج معين للإطار المفاهيمي أمرًا ضروريًا. فبناءًا على النظرية المختارة، تختلف المعالجة المحاسبية لعمليات الكيان بالإضافة إلى التوجيه المعطى للمحاسبة والتقارير المالية. وقد تم استخدام نظريتين منفصلتين كأساس نظري لـ CFFR (2018) : نظرية "الكيان" ونظرية "الحقوق المتبقية" والتي اعتبرها Hendriksen (1992) حل وسط بين نظرية الكيان ونظرية الملكية. حيث تم استخدام نظرية الكيان لتحديد المفهوم الأساسي لـ CFFR، ونظرية الحقوق المتبقية – لتحديد عناصر التقارير المالية.[188]

وتعتبر نظرية الحقوق المتبقية أنها تطور لنظرية حقوق الملكية، يتم من خلالها الفصل بين حقوق الملكية المميزة وحقوق الملكية العادية، لتصبح معادلة الميزانية كما يلي : حقوق الملكية المتبقاة (المحصلة)= الأصول – حقوق الملكية المميزة.[189]

يعتبر استخدام IASB لنظريتين مختلفتين أمر متناقض وغير مقبول من حيث المبدأ. حيث تتطلب نظرية الكيان تقديم تقارير مالية خاصة لكل فئة من المستخدمين. وتتطلب نظرية الحقوق المتبقية نوعا واحدا من التقارير يهدف، قدر الإمكان، إلى تلبية احتياجات جميع فئات المستخدمين.[190] وناقش Belkaoui[191] تغلغل نظرية الملكية في الممارسة الحالية، من خلال تأثيرها على بعض الإجراءات والممارسات المحاسبية. حيث يرى أن مفهوم شركة المساهمة، الذي يتم التوصل إليه بعد معاملة فوائد الديون وضرائب الدخل على أنها مصاريف، يمثل صافي الدخل لحملة الأسهم وليس صافي الدخل لعامة مقدمي رأس المال. كما أن المصطلحات مثل حصة السهم الواحد من الدخل وحصة السهم الواحد من توزيعات الأرباح تشير إلى أن هناك تأكيد خاص على الملكية. كذلك تشير طريقة الحقوق للمحاسبة عن الاستثمارات غير المدمجة في الشركات التابعة إلى أن حصة المنشأة في صافي دخل الشركة التابعة غير المدمجة يجب أن يندرج ضمن صافي دخل المنشأة.

---

186 Amblard, Marc. Le concept d'entité comptable: une interprétation par la théorie des conventions. THESE DOCTORAT. Université du Sud Toulon Var, 1999.HAL , p 24.

187 البلقاوي ، مراجع سبق ذكره،ص 325،326.

188 Kim, Tsygankov. "Conceptual Framework for Financial Reporting: Problems and Prospects. " **Корпоративные финансы** 15.1 (2021), p 40.

189 سليمة طبايبية، **النظرية المحاسبية**، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)، عمان، الطبعة الأولى، 2016، ص ص 70-71.

190 Kim, Tsygankov. Loc.Cit.

191 البلقاوي، مراجع سبق ذكره، ص 324-325

إن حويصلة ما يمكن استنتاجه أن، اختيار IASB الحفاظ على منظور الكيان، وهو ما يتناقض مع الأولوية الممنوحة لمجموعة معينة من مستخدمي المعلومات في CF (2018) المتمثلة في إدراج جميع دائني الشركة في دائرة المستخدمين المميزين، يُلزمه الاعتراف بكل أصحاب المصلحة في الكيان.

1-أ- حدود كيان الإبلاغ :

لم يناقش الإطار المفاهيمي لسنة 2010 ماهية كيان الإبلاغ، ولا كيفية تحديد هوية هذا الكيان**(BC3.13)** . وعند وضع المفاهيم المتعلقة بكيان الإبلاغ للإطار المفاهيمي لسنة 2018، نظر IASB في التعليقات الواردة في مشروع العرض (ED) 2010 الذي وضع بالاشتراك مع FASB، والتعليقات الواردة على ED لسنة 2015.

وقد نصت الفقرة (3.10 من **CF 2018**) على أن "كيان الإبلاغ هو كيان مطالب، أو قد يختار، إعداد القوائم المالية. ويمكن أن يكون كيان الإبلاغ كيان واحد أو جزء من كيان أو يمكن أن يشتمل على أكثر من كيان واحد. كيان الإبلاغ ليس بالضرورة كيان قانوني. "

ومن وجهة نظره المعيارية، فإن IASB يعطي أهمية اقتصادية على القانون: فوجود كيان قانوني ليس ضرورياً ولا كافياً. قد يشمل الكيان المحاسبي عدة كيانات قانونية أو يكون جزءاً من كيان قانوني "(ES/2010/2).
وبالتالي فإن معيار تمييز كيان محاسبي لا يكمن في نطاقه القانوني (رغم أنه قد يؤخذ في الاعتبار) بل في إمكانية تعريف أنشطته الاقتصادية: فمعظم الكيانات القانونية، إن لم يكن كلها، كيانات محاسبية محتملة. ولكن لا يمكن اعتبار الكيان القانوني كياناً محاسبياً عندما تكون أنشطته الاقتصادية على سبيل المثال متشابكة مع أنشطة كيان آخر ولا يمكن التمييز موضوعياً بين أنشطة الكيانين "(ES/2010/2).

كما يوضح الإطار المفاهيمي لعام 2018 أنه عند تحديد حدود كيان الابلاغ الذي لا يمثل كياناً قانونياً ولا يشمل فقط الكيانات القانونية التي تربطها علاقة بين الأم والفرع، ينصب التركيز على احتياجات المستخدمين من المعلومات. BC3.18 revesed conceptual framework 2018-2020)

ما يمكن ملاحظته أن CF لـ IASB يبدأ من الأنشطة لتبرير الكيان، في حين تبدأ نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصلحة من الجهات الفاعلة وحقوقها لتبرير وجود المنظمات وتحديد طبيعتها. وتترتب عن نقطة الانطلاق هذه (الجهات الفاعلة أو الأنشطة) عواقب ذات شقين حسب Benoît PIGÉ (2010)[192] :

[192] Benoît PIGÉ, La conception des entités dans le cadre conceptuel de l'IASB, **Revue Française de Comptabilité**, Juin 2010, N°433, p 23.

• من الناحية النظرية، هناك أولوية ضمنية للأنشطة على الجهات الفاعلة: فالهيكل التنظيمي، ولا سيما آليات الإدارة، لا تبدو إلا وسيلة ضرورية بل ولا غنى عنها لضمان تنسيق الأنشطة، وليس كأسباب لوجود المنظمة.

• من الناحية العملية، لا يكمن معيار أداء الكيان في رضا الجهات الفاعلة (سواء المساهمين أو أصحاب المصلحة الآخرين) بل في تنفيذ الأنشطة الاقتصادية، وهذا يقودنا إلى طرح السؤال التالي : هل يتميز الكيان المحاسبي بالأنشطة الاقتصادية وحدها ؟ وبالتالي، أين تنتهي حدود الأنشطة الاقتصادية ؟

1- حدود الأنشطة الاقتصادية :

يميل الواقع، إلى أنه بالرغم من أن النهج الاقتصادي الذي تم تطويره على مدى قرنين من الزمان، بعد أن كان آدم سميث يميل إلى فصل المجال الاقتصادي عن المجال الاجتماعي، إلى إظهار أن الاثنين مترابطان بشكل لا ينفصل. ويمكن ملاحظة ذلك في النزاعات التي تنشأ عند إغلاق المؤسسات، حيث لا تقتصر الأضرار على المجال الاقتصادي فحسب، بل وتتعلق أيضاً بالصلة الاجتماعية الناشئة بصورة غير مباشرة عن وجود فرص العمل. وقد أظهر الجدل الناشئ عن موجة الانتحار في فرانس تيليكوم أن الشركة ليست مجرد مكان اقتصادي، أين يقابل الحق في العمل راتب، ولكن تعتبر أيضا مكان للحياة.[193]

فحدود الكيان لا تنحصر في الأنشطة الإقتصادية فقط، بل هي امتداد لعلاقة متبادلية بين الكيان ومحيطه. حيث يجب تجاوز النظرة الكلاسيكية لمفهوم الكيان من خلال النظر له ككيان اقتصادي-اجتماعي.

2- مستخدمي التقارير المالية :

استشهد CF للـ IASC (1989) بجميع أصحاب المصلحة كمستخدمين محتملين للقوائم المالية : أي المستثمرون الحاليون والمحتملون، الموظفين، المقرضون، الموردون، العملاء، الحكومات، هيئاتهم العامة، وأخيراً الجمهور (IASB، CF 9). ومن المعلوم أن هؤلاء المتلقين المختلفين لديهم احتياجات مختلفة لا يمكن تلبيتها جميعاً. غير أن التأكيد على أن المعلومات التي تلبي احتياجات مقدمي رؤوس الأموال الاستثمارية ستلبي أيضاً معظم احتياجات المستخدمين الآخرين (IASB ، CF 10)، يعطي المستثمر مركز المحاور المفضل[194]. وخلال عملية التقارب بين المجلسين (FASB/ IASB)، اعترف IASB بالمستثمرين كمستخدمين رئيسيين للتقارير المالية، حيث تم تضييق تعريف "المستخدم" في الإطار المفاهيمي (2010) ليشمل "المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين وغيرهم من الدائنين" (الفقرة 2 من CF 2 ، 2010). وبرر المجلس هذا القرار بأن "هاته الجهات الفاعلة لديها الحاجة الماسة والفورية للمعلومات الواردة في التقارير المالية، ولا يمكن للكثيرين أن يطلبوا من الكيان تقديم المعلومات إليهم مباشرة "(الفقرة BC1.16، الإطار 2010). وعلاوة على ذلك، يؤكد مجلس IASB على ما يلي: "تتطلب مسؤولية IASB /FASB التركيز على احتياجات المشاركين في أسواق رأس المال، التي لا تشمل المستثمرين الحاليين فقط، بل المستثمرين المحتملين، المقرضين الحاليين والمحتملين والدائنين الآخرين كذلك."

[193] Benoît PIGÉ,Op,Cit,p23

[194] PLATET-PIERROT, Op, Cit, p 59.

ولم يقتصر التغيير على حصر الصياغة المفاهيمية لتطوير المعايير المالية في مصالح مجموعة ضيقة جداً من الجهات الفاعلة في السوق المالي فحسب، بل إنه أدى أيضاً إلى افتراض أن تقديم التقارير المالية لهذه المجموعة الضيقة من صانعي القرار يخدم مصالح الجمهور.[195] ووفقاً لـ Murphy et al (2013)، فإن إطار CF (2010) قوض "أي فكرة مفادها أن الإبلاغ المالي يتحمل المسؤولية تجاه المستخدمين بخلاف المستثمرين والدائنين".[196]

استمر المجلس عند تطوير الإطار المفاهيمي (2018)، في الدفاع عن مفهومه "للمستخدمين الأساسيين" على أنهم "المستثمرين والمقرضين وغيرهم من الدائنين الموجودين والمحتملين" (CF الفقرة 1-2). حيث زعم(جادل) CF ((BC1.16 (c) أن : " المعلومات التي تلبي احتياجات المستخدمين الأساسيين من المرجح أن تلبي احتياجات المستخدمين في الولايات القضائية (jurisdictions) التي لديها نموذج إدارة الشركات المحدد في سياق حملة الأسهم وتلك التي لديها نموذج إدارة الشركات المحدد في سياق كل أنواع أصحاب المصلحة."

إن تحديد IASB للمستثمر كمستخدم مفضل للمعلومات المالية في الأسواق المالية، يجعل من المنطقي تأطير CF ضمن نظرية الوكالة. الأمر الذي يؤيده العديد من الباحثين منهم Aglietta and Rebérioux (2004)، Richard (2005a)، Colasse (2006)، بأن CF للمجلس IASB يلتزم ضمنيًا بما يسمى نموذج الوكالة الذي طوره Jensen وMeckling في السبعينيات[197]. وهو ما اشار له IASB في المادة 14 من CF (IFRS) بشكل صريح، لكن دون تسميته لهذه النظرية: "تظهر القوائم المالية [...] نتائج إدارة المديرين وتسمح لهم بحساب استخدام الموارد التي عُهد بها إليهم . هؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم إدارة القادة وقدرتهم على أن يكونوا مسؤولين، يفعلون ذلك من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية، قد تتضمن هذه القرارات، على سبيل المثال، خيار الاحتفاظ باستثماراتهم أو بيعها في الكيان أو اختيار الحفاظ على المديرين أو استبدالهم".[198] التي من خلالها يتم تكليف المديرين (الوكلاء) بإدارة الشركة وتقديم حسابات واضحة وملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة للمساهمين (الرئيسيين)، بإعتبار أن احتياجاتهم من المعلومات ستكون أكثر أهمية من غيرهم. ويعرّف Jensen and Meckling (1976) علاقة الوكالة بأنها "عقد يتم بموجبه تعيين شخص أو أكثر (المدير (الرئيس)) شخصًا آخر (الوكيل) بغرض إنجاز مهام معينة باسمه تؤدي إلى تفويض سلطة اتخاذ القرار إلى الوكيل".[199] ويركز هذا المفهوم على تكلفة الوكالة بسبب الفصل بين الملكية والسيطرة (صنع القرار). حيث يفوض المساهمون إدارة ممتلكاتهم للوكلاء، الذين يُتوقع منهم العمل من أجل المصلحة العليا للمديرين. وهو أمر غير وارد حسب Jensen and Meckling. ونتيجة لذلك فإنه يؤدي إلى تباين أو تضارب مصالح الوكلاء والمديرين، وهذا الصراع يراه Shapiro (2005) على أنه المشكلة الرئيسية التي تفسرها نظرية الوكالة. وتعود المشكلة الثانية في نظرية الوكالة إلى

195 Zhang, Ying, and Jane Andrew, Op,Cit:p 5.

196 Idem.

197 PLATET-PIERROT, Op.Cit, p 59.

198 Burlaud, Alain, and Bernard Colasse. "Normalisation comptable internationale: le retour du politique?. " **Comptabilité-Contrôle-Audit** 16.3 (2010): P P 162,163.

199 PLATET-PIERROT, Loc.Cit.

المعلومات غير المتماثلة[200]. فمن المفترض أن تساعد القوائم المالية في التقليل من عدم تناسق المعلومات الذي يعاني منه المساهمون والمستثمرون. على سبيل المثال، إن تقييم القيمة العادلة يمنع المديرين التنفيذيين من الاحتفاظ بالمكاسب (الارباح) الرأسمالية الكامنة والخفية في بعض الأحيان التي يمكن تحقيقها لتسهيل النتائج. ولكن التعافي الفوري في المكاسب الرأسمالية الكامنة في الأرباح أو الأسهم قد يشجع، على سبيل المثال، المديرين التنفيذيين على توزيع الأرباح بسرعة أكبر بدلاً من الاستثمار، وبعبارة أخرى يدفعهم إلى النزعة القصيرة الأجل التي تتعارض مع المصلحة العامة.[201]

يتوافق الالتزام بنموذج الحوكمة هذا مع الرؤية الليبرالية للاقتصاد السائد في البلدان الانجلوساكسونية، وبشكل خاص في الولايات المتحدة. نشرت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD) في سنة 1999، "مبادئ OECD لحوكمة الشركات"، دافعت فيها عن فوائد إدارة الشركات في المقام الأول لصالح المساهمين. وفقًا لـ Jensen (2002) فإن شرعية تعظيم قيمة المساهمين تعود أصولها إلى مائتي عام من البحث في الاقتصاد والأمولة. ويجادل Aglietta & Rebérioux (2004)، من جانبهما، بأن قيمة المساهم لا يمكن أن تدعي أي شرعية علمية، ولا يمكن اعتبارها نموذجًا مؤسسًا من الناحية النظرية. ومع ذلك، فإن هذا النموذج هو الذي يوجه تعريف أهداف القوائم المالية من قبل FASB عند تطوير إطاره المفاهيمي، والذي تتبناه IASB عند تطوير إطارها المفاهيمي الخاص.[202]

يقودنا هذا التحليل للتساؤل عن المساواة المفترضة للمستثمرين. بمعنى **هل يتساوى المستثمرون في احتياجاتهم للمعلومات المالية؟**(هل تلبي المعلومات المالية للقوائم المالية احتياجات المستثمرين بشكل متكافئ ؟)

نشر مجلس التحليل الاقتصادي عام 2010 تقريرا عن وضع وأداء ودور الاستثمارات والمستثمرين "على المدى الطويل". وفي 2013، نشرت "اللجنة الأوروبية" أيضا ورقة عن التمويل طويل الأجل للاقتصاد الأوروبي. تظهر هذه الوثائق أن فئة المستثمرين هي الأكثر تنوعاً وتغيرا من الفئات الاخرى. وهو ما يتناقض مع تصريحات واضعي المعايير المحاسبية. إن الملاحظة الدقيقة لممارسات الحوكمة تعكس هذا التنوع والصراع الجوهري الذي يمكن أن تتسم به علاقات المستثمرين فيما بينها في لحظة معينة. كما يبرهن ذلك حدوث الفضائح والأزمات المالية. وبالتالي، إذا أكدت النظرية والممارسة أن المستثمرين ليسوا جميعا متساويين (متكافئين)، فكيف يمكن لاحتياجاتهم المفترضة أن تلبي جميع احتياجات المستخدمين من المعلومات، من الموظفين، والعملاء، والموردين، والإداريين، المنافسين، المجتمعات المحلية، والسلطات التنظيمية، والسلطات الضريبية (FSC)؟[203]

[200] Htay, Sheila Nu Nu, and Syed Ahmed Salman. "Agency theory, stewardship theoryand stakeholder theory: An islamic perspective." **International Journal of Physical and Social Sciences**, 2013, p 321

[201] Burlaud, Alain, and Bernard Colasse,Op.Cit: P 163

[202] PLATET-PIERROT, Op.Cit, p60-59

[203] Alain Burlaud, Op.Cit., P 30

وإلى جانب Demski& Beaver (1974)[204] جادل الباحثان Bernard Colasse& Alain Burlaud (2010)[205] بأن فئة المستثمرين لا تشكل فئة متجانسة. حيث يتم (تصنيفهم) تمييزهم حسب اهتماماتهم، ومستوى المخاطر التي يتعرضون لها، ووصولهم إلى المعلومات، وفي الأخير على حسب احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية. كما يضيف الباحثان Bernard Colasse& Alain Burlaud أن IASB لم يقم بتحديد الاحتياجات الخاصة بهؤلاء المستثمرين من المعلومات في سوق الأوراق المالية، بل تم افتراضها. ويرى الباحثان Demski&Beaver في هذا الشأن، أن هناك مجموعة متنوعة من الأسباب التي تقوض توافق الآراء (أو إجماع) بين المستثمرين بشأن المعلومات التي ينبغي انتاجها. فعلى سبيل المثال، إن البحث عن المعدل الدقيق لتكلفة إنتاج مجموعة معينة من المعلومات العامة يبقى سؤال مفتوح، فقد يتفق المستثمرون على أهمية المعلومات ولكن من المحتمل أن يختلفوا حول من يتحمل التكلفة. وبشكل أدق، قد تضمن الآراء المتباينة عدم الاتفاق على ما هو ملائم. وفي مثل هذه الحالة، قد يؤدي تقديم تقارير ذات غرض خاص إلى من هم في خلاف إلى مزيد من الخلاف، لأن قيمة المعلومات لشخص واحد قد تعتمد على المعلومات التي يمتلكها الأفراد الآخرين.[206] ويساندهما في الرأي الباحثان Céline Michaïlesco&Colasse Bernard (2021)[207] اللذين جادلا أن مفهوم مستخدم المعلومات المحاسبية يطرح فكرة التعددية. وتحدد البحوث عدة أنواع من المستثمرين الذين تختلف احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية. وليس لدى "المستثمر الكبير" نفس الاحتياجات من المعلومات ومتطلبات الجودة التي لدى المستثمر الصغير. وحتى لو اعتبرنا أن المستثمر الكبير يجب أن يحظى بالامتياز، فعلينا أن نعترف بأنه يمثل مجموعة أيضا من المستثمرين. وهناك عدة فئات من المستثمرين الكبار: صناديق المعاشات التقاعدية التي تنتظر الدخل العادي، وصناديق الاستثمار التي تصاحب لبعض الوقت تنمية الشركات قبل إعادة طرح أسهمها وتحقيق فائض في القيمة، وصناديق التحوط بحثاً عن مكاسب رأسمالية سريعة، وما إلى ذلك.

هذه النتائج لها آثار بعيدة المدى على المناقشات الحالية حول الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية. إن عدم تجانس مستخدمي معلومات المحاسبة المالية يجعل من الصعب تحديد مجموعة مستخدم مهيمنة مسبقًا. من ناحية أخرى، نظرًا لأن المستخدمين غير المتجانسين لديهم مطالب غير متجانسة، فإن فكرة "التقارير المالية للأغراض العامة" هي فكرة مشكوكًا فيها. ونظرًا لأن المستخدمين المختلفين لديهم احتياجات مختلفة من المعلومات ومهارات معالجة المعلومات، ومصادر معلومات بديلة ، فإن تطوير إطار عمل مفاهيمي ينطوي في النهاية على اتخاذ قرارات سياسية. وهذا يعني أن تفضيل الحاجة إلى المعلومات لمجموعة واحدة من موردي رأس المال على الاحتياجات المعلوماتية لرأس المال الآخر، ستنطوي على تأثيرات توزيعية.

وفي الأخير نجد أن IASB خلط بين احتياجات الجهات الفاعلة في السوق من المعلومات واحتياجات جميع أصحاب المصلحة الآخرين، وأكدوا من جديد أن دورهم هو "التركيز على احتياجات المشاركين في أسواق رأس المال". (BC 1.16

[204] William H. Op.Cit,P171

[205] Burlaud Alain et Colasse Bernard, Op.Cit, p161

[206] Idem .

[207] Colasse, Bernard, and Céline Michaïlesco. Op.Cit, p17.

(2018(B) وهو موقف يعكس مهمة المعايير الدولية للإبلاغ المالي في "جلب الشفافية والمساءلة والكفاءة إلى الأسواق المالية في جميع أنحاء العالم" (IASB، 2020). وفي أداء هذه المهمة ، تمكن IASB من مساواة خدمته للمستثمرين والدائنين بالمصلحة العامة. حيث يجادل كميرفي وآخرون. (2013) أن ذلك له "آثار عميقة على مشروع المحاسبة الاجتماعية في سياق الإبلاغ المالي". نظراً لما هو معروف من تفاقم التفاوت الاقتصادي العالمي، وأسباب الأزمة المالية الأخيرة.[208] وبالتالي توجيه أهداف القوائم المالية ناحية السوق المالي، لتلبية احتياجات المشاركين فيه.

بالإضافة إلى ذلك، إن هذا النهج يحول عميقا دور المحاسبة. وبدلا من القيام بوظيفة الإبلاغ عن نشاط الشركة المعنية، يتعين عليها تقديم معلومات لاتخاذ القرارات المالية. وبالتالي فإن وضعها يخضع للتحول من دور هيكلة هذه الشركة كممثل للحياة الاقتصادية لدور المعلومات في نفس الشركة كاستثمار مالي. ومن ثم فإن عملها كطريقة للحكم والتنظيم يتأثر تأثرا عميقا. إن التمثيل المحاسبي للكيان يعتبره بعد ذلك محفظة من الموارد التي يحتفظ بها نيابة عن المستثمرين لأدائهم المالي الوحيد. وسيتم تخفيض تمثيلها ككيان اقتصادي مستدام ومستقل[209]. ووفقا لهواراو (2006)، أصبح مفهوم الأعمال التجارية كيان اقتصادي مستدام مقبولا عالميا حتى الآن. في ظل هذه الظروف، يمكن للمرء أن يتساءل فقط عن أهمية التوفيق بين التمثيل المحاسبي للشركة على التقييم المالي والعواقب الاجتماعية التي تحدث.[210]

[208] Zhang, Ying, and Jane Andrew. Op.Cit: p 06.

[209] Ibid., P 29, 30

[210] Hoarau, C. (2006), "Convergence IFRS - US GAAP : vers une hybridation des modes de normalisation ?", **Sciences de gestion**, n° 54, 2006, p. 39-51

خلاصة الفصل :

تبين لنا من خلال تناول الجزء النظري للدراسة مجموعة من النتائج، تمثل أهمها في :

- تبين الخلفية التاريخية للاطار المفاهيمي أنه نتاج ظروف بيئية وفكرية أنجلوساكسونية؛
- يعتبر الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، نسخة طبق الأصل للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية؛
- معظم التغييرات التي طرأت على الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (1989،2010،2018)، لم تحل أغلب المسائل المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للاطار المفاهيمي؛
- يمثل الاطار المفاهيمي أداة في يد النيوليبرالية، إذ يعمل على تهيئة الارضية المفاهيمية الخصبة لتغلغل الأمولة، على المستوى المحاسبي؛
- يعتبر تحديد مستخدمي القوائم المالية وأهدافها حجر الأساس في بناء الأطر المفاهيمية.

الفصل الثاني
الأدبيات النظرية حول قضايا أهداف التقارير المالية

تمهيد :

يمثل الوصول إلى اتفاق حول أهداف التقارير المالية، الخطوة الأولى في تحديد نوعية التقارير المطلوبة، والنظام المحاسبي الذي تتوافق معه هذه التقارير، باعتبار أن أهداف GPFR تختلف باختلاف طبيعة المستخدم. وبالإشارة إلى مدخل فائدة القرار الذي يتبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، فإن هدف القوائم المالية ينحصر في تقديم المعلومات المالية، لمجموعة ضيقة من أصحاب المصلحة، المتمثلة في موردي رأس المال في الأسواق المالية. حيث تم مناقشة هذا العلاقة التفاعلية بين النظام المحاسبي و مختلف مكوناته في الدراسات السابقة من عدة وجهات نظر، حيث يمكن تقسيمها بشكل أساسي وفقاً لمنظورين رئيسين وهما :

- الدراسات التي إهتمت بمستخدمي التقارير المالية وعلاقتهم بالإطار المفاهيمي؛
- الدراسات السابقة التي إهتمت بأهداف التقارير المالية كأحد أهم مرتكزات الإطار المفاهيمي.

وسنحاول من خلال هذا الفصل، عرض مختلف الدراسات التي تم الإطلاع عليها في هذا الجانب.

II-1-الدراسات التي إهتمت بمستخدمي التقارير المالية وعلاقتهم بالإطار المفاهيمي :

حاولت هذا الدراسات مناقشة المفاهيم التي جاء بها الإطار المفاهيم لمجلس معايير المحاسبة الدولية، والتأثيرات الناجمة عنها حين يتم تبنيها من طرف مختلف الدول، حيث يرى Jorg Baetge[211] et al (2016) أنه بالرغم من تجربة المانيا في " تحديث القانون التجاري" (BilMoG) الذي أدى إلى مواءمة معتدلة وجزئية لقواعد المحاسبة في القانون التجاري الألماني مع قواعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا أنه لا تزال هناك بعض الاختلافات المهمة – المتعمدة –. التي تنتج بشكل رئيسي من الأهداف المختلفة للقوائم المالية، لهذين النظامين المحاسبيين. حيث يجب أن تخدم القوائم المالية للقانون التجاري الألماني ثلاثة أهداف متساوية الترتيب (التوثيق، الإشراف، صيانة رأس المال documentation, stewardship, capital maintenance)، في حين أن القوائم المالية للIFRS تهدف فقط إلى تحقيق الهدف من تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرار. يؤدي الهدف المميز لصيانة رأس المال للقوائم المالية للقانون التجاري الألماني إلى دور أكبر بكثير لمفهوم حماية الدائنين مقارنة بالمعايير IFRS. علاوة على ذلك ، فإن الهدف من الحفاظ على رأس المال يشكل أيضًا أساس الارتباط الوثيق بين القوائم المالية للقانون التجاري الألماني والحسابات الضريبية من خلال السماح فقط بتحقيق أرباح موضوعية بشكل كاف.

خلص إلى ضرورة تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نحو نظام محاسبة عالي الجودة وموثوق ومفهوم وقابل للتدقيق وقابل للتنفيذ ومقبول عالميًا. كما يتفق مع المشرع الألماني على أن التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجب أن يظل مقصورًا على الشركات الموجهة نحو أسواق رأس المال، والتي تستفيد بانتظام من أسواق رأس المال الدولية وتشارك بشكل مكثف في الأنشطة العابرة للحدود، بينما يجب أن تستمر الشركات الألمانية الصغيرة والمتوسطة في إعداد قوائمهم المالية وفقًا للقانون التجاري الألماني. على الرغم من الجهود التي يبذلها (IASB) لتعزيز تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم للشركات الصغيرة والمتوسطة وغير الموجهة نحو أسواق رأس المال، لن يتم استبدال القوائم المالية للقانون التجاري الألماني بالقوائم المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المستقبل المنظور ، لأن الأخيرة لا تستطيع تحقيق الأغراض التي حددها المشرع الألماني للقوائم المالية بشكل عام. لأن المبادئ التي يقوم عليها القانون التجاري الألماني تطورت وأثبتت أنها مناسبة على مدى فترة طويلة من الزمن.

على غرار الدراسة السابقة، ركزت دراسة Françoise Platet -Pierrot (2009) [212] بشكل أساسي على تأثير المرجعية المحاسبية على محتوى القوائم المالية، للشركات الفرنسية المدرجة في البورصة، والتي استعرض من خلالها تباين الأسس النظرية للأطر المفاهيمية، لكل من النموذج المحاسبي الفرنكوجرماني والنموذج المحاسبي الانجلوساكسوني. ووجد François أن هناك عنصرين رئيسيين يحددان التناقضات بين لوائح المحاسبة الفرنسية الأوروبية والمرجعية المحاسبية الدولية: طبيعة المستخدم

[211] Jorg Baetge et al, German Accounting and IFRS: Limitations in the Convergence Potential of German National Accounting Standards Towards International Accounting Standards, Springer International Publishing Switzerland, 2016.

[212] PLATET-PIERROT, Op.Cit.

المستهدف وأهداف القوائم المالية. وتوصل إلى أن تغيير المرجعية كان له بالفعل تأثير على محتوى التقارير المالية التي تنشرها الشركات. ومع ذلك، فإن التحليل المقيد من منظور نظرية الوكالة لا يكفي لتبرير هذا التطور. يبدو أن المنطق الاقتصادي الوحيد الذي يهدف إلى تفضيل المستثمرين ليس هو العامل الوحيد الذي يأخذ في الاعتبار من قبل المديرين في بيئة اجتماعية وقانونية حيث يتم النظر في المكان الذي يشغله أصحاب المصلحة الآخرون.

حيث قام الباحث بتحليل نظري بالاعتماد على نظرية الوكالة لتقديم مبرر نظري للمواقف التي تتبناها كل مرجعية: نهج المساهمين للنموذج القاري مقابل نهج المساهمين للنموذج الأنجلو ساكسوني فيما يخص مستخدمي المعلومات. واستخدم نظرية المحاسبة المعيارية في تبرير الأهداف الخاصة بالمعلومات المالية حسب المعايير الدولية. وكذلك، عرض الأداء فيما يتعلق بمفهوم رأس المال. كما قام بإجراء دراسة لمحتوى رسائل رؤوساء مجلس الادارة، التي يتم تقديمها كموجز للتقرير السنوي، ومن أجل تحديد التغيير بين فترتين ، قبل تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبعدها، تم اختيار مبدأ الدراسة الطولية. تمتد الفترة المرجعية من 2001 إلى 2007 ، أي سبع سنوات. تتكون العينة المختارة من مؤشر SBF 250 من 60 شركة ، بإجمالي 420 مشاهدة. يدور النهج التجريبي حول محورين: تحليل معجمي على أساس عدد الأحداث، متبوعًا بدراسة الموضوعات التي تظهر من التحليل النصي الذي أجراه برنامج ALCESTE.

وفي نفس هذا السياق، وتأكيدا لما جاءت به دراسة Françoise Platet -Pierrot (2009) تساءل الباحثان (Alain Burlaud et Bernard Colasse 2010,)[213] عن أي مستثمر يقصده مجلس IASB بالضبط ؟ فإطاره المفاهيمي لا يعطي إجابة دقيقة على هذا السؤال. ومن حيث الواقع، لا يشكل المستثمرون فئة متجانسة ويتم تصنيفهم حسب اهتماماتهم، مستوى المخاطر التي يتعرضون لها، وقدرة الحصول على المعلومة، وفي النهاية حسب احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية.

كما يرى الباحثان أن ما يقال عن احتياجات المستثمرين من المعلومات، ولا سيما استخدامهم للقيم الحالية، هو مسألة فرضية (افتراض). ففي نهاية المطاف، الاحتياجات المعلوماتية للمستثمرين هي تلك التي تم افتراضها ولم يتم شرحها من قبل IASB. وبطريقة ما، عين هذا الأخير نفسه كمتحدث رسمي عن المستثمرين.

كما يبين تحليل (Rajni Mala, Parmod Chand, 2015)[214] أن التركيز على المستثمرين بوصفهم المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية، لن يلبي احتياجات المستخدمين الآخرين من المعلومات، لأنهم يحتاجون إلى معلومات غير متجانسة. حيث افترض المجلسان أنه، بتلبية احتياجات المستثمرين، سيتم أيضًا توفير المعلومات المطلوبة من قبل المستخدمين الآخرين، ولكن هذا الادعاء يتناقض (يتعارض) بوضوح مع ما ذكرته الأدبيات حول مستخدمي المعلومات المحاسبية.

[213] Bernard Colasse et Alain BURLAUD, Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?, **CCA**, France, 2010.

[214] Rajni Mala, Parmod ChandOp.Cit.

ففي مراجعة للأدبيات الأكاديمية حول استخدام معلومات التقارير المالية من قبل المستثمرين. وجد Stefano[215] Cascino et al, (2014) أن المستثمرين غير متجانسين وأن احتياجاتهم من المعلومات، فضلاً عن طلبهم لها، تختلف بشكل منهجي. لذلك يبدو أن فكرة "التقارير المالية للأغراض العامة" أمرا مشكوكًا فيه.

من جهة أخرى يرى Djamel Khouatra, 2018[216] بأن فكرة التعميم هذه، هي ضرب من الخيال (خرافة). ويبرر ذلك بأن معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS تستند على نموذج أساسي لقيمة المساهمين وتلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات، لكنها لا تستطيع تلبية احتياجات المعلومات المالية الإضافية مثل، تقييم رأس المال البشري (موظفي الشركة)، ورأس المال الاجتماعي (علاقات الشركة مع أصحاب المصلحة الخارجيين). حيث يوضح الباحثان Alain Burlaud et Bernard Colasse بأنه من غير المؤكد تداخل احتياجات أصحاب المصلحة الأخرين مع احتياجات المستثمرين الخاصة. وهذا المنطق من خلال الاستيعاب، هو مسألة بلاغة_في نص الإطار المفاهيمي- ، يُفهم على أنها فن الإقناع بالكلمات، والأيديولوجية، التي تُفهم كنظام اعتقادي، أكثر من أنها مسألة برهان منطقي أو تبرير تجريبي.

وتوصلت دراسة Stefano Cascino وآخرون (2014)[217] إلى مجموعة من النتائج :

1. وثقت الدراسة عدم تجانس موردي رأس المال، وأن احتياجاتهم من المعلومات، فضلاً عن طلبهم لها، يختلف بشكل منهجي. يمكن استخدام المعلومات للتأثير على سلوك الشركة والتدفقات النقدية من خلال الترتيبات التعاقدية (أي دور الإشراف للمحاسبة) ولتقييم المطالبات للشركات المبلغة (أي دور التقييم للمحاسبة). بينما ينتج عن كلا الهدفين المحاسبيين احتياجات معلومات متشابهة في بعض الظروف ، تحدد الدراسات النظرية المجالات التي ينتج فيها كلا الهدفين متطلبات معلومات متباينة. إلى الحد الذي تتاح فيه لبعض مقدمي رأس المال الفرصة للتأثير على علاقاتهم التعاقدية مع الشركات (على سبيل المثال ، المستثمرين الداخليين والمستثمرين الخارجيين المؤسسيين والمقرضين المؤثرين) ، يمكننا أن نتوقع طلبًا كبيرًا على المعلومات المحاسبية المتعلقة بالإشراف، في حين أن المستثمرين الآخرين (المستثمرون الأفراد ، المقرضين العموميين ، الدائنين التجاريين) عادة ما يفتقرون إلى فرصة الانخراط في التصميم التعاقدي. لذلك يمكن توقع أن يتشكل طلبهم على معلومات المحاسبة المالية في الغالب من خلال هدف التقييم للمحاسبة المالية.
2. وجدت هذه الدراسة دليلًا واضحًا على أن موردي رأس المال يستخدمون مصادر معلومات متعددة. أين يميل المستثمرون والدائنون إلى استخدام المعلومات المفلترة التي يقدمها لهم وسطاء المعلومات، في حين أن المقرضين من القطاع الخاص يمكنهم الوصول إلى المعلومات عبر قنوات الاتصال المباشرة. ومع ذلك ، يستخدم الأخير معلومات التقارير المالية المدققة على نطاق واسع في الترتيبات التعاقدية مع المقترضين.

---

[215] Stefano Cascino et al, Who uses financial reports and for what purpose? Evidence from capital providers, **Accounting in Europe**, without country, 11 (2), 2014, pp. 185-209.

[216] Djamel Khouatra, Evolution et diversite des systemes comptables : Le cas de systemes comptables francophones, **HAL**, France, Oct 2018.

[217] Stefano Cascino et al, Who uses financial reports and for what purpose? Evidence from capital providers, **Accounting in Europe**, without country, 11 (2), 2014, pp. 25,26,27.

وهذا ما نقاشه سابقاً (Beaver and Demski, 1974)[218]، من حيث طبيعة ودور أهداف المحاسبة المالية، من خلال التطرق إلى التباين الموجود بين مستخدمي التقارير المالية (غير المتجانسين). حيث توصل الباحثان إلى أن النظر في المستخدمين غير المتجانسين يثير الصعوبات الكامنة في تحديد العلاقة بين الأفراد المتضاربين والخيارات التي يجب اتخاذها، وهي المنطقة التي يكون فيها للأهداف دور حيوي.

في حين أشار (Bernard Colasse, 2011)[219] إلى أن تعريف IASB للهدف من المعلومات المحاسبية على أنه "....تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات في سوق الأوراق المالية....."هو تمسك بمفهوم فريدماني لمسؤولية الشركة، بأنه يجب إدارتها لمصلحة مساهميها وحدهم، ولا يخضع للمساءلة إلا أمامهم. وقد ذهب Bernard Colasse في تحليله : إلى أن نظرية الوكالة، تنفي أي وجود للشركة كمجموعة اجتماعية، بل أنها تفضل العلاقة التعاقدية بين المسيرين والمساهمين–المستثمرين. ويتعلق الأمر ضمنيًا بمواءمة إجراءات الإدارة مع مصالح المساهمين–المستثمرين. من المفترض أيضًا أن يمارسوا سلطتهم على المسيرين عبر الأسواق المالية التي تعمل وفقًا لما تفترضه نظرية كفاءة السوق، أي رد الفعل على المعلومات التي تنشرها الشركات، ومن هنا تأتي أهمية المعايير المحاسبية التي تلبي احتياجاتهم.

وهو ما أثبته (Thomas A. King, 2018)[220] من خلال دراسته بأن مديرو الأصول (السلبيون)، الذين يسعون إلى تحقيق عوائد استثمارية تعكس مؤشرات السوق، يتحكمون ويصوتون على حوالي 30٪ من جميع الأسهم الأمريكية المدارة. فعندما تظهر أخبار سيئة، لا يبيع مستثمرو المؤشرات أسهم الشركة. بدلاً من ذلك ، يحمي هؤلاء الملاك المستفيدون قيمة استثمارات الأسهم من خلال التأثير على ممارسات الحوكمة لاستعادة خلق القيمة على المدى الطويل. وتشير المقابلات التي أجريت مع مكاتب الإشراف في شركات الاستثمار الرائدة في مجال المؤشرات إلى أن المستثمرين السلبيين لا يستخدمون معلومات المحاسبة المالية في تقييم الأوراق المالية. وخلص الباحث إلى أن التركيز الحالي في وضع المعايير المحاسبية – المبني على فكرة أن الغرض من إعداد التقارير المالية هو السماح بالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية – لا يلبي احتياجات مجموعة معينة من مستخدمي القوائم المالية الذين لديهم تأثير كبير على حوكمة الشركات المدرجة الرائدة في جميع أنحاء العالم. ويرى أن ارتفاع الاستثمار السلبي قد يشير إلى عودة التقييم الإشرافي كهدف هام للإبلاغ المالي. وأن مستخدمي القوائم المالية يمثلون بناءًا مجردًا في سياق وضع معايير المحاسبة.

[218] William H. Beaver, Joel S. Demski, Op.Cit.

[219] Bernard Colasse, La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle, **CAIRN**, 2011.

[220] Thomas A. King, Index investors and the return of stewardship accounting, **Research in Accounting Regulation**, 30 ,2018

أما من منظور (Ying Zhang, Jane Andrew, 2014)[221] فإنهما يريان أن تحديد IASB للمستثمر كمستخدم رئيسي للتقارير المالية، وإعادة تحديده للهدف من هذه التقارير، له آثار كبيرة على التوجه المفاهيمي والتقني للمعلومات المحاسبية. إذ أن التركيز على تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات المالية دون أصحاب المصلحة الآخرين، هو رمز لنجاح الأمولة، أين تمثل الأسواق المالية بديلا للمصلحة العامة. ويظهران أن التعريف الضيق للمستخدمين في التقارير المالية – وهو تحول في الهدف من إعداد التقارير المالية، واستخدام التمثيل الصادق بدلا من الموثوقية – يدل على تحول خطابي نحو مصالح رأس المال المالي (financial capital). ويعكس إعلان مجلس IASB "تلبية الاحتياجات المعلوماتية للمشاركين في أسواق رأس المال" هذا التحول في التركيز. ويكفل إضفاء الطابع المؤسسي على هذا الهدف من خلال الإطار المفاهيمي لكي تكون الأسواق أساسية من الناحية المفاهيمية والجوهرية لممارسة المحاسبة والإبلاغ المالي.

وترى (Dannis Ian ,2019[222]) أن الإطار المفاهيمي هو، أساسا، نظرية معيارية للمحاسبة تستخدم لتبرير اتخاذ قرارات وضع المعايير، ويظهر هذا من خلال تبني IASB لمدخل فائدة القرار في بناء أهداف التقارير المالية. ناقشت الباحثة اشكالية مستخدمي التقارير المالية، ووجدت أن الإجابة على هذا الإشكال يقود إلى تحديد هدفين رئيسيين للتقارير المالية: الهدف الأول من القوائم المالية هو توفير المعلومات للمستثمرين لاتخاذ قرارات الاستثمار. الهدف الثاني هو توفير المعلومات للمساهمين الحاليين لاتخاذ قرارات الإشراف. وترى الباحثة أن أساس المشكل هو عدم وجود تحقيق مفاهيمي كافي في معنى التعابير المستخدمة لتحديد الأهداف ومعيار فائدة القرار، مما أدى إلى عدم وجود تعريف مقبول بشكل عام لـ "فائدة القرار"، و فهم مختلف لمعنى "المستخدمين" والمفاهيم التي تصف استخدامات المعلومات المالية المتعلقة بقائمة الأهداف. على الرغم من أن معنى هدف التقييم متفق عليه بشكل عام، لأنه يستند إلى نظرية أساسية للاستثمار من الاقتصاد المالي، فإن معنى "الإشراف" لم يتم توضيحه بوضوح ولا يستند إلى خلفية نظرية واضحة.

أما من وجهة نظر (رياض العبد الله، 2007)[223] فأنه يرى أن تفضيل IASB للمستثمرين والتأكيد على أهمية الاستثمار، لا ينبع من فراغ وله مضامين مهمة جدا بشأن توزيع الثروة عالميا، ويتوافق مع أهداف العولمة الحالية. فاقتصاد الولايات المتحدة الأمريكية، مكيف تماما مع الاستثمارات الدولية داخل وخارج بلادها. ولكن هذا يختلف مع البلدان النامية التي لا تتوفر في اقتصادياتها عناصر القوة والتحصين ضد الهيمنة المتوفرة في البلدان المتقدمة. إذ أنها تشكل أرضية خصبة لهيمنة الاستثمارات الواردة إليها. وكذلك بالمثل في حالة استثمارها في الأسواق المالية العالمية، التي تؤدي إلى هجرة رؤوس أموالها، في ظل ندرة مواردها الاقتصادية.

[221] Zhang Ying, Jane Andrew, **financialisation and the conceptual framework**, critical perspectives on accounting 25, 2014

[222] Ian Dennis, The Conceptual Framework – A 'Long and Winding Road' …, **Accounting in Europe**, 2019.

[223] رياض العبدالله، مراجع سبق ذكره.

II- 2 -الدراسات السابقة التي إهتمت بأهداف التقارير المالية كأحد أهم مرتكزات الإطار المفاهيمي.

يتطلب الفصل في مسألة أهداف التقارير المالية الفصل في المستخدمين، غير أن التضارب ما بين فائدة القرار والإشراف مستمر، بالرغم من تحديد CF للـ IASB المستثمر كمستخدم أساسي. إذ يجادل العديد من الباحثين بضرورة توظيف CFs أهدافا واضحة، فمنهم من يفضل هدف فائدة القرار لوحده، ويعتقد البعض الآخر أن الأهداف المزدوجة للإبلاغ المالي يمكن استيعابها، بل كلاهما أساسي لإعداد التقارير المالية. حيث يرى الباحثان (Carolyn J Cordery و Rowena Sinclair2017)[224] إلى جانب (Kuhnerو Pelger 2015[225]) أن وجود هدف واحد للتقارير المالية متمثل في فائدة القرار، لا يغطي بشكل كامل هدف الإشراف. فكل هدف يلبي احتياجات مختلفة لمستخدمين مختلفين، مما يؤدي إلى مبادئ مختلفة، تقود لمعايير مختلفة.

كما حاول الباحثان Carolyn J Cordery وRowena Sinclair التوصل لإمكانية الجمع بين الهدفين (فائدة القرار والإشراف)، كهدف واحد للتقارير المالية. وتحليل التضارب المحتمل في معايير التقارير المالية، وتحديد الآثار المترتبة في حال ما أعطى مجلس معايير المحاسبة الدولية الأولوية للأهداف المزدوجة لإعداد التقارير المالية للأغراض العامة لكل من المعلومات النقدية وغير النقدية. وتوصلا إلى ضرورة قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتحقيق التوازن بين مطالب الناخبين من خلال الاعتراف صراحة باحتياجات المستخدمين التي يجري السعي إلى تحقيقها ولماذا. وفي نفس السياق يرى Bernard Pascal Dumontier , (Raffournier, 1989)[226] إمكانية تعايش النهجان بسهولة داخل نفس النظام المحاسبي، من خلال تخصيص القوائم المالية المختلفة. ويوضح ذلك من خلال الحل المعتمد في فرنسا، حيث تظل الميزانية العمومية وقائمة الدخل بشكل أساسي وفقًا للمفهوم التعاقدي بينما يكمل الملحق المعلومات للمستثمرين.

في حين يعتبر (2007,Andrew Lennard) [227] أن الهدفين متكاملان، وأنه لا ينبغي وصف الإشراف بأنه مجرد معلومات تساعد على تقييم كفاءة ونزاهة "المشرفين" (أي الإدارة، والمديرون) ولكن على أنها توفير المعلومات التي تُوفِر أساسًا لحوار بناء بين الإدارة والمساهمين . ولا يوجد تعارض بين أهداف فائدة القرار وأهداف الإشراف، لأن المعلومات المطلوبة لتحقيق هدف الإشراف مطلوبة بفائدة القرار: غير أن استبعاد الإشراف ينطوي على خطر أن أولئك الذين يدعون إلى إدراج المعلومات المطلوبة لتقييم الإشراف سوف يتعرضون للحرمان. وسيتعين عليهم تأطير حججهم بطريقة غير مباشرة ومعقدة، وبالتالي فمن غير المرجح أن ينجحوا دائماً. وهكذا فإن معايير المحاسبة قد تسمح باستبعاد المعلومات أو عرض المعلومات بطريقة دون المستوى

[224] Carolyn J Cordery and Rowena Sinclair, Op.Cit.

[225] Christoph Kuhner and Christoph Pelger, On the Relationship of Stewardship and Valuation—An Analytical Viewpoint, **ABACUS**, Sydney, Volume51, Issue3, 2015, Pages 379-411

[226] Pascal Dumontier et Bernard Raffournier, L'information comptable : Pour qui ? Pour quoi ?, **ResearchGate**, 1989.

[227] Andrew Lennard, Stewardship and the Objectives of Financial Statements: Op.Cit.

الأمثل، فإذا تم تحديد الإشراف كهدف منفصل للتقارير المالية ، كما دعا إليه أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية المعارضين ، فسيؤدي ذلك إلى تغيير تركيز الإطار. على وجه الخصوص ، حيث ستلقى التدفقات النقدية تركيزًا أقل (أي عدم التوجه بشكل كبير لمدخل القيمة العادلة)، وسيتم التركيز بشكل أكبر على المعلومات التاريخية الموثوقة. على الرغم من أن هذا لن يغير العديد من جوانب الإطار ، إلا أنه قد يغير البعض. هذه التغييرات من شأنها أن تجعله أداة أكثر فائدة لتحسين التقارير المالية.

من جهة أخرى يتفق (Mirko S. Heinle Christian Hofmann, 2010)[228] مع GJESDAL (1981) على أن الإشراف وفائدة القرار هي أهداف متضاربة للمحاسبة المالية. حيث يرى الباحثان Mirko S. Heinle Christian Hofmann, 2010 أن التخلي عن الإشراف كهدف منفصل للمحاسبة المالية، والتكليف بمزيد من الإفصاح عن المعلومات غير المادية من قبل واضعي المعايير والمنظمين، يمكن أن يؤدي إلى انخفاض الإنتاجية وانخفاض قيمة الشركة.

وهذا يتوافق مع النتائج التي توصل إليها (Joachim Gassen 2008)[229] حيث خلص من خلالها إلى أن فائدة التقييم والإشراف هي أهداف بديلة للمحاسبة المالية، بناءًا على النتائج التي توصل إليها، أن بيئة المعلومات تؤثر على دور المعلومات المحاسبية، فالشركات التي تعمل في بيئة غنية بالمعلومات، تؤدي فيها المعلومات المحاسبية دورًا تأكيديًا في الغالب. وهذه المعلومات أكثر فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالتعاقد بدلاً من التقييم. أما الشركات التي تعمل في بيئة معلومات ضعيفة تفتقر إلى القنوات اللازمة لتوصيل المعلومات الملائمة للتقييم بشكل فعال بأي وسيلة أخرى غير المعلومات المحاسبية. بالنسبة لهذه الشركات، تعتبر المعلومات المحاسبية مفيدة في التقييم من منظور التقييم.

كما قام (الرشدي ممدوح صادق محمد، 2013)[230] بتحليل التطور التاريخي لأهداف التقارير المالية، وتحديد العلاقة بين هدفي فائدة القرار والإشراف، لإستنتاج ما يتوافق مع حالة مصر كأهداف للتقارير المالية. بالإستناد إلى التحليل النظري المنطقي، من خلال المدخل التاريخي والمدخل التحليلي.أين توصل الباحث إلى اعتبار أن هدف فائدة القرار والإشراف هما هدفان منفصلان متوازيان يكمل بعضهما الآخر.كما توصل إلى أن الإطار المفاهيمي المصري جاء ترجمة للإطار المفاهيمي الدولي، ويرى الباحث ضرورة تعديل أهداف التقارير المالية الواردة بالإطار المفاهيمي المصري لسنة 2006، في ظل المتغيرات الخاصة بالبيئة المصرية، من خلال تبني الهدفين معا وإعطائهما ذات الأهمية، دون تفضيل أحدهما على الأخر.

[228] Heinle, Mirko S., and Christian Hofmann. "Soft information and the stewardship value of accounting disclosure." **Or Spectrum**, 33.2 (2011):pp 333-358.

[229] Joachim Gassen, Are stewardship and valuation usefulness compatible or alternative objectives of financial accounting?, **Economic Risk**, Berlin, 2008.

[230] الرشدي ممدوح صادق محمد، تطور أهداف التقارير المالية بين افادة القرار ومساءلة الإدارة: دراسة تحليلية، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، دار المنظومة، 2013.

II- 3-مساهمة الدراسة الحالية

من خلال مقارنة ما جاءت به الدراسات السابقة في المجموعة الأولى بدراستنا، نجد أنه يوجد تشابه من حيث تناول علاقة تأثير تبني المفاهيم التي جاء بها الإطار المفاهيمي للـ IASB على أهداف المحاسبة. وهذا ما تركز عليه دراستنا في جانب منها. في حين أن هذه الدراسات تمت في دول تتبنى إلى حد بعيد نموذج إقتصادي رأسمالي، ينسجم بشكل كبير مع الإيدولوجية التي جاء بها IASB، بالإضافة إلى أن هذه الدول التي تمت فيها هذه الدراسات، لديها قدرة في التأثير على المفاهيم التي يتم تبنيها في المجلس، من خلال قوة مؤسساتها الإقتصادية ومفوضية الإتحاد الأوربي. في حين تمت دراستنا في بيئة إقتصادية ضعيفة لا يظهر فيها معالم التوجه الإقتصادي الرأسمالي، بالإضافة إلى الهوة الكبيرة بين البيئة الإقتصادية للدراسة مقارنة بتلك الدول، وكذا عدم وجود أي قدرة في التأثير على صياغة معايير المحاسبة على المستوى الدولي. أما المجموعة الثانية من الدراسات والتي ركزت بشكل أساسي على فائدة القرار والإشراف كأهداف للتقارير المالية، نجد أنها تتشابه مع دراستنا في هذا الجانب، حيث ركزنا على إمكانية وجود مثل هذه الأهداف في بيئة الأعمال الجزئرية. ونظرا لطبيعة بيئة الأعمال التي تمت فيها الدراسات السابقة (بيئة إقتصادية متطورة) فهذا يعتبر من أهم الاختلافات مع دراستنا، حيث ركزت هذه الدراسات على المفهومين بإعتبارهما مبادئ قائمة في بيئة الدراسة، بالمقارنة مع الجزائر التي تغيب فيها معالم هذا المفاهيم للممارسات المتعارف عليها.

خلاصة الفصل :

تناول هذا الفصل الدراسات السابقة التي تطرقت لمتغيرات الدراسة بصورة أو بأخرى سواء كانت عربية أو أجنبية، وفي استعراض هذه الدراسات تم مراعاة جملة من الاعتبارات البحثية وتحليلها بشكل مختصر من حيث الموضوع، مراعين في ذلك اجتناب الاختصار الشديد والتفصيل الممل.

وقد قامت الباحثة باستعراض موجز لأهم ما تناولته هذه الدراسات السابقة دون تكرار، حيث تم التركيز على أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الأخيرة فيما يخص موضوع الدراسة.

الفصل الثالث

دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومدى ملائمته لبيئة أعمال الجزائرية.

تمهيد :

تبنت الجزائر إطارا مفاهيميا مختلفا من حيث الفلسفة المحاسبية، إذا يوجه هذا الإطار لخدمة المستثمرين في الأسواق المالية، وهو منبثق من بيئة أمريكية ذات اقتصاد رأسمالي، بعكس الجزائر التي تعاني من اقتصاد ريعي لبيئة متخلفة، بالإضافة للمرجعية التي كانت تتبناها والمتمثلة في المرجعية الفرنكوجرمانية.

وجاءت أقسام هذا الفصل كالتالي :

1- الانتقال من نظام محاسبي لآخر : تغيّر الفلسفة المحاسبية في الجزائر

2- الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

3- مكانة الاقتصاد الجزائري في النظام الرأسمالي، مؤشر الحرية الاقتصادية

III-1- الانتقال من نظام محاسبي لآخر

عرفت الجزائر منذ استقلالها اعتماد ثلاث أنظمة محاسبية متباينة، تخللتها مرحلتين إصلاحيتين مُهِمَّتين، كُلِّلت بتبني كل من المخطط المحاسبي الوطني سنة (1975) والنظام المحاسبي المالي (2010)، تميز كل نظام منها بخصائص وأهداف معينة. وسنقوم فيما يلي بعرض أهم التطورات الحاصلة على أنظمة المحاسبة الجزائرية من خلال استعراض الجانب المفاهيمي والفكري لهذه الأنظمة بإبراز الهدف من كل نظام والفئة الموجهة لها مخرجات كل نظام، ومناقشة عواقب الانتقال من مرجعية لأخرى. دون الخوض في الجانب التقني للأنظمة، ولا لسرد الجانب التاريخي لتطورها، والتي يمكن الرجوع إليها في عديد من المراجع المختصة والأبحاث العلمية.

أ- مرحلة مخطط المحاسبة العامة PCG :

طُبق النظام المحاسبي الفرنسي الموحد المعروف بمخطط المحاسبة العامة (PCG)، منذ دخول الاستعمار الفرنسي للجزائر. هذا المخطط مبني على كل من إعداد القوائم المالية والدخل الضريبي، كما أنه يحتوي على دليل موحد للحسابات مصحوبا بدليل محاسبي تفصيلي. ص294 ويصف Touchelay (2005)[231] مخطط المحاسبة بأنه "عنصر أساسي لسيطرة الدولة في اقتصاد ندرة أثناء الاحتلال، ويعتبر وسيلة لتعزيز الإطار الاقتصادي لإعادة الإعمار بنفس طريقة الأدوات الأخرى ... ". خلال هذه الفترة، أصبحت المحاسبة تدريجياً أداة ضرورية لإدارة الأعمال وتقديم المعلومات للعديد من شركائها من القطاعين العام والخاص. وخضع PCG لبعض التعديلات من سنة 1942 إلى 1957، لكن هدفه ظل مميزًا باحتياجات المعلومات للمحاسبة القومية وإدارة الضرائب. حيث كان موجه هذا الأخير لخدمة المصالح الاقتصادية للمستعمر الفرنسي.

بعد الاستقلال، استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة من خلال المخطط المحاسبي العام (**PCG**) لسنة 1957 الذي يتماشى مع متطلبات الاقتصاد الحر، الأمر الذي يتعارض ومتطلبات التوجه الجزائري نحو اقتصاد مركزي مخطط، مما ألزم الجزائر بإعادة تطوير مخطط محاسبي يتلاءم مع التوجه الاشتراكي الذي تبنته بعد الاستقلال.

خلال هذه المرحلة كان مسار التوحيد في الجزائر يعكس إلى حد كبير الثقافة والتقاليد الفرنسية في ميدان التوحيد المحاسبي الذي يتم بإشراف وزارة المالية، بالاستناد لمخطط محاسبي تطبعه توجهات ماكرو اقتصادية وتغذية احتياجات الإدارة الجبائية[232]. وباعتبار أن عملية التوحيد الفرنسي هي عملية استنتاجية ولا تنطلق من الأهداف المحددة سلفا، لا يحدد PCG المستخدمين المفضلين للمعلومات المحاسبية، ولا يعلق على الاحتياجات التي يتعين الوفاء بها.[233]

---

[231] PLATET-PIERROT, Op.Cit. p40.

[232] مداني بن بلغيث، **أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص168.

[233] PLATET-PIERROT, Op.Cit. p41.

ب–مرحلة المخطط المحاسبي الوطني PCN :

يعتبر المخطط المحاسبي الوطني كأول تجربة جزائرية اتجاه توحيد الممارسات المحاسبية وتنظيمها، لبلوغ الأهداف المسطرة. حيث تم طرح هذا المخطط في شكل مدونة للحسابات لثمانية أصناف (مجموعات)، إضافة إلى القوائم المالية والملحقات الواجب إعداداها. والذي وجه (موجه) أساسا للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، مع إهمال الأنشطة الاقتصادية الأخرى مثل نشاط البنوك، شركات التأمين والمستثمرات الفلاحية[234].

إن صدور هذا المخطط فرضته من جهة اعتبارات سياسية تتعلق بالابتعاد عن التنظيم الفرنسي لكل مجالات الحياة و منها الاقتصاد و المحاسبة، و من جهة أخرى ضرورة تأقلم و مسايرة أدوات التسجيل والقياس والإفصاح المحاسبي للنشاطات الوطنية مع التغيير الحاصل في تنظيم هذه النشاطات حسب التوجه الاقتصادي الاشتراكي.[235]وهذا لا يعني أن المخطط المحاسبي الوطني يختلف كليا عن سابقه الفرنسي، إذ أنه يندرج ضمن نفس النموذج الذي يطلق عليه عادة النموذج القاري (modèle continental)[236]. وما يبرر ذلك في الواقع، هو أن الإطارات الجزائرية التي قامت بهذا العمل في ذلك الوقت، كانت تغلب عليها الثقافة المحاسبية الفرانكفونية، الناتجة في الأساس على اعتماد المؤسسات الجزائرية الاقتصادية منها والتربوية على المخطط المحاسبي العام تدريسا، تكوينا وممارسة[237].

كما أن ما يؤكد تأثير التوجه الاشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال، على أعمال لجنة التوحيد، التي توجت بمخطط روعي عند إعداده الإجابة على احتياجات المحاسبة الوطنية، التخطيط الوطني ومراقبة التحصيل الجبائي، ما يلي:

–إهمال دور المؤسسات الاقتصادية باعتبارها المنتج الأساسي للمعلومات المحاسبية، للإسهام في تصميم وإرساء هذا المخطط بالاقتراحات، خاصة إذا تعلق الأمر بالإجابة على احتياجات التسيير الداخلي لهذه المؤسسات ؛
–تصميم مخطط محاسبي وطني لا يقوم على الجمع والمزاوجة بين المحاسبة العامة للمؤسسة والمحاسبة التحليلية، والاكتفاء بتبني الأولى على أن يترك تنظيم وتبني الثانية وتكييفها على حسب احتياجات كل مؤسسة[238].

وردت أحكام تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في القرار الصادر من قبل وزارة المالية بتاريخ 23 جوان 1975 والذي تضمن تنظيم وتسيير المحاسبة، قواعد تقييم الاستثمارات والمخزون، قواعد سير الحسابات بالإضافة إلى نماذج للوثائق الشاملة (القوائم المالية). بالرغم من احتواء هذا القرار لبعض المبادئ والقواعد المحاسبية ضمنيا في مختلف مواده(إلا أن هذا لا يعني أن المواد

---

[234] مقدم خالد، **تبني معايير المحاسبة الدولية –حالة الجزائر–**، مذكرة ماجيستر غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص ص 128،160.

[235] يت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة الجزائر 03، 2014، ص60.

[236] فريد لطرش، **التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي –التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة سطيف 1، 2017، ص143.

[237] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 146.

[238] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 148.

المشار إليها في هذا القرار تعتبر بمثابة خلفية نظرية كفيلة بتأطير الممارسة المحاسبية بشكل كاف) لا يمكن اعتبار المواد المشار إليها في هذا القرار بمثابة خلفية نظرية كفيلة بتأطير الممارسة المحاسبية بشكل كاف.[239]

وما يعاب على المخطط المحاسبي الوطني عدم تعريفه للمصطلحات التي استخدمها وعدم احتوائه على أي ملحق للمصطلحات المهمة الأخرى .وهذا ما يدل على ارتباط عملية الانتقال المحاسبي في ذلك الوقت بمجال واسع من الغموض، الأمر الذي جعل المهنيين يعتقدون بأن المسألة تتوقف على تغيير سطحي يمس أرقام الحسابات وشكل الوثائق الشاملة[240]. حيث انتقد بن صابر سليمان محدودية المفاهيم المتناولة في المخطط المحاسبي الوطني، والذي اعتبر إلى جانب بلعور سليمان أن من أهم الانتقادات التي يمكن توجيهها في هذا المجال هو غياب الإطار المفاهيمي، أهداف ومستخدمي المعلومة المحاسبية، وكذلك غياب المبادئ والمفاهيم[241].

الى جانب بلعور سليمان ومن أهم النقائص غياب الإطار المفاهيمي ولو بصورة ضمنية مما يتسبب في جمود المحاسبة في الجزائر، وذلك لأن الإطار المفاهيمي يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية وعناصرها وخصائصها النوعية وكذا مستخدمي المعلومات المحاسبية، ويحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية[242].

كما يرى فريد لطرش (2017)[243] أن المخطط المحاسبي الوطني لم يشر إلى المستخدم المعني بالقوائم المالية كما أنه لم يذكر أي أهداف للمعلومة .لكن من الواضح أن الهدف من المعلومة الاقتصادية المنتجة هو تلبية الاحتياجات النابعة من التوجه الاقتصادي الاشتراكي الذي يحتم على المحاسبة في المستوى الجزئي أن تكون متماثلة إلى حد كبير مع انعدام أي مجال للمناورة للمحاسبين الذين لا يتمتعون بأي حرية فيما يخص الحكم الشخصي في ظل عدم وجود أسس بديلة للقياس أو حتى الإفصاح . وهذا ما يمكن ملاحظته من خلال القوائم المالية والجداول الملحقة التي يقترحها المخطط المحاسبي الوطني والتي تأخذ شكل جداول منمطة من حيث الشكل وأرقام الحسابات والخانات المستعملة.

ويمكن التطرق لهذه الأهداف بشئ من التفصيل من خلال دراسة طاطا ايمان :

الإفصاح عن المعلومة الاقتصادية المناسبة للمستخدِمين على كل من الصعيدين الكلي والجزئي، تمكين الهيئة المركزية للتخطيط والمؤسسات العمومية من اتخاذ القرار وكذا التنبؤ، إظهار العناصر الاقتصادية المجمعة الهامة لحاجات المحاسبة الوطنية

التمكين من تحديد مختلف التكاليف والأسعار بغرض تحسين فعالية المؤسسات، استخدام طرق تُمكِن من المقارنة بين أداء المؤسسات [244]ولكن بين هذا المخطط أن وثائق الملخصات تقدم مستخدميها ضمن الشروط القانونية والتنظيمية، دون ذكر لهؤلاء

---

[239] فريد لطرش، مرجع سبق ذكره، 175.

[240] فريد لطرش، مرجع سبق ذكره،ص175 .

[241] سلامي منير، مرجع سبق ذكره، ص 132.

[242] بلعور سليمان، دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، **رؤى اقتصادية**، العدد السادس، جوان 2014،ص 202.

[243] فريد لطرش، مرجع سبق ذكره،176 .

[244] طاطا إيمان، **أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2017/2016، ص 80.

المستخدمين. وقد تم تحديد الملخصات في سبعة عشر جدولا ما يدل على أن هدفها هو محاولة تلبية احتياجات أغلب المستخدمين للمعلومة المحاسبية. وتغطي هذه الملخصات بصفة عامة، كافة أوجه نشاط المؤسسة وتعطي تفاصيل كل عنصر من عناصر الميزانية وحسابات النتائج.[245] وبالرغم من ذلك من المهم الإشارة إلى أن الممارسة المحاسبية لم تهتم بكل هذه الجداول وأن الكثير من المؤسسات اقتصرت على إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج فقط لأغراض التصريحات الجبائية .كما أنه لا يمكن اعتبار الجداول الإضافية ملاحق حقيقية وذلك لغياب كل تعليق أو سرد وصفي ولاقتصارها كذلك على جوانب تفصيلية للحسابات الرئيسية الموجودة في الميزانية أو جدول حسابات النتائج كما أنها لا تقدم إضافة نوعية.[246]

وبناءا على ذلك يمكن أن نستنبط أن طبيعة الأطراف المستعلمة للمعلومات المحاسبية كانت محددة ضمنيا على صعيدين :

-من خلال الدور الذي أنيط بالمحاسبة والأهداف المنتظر تحقيقها، والتي كان من أهمها تمكين المؤسسة من الحصول على المعلومات الضرورية لعملية التسيير واتخاذ القرار؛

-من خلال طبيعة المستخدمين التي اعتمدت في هذا المخطط، إضافة لبنيته القائمة على مبدأ الذمة، ومجموع القوائم الختامية ذات الصبغة الإجبارية. وهي كلها عوامل توحي بأن للمحاسبة، زيادة عن اضطلاعها بالاستجابة إلى احتياجات التسيير الداخلي للمؤسسة، دور في الاستجابة لاحتياجات أطراف أخرى كالمقرضين (هيئات مالية)، الضرائب، المحاسبة الوطنية.[247]

ت-مرحلة النظام المحاسبي المالي SCF :

سعت الجزائر للانضمام إلى عملية التوافق المحاسبي الدولي والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية، إيمانا منها بأهمية المحاسبة وبارتباط أي إصلاح اقتصادي بها، من خلال اعتمادها للنظام المحاسبي المالي كبديل للمخطط المحاسبي الوطني، في إطار الانفتاح على اقتصاد السوق[248]. ويعتبر النظام المحاسبي المالي مزيجا بين نموذجين للتوحيد المحاسبي هما :النموذج القاري المتمثل في المخطط المحاسبي والنموذج الأنجلوسكسوني (الدولي) المتمثل في الفلسفة المحاسبية الجديدة،[249] التي تنعكس في شكل إطار مفاهيمي يهدف إلى تعزيز نظام التوحيد المحاسبي والمعايير التي ينتجها.

حيث أشار (Belkharroubi 2011)[250] أن الإطار المفاهيمي لل (SCF) هو إطار معياري، يمثل مرجعية مفاهيمية لنموذج أنجلوسكسوني مبني على القانون العام (الفقه)، ويتناقض مع منطق المرجعية القارية الأوروبية للقانون المدني، أين تحكم الدولة العملية التنظيمية، والذي لا يمكننا تجاهل تأثيره على المرجعية المحاسبية الجزائرية.

245

[246] فريد لطرش، مرجع سبق ذكره،176.

[247] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 90.

[248] بلعور سليمان، مراجع سبق ذكره،ص 201.

[249] فريد لطرش،مراجع سبق ذكره، ص150.

[250] TOUMI Abdelghani, BELKHARROUBI Hocine, Quel objectif assigné à la comptabilité en Algérie ?,**International Journal of Business & Economic Strategy** (**IJBES**), vol 7, 2018, p76

إن اعتماد هذه المرجعية الدولية ذات التأثير الأنجلوسكسوني هو خيار سياسي واقتصادي يؤدي إلى تطبيق معايير مستمدة من أسس مفاهيمية مختلفة عن تلك التي استخدمت آنذاك كمرجع في الجزائر. ويعتمد النموذج الأنجلوساكسوني على منطق مختلف تمامًا يقوم بشكل أساسي على الاختلاف في الأهداف ومستخدمي القوائم المالية. حيث تم تصميم المعايير المحاسبية لتمكين المؤسسات من نشر معلومات عن أدائها تفيد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. ويولي هذا النظام المرجعي أهمية كبيرة للواقع الاقتصادي للعمليات ويؤدي إلى وصف الوضع الاقتصادي والمالي للشركة، وهو الوضع الذي يهم الأسواق المالية في سياق تلعب فيه دورًا مهمًا في تمويل الشركات.

ويعتبر تبني CF نقلة نوعية في تغيير المرجعية المحاسبية الجزائرية، التي تستند مصادر قواعدها المحاسبية إلى نهج قانوني، وليس إلى نهج براغماتي (عملي) اقتصادي. خاصة بالنظر إلى ما سوف يحدثه الانتقال الثوري لتطبيق هذا الإطار من تغيير جذري للثقافة والممارسة المحاسبيتين، نتيجة القطيعة مع جيل كامل (33سنة)من الممارسة المستندة إلىPCN،[251] الذي كان قد رسخ في ذهنية المهنيين الجزائريين على أنه امتدادا لثقافة محاسبية موروثة.[252]

إن تطبيق المرجعية الدولية بشكل ثوري، دون أية خطوات انتقالية، تتطلب بالضرورة تغييرا مفاجئا في الأسس المفاهيمية المحاسبية الوطنية. حيث يجادل رياض العبدالله أنه من غير المحتمل تماما أن تجري محاولة التغيير الثوري لأي بلد دون حدوث اضطرابات سياسية واقتصادية واجتماعية ودينية وغيرها. خاصة إن كان هذا النظام لا يتشابه مع النظام المحاسبي السابق من حيث الأسس النظرية[253]، ولا يتلاءم مع متطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية، وهو ما أشار إليه الأستاذ" وندلوس "عضو المجلس الوطني للمحاسبة وأحد المشاركين في عملية الإصلاح" إن النظام المحاسبي المالي المتبنى لم يكن استجابة للاحتياجات البيئية "وأضاف "كان من المستحسن أن يتم تطبيقه تدريجيا نظرا لطبيعة المؤسسة الجزائرية التي ليس بمقدورها تحمل التغيير فجأة".[254]

وهذا يؤدي إلى تنافر أيديولوجي بين ما هو قائم وما هو قادم. فالقائم هو الأسس المفاهيمية الوطنية التي تطورت في ظل عملية تدريجية تحمل في طياتها كل الإرث الأيديولوجي للمحاسبة الجزائرية، وأما القادم فهي الأسس المفاهيمية الجديدة المغايرة والمتنافرة مع ما هو قائم. أن كل هذا يؤدي بطبيعة الحال إلى نوع من التخبط الأيديولوجي. حيث أن فترة التخبط الأيديولوجي قد تطول، وبالتالي فإن جميع الاضطرابات وعدم الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي والديني ستكون هي السائدة والتي ستعيق أي تقدم في مختلف مجالات الحياة.[255] مما يجعل تطبيق CF أكثر صعوبة لإقترانه بإيديولوجية اقتصادية وذهنية حسابية جديدة حسب Bryer (1993, 1994)، أو منطق اقتصادي مغاير كما سماه Bailey (1995)، أو منطق اقتصادي بروح

[251] بلعور سليمان، مراجع سبق ذكره ، جوان 2014،ص 202.
[252] فريد لطرش، مراجع سبق ذكره 2017، ص146.
[253] رياض العبدالله، مراجع سبق ذكره.ص6.
[254] طاطا إيمان، مراجع سبق ذكره ، ص ص 71، 72.
[255] رياض العبدالله، مراجع سبق ذكره.ص6، (بتصرف).

رأسمالية كما أطلق عليه Weber (1964, 1971,1991). وهو ما حذر منه Fülbier, Rolf Uwe; Klein, (2013)[256] Malte بأن العملية الجارية لتدويل المحاسبة والتوحيد harmonization المفروضة تحمل مخاطر تشويه عوامل التوازن الخاصة بكل بلد في أنظمة المحاسبة، خاصةً عندما لا تكون البيئة الوطنية للأنشطة الاقتصادية والتعاقدية متسقة على الإطلاق.

مما سبق، يمكننا القول أن النظام المحاسبي المالي الجزائري فاقد لمرجعية واضحة المعالم، وأصبح ذو مرجعية مختلطة بين مدرستين فكريتين للمحاسبة، وهما المدرسة الأنجلوسكسونية والمدرسة الفرنكوفونية[257].

يشير رياض العبدالله إلى نقطة جوهرية يثيرها هذا البحث وهي عدم وجود مجموعة معتقدات لبلد ما تتسم بنوع من التناقض، فمجموعة المعتقدات لابد أن تكون في شكل توليفة. فليس لدينا بلد يتبع مثلا مدخل القانون التشريعي ومدخل اقتصاديات المنشأة في آن واحد وبشكل مؤثر لكليهما، أو كأن يكون هناك وجود متزامن وذو تأثير فعال لعقيدتي الرعاية الأبوية للحكومة والمغامرة. إن سبب ذلك هو مبدأ "الهيمنة الأيديولوجية" فلا يمكن لأيديولوجيتين متناقضتين أن يكون لهما تأثير فعال في آن واحد، فلابد لإحداهما أن تسود، أي أن تكون إحداهما قوية والأخرى ضعيفة. إن الهيمنة الأيديولوجية تمنع أن يكون هناك أي توافق أو تقارب بين توليفات المعتقدات في بلاد العالم المختلفة.[258]

فالمتتبع لتطور المحاسبة في الجزائر لابد أن يقف على حقيقة أن هذا الإطار لم ينشأ أو يتطور كاستجابة لمتطلبات وتفاعلات البيئة المحلية وأهدافها المحاسبية، الإطار المفاهيمي في الجزائر مستورد بشكل رئيسي من المرجعية الدولية (المرجعية الانجلوساكسونية). ليس هناك دليل لأي تغييرات أو تعديلات جدية لهذا الإطار حتى الآن لتعكس احتياجات البيئة الجزائرية.

ما يمكن استنتاجه أن النظام المحاسبي الجزائري يتخبط في اللانظام، في نظام محاسبي هجين مابين مرجعيتين مختلفتين، المرجعية الانجلوساكسونية والفرنكوجرمانية.

---

[256] Fülbier, Rolf Uwe; Klein, Malte, Financial accounting and reporting in Germany: A case study on German accounting tradition and experiences with the IFRS adoption, Bayreuth Working Papers on **Finance**, **Accounting and Taxation – FACT**-Papers, Universität Bayreuth , 2013.

[257] محمد فراس، بالرقي تيجاني، تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية –رؤية تحليلية نقدية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 01، 2020، ص 627.

[258] رياض العبدالله، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47.

III-2- الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي :

يشمل SCF إطار مفاهيمي ومعايير محاسبية ومدونة للحسابات تسمح بإعداد القوائم المالية على أساس مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، حيث يستند هذا الإطار بشكل صريح إلى الإطار المحاسبي الدولي للـ IASB.[259] وباعتبار أن الاطار المفاهيمي "يمثل شبكة مترابطة من المفاهيم التي توفر فهما شاملا للظاهرة أو الظواهر" حسب Jabareen (2009)[260]، وبما أن هذه المفاهيم تعتبر الخلفية الفكرية التي تقوم عليها الممارسة المحاسبية، فإننا سنقوم باجراء مقارنة بين CF للنظام المحاسبي المالي و CF للـ IASB لسنة (1989) باعتبار أن فترة الاصلاحات المحاسبية في الجزائر تزامنت مع هذا الاطار، ومنه استخلاص الفروقات بينهما :

الجدول رقم (05) : المقارنة بين الإطار المفاهيمي للـ IASB و الإطار المفاهيمي للـ SCF

العناصر	الإطار المفاهيمي للـIASB(1989)	الإطار المفاهيمي للـSCF[261]	الملاحظات
التسمية	إطار إعداد وعرض القوائم المالية	الإطار التصوري	سمي بالاطار التصوري بناءا على الترجمة من الفرنسية إلى العربية Cadre conceptual
الشكل والحجم	وثيقة واحدة تتكون من 29 صفحة[262]	يقارب الصفحتين[263]	جاء إطار SCF في شكل مبعثر وغير ممنهج، عكس إطار IASB
هدف الإطار	-مساعدة IASB في تطوير معايير مستقبلية وفي مراجعة المعايير الحالية. -مساعدة IASB في تحقيق التوافق من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية الدولية. -مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية. -مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير الدولية وفي التعامل مع القضايا التي لم يصدر لها معيار دولي بعد.	-تطوير المعايير؛ - تحضير القوائم المالية؛ -تفسير المعلومة المتضمنة في القوائم المالية للمستخدمين المعدة وفق المعايير المحاسبية؛ - إبداء الرأي حول مدى مطابقة القوائم المالية مع المعايير.	تعتبر أهداف الإطار لـ IASB أكثر شمولا وتفسيرا، بينما كانت أهداف الإطار للـ SCF مقتضبة نوعا ما.

[259] Djamel Khouatra, Mohamed El Habib Merhoum, **Le Système Comptable Financier algérien entre les " Full IFRS " et la norme IFRS PME : Etude qualitative de sa mise en oeuvre par les entreprises**, HAL, 2018, p 2

[260] حكمت حمد حسن، أفكار مقترحة حول بناء إطار مفاهيم المحاسبة للتقارير المالية في العراق، **مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية**، المجلد 09، العدد 18، 2017، ص317.

[261] النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس، الدار البيضاء، الجزائر، 2010.

[262] جمعة هوام، منير سلامي، الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بين النظرية والقواعد التشريعية، **رماح للبحوث والدراسات**، العدد 32، جوان 2019، ص 230.

[263] نفسه.

	-مساعدة مراجع الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية متطابقة مع المعايير المحاسبية الدولية. -مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات المدرجة بها والمعدة وفقا للمعايير الدولية. -تزود المهتمين بعمل المجلس بمعلومات عن منهجه في صياغة المعايير الدولية.		
مستخدمي القوائم المالية	حدد الإطار مجموعة كبيرة من المستخدمين واحتياجاتهم من المعلومات مثل: المستثمرين، الموظفين، المقرضين، الموردين وغيرهم من الدائنين، العملاء، الحكومات وممثليهم والجمهور، وحيث تلك الاحتياجات مختلفة فهناك حاجة لإصدار قوائم مالية عامة لكافة المستخدمين، وحيث أن المستثمرين هم مقدمي رأس المال ويتحملون المخاطر، فإن تلبية القوائم المالية لاحتياجاتهم من المعلومات قد تلبي احتياجات العديد من المستخدمين الآخرين.	_	لم يقم الاطار المفاهيمي للـ SCF بتحديد من هم مستخدمي القوائم المالية. في حين حدد الاطار المفاهيمي للـ IASC مجموعة واسعة من المستخدمين، إلا أنه ميز فئة المستثمرين على أنها الفئة الأساسية الموجهة لها القوائم المالية.
أهداف القوائم المالية	-تقديم معلومات عن المركز المالي وأداء المؤسسة وتدفقاتها النقدية، والتي تكون مفيدة لمدى واسع من المستخدمين لاتخاذ القرارات. -تعد القوائم المالية لمقابلة احتياجات معظم المستخدمين، ومع ذلك فإنها لا تقدم كل المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية والتي توضع الأثار المالية للأحداث السابقة ولا تقدم بالضرورة معلومات غير مالية. -توضح القوائم المالية أيضا مساءلة الإدارة عن استخدام موارد المنشأة. -القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون تتطلب تقيم قدرة الشركة على الشركة توليد النقدية ومعادلات النقدية وكذلك توقيت ودرجة عدم التأكد المرتبطة بها، حيث يحدد ذلك قدرة الشركة على سداد الأجور والديون للموردين وسداد القروض والأداء والتغيرات في المركز المالي للشركة.	-	لم يقم الاطار المفاهيمي للـ SCF بتحديد أهداف واضحة للقوائم المالية.
الفروض	• أساس الاستحقاق	• استمرارية الاستغلال	تبنى CF للSCF نفس الفروض

	• الاستمرارية.	• محاسبة الإلتزام	في CF للـ IASB
المبادئ		-مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية -مبدأ عدم المقاصة -مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني -مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية -مبدأ الحيطة والحذر -مبدأ ثبات الطرق المحاسبية -مبدأ الأهمية النسبية -مبدأ التكلفة التاريخية -مبدأ الوحدة المحاسبية -مبدأ ثبات وحدة النقد	توافق كلي بين مبادئ CF للـ SCF وCF للـ IASB
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	1. الموثوقية 2. الملائمة 3. القابلية للفهم 4. القابلية للمقارنة	1. الموثوقية 2. الملائمة 3. القابلية للفهم 4. القابلية للمقارنة	تبنى CF للSCF نفس الخصائص النوعية في CF للـ IASB
القيود	1. التوقيت. 2. التكلفة والمنفعة. 3. التوازن بين الخصائص النوعية.	التوقيت. التكلفة والمنفعة. التوازن بين الخصائص	نفسها
تعريف عناصر القوائم المالية	– الأصل مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه تدفق منافع اقتصادية، مستقبلية داخلية لها. – الخصوم تعهدات حالية على المؤسسة ناشئة عن أحداث سابقة – حقوق الملكية: وهي عبارة عن القيمة المتبقية بعد طرح كافة الخصوم التي على المؤسسة الاقتصادية من كافة أصولها – الدخل: وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل تدفقات داخلة، أو هو زيادة في الأصول أثناء الفترة المحاسبية أو نقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافا لذلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية – المصاريف: هي نقصان في الأصول أو زيادة في الخصوم التي ينشأ عنها نقصان في حق	الأصول : تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية. الخصوم : تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية والتي تتمثل في خروج موارد ممثلة في منافع اقتصادية. المنتوجات : تتمثل المنتوجات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم الأعباء : تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت	نفس التعاريف، يكمن الاختلاف في بعض المصطلحات نتيجة الترجمة.

	الملكية خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات للملاك	خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور أو إرتفاع خصوم. -رؤوس الأموال الخاصة (الأموال الخاصة، الرأسمال المالي): تمثل فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية كما هو محدد في المواد.	
الإعتراف	- شروط الاعتراف بعناصر القوائم المالية : -أن يقابل تعريف العنصر على النحو الوارد سابقا -أن يكون من المحتمل وجود تدفق للموارد من أو إلى المؤسسة -أن يمكن قياس قيمة العنصر بصورة يمكن الاعتماد عليها أو تقدير بصورة معقولة من الدقة 1) الاعتراف بالأصل : يتم الاعتراف بأصل ما إذا كان من المحتمل أن تحصل المنشأة على منافع مستقبلية، يمكن قياس قيمة ذلك الأصل بصورة يمكن الاعتماد عليها. 2) الاعتراف بالخصوم : يتم الاعتراف بالخصوم بالميزانية إذا كان من المحتمل أن يتطلب تسوية تعهد حالي خروج منافع اقتصادية من المنشأة في المستقبل و يمكن قياسها بصورة يمكن الاعتماد عليها 3) الاعتراف بالدخل: يتم الاعتراف بالدخل عندما يكون هناك زيادة في الأصل أنقص في التزام والذي يمكن قياس قيمته بصورة يمكن الاعتماد عليها، ويتضمن درجة كافية من التأكد. 4) الاعتراف بالمصروفات: ➢ يتم الاعتراف بالمصروف عندما يكون هناك نقص في أصل أو زيادة في التزام والي يمكن قياس قيمته بصورة يمكن اعتماد عليها، ويتضمن درجة كافية من	-يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما : 1-يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان؛ 2-للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.	يقدم CF لل IASB شرح مفصل للاعتراف بعناصر القوائم المالية عكس CF للSCF

	التأكد. كما يتم الاعتراف بالمصروف عندما يكون هناك مدفوعات لمنافع الاقتصادية على مدار أكثر من فتر محاسبية، وفي هذه الحالة يتم تخصيص قيمة تلك المنافع على الفترات المستفيدة. يتم الاعتراف بالمصروف فورا إذا كانت هناك نفقة لن يترتب عليها منافع مستقبلية، أو كانت المنافع المستقبلية لاتفي بشروط الاعتراف بالأصل. وإذا تم التزام دون إثبات أصل (كالضمان)		
طرق التقييم	1- التكلفة التاريخية 2- التكلفة الجارية 3- القيمة القابلة للتحقق 4- القيمة الحالية	1-التكلفة التاريخية 2-القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة) 3-قيمة الإنجاز 4-القيمة المحينة (قيمة المنفعة)	نفس طرق التقييم، مع إعطاء الإطار المفاهيمي لل SCF أهمية للتكلفة التاريخية.
العرض والإفصاح	لم يقدم إطار 1989 إرشادات تتعلق بالعرض و الإفصاح، وكان معيار عرض القوائم المالية IAS1، والمعايير الأخرى المختلفة هي التي تحدد متطلبات العرض والإفصاح دون مرجعية نظرية بالإطار المفاهيمي.	لا توجد	
المؤسسة المعدة للتقارير المالية	لم يتعرض إطار 1989 لحدود المؤسسة معدة التقارير	كذلك لم يتعرض CF للSCF لحدود المؤسسة المعدة للتقارير	تطرق CF لل IASB لحدود المؤسسة معدة التقارير في إطار 2018، بينما لم يشير CF لل SCF إلى ذلك
التطورات أو التحيينات	إجراء تعديلين سنة 2010 و2018	لم تقم بأي تحيينات منذ تبني الاطار، حيث يخضع للنصوص القانونية ولا يتماشى بسرعة مع المستجدات.	قررت السلطات العمومية ممثلة في وزارة المالية وبمساهمة المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) انطلاق عملية تقييم النظام المالي المحاسبي من خلال عقد الندوة الوطنية الأولى تحت عنوان " ندوة انطلاق أعمال تقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي"، بتاريخ 21 جانفي 2019.[264]

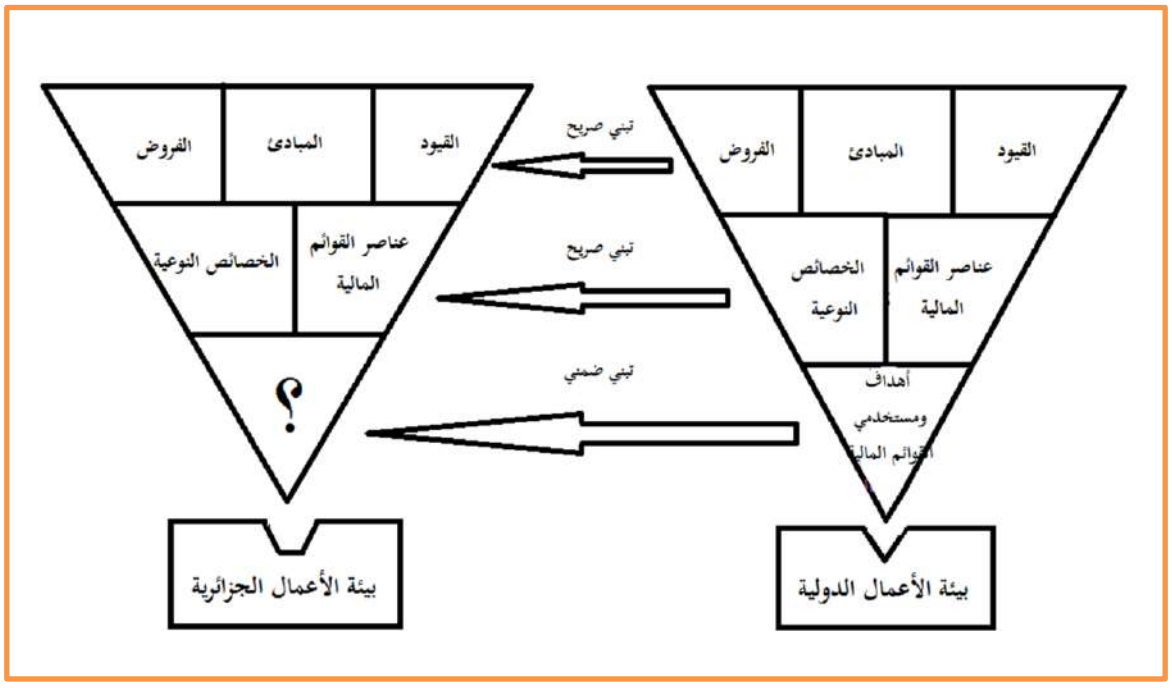
المصدر :من إعداد الطالبة

[264] عنون فؤاد، ضويفي حمزة، تقييم النظام المحاسبي المالي SCF في ظل مستجدات المعايير الدولية – IAS/IFRS –استطلاع أراء عينية من المهنيين و الأكاديميين– **مجلة الاقتصاد الجديد**، المجلد 12، العدد 03، 2021، ص 721.

نستنتج مما سبق أن هناك تقارب كبير بين ما جاء به الإطار المفاهيمي للـ IASB وبين ما تضمنه الإطار المفاهيمي للـ SCF في كثير من البنود، خاصة فيما يتعلق بالخصائص النوعية، عناصر القوائم المالية والفروض ... أي أن الجزائر قد اختارت حلا توافقيا مع المرجعية الدولية، وهذا يؤدي إلى تماثل عناصر CF للـ SCF مع CF للـ IASB.[265] لكن ما يمكن ملاحظته هو غياب تحديد واضح لمستخدمي وأهداف القوائم المالية في CF للـ SCF. مما يقودنا هذا لطرح التساؤل التالي : هل يتبنى الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ضمنيا مستخدمي وأهداف القوائم المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية؟

إن الأخذ بعين الإعتبار البناء المنطقي للاطار المفاهيمي الذي يقوم على أساس نموذج "التتابع" وذلك بمنطق أنه لابد من البدء بتحديد دقيق لأهداف القوائم المالية، بناءا على مدخل تعريف وتحديد مستخدمي القوائم المالية[266]، نجد أن الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لم يتطرق لهذا النقطة ولم يوليها الاهتمام اللازم، حيث لا يمكن بناء إطار مفاهيمي دون تحديد واضح لأهداف ومستخدمي التقارير المالية، والتي تعتبر اللبنة الأساسية في وضع الاطر المفاهيمية. وهو ما أكده Todd Johnson على أن أهم مكون في الإطار المفاهيمي هو الأهداف، والتي يجب صياغتها من العام إلى الخاص[267]. وهو ما يوضحه الشكل الموالي :

الشكل رقم (03) : نموذج بناء CF للـ IASB مقارنة بالـ CF للـ SCF



المصدر : من إعداد الطالبة

[265] هوام جمعة، منير سلامي، الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بين النظرية والقواعد التشريعية، رماح للبحوث والدراسات، العدد 32، جوان 2019، ص 228.

[266] عبد الرحمان حميد الحميد، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2009، ص 330.

[267] Tode Johnson, **Understanding the Conceptual Framework**, FASB, 2004, p 1.

يبين الشكل السابق التسلسل الهرمي لبناء الإطار المفاهيمي لد IASB، حيث يحتوي المستوى الأول تحديدا على أهداف القوائم المالية وذلك باستخدام الأسلوب الفرضي (Prescriptive)، أي البدء من أعلى الهرم إلى أسفله أو ما يعرف بـ (Top-down)[268]. أين يمثل الإطار المفاهيمي نظام هرمي لمجموعة مختلفة من المفاهيم، ويعتبر تحديد أهداف القوائم المالية أساس الهرم، فعدم وجود تحديد واضح لأهداف المحاسبة، وتحديد دقيق للمستخدمين واحتياجاتهم، يؤدي إلى إطار مبهم وغامض، وغير متسق.

إن ترتيب هذه العناصر أكده صراحة الاطار المفاهيمي لد IASB عندما بين أن أهداف القوائم المالية ومستخدميها هي حجر الأساس بالنسبة للاطار المفاهيمي، وأما العناصر الأخرى المتبقية من عناصر وخصائص نوعية وغيرها فهي تنبثق بصفة منطقية من هذه الأهداف.[269]حيث علق Trueblood (1969) في هذا الشأن"أنه بدون وجود إطار شامل للأهداف....في رأيي هو وضع عربة أمام حصان"[270]

فبالنسبة لد CF لد SCF، قد أخذ بالمستوى الثاني كما هو والمتمثل في الخصائص النوعية وعناصر القوائم المالية(Elments(Qualitative characteristics and) والمستوى الثالث المتمثل في الفروض، المبادئ والقيود (and constraints Assumptions, Principlesبشكل صريح من الإطار المفاهيمي 1989 لد IASB. بينما لم يتم التطرق للمستوى الأول المتعلق بأهداف و مستخدمي القوائم المالية.

وبالتالي ومما سبق يتضح أن هذا التبني الصريح لكل من الخصائص النوعية والمفاهيم وغيرها، ينجر عنه تبني ضمني لأهداف ومستخدمي القوائم المالية. ومنه قبول فرضية أن "**الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتبنى ضمنيا أهداف القوائم المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (CF 1989)**".

III –3–مكانة الاقتصاد الجزائري في النظام الرأسمالي، مؤشر الحرية الاقتصادية:

يولي الإطار المفاهيمي أهمية خاصة للاستثمار والمستثمرين، الأسواق المالية، الشركات المتعددة الجنسيات، الملكية الخاصة... باعتبار أن البيئة التي تولّد منها هي بيئة انجلوساكسونية بامتياز، والتي تتبنى ايديولوجية نظام الاقتصاد الرأسمالي (انظر الفصل الأول، الجزء : I-1-1 وI -1-5)، والجزائر كغيرها من الدول حاولت إصلاح نظامها المحاسبي لمواكبة الركب الاقتصادي الحديث، من خلال تبنيها لهذا CF، الذي يتبنى إيديولوجية فكرية مختلفة عن تلك الموجودة في بيئة الأعمال الجزائرية، لما يتسم به من خصائص وسمات تخدم الاقتصاد الحر النيوليبرالي، وبالتالي يقودنا هذا إلى طرح التساؤل التالي : ما مدى ملائمة

[268] عبد الرحمان حميد الحميد، مراجع سبق ذكره، ص 310.
[269] هوام جمعة، منير سلامي،مرجع سبق ذكره، ص 230.
[270] حكمت حمد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 321.

هذا CF لبيئة الأعمال الجزائرية؟، ونقوم بالتحليل من خلال مؤشر الحرية الاقتصادية لمعرفة مكانة الجزائر وموقعها من هذا النظام الرأسمالي.

يعتبر مصطلح الحرية الاقتصادية من المصطلحات الحديثة التي ترتبط بالأنظمة الاقتصادية الحرة لاسيما الرأسمالية، ويقصد به "اقتصاد عدم التدخل" وهو يشير إلى ترك الدولة التدخل في الشؤون التجارية، أي يعتبر مبدأ رأسمالي تدعمه الليبرالية الاقتصادية حيث ترفض التدخل الحكومي في السوق.[271] ويتم قياسه من خلال مؤشر الحرية الاقتصادية[272] على أساس 12 عاملا كميا ونوعيا، مجمعة في أربع فئات أو ركائز عامة للحرية الاقتصادية، وهي كالتالي[273]:

- ✓ سيادة القانون (حقوق الملكية، نزاهة الحكومة، الفعالية القضائية)
- ✓ حجم الحكومة (الإنفاق الحكومي، العبء الضريبي، الصحة المالية)
- ✓ الكفاءة التنظيمية (حرية الأعمال، حرية العمل، الحرية النقدية)
- ✓ الأسواق المفتوحة (حرية التجارة، حرية الاستثمار، الحرية المالية)

ويقوم هذا المؤشر بتصنيف دول العالم من الأقوى اقتصاديا إلى الأضعف، فكلما اتسع مجال الحريات لهذه الدول ارتفع مؤشر الحرية الاقتصادية لديها، وهذا بعيدا عن مفهوم القوة الاقتصادية من حيث حجم الصادرات والإنتاج...الخ، إلا أنها تمثل المرآة العاكسة لهذا الوضع في العديد من الحالات.[274] ويحسب هذا المؤشر بأخذ متوسط هذه المؤشرات الفرعية وذلك وفق مقياس رقمي يتراوح بين (0 و100) بحيث تدل كل فئة على[275] :

- ✓ الفئة الأولى : من (0 – 49.9) تدل على حرية اقتصادية ضعيفة جدا؛
- ✓ الفئة الثانية : من (50 – 59.9) تدل على حرية اقتصادية ضعيفة؛
- ✓ الفئة الثالثة : من (60–69.9) تدل على حرية اقتصادية معتدلة؛
- ✓ الفئة الرابعة : من (70– 79.9) تدل على حرية اقتصادية شبه كاملة؛
- ✓ الفئة الخامسة : من (80– 100) تدل على حرية اقتصادية كاملة.

---

[271] سامية حساين، مفهوم الحريات الاقتصادية بين المؤشر الإقتصادي والتكريس القانوني، **السياسة العالمية**، العدد 02، ديسمبر 2019، ص10.

[272] يصدر مؤشر الحرية الاقتصادية سنويا عن معهد هيرتاج وصحيفة وول ستريت جورنال The Wall Street Journal منذ سنة 1995. وتعود نشأة مؤشرات الحرية الاقتصادية في مجال الاقتصاد كجزء من الاقتصاد المؤسسي الجديد، وتحديدا من دراسة العلاقة بين المؤسسات السياسية والاقتصادية والتنمية الاقتصادية. وبالعودة إلى الوراء على الأقل فيما يتعلق بأفكار خبراء الاقتصاد الكلاسيكيين، مثل آدم سميث، كانت هناك سلسلة قوية من الفكر الموجه نحو السوق الحرة في الاقتصاد. واستنادا إلى ملاحظاتهم حول كيفية عمل الاقتصاديات، طور خبراء الاقتصاد نظريات حول الكيفية التي كانت بها المؤسسات السياسية والاقتصادية مثل التجارة الحرة والإنفاذ المستمر لحقوق الملكية الخاصة لتعزيز التنمية الاقتصادية والازدهار العام. https://www.investopedia.com/terms/i/index-of-economic-freedom.asp

[273] https://www.heritage.org/index/about

[274] سامية حساين، مرجع سبق ذكره، ص10.

[275] خياري زهية، مناخ الاستثمار في الجزائر بين تقييمات التقارير الدولية والجهود المبذولة، **مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية**، المجلد الثالث، العدد الثاني، تسمسيلت، الجزائر، 2019، ص293

الجدول رقم (06) : وضع الجزائر في مؤشر الحرية الاقتصادية

السنوات / المؤشرات		2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
سيادة القانون	حقوق الملكية	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	25,0	38,2	27,8	31,6
	نزاهة الحكومة	30,0	32,0	28,0	29,0	29,0	28,7	36,0	36,0	31,7	29,0	28,9
	الفعالية القضائية	_	_	_	_	_	_	_	_	29,6	35,2	36,2
حجم الحكومة	الإنفاق الحكومي	74,1	73,4	62,4	47,9	44,1	51,0	38,7	59,4	51,0	45,9	48,7
	العبء الضريبي	77,2	83,5	83,5	82,9	80,4	80,5	80,0	81,0	81,1	74,0	76,4
	الصحة المالية	_	_	_	_	_	_	_	_	19,8	19,2	18,7
الكفاءة التنظيمية	حرية الأعمال	72,5	71,2	69,4	66,3	65,2	66,3	66,6	62,1	62,1	68,1	61,6
	حرية العمل	55,5	56,4	52,9	54,4	52,6	48,3	50,5	48,2	49,5	48,7	49,9
	الحرية النقدية	78,6	77,2	75,4	76,3	76,6	67,8	71,2	68,1	67,0	69,9	74,9
الأسواق المفتوحة	حرية التجارة	68,6	70,7	72,8	72,8	67,8	60,8	60,8	60,8	63,3	63,5	67,4
	حرية الاستثمار	50,0	45,0	20,0	20,0	20,0	45,0	25,0	30,0	35,0	25,0	30,0
	الحرية المالية	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0
الحرية الاقتصادية		56,6	56,9	52,4	51,0	49,6	50,8	48,9	50,1	46,5	44,7	46,2

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مؤشرات الحرية الاقتصادية

https://www.heritage.org/index/visualize

تشير البيانات أعلاه لمؤشر الحرية الاقتصادية أن الحرية الاقتصادية في الجزائر تراوحت بين الضعيفة والضعيفة جدا من سنة 2008 إلى سنة 2019، حيث عرفت السنوات الأخيرة تذيل الجزائر قائمة الدول ذات التصنيف الضعيف جدا، مما يجعل اقتصادها في المرتبة 171 في مؤشر سنة 2019. وقد زادت النتيجة الإجمالية بنسبة 1.5 نقطة، مع تحسن في حقوق الملكية، الحرية النقدية، حرية الاستثمار، وحرية التجارة، التي تم من خلالهم تعويض الانخفاض الحاد في حرية الأعمال التجارية. كما تحتل

الجزائر المرتبة 14 بين 14 دولة تم تقييمها بالكامل في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، والتي تقل درجاتها الإجمالية عن المتوسطات الإقليمية والعالمية.

إن تبوأ الجزائر هذه المراتب مرده أولا إلى هيمنة الدولة على الاقتصاد الجزائري، إذ تعتبر إرث لنموذج التنمية الاشتراكي بعد الاستقلال، حسب مؤشر الحرية الإقتصادية. مع أن الجزائر قد تبنت نظام السوق منذ 1988، غير أن دور الدولة لا زال قائدا، ومؤثرا، ومسيطرا في مجرى الحياة الاقتصادية في الجزائر، فالاعتبارات السياسية والاجتماعية تعتبر عائق يحد من حرية المؤسسات في اختياراتها وتصرفاتها. علاوة على ذلك، فان الاقتصاد الجزائري هو اقتصاد مضاربة وليس اقتصاد السوق الحقيقي، الذي يفرز قيما سوقية حقيقية كما يحصل في سوق العقارات مثلا، ومنه يمكن الاعتماد عليه في معرفة القيم العادلة لهذه العقارات.[276]

إن ترك الدولة التدخل في الشؤون الإقتصادية هو مفهوم لا يتماشى وبيئة الأعمال الجزائرية، حيث يرى **غرداين عبد الواحد (2016)**[277] في هذا الشأن أن الإصلاحات التي تستهدف تقليص مكانة ودور الدولة ضمن النشاط الاقتصادي والانسحاب من تسيير عمليات التحول الجارية، في الواقع، هي وجهة نظر غير واقعية و غير مقبولة في آن واحد، لأن دور الدولة سيظل باقيا حازما إزاء عملية التحول، و ذلك لأن غيابها من شأنه أن يتسبب "في أشكال من الفوضى قد تضاعف من أخطار الأنشطة الوطنية، وبالتالي تحد من أهمية الرهانات البنيوية الجديدة، لأنه كما أشار إليه R.Boyer بالنسبة لروسيا، لا يستطيع السوق أن يؤسس نفسه.

من هذا المنطلق سنقوم بتحليل مؤشرات الحرية الاقتصادية، وتقديم الأسباب التي جعلت من بيئة الأعمال الجزائرية غير جاهزة بعد للخوض في غمار الرأسمالية :

1. سيادة القانون :

يشمل مؤشر سيادة القانون ثلاث مؤشرات رئيسية تتمثل في : مؤشر حقوق الملكية، مؤشر نزاهة الحكومة، ومؤشر الفعالية القضائية، وكل مؤشر يحتوي على عدة مؤشرات فرعية. حيث يقيم عنصر حقوق الملكية[278] مدى سماح الإطار القانوني للأفراد بالحصول على الملكية الخاصة والاحتفاظ بها واستخدامها، والتي تضمنها قوانين واضحة تنفذها الحكومة بشكل فعال، من خلال الفعالية القضائية التي تتطلب وجود نظم قضائية تتسم بالكفاءة والنزاهة لضمان الاحترام الكامل للقوانين واتخاذ الإجراءات القانونية المناسبة ضد الانتهاكات.

---

[276] عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية- دراسة حالة ولاية بسكرة-، **المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية**، العدد 01، 2014، ص 91.

[277] غرداين عبد الواحد، التحول الاقتصادي ونقل الملكية بناء على التجربة الجزائرية والدولية، **المجلة الجزائرية للتسيير والاقتصاد**، المجلد10، العدد02، 2016، ص 82.

[278] حيث تتمثل الركيزة الأساسية لحقوق الملكية في تفضيل الملكية الخاصة والمبادرات الفردية في إطار ما يعرف باقتصاد السوق.

وبدراسة الإطار القانوني للملكية الخاصة في الجزائر نجد أنها عرفت تطورا تصوريا مليء بالتناقضات والغموض، وذلك على الرغم من عدم قبولها إيديولوجيا، مثلما يحدث عادة في البلدان النامية ذات التوجه الاشتراكي. فقد شهدت تطورا ما بين رفض مبدأ تحرر المؤسسة من طرف دستور سنة 1976 وإقرارها من طرف المادة 674 من القانون المدني المؤرخ في 1975، الذي ينص على أن الملكية "هو حق استغلال وامتلاك الأشياء، من دون أن نلجأ إلى الاستخدام المحظور من طرف القوانين والأنظمة".[279]

وفي بداية الثمانينيات 1980، حدثت عملية العودة الأيديولوجية وإعادة الإعتبار لحق الملكية الخاصة، تحت تأثير أزمة سنة 1986، وتداعياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. هذه العودة الايجابية التي تمت المراهنة عليها بشكل محتشم بموجب القانون المؤرخ في 19 جوان 1984، المتعلق بالميدان العمومي والمجسدة بعد ذلك من طرف الدستور المؤرخ في 23 فبراير 1989، والتي قطعت علاقتها مع المفهوم القديم للملكية العمومية، قامت بإعادة تحديد القانون الأساسي الخاص بالممتلكات العمومية المؤسسة برؤى موحدة، وذلك برفع عدم قابلية التصرف التي كانت تمسها، وإعادة الاعتبار لحرية التجارة والصناعة عبر ضمان الحقوق وحماية الملكية الخاصة. ومن خلال هذا المفهوم الجديد، تم الإقرار على أن الدولة، تعتبر بمثابة السلطة العمومية والمالكة، في حين، تم تقليص مجال ملكية الدولة بشكل ملموس مع حدود جد محددة. لقد قام الدستور الجديد، في الواقع، بتجسيد فك التزام الدولة عن "وظيفتها التعهدية" بشكل واضح، وذلك عبر توجيهها نحو مهامها التقليدية في حق الملكية.[280]

أما بالنسبة للملكية الخاصة، فقد جسدتها المادة 49 من الفصل 05 "الحق وحريات المواطن" المتعلقة بالدستور، مع الإشتراط بشكل واضح على أن "الملكية الخاصة تعد مضمونة". لقد قاد مفهوم قانون الملكية الجديد هذا، بالقانون التجاري إلى عملية تنقيح سنة 1993، وأيضا الشركات التجارية سنة 1975. كما سمحت عملية التنقيح هذه أيضا بإعادة اعتبار قانون الملكية الخاصة في شكلها الإجمالي، وذلك بعكس ما مضى، حيث "منحت مضمونا بالنسبة لمفهوم المؤسسة"، وذلك عن طريق إدخال أشكالها القانونية والإجتماعية التي عملت على خلق تمييز جلي ما بين المالك والملكية، ولاسيما فيما يخص الشركة المجهولة التي اصطلح على تسميتها في الجزائر بـ "شركة ذات أسهم".[281]

كللت فترة التسعينيات بمرحلة الشروع الفعلي في عملية الخوصصة ووضع الأطر القانونية وتحديد آليات تنفيذها، والتي بدأت بقانون 10/90 قانون النقد والقرض والمتضمن استقلالية البنك المركزي وإنشاء سوق مالي وتفعيل العلاقة بين البنوك التجارية والمؤسسات الاقتصادية، ليعقبه قانون 93 /12 والمتعلق بترقية الاستثمار والذي يحدد النظام المطبق على الاستثمارات الوطنية الخاصة والاستثمارات الأجنبية، وقد عدل القانون 08/94 في مادته 24 أحكام المادة 20 من القانون 01/88 والتي سمحت لأول مرة ببيع المؤسسات العمومية وفتح رأسمالها للخواص في حدود 49%، ليتم التخلي عن هذه النسبة في الأمر 22/95 والمتعلق بخوصصة المؤسسات العمومية ومنه تكون المؤسسات

[279] غرداين عبد الواحد، **خوصصة المؤسسات العمومية الجزائرية على ضوء التجارب الدولية**، مذكرة دكتوراه، غير منشورة، جامعة وهران، 2013، ص113.
[280] المرجع السابق، ص 114.
[281] المرجع السابق، ص 114-115.

خاصة بنسبة كلية، ليعدل ويتمم بالأمر 12/97 والقاضي بتوسيع نشاط المؤسسات الخاصة وضمان إصلاحها وتسييرها، وتتوسع الخوصصة في هذه الفترة لتشمل كافة مجالات النشاط الاقتصادي.[282]

إن التعقيد الذي ميز النظام القانوني المتعلق بالخوصصة نتيجة تعدد الأطراف المتدخلة في العملية وتداخل صلاحياتها، يضاف إلى ذلك الطابع البيروقراطي والبطيء الذي ميز إجراءات الخوصصة والشروط التعجيزية التي فرضت على المستثمرين، كل هذه الأسباب شكلت عراقيل كبيرة في وجه انطلاق عملية الخوصصة و أظهرت محدودية هذا النظام القانوني. وبناءا على ما سبق صدر قانون جديد ينظم سياسة الخوصصة وتسيير المؤسسات العمومية، هذا القانون تضمنه الأمر 01-04 المؤرخ في 20 أوت 2001 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد47، 2001) المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها.[283] حيث بدأت فترة الألفية بعدة قوانين وإصلاحات كان لها دور كبير في تطوير القطاع الخاص وتأهيله للدور المنوط به في تحقيق التنمية الاقتصادية، حيث كان الأمر 03/01 والمتعلق بتطوير الاستثمار والقاضي في المادة 06 منه بإنشاء الوكالة الوطنية للاستثمار مهمتها الأساسية في تسهيل عمليات الاستثمار خصوصا للقطاع الخاص، وعدل وتمم بالأمر 08/06 في مادته 04 بإعطاء الحرية التامة والحماية القانونية وكل الضمانات مع مراعاة التشريعات والتنظيمات بالإضافة إلى الكثير من الإعفاءات والامتيازات الجبائية، يليه الأمر رقم 01/09 الذي حدد سقف المساهمة الوطنية في الاستثمارات الأجنبية تحت بند الشراكة، نسبة 51% على الأقل من رأس المال الاجتماعي[284]، ليتبع بالقانون 09/16 والمتعلق بترقية الاستثمار والذي حمل في طياته جملة من التعزيزات للاستثمار تمثلت في تحفيزات جبائية وإعفاءات من شأنها إعطاء دفعة قوية للقطاع الخاص، والمرسوم التنفيذي 100/17 الذي يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي 356/06 والمتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها وكلها قوانين وإجراءات جاءت لإعطاء القطاع الخاص المكانة التي تليق به في تحقيق التنمية الاقتصادية[285]. لتعيد الحكومة فتح باب النقاش حول **تعديل** القانون 16- 09 المؤرخ في 03 أوت 2016، حيث صرح السيد زغدار في حوار مع وكالة الأنباء الجزائرية، "أن تعديل قانون الاستثمار الساري، بعد خمس سنوات من تطبيقه، أصبح ضرورة "ملحة" لأن تقييم المنظومة القانونية الحالية أظهرت "عدة اختلالات ونقائص" يجب معالجتها وتداركها لاسيما فيما يتعلق بأجهزته ونصوصه التطبيقية"[286].

وبالرغم من ترسانة القوانين التي قدمتها الدولة في إطار قانون الملكية الخاصة إلا أنها لم تحقق النتائج المتوقعة منها، وهو ما أُوضحه مؤشر حقوق الملكية إذ أنه لم يتعد مقياس الضعيف جدا، حيث عرفت السنوات (2009-2015) قيم ثابتة قدرت بـ 30 نقطة، ويعود ذلك لقانون المالية التكميلي لسنة 2009 الذي أدخل تعديلات هامة على قانون الاستثمار منها قاعدة 51%/ 49%، التي أجبرت الشريك الأجنبي على امتلاك 49% من أصول الاستثمار في مشاريعها بالجزائر، مقابل استحواذ

---

[282] سعد مقص، لعلا رمضاني، تطور القطاع الخاص ودوره في التنمية الاقتصادية في الجزائر، **مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية**، المجلد6، العدد 01، 2020، ص ص 283-284.

[283] بن نعمون حمادو، تقييم برنامج خوصصة المؤسسات العمومية في الجزائر، **مجلة الأصيل للبحوث الإقتصادية والإدارية**، جامعة عباس الغرور- خنشلة، العدد 02، 2017، ص ص 164،165.

[284] **الأمر** رقم 01/09 المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر، العدد 44، 26جويلية 2009.

[285] سعد مقص، لعلا رمضاني، مرجع سبق ذكره، ص 284.

[286] وكالة الأنباء الجزائرية، **قانون الاستثمار الجديد: إنشاء شباك وحيد لتسهيل مشاريع الأجانب**، تاريخ الإطلاع : 29 مارس 2022، https://www.aps.dz/ar/economie/121156-2022-02-12-11-48-44

الشريك الجزائري على51%. ليتراجع بمقدار 5 نقاط سنة 2016، تزامنا مع الأزمة المالية الناجمة عن تهاوي أسعار النفط العالمية، حيث شهدت منطقة شمال أفريقيا إنخفاضاً في تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر إليها بنسبة 15% بمقدار 11.5 مليار دولار، قابله إنخفاض بنسبة 16% على الصعيد العالمي، وفُسرت أسباب هذا التراجع إلى هشاشة الإقتصاد العالمي وارتياب المستثمرين في السياسات وزيادة شدة المخاطر الجيوسياسية.[287] ليحقق مؤشر حقوق الملكية أكبر قيمة له سنة 2017، بزيادة مقدارها 13,2 نقطة، وذلك راجع للقانون 09/16 المتعلق بترقية الاستثمار والذي جاء بتعديلات وتحفيزات هامة، كما بلغت 31,6 سنة 2019، ويعود ذلك للتوترات السياسية وقضايا الفساد التي عرفتها البلاد خلال تلك الفترة، أين شهدت هزات عنيفة من قضايا فساد تورط فيها رؤساء حكومات ووزراء ورجال أعمال، لعل أبرز القضايا هي تلك التي تورط فيها الوزير الأول أحمد أويحي وسابقه عبد المالك سلال ومجموعة كبيرة من الوزراء السابقين ذكرت فيها أرقام خيالية كانت محل اختلاس[288].

كذلك تحتل الجزائر مراتب متدنية ضمن مؤشري الفعالية القضائية ونزاهة الحكومة، التي لم تتعد قيمُهما الـ 40 نقطة، والتي تقابل المستوى الضعيف جدا في مقياس مؤشر الحرية الاقتصادية، ويمكن إرجاع ذلك بإيجاز إلى :

1- الإجراءات البيروقراطية الثقيلة[289] التي تصاحب استخراج وثيقة السجل التجاري من حيث كثرة الوثائق وحجم الوقت المستغرق، بالإضافة للعبء الجبائي والجمركي على عاتق المستثمرين.

2- انتشار الفساد في قطاع الأعمال والقطاع العام، وخاصة في مجال الطاقة. حيث تحتل الجزائر المرتبة 105من بين 180 دولة في مؤشر مدركات الفساد لسنة 2019، كما يقدر أن نصف المعاملات الاقتصادية تتم في القطاع غير الرسمي. حيث يمثل حجم الاقتصاد الموازي 50% من الدخل الوطني، حسب ما صُرح به في الندوة العملية لسنة 2019، حول كيفية دمج الاقتصاد غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي.[290]

ويمكن الوقوف على مدى تطور القطاع الخاص في الجزائر من خلال تتبع تطور عدد المؤسسات حسب الملكية، من خلال الجدول التالي:

[287] تقرير الانكتاد، 2015

[288] سعيدي بن يحي، الرقابة على عملية خوصصة المؤسسات العمومية الإقتصادية في الجزائر، **مجلة البحوث القانونية والسياسية**، المجلد 02، العدد 15، جامعة سعيدة، 2020، ص50.

[289] ولعل أبرز حادثة متأصلة بسبب البيروقراطية، تحول رأس مال خليجي بقيمة 8 مليارات د لدول مجاورة. https://ar.wikipedia.org/wiki اقتصاد_الجزائر

[290] https://alsharq.com/opinion/03/03/2019

الجدول رقم (07): عدد المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بحسب الطبيعة القانونية (قبل سنة 2010–2020)

نوع المؤسسة / السنة	وطنية خاصة	أجنبية خاصة	مشتركة	أجنبية عامة	عمومية	عمومية أخرى	المجموع
قبل سنة 2010	102.872	428	59	17	570	2.774	106.720
2010	5.573	5	-	-	-	53	5.631
2011	6.871	8	2	-	-	37	6.918
2012	7.267	11	4	-	4	34	7.320
2013	8.328	19	5	2	-	33	8.387
2014	9.210	38	-	-	1	16	9.265
2015	8.458	34	4	-	-	14	8.510
2016	8.845	21	-	-	-	27	8.893
2017	9.519	34	-	-	-	18	9.571
2018	9.955	16	5	-	-	10	9.986
2019	9.367	16	2	-	-	4	9.394
2020	7.947	12	5	-	-	5	7.969
المجموع	194.217	642	86	19	575	3.025	198.564

المصدر : الديوان الوطني للإحصاء

يتضح لنا من الجدول أنه إلى غاية 31 ديسمبر 2020، بلغ العدد الإجمالي للمؤسسات الوطنية الخاصة 194 217 مؤسسة، أي بنسبة 97,81% من إجمالي المؤسسات الوطنية، و642 مؤسسة أجنبية خاصة، بنسبة 0,32%، بالمقابل بلغ عدد المؤسسات العمومية 575 مؤسسة، أي ما نسبته 0,3%، مما يدل على أن القطاع الخاص يحتل الصدارة في الاقتصاد الجزائري.

لكن ما يمكن ملاحظته في هذا الشأن أن استثمارات القطاع الخاص، ارتكزت بشكل كبير على بعض الأنشطة الاقتصادية دون غيرها. و الجدول الموالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (08) : توزيع المؤسسات الاقتصادية بحسب نشاط الإقتصاد

قطاع النشاط	خاصة وطنية	خاصة أجنبية	مشتركة	عامة أجنبية	عمومية	عمومية أخرى	المجموع	النسبة المئوية%
Aالزراعة والغابات وصيد الأسماك	7.249	15	4	–	76	205	7.549	3,80
Bصناعات الاستخلاص	2.806	79	11	1	21	59	2.977	1,50
Cالصناعة التحويلية	37.987	55	17	7	184	383	38.633	19,46
Dإنتاج وتوزيع الكهرباء والغاز والبخار والتكييف	299	4	–	–	1	14	318	0,16
Eإنتاج المياه وتوزيعها والصرف الصحي وإدارة النفايات ومعالجتها	1.051	7	–	1	4	89	1.152	0,58
Fالبناء	34.833	214	18	5	120	934	36.124	18,19
Gالتجارة؛ إصلاح السيارات والدراجات النارية	69.153	142	22	2	46	244	69.609	35,06
Hالنقل والتخزين	10.856	18	3	1	25	277	11.180	5,63
Iالإقامة والتموين	3.815	5	1	–	12	29	3.862	1,94
Jالإعلام والاتصال	4.144	8	4	1	9	44	4.210	2,12
Kالأنشطة المالية والتأمينية	415	2	1	–	–	55	473	0,24
Lالنشاط العقاري	755	–	–	–	3	152	910	0,46
Mالنشاط المتخصص والعلمي والتقني	8.656	63	5	1	61	201	8.987	4,53
Nنشاط الخدمات الإدارية وخدمات الدعم	6.627	23	–	–	8	112	6.770	3,41
Oالإدارة العمومية	–	–	–	–	–	48	48	0,02
Pالتعليم	1.030	2	–	–	1	16	1.049	0,53
Qالصحة والعمل الاجتماعي	1.808	1	–	–	1	7	1.817	0,92
Rالنشاط الفني والترفيهي	1.029	–	–	–	–	54	1.083	0,55
Sأنشطة الخدمات الأخرى	1.704	4	–	–	3	102	1.813	0,91
المجموع	194.217	642	86	19	575	3.025	198.564	100

المصدر : الديوان الوطني للإحصاء

نلاحظ من خلال الجدول، سيطرة القطاع الخاص على الصناعات الخفيفة، أين بلغ عدد المؤسسات الخاصة الوطنية والأجنبية، في النشاط التجاري عدد 295 69 مؤسسة، يليها نشاط الصناعة التحويلية بـ 042 35 مؤسسة، بينما بلغ عددها

047 35 مؤسسة في مجال البناء. ما يشير إلى توجه رأس المال الخاص إلى النشاط في القطاعات التجارية ذات المضاربة والربحية العاليتين.

كما يمثل الجدول الموالي تطور تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة والعمومية في الجزائر خلال الفترة (2008-2019)

الجدول رقم (09) : تطور تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة والعمومية في الجزائر خلال الفترة (2008-2019)

القطاع/السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013
خاص	518.900	624.478	618.515	658.737	711.275	777.259
عام	626	591	557	572	557	557
القطاع/السنوات	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**
خاص	852.053	896.279	1.013.637	1.060.025	97.728	1.171.701
عام	542	532	438	264	262	244

المصدر :من إعداد الطالبة اعتمادا على بيانات وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعات التقليدية. النشرات رقم : 35,33،29،27 ،24، 22، 20،20، 18 ، 16، 14، 12،8

يوضح الجدول رقم (09)، بأن عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يستحوذ على حصة الأسد من بناء النسيج المؤسساتي الجزائري، إذ بلغ العدد الإجمالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر (إلى غاية نوفمبر 2019) 1.171.945 مؤسسة، حيث كانت السيطرة المطلقة للقطاع الخاص بنسبة مئوية تقدر ب 99.98%. أما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التابعة للقطاع العام، فبلغ عددها 244 مؤسسة أي بنسبة 0,02% من العدد الإجمالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لسنة 2019. تراجع عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العمومية من 262 مؤسسة خلال السداسي الأول من 2018 الى 244 مؤسسة خلال السداسي الأول من 2019 وذلك بسبب إعادة هيكلة محفظة القطاع العمومي التجاري.

إن ما يمكن استخلاصه مما سبق، تراجع هيمنة القطاع العام، تقابله زيادة كبيرة في عدد المؤسسات الإقتصادية للقطاع الخاص، مما أدى إلى تقليص دور الدولة في الأنشطة الاقتصادية، وهذا راجع للاهتمام الكبير الذي توليه الدولة للملكية الخاصة، في ظل الإنفتاح الاقتصادي.

يوضح Ding (2000)[291] بأن الاعتراف بالملكية الخاصة يفرض إنشاء أشكال جديدة من المؤسسات الخاصة، مما يستدعي إعادة النظر في دور الدولة في المجال الاقتصادي الذي يستوجب التخلي عن الرقابة المباشرة على الاقتصاد الوطني وضمان فقط رقابة غير مباشرة .والانفتاح الاقتصادي يعني ضمنيا الانفتاح على العالم أين تظهر حتمية أن تكون المؤسسات الوطنية بنفس مستوى المتعاملين التجاريين العالميين، الذين يمارسون شكلا من أشكال دفع عملية الإصلاح الاقتصادي والمحاسبي.

غير أن الواقع الاقتصادي لقطاع المؤسسات الخاصة في الجزائر يظهر عكس ذلك، أين تستحوذ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على نسبة كبيرة من القطاع الخاص، الذي يعتبر ضعيف الإنتاج والتنوع، نظرا لتوجهه نحو الأنشطة التجارية والتحويلات الصغيرة، البناء، وغيرها...كما يغلب على القطاع الخاص الجزائري الطابع العائلي، أين تعود ملكية المؤسسة لرب العائلة، والأقارب، وبالتالي تُحصر الملكية في الإطار العائلي، وهذا يؤثر على نمط تسيير المؤسسة، أين تتأثر عملية اتخاذ القرار بالعلاقات الاجتماعية، والمحاباة للأقارب، كما أن مصدر تمويل هذه المؤسسات يبقى عائلي بالنسبة لعدد كبير منها.

اختارت الجزائر مرجعية محاسبية دولية، تأخذ باحتياجات الإبلاغ المالي للمؤسسات المسعرة في البورصة، مع أن النسيج الاقتصادي لها يتكون أساسا من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بالإضافة لغياب سوق مالي نشط. فالمؤسسة المعنية في الإطار المفاهيمي للـ IASB تتمثل في المؤسسات الكبرى المؤشرة في الأسواق المالية الدولية والتي تختلف جوهريا عن تلك المقصودة في السياق الاقتصادي الجزائري، إذ أن عدد المؤسسات المؤشرة في بورصة الجزائر لا تتعدى خمس مؤسسات، ومن جهة أخرى، فالمؤسسات الكبرى التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها 2 مليار دينار جزائري خلال سنة 2011، لا تمثل إلا أقل من 0,10 % من مجموع المؤسسات الاقتصادية الكبرى العاملة وفق الإحصاء الاقتصادي لسنة 2011، بتعداد يقدر ب 957 شركة من بينها 524 تابعة للقطاع العمومي. وهو ما يقلل وزن المستثمر كمستخدم أساسي للقوائم المالية.[292]

كما أن هذا الخيار لا يتناسب والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تجد نفسها مرغمة على تحمل نفس العبء الذي تتحمله المؤسسات الكبرى، التي تلجأ للسوق المالي للإفصاح عن قوائمها المالية، ويرجع هذا الاختلاف إلى آلية عمل هذه المؤسسات وطبيعة احتياجاتها واحتياجات متعامليها، فالحاجة الرئيسية لهذا النوع من المؤسسات هو الحصول على تمويل، والذي توفره عادة البنوك ومصادر التمويل الأخرى كالعائلات والدولة.[293] فالأهمية التي أصبح يكتسبها القطاع الخاص في تركيبة الاقتصاديات الوطنية، من حيث تغير نمط الملكية الذي ينتج عنه تغير في مستخدمي القوائم المالية، إضافة إلى تغير أهداف المحاسبة، لم يشهده التنظيم المحاسبي في الجزائر، إذ أن إعداد القوائم المالية في القطاع الخاص يتم لغرض ضريبي بحت، تسعى فيه المؤسسات الخاصة إلى تمييل كفة الميزان نحو مصالحها الشخصية على حساب مصداقية المعلومة المحاسبية، وتهميش دورها المتمثل أساسا في استخدامها لأغراض التسيير واتخاذ القرار.

[291] فريد لطرش، مراجع سبق ذكره، ص85.

[292] هوام جمعة، سلامي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص230.

[293] فاطيمة حميد، **أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2017/2016، ص103.

2. مؤشر حجم الحكومة :

يشمل مؤشر حجم الحكومة ثلاثة مؤشرات فرعية تتمثل في :

أ. العبء الضريبي : العبء الضريبي هو مقياس مركب يعكس معدلات الضرائب الهامشية على كل من الدخل الفردي وأرباح الشركات والمستوى العام للضرائب (بما في ذلك الضرائب المباشرة وغير المباشرة التي تفرضها الدولة) كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي؛

ب. عنصر الإنفاق الحكومي يجسد العبء الذي تفرضه النفقات الحكومية، والذي يشمل استهلاك الدولة وجميع مدفوعات التحويل المتعلقة ببرامج الاستحقاق المختلفة؛

ت. الصحة المالية : يؤدي اتساع العجز وتزايد عبء الديون، وكلاهما ناجم عن سوء إدارة ميزانية الدولة، إلى تآكل الصحة المالية العامة للبلد. ويرتبط تدهور الصحة المالية بدوره بعدم استقرار الاقتصاد الكلي وعدم اليقين الاقتصادي.

ويمكن عرض مؤشر الحجم الحكومي، من خلال استقراء المؤشرات العامة لسنة 2019، كالتالي :

يمثل أعلى معدل للضريبة على الدخل الإجمالي 35 في المئة، وأعلى معدل ضريبة على أرباح الشركات 23 في المئة. وتشمل الضرائب الرئيسية الأخرى فرض الرسم على القيمة المضافة. إن ارتفاع الضرائب يقف حائل أمام المستثمرين، للاستثمار في الجزائر، فيما تحاول المؤسسات الخاصة داخل القطر الجزائري محاولة تخفيض الضرائب أو التخلص منها بطرق ملتوية.

ويعادل العبء الضريبي الشامل 24.5 في المائة من إجمالي الدخل المحلي، ويمكن اعتبار ثقل العبء الضريبي على المكلفين من بين أهم الأسباب التي تدفع بالقطاع الخاص في الجزائر إلى استخدام المحاسبة أساسا كأداة لتحقيق فعل التهرب الضريبي، ومنه تبني ممارسات محاسبية تطغى عليها المرجعية الجبائية، بدليل أن الظاهرة عرفت نشأتها ونمو حجمها السريع مواكبة لفترة تطور القطاع الخاص.[294]

وخلال السنوات الثلاث الماضية، بلغ الإنفاق الحكومي 41.4 في المائة من إجمالي الناتج المحلي للبلاد، وبلغ متوسط العجز في الميزانية 11.6 في المائة من إجمالي الناتج المحلي. ويعادل الدين العام 25.8 في المائة من الناتج المحلي الإجمالي. إذ أن تصاعد الدين العام بسبب العجز المستمر في الميزانية، ولا سيما الإنفاق الذي لا يؤدي إلا إلى زيادة الاستهلاك، كثيرا ما يقوض نمو الإنتاجية عموما ويؤدي في نهاية المطاف إلى الركود الاقتصادي بدلا من النمو.[295]

نلاحظ أن الإنفاق الحكومي لسنة 2019، قد بلغ 41,4 في المئة، وهي نسبة مرتفعة، فكلما زاد الإنفاق الذي تقدمه الدولة زاد التدخل الحكومي لضمان الحماية الاقتصادية لكل طبقات الشعب، وتستخدم المحاسبة في تقييم أداء المؤسسات العاملة، وفي عمليات توزيع الموارد، وفي تنفيذ ومراقبة خطط الحكومة الإجتماعية والإقتصادية. وبهذا فإن الدولة تعتبر نفسها مسؤولة أمام

[294] طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 106.

[295] Terry Miller, Anthony B, James M, **Index of Economic Freedom**, The Heritage Foundation, 2019, p 81

الشعب، فهي تطلب تقارير وإفصاحا يلبي احتياجاتها من المعلومات، وهو ما يشجع على تنمية برامج محاسبية ونظام للتقارير قد يختلف عنه بالدول الرأسمالية.[296] ومنه نستنتج أن الهدف من المحاسبة هو تلبية احتياجات الدولة من المعلومات المالية.

3. مؤشر الكفاءة التنظيمية :

يتضمن ثلاث مؤشرات فرعية تتمثل في :

أ. مؤشر حرية الأعمال : يقيس مدى تقييد بيئات التنظيم والبنية التحتية لتشغيل الشركات بكفاءة. وتستمد النتيجة الكمية من مجموعة من العوامل التي تؤثر على سهولة بدء وتشغيل وإغلاق الأعمال التجارية.

ب. حرية العمل : عنصر حرية العمل هو مقياس كمي يأخذ في الاعتبار جوانب مختلفة من الإطار القانوني والتنظيمي لسوق العمل في بلد ما، بما في ذلك اللوائح المتعلقة بالحد الأدنى للأجور، والقوانين التي تمنع تسريح العمال، ومتطلبات إنهاء الخدمة، والقيود التنظيمية القابلة للقياس على التوظيف وساعات العمل، بالإضافة إلى معدل المشاركة في القوى العاملة كمقياس إرشادي لفرص العمل في سوق العمل.

ت. مؤشر الحرية النقدية : وتجمع الحرية النقدية بين مقياس لاستقرار الأسعار وتقييم ضوابط الأسعار. فالتضخم وضوابط الأسعار على حد سواء تشوه نشاط السوق. إن استقرار الأسعار من دون تدخل اقتصادي جزئي هو الدولة المثالية للسوق الحرة.

رغم التعزيز السابق لبيئة الأعمال التجارية، لا تزال هناك عقبات بيروقراطية كبيرة تعترض نشاط تنظيم المشاريع والتنمية الاقتصادية. ويساهم استمرار جمود سوق العمل في ارتفاع معدلات البطالة بين الشباب. كما خفضت الحكومة، التي تواجه عجزا حادا في الميزانية، بسبب انخفاض أسعار النفط، بشكل حاد دعم الوقود. ولكن لا تزال هناك إعانات أخرى تحظى بشعبية سياسية.[297]

فحسب تصريح مبتول لـ "العربي الجديد": "أن الحكومة توجهت نهاية سنة 2017 إلى طبع ما يعادل قرابة 12 مليار دولار من النقود في ظرف شهرين فقط، حتى تسمح للخزينة العمومية بالاقتراض من البنك المركزي، مضيفاً: "المعلوم أن طبع الأموال في اقتصاد ريعي غير منتج كالاقتصاد الجزائري سيخلف ارتفاعاً في مستويات التضخم، ويهوي بقيمة العملة، وبالتالي ستكون القدرة الشرائية للمواطن أمام أكبر "امتحان بقاء" لها منذ بداية الأزمة المالية التي عصفت بالبلاد، حسب مبتول[298].

[296] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 154.

[297] Terry Miller, Anthony B, James M, Loc.Cit.

[298] https://www.alaraby.co.uk/الجزائر-في-2018-سنة-صعبة-على-الحكومة-والمواطن

4. مؤشر الأسواق المفتوحة

ويشمل هذا المؤشر ثلاث مؤشرات فرعية، تتمثل في مؤشر حرية التجارة، حرية الاستثمار، والحرية المالية.

أ. حرية التجارة :

يعتبر إيداع ملف ترشح الجزائر للعضوية في الاتفاقية العامة للتعريفة الجمركية (GATT) عام 1987 أول خطوة للتوجه نحو التحرير التجاري بسبب هشاشة الاقتصاد الجزائري الذي أكدته الأزمة البترولية لعام 1986 ،حيث حاولت الجزائر أن تركز على ثلاث نقاط أساسية من خلال هذا التوجه والتي تمثلت أساسا في تنويع المبادلات التجارية عن طريق تحرير التجارة الخارجية مع رفع المستوى العام لتنافسية القطاع الصناعي وبيئته لمواجهة المنافسة الدولية ثم ضبط ومراقبة النمو المفرط لواردات المواد الغذائية. أضف إلى ذلك فإن توقيع الاتفاق الأول مع صندوق النقد الدولي (FMI) في مارس 1989 أكد نية الحكومة على الالتزام بالتحولات الليبرالية التي فرضتها الهيئات الدولية تعهدت من خلالها الجزائر على المضي في العملية اللامركزية الاقتصادية تدريجيا وخلق البيئة التي تمكن من اتخاذ القرار على أساس المسؤولية المالية والربحية، والاعتماد الكبير على ميكانيزم الأسعار بما في ذلك سياسة سعر الصرف، فمنطق التحرير التجاري جسده المرسوم التنفيذي رقم 91/37 المؤرخ في 13 فيفري 1991.[299]

تعرضت الجزائر من جديد إلى اختلالات هيكلية عميقة مع بداية 1992 تزامنا مع تردي الوضع الاقتصادي والأمني في البلاد ترجم من خلال المؤشرات الكلية لارتفاع مستوى المديونية الخارجية وعجز الميزانية وتراجع إيرادات الدولة مع ارتفاع مستويات التضخم، وقد فرضت هذه الأوضاع على السلطات التوجه نحو الهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي والرضوخ لمطالبها على كافة القطاعات، وقد اعتبر ذلك التوجه اختيار لا بد منه لضبط المؤشرات. والجدير بالذكر أن السلطات المعنية تبنت آنذاك ترسانة من التشريعات القانونية استمدها المشرع الجزائري من القانون الدولي وكرسها في النظام الداخلي وهو مبدأ الحرية في المجال الصناعي والتجاري وتحرير حركية رؤوس الأموال، وهو ما ترجمته المواد التي تضمنها قانون 90- 10المتعلق بالنقد والقرض كما رخص في المقابل المقيمين بتحويل رؤوس الأموال إلى الجزائر لتمويل أية أنشطة اقتصادية غير مخصصة للدولة أو المؤسسات المتفرعة عنها أو لأي شخص معنوي مشار إليه صراحة بموجب نص قانوني.[300]

رافق مرحلة قيام الجزائر بالتخلي عن الاقتصاد المخطط والتحول نحو اقتصاد السوق، القيام بإصلاحات شاملة جسدها برنامج التعديل الهيكلي (1994-1998) تنفيذا لشروط صندوق النقد الدولي. ولقد تم إلغاء كل القيود المتعلقة بالاستيراد في أفريل 1994، على عدة مراحل، كما تم تخفيض معدلات التعريفة الجمركية[301]، لتصل لمعدل 8,8 في المئة سنة 2019.

---

[299] حفيظ إلياس، بن علال بلقاسم، التجارة الخارجية والاستثمار الاجنبي لبمباشر في الجزائر والمغرب: ما هي أهم الدروس المستفادة؟، **مجلة اقتصاديات شمال افريقيا**، المجلد 14، العدد 19، 2018، ص 114.

[300] نفسه.

[301] بوحيتم نور الهدى، جماني مسعود، تأثير الانفتاح التجاري على الميزان التجاري في الجزائر خلال (1990-2017)، **مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية**، المجلد 06، العدد 02، 2020، ص ص 178-179.

وفيما يلي عرض لتطور وضعية الميزان التجاري

الجدول رقم (10) : تطور وضعية الميزان التجاري خلال الفترة (2010-2019) الوحدة مليون دولار

البيان	نوع الصادرات		إجمالي الصادرات (FOB)	الواردات(CAF)	رصيد الميزان التجاري
	محروقات	خارج المحرقات			
2010	55527	1526	57053	40473	**16580**
2011	71427	2062	72489	47247	**26242**
2012	69804	2062	71866	50376	**21490**
2013	62960	2014	64974	55028	**9946**
2014	60304	2582	62886	58580	**4306**
2015	32699	1969	34668	51702	**-17034**
2016	27102	1781	28883	46727	**-17844**
2017	33261	1930	35191	46059	**-10868**
2018	38871.75	2925.57	41797.32	46330.21	**-4532.89**
2019	33243.17	2580.37	35823.54	41934.12	**-6110.57**

المصدر : رشيدة جيدل، لحسن دردوري، محددات توازن الميزان التجاري في الجزائر خلال الفترة 2000-2019، **مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة**، العدد 1، 2021، ص 82-84.

نلاحظ من خلال الجدول (10) أن رصيد الميزان التجاري قد حقق فائض خلال السنوات (2010-2014)، يليها عجز في الميزان التجاري خلال السنوات (2015-2019)، وذلك راجع لتقلبات أسعار النفط التي تؤثر بدورها على الصادرات البترولية التي تمثل 95%.

لقد إرتبط تحسن وتدهور مؤشرات الاقتصاد الجزائري بالعائد النفطي حتى أصبح يعرف" بالاقتصاد الريعي "وأصبح النفط بذلك المحرك الأساسي لهذا الاقتصاد[302]، وهذا يجعلنا نتساءل : لماذا لا تتأثر اقتصاديات الدول الرأسمالية بتقلبات أسعار النفط؟. ويمكن الإجابة عليه من خلال الرئيس الأمريكي دونالد ترامب، الذي عُرف عن دعواته المستمرة لخفض أسعار النفط العالمية، فلماذا هذه الدعوات وهو رئيس أكبر دولة منتجة عالمياً للنفط؟ حيث يبلغ الإنتاج الأمريكي من البترول ما يقارب 37 مليون برميل نفط يومياً. وبحسب موقع the times الذي تابع تغريدات ترامب وتأثيرها على أسعار البترول العالمية. أليس من

[302] مهاوة أمال، **محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الإنتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية :دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016، 66.

مصلحة أمريكا ارتفاع أسعار البترول؟ محاسبياً مع كل $3 انخفاض في سعر النفط تخسر أمريكا 37 مليون دولار يوميا؟ أما اقتصادياً سيقوم الاقتصاد الأمريكي بتعويض خسائر شركات النفط، بأرباح شركات أخرى تستفيد من انخفاض النفط العالمي. الأمر يعتمد على طبيعة النظام، هل هو ريعي استهلاكي، أم رأسمالي إنتاجي؟ فالدول الرأسمالية حتى مع كونها منتجة للنفط تعتمد بتمويل ميزانياتها على الضرائب، بعكس الدول الريعية التي تعتمد على إيرادات النفط. [303] وهو ما يبرهن قول رياض العبد لله[304] (2007) بأن التأكيد على أهمية الاستثمار والمستثمرين الدوليين لا ينبع من فراغ وله مضامين مهمة جدا بشأن توزيع الثروة عالميا ويتوافق مع أهداف العولمة الحالية. فاقتصاد الولايات المتحدة الأمريكية مكيف تماما مع الاستثمارات الدولية داخل وخارج أراضيها. فسواء تم الاستثمار في USA من قبل أفراد وشركات من خارجها أو قام مواطنها أو شركاتها الإقتصادية بالاستثمار في خارجها، فإن ذلك لن يعرض اقتصادها إلى الهيمنة الأجنبية أو هجرة رؤوس الأموال منها.

ما يمكن استنتاجه :

أن حجم التجارة الخارجية الذي يعبر عن حجم الأنشطة الاقتصادية في الجزائر يتسم بالضعف، حيث يستحوذ القطاع العام على التجارة الخارجية بنسبة تفوق 95% من حجم الصادرات المتأتية من الصناعة البترولية، بينما تمثل الصادرات خارج المحروقات نسبة 5 %، مما يدل على ضعف الإنتاج في القطاع الخاص وعدم تنوعه، وبالتالي تكون الحاجة ضعيفة للمحاسبة.

فكلما ارتفع مستوى الصادرات والواردات كلما زادت الحاجة إلى تقارير وإفصاح أفضل، وكذلك زادت الحاجة إلى ممارسات محاسبية جديدة تتعلق بعمليات الصرف الأجنبي وترجمة العمليات والقوائم المالية وغيرها. كما أن عدد وحجم المؤسسات المتعددة الجنسيات لبلد ما يرتبط مباشرة بتطور قواعد محاسبة التجميع لمختلف مصادر الدخل (الدخل المكتسب خارج المؤسسة الأم). وبالتالي كلما زادت درجة النشاط التجاري الدولي والانفتاح الاقتصادي نحو الخارج كلما تولَّد دافع تطوير الممارسات والمبادئ المحاسبية، والعكس[305].

ب. حرية الاستثمار :

عرف النسيج المؤسساتي الجزائري تغيرا جذريا، بتغيير التوجه الاقتصادي من الاقتصاد المخطط نحو اقتصاد السوق. نتيجة الضغوطات الدولية من قبل صندوق النقد الدولي، خلال تسعينيات القرن الماضي، الذي تطلب إعادة هيكلة ديونها. من خلال تحرير سوق العمل والسوق المالية، خوصصة الخدمات العامة، فتح الأسواق أمام التجارة الحرة، وتقليص دور الدولة، بغية تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية. وتقرر في هذا الشأن حل وتصفية جل المؤسسات العمومية وخصخصة بعضها. وبالتالي تعاظم وتنوع دور القطاع الخاص ليشمل معظم القطاعات، باستثناء قطاع المحروقات، المناجم والتعدين. نتيجة للإصلاحات التي عرفتها المنظومة التشريعية والمالية، والتي أدت لفتح مجال الاستثمار أمام المستثمرين المحليين والأجانب.[306]

[303] عبد اللاوي سمير، **حقوق الملكية والنمو الاقتصادي في الجزائر– دراسة قياسية 2009–2019**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، 2021،ص74.

[304] رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، ص67.

[305] طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص47.

[306] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 191.

باشرت الجزائر بداية من التسعينيات، سلسلة مكثفة من الجهود الرامية إلى تحسين مناخ الأعمال وجلب الاستثمارات المباشرة، من خلال مجموعة من الإصلاحات الهادفة لتحقيق التوازن الاقتصادي الكلي. بدءا بتحرير التجارة الخارجية ورفع القيد عن الأسعار، وكذا إصدار قانون(يناير 1995 الخاص بالمنافسة (المستوحى من الاقتصاد الليبرالي)، وإصدار قانون آخر خاص بالخوصصة وفتح رأسمال المؤسسات العمومية (أوت 1995، بالإضافة إلى تعديل القانون التجاري وتنصيب بورصة الجزائر. ثم تلاه إصدار قانون تطوير الاستثمار بأمر رئاسي رقم 03-01 المؤرخ في 20 أوت 2001، وإمضاء اتفاقية مع الاتحاد الأوروبي سنة 2002، بهدف إعطاء بُعد جديد للإستثمار الأجنبي المباشر الذي يدخل للجزائر[307]، سنحاول الوقوف على واقع مناخ الاستثمار في الجزائر من خلال عرض تطور مؤشرات التقارير الصادرة عن الهيئات الدولية في تقييمها لمناخها الاستثماري، بالنظر لما تتمتع به هذه المؤشرات من مصداقية، وفي المقابل نحاول عرض الجهود المبذولة من الدولة الجزائرية لتحسين مناخها الاستثماري بتبنيها لجملة من الإصلاحات شملت جوانب مختلفة .خلصت الدراسة إلى أن مناخ الاستثمار في الجزائر يعاني ضعفا ملحوظا عكسه وضعها في المؤشرات الصادرة عن التقارير الدولية التي عرفت تطورا سلبيا، ما نتج عنه أداء متواضع في استقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة. ويظهر الجدول الموالي تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى الجزائر :

الجدول رقم(11) : تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر للجزائر في الفترة الممتدة من (2008 -2019)

(مليار دولار)

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013
القيمة	2.631,7	2.753,8	2.301,2	2.580,6	1.499,4	1.696,9
السنوات	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**
القيمة	1.506,7	-584,5	1.636,3	1.232,3	1.466,1	1.381,9

المصدر : قاعدة بيانات مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأنكتاد)[308]

لقد عرف حجم تدفقات الاستثمار الأجنبي الوارد إلى الجزائر سنة 2009، 2010، 2011 تذبذب بين ارتفاع وانخفاض، ليكون في أعلى مستوياته سنة 2009، لينخفض بعدها بقيمة 453 مليار دولار سنة 2010، ويعود ذلك لقانون المالية التكميلي لسنة 2009 الذي أدخل تعديلات هامة على قانون الاستثمار بهدف حماية المصالح الوطنية، ولعل أهمها قاعدة51 %- 49%. وهو ما أدى نسبيا إلى كبح وتيرة استقطاب الاستثمارات الأجنبية[309]. ومع ذلك تمكنت الجزائر من تسجيل 12 مشروع لدول عربية سنتي 2009 و 2010 ، 8 منهم مسجلة ضمن أكبر المشاريع السياحية ومركبات متعددة الاستعمالات و 4 مشاريع أساسية ضمن المجال الصناعي،

[307] طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص ص 113، 114.

[308] متاح على : http://unctadstat.unctad.org/wds/TableViewer/tableView.aspx، تاريخ الاطلاع : 2020/09/23

[309] طاطا إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 114.

حيث تم إنجاز % 60 من ملفات المشاريع العربية والتي تمت دراستها من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI بقيمة 6 ملايير دولار، ويتعلق الأمر بالخصوص بمشاريع مجمع أوراسكوم التي بلغت 2.4 مليار دولار[310].

وعرفت التدفقات انخفاضا سنة 2012 قدر ب 1.5 مليار دولار أي بمعدل % 42 بالمقارنة مع سنة2011، في فترة عرفت فيها الاستثمارات الأجنبية العالمية ديناميكية ضعيفة بانخفاض قدر ب % 18.2 مقارنة مع سنة2011 . وشهدت هذه التدفقات ارتفاعا سنة 2013 دون العودة إلى المستويات التي وصلت إليها سنة2011.[311]

لتشهد سنة 2015 أكبر إنخفاض لتدفقات الاستثمارات الأجنبية سلبا بقيمة 585- مليار دولار، دون المساهمة في الناتج الداخلي الإجمالي، والتي تزامنت مع الأزمة المالية الناجمة عن تهاوي أسعار النفط العالمية، مما أدَّى منذ منتصف عام 2014 إلى تدهور موازين الاقتصاد الكلي، فحسب ما جاء في تقرير المرصد الاقتصادي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا : تَراجُع معدل النمو إلى 2.9 % سنة 2015 مقابل 4.1 % في 2014، تأثُّراً بإنخفاض متوسط سعر النفط من 100 دولار للبرميل في 2014 إلى 59 دولارا للبرميل في 2015.[312] فيما شهدت منطقة شمال أفريقيا إنخفاضاً في تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر إليها بنسبة 15% بمقدار 11.5 مليار دولار. قابله إنخفاض بنسبة 16% على الصعيد العالمي، وفسرت أسباب هذا التراجع إلى هشاشة الإقتصاد العالمي وارتياب المستثمرين في السياسات وزيادة شدة المخاطر الجيوسياسية.[313]

وهو ما فرض على الحكومة من جديد سنة 2016 في ظل شح الموارد الطاقوية وعزوف الأجانب عن الاستثمار في الجزائر إلى إعادة النظر في قانون الاستثمار من خلال استصدار القانون 16 - 09 بتاريخ 3 أغسطس 2016 المتعلق بترقية الاستثمار والذي جاء بتعديلات وتحفيزات هامة، لعل أهمها إلغاء قاعدة 51 %- 49%. وجاءت هذه الخطوة في نفس التوجه الذي جاء به قانون المالية لسنة 2016 والذي شجّع بالخصوص المستثمرين المحليين من خلال فتح رؤوس أموال المؤسسات العمومية لهم بحدود 66% . لتعرف ارتفاعا كبيرا سنة 2016، يليه تذبذب خلال سنوات 2017، 2018، 2019.

تعتبر المحروقات المحرك الرئيسي للاقتصاد الوطني، وذلك بأكثر من 97 % من مداخيل الخزينة، وهو ما يفسر نشاط هذا المجال على مستوى الاستثمارات الأجنبية، فهو الوجهة المفضلة للأجانب بغية الاستثمار في بلادنا.[314]

---

[310] Cerbah Kamelia, **L'Amélioration du climat des investissements en Algérie et son rôle dans la consolidation de la croissance économique 2000/2014**, Mémoire de fin d'études de troisième cycle spécialisé en finances publiques, Institue d'économie douanière et fiscale, IEDF, 2015, page 11. نقلا عن طاطا إيمان، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2017/2016، ص 115.

[311] طاطا إيمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 117.

[312] https://www.albankaldawli.org/ar/country/algeria/publication/economic-outlook-spring-2016

[313] تقرير الانكتاد 2015

[314] مرزوق أحمد، الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر وعلاقته بالإطار التشريعي، **مجلة الاجتهاد للدراسات الاقتصادية والقانونية**، المجلد 8، العدد4، 2019، ص 178.

الجدول رقم (12): توزيع عدد مشاريع الاستثمار حسب النوع لسنة 2017

نوع الإستثمار	عدد المشاريع	النسبة	المبلغ/ مليون دج
الإستثمار المحلي	62.334	98,58%	11.780.833
الإستثمار الأجنبي	901	1,42%	2.519.831
المجموع	63.235	100%	14.300.664

Source : http://www.andi.dz/index.php/ar/declaration-d- investissement

الجدول رقم(13) : توزيع مشاريع الاستثمار الأجنبي المنجزة للفترة 2002-2017 على أهم المشاريع

قطاع النشاط	عدد المشاريع	النسبة	المبلغ/ مليون دج
الصناعة	558	61,93%	2.050.277
البناء	142	15,76%	82.593
الخدمات	136	15,09%	130.980
النقل	26	2,89%	18.966
السياحة	19	2,11%	128.234
الزراعة	13	1,44%	5.768
الصحة	6	0,67%	13.572
الاتصالات	1	0,11%	89.441
المجموع	901	100%	2.519.813

Source : http://www.andi.dz/index.php/ar/declaration-d- investissement

من خلال الجدولين رقم (12) و(13) نجد أن الاستثمار المحلي يستحوذ على 98,58% من عدد المشاريع الاستثمارية في الجزائر، بينما لا تمثل عدد مشاريع الاستثمار الأجنبي سوى نسبة 1,42%، والذي يحتل فيها قطاع الصناعة الصدارة بنسبة 61,93% من عدد المشاريع المنجزة خلال هذه الفترة، يليه قطاعي البناء والخدمات، بنسبة 15,76% و 15,09%، على التوالي. أما القطاعات المتبقية فلم تحض بالمستويات المطلوبة.

من خلال ما سبق نجد أن الاستثمار الأجنبي في الجزائر لم يرق للمستوى المطلوب، بالرغم من التسهيلات التي قدمتها الدولة في هذا المجال، حيث يمكن القول أنّ من بين الأسباب الرئيسية لتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي هي ضغوط المؤسسات الأجنبية الناشطة في الجزائر كنتيجة للانفتاح الاقتصادي، باعتبار أنها رفضت استعمال المخطط المحاسبي الوطني واشترطت العمل وفق نظامها المعلوماتي ووسائلها التي توفر لها معلومات مالية ذات جودة، غير أن العدد المتواضع لهذه المؤسسات الأجنبية (حسب ما يوضحه الجدول (13)، يخضعها لتطبيق ممارسات محاسبية محلية ذات مرجعية جبائية[315].

[315] طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 120.

ت– الحرية المالية :

إن أهم ما ميز المحيط الاقتصادي للمؤسسات في الجزائر، الدور المحوري والأساسي الذي تؤديه البنوك التجارية في تمويل المؤسسات الاقتصادية، مقابل الدور المحدود و الضعيف الذي يؤديه السوق المالي الذي لم يدخل العمل في الجزائر إلا في بداية التسعينيات.[316]

✓ **دور البنوك :**

يتشكل النظام البنكي من تسعة وعشرين (29) بنك، ومؤسسة مالية، تتمثل فيما يلي[317]:

- ستة (06) بنوك عمومية، من بينها صندوق التوفير؛
- أربعة عشر (14) بنكاً خاصاً، برؤوس أموال أجنبية، من بينهم مصرفاً واحداً (01) برؤوس أموال مختلطة؛
- ثلاث (03) مؤسسات مالية، من بينها مؤسستين (02) عموميتين؛
- خمس (05) شركات تأجير، من بينها ثلاثة (03) عمومية؛
- تعاضدية واحدة (01) للتأمين الفلاحي، معتمدة للقيام بالعمليات المصرفية والتي اتخذت، في نهاية 2009، صفة مؤسسة مالية.

ما يمكن ملاحظته هو هيمنة البنوك العمومية، من خلال هيمنة شبكاتها ووكالاتها الموزعة على كامل التراب الوطني، بـ 1145 وكالة سنة 2017. فيما تمثل وكالات البنوك الخاصة ما يقارب ربع شبكات الوكالات البنكية، بـ 364 وكالة سنة 2017. تتموقع شبكات وكالات البنوك الخاصة، أساساً، في شمال البلاد، بينما تغطي شبكات وكالات البنوك العمومية كامل التراب الوطني[318].

أما فيما يخص تمويل الاستثمار، نلاحظ ارتفاع قوي في حصة القروض متوسطة وطويلة الأجل ضمن إجمالي القروض (حيث بلغت خلال العشر سنوات الأخيرة، من 57% سنة 2009، إلى 75% في 2018)، وذلك ناجم عن الارتفاع الكبير للقروض طويلة الأجل الموجهة لتمويل الاستثمار في قطاعات الطاقة والماء.[319]

الملاحظ هنا، أن تمويل البنوك للاستثمارات، لا يشمل كليا جميع قطاعات الاقتصاد. وهذا يستدعي من الدولة إعادة النظر في هذا التوزيع للقروض، خاصة إذا علمنا أن النسيج المؤسسي في الجزائر معظمه مؤسسات صغيرة ومتوسطة. وبالتالي ضرورة

[316] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 193.

[317] بنك الجزائر، التقرير السنوي التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر، بنك الجزائر،2017، ص 68.

[318] نفسه.

[319] الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية، عصرنة المصارف : انجازات وآفاق، 19 فيفري 2019، ص 3.

توجيه التمويل بصفة أكبر نحو مشاريع الصناعات الإنتاجية والخدمات التي تقوم بها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ذات القيمة المضافة المؤكدة.

نستنتج ضعف القطاع البنكي الذي يعتبر عصب الاقتصاد الجزائري، بالرغم من الزيادة الملحوظة في شبكة وكالات البنوك الخاصة خلال السنوات الأخيرة، إلا أن الحجم المؤسساتي للبنوك لا يزيد عن 29 مؤسسة مالية مابين القطاع العام، والخاص، والمختلط. كما تتسم الساحة البنكية الجزائرية بشبكتها الضعيفة مقارنة بالدول المجاورة، حيث تقدر نسبة التغطية، وكالة واحدة لكل 27.587 نسمة، في حين أن المعيار هو وكالة واحدة لكل 5.000 نسمة. إذ يبلغ إجمالي عدد الوكالات 1664 وكالة فقط في كل الجزائر.[320] كما ينحصر تمويلها للاستثمارات المتعلقة بقطاع الطاقة.

- ✓ **دور البورصة :**

يتطلب توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، وجود سوق مالي نشط،

تتكون بورصة الجزائر من أربعة أسواق وهي كالتالي :

- **السوق الرئيسية (الرسمية)** : وتضم 05 شركات مدرجة تسعيرتها في البورصة (سند رأس المال)؛
- **سوق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة** :تم إنشاء هذا السوق في 2012 بموجب نظام لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، حيث شرعت بورصة الجزائر في 12 ديسمبر 2018 في تداول أسهم" أو.أم.إنفست" والناشطة في مجال الفندقة بسوق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- **سوق السندات وسندات الخزينة العمومية** : سندات الدين التي تصدرها الشركات ذات الأسهم، والهيئات الحكومية والدولة، وسوق كتل سندات الخزينة العمومية (OAT) المخصصة للسندات التي تصدرها الخزينة العمومية الجزائرية وتضم حاليا 27 سند للخزينة العمومية، يتم التداول على سندات الخزينة التي تتنوع فترات استحقاقها ما بين 07و 10 و 15 عاما[321].

[320] بنك الجزائر ص 3، 2020

[321] صابم مصطفى، حوحو مصطفى، بورصة الجزائر حلقة مفقودة في تمويل التنمية الاقتصادية- الواقع، المعوقات والحلول، ص 12.

جدول رقم(14) : بيانات الشركات المدرجة في السوق الرئيسي

رمز ISIN	الرمز في البورصة	اسم الشركة	القطاع/ الفئة	القيمة الاسمية (دج)	عدد الأسهم
DZ0000010037	ALL	أليانس للتأمينات	التأمينات	200	5.804.511
DZ0000010045	ROUI	أ ن س رويبة	الصناعة الغذائية	100	8.491.950
DZ0000010029	AUR	م.ت.ف الأوراسي	الفندقة	250	6.000.000
DZ0000010003	SAI	صيدال	الصناعة الصيدلانية	250	10.000.000
DZ0000010052	BIO	بيوفارم	الصناعة الصيدلانية	200	25.521.875

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الموقع الرسمي لبورصة الجزائر.

جدول رقم (15) : بيانات الشركات المدرجة في سوق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

رمز ISIN	الرمز في البورصة	اسم الشركة	القطاع/ الفئة	القيمة الاسمية (دج)	عدد الأسهم
DZ0000010060	AOM	أوم انفست	سياحة	100	1.159.300

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الموقع الرسمي لبورصة الجزائر.

من خلال الجدول (14) والجدول (15)، نلاحظ أن عدد المؤسسات المدرجة في البورصة ضئيل جدا، حيث تبلغ 06 شركات فقط، خمسة (05) منها مدرجة في السوق الرسمي، وواحدة مدرجة في سوق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والمتمثلة في مؤسسة اوم انفست السياحية.

إن تطور عدد المؤسسات المدرجة في البورصة له أهمية كبيرة، إذ أن الزيادة في العدد يؤدي إلى اتساع حجم السوق المالي وبالتالي زيادة معدل الاستثمارات. وهذا ما يفسر ضعف السوق المالي في الجزائر حيث يتفق على وجود أكثر من 30 شركة تكون مدرجة في السوق المالي من أجل أن يكون مؤشر البورصة مقبولا، هذا ينطبق على بورصة الجزائر حيث مؤشر" دازير أندكس " يتكون من05 شركات فقط[322].

[322] صايم مصطفى، حوحو مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 15.

فيمايلي ملخص لتطور الناتج المحلي الإجمالي (2009-2017) ويقابله تطور معدل رأس مال السوق المالي على الناتج المحلي الإجمالي لرؤية مدى مساهمته في نمو الاقتصاد الوطني:

الجدول رقم (16) : تطور نسبة رأس مال السوق المالي إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة (2009-2017)

the years	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Market capital (billion AD)	6.55	7.9	14.96	13.02	13.81	14.79	15.42	45.77	40.58
Gross domestic product	9.968	11.991,6	14.589	16.209	16.647	17.228,6	16.702,1	17.406,8	18.594,1
MC/ GDP (%)	0.00065	0.00065	0.0010	0.00080	0.00082	0.00085	0.00092	0.0026	0.0021

المصدر : من إعداد الطالبة

يتم قياس" مؤشر رأس مال السوق المالي إلى الناتج المحلي الإجمالي" بنسبة الرسملة في البورصة والتي تعني القيمة السوقية لرأس المال مقسومة على الناتج المحلي الإجمالي، يعكس هذا المؤشر مدى قدرة سوق رأس المال على تعبئة الموارد المالية وتوجيهيها نحو الاستثمار(توجيه المدخرات إلى المؤسسات المدرجة في السوق المالي للاستثمار فيها)، ارتفاع هذا المؤشر يؤدي إلى التأثير الإيجابي على النشاط الاقتصادي بالسوق، الأمر الذي يؤدي إلى اتساع الاستثمارات كما أن تطور الرسملة يؤدي إلى تطور البورصة.[323] ما نلاحظه من خلال الجدول (16) أن هذه النسب التي يأخذها هذا المؤشر تعتبر ضئيلة جدا مقارنة بالناتج المحلي الإجمالي. مما يوضح الدور الشبه منعدم لبورصة الجزائر في الإقتصاد الجزائري، ودعم الاستثمارات الجديدة عن طريق التمويل المباشر لها.

يعتبر مصدر التمويل عامل مهم من العوامل الاقتصادية، التي لها تأثير على الأنظمة المحاسبية. ويتضح مما سبق أن اغلب الاستثمارات يتم تمويلها عن طريق القطاع البنكي في الجزائر، الذي تظهر مساهمته في تمويل الاقتصاد من خلال الزيادة في معدل النمو السنوي للقروض الذي بلغ 13,3 في المئة سنة 2017، والذي لا يشمل كل القطاعات. بالمقابل نجد أن مساهمة السوق المالي في الاستثمار من خلال توجيه المدخرات إلى المؤسسات المدرجة في السوق المالي للاستثمار فيها، تقدر بـ 0,21 في المئة.

اعتبارا لدور البنوك في تمويل المؤسسات كونها المقرض الأساسي، يؤثر هذا على توجه القوائم المالية نحو تلبية احتياجات المقرضين من المعلومات المالية كمستخدمين أساسيين للقوائم المالية، وهو يتناقض مع ما جاء به CF الذي يعتبر أن المستثمر هو

[323] صايم مصطفى، حوحو مصطفى،مرجع سبق ذكره، ص 16.

المستخدم الرئيسي للقوائم المالية، لذلك كان من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة هو أن تعطي القوائم المالية تمثيلا صادقا عن الوضعية المالية للمؤسسة بما يسمح للمقرضين أو الدائنين من تقدير الأخطار المرتبطة بالقروض التي منحوها للمؤسسة.

اختبار الفرضية الثانية :

بناءا على التحليل السابق لبيئة الأعمال الجزائرية، بالإعتماد على مؤشر الحرية الإقتصادية، نجد أن :

- احتل الاقتصاد الجزائري المرتبة 171 في مؤشر الحرية الاقتصادية؛
- الاقتصاد الجزائري هو اقتصاد ريعي يعتمد بنسبة كبيرة على المداخيل البترولية، يقابله ضعف الإنتاج في القطاع الخاص؛
- نجد أن فئة المستثمرين هي فئة محدودة من حيث العدد، ومتمثلة في مؤسسات بدلا من أفراد.
- تمثل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نسبة كبيرة من النسيج المؤسسي الوطني، ويغلب عليها الطابع العائلي؛
- تعتبر البنوك المصدر الأول لتمويل المشاريع الاستثمارية، والذي ينحصر أغلبه في تمويل قطاع الطاقة؛
- غياب شبه تام لبورصة الجزائر؛
- العدد المتواضع للمؤسسات الأجنبية، وتركيزها على القطاع البترولي؛

كل هذه العوامل تختلف مع العوامل البيئية للنظام الرأسمالي الذي أُسست عليه أهداف القوائم المالية، ومنه :

لا تستجيب أهداف القوائم المالية للإطار المفاهيمي لد SCF لبيئة الأعمال الجزائرية، الفرضية 02

خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفص إبراز مكانة الاقتصاد الجزائري من النظام الرأسمالي، بالإعتماد على مؤشر الحرية الاقتصادية، إضافة إلى استنتاج أهداف المحاسبة لنظام المحاسبي المالي، وتم استخلاص مايلي :

1- أن النظام المحاسبي المالي الجزائري فاقد لمرجعية واضحة المعالم، وأصبح ذو مرجعية مختلطة بين مدرستين فكريتين للمحاسبة، وهما المدرسة الأنجلوسكسونية والمدرسة الفرنكوفونية

2- يتبنى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ضمنيا أهداف القوائم المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (CF 1989)".

3- كما لا تستجيب بيئة الأعمال الجزائرية لأهداف المحاسبة المتبناة للأسباب التالية :

- يحتل الاقتصاد الجزائري المرتبة 171 في مؤشر الحرية الاقتصادية؛
- الاقتصاد الجزائري هو اقتصاد ريعي يعتمد بنسبة كبيرة على المداخيل البترولية، يقابله ضعف الإنتاج في القطاع الخاص؛
- نجد أن فئة المستثمرين هي فئة محدودة من حيث العدد، ومتمثلة في مؤسسات بدلا من أفراد.
- تمثل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نسبة كبيرة من النسيج المؤسسي الوطني، ويغلب عليها الطابع العائلي؛
- تعتبر البنوك المصدر الأول لتمويل المشاريع الاستثمارية، والذي ينحصر أغلبه في تمويل قطاع الطاقة؛
- غياب شبه تام لبورصة الجزائر؛
- العدد المتواضع للمؤسسات الأجنبية، وتركيزها على القطاع البترولي؛

الفصل الرابع
أهداف ومستخدمي القوائم المالية
في بيئة الأعمال الجزائرية

تمهيد

حتى تكتمل معالم هذه الدراسة وجب دعمها بدراسة ميدانية تحاكي واقع بيئة الأعمال الجزائرية، بغية التعرف على الأهداف الحقيقية للمحاسبة في الجزائر، بالإضافة للتحقق من الاستنتاجات المتوصل إليها في الجانب النظري، واختبار صحة الفرضيات التي تم بناؤها على أساس إشكالية تأثير تبني إطار مفاهيمي ذو مرجعية انجلوساكسونية على أهداف المحاسبة في الجزائر. باستعمال الأسلوب المسحي لجمع البيانات اللازمة ميدانيا، والتي سيتم معالجتها عن طريق الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences (SPSS).

ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل يتم مناقشة ذلك من خلال:

تصميم الدراسة الميدانية

النتائج والمناقشة

IV -1- تصميم الدراسة الميدانية

IV-1- 1- منهج وحدود الدراسة

IV-1- 1-1- منهج الدراسة

بالنظر لما تتطلبه طبيعة هذه الدراسة، وسعيا منا لمحاولة تحقيق الأهداف المسطرة لها، فإننا اعتمدنا استخدم المنهج الوصفي المسحي، فبهذا المنهج تم استخدام استبيان معد خصيصا لجمع بيانات عينة الدراسة من الأكاديميين والمهنيين ليتم بذلك وصف الظاهرة محل الدراسة، كما تم إجراء الأسلوب المسحي لجمع البيانات اللازمة ميدانيا، والتي تم معالجتها عن طريق الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences. (SPSS 28)

IV-1- 1-2 حدود الدراسة

- الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة، حوالي 4 أشهر (2021)؛
- الحدود المكانية : تهتم هذه الدراسة بالبحث عن طبيعة الأهداف المحاسبية في الجزائر، وقد مست معظم ولايات الوطن؛
- الحدود البشرية : تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والموظفين في مجال المحاسبة؛
- الحدود الموضوعية : إهتمت الدراسة بأهداف المحاسبة وعلاقتها بالإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي دون سواها من المواضيع المحاسبية الأخرى.

IV-1-2- مجتمع الدراسة وعينتها

IV-1-2-1-مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة المحدد في هذا البحث من فئتين، ممثلتان في الأكاديميين والمهنيين من مختلف ولايات الوطن، حيث تشمل الفئة الأولى الأساتذة ذوي الاختصاصات القريبة من المحاسبة، وكانت الأسباب وراء اختيار هذه الفئة أن لهم دراية وفهم بالنظريات المحاسبية المتعلقة بهذا الموضوع. أما الفئة الثانية فقد ضمت معظم المهنيين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على

مستوى المؤسسات بالإضافة إلى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، باعتبار أن المحاسبين لديهم الأحكام الجماعية الخاصة بهم والألفة مع القضايا والضغوط في العالم الحقيقي المكتسبة من خلال سنوات الخبرة حسب وصف Gray, Shaw, &McSweeney (1981)[324] لهم، وعليه كان ضروريا معرفة موقفهم من إشكالية الدراسة.

أي تم حصر مجتمع الدراسة ضمن فئتين رئيسيتين هما :

- الفئة الأولى : المهنيين (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، الموظفين في المؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة)؛
- الفئة الثانية : الأكاديميين (الأساتذة ذوي الاختصاصات القريبة من المحاسبة والتدقيق ومزاولين للمهنة).

وقد تم الأخذ بهذه الفئات على أساس الخبرة و المؤهل الأكاديمي.

IV-1-2-2- عينة الدراسة :

تم الإعتماد في هذه الدراسة على عينتين، وهما العينة الاستطلاعية والعينة النهائية، الأولى بغية التأكد من صلاحية أداة القياس (الاستبانة)، أما الثانية فبهدف جمع البيانات وتحليلها.

أ- العينة الاستطلاعية:

شملت العينة الاستطلاعية 18 مبحوث، مكونة من أكاديميين ومهنيين، باختلاف مستواهم التعليمي، وخبراتهم، ونوع الوظيفة والقطاع الذي ينتمون إليه، وذلك بهدف التأكد من صلاحية الأداة (الاستبانة).

ب-العينة النهائية:

تتكون عينة الدراسة من كافة أفراد مجتمع الدراسة الذين تم اختيارهم بطريقة العينة القصدية، ودون تحديد مسبق لحجمها قبل نشر أو توزيع استمارة الاستبيان الالكتروني والورقي، فبالنسبة للاستبيان الالكتروني قمنا بإرساله في شكل دعوة إلكترونية عن طريق Google Form[325] لأكثر من 4146 حساب الكتروني خاص بخبراء محاسبيين، محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين، حيث تحصلنا على حساباتهم في شكل قوائم معدة من قبل طالب دكتوراه. وعن طريق Gmail للأساتذة والمحاسبين في المؤسسات العامة والخاصة، الذين تحصلنا على عناوين بريدهم الالكتروني بطرق مختلفة (حوالي 70 بريد الكتروني) بمختلف جهات الوطن. أما بالنسبة لاستمارة الاستبيان الورقي قمنا بتوزيع 73 استمارة، اعتمدنا طريقة التسليم والاستلام المباشر، بولاية ورقلة.

[324] YONG, and al. Theory and practice of the proposed conceptual framework: Evidence from the field. **Advances in accounting**, 2016, 35: p 1.

[325] من خلال ارسال الرابط : https://forms.gle/1fa5zQrrcbS6RJt78

الجدول رقم (17-1) : **الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيانات الموزعة والمسترجعة**

طبيعة الاستبيان	الاستبيان الالكتروني		الاستبيان الورقي		المجموع	
البيان	**العدد**	**%**	**العدد**	**%**	**العدد**	**%**
عدد الاستمارات الموزعة والمعلن عنها	4146	100	73	100	4219	100
عدد الاستمارات المسترجعة	82	1,83	62	84,93	138	
عدد الاستمارات المهملة أو الغير مسترجعة	4070	98,17	11	15,07	4181	
عدد الاستمارات الملغاة	04		05		09	
عدد الاستمارات الواردة بعد الأجل	00		03		03	
عدد الاستمارات الصالحة	**78**		**54**		**132**	

المصدر: من إعداد الطالبــة

من خلال الجدول (17-1) نلاحظ أنه تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغ عددها حوالي 4219 فرد، وبعد عملية الفرز تقرر الإبقاء على 132 استمارة، لتمثل عينة الدراسة. حيث تم استرجاع 54 استمارة استبيان ورقي، منها 05 غير صالحة للدراسة، وتم الرد على 78 استمارة الكترونية، تم الاستغناء على 4 منها، نظرا لعدم صلاحيتهم للتحليل بسبب وجود إجابات في اتجاه واحد من قبل بعض أفراد العينة، بالإضافة إلى عدم الإجابة على بعض الأسئلة على مستوى الإستبانة الورقية.

IV-1- 3- فرضيات الدراسة

اعتمادا على الفرضية الرئيسة للدراسة الميدانية " واقع أهداف المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية". تم تقسيمها لمجموعة من الفرضيات الفرعية التالية:

- اختبار الفرضية الفرعية الأولى : لا يوجد اهتمام بالمحاسبة من قبل الأطراف الفاعلة في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- اختبار الفرضية الفرعية الثانية : لا تمثل أهداف القوائم المالية للإطار المفاهيمي بيئة الأعمال الجزائرية؛
- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة : لا تعكس القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي أهداف المحاسبة لبيئة الأعمال الجزائرية؛
- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة : توجد فروق ذات دلالة احصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي؛
- اختبار الفرضية الفرعية الخامسة : توجد فروق ذات دلالة احصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي.

IV-1- 4 المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

نستعرض فيما يلي خصائص أفراد عينة الدراسة من حيث (الوظيفة، المستوى العلمي، القطاع، والخبرة المهنية)، والتي تم تناولها كالتالي:

IV-1- 4-1 توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

اعتمدنا في تصنيف وظائف أفراد العينة على فئتين رئيسيتين هما : الفئة الأولى، المهنيين وتجمع بين خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، والمحاسبين ورؤساء المصلحة في المؤسسات الاقتصادية العامة منها والخاصة، بينما الفئة الثانية مخصصة للأساتذة ذوي الاختصاصات القريبة من المحاسبة، فكان توزيع أفراد العينة كالتالي وفق الجدول الموالي :

الجدول رقم (17-2) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

التصنيف	الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية %
المهنيين	خبير محاسبي	06	4,5
	محافظ حسابات	27	20,5
	محاسب معتمد	25	18,9
	محاسب في مكتب المحاسبة	20	15,2
	رئيس دائرة المحاسبة والمالية في مؤسسة	06	4,5
	إطار محاسب في مؤسسة	26	19,7
	المجموع	**110**	**83,3**
الأكاديميين	أستاذ جامعي تخصص محاسبة وتدقيق	**22**	**16,7**
المجموع	/	**132**	**100**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم انظر الملحق رقم (2-01))

الشكل رقم 4-1 : توزيع العينة حسب الوظيفة

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على نتائج SPSS (انظر الملحق رقم (2-01))

نلاحظ من خلال الشكل (4-1) أن أكبر فئة وظيفية شاركت في الإجابة على أسئلة الإستبانة هي الفئة الأولى، أي فئة المهنيين بنسبة 83,3 %، حيث استحوذ فيها محافظي الحسابات على أكبر نسبة بمقدار (20,4%)، تليها بنسب متقاربة كل من محاسب في مؤسسة بنسبة (19,7%)، ومحاسب معتمد بنسبة (18,9%)، ليحتل المحاسبين في مكاتب المحاسبة المرتبة الرابعة بنسبة (15,1%)، ثم يليها خبير محاسبي ورئيس دائرة المحاسبة والمالية في مؤسسة بنسب متساوية تمثل نسبة (4,5%). أما الفئة الثانية فهي فئة الأكاديميين ممثلة في الأستاذة الجامعيين تخصص محاسبة وتدقيق بنسبة (16,7%) ما يعادل 22 فرد من إجمالي أفراد العينة. إن تنوع أفراد العينة ما بين مهنيين وأكاديميين يسمح لنا بالتعرف على جميع آراء أفراد العينة من كلا الجانبين، الجانب النظري المتمثل في التأصيل النظري لأهداف المحاسبة، والجانب التقني المتمثل في واقع الممارسة المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية.

IV-1- 4-2- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الشكل رقم 4–2: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

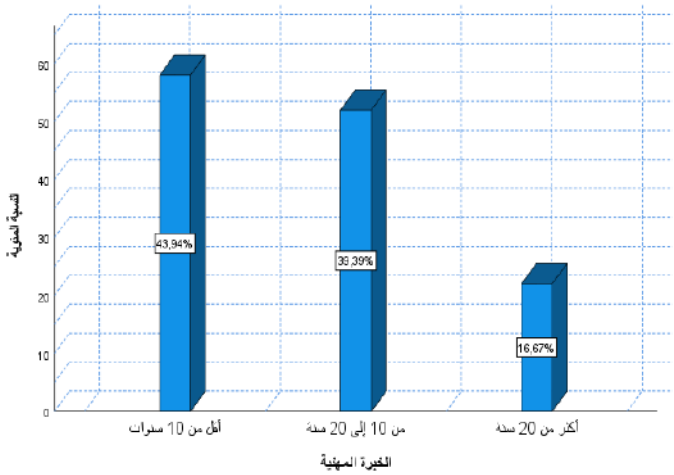
المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على نتائج SPSS (انظر الملحق رقم (2–02))

يتضح من خلال الأعمدة أعلاه، أن معظم أفراد العينة هم من حاملي شهادة ماجيستر/ماستر بنسبة (47%)، ثم تليها فئة حاملي شهادة مهنية في المحاسبة بنسبة (34,8%)، لتكون المرتبة الثالثة من نصيب حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة (16,7%)، وتمثل فئة حاملي شهادة الليسانس الفئة الأقل تكرارا بنسبة (1,5%)، وبالتالي نلاحظ أن ما نسبته أكثر من (65%) من عينة الدراسة من ذوي مستوى التعليم العالي، وقد تعبر هذه النسبة عن التسهيلات التي قدمتها الجامعات الجزائرية من خلال عملية إدماج المهنيين بالوسط الجامعي، وهي تعتبر كمؤشر جيد يشير إلى أن عينة الدراسة المستهدفة ذات مستوى معرفي وعملي يخدم أهداف متغيرات الدراسة ويساهم في الوصول إلى نتائج أكثر مصداقية ودقة.

IV-1- 4-3- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

تم الاعتماد في توزيع سنوات الخبرة لأفراد العينة على ثلاثة فئات سنوية، كل فئة لها مدى معين، ويتوزع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية وفق الشكل الموالي :

الشكل رقم 04-3 : توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على نتائج SPSS (انظر الملحق رقم (2-03))

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة تتمركز خبرتهم عند الفئة الأولى أي أقل من عشر سنوات، بنسبة (43,9%) ما يعادل (58) فرد، تليها الفئة الثانية ما بين (10 و20 سنة) بنسبة (39,4 %) أي (52) فرد، في حين تأخذ الفئة الأخيرة والتي تمثل أكثر من (20) سنة نسبة (16,7%) والتي تساوي (22) فرد، من خلال هذه النسب يمكن القول إنها تسمح لنا بالاطلاع على كافة إجابات أفراد العينة التي تملك الخبرة المهنية الكافية لتتمتع من خلالها بالدراية التامة لكل ما يتعلق بمجال المحاسبة، ما يؤكد قبول واعتماد إجابات عينة الدراسة المستهدفة والعمل بها.

IV-1- 4-4- توزيع أفراد العينة حسب القطاع :

الشكل رقم 04-4: توزيع أفراد العينة حسب القطاع

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على نتائج SPSS (انظر الملحق رقم (2-04))

يبين لنا الشكل (04-4) توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع الذي ينتمون إليه، إذ نجد أن أغلب أفراد العينة يعملون في المؤسسات الخاصة أي ينتمون للقطاع الخاص، حيث وصلت نسبتهم إلى (59%) في حين نجد باقي أفراد العينة يعملون في القطاع العام (القطاع الحكومي) وبلغت نسبتهم(41%)، تساعد هاذين النسبتين من الإلمام والإحاطة بجميع جوانب الموضوع، من خلال معرفة وجهة نظر أفراد عينة كل قطاع فيما يخص أهداف المحاسبة.

IV-1- 4-5- توزيع أفراد العينة حسب الولايات :

الجدول رقم(17-3) : توزيع أفراد العينة على مختلف ولايات الوطن

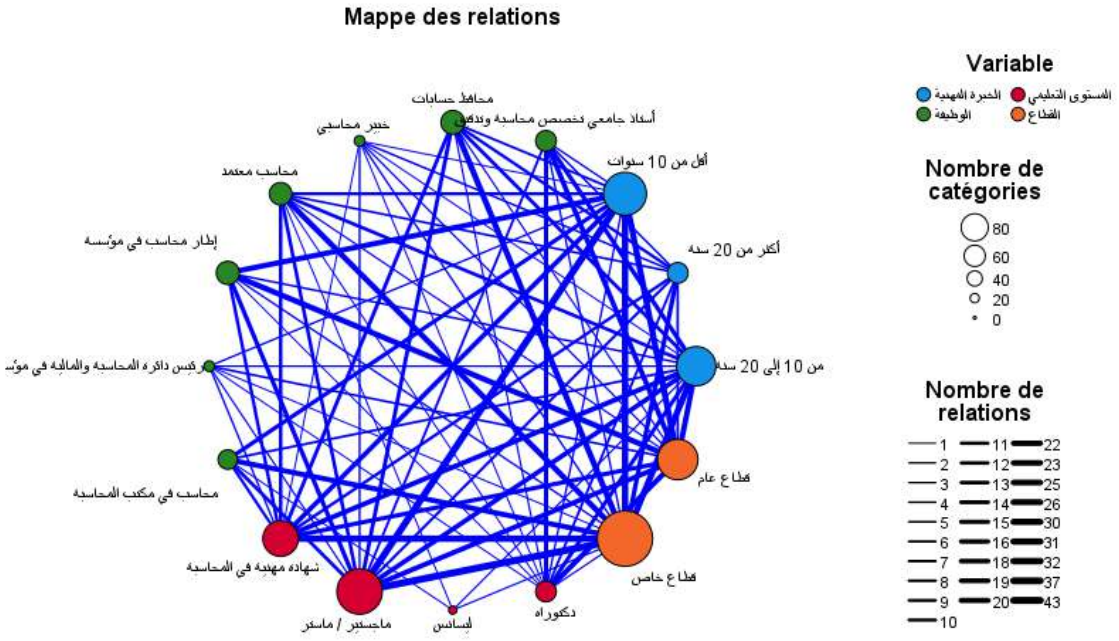
الولاية	التكرار	النسبة %	الولاية	التكرار	النسبة %	الولاية	التكرار	النسبة %
02	1	0,8	14	3	2,3	27	2	1,5
03	2	1,5	15	1	0,8	28	2	1,5
04	2	1,5	16	11	8,3	29	1	0,8
05	1	0,8	18	3	2,3	30	67	50,8
06	2	1,5	19	5	3,8	31	1	0,8
07	1	0,8	20	1	0,8	40	2	1,5
09	2	1,5	21	1	0,8	43	1	0,8
10	3	2,3	22	1	0,8	47	1	0,8
12	2	1,5	23	3	2,3	48	1	0,8
13	4	3,0	25	4	3,0	55	1	0,8
المجموع الكلي						**30 ولاية**	**132**	**100**

المصدر : من إعداد الطالبة (انظر الملحق (2-05))

نلاحظ من خلال الجدول رقم (17-3) أن أغلب الولايات كانت نسبة مشاركتها تتراوح ما بين (0,8%) و(8,3%) إلا أنها تركزت بشدة في ولاية ورقلة بنسبة (50,8%) بحكم إقامة الباحثة بنفس الولاية. من خلال هذه النسب يمكن القول إنها تسمح لنا بالاطلاع على كافة إجابات أفراد العينة من مختلف الولايات، مما يعني تمثيلا وانتشارا جغرافيا أوسع، وبالتالي تزيد من مصداقية تعميم العينة على مجتمع الدراسة.

وفي الأخير يمكن الربط بين متغيرات الدراسة من خلال مصفوفة الارتباط كما يوضحه الشكل التالي :

الشكل رقم (04-5) : مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

IV-1-5- الأدوات المستخدمة

نتناول في هذا الجزء التعريف بأداة الدراسة وكيفية اختيارها وتصميمها، بالإضافة إلى معرفة مدى صدقها وثباتها وصولاً إلى البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات.

IV-1-5-1- أداة الدراسة

بالرغم من أن أداة المقابلة هي الأنسب في دراستنا، إلا أننا قمنا بإختيار أداة الإستبانة كأداة رئيسية ثانية ومتممة للأداة الأولى المتمثلة في التحليل، وذلك للأسباب التالية :

- تزامن الدراسة الميدانية مع فترة الحجر الصحي بسبب فيروس (كوفيد 19)، وبالتالي الوقف التام لوسائل النقل، وصعوبة المقابلة لضرورة التباعد الصحي، خاصة مع كبر حجم العينة وانتشار أفرادها في مناطق جغرافية مختلفة ومتباعدة، كما أن المقابلة تحتاج للكثير من الوقت والموارد للحصول على البيانات اللازمة لهذه الدراسة. غير أن هذا لا ينفي قيام الباحثة بمقابلة مع العديد من المهنيين، التي كانت أسئلتها ونتائجها أساسية في بلورة وبناء الإستبانة.

IV-1-5-2- تصميم أداة الدراسة

قبل الإقدام على إعطاء إجابة نهائية لإشكاليتنا المتمثلة في : تأثير تبني إطار مفاهيمي ذو مرجعية انجلوساكسونية على توجه أهداف القوائم المالية في الجزائر؟، وجب علينا الإجابة على الإشكال الفرعي التالي: ما هو واقع أهداف القوائم المالية في بيئة الأعمال الجزائرية؟. والتي قمنا من خلالها بتصميم إستبانة كأداة ثانية مكنتنا من جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة، حيث صممت أسئلتها بشكل سهل ومبسط يتلاءم مع قدرة فهم الفئة المستهدفة. وبهدف الوصول إلى أكبر عدد ممكن من أفراد العينة والحصول على حجم لا بأس به من البيانات، تم بناءها على شكل الكتروني (Questionnaire Online) (إضافةٍ للاستبانة الورقية)، مما ساعدنا في توفير الكثير من الوقت في جمع المعلومات اللازمة وتغطية أكبر عدد من الفئات المستهدفة في أماكن متباعدة لعدم تقيّده بالمحددات المكانية.

وعليه اعتمدت الباحثة في تصميم استبانة الدراسة على ما يلي:

- ✓ الأدبيات النظرية للدراسة خاصة فيما يتعلق بأهداف المحاسبة؛
- ✓ توجيهات وإرشادات الأستاذ المشرف؛
- ✓ اجراء مقابلة مع مجموعة من المبحوثين؛
- ✓ تعديل الإستبانة بناءا على توصيات الأساتذة المحكمين؛
- ✓ القيام بدراسة إختبارية ميدانية أولية لتعديل الإستبانة وفق ذلك.

كما تم استخدام عبارات تقييمية لتحديد إجابات عينة الدراسة، وذلك بإتباع مقياس ليكارت الثلاثي على النحو التالي :

جدول رقم(17-4) : مقياس ليكارت الثلاثي

موافق	محايد	غير موافق
3	2	1

المصدر : من إعداد الطالبة

وبناءا على ما سبق ذكره، تم تصميم الاستبانة بشكل نهائي من خلال تقسيمها إلى قسمين رئيسيين كما يلي:

- **القسم الأوّل :معلومات شخصية**

تضمن هذا القسم الأسئلة العامة المتعلقة بالمتغيرات الأولية والديمغرافية لأفراد العينة، حيث تضمنت خمسة متغيرات تمثلت في كل من:

1-المهنة/الوظيفة، 2-المستوى التعليمي، 3-القطاع، 4-الخبرة المهنية، 5-ولاية النشاط.

- **القسم الثاني :أسئلة وفقرات الاستبيان**

تضمن القسم الثاني من الاستبانة خمسة وعشرون (25) فقرة تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور، يوضحها الجدول رقم (17-5)، وهي كالتالي :

المحور الأوّل : عالجت فقرات هذا المحور " مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية"، والذي تضمن ستة (6) فقرات، بدءاً من الفقرة رقم واحد (01) إلى الفقرة رقم ستة (06)؛

المحور الثاني : بَاحَثَتْ فقرات هذا المحور "مدى تمثيل أهداف المحاسبة لبيئة الأعمال الجزائرية"، والذي تضمن خمس (5) فقرات، بدءاً من الفقرة رقم سبعة (07) إلى الفقرة رقم إحدى عشر (11)؛

المحور الثالث : ناقشت فقرات هذا المحور "مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي"، والذي تضمن أربعة عشر (14) فقرة، بدءاً من الفقرة رقم إحدى عشر (11) إلى الفقرة رقم خمسة وعشرون (25).

وفيمايلي عرض للمحاور وعدد فقراتها كما يبينه الجدول الموالي :

الجدول رقم (17-5) : المحاور الرئيسية للدراسة وعدد فقراته

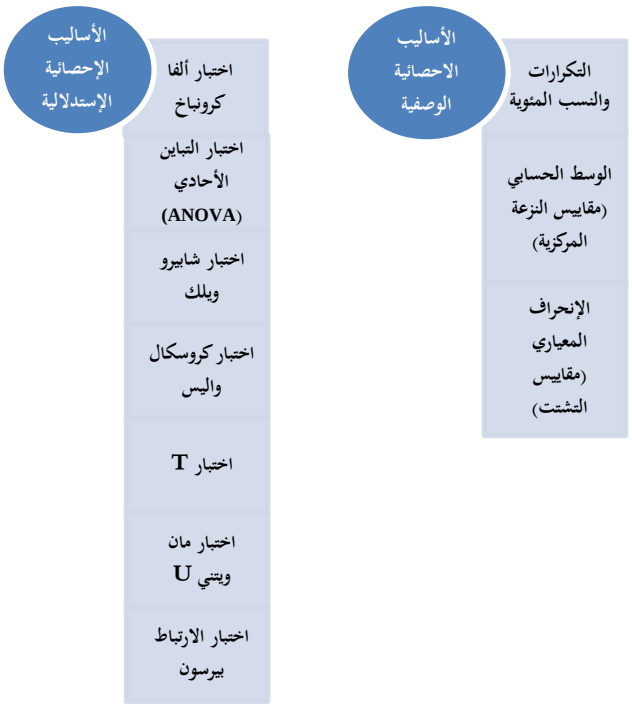
الرقم	المحور	عدد الفقرات
01	مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية	**06**
02	مدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية	**05**
03	مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي	**14**
	المجموع	**25**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

IV-1-5-3- الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Pachage for Social Scienace (SPSS 28)، بهدف تحليل البيانات واختبار وتفسير فرضيات الدراسة، بالإعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية، كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (04-6) : الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة



المصدر :من اعداد الطالبة.

IV-1 -5-4-صلاحية أداة الدراسة

نتناول في هذا الجانب مدى صلاحية أداة الدراسة، أي معرفة صدق وثبات الإستبانة، بإتباع طريقتين كالتالي :

أولا- الصدق الظاهري (صدق المحكمين) لأداة الدراسة

للتأكد من صدق محتوى الإستبانة ومدى ملائمتها لقياس متغيرات الدراسة، وتفحص مدى واقعية ووضوح فقراتها، إضافة لشموليتها لموضوع الدراسة، تم عرضها على عدد من المحكمين من أعضاء هيئة تدريس في مجال المحاسبة ومنهجية وإحصاء، ومن جامعات مختلفة حيث بلغ عددهم خمسة (05) محكمين (انظر الملحق رقم 03).

وفي ضوء ملاحظات وآراء السادة المحكمين تم ضبط وتعديل، وإعادة صياغة بعض الفقرات وإضافة أخرى لتحسين أداة الدراسة، ليتم في الأخير إخراج الإستبانة في شكلها النهائي.

ثانيا : صدق وثبات المقياس

إن الهدف من قياس ثبات أداة الدراسة، هو التأكد من الحصول على نفس النتائج عند القيام بتحليلها، إذا ما تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة على نفس أفراد العينة، وتحت نفس الظروف، ويتم التأكد من ذلك باستخدام معامل ألفاكرونباخ، حيث قامت الباحثة بتطبيق الإختبار على عينة استطلاعية مكونة من ثمانية عشر (18) فرد من الأكاديميين والمهنيين تم اختيارهم

من خارج عينة الدراسة، وقد قامت من خلالها الباحثة بحساب ألفاكرونباخ ومعامل الصدق لكل محور من المحاور الثلاثة للإستبانة، لمعرفة مدى صدق وثبات أداة الدراسة، والجدول الموالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (17-6) : مستخلص معامل ألفا كرونباخ للمحاور الرئيسية للدراسة

الرقم	المقياس	ألفا كرونباخ	معامل الصدق	عدد الفقرات
01	مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية	0,696	0,834	06
02	مدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية	0,867	0,931	05
03	مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي	0,799	0,893	14
المجموع	واقع أهداف القوائم المالية في بيئة الأعمال الجزائرية	0,905	0,951	25

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم : (04))

اعتمادا على الجدول رقم (17-6) الذي يبين معامل ألفا كرونباخ لمقاييس الدراسة الثلاث لقياس ثبات أداة الإستبانة، ودراسة صدقها من خلال جذر معامل ألفا كرونباخ، نجد أن :

- **صدق وثبات المقياس الأول** : من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرونباخ يساوي (0,696) وهو معامل ثبات قوي مما يدل على أن المقياس ثابت. كما نلاحظ أن معامل الصدق يساوي (0,834) وهو معامل صدق قوي مما يدل على صدق المقياس.

بما أن المقياس المتعلق **بمدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية**، ثابت وصادق يعني أنه صالح للقياس.

- **صدق وثبات المقياس الثاني** : نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرونباخ يساوي (0,867) وهو معامل ثبات قوي مما يدل على ثبات المقياس. كما نلاحظ معامل الصدق يساوي (0,931) وهو معامل صدق قوي مما يدل على أن المقياس صادق.

وبما أن المقياس المتعلق **بمدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية**، ثابت وصادق يعني أنه صالح للقياس.

- **صدق وثبات المقياس الثالث** : نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرونباخ يساوي (0,799) وهو معامل ثبات قوي مما يدل على ثبات المقياس. كما نلاحظ معامل الصدق يساوي (0,893) وهو معامل صدق قوي مما يدل على صدق المقياس.

وبما أن المقياس المتعلق **بمدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي**، ثابت وصادق يعني أنه صالح للقياس.

مما سبق ومن خلال النتائج المتحصل عليها نجد أن معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيانة بلغ (0,905) وهذا يدل على أن أداة الدراسة ذات ثبات كبير، كما وجدنا أن معامل الصدق مساوي لـ (0,951) وهو معامل قوي جدا، مما يزيد من ثقة وصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها. ومنه نستنتج أن أداة الإستبانة صادقة وثابتة في جميع محاورها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة الأصلية.

IV-2- النتائج والمناقشة

بهدف عرض وتحليل نتائج الدراسة فيما يخص محاور الاستبانة، قمنا بإجراء المعالجة الإحصائية للبيانات من خلال ما يلي:

1- عرض النتائج و اختبار الفرضيات

2- مناقشة النتائج وتفسيرها

IV-2-1- عرض النتائج و اختبار الفرضيات

قمنا بعرض النتائج المتوصل إليها واختبار فرضيات الدراسة الميدانية لقياس درجة الموافقة حول واقع أهداف المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية، باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبانة. حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستجوبين على جميع أسئلة محاور الدراسة الثلاث، مع مقارنة كل فقرة حسب مقياس ليكارت الثلاثي[326] كما يلي :

الجدول رقم (17-7) : يوضح تصنيف الإجابات وفق المتوسط الحسابي المرجح

المجالات	درجة القياس	مجال المتوسط الحسابي المرجح	الدرجة المكافئة للمقياس الأول	الدرجة المكافئة للمقياس الثاني	الدرجة المكافئة للمقياس الثالث
المجال الأول	غير موافق	من 1 الى 1.66	ضعيف	غير فعال	ضعيف
المجال الثاني	محايد	من 1.67 الى 2.33	متوسط	ضعيف	متوسط نوعا ما
المجال الثالث	موافق	من 2.34 الى 3	قوي	فعال	قوي

المصدر : من إعداد الطالبة

326-ملاحظة : بما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق- محايد –غير موافق) مقياس ترتيبي والأرقام التي تدخل في البرنامج عبارة عن أوزان وهي (موافق =3، ومحايد =2، وغير موافق = 1) يتم حساب طول الفترة كالتالي : حاصل قسمة 2 على 3 وهي تساوي 0.66

الفرع الأول : عرض النتائج

أولا : اختبار الفرضيات :

1- اختبار الفرضية الأولى : مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية

من خلال هذا العنصر سنحاول اختبار الفرضية الأولى والتي تنص على أنه :

" لا يوجد اهتمام بالمحاسبة من قبل الأطراف الفاعلة في بيئة الأعمال الجزائرية"

تحاول هذه الفرضية الإجابة على التساؤل الخاص بما مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية حسب آراء أفراد عينة الدراسة، من خلال طرح ستة (06) فقرات تحاول كل واحدة منها قياس أهمية المحاسبة لدى كل طرف من الأطراف الفاعلة في بيئة الأعمال الجزائرية، وللتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها قمنا بحساب المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، الأهمية النسبية ومدى استجابة أفراد العينة للفقرات الممثلة للمحور الأول، والجدول التالي يوضح النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة هذا المحور :

الجدول رقم (17-8) : مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الأهمية النسبية%
01	تحظى مخرجات المحاسبة في الجزائر باهتمام مختلف المتعاملين الاقتصاديين	**2,18**	**0,971**	محايد	72,7
02	يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار لدى المستخدمين	**1,98**	**0,957**	محايد	66
03	يحظى النظام المحاسبي المالي بنقاش بين مختلف المهتمين في بيئة الأعمال الجزائرية	**2,41**	**0,800**	موافق	80
04	تشارك الهيئة التنظيمية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، المهتمين في نقاشات حول النظام المحاسبي المالي	**1,76**	**0,866**	محايد	58,7
05	تؤثر المنظمات المهنية (المجلس الوطني للمحاسبة، المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) في صياغة مختلف المسائل المرتبطة بالتنظيم المحاسبي في الجزائر	**1,86**	**0,901**	محايد	62
06	يوجد مجموعات ضغط تحاول التأثير على التنظيم المحاسبي في الجزائر	**2,17**	**0,607**	محايد	72,3
مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية •		**2,05**	**0,238**	متوسط	-

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم : (05))

يتضح من الجدول رقم (17-8) أن المتوسط الحسابي للمحور الأول الخاص **بمدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية**، قد بلغت 2,05 بانحراف معياري قدره 0,238، وهي قيمة تقابلها درجة متوسط، كما يتضح أن أكثر العبارات أهمية هي العبارة الثالثة الموسومة بعبارة " يحظى النظام المحاسبي المالي بنقاش بين مختلف المهتمين في بيئة الأعمال الجزائرية" بأهمية نسبية تساوي 80% ومتوسط حسابي قدره 2,41، ثم تليها العبارات (العبارة الأولى، الثانية، الثالثة، الرابعة، والخامسة) بأهمية نسبية محصورة بين 58,7 و72,7، وبمتوسطات حسابية وانحرافات معيارية تراوحت بالترتيب ما بين : 1,76و2,18، و0,607و0,971، حيث تشير هذه النتائج إجمالا إلى تركز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن اتجاه محايد، وهذا ما يعني أن إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية يبقى متوسط من وجهة نظر المبحوثين وهذا ما يعني أن الفرضية الأولى غير محققة بمعنى عدم قبول صحة الفرضية.

2- اختبار الفرضية الثانية : مدى تمثيل أهداف القوائم المالية للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لبيئة الأعمال الجزائرية من خلال هذا العنصر سنحاول اختبار الفرضية الثانية والتي تنص على أنه :

" لا تمثل أهداف القوائم المالية بيئة الأعمال الجزائرية "

تحاول هذه الفرضية الإجابة على التساؤل الخاص بما مدى تمثيل أهداف القوائم المالية للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لبيئة الأعمال الجزائرية حسب آراء أفراد عينة الدراسة، من خلال طرح خمسة (05) فقرات تحاول كل واحدة منها قياس مدى تمثيل أهداف القوائم المالية للإطار المفاهيمي لواقع بيئة الأعمال الجزائرية، وللتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها قمنا بحساب المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، الأهمية النسبية ومدى استجابة أفراد العينة للفقرات الممثلة للمحور الثاني، والجدول التالي يوضح النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة هذا المحور :

الجدول رقم (17-9) : مدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الأهمية النسبية%
01	تصاغ أهداف القوائم المالية بشكل واضح ومحدد في بيئة الأعمال الجزائرية	**1,73**	**0,883**	محايد	57,7
02	تتوافق صياغة أهداف القوائم المالية بشكل مناسب مع متطلبات وظروف البيئة المحاسبية الجزائرية	**1,58**	**0,820**	غير موافق	52,7
03	تتم مراجعة هذه الأهداف وتكييفها بشكل دوري ومستمر وفقا للتغيرات في الظروف البيئية	**1,56**	**0,784**	غير موافق	52
04	هناك انسجام وتوافق واضح بين النظام المحاسبي المالي وأهداف القوائم المالية	**1,83**	**0,934**	محايد	61
05	تبذل الجهات المهنية المختصة جهود حثيثة في صياغة الأهداف المحاسبية	**1,81**	**0,866**	محايد	60,3
مدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية		**1,70**	**0,126**	ضعيف	-

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم : (06))

يتضح من الجدول رقم (17-9) أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني الخاص **بمدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية**، قد بلغت 1,70 بانحراف معياري قدره 0,126، وهي قيمة تقابل المستوى الضعيف من التمثيل، حيث نلاحظ أن كل إجابات أفراد العينة تركزت ضمن اتجاه محايد وغير موافق، ووفقا لترتيب عبارات المحور الثاني احتلت العبارة الرابعة (04) المرتبة الأولى بأهمية نسبية قدرت بـ61%، والتي نصت على أن " هناك انسجام وتوافق واضح بين النظام المحاسبي المالي وأهداف القوائم المالية " وبمتوسط حسابي قدره 1,83، ومن الملاحظ لقيمة المتوسط الحسابي للعبارة أنها تصنف ضمن المستوى الضعيف من السلم المعتمد. وهي نتيجة منطقية، بحكم أن الاطار المفاهيمي يتبنى أهداف محاسبية مستوحاة من بيئة أعمال انجلوساكسونية بعيدة كل البعد عن بيئة الأعمال الجزائرية، وهو ما تؤيده إجابة أفراد العينة بعدم موافقتهم على العبارتين الثانية والثالثة، واللتان نصتا على عدم توافق أهداف القوائم المالية مع متطلبات وظروف البيئة المحاسبية الجزائرية، وغياب تطوير هذه الأهداف وتكييفها بشكل دوري ومستمر وفقا للتغيرات في الظروف البيئية، وأخذت هاتين العبارتين المرتبتين الأخيرتين بمعدل متوسط منخفض قدره 1,58 و 1,56 على التوالي، بأهمية نسبية قدرت بـ 52,7 و 52 على الترتيب. وتشير هذه النتائج إجمالا إلى تركز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن اتجاه محايد، وهذا ما يعني أن تمثيل أهداف المحاسبة لبيئة الأعمال الجزائرية هو تمثيل ضعيف من وجهة نظر المبحوثين وهذا ما يعني أن الفرضية الثانية غير محققة بمعنى عدم قبول صحة الفرضية.

3- اختبار الفرضية الثالثة : ما مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي.

من خلال هذا العنصر سنحاول اختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه :

"لا تعكس القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي أهداف المحاسبة لبيئة الأعمال الجزائرية"

تحاول هذه الفرضية الإجابة على التساؤل الخاص بمدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب آراء أفراد عينة الدراسة، من خلال طرح اثنى عشر (12) فقرة تحاول كل واحدة منها قياس جانب معين من جوانب انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي، وللتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها قمنا بحساب المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، الأهمية النسبية ومدى استجابة أفراد العينة للفقرات الممثلة للمحور الثالث، والجدول التالي يوضح النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة هذا المحور :

الجدول رقم (17-10) : مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الأهمية النسبية%
01	تقوم بالرجوع لمفاهيم الإطار المفاهيمي عند مصادفتك لمشكل أو غموض مرتبط بالتسجيل المحاسبي	**2,71**	**0,648**	موافق	90,3
02	أثر الإطار المفاهيمي كفكرة على نظرتكم للمحاسبة	**2,08**	**0,905**	محايد	69,3
03	تغيّر منظوركم للمستخدمين بعد تبني النظام المحاسبي المالي	**1,82**	**0,915**	محايد	60,7
04	تغيّر منظوركم لأهمية جودة المعلومة المحاسبية بعد تبني النظام المحاسبي المالي	**2,21**	**0,925**	محايد	73,7
05	تغيّر منظوركم للإفصاح المحاسبي بعد تبني النظام المحاسبي المالي	**2,30**	**0,890**	محايد	76,7
06	تغيّر منظوركم للقياس المحاسبي بعد تبني النظام المحاسبي المالي، سواء بالطرق التقليدية (التكلفة التاريخية) أو الحديثة (القيمة العادلة)	**2,51**	**0,757**	موافق	83,7
07	تغيّر منظوركم للاعتراف بعد تبني النظام المحاسبي المالي	**1,86**	**0,909**	محايد	62
08	تغيّر منظوركم للقوائم المالية بعد تبني النظام المحاسبي المالي، فهل إضافة قائمة الخزينة والتغير في حقوق الملكية أثر في نظرة أهمية قائمة الميزانية والدخل أو أن الأمر لم يتغير؟	**1,84**	**0,881**	محايد	61,3
09	تخدم القوائم المالية بالدرجة الأولى : المستثمرين	**1,66**	**0,863**	غير موافق	55,3
10	تخدم القوائم المالية بالدرجة الأولى : إدارة الضرائب	**2,86**	**0,459**	موافق	95,3
11	تمثل القوائم المالية مصدر كاف للحصول على المعلومات اللازمة لمختلف الأطراف	**1,77**	**0,907**	محايد	59
12	تغيرت المحاسبة في الجزائر من الإهتمام بالجانب القانوني إلى الجانب الإقتصادي	**1,96**	**0,911**	محايد	65,3
مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي		**2,13**	**0,392**	متوسط	-

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم : (07))

يتضح من الجدول رقم (17-10) أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث الخاص **بمدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي**، قد بلغت 2,13 بانحراف معياري قدره 0,392، وهذا يعني أن درجة الموافقة الكلية لعينة الدراسة على عبارات هذا المحور كانت بدرجة محايد. ووفقا لترتيب عبارات هذا المحور، أخذت العبارة العاشرة التي تنص على أن " القوائم المالية تخدم بالدرجة الأولى : إدارة الضرائب " المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي قدره 2,86، حيث صنفت العبارة ضمن درجة موافق، بأهمية نسبية مرتفعة قدرت بـ 95,3%، الأمر الذي يؤكد أن معظم أفراد العينة يرون أن القوائم المالية موجهة بالدرجة الأولى لإدارة الضرائب، ثم تليها نفس الشيء العبارتين (الأولى، والسادسة) بأهمية نسبية قدرت بـ 58,7 و72,7 على التوالي، وبمتوسطات حسابية قدرت بالترتيب : 2,71 و2,51، تليها العبارات (الثانية، الثالثة، الرابعة، الخامسة، السابعة، الثامنة، الحادية عشر، والثانية عشر) بأهمية نسبية محصورة بين 59% و76,7%، ومتوسطات حسابية تراوحت مابين 1,77 و2,30 وهي قيم تقابل تصنيف محايد، حيث يرى أفراد العينة أن الإطار المفاهيمي قد غيّر نوعا ما من نظرتهم للمحاسبة، لتأتي العبارة التاسعة في الترتيب الأخير بأهمية نسبية قدرت بـ 55,3%، ومتوسط حسابي قدر بـ 1,66، التي تبدي عدم موافقة أفراد العينة على اعتبار أن المستثمر هو المستخدم الأساسي للقوائم المالية.

وهذا ما يعني أن انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي يعتبر متوسط من وجهة نظر المبحوثين وهذا ما يعني أن الفرضية الثالثة غير محققة بمعنى عدم قبول صحة الفرضية.

أ- أظهرت الدراسة فيما يتعلق بالسؤال الثالث عشر (13) أن 72% من المستجوبين، يتفقون على أن إدارة الضرائب هي المستخدم الأساسي الذي تُعد من أجله القوائم المالية، فيما اتفق 69,7% من أفراد العينة على أن البنوك تمثل المستخدم الثاني للقوائم المالية، ليحتل الدائنون المرتبة الثالثة، بنسبة 47%، يليه المساهمون بنسبة 35,6%، لتكون المرتبة الأخير للعمال بنسبة 78,8%، حسب ما يظهره الجدول رقم (17-11).

الجدول رقم (17-11) : ترتيب مستخدمي القوائم المالية على أساس الأولوية

الترتيب	المساهمين		البنوك		الدائنون		العمال		إدراة الضرائب		أكبر تكرار		اسم المستخدم
	التكرار	النسب %	التكرار	النسب%	النسب %	التكرار	التكرار	النسب%	التكرار	النسب %	تكرار	%	
1	18	13,6	14	10,6	0,8	1	4	3	**95**	**72**	95	72	إدراة الضرائب
2	13	9,8	**92**	**69,7**	6,8	9	1	0,8	17	12,9	92	69,7	البنوك
3	42	31,8	17	12,9	**47**	**62**	6	4,5	5	3,8	62	47	الدائنون
4	**47**	**35,6**	10	7,6	**41,7**	**55**	18	13,6	2	1,5	47	35,6	المساهمين
5	12	9,1	3	2,3	7,6	10	**104**	**78,8**	3	2,3	104	78,8	العمال

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم : (08))

نلاحظ من خلال الجدول رقم (17-11)أن ترتيب مستخدمي القوائم المالية كمايلي:

1-إدراة الضرائب 2-البنوك 3-الدائنون 4-المساهمين 5-العمال

ب-أظهرت الدراسة فيما يتعلق بالسؤال الرابع عشر (14) أن أفراد العينة يتفقون في ترتيبهم لأهداف القوائم المالية (حسب الجدول رقم (17-12))كالتالي :

1-أغراض تشريعية وجبائية؛

2-أغراض إدارية؛

3-لغرض الحصول على قروض بنكية؛

4-أغراض استثمارية؛

5-لغرض التسعير في البورصة.

الجدول رقم (17-12) : ترتيب أهداف القوائم المالية على أساس الأولوية

الترتيب	أغراض استثمارية		أغراض إدارية		أغراض تشريعية وجبائية		لغرض الحصول على قروض بنكية		لغرض التسعير في البورصة		أكبر تكرار		الهدف
	التكرار	النسب %	التكرار	النسب%	التكرار	النسب %	التكرار	النسب%	التكرار	النسب %	تكرار	%	
1	18	13,6	23	17,4	**76**	**57,6**	12	9,1	3	2,3	**76**	**57,6**	جبائية
2	23	17,4	**63**	**47,7**	15	11,4	30	22,7	1	0,8	**63**	**47,7**	إدارية
3	24	18,2	20	15,2	24	18,2	**63**	**47,7**	1	0,8	**63**	**47,7**	بنكية
4	**62**	**47**	26	19,7	13	9,8	20	15,2	11	8,3	**62**	**47**	استثمارية
5	9	6,8	5	3,8	8	6,1	5	3,8	**105**	**79,5**	**105**	**79,5**	البورصة

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS (الملحق رقم : (09))

4- توجد فروق ذات دلالة احصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب الخبرة المهنية

H_0=لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب الخبرة المهنية.

H_1=توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب الخبرة المهنية.

سنحاول من خلال هذا العنصر اختبار الفرضية الصفرية للإجابة على التساؤل المتعلق بالفروقات ذات الدلالة الإحصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب الخبرة المهنية، حيث سيتم اختبار هذه

الفرضية بالاعتماد على اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA، الذي يتم الاعتماد فيه على مستوى معنوية 0.05 والذي ستقبل عنده الفرضية الصفرية ويتم رفضها في حالة مستوى المعنوية أقل من 0.05 وقبل استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي، لابد من توفر شروط استخدام هذا الاختبار وهي : أن تكون البيانات كمية، الاستقلالية، والتوزيع الطبيعي للفئات.
بما أن الشرطين الأول والثاني محققين، لنتحقق من الشرط الثالث.

شرط الاعتدالية :

الجدول رقم (17-13) : اختبار شابيرو –ويليك للاعتدالية

اختبار شابيرو –ويليك للاعتدالية			
ما مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي	**الخبرة المهنية**	**قيم الاختبار**	**مستوى الدلالة Sig**
	أقل من 10 سنوات	0,956	0,034
	من 10 إلى 20 سنة	0,854	0,01
	أكثر من 20 سنة	0,795	0,01

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج SPSS (انظر الملحق رقم (10))

نلاحظ من خلال الجدول رقم (17-13) أن قيمة الاختبار للفئات الثلاثة تساوي بالترتيب 0,956، 0,854، و0,795، عند مستوى دلالة 0,034 =**Sig**، 0,01 =**Sig** و0,01 =**Sig** على التوالي، وهي أصغر من مستوى الدلالة 0,05، ومنه الاعتدالية للعينة غير محققة.

وبالتالي شرط الاعتدالية غير محقق، ومنه لا نستطيع استخدام اختبار ANOVA، إذن نستخدم كروسكال –ولايس:

الجدول رقم (17-14) : اختبار كروسكال –ولايس

ما مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي	**الخبرة المهنية**	**متوسط الرتب**	**قيم الاختبار H**	**مستوى الدلالة Sig**
	أقل من 10 سنوات	68,31	0,246	0,884
	من 10 إلى 20 سنة	64,85		
	أكثر من 20 سنة	65,64		

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج SPSS (انظر الملحق رقم (11))

من الجدول نلاحظ أن متوسط الرتب لفئة (أقل من 10 سنوات) تساوي 68,31، بينما متوسط الرتب لفئة (من 10 إلى 20 سنة) تساوي 64,85، ومتوسط الرتب للفئة الثالثة (أكثر من 20 سنة) تساوي 65,64.

ويتضح من الجدول كذلك أن قيمة الاختبار كروسكال –ولايس قدرت بـ 0,246 =**H** عند مستوى دلالة **Sig**=0,884، وهي أكبر من مستوى الدلالة **0,05**، ومنه نقبل الفرض الصفري **H0** الذي ينص على أنه " **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب الخبرة المهنية**".

5– توجد فروق ذات دلالة احصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب القطاع؛

H_0=لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب القطاع؛
H_1=توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب القطاع.

سنحاول من خلال هذا العنصر اختبار الفرضية الصفرية للإجابة على التساؤل المتعلق بالفروقات ذات الدلالة الإحصائية في في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب القطاع، حيث سيتم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على اختبار t، الذي يتم الاعتماد فيه على مستوى معنوية 0.05 والذي ستقبل عنده الفرضية الصفرية، ويتم رفضها في حالة مستوى المعنوية أقل من 0.05 وقبل استخدام اختبار t ، لابد من توفر شروط استخدام هذا الاختبار وهي : أن تكون البيانات كمية، الاستقلالية، والتوزيع الطبيعي للفئات.
بما أن الشرطين الأول والثاني محققين، لنتحقق من الشرط الثالث.
شرط الاعتدالية :

الجدول رقم (17–15) : اختبار شابيرو –ويليك للاعتدالية

ما مدى انعكاس أهداف	**القطاع**	**قيم الاختبار**	**مستوى الدلالة sig**
المحاسبة في القوائم المالية	القطاع الخاص	0,868	0,001
للنظام المحاسبي المالي	القطاع العام	0,950	0,025

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج SPSS (انظر الملحق رقم (12))

نلاحظ من خلال الجدول رقم (17–15) أن قيمة الاختبار للفئتين تساوي بالترتيب 0,868و 0,950، عند مستوى دلالة 0,001 =**Sig** و0,025 =**Sig** على التوالي، وهي أصغر من مستوى الدلالة 0,05، ومنه الاعتدالية للعينة غير محققة.

وبالتالي شرط الاعتدالية غير محقق، ومنه لا نستطيع استخدام اختبار t، إذن نستخدم مان –وينتي:

الجدول رقم (17-16) : اختبار مان –وينتي

ما مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي	القطاع	متوسط الرتب	قيم الاختبار U	مستوى الدلالة Sig
	القطاع الخاص	59,73	1578,000	0,013
	القطاع العام	76,28		

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج SPSS (انظر الملحق رقم (13))

من الجدول نلاحظ أن متوسط الرتب لفئة القطاع الخاص تساوي 59,73، بينما متوسط الرتب للقطاع العام تساوي 76,28. ويتضح من الجدول كذلك أن قيمة الاختبار مان –وينتي قدرت بـ 1578 =**U** عند مستوى دلالة 0,013=**Sig**، وهي أصغر من مستوى الدلالة **0,05**، ومنه نرفض الفرض الصفري **H0**، ونقبل الفرض البديل **H1** الذي ينص على أنه " **توجد فروق ذات دلالة إحصائية في انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب القطاع**".

ثانيا : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه المحاور الثلاثة (مصفوفة الارتباط بيرسون) (الصدق البنائي)

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحاور الثلاث من الاستبيان المتعلقة بمصفوفة الارتباط.

الجدول رقم (17-17) : مصفوفة الارتباط بين المحاور الثلاثة

المحاور		مدى اهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية	مدى تمثيل أهداف المحاسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية	مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي
مدى اهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية	c. pearson	**1**	**0,673**	**0,679**
	Sig	**-**	**0,001**	**0,001**
	N	**132**	**132**	**132**
مدى تمثيل أهداف القوائم المالية للبيئة المحاسبية الجزائرية	c. pearson	**0,673**	**1**	**0,742**
	Sig	**0,001**	**-**	**0,001**
	N	**132**	**132**	**132**
مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي	c. pearson	**0,679**	**0,742**	**1**
	Sig	**0,001**	**0,001**	**-**
	N	**132**	**132**	**132**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاستعانة بنظام SPSS

يوضح الجدول رقم (17-17) معامل الارتباط لبيرسون الذي يبين طبيعة وقوة العلاقة ما بين كل اثنين من هذه المحاور الثلاثة، حيث يأخذ قيمة ما بين [1,1-].

ومن خلاله نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين المحور الأول والمحور الثاني يساوي r=0,673 عند مستوى معنوية sig=0,001 أقل من المستوى العام للدلالة 0,05، أي أنه توجد علاقة متوسطة بين اهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية و مدى تمثيل أهداف المحاسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية.

كذلك نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين المحور الأول والمحور الثالث يساوي r=0,679 عند مستوى معنوية sig=0,001 أقل من المستوى العام للدلالة 0,05، أي أنه توجد علاقة متوسطة بين اهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية وانعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي.

بينما نجد أن معامل الارتباط بيرسون بين المحور الثاني والمحور الثالث يساوي r=0,742 عند مستوى معنوية sig=0,001 أقل من المستوى العام للدلالة 0,05، أي توجد علاقة قوية بين مدى تمثيل أهداف المحاسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية وانعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي.

وبما أن قيم معاملات الارتباط جاءت موجبة، فهي بذلك تعكس وجود ارتباط وعلاقة طردية بين المتغيرات والمحاور المشكلة للاستبانة، حيث تراوحت درجة الارتباط بين المتوسط والقوي، ومنه يمكن اعتبار محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

الفرع الثاني : مناقشة النتائج :

سنحاول من خلال هذا الجزء تفسير ومناقشة النتائج المتوصل إليها سابقا باستخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية، وهذا من خلال النتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان، والنتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة. وقد قُسم هذا الجزء إلى أربعة فروع، الفرع الأول يناقش نتائج مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية، أما الفرع الثاني يناقش نتائج مدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية، ويتطرق الفرع الثالث لدراسة مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي، وفيما يخص الفرع الرابع والخامس فقد تناولا تقييم فروقات الإجابات لأفراد عينة الدراسة لمدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب الخبرة المهنية والقطاع.

أولا : دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية

من خلال عرض النتائج والتحليلات المتوصل إليها ووصفها والمتعلقة بمدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية حسب رؤية أفراد عينة الدراسة فيما سبق، يتسنى لنا في هذا العنصر مناقشة هذه النتائج وتفسيرها، حيث نرى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن مستوى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية متوسط، وقد يرجع السبب في ذلك إلى :

- تأخذ المعلومات المحاسبية مكانة ضعيفة في عملية اتخاذ القرار، بحكم أن عملية اتخاذ القرار ليست عملية نموذجية في بيئة الأعمال الجزائرية، فهو مجال مهمل تقريبا، والقرارات عادة ليست مبنية على أرضيات قوية من المعلومات أو نتائج بحثية،

وهو ما تدعمه دراسة (حميد فطيمة، 2017) التي وجدت أن القانون يشجع السرية في الإفصاح من خلال فرضه إيداع قائمتين فقط، ضف إلى ذلك كون النشرة الرسمية للإعلانات القانونية BOAL والتي يتم عن طريق الاشهار القانوني غير متوفر لعامة الجمهور بكل سهولة، أما بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية فهم لا يكترثون بهذه النشرة رغم اعتبارها الوسيلة الوحيدة للحصول على معلومات عن المؤسسات الغير مسعرة في البورصة؛

- التطبيق الإلزامي لـ SCF وسرعة تطبيقه، جعلت منه نظام مبهم وصعب الفهم، فرض ضرورة مناقشته بين مختلف المتعاملين في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- يعتبر دور المجلس الوطني للمحاسبة محدود من الناحية العملية، حيث تمحور عمله منذ صدور النظام المحاسبي المالي في إعدادبعض المذكرات المنهجية التي تبين طريقة التطبيق الأول لـ SCF، بالإضافة لبعض المناقشات والآراء التي تتطابق جميعها تقريبا مع الأسئلة التي أثارتها الكيانات الملزمة بتطبيق هذا النظام، فالسلطة الحقيقية للتوحيد المحاسبي في الجزائر تقع على عاتق مديرية توحيد المحاسبة التابعة لوزارة المالية. وهو ما توصلت له دراسة (Djamel Khouatra& Mohamed El Habib Merhoum, 2018)؛
- إن نظام التوحيد والتنظيم المحاسبي في الجزائر تطور في اتجاه تعزيز صلاحيات الدولة المتمثلة في وزارة المالية، على حساب المنظمات المهنية، الذي يعتبر تأثيرها شبه منعدم في صياغة مختلف المسائل المرتبطة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية.

ثانيا : دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية

من خلال عرض النتائج والتحليلات المتوصل إليها ووصفها والمتعلقة بمدى تمثيل أهداف المحاسبة لبيئة الأعمال الجزائرية حسب رؤية أفراد عينة الدراسة فيما سبق، يتسنى لنا في هذا العنصر مناقشة هذه النتائج وتفسيرها، حيث نرى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن مستوى تمثيل أهداف المحاسبة لبيئة الأعمال الجزائرية ضعيف، وقد يرجع السبب في ذلك إلى :

- تبنت الجزائر إطار مفاهيمي ذو خلفية انجلوساكسونية، يكتنفه الغموض من ناحية أهداف القوائم المالية، إذ أن المشرع الجزائري لم يتطرق لوضع أهداف محاسبية تُجسد واقع البيئة المحاسبية الجزائرية، بل تبناها ضمنيا ضمن الإطار المفاهيمي لـ SCF، وهو ما يبرر ضعف تمثيل أهداف المحاسبة لبيئة الأعمال الجزائرية. كذلك تتوافق نتائج هذا المحور مع النتائج المتوصل إليها سابقا حول مكانة النظام الإقتصادي الجزائري في النظام الرأسمالي، إذ نجد أن أهداف المحاسبة في النظام الرأسمالي تختلف تماما عن واقع بيئة الأعمال الجزائرية التي تعتبر بعيدة كل البعد عن هذا النظام.

ثالثا : دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي

من خلال عرض النتائج والتحليلات المتوصل إليها ووصفها والمتعلقة بمدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي حسب رؤية أفراد عينة الدراسة فيما سبق، يتسنى لنا في هذا العنصر مناقشة هذه النتائج وتفسيرها، حيث نرى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن مستوى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي متوسط، وقد يرجع السبب في ذلك إلى :

- إن أغلب المصطلحات المستعملة من جودة المعلومة المحاسبية، الإفصاح، القياس، إلى الإعتراف، أخذت حيز كبير من الإهتمام في بيئة الأعمال الجزائرية، بحكم أنها مصطلحات جديدة، ولكن كان النقاش على المستوى المفاهيمي لا التطبيقي. وكمثال على ذلك أن أغلب التكوينات المصاحبة لتطبيق النظام المحاسبي المالي تحدثت عن مفهوم الجودة المحاسبية، الإفصاح والاعتراف لكنها في الواقع غير موجودة؛
- زادت أهمية قائمة تدفقات الخزينة أكثر، بعد الأزمة المالية العالمية، والتي عرف من خلالها المستثمرين أن المشكل ليس مشكل دخل، بل هو مشكل متعلق بمخاطر تدفقات الخزينة. وعلى العكس من ذلك في الجزائر حيث لم تحظى هذه القائمة بالاهتمام ذاته وهو الأمر نفسه بالنسبة لقائمة حقوق الملكية، ويرجع ذلك لطبيعة المؤسسات التي تعتبر معظمها مؤسسات عائلية، بالاضافة لمحدودية البورصة الجزائرية، وبالتالي عدم وجود انفتاح لرأس المال؛
- اعتبر معظم أفراد العينة أن إدارة الضرائب هي المستخدم الرئيسي للقوائم المالية، وأن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو تلبية احتياجات ادارة الضرائب من المعلومات بالدرجة الأولى، وهو ما لم يشير إليه النظام المحاسبي المالي لا في القانون 11/07 ولا في المرسوم التنفيذي 156/08.

لكن بالاعتماد على صحة الفرضية الأولى نجد أن الجزائر قد سارت على نفس خطى مجلس IASB، فقد اعتمد النظام المحاسبي المالي ضمنيا، نفس مستخدمي وأهداف القوائم المالية للـ IASB، والذي حدد اطاره لسنة (1989) مجموعة من المستخدمين واحتياجاتهم من المعلومات مثل: المستثمرين، الموظفين، المقرضين، الموردين وغيرهم من الدائنين، العملاء، الحكومات وممثليهم والجمهور، غير أنه ركز على تلبية احتياجات المستثمرين بالدرجة الأولى بإعتبارهم من مقدمي رأس المال ويتحملون المخاطر، كما ذكر الإطار أن تلبية القوائم المالية لاحتياجات المستثمرين من المعلومات قد تلبي احتياجات العديد من المستخدمين الآخرين.

ولكن بالاستناد إلى القانون التجاري المنظم للشركات، نجد أن المشرع الجزائري ركز على المساهمين والملاك كمستخدمين أساسين للقوائم المالية. من خلال المادة (678) التي يُلزم فيها مجلس الإدارة أو ما يقوم مقامه بتقديم التقرير السنوي عن تسيير المؤسسة إلى الجمعية العامة للمساهمين مرفقا بالقوائم المالية وبتقرير محافظ الحسابات. وتصادق الجمعية العامة على القوائم المالية للشركة اعتمادا على التقريرين السابقين.

نلاحظ أن هناك تضارب في تحديد مستخدمي القوائم المالية في الجزائر، نظرا لتعقد البيئة المحاسبية الجزائرية، وتغليب القوانين الجبائية على المحاسبية وتعقدها.

ولعل المشرع الجزائري، استشعر هذا التضارب في تحديد المستخدمين، عند حذفه الفقرة الخاصة بهم من النسخة النهائية للنظام المحاسبي المالي، حيث حددهم في خمس فئات في مشروع SCF، الفئة الأولى تضم مسيري المؤسسة ومجلس الإدارة، ثم مقدمي الأموال من الملاك والمساهمين والبنوك وغيرهم في الفئة الثانية، وتم تصنيف مختلف الإدارات والهيئات كإدارة الضرائب وهيئات الإحصاء والتخطيط والرقابة وغيرها في الفئة الثالثة، أما الفئة الرابعة فتضم المتعاملين مع المؤسسة كشركات التأمين والعمال والموردون والزبائن، وفي الأخير أصحاب المصالح الآخرين والجمهور العام. مما أدى

في الأخير إلى عدم إدراج مستخدمي القوائم المالية نهائيا ضمن النظام المحاسبي المالي. (دراسة هوام جمعة، سلامي منير، 2019).

وبالتالي نلاحظ أن هناك مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة، مما يستوجب وضع أهداف محاسبية تهدف للاستجابة لاحتياجات هؤلاء المستخدمين. أي أن التركيز على تلبية احتياجات المستثمرين لوحدهم، لا تخدم بيئة الأعمال الجزائرية.

رابعا : الإجابة على الاشكال الرئيسي للاستبانة حول واقع أهداف المحاسبة في بيئة الإبلاغ المالي

إن عملية تحديد أهداف المحاسبة تتطلب تحديد مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات، ومنه نجد أن الهدف العام للمحاسبة في الجزائر هو تلبية احتياجات ادارة الضرائب من المعلومات بالدرجة الأولى، باعتباره المستخدم الرئيسي للقوائم المالية.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا معرفة واقع أهداف المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية حيث أجريت الدراسة الميدانية على عينة ممثلة في الأكاديميين والمهنيين في مجال الاختصاص وكذا المؤسسات الاقتصادية والمالية، لمعرفة مدى اهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية، بالإضافة إلى معرفة مدى تمثيل هذه الأهداف لبيئة الأعمال الجزائرية ، والتعرف على مدى الاختلاف بين أهداف المحاسبة المتبناة في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والأهداف الواقعية لبيئة الأعمال الجزائرية، وقد أبرزت الدراسة الميدانية جملة من النتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- أن إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية، متوسطة من وجهة نظر المبحوثين؛
- أن تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية هو تمثيل ضعيف من وجهة نظر المبحوثين؛
- يعني أن الاختلاف بين أهداف المحاسبة المتبناة في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والأهداف الواقعية لبيئة الأعمال الجزائرية يبقى متوسط من وجهة نظر المبحوثين.

الخـــاتمـــــة

خاتمـة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع تأثير تبني الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية على توجه أهداف القوائم المالية في الجزائر، البحث عن أهداف ومستخدمي القوائم المالية في سياق بيئة الأعمال الجزائرية، على ضوء تغيير النموذج المحاسبي، من خلال تبني إطار مفاهيمي ذو مرجعية انجلوساكسونية، وفي ظل التأثير الكبير لنموذج المحاسبة القارية على المحاسبة في الجزائر، حيث يهدف أحدهما إلى انتاج معلومات مفيدة لصنع القرار الاقتصادي والآخر لغرض ضريبي بحت.

أثار موضوع تعميم مفاهيم الإطار المفاهيمي لد IASB على دول العالم، تحت رداء التوافق الدولي، النقاش بين العديد من الباحثين الذين يفندون الرأي السائد بأن الأهداف المحاسبية واحدة. حيث يجمعون عن اختلاف الأهداف المحاسبية باختلاف العوامل الاقتصادية، السياسية، والثقافية وغيرها. ويعتبر الاطار المفاهيمي الخلفية الفكرية التي تعتمد من خلاله الهيئات الدولية، نشر أهداف موحدة على كل العالم، من فرض تبني أو تحت ضغط الاصلاحات المحاسبية.

و الجزائر كغيرها من الدول فرض عليها هذا النظام وهذا من خلال التوجه نحو إلغاء نظام محاسبي كامل، دام لقرابة 33 سنة، وتعويضه بنظام محاسبي آخر يختلف في محتواه ومرجعيته، ويعتبر نموذج مُستلاً من النموذج الدولي القائم (معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية). حيث تم إعتماده كخطوة إصلاحية للممارسات المحاسبية في الجزائر بدعوى قدرته على الوفاء بمتطلبات البيئة الإقتصادية الجزائرية.

وقد عُلج هذا الموضوع من خلال أربعة فصول، تناول الفصل الأول تطور الأدبيات النظرية في تناول قضايا الاطار المفاهيمي، من خلال عرضنا الى الإطار العام لكل ما يتعلق ويربط بين المتغيرين الإطار المفاهيمي وأهداف التقارير المالية، أما الفصل الثاني فقد خصص لتحليل الادبيات النظرية حول قضايا أهداف التقارير المالية، أما الفصل الثالث فتناولنا فيه دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومدى ملائمته لبيئة الأعمال الجزائرية، وذلك بغرض التعرف على الأهداف المحاسبية التي يتبناها النظام المحاسبي المالي، بالاضافة لمعرفة مكانة الاقتصاد الجزائري في النظام الرأسمالي، أما الفصل الرابع والأخير فقد خصص لدراسة واقع أهداف المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية، من خلال استبانة.

ومنه يمكن استخلاص نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية، توصيات وآفاق، البحث بشكل عام على النحو التالي :

نتائج الدراسة :

أولا : النتائج العامة للدراسة

- تبين الخلفية التاريخية للاطار المفاهيمي أنه نتاج ظروف بيئية وفكرية أنجلوساكسونية؛
- يعتبر الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، نسخة طبق الأصل للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية؛
- معظم التغييرات التي طرأت على الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (2018،2010،1989)، لم تحل أغلب المسائل المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للاطار المفاهيمي؛
- يمثل الاطار المفاهيمي أداة في يد النيوليبرالية، إذ يعمل على تهيئة الارضية المفاهيمية الخصبة لتغلغل الأمولة، على المستوى المحاسبي؛
- إن تحديد الأهداف المحاسبية بشكل واضح ودقيق، يمثل الركيزة الأساسية في بناء الأنظمة المحاسبية حتى تكون ذات فعالية؛
- الإصلاحات التي جاءت في CF لا تعالج الأعراض التي تسببت بها أزمة 2008، بقدر ما تمثل شكل من أشكال طمس الحقائق المرتبطة بهذه الأزمة؛
- يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بتدويل أهداف المحاسبة من خلال إطار مفاهيمي موحد؛
- إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر تقني وليس إيديولوجي؛
- عدم محاكاة أهداف المحاسبة للنظام المحاسبي المالي لواقع بيئة الأعمال الجزائرية، حدى من فعالية هذا النظام؛
- مهنة المحاسبة في الجزائر غير منظمة في الواقع العملي؛
- المشكل أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وقع بين ضغوط التطورات الإقتصادية المتسارعة على المستوى العالمي (التحديث)، وبين عدم ملائمته لبيئة لازمت المخطط المحاسبي الوطني قرابة 33 سنة.

ثانيا : نتائج اختبار الفرضيات

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدتها الباحثة، والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة العملية بشقيها المتمثلين في تقييم الواقع والاستقصاء من جهة أخرى، توصلت الباحثة أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

بخصوص **الفرضية الأولى** المتعلقة بتبنى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ضمنيا أهداف القوائم المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (CF 1989)، فقد تحقق من خلال الأثر الذي ألحقه غياب مستخدمي وأهداف القوائم المالية في الإطار المفاهيمي. إذ أن الإطار المفاهيمي هو عبارة عن بناء منطقي وتتابعي، يبتدأ بتحديد أولي لمستخدمي وأهداف القوائم المالية.

أما بخصوص **الفرضية الثانية** : لا تستجيب أهداف القوائم المالية للإطار المفاهيمي لد SCF، وجدنا أنه بناءا على تحليل بيئة الأعمال الجزائرية، بالإعتماد على مؤشر الحرية الإقتصادية، أن :

- الاقتصاد الجزائري احتل المرتبة 171 في مؤشر الحرية الاقتصادية؛
- كما يعتبر اقتصاد ريعي يعتمد بنسبة كبيرة على المداخيل البترولية، يقابله ضعف الإنتاج في القطاع الخاص؛
- نجد أن فئة المستثمرين هي فئة محدودة من حيث العدد، ومتمثلة في مؤسسات بدلا من أفراد.
- تمثل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نسبة كبيرة من النسيج المؤسسي الوطني، ويغلب عليها الطابع العائلي؛
- تعتبر البنوك المصدر الأول لتمويل المشاريع الاستثمارية، والذي ينحصر أغلبه في تمويل قطاع الطاقة؛
- غياب شبه تام لبورصة الجزائر؛
- العدد المتواضع للمؤسسات الأجنبية، وتركيزها على القطاع البترولي؛

كل هذه العوامل تختلف مع العوامل البيئية للنظام الرأسمالي الذي أُسست عليه أهداف القوائم المالية لهذا النظام، ومنه :

لا تستجيب أهداف القوائم المالية للإطار المفاهيمي لد SCF لبيئة الأعمال الجزائرية.

ثالثا : النتائج المتعلقة بالدراسة الميدانية

✓ **نتائج الفرضية الأولى:**

بالنسبة لنتائج الفرضية الأولى والمتمثلة في مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائري، فقد تم نفي صحة الفرضية، حيث تركز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن اتجاه محايد بمتوسط حسابي2,05 وانحراف معياري قدره، وهذا ما يعني أن إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية، متوسط من وجهة نظر المبحوثين، ومنه يمكن القول أن **إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة متوسط في بيئة الأعمال الجزائرية**، وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها وفق الآتي:

- تأخذ المعلومات المحاسبية مكانة ضعيفة في عملية اتخاذ القرار، بحكم أن عملية اتخاذ القرار ليست عملية نموذجية في بيئة الأعمال الجزائرية، فهو مجال مهمل تقريبا، والقرارات عادة ليست مبنية على أرضيات قوية من المعلومات أو نتائج بحثية، وهو ما تدعمه دراسة (حميد فطيمة، 2017) التي وجدت أن القانون يشجع السرية في الإفصاح من خلال فرضه إيداع قائمتين فقط، ضف إلى ذلك كون النشرة الرسمية للإعلانات القانونية BOAL والتي يتم عن طريق الاشهار القانوني غير متوفر لعامة الجمهور بكل سهولة، أما بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية فهم لا يكترثون بهذه النشرة رغم اعتبارها الوسيلة الوحيدة للحصول على معلومات عن المؤسسات الغير مسعرة في البورصة؛
- التطبيق الإلزامي لد SCF وسرعة تطبيقه، جعلت منه نظام مبهم وصعب الفهم، فرض ضرورة مناقشته بين مختلف المتعاملين في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- يعتبر دور المجلس الوطني للمحاسبة محدود من الناحية العملية، حيث تمحور عمله منذ صدور النظام المحاسبي المالي في إعدادبعض المذكرات المنهجية التي تبين طريقة التطبيق الأول لد SCF، بالإضافة لبعض المناقشات والآراء التي تتطابق جميعها تقريبا مع الأسئلة التي أثارتها الكيانات الملزمة بتطبيق هذا النظام، فالسلطة الحقيقية للتوحيد المحاسبي في الجزائر تقع على عاتق مديرية توحيد المحاسبة التابعة لوزارة المالية. وهو ما توصلت له دراسة (Djamel Khouatra& Mohamed El Habib Merhoum, 2018)؛
- إن نظام التوحيد والتنظيم المحاسبي في الجزائر تطور في اتجاه تعزيز صلاحيات الدولة المتمثلة في وزارة المالية، على حساب المنظمات المهنية، الذي يعتبر تأثيرها شبه منعدم في صياغة مختلف المسائل المرتبطة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية.

✓ **نتائج الفرضية الثانية:**

بالنسبة لنتائج الفرضية الثانية والمتمثلة في لا تمثل أهداف القوائم المالية بيئة الأعمال الجزائرية، فقد تم إثبات نفي الفرضية، حيث كان المتوسط الحسابي لهذه المحور مساويا ل 1,7 وانحراف معياري قدره 0,126، وهذا ما يشير إلى تركز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن معيار محايد أي أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن أهداف المحاسبة تمثل بيئة الأعمال تمثيل ضعيف. وهذا لأن الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي يتبنى أهداف لا تستجيب لواقع البيئة الجزائرية، بل هي أهداف ذات توجه رأسمالي.

✓ **نتائج الفرضية الثالثة:**

بالنسبة لنتائج الفرضية الثالثة والمتمثلة في مدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية لنظام المحاسبي المالي، فقد تم نفي الفرضية وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها، حيث كان المتوسط الحسابي لهذا المحور مساويا ل 2,13 وانحراف معياري قدره 0,392، وهذا ما يشير إلى تركز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن معيار محايد أي أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن هناك انعكاس ضعيف نوعا ما لأهداف المحاسبة في القوائم المالية لنظام المحاسبي المالي. وهذا قد يرجع بالاساس لـ :

- إن أغلب المصطلحات المستعملة من جودة المعلومة المحاسبية، الإفصاح، القياس، إلى الإعتراف، أخذت حيز كبير من الإهتمام في بيئة الأعمال الجزائرية، بحكم أنها مصطلحات جديدة، ولكن كان النقاش على المستوى المفاهيمي لا التطبيقي. وكمثال على ذلك أن أغلب التكوينات المصاحبة لتطبيق النظام المحاسبي المالي تحدثت عن مفهوم الجودة المحاسبية، الإفصاح والاعتراف لكنها في الواقع غير موجودة؛
- زادت أهمية قائمة تدفقات الخزينة أكثر، بعد الأزمة المالية العالمية، والتي عرف من خلالها المستثمرين أن المشكل ليس مشكل دخل، بل هو مشكل متعلق بمخاطر تدفقات الخزينة. وعلى العكس من ذلك في الجزائر حيث لم تحظى هذه القائمة بالاهتمام ذاته وهو الأمر نفسه بالنسبة لقائمة حقوق الملكية، ويرجع ذلك لطبيعة المؤسسات التي تعتبر معظمها مؤسسات عائلية، بالاضافة لمحدودية البورصة الجزائرية، وبالتالي عدم وجود انفتاح لرأس المال؛
- اعتبر معظم أفراد العينة أن إدارة الضرائب هي المستخدم الرئيسي للقوائم المالية، وأن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو تلبية احتياجات ادارة الضرائب من المعلومات بالدرجة الأولى، وهو ما لم يشير إليه النظام المحاسبي المالي لا في القانون 11/07 ولا في المرسوم التنفيذي 156/08.

ومن خلال الاجابة على الاشكاليات الفرعية لمحاور الاستبانة، نجيب على إشكالية واقع الأهداف المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية :

إن عملية تحديد أهداف المحاسبة تتطلب تحديد مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات، ومنه نجد أن الهدف العام للمحاسبة في الجزائر هو تلبية احتياجات ادارة الضرائب من المعلومات بالدرجة الأولى، باعتباره المستخدم الرئيسي للقوائم المالية.

ثالثا : التوصيات :

- من الوهم اللجوء إلى فكرة التوافق الدولي من خلال CF، إذا ما تم الأخذ بعين الإعتبار الإختلاف في الأهداف المحاسبية، فقد يكون التوافق على مستوى الأطر المفاهيمية الوطنية أنسب وأقل ضررا على اقتصاديات الدول (خاصة الدول النامية منها)؛
- التحديد الواضح والدقيق لمستخدمي وأهداف القوائم المالية في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، يساهم في فعالية الاطار المفاهيمي في الواقع؛
- ضرورة فصل المحاسبة عن الجباية، خاصة اذا اعتبرنا أن النظام المحاسبي ولد ميتا قبل صدوره، بعد ما أشار المشرع الجزائري في قانون المالية التكميلي لسنة 2009، أن أي تعارض بين القوانين الجبائية والمحاسبية فأنه يُأخذ بالأولى على حساب الثانية؛
- ضرورة تصويب عملية تحيين SCF، مع الأخذ بعين الاعتبار التأثير المتبادل للنظامين الانجلوساكسوني والفرنكوجرماني في ظل ظروف بيئة الأعمال الجزائرية؛
- ضرورة تفعيل دور المنظمات المهنية، واشراكها في عملية تحيين وتطوير النظام المحاسبي المالي؛

رابعا : آفاق الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمنابها تبين لنا وجود بعض الجوانب المكملة للدراسة لا زالت تحتاج إلى المزيد من التحليل والدراسة، نذكر منها:

- دراسة العوامل المؤثرة في تحديد أهداف المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- اقتراح نموذج لإطار مفاهيمي وطني.

المـــراجـــع

أولا: المراجع باللغة:

الكتب:

1. البلقاوي، **نظرية المحاسبة**، تعريب رياض العبدالله، الجزء الأول، اليازوري، الأردن، 2009
2. النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس، الدار البيضاء، الجزائر، 2010
3. بهجت محمد، أهداف المحاسبة في اقتصاد اسلامي، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز–الاقتصاد الاسلامي**، دار المنظومة، العدد 6، 1994.
4. ريتشارد شرويدر وآخرون،**نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر،2006
5. سليمة طبايبية، **النظرية المحاسبية**، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)، عمان، الطبعة الأولى، 2016.
6. عبد الرحمان حميد الحميد، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2009.
7. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مطبعة ذات السلاسل للنشر، الطبعة الاولى، 1990.
8. محمد ياسين غادر، **مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العانة للمحاسبة**، سلسلة أطروحات الدكتوراه، المنظمة العربية للتنمية الادارية (جامعة الدول العربية)، مصر،2016.
9. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005.

البحوث الجامعية

1. آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة الجزائر 03، 2014
2. حسناء عطية حامد محمد، **التحفظ المحاسبي فى ضوء الاعتبارات الضريبية وأثره على دلالة القوائم المالية : دراسة تطبيقية فى بيئة الاعمال المصرية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة المنصورة، مصر، 2014.
3. سلامي منير، **آليات الحوكمة وتأثيرها على جودة المعلومات المالية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة باجي مختار، عنابة، 2020
4. طاطا إيمان، **أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2016.
5. عبد اللاوي سمير، **حقوق الملكية والنمو الاقتصادي في الجزائر– دراسة قياسية 2009–2019**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، 2021

6. عنون فؤاد، ضويفي حمزة، تقييم النظام المحاسبي المالي SCF في ظل مستجدات المعايير الدولية – IAS/IFRS – استطلاع أراء عينية من المهنيين و الأكاديميين– **مجلة الاقتصاد الجديد**، المجلد 12، العدد 03، 2021.

7. غرداين عبد الواحد، **خوصصة المؤسسات العمومية الجزائرية على ضوء التجارب الدولية، مذكرة دكتواره**، غير منشورة، جامعة وهران،2013.

8. فاطيمة حميد، **أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2017/2016.

9. فريد لطرش، **التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي** –التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة سطيف 1، 2017.

10. مداني بن بلغيث، **أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

11. مقدم خالد، **تبني معليير المحاسبة الدولية –حالة الجزائر**–، مذكرة ماجيستر غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

12. مهاوة أمال، **محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الإنتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية :دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.

المقال المنشور:

1. أشرف العبدون، عبد الرحمن اميدي، أثر التفكير الرأسمالي على الإطار النظري للمحاسبة–دراسة تحليلية نقدية–، **مجلة إقتصاد المال والأعمال**، المجلد03، العدد 2، جوان 2019.

2. بلعور سليمان، دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، **رؤى اقتصادية**، العدد السادس، جوان 2014،ص 202.

3. بن نعمون حمادو، تقييم برنامج خوصصة المؤسسات العمومية في الجزائر، **مجلة الأصيل للبحوث الإقتصادية والإدارية**، جامعة عباس الغرور– خنشلة، العدد 02، 2017.

4. بوحيتم نور الهدى، جماني مسعود، تأثير الانفتاح التجاري على الميزان التجاري في الجزائر خلال (1990–2017)، **مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية**، المجلد 06، العدد 02، 2020

5. جمعة هوام، منير سلامي، الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بين النظرية والقواعد التشريعية، **رماح للبحوث والدراسات**، العدد 32، جوان 2019.

6. حفيظ إلياس، بن علال بلقاسم، التجارة الخارجية والاستثمار الاجنبي لبمباشر في الجزائر والمغرب: ما هي أهم الدروس المستفادة؟، **مجلة اقتصاديات شمال افريقيا**، المجلد 14، العدد 19، 2018.

7. حكمت حمد حسن، **أفكار مقترحة حول بناء إطار مفاهيم المحاسبة للتقارير المالية في العراق**، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 09، العدد 18، 2017.

8. حمد فراس، بالرقي تيجاني، تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية –رؤية تحليلية نقدية، **مجلة معهد العلوم الاقتصادية**، المجلد 23، العدد 01، 2020.

9. خياري زهية، مناخ الاستثمار في الجزائر بين تقييمات التقارير الدولية والجهود المبذولة، **مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية**، المجلد الثالث، العدد الثاني، تسمسيلت، الجزائر، 2019.

10. رياض العبدلله، المحاسبة سلاح ايدولوجي نفاذ، عولمة المحاسبة: تجريدية لفرض توليفة معتقدات الدولة الواحدة على العالم،**المجلة العربية للإدارة**، مصر، 2007.

11. سامية حساين، مفهوم الحريات الاقتصادية بين المؤشر الإقتصادي والتكريس القانوني، **السياسة العالمية**، العدد 02، ديسمبر 2019.

12. سعد مقص، لعلا رمضاني، تطور القطاع الخاص ودوره في التنمية الاقتصادية في الجزائر، **مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية**، المجلد6، العدد 01، 2020.

13. سعيدي بن يحي، الرقابة على عملية خوصصة المؤسسات العمومية الإقتصادية في الجزائر، **مجلة البحوث القانونية والسياسية**، المجلد 02، العدد 15، جامعة سعيدة، 2020

14. شريف اسماعيل، حصيلة خوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية بين الطموح والمعوقات، **مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة**

15. مرزوق أحمد، الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر وعلاقته بالإطار التشريعي، **مجلة الاجتهاد للدراسات الاقتصادية والقانونية**، المجلد 8، العدد4، 2019.

16. صايم مصطفى، حوحو مصطفى، بورصة الجزائر حلقة مفقودة في تمويل التنمية الاقتصادية– الواقع، المعوقات والحلول.

17. عبد الفتاح أمين حسن وآخرون، صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية في ظل اختلاف المتغيرات البيئية، أفكار مطروحة وآراء مقترحة، **مجلة العلوم الاقتصادية والادارية**، مجلد 13، ع 47، 2007.

18. عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية– دراسة حالة ولاية بسكرة–، **المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية**، العدد 01، 2014.

19. غرداين عبد الواحد، التحول الاقتصادي ونقل الملكية بناء على التجربة الجزائرية والدولية، **المجلة الجزائرية للتسيير والاقتصاد**، المجلد10، العدد02، 2016.

20. وائل محمد عبد الوهاب، نحو اطار مفاهيمي موحد للمحاسبة المالية بالتطبيق على أهداف التقرير المالي، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، جامعة المنصورة، مج 41، ع 4، 2017.

وقائع التظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية):

- خالد مقدم، طلبة عادل، تأثير المنظومة القانونية في الجزائر على النظام المحاسبي المالي المحاسبية، الملتقى الوطني الإفتراضي حول تقييم وتحيين النظام المحاسبي المالي؛ كلية العلوم الإقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة المسيلة، 19 ماي 2021.

التقارير:

1. تقرير الانكتاد، 2015.
2. بنك الجزائر، التقرير السنوي التطور الاقتصادي والنقدي للجزائر، بنك الجزائر،2017.
3. الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية، عصرنة المصارف : انجازات وآفاق، 19 فيفري 2019

القرارات، القوانين، المراسيم:

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007
- الأمر رقم 01/09 المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر، العدد 44، 26جويلية 2009.
- المرسوم التنفيذي رقم 56/08 المؤرخ في 11 فبراير 2008

الويب:

1. https://www.heritage.org/index/about
2. **وكالة الأنباء الجزائرية**، قانون الاستثمار الجديد: إنشاء شباك وحيد لتسهيل مشاريع الأجانب، **تاريخ الإطلاع : 29 مارس 2022**، https://www.aps.dz/ar/economie/121156-2022-02-12-11-48-44
3. ولعل أبرز حادثة متأصلة بسبب البيروقراطية، تحول رأس مال خليجي بقيمة 8 مليارات د لدول مجاورة. https://ar.wikipedia.org/wiki اقتصاد_الجزائر
4. https://alsharq.com/opinion/03/03/2019
5. https://www.alaraby.co.uk/لجزائر-في-2018-سنة-صعبة-على-الحكومة-والمواطن
6. http://unctadstat.unctad.org/wds/TableViewer/tableView.aspx
7. https://www.albankaldawli.org/ar/country/algeria/publication/economic-outlook-spring-2016.
8. https://forms.gle/1fa5zQrrcbS6RJt78

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Alexander, David, Anne Le Manh-Béna, and Olivier Ramond. "Can the conceptual framework be all things to all (wo) men?." **Comptabilité sans Frontières**... The French Connection. 2013.
2. Alfred Gherbi, R., and A. Stettler. "Les cadres conceptuels comptables et les méthodes d'évaluation." ***L'Expert-Comptable Suisse*** 4 (2005).
3. Amblard, Marc. Le concept d'entité comptable: une interprétation par la théorie des conventions. THESE DOCTORAT. Université du Sud Toulon Var, **HAL** 1999.
4. Andrew Lennard, Stewardship and the Objectives of Financial Statements: AComment on IASB's Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information, Discussion Paper, 2008.
5. Aris Solomon, Jill Solomon, A CONCEPTUAL FRAMEWORK OF CONCEPTUAL FRAMEWORKS: POSITIONING CORPORATE FINANCIAL REPORTING AND CORPORATE ENVIRONMENTAL REPORTING ON A CONTINUUM, Paper number 04/05, Sheffield University, School of Management, 2000.
6. ASB, **Statement of Principles for Financial Reporting**, Accounting Standards Board, London, December 1999, chapter 01.
7. Benoît PIGÉ, La conception des entités dans le cadre conceptuel de l'IASB, **Revue Française de Comptabilité**, Juin 2010 N°
8. Bush Tim, **Where Economics Meets the Law: US versus non-US Financial Reporting Models** , Divided by a Common Language, ICAEW, London, 2005.
9. Burlaud, Alain, and Bernard Colasse. "Normalisation comptable internationale: le retour du politique?. " **Comptabilité-Contrôle-Audit** CCA, France 16.3 (2010).
10. Bernard Colasse, La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle, CAIRN, 2011.
11. Carol Lawrence and Jenice P. Stewart, DR SCOTT'S CONCEPTUAL FRAMEWORK, **The Accounting Historians Journal**, Vol. 20, No. 2 (December 1993)
12. Cerbah Kamelia, **L'Amélioration du climat des investissements en Algérie et son rôle dans la consolidation de la croissance économique 2000/2014**, Mémoire de fin d'études de troisième cycle spécialisé en finances publiques, Institue d'économie douanière et fiscale, IEDF, 2015
13. Colasse, Bernard, and Céline Michaïlesco. "Du discours des normalisateurs anglo-saxons sur la qualité de l'information comptable." ACCRA 2 (2021).
14. Carolyn J Cordery and Rowena Sinclair, DECISION-USEFULNESS AND STEWARDSHIP AS CONCEPTUAL FRAMEWORK OBJECTIVES:

CONTINUING CHALLENGES, **Social Science Research Network "SSRN"**, without country, 2017.

15. Chen, Rosita S. "Social and financial stewardship." **The Accounting Review** 50.3 (1975): 533-543.
16. Christoph Kuhner and Christoph Pelger, On the Relationship of Stewardship and Valuation—An Analytical Viewpoint, **ABACUS**, Sydney, Volume51, Issue3, 2015.
17. Christoph Pelger, The Return of Stewardship, Reliability and Prudence – A Commentary on the IASB's New Conceptual Framework, **Accounting in Europe**, 2019, pp 5,14
18. Dennis, Ian. "What is a conceptual framework for financial reporting?." **Accounting in Europe** 15.3 (2018).
19. Dennis, Ian. "The Conceptual Framework–A 'Long and Winding Road'…." **Accounting in Europe** 16.3 (2019).
20. David Sutton, Conceptual framework coherence: why and how, **WORKING PAPER SERIES No. 88,** 2011.
21. Djamel Khouatra, Evolution et diversite des systemes comptables : Le cas de systemes comptables francophones, **HAL**, France, Oct 2018
22. Djamel Khouatra, Mohamed El Habib Merhoum, Le Système Comptable Financier algérien entre les " Full IFRS " et la norme IFRS PME : Etude qualitative de sa mise en oeuvre par les entreprises, **HAL**, 2018
23. Facundo Alvaredo et al, **The World Inequality Report**, World Inequality Lab, 2018.
24. Ford Jonathan. "'The role of users' engagement in shaping financial reporting: should activists target accounting more?'–a practitioner view." **Accounting and Business Research** 51.5 (2021).
25. Fülbier, Rolf Uwe; Klein, Malte, Financial accounting and reporting in Germany: A case study on German accounting tradition and experiences with the IFRS adoption, Bayreuth Working Papers on Finance, Accounting and Taxation - **FACT**-Papers, Universität Bayreuth , 2013.
26. Gornik-Tomaszewski, Sylwia, and Yeong C. Choi. "The conceptual framework: Past, present, and future." ." ***Review of Business*** 38.1 (2018).
27. Graeme Dean, An Evolving Conceptual Framework?, **ABACUS**, Vol. 39, No. 3, 2003.
28. Geoffrey Whittington, Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review, **J. Account. Public Policy**, ScienceDirect, 27 (2008).
29. George Georgiou, The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users, **The British Accounting Review,** 42 (2010).
30. Htay, Sheila Nu Nu, and Syed Ahmed Salman. "Agency theory, stewardship theoryand stakeholder theory: An islamic perspective." **International Journal of Physical and Social Sciences**, 2013.
31. Heath, L. C**.**, "The Conceptual Framework as Literature", **Accounting Horizons**, Vol.2, n°2, 1988.

32. Hoarau, C, “Convergence IFRS - US GAAP : vers une hybridation des modes de normalisation ?“,**Sciences de gestion**, n° 54, 2006.
33. Heinle, Mirko S., and Christian Hofmann. "Soft information and the stewardship value of accounting disclosure." Or Spectrum, 33.2 (2011).
34. Joachim Gassen, Are stewardship and valuation usefulness compatible or alternative objectives of financial accounting?, Economic Risk, Berlin, 2008.
35. Jorg Baetge et al, German Accounting and IFRS: Limitations in the Convergence Potential of German National Accounting Standards Towards International Accounting Standards, **Springer International Publishing** Switzerland, 2016.
36. Jude A. Aruomoaghe and Mary Egabor, **Conceptual framework for financial accounting and reporting: The search for objectives**, Knowledge Review Volume 20 No 1, April, 2010.
37. Kevin Ow Yong et al, Theory and practice of the proposed conceptual framework: Evidence from the field, **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, 2016.
38. Kim, Tsygankov. "Conceptual Framework for Financial Reporting: Problems and Prospects**. " Корпоративные финансы** 15.1 (2021).
39. Miller, P. B. W**.** "The conceptual framework: myths and realities**", Journal of Accountancy**, Vol.159, n°3, 1985.
40. M. Cho et al. **Two conflicting definitions of relevance in the FASB Conceptual Framework**, J. Account. Public Policy 29 (2010).
41. Müller, Julian. "An accounting revolution? The financialisation of standard setting." **Critical Perspectives on Accounting** 25.7 (2014).
42. Norma Nussbaumer, DOES THE FASB’S CONCEPTUAL FRAMEWORK HELP SOLVE REAL ACCOUNTING ISSUES?, **Journal of Accounting Eductrliom**, Vol. 10, 1992.
43. PLATET-PIERROT, Françoise. **L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable: Etude du message du Président des sociétés cotées françaises**. 2009. Thèse de doctorat. Université Montpellier.
44. PAAinE, 2007. Stewardship/Accountability as an Objective of Financial Reporting. A comment on the IASB/FASB Conceptual Framework Project**. Pro-Active Accounting Activities in Europe**, EFRAG, Brussels, June 2007.
45. Pascal Dumontier et Bernard Raffournier, L'information comptable : Pour qui ? Pour quoi ?, ResearchGate, 1989.
46. Reed K. Storey, Conditions Necessary for Developing a Conceptual Framework, **Financial Analysts Journal**, Vol. 37, No. 3, Jun., 1981.
47. Richard Macve, What should be the nature and role of a revised Conceptual Framework for International Accounting Standards?, **China Journal of Accounting Studies**, 2014.
48. Rajni Mala, Parmod Chand, Commentary on phase A of the revised conceptual framework: Implications for global financial reporting, **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting,** 2015.

49. Richard Barker et Anne Mcgeachin, **An Analysis of Concepts and Evidence on the Question of Whether IFRS Should be Conservative, ABACUS**, Vol. 51, No. 2, 2015.
50. Sahil Jai Dutta. "**Financialisation: a primer**.", Transnational Institute, Amsterdam, October 2018.
51. Stefano Cascino et al, Who uses financial reports and for what purpose? Evidence from capital providers, **Accounting in Europe**, without country, 11 (2), 2014.
52. SOLOMON, Aris; SOLOMON, Jill. **A conceptual framework of conceptual frameworks: positioning corporate financial reporting and corporate environmental reporting on a continuum.** Sheffield University, School of Management.
53. Thomas A. King, Index investors and the return of stewardship accounting, Research in Accounting Regulation, 30 ,2018
54. TOUMI Abdelghani, BELKHARROUBI Hocine, Quel objectif assigné à la comptabilité en Algérie ?,International Journal of Business & Economic Strategy (IJBES), vol 7, 2018, p76
55. Terry Miller, Anthony B, James M, **Index of Economic Freedom**, The Heritage Foundation, 2019.
56. Whittington, Geoffrey. "Fair value and the IASB/FASB conceptual framework project: an alternative view." *Abacus* 44.2 (2008).
57. Whittington, Geoffrey. "Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review." Journal of Accounting and Public Policy 27.6 (2008) .
58. William H. Beaver, Joel S. Demski, The Nature of Financial Accounting Objectives: A Summary and Synthesis, **Journal of Accounting Research**, Vol. 12,1974,
59. YONG, and al. Theory and practice of the proposed conceptual framework: Evidence from the field. Advances in accounting
60. Zhang, Y, Accounting and Neoliberalism: A Critical Reading of IASB/FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting 2010, **Critical Perspectives on Accounting Conference**, Clearwater Beach, Florida, USA: Elsevier. 2011.
61. Zhang, Ying, and Jane Andrew, "Financialisation and the conceptual framework.", **Critical perspectives on accounting** 25.1 (2014).
62. Zhang, Ying. "**Fair value accounting as an instrument of neoliberalism in China**." (2012).
63. Zeff, S. A, The Objectives of Financial Reporting : A Historical Survey and Analysis, **Accounting and Business Research**, 4, 2013.

الملاحق

الملحق رقم : 01 نموذج الاستبانة باللغة العربية – الفرنسية

الشعبية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التخصص: محاسبة، جباية وتدقيق

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

سيدي الفاضل / سيدتي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

في إطار التحضير لأطروحة دكتوراه بعنوان " **تأثير تبني الإطار المفاهيمي على أهداف المحاسبة في الجزائر**"، يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة، للاستفادة من مشاركتكم في إثراء هذا الموضوع، والتي نأمل منكم الإجابة عنها بكل موضوعية.

ونحيطكم علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة و ستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي. فنجاح هذه الدراسة يتوقف على مشاركاتكم الفاعلة شاكرين لكم اهتمامكم الذي هو محل تقديرنا.

مع خالص التحيات

معلومة مهمة :

مفهوم الإطار المفاهيمي (ما يعرف بالإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي) : يشكل الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعالجات غير معالجة بموجب تأويل أو معيار.كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية **مفاهيم** لكل من الأصول، الخصوم المنتجات والأعباء **ومجال التطبيق والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية** ،بالإضافة إلى **أنواع الكشوف المحاسبية** أو **القوائم المالية وكيفية عرضها**.

الباحثة: قاق هجيرة
E :hadjira0501@gmail.com

القسم الأول : المعلومات الشخصية

يرجى من سيادتكم وضع علامة (√) في الخانة المناسبة لإجابتكم

1- المهنة /الوظيفة :

خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐

محاسب في مكتب المحاسبة ☐ رئيس دائرة المحاسبة (والمالية) في مؤسسة ☐

إطار محاسب في مؤسسة ☐ أستاذ جامعي تخصص محاسبة وتدقيق ☐

2- المستوى التعليمي :

دكتوراه ☐ ماجستير ☐ ماستر ☐ ليسانس ☐

شهادة مهنية في المحاسبة ☐

3- القطاع:

قطاع خاص ☐ قطاع عام ☐

4- الخبرة المهنية :

أقل من 10 سنوات ☐ من 10 إلى 20 ☐ أكثر من 20 ☐

5- ولاية النشاط : .....

القسم الثاني :أسئلة وفقرات الاستبيان

- **المحور الأول : أهمية المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية**

الترقيم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
01	تحظى مخرجات المحاسبة في الجزائر باهتمام مختلف المتعاملين الاقتصاديين			
02	يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار لدى المستخدمين			
03	يحظى النظام المحاسبي المالي بنقاش بين مختلف المتعاملين في بيئة الأعمال الجزائرية			
04	تشارك الهيئة التنظيمية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، المهتمين في نقاشات حول النظام المحاسبي المالي			
05	تؤثر المنظمات المهنية (المجلس الوطني للمحاسبة، المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) في صياغة مختلف المسائل المرتبطة بالتنظيم المحاسبي في الجزائر			
06	يوجد مجموعات ضغط تحاول التأثير على التنظيم المحاسبي في الجزائر			

- **المحور الثاني : مدى استجابة أهداف المحاسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية**

الترقيم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
01	تصاغ أهداف المحاسبة بشكل واضح ومحدد في بيئة الأعمال الجزائرية			
02	تتوافق صياغة الأهداف المحاسبية بشكل مناسب مع متطلبات وظروف البيئة المحاسبية الجزائرية			
03	تتم مراجعة هذه الأهداف وتكييفها بشكل دوري ومستمر وفقا للتغيرات في الظروف البيئية			
04	هناك انسجام وتوافق واضح بين النظام المحاسبي المالي وأهداف المحاسبة			
05	تبذل الجهات المهنية المختصة جهود حثيثة في صياغة الأهداف المحاسبية			

- **المحور الثالث : مدى إنعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية (هل تعكس القوائم المالية أهداف المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية؟)**

الترقيم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
01	تقوم بالرجوع لمفاهيم الإطار المفاهيمي عند مصادفتك لمشكل أو غموض مرتبط بالتسجيل المحاسبي			
02	أثر الإطار المفاهيمي كفكرة على نظرتكم للمحاسبة			
03	تغيّر منظوركم للعناصر التالية بعد تبني النظام المحاسبي المالي :			
	a. المستخدمون			
	b. أهمية جودة المعلومة المحاسبية			
	c. الإفصاح المحاسبي			
	d. الاهتمام بالقياس المحاسبي سواء بالطرق التقليدية (التكلفة التاريخية) أو الحديثة (القيمة العادلة)			
	e. على مستوى الاعتراف			
	f. القوائم المالية، فهل إضافة قائمة الخزينة والتغير في حقوق الملكية أثر في نظرة أهمية قائمة الميزانية والدخل أو أن الأمر لم يتغير؟			

	ولماذا؟.....				
06	تخدم القوائم المالية بالدرجة الأولى :				
	a. المستثمرين				
	b. إدارة الضرائب				
07	تمثل القوائم المالية مصدر كاف للحصول على المعلومات اللازمة لمختلف الأطراف				
08	تغيرت المحاسبة في الجزائر من الإهتمام بالجانب القانوني إلى الجانب الإقتصادي				

08- رتب مستخدمي القوائم المالية حسب الأولوية في البيئة المحاسبية الجزائرية (من 1 إلى 5):

المساهمون ◯ البنوك ◯ الدائنون ◯ العمال ◯ إدارة الضرائب ◯

09- رتب أولويات استخدام القوائم المالية حسب الغرض الرئيسي منها (من 1 إلى 5) :

- أغراض استثمارية (كدخول مساهم أو مستثمر في شراكة، مثل شراء شركة أو أسهمها) ◯
- أغراض إدارية (الاستعمال الداخلي من قبل الإدارة) ◯
- أغراض تشريعية وجبائية ◯
- لغرض الحصول على قروض بنكية ◯
- لغرض التسعير في البورصة ◯

و في الأخير نشكر لكم حسن تعاونكم و تفهمكم و شكرا.

République Algérienne Populaire & Démocratique
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université de Kasdi Merbah – Ouargla
Faculté des sciences économiques et des sciences commerciales et des sciences de gestion
Département des sciences financières et de comptabilité

Cher Monsieur / Madame,

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat intitulée **"L'impact de l'adoption du cadre conceptuel sur les objectifs de la comptabilité en Algérie"**, nous avons l'honneur de vous remettre ce formulaire afin de bénéficier de votre participation à l'enrichissement de ce sujet, Nous espérons que vous y répondrez en toute objectivité.

Nous vous informons que vos réponses seront entièrement confidentielles et ne seront utilisées qu'à des fins de recherche scientifique. Le succès de cette étude dépend de votre participation active, et nous vous remercions de votre attention, que nous apprécions.

Avec mes sincères salutations

Information importante :

Le concept de cadre conceptuel : Le cadre conceptuel de la comptabilité financière est un guide pour l'élaboration et l'interprétation des normes comptables et le choix de la méthode comptable appropriée lorsque certains traitements ne sont pas traités sous forme d'interprétation ou de norme. Le cadre comptable de la comptabilité financière comprend également les concepts de chaque actif, passif, produit et charge, domaine d'application, principes et conventions comptables, ainsi que les types d'états comptables ou de listes financières et la façon dont ils sont présentés.

Gag Hadjira
E :hadjira0501@gmail.com

Section I: Données personnelles

Veuillez cocher (X) dans la case appropriée

1- Profession/ fonction :

- Expert comptable ☐
- Commissaire aux comptes ☐
- Comptable agréé ☐

- Comptable dans une institution
- Comptable au bureau de la comptabilité
- Responsable du service Comptabilité (Finance) d'une institution
- Enseignant universitaire

Diplôme : licence ☐ master ☐ magister ☐ doctorat ☐
Certificat professionnel en comptabilité ☐
Expérience dans le domaine : Moins de 5ans ☐ 5-10 ans ☐
plus de 10 ans ☐
Secteur d'activité: public ☐ privé ☐
Votre wilaya de résidence:

Section II: Questions et paragraphes du questionnaire

Premièrement: L'importance de la comptabilité dans l'environnement des affaires algérien

N°	Interrogations	Désaccord	Neutre	D'accord
01	La production comptable de l'Algérie retient l'attention de différents opérateurs économiques			
02	L'information comptable est utilisée dans le processus décisionnel des utilisateurs			
03	Le Système Comptable Financier fait l'objet de discussions entre les différents clients de l'environnement des affaires algérien.			
04	L'organisme de réglementation du Conseil national de la comptabilité participe aux discussions sur le Système Comptable Financier.			
05	Les organisations professionnelles (Conseil national de la comptabilité, Organisation nationale des experts comptables, Commissaires aux comptes et comptables agréés) influencent la formulation de diverses questions liées à l'organisation comptable en Algérie.			
06	Il y a des lobbys qui essaient d'influencer l'organisation comptable en Algérie.			

Deuxièmement : La réactivité des objectifs comptables à l'environnement comptable algérien

N°	Interrogations	désaccord	Neutre	D'accord
01	Les objectifs comptables sont clairement et spécifiquement formulés dans l'environnement des affaires algérien.			
02	La formulation des objectifs comptables correspond de manière appropriée aux exigences et aux circonstances de l'environnement comptable algérien.			
03	Ces objectifs sont revus et ajustés périodiquement et continuellement en fonction des changements dans les conditions environnementales.			
04	Il existe une harmonie et un consensus clairs entre le système de comptabilité financière et les objectifs comptables.			
05	Les autorités professionnelles compétentes font des efforts déterminés dans la formulation des objectifs comptables			

Troisièmement : Mesure dans laquelle les objectifs comptables sont reflétés dans les états financiers

N°	Interrogations	désaccord	Neutre	D'accord
01	Vous revenez aux concepts du cadre conceptuel lorsque vous avez un problème ou une ambiguïté associée à l'enregistrement comptable.			
02	Le cadre conceptuel en tant qu'idée a-t-il influé sur votre vision de la comptabilité?(L'impact du cadre conceptuel comme idée sur votre vision de la comptabilité)			
03	Votre point de vue sur les éléments suivants a changé après l'adoption du système de comptabilité financière :			

	a) Utilisateurs d'états financiers			
	b) L'importance de la qualité des informations comptables			
	c) Divulgation comptable			
	d) Attention portée à la mesure comptable de façon traditionnelle (coût historique) ou moderne (juste valeur)			
	e) la comptabilisation comptable			
	f) Les états financiers, L'ajout de l'état du Trésor et la modification des droits de propriété ont-ils eu une incidence sur la pertinence du budget et de l'état des revenus ou n'ont-ils pas changé? Et pourquoi ?			
04	Les états financiers servent principalement à :			
	a. Investisseurs			
	b. Administration fiscale			
05	Les états financiers constituent une source d'information suffisante pour les différentes Parties.			
06	L'intérêt pour la comptabilité en Algérie est passé du juridique à l'économique.			

07- Classement des utilisateurs des états financiers par priorité dans l'environnement comptable algérien (1 à 5) :

Actionnaires ( ) Banques ( ) Créanciers ( ) Travailleurs ( )
Administration fiscale ( )

08- Prioriser l'utilisation des états financiers en fonction de leur objectif principal (1 à 5) :

• Fins d'investissement (comme l'entrée d'un actionnaire ou d'un investisseur dans une société de personnes, comme l'achat d'une société ou de ses actions) ( )
• Fins administratives (utilisation interne par la direction) ( )
• Finalités législatives et fiscales ( )
• Dans le but d'obtenir des prêts bancaires ( )
• Aux fins de la tarification en bourse ( )

الملحق رقم : 02 نتائج المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	6	4,5	4,5	4,5
	محافظ حسابات	27	20,5	20,5	25,0
	محاسب معتمد	25	18,9	18,9	43,9
	محاسب في مكتب المحاسبة	20	15,2	15,2	59,1
	رئيس دائرة المحاسبة والمالية في مؤسسة	6	4,5	4,5	63,6
	إطار محاسب في مؤسسة	26	19,7	19,7	83,3
	أستاذ جامعي تخصص محاسبة وتدقيق	22	16,7	16,7	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دكتوراه	22	16,7	16,7	16,7
	ماجستير / ماستر	62	47,0	47,0	63,6
	ليسانس	2	1,5	1,5	65,2
	شهادة مهنية في المحاسبة	46	34,8	34,8	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 10 سنوات	58	43,9	43,9	43,9
	من 10 إلى 20 سنة	52	39,4	39,4	83,3
	أكثر من 20 سنة	22	16,7	16,7	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

القطاع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قطاع خاص	78	59,1	59,1	59,1
	قطاع عام	54	40,9	40,9	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

ولاية النشاط

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	1	,8	,8	,8
	3	2	1,5	1,5	2,3
	4	2	1,5	1,5	3,8
	5	1	,8	,8	4,5
	6	2	1,5	1,5	6,1
	7	1	,8	,8	6,8
	9	2	1,5	1,5	8,3
	10	3	2,3	2,3	10,6
	12	2	1,5	1,5	12,1
	13	4	3,0	3,0	15,2
	14	3	2,3	2,3	17,4
	15	1	,8	,8	18,2
	16	11	8,3	8,3	26,5
	18	3	2,3	2,3	28,8
	19	5	3,8	3,8	32,6
	20	1	,8	,8	33,3
	21	1	,8	,8	34,1
	22	1	,8	,8	34,8
	23	3	2,3	2,3	37,1
	25	4	3,0	3,0	40,2
	27	2	1,5	1,5	41,7
	28	2	1,5	1,5	43,2
	29	1	,8	,8	43,9
	30	67	50,8	50,8	94,7
	31	1	,8	,8	95,5
	40	2	1,5	1,5	97,0
	43	1	,8	,8	97,7
	47	1	,8	,8	98,5
	48	1	,8	,8	99,2
	55	1	,8	,8	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الملحق رقم (03) : قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	الإسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة
01	فريد عوينات	أستاذ محاضر "أ"	جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–
02	فؤاد صديقي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–
03	عبد المالك زين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة
04	سارة بودربالة	أستاذ	جامعة عمار ثلجي –الأغواط–
05	بدر الدين عطاالله	أستاذ متعاقد	جامعة قاصدي مرباح ورقلة

الملحق رقم (04) : نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمحاور أداة الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,696	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,867	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,799	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,905	23

الملحق رقم (05) : نتائج إجابات المستجوبين حول مدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
Q1	2,18	,971	132
Q2	1,98	,957	132
Q3	2,41	,800	132
Q4	1,76	,866	132
Q5	1,86	,901	132
Q6	2,17	,607	132

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,059	,057	6

الملحق رقم (06) : نتائج إجابات المستجوبين حول مدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
M1	1,73	,883	132
M2	1,58	,820	132
M3	1,56	,784	132
M4	1,83	,934	132
M5	1,81	,866	132

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	1,703	,016	5

الملحق رقم (07) : نتائج إجابات المستجوبين حول انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
L1	2,71	,648	132
L2	2,08	,905	132
L3	1,82	,915	132
L4	2,21	,925	132
L5	2,30	,890	132
L6	2,51	,757	132
L7	1,86	,909	132
L8	1,84	,881	132
L9	1,66	,863	132
L10	2,86	,459	132
L11	1,77	,907	132
L12	1,96	,911	132

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,131	,154	12

الملحق رقم (08) : نتائج إجابات المستجوبين حول ترتيب مستخدمي القوائم المالية على أساس الأولوية

الأولوية 1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	المساهمون	18	13,6	13,6	13,6
	البنوك	14	10,6	10,6	24,2
	الدائنون	1	,8	,8	25,0
	العمال	4	3,0	3,0	28,0
	إدارة الضرائب	95	72,0	72,0	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الأولوية 2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	المساهمون	13	9,8	9,8	9,8
	البنوك	92	69,7	69,7	79,5
	الدائنون	9	6,8	6,8	86,4
	العمال	1	,8	,8	87,1
	إدارة الضرائب	17	12,9	12,9	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الأولوية 3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	المساهمون	42	31,8	31,8	31,8
	البنوك	17	12,9	12,9	44,7
	الدائنون	62	47,0	47,0	91,7
	العمال	6	4,5	4,5	96,2
	إدارة الضرائب	5	3,8	3,8	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الأولوية 4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	المساهمون	47	35,6	35,6	35,6
	البنوك	10	7,6	7,6	43,2
	الدائنون	55	41,7	41,7	84,8
	العمال	18	13,6	13,6	98,5
	إدارة الضرائب	2	1,5	1,5	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الأولوية 5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	المساهمون	12	9,1	9,1	9,1
	البنوك	3	2,3	2,3	11,4
	الدائنون	10	7,6	7,6	18,9
	العمال	104	78,8	78,8	97,7
	إدارة الضرائب	3	2,3	2,3	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الملحق رقم (09) : نتائج إجابات المستجوبين حول ترتيب أهداف القوائم المالية على أساس الأولوية

الأولوية 1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أغراض إستثمارية	18	13,6	13,6	13,6
	أغراض إدارية	23	17,4	17,4	31,1
	أغراض تشريعية وجبائية	76	57,6	57,6	88,6
	لغرض الحصول على قروض بنكية	12	9,1	9,1	97,7
	لغرض التسعير في البورصة	3	2,3	2,3	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الأولوية 2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أغراض إستثمارية	23	17,4	17,4	17,4
	أغراض إدارية	63	47,7	47,7	65,2
	أغراض تشريعية وجبائية	15	11,4	11,4	76,5
	لغرض الحصول على قروض بنكية	30	22,7	22,7	99,2
	لغرض التسعير في البورصة	1	,8	,8	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الأولوية 3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أغراض إستثمارية	24	18,2	18,2	18,2
	أغراض إدارية	20	15,2	15,2	33,3
	أغراض تشريعية وجبائية	24	18,2	18,2	51,5
	لغرض الحصول على قروض بنكية	63	47,7	47,7	99,2
	لغرض التسعير في البورصة	1	,8	,8	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الأولوية 4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أغراض إستثمارية	62	47,0	47,0	47,0
	أغراض إدارية	26	19,7	19,7	66,7
	أغراض تشريعية وجبائية	13	9,8	9,8	76,5
	لغرض الحصول على قروض بنكية	20	15,2	15,2	91,7
	لغرض التسعير في البورصة	11	8,3	8,3	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الأولوية 5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أغراض إستثمارية	9	6,8	6,8	6,8
	أغراض إدارية	5	3,8	3,8	10,6
	أغراض تشريعية وجبائية	8	6,1	6,1	16,7
	لغرض الحصول على قروض بنكية	5	3,8	3,8	20,5
	لغرض التسعير في البورصة	105	79,5	79,5	100,0
	Total	132	100,0	100,0	

الملحق رقم (10) : اختبار شابيرو –ويليك للاعتدالية

Tests de normalité

	الخبرة المهنية	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
		Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
واقع أهداف القوائم المالية في بيئة الإبلاغ المالي الجزائرية	أقل من 10 سنوات	,125	58	,025	,956	58	,034
	من 10 إلى 20 سنة	,247	52	<,001	,854	52	<,001
	أكثر من 20 سنة	,303	22	<,001	,795	22	<,001

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم (11) : اختبار كروسكال –ولايس

Descriptives

واقع أهداف القوائم المالية في بيئة الإبلاغ المالي الجزائرية

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard
أقل من 10 سنوات	58	25,7241	5,18701	,68109
من 10 إلى 20 سنة	52	25,3846	5,79775	,80400
أكثر من 20 سنة	22	25,6364	6,62280	1,41199
Total	132	25,5758	5,64351	,49120

ANOVA

واقع أهداف القوائم المالية في بيئة الإبلاغ المالي الجزائرية

	Somme des carrés	df	Carré moyen	F	Sig.
Entre groupes	3,258	2	1,629	,050	,951
Intra-groupes	4168,985	129	32,318		
Total	4172,242	131			

الملحق رقم (12) : اختبار شابيرو –ويليك للاعتدالية

Tests de normalité

	القطاع	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
		Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
واقع أهداف القوائم المالية في بيئة الإبلاغ المالي الجزائرية	قطاع خاص	,256	78	<,001	,868	78	<,001
	قطاع عام	,123	54	,041	,950	54	,025

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم (13) : اختبار مان– وينتي

Rangs

	القطاع	N	Rang moyen :	Somme des rangs
واقع أهداف القوائم المالية في بيئة الإبلاغ المالي الجزائرية	قطاع خاص	78	59,73	4659,00
	قطاع عام	54	76,28	4119,00
	Total	132		

Tests statistiques[a]

	واقع أهداف القوائم المالية في بيئة الإبلاغ المالي الجزائرية
U de Mann-Whitney	1578,000
W de Wilcoxon	4659,000
Z	-2,484
Sig. asymptotique (bilatérale)	,013

a. Variable de regroupement : القطاع

الإهداء	I
شكر وتقدير	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	IV
قائمة الأشكال البيانية	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الملاحق	VIII
قائمة الإختصارات والرموز	IX
المقدمة	أ
الفصل الأول : تطور الفكر المحاسبي في تناول قضايا لإطار المفاهيمي	
تمهيد	02
I-1 الاطار المفاهيمي للتقارير المالية	03
I-1-1- الخلفية التاريخية لظهور الإطار المفاهيمي وتطوره	03
أ- ظهور الأطر المفاهيمية	03
ب-تطور الاطار المفاهيمي لل IASB	09
I-1-2- مفهوم الاطار المفاهيمي	12
I-1-3- دور الإطار المفاهيمي وشرعيته	13
I-1-4- تقييم مستوى الاتساق بالإطار المفاهيمي للتقارير المالية	15
1. الهدف العام للتقارير المالية	15
2. استخدام مدخل التجريب في إعداد الأطر المفاهيمية	16
3. عدم الاتساق بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	16
3-2. مدى الاتساق بين الخصائص النوعية والمعلومات المحاسبية	17
3-2-1 خاصية الملائمةRelevance	17
3-2-2 التمثيل الصادق/عدم اليقين	18
3-2- 3 عدم الاتساق بين الملائمة والتمثيل الصادق	19
4. الجدل حول مكانة التحفظ المحاسبي داخل الإطار المفاهيمي	19
5. عجز الأطر المفاهيمية في الاعتراف بالعديد من محركات الأداء	20

6. التركيز على مدخل الميزانية والقصور في تعريف عناصر الإيرادات والمصروفات	21
7. القصور في القياس المحاسبي	21
I-1-5- الإطار المفاهيمي للتقارير المالية والأمولة (Financialisation)	22
أ- تأثير الأمولة على الاقتصاد العالمي	23
ب- تأثير الأمولة على الاطار المفاهيمي	27
I-2- التنظير المحاسبي لأهداف التقارير المالية	29
I-2-1-التطور التاريخي لأهداف التقارير المالية	29
1- تقرير Trueblood Report	29
2- تقرير الشركات The Corporate Report	29
3- تقرير The Stamp Report	30
4- تقرير Solomon's Report	31
I-2-2- أهداف التقارير المالية مابين فائدة القرار والإشراف	32
ت- هدف فائدة القرار	32
ث- هدف الإشراف	34
- الأصول الثقافية للإشراف Cultural origins of stewardship	34
- مسألة الإشراف	36
I-2-3- الأطراف الفاعلة في صياغة أهداف المحاسبة	39
I-2-4- العوامل المؤثرة في تحديد أهداف المحاسبة	42
1. الظروف البيئية	42
2. مستخدمي التقارير المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات	43
3. محدودية التقارير المالية ذات الغرض العام	44
I-3- التوافق المحاسبي الدولي والأطر المفاهيمية	45
I-3-1- مفهوم وطبيعة التوافق	45
I-3-2- إشكال اختلاف المرجعيات المحاسبية في ظل التوافق الدولي	46
1-كيان الإبلاغ وحدوده	48
1-أ- حدود كيان الإبلاغ	50
2- حدود الأنشطة الاقتصادية	51

3- مستخدمي التقارير المالية	51
الفصل الثاني : الأدبيات النظرية حول قضايا أهداف التقارير المالية	
تمهيد	58
II- 1- -الدراسات التي إهتمت بمستخدمي التقارير المالية وعلاقتهم بالإطار المفاهيمي	59
II- 2- الدراسات السابقة التي إهتمت بأهداف التقارير المالية كأحد أهم مرتكزات الإطار المفاهيمي	64
II - 3-مساهمة الدراسة الحالية	66
الفصل الثالث : دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومدى ملائمته لبيئة أعمال الجزائرية	
تمهيد	69
III-1- الانتقال من نظام محاسبي لآخر	70
III-2- الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	76
III-3- مكانة الاقتصاد الجزائري في النظام الرأسمالي، مؤشر الحرية الاقتصادية	82
1- سيادة القانون	85
2- مؤشر حجم الحكومة	93
3- مؤشر الكفاءة التنظيمية	94
4- مؤشر الأسواق المفتوحة	95
أ- حرية التجارة	95
ب- حرية الاستثمار	97
ت- الحرية المالية	101
الفصل الرابع : أهداف ومستخدمي القوائم المالية في بيئة الأعمال الجزائرية	
تمهيد	108
IV-1- تصميم الدراسة الميدانية	109
IV-1-1- منهج وحدود الدراسة	109
IV-1-1-1 منهج الدراسة	109
IV-1-1-2 حدود الدراسة	109
IV-1-2- مجتمع الدراسة وعينتها	109
IV-1-2-1-مجتمع الدراسة	109
IV-1-2-2- عينة الدراسة	110

أ- العينة الاستطلاعية	110
ب- العينة النهائية	111
IV-1- 3- فرضيات الدراسة	111
IV-1- 4 المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة	112
IV-1- 4-1 توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	112
IV-1- 4-2- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	114
IV-1- 4-4- توزيع أفراد العينة حسب القطاع	115
IV-1- 4-5- توزيع أفراد العينة حسب الولايات	116
IV-1-5- الأدوات المستخدمة	117
IV-1-5-1- أداة الدراسة	117
IV-1-5-2- تصميم أداة الدراسة	118
IV-1-5-2- الأساليب الإحصائية المستخدمة	119
IV-1 -5-3-صلاحية أداة الدراسة	120
أولا- الصدق الظاهري (صدق المحكمين) لأداة الدراسة	120
ثانيا : صدق وثبات المقياس	120
IV-2- النتائج والمناقشة	122
الفرع الأول : عرض النتائج	123
أولا : اختبار الفرضيات	123
ثانيا : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه المحاور الثلاثة (مصفوفة الارتباط بيرسون) (الصدق البنائي)	131
الفرع الثاني : مناقشة النتائج	132
أولا : دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى إهتمام الأطراف الفاعلة بالمحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية	133
ثانيا : دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى تمثيل أهداف القوائم المالية لبيئة الأعمال الجزائرية	133
ثالثا : دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى انعكاس أهداف المحاسبة في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي	135
رابعا : الإجابة على الاشكال الرئيسي للاستبانة حول واقع أهداف المحاسبة في بيئة الإبلاغ المالي	136
الخاتمة	138