جامعة قاصدي مرباح، ورقلة –الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

تقييم العوامل المؤسسية والنظم التشريعية في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء الانفتاح نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

من إعداد الطالب:إبراهيم الامام

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/10/28

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ الدكتور: دادن عبد الوهاب	أستاذ	جامعة ورقلة	رئيسا
الأستاذ الدكتور: مهاوة أمال	أستاذ	جامعة ورقلة	مشرفا ومقرر
الأستاذ الدكتور: مقدم خالد	أستاذ	جامعة ورقلة	مناقشا
الأستاذ الدكتور: بوقفة عبد الحق	أستاذ	جامعة ورقلة	مناقشا
الأستاذ الدكتور: عجيلة محمد	أستاذ	جامعة غرداية	مناقشا
الأستاذ الدكتور: سعيداني محمد السعيد	أستاذ	جامعة الأغواط	مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة –الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

تقييم العوامل المؤسسية والنظم التشريعية في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء الانفتاح نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

من إعداد الطالب:إبراهيم الامام

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/10/28

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ الدكتور: دادن عبد الوهاب	أستاذ	جامعة ورقلة	رئيسا
الأستاذ الدكتور: مهاوة أمال	أستاذ	جامعة ورقلة	مشرفا ومقرر
الأستاذ الدكتور: مقدم خالد	أستاذ	جامعة ورقلة	مناقشا
الأستاذ الدكتور: بوقفة عبد الحق	أستاذ	جامعة ورقلة	مناقشا
الأستاذ الدكتور: عجيلة محمد	أستاذ	جامعة غرداية	مناقشا
الأستاذ الدكتور: سعيداني محمد السعيد	أستاذ	جامعة الأغواط	مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

الإهـــــــداء

إلى من امتزجت محبتهما شغاف القلب

إلى من هم أولى الناس بحسن صحبتي إلى " أمي " و " أبي "

الكريمين؛ أسأل الله أن يمد في عمريهما ويرزقهما الصحة والعافية

ويكرمهما بالنعم الكثيرة والعطايا الجزيلة في الدين والدنيا والآخرة

وإلى كل إخوتي سندي وعزوتي ومن شد الله بهم أزري

وإلى كل عائلة الإمام صغارا وكبارا أحياء وميتين

إلى كل أساتذتي والزملاء الذين قاسموني مقاعد الدراسة " وأخص منهم زملاء المرحلة الابتدائية

(وبالأخص من انتقلوا إلى الرفيق الأعلى في تلك الفترة، فأسأل الله أن يجعلهم طيورا في جناته)

إلى من أتمنى أن أذكرهم إذا ذكروني إلى من أتمنى صورهم في عيوني

إلى من قدر لي أن يكونوا إخوتي في الله وأحببتهم فيه

" أصدقائي وزملائي "

إلى من تحملت معي أوقاتًا من التحديات، وساندتني في لحظات من الصعاب، إلى من كانت شعلة الأمل

التي أنارت طريقي، إلى خطيبتي الغالية، التي بوجودها أصبح كل شيء أفضل وأجمل

وإلى جميع أهل العلم من المخلصين ومن اصطفاهم الله لولايتهوإلى الأمة الإسلاميةجمعاءأهدي هذا

العمل

إبراهيم الامام

شكر وتقدير

دائما وأبدا الحمد والشكر للمولى عز وجل على نعمه الظاهرة والباطنة

عدد الأحجار والأشجار وملائكة البحار

فلله الحمد الذي وفقني لإنجاز هذا العمل

كما أتقدم بالشكروالعرفان للأستاذة المشرفة الدكتورة مهاوة أمال

على كل ماقدمته لي من إرشادات وتوجيهات لإتمام هذا العمل

كما لا يفوتني أن أتوجه بخالصالشكر والامتنان لكل

من مد لي يد العون من أساتذة وزملاء

لإخراج العمل في شكله النهائي

إبراهيم الامام

ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى دراسة ومعرفة أهم العوامل المؤسسية المؤثرة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل أعمال التوافق المحاسبي الدولي حيث أخذنا الجزائر كنموذج، في محاولة الوقوف على المستوى المعقول للتطبيق في ظل الاختلافات بين البيئات، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي لمعالجة إشكالية الدراسة وتحليل المقابلات التي تم إجراؤها كجانب من الدراسة الميدانية على عينة تتكون من 40 فردا من المهنيين والأكاديميين ذوي الخبرة تماشيا مع أداة البحث المتمثلة في الأسلوب النوعي،واستخدم الباحث أسلوب تحليل المحتوى للمقابلات الذي يتماشى مع أداة البحث، وتوصلت الدراسة إلى أن التغيير المنشود لتطبيق النظام المحاسبي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية لم يتحقق نظرا لعدة تناقضات لعل أهمها اختلاف البيئة التي صممت لها المعايير ذات التوجه الأنجلوساكسوني وواقع ومستوى البيئة المحاسبية الجزائرية، لذا؛ توصي الدراسة أن التغيير يجب أن يكون وفق احتياج البيئة بعد تشخيص دقيق من قبل الخبراء المحليين.

الكلمات المفتاحية: عوامل مؤسسية، معايير محاسبية دولية، توافق محاسبي دولي، مستوى معقول للتطبيق، بيئة محاسبية جزائرية

Abstract:

The study aimed to study and know the most important institutional factors affecting the application of accounting standards in light of the work of international accounting compatibility. We took Algeria as a model, in an attempt to determine the reasonable level of application in light of the differences between the environments. The researcher relied on the descriptive approach and the inductive approach to address the problem of the study and to analyze the interviews that It was conducted as part of the field study on a sample of experienced professionals and academics in line with the research tool represented by the qualitative method, The study concluded that the desired change in implementing the accounting system was not achieved due to several contradictions, perhaps the most important of which is the difference in the environment for which the Anglo-Saxon-oriented standards were designed and the reality and level of the Algerian accounting environment. Therefore, the study recommends that the change must be in accordance with the needs of the environment after a careful diagnosis by local expertsThe study aimed to study and know the most important institutional factors affecting the application of international accounting standards in light of the work of international accounting compatibility, where we took Algeria as a model, in an attempt to find out the reasonable level of application in light of the differences between environments, where the researcher relied on the descriptive and inductive approach to address the problem of the study and analyze the interviews that were conducted as part of the field study on a sample of 40 experienced professionals and academics in line with the research tool of the qualitative method, and the researcher used the content analysis method for the interviews that is consistent with the research tool, and the study concluded that the desired change to apply the accounting system derived from international accounting standards was not achieved due to several contradictions, perhaps the most important of which is the difference in the environment for which the Anglo-Saxon-oriented standards were designed and the reality and level of the Algerian accounting environment, so the study recommends that the change should be according to the need of the environment after an accurate diagnosis by local experts..

Keywords:institutional factors, international accounting standards, international accounting compatibility, reasonable level of application, Algerian accounting environment.

قائمة المحتويات

المقدمة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية

مدخل

المبحث الأول: العولمة والحاجة للتوافق المحاسبي الدولي

المبحث الثاني: العوامل المؤسسية وتأثيرها على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثالث: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية

خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

مدخل

المبحث الأول: دراسات متعلقة بالعامل الإقتصادي والقانوني

المبحث الثاني دراسات متعلقة بالعامل الثقافي والمهني

المبحث الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

خلاصة الفصل

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

المبحث الاول: الطريقة والادوات

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

الخاتمة

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1_1	عدد وموقع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية حسب تحديث سبتمبر 2023	23
2_1	العوامل البيئة المقترحة التي تؤثر على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	35
3_1	موقف أكبر 20 سوق مالي عالمي من تبني IFRS	39
4_1	العلاقة بين أبعاد جراي للمحاسبة وأبعاد هوفستد الثقافية	49
5_1	الآثار الرئيسية للرقمنة على مهنة المحاسبة وآداء مهام المحاسب	53
6_1	المنظمات المهنية للمحاسبة	57
7_1	التوزيع الحالي للمقاعد في هيئة معايير المحاسبة الدولية حسب التوازن القاري	64
8_1	إستراتيجيات وضع المعايير المحاسبية الدولية للبدان النامية	65
9_1	أثر التحول من النهج الإشتراكي إلى إقتصاد السوق على مفاهيم المحاسبة	68
10_1	االتطور التاريخي لبورصة الجزائر	74
11_1	الشركات المدرجة في بورصة الجزائر	75
12_1	الشركات المدرجة في مختلف بورصات العربية	75
13_1	نشاط بورصة الجزائر منذ إنشاؤها	76
14_1	عدد مشاريع الاستثمار المصرح بها في الجزائر خلال فترة 2002 الى 2017	78
15_1	تطور حجم تدفقات الإستثمار الأجنبي المباشر الواردة إلى الجزائر خلال الفترة من 2018_2005	79
16_1	مقارنة تدفق الإستثمار الأجنبي المباشر الواردة إلى الجزائر على المستوى العربي والإقليمي والعالمي خلال سنة 2018	79
17_1	القيم الثقافية للبلدان العربية والدول الانجلوساكسونية	85
18_1	الفرق بين الثقافة المحاسبية في الجزائر مقارنة بالثقافة المحاسبية المواتية لتبنيIFRS/AIS	85
19_1	الفرق بين القانون 91_08 و القانون 10_01	88
20_1	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	129
21_1	توزيع عينة الدراسة حسب المنطقة الجغرافية	129
22_1	سيرورة اجراء المقابلات مع عينة الدراسة	130
23_1	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	132
24_1	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	132
25_1	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	133

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الاشكال البيانية	الصفحة
1	العوامل المؤثرة في اختلاف النظم المحاسبية بين الدول	8
2	تفاعل النظام المحاسبي مع نظرية المحاسبة والمتغيرات المؤثرة فيه	10
3	العلاقة بين المنظمات الدولية وعولمة الاقتصاد	20
4	كيفية بناء المعايير الدولية بناءا على المصادر الرئيسية (النظرية والبيئة والعرف)	24
5	العلاقة السببية بين تطبيق SCF في الجزائر واستقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر	78
6	هيكل الهيئة المشرفة على المهنة في الجزائر	90
7	نتائج تقييم افراد العينة لمدى الاعتماد على المعلومة الصادرة عن تطبيقscf في عملية اتخاذ القرار	134
8	نتائج بخصوص مبدا تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في الواقع الاقتصادي	135
9	نتائج عدم وجود أثر SCF على النهوض بالبورصة	136
10	نتائج بخصوص أفضل نموذج لاصلاح بورصة الجزائر	137
11	نتائج تلبية SCF لاحتياجات المستثمرين	138
12	نتائج سبب عدم قدرة أغلب المؤسسات على تطبيقscf	139
13	نتائج أثر تطبيقscf على الشركات الاجنبية في الجزائر	140
14	نتائج تقييم حقيقة تطبيقscf كونه أداة رقابية على الشركات الاجنبية	141
15	نتائج حول أهم المتغيرات التي حدثت في الاقتصاد الجزائري من اجل التحرك نحو المعايير الدولية	142
16	نتائج حول هل يمكن اعتبارscf خطوة أولية لتطبيق المعايير في المستقبل	143
17	نتائج اعتبار تبني المعايير ضرورة ملحة	143
18	نتائج حول سعي الجزائر للتحول لاقتصاد السوق تحقق أم لا	144
19	نتائج تفسير عدم تحرير الاقتصاد الجزائري	145
20	نتائج حول اعتبار خيارscf الافضل بعد تطبيقه لاكثر من عقد من الزمن	146
21	نتائج حول مشاركة المشرع لاصحاب المصلحة للممارسات وفق واقع البيئة	147
22	نتائج عن مدونة التشريعات ومساهمتها في تحسين الاعتماد على القوائم المالية في سياق تطبيقscf	148
23	نتائج عن اثر القوانين على الممارسة المحاسبية	148
24	نتائج عن اثر توجيه القوائم لمصلحة الضراب عن دور المحاسبة في تقديم صورة وفية عن نشاط المؤسسة	149
25	نتائج عن عدم سبب الوعي بالمحاسبة كضرورة اقتصادية	150
26	نتائج عن طبيعةscf كقانون مايعيق عملية التعديل	151
27	نتائج عن اثر انخفاض السلطة المهنية وارتفاع الرقابة القانونية على التطبيق السليم لscf	152
28	نتائج عن قابلية اعتماد الجزائر للمعايير بالنظر للنسيج الشركات	153
29	نتائج بخصوص تاثيرscf على الثقافة المحاسبية في الجزائر	154

30	نتائج بخصوص حجم scf ومستحدثاته مقارنة بواقع البيئة المحاسبية الجزائرية	155
31	نتائج عن أثر تطبيق scf على الثقافة بخصوص تحول المخرجات إلى أداة إتصال مالي	155
32	نتائج عن الرضا عن مجريات المحاسبة في الجزائر	156
33	نتائج عن الاستفادة من المنتوج الجامعي	157
34	نتائج عن التكوين وفق LMD	158
35	نتائج عن فائدة اقامة علاقات مع الهيئات الاقليمية والدولية	159
36	نتائج عن مستوى التوحيد في الممارسات المحاسبية في الجزائر	160
37	نتائج عن مستوى التحفظ المحاسبي في الجزائر	160
38	نتائج عن رؤية التقارب الدولي على مستوى العالم فيما يخص الجزانب الثقافية	161
39	نتائج عن دور scf على الممارسة المحاسبية	162
40	نتائج عن تقييم كفاءة المحاسبين في الجزائر	163
41	نتائج عن مدى التطبيق الفعلي scf	164
42	نتائج عن تاثير scf لجعل المحاسبة اداة اتخاذ قرار	165
43	نتاءئج عن دور المجلس الوطني للمحاسبة وماينتظر منه	165
44	نتائج عن تقييم الاستراتيجية التي اعتمدت من اجل تطبيق scf خاصة فيما يتعلق بالممارسة المحاسبية	167
45	نتائج عن اثر جعل المهنة تحت وصاية وزاروة المالية	168
46	نتائج على قدرة المحاسبة في الجزائر على المنافسة الدولية	169
47	نتائج عن استعداد المهنيين لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في حالة تم تطبيقها	170
48	نتائج عن قيمة المهنة في تؤدية دورها الاقتصادي	170
49	نتائج عن اثر التنظيم الحالي للمهنة وهل يخدمها	171
50	نتائج عن شرعية احتكار عملية التوحيد من قبل الهيئة الوصية دون اشراك المهنيين	172
51	نتائج عن تكاليف التاهيل للموظفيين الجدد	172
52	نتائج عن حاجة scf للتحديث	173
53	نتائج بخصوص ماينا سب تحديث scf	174

قائمة الملاحق

الرقم	اسم الملحق
1	استمارة المقابلة
2	قائمة الأساتذة المحكمين

قائمة الرموز والمختصرات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	The American Institute of CertifiedPublic Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبية الدولية
APB	Accounting Principles Board	هيئة المبادئ المحاسبية
ASC	Accounting Standards Steering Committee	لجنة توجيه المعايير المحاسبية
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
EC	European community	المجتمع الأوروبي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
IAESB	International Accounting Education Standards Board	مجلس المعايير الدولي للتعليم المحاسبي
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبة الدولية
IES	Accounting Education Standards	معايير التعليم المحاسبي
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFM	International Monetary Fund	صندوق النقد الدولي
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعدادالتقارير المالية
OESP	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
OMC	World Trade Organization	منظمة التجارة العالمية
PCG	Plan comptable français	المخطط المحاسبي الفرنسي
PCN	Tableau comptable algérien	المخطط المحاسبي الجزائري
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي
SEC	Financial Markets Supervision Authority	هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية
UN	United Nations Center for Business	مركز الأمم المتحدة للشركات

مـقدمـة

توطئة

أثمرت السياسة التي اتبعها مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى انتشار المعايير الدولية على نطاق واسع بين حوالي150 دولة عبر العالم، وقد أثار الانتشار الواسع لهذه المعايير اهتمام الكثير من المهتمين بالشأن المحاسبي المحلي والدولي، خاصة في قدرة الدول على اختلاف مكوناتها وبيئاتها على التحرك نحو التوافق مع هاته المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن قبل بيئات وهيئات مختلفة في كافة جوانب الحياة الاقتصادية، فتعتبر عملية تطبيق معايير محاسبية موحدة للعمل المحاسبي في العالم ليست بالأمر السهل نظرا لوجود عراقيل متعددة تحول دون تطبيقها في مختلف البيئات، تقوم أبحاث المحاسبة الدولية بتحليل وتصنيف أسباب الاختلافات المحاسبية بين البلدان، ويحدد الباحثون عدة عوامل مثل التأثيرات السياسية والاقتصادية، والأنظمة القانونية والثقافية والنظام التعليمي في بلد ما والتي يبدو أنها تؤدي إلى اختلافات في أنظمة المحاسبة الدولية حتى مع وجود مرجعية المعايير المحاسبية الدولية. وبالتالي، يصبح من المهم تقييم تأثير هذه العوامل التي تؤدي إلى اختلافات في أنظمة المحاسبة، حيث يترجم هذا الاختلاف في الأنظمة إلى وجود العديد من العقبات والتحديات التي يكون لها تأثير على تحقيق خاصية الموازنة التي يسعى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتحقيقها

وفي عمق أهمية ما يسمى التوحيد العالمي أو في إطار إعداد نظام محاسبي على المستوى الدولي أثار سياسة التوحيد العالمي في الجزائر عدة إشكاليات من بينها عدم توافق التشريع المحاسبي مع بعض القوانين الضريبية مثل القيمة العادلة وغيرها من المستحدثات التي لاتزال المؤسسات الجزائرية إلى اليوم غير قادرة على تطبيقها، وكذا ما نجد من اختلاف بين المكونات الثقافية بين الدول المصدرة للمعايير المحاسبية الدولية والكثير من الدول حول العالم ما أنتج تضارب بين مؤيدي ومعارضي لهاته المرجعية الدولية واصطلح عليها المعارضون بأنها الحل السهل لمشكل كبير

وما دامت هذه الاختلافات قائمة، على الرغم من أن الدول قامت بعملية مواءمة أنظمتها ومعاييرها المحلية مع المرجعيات الدولية، سواء بإرادتها الذاتية أو تحت الضغط، فكيف يمكننا أن نصل إلى مستوى مقبول ومعقول من تطبيق نظام ذي طابع دولي يختلف في مكوناته عن البيئة المحلية

الإشكالية

اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي بهدف تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث كان لهذا الأخير دور فعال في الارتقاء بالنظام المحاسبي الجزائري لمواكبة الأنظمة المحاسبية الدولية والتوافق معها، فضلا عن المساهمة في جذب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لتجنب مشاكل اختلاف الأنظمة المحاسبية.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكننا الالتزام بالنظم التشريعية في ظل العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية بما يضمن مستوى معقول من الاستجابة على ضوء الإنفتاح نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟

الأسئلة الفرعية:

1: هل توجد تحديات تواجه نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الإقتصاديةالمحلية السائدة ؟

2: هل طبيعة النظام القانوني تحول دون تطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي؟

3: هل تتناسب الثقافة المحاسبية في الجزائر مع الفكر الأنجلوساكسونيالسائد في توجه للمعايير؟

4: هل أصبح واقع المهنة أفضل بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

الفرضيات :

1: توجد تحديات تواجه نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الإقتصادية السائدة

2: طبيعة النظام القانوني تحول دون تطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي

3: لا تتناسب الثقافة المحاسبية في الجزائر مع الفكر الأنجلوساكسوني

4: لم يتحسن واقع المهنة في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

اهداف الدراسة

نهدف من خلال الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية الرئيسية وتحقيق الأهداف التالية:

- تحديد الأدوات الأكثر فاعلية في تفعيل النظم المحاسبية وكيفية الإستفادة منها على ضوء نتائج الدراسة الميدانية
- إيجاد الحلول المناسبة لإنجاح سياسة التقارب المحاسبي الدولي وفق خصائص البيئة المحاسبية ووضع إطار متكام يمكن من تحقيق الك
- محاولة تحليل أثر العوامل المؤسسية (الإقتصادية ؛ القانونية ؛ المهنية ؛ الثقافية) في البيئة المحاسبية الجزائرية وأثرها على تبني المعايير المحاسبية

مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل الدوافع في اختيار الموضوع فيما يلي:

رغم دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق منذ أكثر من عقد من الزمن إلا أن جل الدراسات السابقة حوله توصلت الى أن هناك معوقات تقف أمام تطبيق مستحدثاته من بينها القيمة العادلة في القياس المحاسبي، الأمر الذي جعلنا نتطرق إلى دراسة أشمل تمس مكونات البئة المحاسبية الجزائرية (الإقتصادية ؛ القانونية ؛ المهنية ؛ الثقافية) ومدى جاهزيتها لتطبيق الفكر الأنجلوساكسوني متمثلا في المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الوطنية، والتقييم الميداني لفاعية اللإصلاح المحاسبي

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من حيث أنها تبحث في أهم العوامل المؤسسية المؤثرة في تطبيق الفعال للسياسات المحاسبية في ظل تبني مرجعية المعايير المحاسبية الدولية متمثلة في النظام المحاسبي المالي والوقوف على جدوى الإصلاح المحاسبي المالي ، علما أن نجاح هذا النظام قائم على معرفة الاختلافات الموجودة في البيئة المحاسبية الجزائرية والبيئات التي صممت من أجلها المعاييرالمحاسبية الدولية.

كما تكمن أهمية البحث في معرفة القيمة المضافة للبيئة المحاسبية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد أكثر من 10 سنوات من الشروع في التطبيق الفعلي له ، وتحديد آليات تفعيله على المدى البعيد بمايخدم الإقتصاد الوطني في ظل الإتجاه المتزاد نحو انسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي .

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية والحدود الزمانية وهي كما يلي:

الحدود المكانية: من خلال الدراسة الميدانية الت تم فيها معالجة إشكالية الدراسة، فاقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها للجنوب الشرقي من 5 ولايات

الحدود الزمانية: طبقت هاته الدراسة على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة خلال فترة2023/2022.

منهجية الدراسة وأدواتها:

بالنظر الى طبيعة الدراسة والأهداف المرجو تحقيقها من خلال الموضوع واختبار الفرضيات ، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري للدراسة، وذلك بالإعتماد على العديد من المصادر والمراجع والدراسات السابقة في الموضوع ، و المنهج الإستقرائي في الدراسة الميدانية باستعمال أداة المقابلة من أجل ربط الجانب النظري بالتطبيقي مع عينة من المهنيين والأكاديميين في الجنوب الشرقي بهدف التعامل معها في إختبار الفرضيات بمعالجة البيانات التي تم جمعها .

هيكل الدراسة:

للإحاطة بجوانب الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة وللإجابة عن الإشكالية المطروحة بصورة واضحة، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الادبيات النظرية وقسم إلى ثلاث مباحث حيث تناول المحبث الأول الادبيات النظرية للمعايير المحاسبية الدولية والمبحث الثاني إلى العوامل المؤسسية التي تؤثر على تطبيق المعايير والمبحث الثالث إلى واقع البيئة المحاسبية الجزائرية، أما الفصل الثاني تم التطرق إلى الدراسات السابقة والتي تم تقسيمها إلى ثلاث مباحث تناول فيهم عرض للدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة، أما الفصل الثالث فقد خصص للدراسة الميدانية وقسم هو الآخر إلى مبحثين المبحث الأول تناولنا الطريقة والأدوات المستخدمة والمبحث الثاني تناولنا فيه النتائج ومناقشتها.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية

مدخل

يلعب المفهوم وصدق محتواه أو إمكاناته التفسيرية أو التعبيرية مسألة بالغة الأهمية في جميع حقول المعرفة، فمجموعة المفاهيم ضمن حقل معرفة معين هي التي تحدد الملامح الأساسية له ففي بعض حقول المعرفة هناك مفاهيم تشير بسهولة إلى إنتمائها إلى حقل معين ولكن المفهوم في حد ذاته ليس بالشيء الجوهري الذي يمنحه الأهمية التي يستحقها ضمن حقل المعرفة الذي ينتمي إليه، وإنما القدرة التفسيرية أو التعبيرية عن ظاهرة معينة وتقديم الحل المناسب كاستجابة للمشكلة التي تعرضها أو تمثلها الظاهرة هما المعيار الملائم الذي يحدد مدى الأهمية الذي يجب أن يمنح للمفهوم، وكلما كان المفهوم ذا قدرة تفسيرية عالية لظاهرة ما وكذالك كلما قدم حلا معقولا للمشكلة التي تعرضها أو تمثلها الظاهرة أدى ذالك إلى إستمرارية إستخدامه على أرض الواقع لفترة طويلة من الزمن.[1]

ونجد أن مصطلح المعقول قد ذكر في مجال التدقيق حيث:

تعرف عملية التدقيق من وجهة نظر معايير التدقيق الدولية، أنها عملية تأكيد معقولة يُبدي فيها المحاسب المهني رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية في كافة الجوانب المادية وفقا لإطار محدد في إعداد القوائم المالية، وهناك نوعيين من عمليات التأكيد[2]:

1: **عملية تأكيد معقولة**: وهي تهدف إلى تخفيض مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس لشكل إيجابي من التعبير عن إستنتاج الممارس

2: **عملية تأكيد محدودة**: تهدف إلى تخفيض مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية إذ تكون تلك المخاطر أكبر مما هي عليه في عملية التأكيد المعقولة كأساس لشكل سلبي من التعبير عن إستنتاج الممارس

وكأساس لرأي المدقق تتطلب معايير التدقيق الدولية من المدقق الحصول على تأكيد معقول حول ماإذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية ونجد أن التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، ويتم الوصول إليه عندما يحصل المراجع على مايكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول، ومع ذالك فإن التأكيد المعقول ليس مستوى مطلق من التأكيد لأن هناك قيود متأصلة في عملية التدقيق والتي تؤدي إلى أن تكون معظم أدلة التدقيق التي يستخلص عليها المدقق إستنتاجات ويبني عليها رأيه أن تكون مقنعة وليست قاطعة[3]

فالتأكيد المعقول: هو مفهوم يتعلق بتراكم الأدلة اللازمة للمارس للتوصل إلى إستنتاجات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع ككل ليكون في وضع يستطيع فيه التعبير عن إستنتاج بالشكل الإيجابي المطلوب في عملية التأكيد المعقولة، وعلى الممارس الحصول على أدلة مناسبة وكافية كجزء من الأسلوب العملي[4]

---

[1] رياض العبد الله، **المحاسبة سلاح ايدلوجي نفاذ**، كتاب، المجلة العربية للإدارة، ص 16، 2007

[2] أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** ، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، ص 67

[3] فاتح سردوك، **المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية** ، مذكرة ماجستير،جامعة محمد بوظياف المسيلة، ص 44

[4] أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 71

من جانب آخر نجد في علم الإجتماع مصطلح العقلانية ويشير إلى ان العمليات المؤدية إلى زيادة الأفعال الإجتماعية لتصبح مرتكزة أكثر على الفعالية او الحسابات أكثر من كونها مرتبطة بالدوافع الأخلاقية والعواطف والتقاليد، وتُعد جانبا رئيسيا من الحداثة وتتجلى خصوصا في المجتمع الغربي كسلوك ناتج عن السوق الرأسمالي في الإدارة الرشيدة والتوسع في العلوم والتكنولوجيا[1] وظهرت فكرة العقلانية من خلال أعمال ماكس فيبر في ألمانيا في أواخر القرن التاسع عشر في محاولة تفسير التطورات الإجتماعية التي كانت تشهدها أوروبا عموما وألمانيا خصوصا إظافة إلى نمو الطبقة الرأسمالية، وعلى الرغم من اعمال كارل ماركس سبقت أعمال فيبر في محاولات التفسير إلا أن فيبر سلك نهجا مغايرا لما سلكه ماركس في محاولة الفهم التاريخي لتطور الرأسمالية، فلم يرى أن العوامل الإقتصادية وحدها التي تلعب دورا هاما في التطور التاريخي وتحدث عملية التغيير، ويرجح فيبر ان إستقرار العلاقات الإجتماعية ونمطيتها يعودان إلى التصرف العقلاني للبشر وميز بين 4 اشكال للفعل الإجتماعي، فنجد ان الفعل الثالث حسب تصنيفه هو العقلاني الهادف حيث يتم إخيار الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف وأخيرا الفعل العقلاني القيمي وهنا تكون الأهداف معروفة ويجري إختيار الوسال بشكل عقلاني[2]

ونظر فيبر إلى ان الرأسمالية الغربية أنها رأسمالية عقلانية لأنها تسعى إلى الربح بكافة الوسائل وقد طورت منهج عقلاني من أجل توسيع عمليات الربح وتكديس الأموال وجعلت من العلماء أدوات في خدمة التقنية والتقدم التكنولوجي بما يساهم في تطوير أرباحها محاولة التحكم في العالم بكل تفاصيله وهي تستند إلى أسس عامة موضوعية عقلانية بالمعنى الإجرائي ويهدف الإنتاج فيها إلى تعظيم الأرباح وليس إشباع الرغبات، وتقوم الرأسمالية الغربية بالإختيار العقلاني لوسائل الإنتاج إظافة إلى الإستثمارات على المدى البعيد بعد تخطيط عقلاني من أجل الوصول إلى غاية زيادة رأس المال[3]

ويعرف ماكس فيبر علم الإجتماع في كتابه نظرية التنظيم الإجتماعي والإقتصادي بالعلم الذي يفهم ويفسر السلوك الإجتماعي، ويعني فيبر بالسلوك الإجتماعي أية حركة أو فعالية مقصودة يؤديها الفرد وتأخذ بعين الإعتبار وجود الأفراد الآخرين وقد يكون سببها البيئة أو الأحداث التي تقع فيها أو الأشخاص الذين يلازمون الفاعل الإجتماعي الذي يقوم بعملية الحدث أو السلوك[4] و تنبثق أهمية الفعل كموضوع رئيسي لعلم الإجتماع من وجهة نظر فيبر لعدة إعتبارات ومن بينها أن نتصل نماذج الفعل عند فيبر بتفسيره لطبيعة المرحلة المعاصرة، حيث أننا نجد أن الخاصية الأساسية للعالم الذي نعيش فيه هي العقلانية[5]

ولماركس مقولة شهيرة وهي أن الواقع الإجتماعي يؤثر على الوعي الإجتماعي وليس الوعي الإجتماعي يؤثر على الواقع الإجتماعي، فتوضح دور العوامل الإقتصادية والإجتماعية في الفكر والأيدلوجية والقيم[6]

---

[1] Weber, Max, Talcott Parsons, and Rh Tawney. **The Protestant Ethic and the Spirit of Capitalism**. **Dover Publications**, 2003, p 16

[2] Ritzer ،George (2008). **The McDonaldization of Societ***y*. Los Angeles: Pine Forge Press. ISBN:0-7619-8812-2, p4

[3] ماكس فيبر، **الأخلاق البروتستانتية وروح الرأسمالية**، ترجمة محمد علي مقداد، مركز الإنماء القومي،صفحة 74

[4] احسان محمد الحسن، **النظريات الاجتماعية المتقدمة دراسة تحليلية في النظريات الاجتماعية المعاصرة**، كتاب، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، 2015، ص 278

[5] حسام الدين محمود فياض، كتاب، مكتبة نجوم علم اجتماع تنويري، 2018، ص 28

[6] احسان محمد الحسن، مرجع سبق ذكره، ص 282

نظرية الفعل المبرر

كما نجد أن نظرية الفعل المعقول أو الفعل المنطقي أو الفعل المبرر هي واحدة من نماذج الإقناع السيكولوجي، تأسست نظرية الفعل المعقول من قبل مارتن فيشن عام 1967 واستمدت النظرية من عدة بحوث، وهي تعمل على فهم سلوك الفرد الطوعي ففكرة النظرية مرتبطة بما يحفز الفرد على إتمام سلوك معين[1]

ونجد تعريف نظرية العمل المعقول والتي في جوهرها تفترض أن العمل المعقول أن الأفراد يقومون بذالك بشكل عقلاني بناءا على قراراتهم ونواياهم لأداء سلوك معين وتتأثر هذه النوايا بدورها بعاملين رئيسين:[2]

1 المواقف إتجاه السلوك: يشير هذا العامل إلى تقييم الفرد الإيجابي أو السلبي لسلوك معين في جوهره فهو يعكس ما إذا كان الشخص يرى أن السلوك مناسب أم لا

2 معايير شخصية: تمثل المعايير الذاتية الظغط الإجتماعي أو التأثير المتصور لأداء أو عدم أداء سلوك معين، يأخذ في الإعتبار سلوك الفرد لما يفعله الآخرون ويعتقد أنه يجب أن يفعلوه

وتعد نظرية العمل المعقول إطار تأسيسيا لفهم السلوك البشري والتبؤ به بناءا على المواقف والمعايير الذاتية والنوايا، وقد وجدت تطبيقات في مجالات متنوعة من تعزز الصحة إلى التسويق وصولا إلى علم النفس الإجتماعي لاكن من الضروري التعرف على حدودها لاسيما في المحاسبة نظرا لتعقيد عملية صنع القرار في العالم الحقيقي[3].

ونجد أن الدراسات التي تناولت التغيير تؤكد على أنه في كثير من الأحيان يؤدي إعتماد مبادرات التغيير إلى فقدان الوظيفة أو تضارب الوظائف أو إنخفاض من الوعي الوظيفي، وتشكل هذه العوامل افتراض المصلحة الذاتية العقلانية الذي تقوم عليه نظرية التوقع ونظرية القرار السلوكي وتفترض مثل هذه النظريات أنه في ظل ظروف إنخفاض المنفعة أو نتائج التكافؤ يقلل الأفراد من الجهود مما يؤثر على الطريقة التي يدركون بها التغيير[4].

وعلى الرغم من الدراسات العديدة حول التغيرات وكيفية تنفيذ الابتكارات في المنظمات، فقد وجد الباحثون أن المزايا المحتملة للمبادرات الجديدة لاتحقق بشكل كامل في كثير من الأحيان، وفي دراسة استقصائية لشركات في الولايات المتحدة الأمريكية ذُكر أن معدل الفشل في تنفيذ تكنولوجيا الجديدة يبلغ حوالي 50% الى جانب القيود الإقتصادية والتقنية فقد ورد مرارا وتكرارا أن

[1] محمد الرخوصي وآخرون، **تأثير الدوافع الخارجية في النية السلوكية للأكاديميين بكلية العلوم بجامعة السلطان قابوس نحو التشارك في المعرفةباعتماد نظرية الفعل المبرر** ، مقال، (Revue des Sciences Humaines & Sociales. 1 (1): 56–74 .Archived from the original on 05-08-2020 ،ص 56 .ISSN:2588-2104

[2] السابق، ص 59

[3] السابق، ص 64

[4] Fontes, Alexandra, Lúcia Lima Rodrigues, and Russell Craig. "**A theoretical model of stakeholder perceptions of a new financial reporting system**." *Accounting Forum*. Vol. 40. No. 4. No longer published by Elsevier, 2016.p301

العوامل الفردية تلعب دورا هاما في نجاح تبني المبادرات الجديدة، كما تم العثور على المقاومة الفردية للتغيير كعامل رئيسي يمنع الشركات من تحقيق كامل مزايا المبادرات الجديدة[1].

كما أن هناك أدلة تشير إلى أن المعايير المحاسبية الدولية غير مناسبة للبدان النامية، أو البلدان التي ليست ثقافتها المحاسبية أنجلوساكسونية أو أنجلوأمريكية، كما تم الإشارة إلى أنه بدون تعديلات محلية فإن المعايير المعدة للبدان المتقدمة لن تكون مناسبة للإقتصادات الناشئة وتشير مثل هذه الحجج إلى أن الثقافة الوطنية المتأصلة بقوة في المحاسبة المالية من المرجح أن تسبب مشاكل في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، حتى لوكانت قوى السوق والقوى السياسية تسعى جاهدة إلى تحقيق التقارب الدولي[2] و من المعقول عموما أن تكون أنظمة المحاسبة المستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية ذات أصل أنجلوساكسوني ومع ذالك فقد إعتمدت بعض البلدان مثل فرنسا والبرتغال واليابان أنظمة محاسببية قائمة على المعايير في سياقات غير أنجلوساكسونية، ويمثل إعتماد المعايير المحاسبية الدولية تغييرا أساسيا في الطريقة التي يُنظر بها إلى المحاسبة والإبلاغ المالي، كما أن الإهتمام والتأكد من كيفية إدراك أصحاب المصلحة للتغيرات الأساسية في أنظمة إعداد التقارير المالية أمر مهم ومقلق لأن آرائهم (أصحاب المصلحة هم المستخدمون والمعدون والمدققون) فيما يتعلق بمقبولية تنفيذ معايير الإبلاغ المالي ذات أهمية بالغة، كما إعترفت مجموعة من الدراسات مثل دراسة **(Dibella 2007)** والمتعلقة بالتغير بأهمية كيفية إدراك أصحاب المصلحة للنجاح المحتمل لمبادرة التغيير[3]

كما أن إدراك عمليات التغيير في أدبيات إعداد التقارير المالية يتم إكتماله من خلال مراجعة الأدبيات في مجالات ومواضيع أخرى تناولت هذا التغيير البيئي مثل علم النفس وإدارة التغيير والمحاسبة الإدارية وعلم الإجتماع، وعلى حد علم **(Alexandra Fonteset al 2016)** فإن دمج مثل هذه الأدبيات المتنوعة لهذا الغرض يُعد تطورا منهجيا جديدا يُتيح التكامل لبناء نموذج نظري شامل أو نموذج يشرح تصور أصحاب المصلحة حول التبني المحلي للمعايير أو النموذج القائم على المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها عملية معقدة ومتطورة[4]

من خلال ماسبق نجد أن مصطلح المعقول ذكر في مجالات أخرى مثل علم الاجتماع والتدقيق المحاسبي ولاكنه بعيد عن تصورنا واستخدامنا لهذا المصطلح لذالك سنحاول استخدامه بناءا على مايتناسب مع رؤيتنا حيث أننا نركز على أن الإستجابة المعقولة هي التي تكون في إطار العوامل المؤسسية البيئة.

[1]Jermias, Johnny. "**Cognitive dissonance and resistance to change**: **the influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems**." *Accounting, Organizations and Society* 26.2 (2001): 141-160.

[2]Fontes, Alexandra, Lúcia Lima Rodrigues, and Russell Craig,**op cit** . **p 302**

[3]**Ibidem**

[4]**Ibidem**

المبحث الأول: العولمة والحاجة للتوافق المحاسبي الدولي

إن فهم أي قضية أو ظاهرة ضمن أي فرع من فروع العلم والمعرفة يتطلب الاهتمام بدراسة الماضي وكشف الأسس والقواعد التي بني عليها والمصادر التي أوصلته إلى ما هو عليه الآن من أجل فهم وتحليل الحاضر والتنبؤ بالمستقبل وصياغة المبادئ العامة وتحديد الأهداف.

المطلب الأول: نحو نظام محاسبي مستمد من المعايير

إذا لم يكن اختلاف النظم المحاسبية بين الدول قد أثار أية مشكلات في الماضي، فلا شك أن هناك تطورات عديدة حدثت منذ بداية القرن الماضيمما جعل هذه الاختلافات موضع نقاش ودراسة ، ولذلك فقد انصب التركيز على محاولة التنسيق والتوفيق بين النظم المحاسبية المختلفة استناداً إلى مرجعية موحدة تتمثل في المعايير المحاسبية الدولية*، ومن خلال ما سبق نحاول في هذا المطلب أن نتناول النقاط التالية: 1. عوامل اختلاف المحاسبة 2. النظام المحاسبي 3. التوجه نحو المعايير

الفرع الأول: عوامل الإختلاف المحاسبي

إن التاريخ المحاسبي هو دراسة تطور الفكر المحاسبي والتطبيقات المحاسبية استجابة للتغيرات في البيئة والاحتياجات الاجتماعية كما يدرس تاريخ المحاسبة أيضًا التأثير الذي أحدثه هذا التطور على البيئة،[1]إن أية نظرة سريعة على التطور الاقتصادي منذ حمورابي والحضارات التي تلتهوحتى عصر النهضة، ثم الثورة الصناعية وظهور الرأسمالية ومابعد المعايير المحاسبية الدولية، تشير إلى مدى استجابة المحاسبة وقدرتها على التغير والتكيف مع تركيبة المعتقدات السائدة في كل حضارة ،[2]في حين أن هناك اتفاقًا عامًا على أن الغرض من المحاسبة المالية هو تقديم البيانات المالية حول الكيانات المحاسبية، إلا أن هناك نظريات متباينة في المحاسبة بسبب الطريقة التي حدد بها المنظرون المختلفون المستخدمين وطبيعة البيئة التي يفترضها المستخدمون والمعدون للمعلومات المالية،[3]يتفق أغلب المهتمين بالبحث في موضوع المحاسبة على أهمية الإحاطة بالمسيرة التاريخية لتطور هذه الوظيفة،والتي أصبحت مهمة ليست فقط لاكتشاف الماضي والوقوف على الحقائق، بل لفهم الحاظر والقدرة على اكتشاف المستقبل، فالفكر المحاسبي يعتبر نتاج عملية تراكمية عبر الزمن تتأثر بالأوضاع الإجتماعية والاقتصادية والمالية السائدة في كل مرحلة من مراحل تطوره.[4]
وتطورت المحاسبة عبر السنين تبعاً لاختلاف الثقافات التي تعمل فيها واحتياجات مستخدميها وخاصة السوق المالية، وكان هذا التطور لتلبية احتياجات الجمهور من ممولين ومستثمرين وموظفين وعملاء وموردين والحكومة والمجتمع المحلي بشكل عام، وقد أدت هذه التطورات إلى ظهور نظامين متميزين يحددان الممارسات المحاسبية لكل دولة ويختلفان عن بعضهما البعض، وهما النظام المحاسبي الذي يعبر عن نفسه من خلال القواعد (الروماني) والنظام القائم على المبادئ (الأنجلو ساكسوني) ،[5]حيث يعتبر

*أصبحت حاليا معايير التقارير المالية الدولية، لكننا سنَبقى نطلق عليها المعايير المحاسبية الدولية خلال بحثنا

[1]أحمد ريان البلقاوي، تعريب رياض العبد الله وطلال الجحاوي، **نظرية المحاسبة**، الجزء الأول، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان_ الأردن، 2009، ص35

[2]رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 47 _ 48

[3]ماهر علي حسين، أحمد محمد خليل، **واقع نظرية المحاسبة وانعكساته على أهداف وخصائص نظام المعلومات المحاسبية/ دراسة تحليلية لآراء عينة من أكاديمي أقسام المحاسبة في الجامعات الحكومية إقليم كوردستان**، مقال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، مجلد 16، العدد50، 2020، 97 _ 123، ص 102

[4]وليد بن ترديت، **تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية**، صندوق النقد العربي، 2018، ص 5

[5]Martucheli, Camila Teresa, and Antonio Dias Pereira Filho. "**The principles underlying the IFRS and**

الاختلاف في الخصائص الاقتصادية والثقافية والقانونية والدينية بين الدول يعتبر السبب والمحدد الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول، بحيث يؤدي اختلاف العوامل السابقة إلى اختلاف المبادئ والمعايير المحاسبية المحددة لأساليب الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي في بيئة محاسبية محددة، وبالتالي يؤثر على أسلوب الإدراك والفهم بين مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذلك لكي تنجح جهود التناغم الدولي يجب فهم هذه الاختلافات المحاسبية لمعرفة أوجه التشابه والاختلاف في النظم المحاسبية الدولية، حتى يتسنى العمل على توجيه تصميم المعايير المحاسبية المتوافقة مع هذه الظروف،[1]كما أن الناضر إلى واقع المحاسبة يجد أنها تأثرت بشكل كبير بالظروف البيئية المحيطة، ونتيجة لهذا الوضع حدث نوع من الاختلاف، مما أدى إلى ظهور أنظمة محاسبية مختلفة في مختلف أنحاء العالم. [2]

ويبقى الاختلاف بين النظم المحاسبية قائما بين الدول وفقا لطبيعة الاحتياجات الوطنية التي تعبر عنها وتتوقع المحاسبة كأداة للرقابة الاقتصادية أن تلبيها، وكذلك طبيعة الأهداف المنوطة بالمحاسبة في ظل الظروف التي تحكم الحياة الاقتصادية، وهو ما يعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول.[3]

---

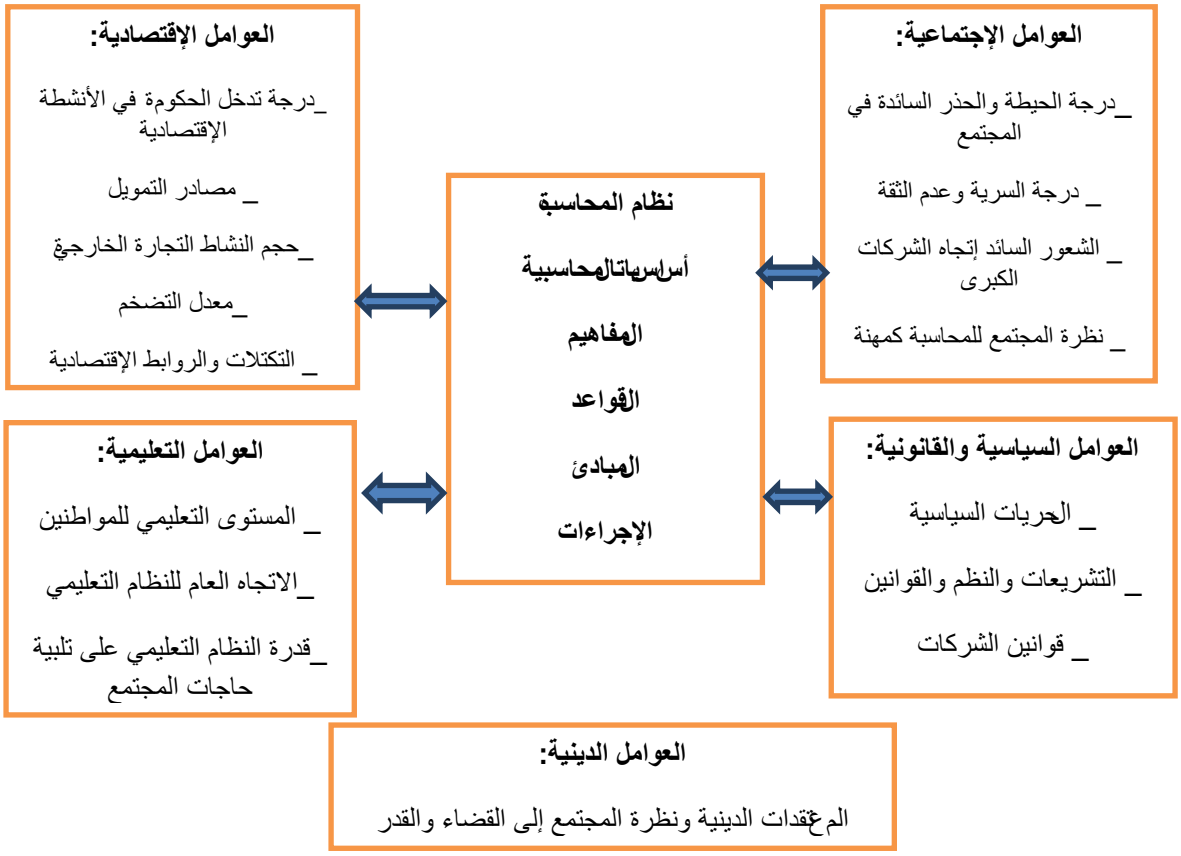
the measurement bases of the elements comprising the financial statements." *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036* 13.1 (2021).p23

[1] بودية خالد، **دراسة عوامل المحيط المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسات الإقتصادية في ظل أعمال التوافق المحاسبي الدولي _ حالة الجزائر** ، أطروحة دكتوراة، جامعة سطيف1 ، 2018، ص 10

[2] عوينات فريد، **دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية** ، مذكرة ماجستير ، المركز الجامعي بالوادي ، 2011 ، ص 24

[3] آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة في الجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال فترة 2010_2013**، أطروحة دكتوراة ، جامعة الجزائر 03 ، 2014 ، ص 122

ويمكن تلخيص العوامل المؤثرة في اختلاف النظم المحاسبية بين الدول في الشكل التالي:



المصدر: رأفت حسين مطير، المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، ص78

وينشأ هذا الاختلاف المحاسبي نتيجة لعوامل مؤسسية تختلف من بلد إلى آخر[1] نظرا لما تستوجب كل بيئة من إحياجات وخصائص نابعة من واقع واحتياج كل بيئة منفردة تختلف عن بقية البيئات.

الفرع الثاني: النظام المحاسبي

إن النظام المحاسبي الأمثل هو ذالك النظام الذي يعبر عن وضع يجب عدم تغييره إذ أن أي إنتقال بعيد عنه يؤثر سلبا على النفع المتوقع[2]، فالمحاسبة نشاط خدمي لإنتاج التقارير المالية وهذه هي وظيفة المحاسبة، ومن الطبيعي أن يتأثر تحديد الأهداف بالاعتبارات الاقتصادية والقانونية والاجتماعية القائمة (العوامل المؤسسية)، ففي الاقتصاد الحر نجد أن هناك أسواق متطورة ونشطة للتبادل، ونجد أن الأفراد يتخذون قراراتهم الاقتصادية بطريقة تحقق التخصيص الأمثل لمواردهم النقدية الحالية والمستقبلية بين فترات زمنية مختلفة وبين الاستخدامات البديلة، وهنا يظهر تأثير الأسواق المالية في توجيه المدخرات نحو الاستثمار في الأنشطة الاقتصادية

[1] ابراهيم خليل حيدر. "**المنظور المحاسبي لتفعيل ادوات العولمة عبر أليات معايير المحاسبة الدولية** *Journal of Economics and Administrative Sciences* 15.55 (2009): 230-230. ص232 ".

[2] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة** ، الناشر، الطبعة الاولى 1990 ، ص 150

المختلفة،[1]ومن ثم فإن عملية تفاعل المحاسبة مع البيئة هي التي تجعل المحاسبة مجالاً حيوياً من مجالات المعرفة لأنه سيتم اللجوء إليه لتقديم إجابات للمشاكل التي تواجهها. [2]

و لأن أهداف المحاسبة هي في الأساس موضوع صراع ناتج عن الاعتراف بأن أي محاسبة تحتوي على تمثيل أو انعكاس لبيئة اجتماعية وسياسية معينة،[3]فإن أهداف النظام المحاسبي هي مبرر وجوده فهي التي تضمن تحقيق الأهداف المحاسبية على أرض الواقع،[4]وبما أن النظام يعمل في بيئة محددة تؤثر فيه وتتأثر به، فيمكن القول بأن أهدافه لا يمكن أن تتحقق بشكل مطلق بسبب القيود المفروضة على النظام سواء كانت داخلية في الإطار المعرفي أو خارجية في البيئة المحيطة ،[5]ويرى مفكرو المحاسبة أنه من الضروري التعرف على طبيعة وتركيبة البيئة المحاسبية بفروعها المختلفة للمساهمة في تفعيل دور المحاسبة من خلال تصميم النظام المحاسبي المناسب،[6]ولكن الفهم الكامل لنظام المحاسبة الحالي والمستقبلي لا يعتمد على فهم الأساليب الفنية، بل على بنية النظرية التي تشتق منها الأساليب الفنية [7]

ومن ناحية أخرى نجد أن النظام القوي يتميز بخصائص تجعله قابلاً للتطبيق دون عوائق، مثل المرونة التي تتطلب إدخال بنود محاسبية جديدة عند الحاجة، وكذلك إمكانية مراجعته في فترات زمنية متتالية بغرض تطويره وتكييفه مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وغيرها ،[8]ونجد أن من مميزات النظام هو المرونة حتى يتمكن من التكيف مع التغيرات الداخلية والخارجية،[9]ويجب أن يرتكز أي نظام على إطار فكري ونظري منطقي يتكون من مفاهيم ومبادئ وأساليب وإجراءات تشكل المكونات الأساسية لذلك النظام [10]

كما يتكون النظام المحاسبي على مستوى المؤسسة من (المحاسبة المالية التي تهدف إلى توفير المعلومات الخارجية، والمحاسبة الإدارية التي لم تدخل في الدراسة)،[11]فالنظام المحاسبي هو وسيلة المحاسبة في تحقيق أهدافها ووظائفها، ويهدف النظام إلى توفير المعلومات المفيدة لكافة المستخدمين ذوي الاحتياجات والبيئات المتعددة، فهو من أهم الأنظمة في الوحدات الاقتصادية، مما يتطلب التغيير والتطوير المستمر في النظام[12].

[1] السابق ، ص 159

[2] رياض العبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 17

[3] أحمد ريان البلقاوي، مرجع سبق ذكره ، ص 174

[4] ماهر علي حسين، أحمد محمد خليل، مرجع سبق ذكره ، ص 106

[5] السابق ، ص 109

[6] طاطا إيمان ، **أثر العوامل البيئة على التطور المحاسبي في الجزائر** ، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر 3، 2017 ، ص 23

[7] أحمد ريان البلقاوي ، مرجع سبق ذكره، ص 315

[8] سعود جايد مشكور العامري، **النظام المحاسبي الموحد**، كتاب ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2020 ، ص 14

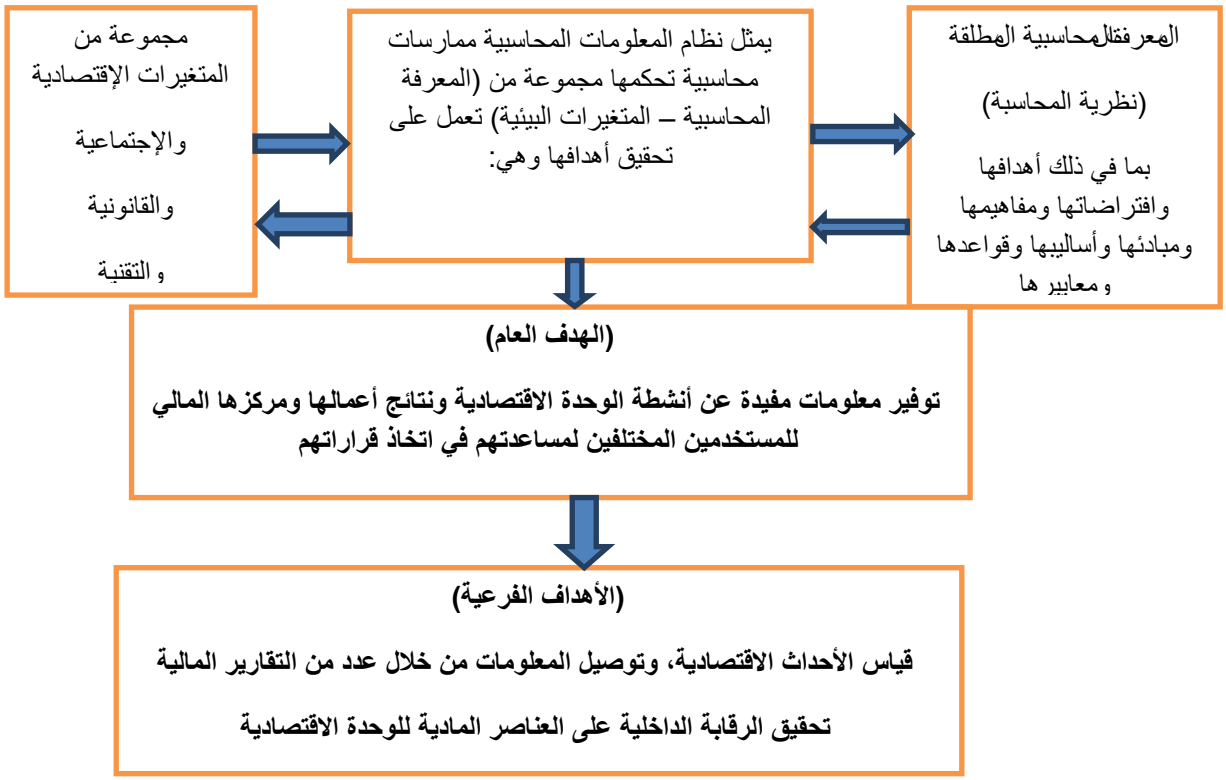
[9] طه الطاهر إبراهيم وآخرون، **تصميم النظم المحاسبية**، دار اليازوري للنشر والتوزيع ، ص 4

[10] سعود جايد مشكور العامري ، مرجع سبق ذكره ، ص 9

[11] طه الطاهر إبراهيم وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 9

[12] ماهر علي حسين، أحمد محمد خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص 98

شكل يوضح تفاعل النظام المحاسبي مع نظرية المحاسبة والمتغيرات المؤثرة عليه



المصدر: ماهر علي حسين ، أحمد محمد خليل، مرجع سبق ذكره ، ص 105

وفي هذا الاتجاه يوضح R.K.Mciver بأنه لن تكتب السلامة لأي جماعة تعتبر النظم فيها غير قابلة للتغيير ولاتخضع أنظمتها للإختبار باستمرار خدمة للصالح العام، [1]لأن أنظمة المحاسبة تتبع دورة حياة وفقا لدرجة الاستجابة للأهداف ومستخدمي المعلومات،[2]لأن البيئة المحاسبية تؤثر بشكل مباشر على أهداف المحاسبة، فقد يكون عاملاً مناسباً في فترة زمنية معينة ثم يصبح غير مناسب في فترة لاحقة وتختلف العوامل باختلاف البيئة، وهذا هو سبب التنوع والاختلاف في المحاسبة ،[3] فمن اجل وضع نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدوليةلابد من تهيئة البية القانونية والاقتصادية والثقافية والسياسيةلتلبية احتياجات المستخدمين،كما يجب اتباع استراتيجية تدريجية لإعداد نظام متوافق ومرن لمواكبة التغيرات ،وتبني استراتيجية تدريجية لاعداد النظام المتوافق ويكون مرن حتى يواكب التغيرات، [4]وعلى الرغم من مبررات اختلاف الأنظمة إلا أننا نجد أن الأصوات المطالبة بتطوير المحاسبة نحو تحقيق التقارب قد زادت لأسباب عدة..:[5]

_ العولمة الاقتصادية ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار المباشر الدولي

_ تطور الأسواق المالية الدولية

---

[1] محمود السيد الناغي ، مرجع سبق ذكره ، ص 16

[2] حجاج زينب ، **دور العوامل البيئة في إعداد النظام المحاسبي للمؤسسات بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية _ دراسة تجربة تونس** _ مقال، مجلة الأبحاث الإقتصادية ، العدد 8 ، 2013 ، 319_ 330 ، ص 328

[3] مصطفى عوادي ، **أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراة ، جامعة العربي بن المهيدي _ أم البواقي، 2014 ، ص 147

[4] حجاج زينب ، مرجع سبق ذكره ، ص 328

[5] سعود جايد مشكور، **المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي** ،كتاب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ، 2021 ، ص 13

_ الخصخصة في بعض دول العالم

_ تنامي قوة الشركات المتعددة الجنسيات لتشمل أجزاء مختلفة من العالم سواء بإنشاء فروع في مناطق ودول أو السيطرة على شركات تابعة

الفرع الثالث:التوجه للمعايير

تعتبر المحاسبة علماً اقتصادياً وظيفياً ومجالاً من مجالات النشاط الإداري العملي الذي تترتب على نتائجه عواقب اقتصادية واجتماعية وغيرها مهمة على الشركات الفردية والبلدان والمجتمعات الاقتصادية، وفي الوقت الحالي يتم تحقيق المحاسبة بشكل رئيسي من خلال المعايير المحاسبية الدولية، الأمر الذي يتطلب دراسة جوانبها المختلفة و لتحقيق غرضها يجب تطبيقها في أنظمة فعالة وتساهم تشريعات البلدان الفردية في كفاءة أنظمة المحاسبة،[1] كما أنه لايفهم أن المعايير المحاسبية الدولية أصبحت بديلا عن النظم المحاسبية بل امتداد لتطور الفكر[2]

وبينما عدم الاتفاق على المبادئ النهائية للنظرية والتحول للعمل وفق معايير سواء محلية أو دولية يجعل النظام متغيرا باستمرار وهو أمر إيجابي لأن فائدة النظام تكمن في خدمة متخذي القرار إلا أن المرونة التي توفرها البدائل المحاسبية تجعل هذا النظام في كثير من الأحيان يفقد أهميته ويصبح مجالا للتلاعب من قبل المصممين ومن ناحية أخرى فإن المرونة غير المنضبطة المتاحة لمصممي النظام يمكن أن تؤدي إلى تغييرات ذات عواقب وخيمة على مستخدمي هذه الأنظمة تتمثل في قرارات خاطئة تؤدي في كثير من الأحيان إلى أزمات اقتصادية التي تؤدي إلى الانهيارات[3]

تركز المحاسبة على العملية الفنية، فهي تخبرنا كيف نقوم بها وتركز المعايير على عملية اتخاذ القرار، فهي تشرح لماذا يقوم المحاسبون بذلك وكيف يقومون به بشكل معقول وفعال، لذا يجب أن تستند المعاييرباعتباؤها حلقة وصل بين النظرية والتطبيق على الهدف كنقطة انطلاق للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية كأساس لتكون مفيدة وفعالة ويجب أن تركز معايير المحاسبة في صياغتها على أهداف محاسبية متسقة ومحددة الغرض، بحيث توفر لجميع أصحاب المصلحة معلومات مفيدة لاتخاذ القرار،[4]يمكن أن تختلف أنظمة المحاسبة في البلدان والمعايير المحاسبية الدولية بطريقتين: 1. الاختلاف: تغطي الأنظمة ومعايير المحاسبة موضوعًا محاسبيًا موحدًا ولكنها تتضمن أساليب مختلفة. 2. الغياب: لا تغطي أنظمة المحاسبة على المستوى الوطني قضية محاسبية مدرجة في المعايير.[5]

---

[1]Savova, Kameliya. "**Differences in application of accounting standards–current aspects**." *Ekonomicko-manazerske spektrum* 15.1 (2021): 111-122.p 112

[2]مارية علي صوشة، **المسار التعليمي لمهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية** ، أطروحة دكتوراة ، جامعة محمد بوظياف _المسيلة ، 2018، ص 5

[3]ماهر علي حسين، أحمد محمد خليل، مرجع سبق ذكره ، ص 110

[4]Zhang, Xiangjun. "**Research on Accounting Standards Setting Problems**." *GSTF Journal on Business Review (GBR)* 3.4 (2014).p 18

[5]Ding, Yuan, **Thomas Jeanjean**, **and Hervé Stolowy**. "**Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture**." *The international journal of accounting* 40.4 (2005): 325-350. p 326

ويعتقد (2007) Soderstrom and Sun أن جودة المعلومات تعتمد على جودة المعا يير المحاسبية وعلى خصائص الدولة التي تعمل فيها الشركة، بشكل أساسي على النظم السياسية والقانونية ، وعلى الرغم من ان مجلس المعايير سيوحد طريقة الإبلاغ عن البيانات ، فإن أي تغيير في جودة النظام ستعتمد على التغييرات في العوامل المؤسسية للبلد، [1]ومن المتوقع أن يضمن إدخال نظام محاسبي موحد قدراً أكبر من القدرة على المقارنة والشفافية في التقارير المالية على مستوى العالم، إلا أن بعض الأبحاث شككت في جودة البيانات المعدة بموجب المعايير، وخاصة في ظل وجود آليات إنفاذ ضعيفة وحوافز سلبية للإبلاغ.[2]

المطلب الثاني : التوافق المحاسبي والجهود المبذولة في سبيله

في هذا العنصر سوف نتناول موضوع التوافق المحاسبي الدولي والجهود المبذولة لتحقيقه، وأثر العولمة على انتشار وتبني المعايير الدولية، وأهم المشاكل الناتجة عن تطبيقها في مختلف البلدان والبيئات.

الفرع الأول : التوافق ومبرراته وعوائقه

أولا : التوافق المحاسبي

عرف Nobes 2010 التوافق بأنه عملية زيادة توافق الممارسات المحاسبية من خلال وضع حدود لدرجة تباينها ، ووفقا لNobes من الضروري التمييز بين التوافق القانوني للمعايير والتوفق الفعلي للممارسات *[3] ومفهوم التوافق كما تبنه مؤسسة IFRS يتضمن عملية تقليل الاختلافات بين المعايير الوطنية لمختلف البلدان وبين مجموعة المعايير إلى أقصى حد ممكن[4].

كان للجنة المعايير في عام 1973 هدفان: صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي تطبق عند تقديم البيانات المالية في جميع دول العالم، والعمل بشكل مستمر على تحسين المعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بتقديم البيانات المالية، بهدف تطوير نهج عالمي لوضع المعايير من أجل تحقيق التوافق وتحسين المبادئ المحاسبية على نطاق عالمي، والمستخدمة في إعداد البيانات المالية خدمة للمصلحة العامة ،[5]ففهوم التوافق المحاسبي يجسد مرحلة تمثل جسراً للطبيعة الإنسانية المقبولة*، والمنطق يتحدد بطبيعة التطور الممكن أو المسموح به في المحاسبة وهذا يرجع إلى العلاقة بين المحاسبة وت وليفة المعتقدات فلكي تتطور المحاسبة فلابد أن

---

[1]Măciucă, Geanina, Elena Hlaciuc, and Antonela Ursache. "**The role of prudence in financial reporting**: **IFRS versus Directive 34**." *Procedia Economics and Finance* 32 (2015): 738-744.p 740

[2]Gastón, Susana Callao, et al. "**IFRS adoption in Spain and the United Kingdom**: **Effects on accounting numbers and relevance**." *Advances in Accounting* 26.2 (2010): 304-313. 305

[3]Perkušić, Dijana, and Ivica Pervan. "**DE JURE HARMONIZATION OF FINANCIAL REPORTING FOR LISTED COMPANIES**: **EVIDENCE FOR SELECTED CEE COUNTRIES**." *DIEM: Dubrovnik International Economic Meeting*. Vol. 6. No. 1. Sveučilište u Dubrovniku, 2021.p 139

*التوافق القانوني هو عملية إعداد نظام متوافق مع المعايير أو صياغة معايير وطنية وفقاً لفلسفة المعايير الدولية، ولكن ليس من الضروري تطبيقها نظراً للصعوبات التي قد تواجهها، أما التوافق الفعلي فهو ما يتجسد عملياً في التطبيق المحاسبي في الممارسات المحاسبية المختلفة.

[4]عماد علي السويح ، **مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقييم التجربة بعد أربع عقود** ، مقال ، مجلة كلية الإقتصاد للبحوث العلمية ، المجلد الأول، العدد الثاني ، 2015 ، ص 18

[5]، أحمد ريان البلقاوي ، تعريب رياض العبد الله، **نظرية المحاسبة**، الجزء الثاني، دار اليازوري للطباعة والنشر ، 2009 ، ص 474

* بمعنى أن التطور الطبيعي للحياة بمختلف جوانبها يستدعي الوصول إلى مرحلة التوافق العالمي التي أثارت جدلا كبيرا بين مؤيدين ومعارضين

تتكيف مع تقليفة المعتقدات، والتغير الثوري في المحاسبة يمنعها من التكيف مع تـوليفة المعتقدات لأن الأخيرة لا تتغير فجأة بل بالتدريج [1]

وذلك لأن التغيير في الحياة العامة والمحاسبة يتطلب المرور بمحطات عديدة تمكن وتؤهل للتوافق مع التطورات الجديدة التي تطرأ، والتي بنيت لها القواعد التي يمكن من خلالها المضي في الاتجاه الجديد.

ونجد أيضاً أن الوصول إلى معايير المحاسبة الدولية ليس بالأمر السهل، بل كان نتيجة الاستفادة من تجارب العديد من الدول التي وضعت معاييرها الخاصة وطبقتها دول مماثلة لها،[2]لذا فإن التوافق الدولي للمعايير لم ينشأ من فراغ، بل هو نتيجة عمل توافقي بين المعاهد والمنظمات المتخصصة وأسواق رأس المال وأسواق الأوراق الماليةإلا أنه ليس كاملاً، إذ يشوبه بعض الشوائب والآثار السلبية[3]

ثانيا: مبررات التوافق

إن الهدف من معايير المحاسبة الدولية هو توفير معلومات مالية مفيدة يتم تقديمها على أساس متعدد الجنسيات لتحقيق إمكانية المقارنة،[4]تحتاج الشركات التي لديها أنشطة تجارية في جميع أنحاء العالم الى ترجمة تقاريرها إلى لغات محاسبية وطنية مختلفة ، مما سيحمل التكلفة على سبيل المثال لتوظيف موظفيين ماليين بهذه الكفاءات وهو إجراء مستهلك للوقت بالنسبة للشركات العابرة للقارات[5]

ويرى الشيرازي أن من النقائص الخطيرة التي شابت الفكر المحاسبي في نهاية القرن الماضي (1990) أنه يترك مجالاً واسعاً للاختيار، وكلها بدائل متعارف عليها،[6]ولأن الهدف من المعايير هو الحد من درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة ويتم اعتمادها كإطار عام لتقييم كفاءة وجودة العمل الفني ومن أجل تحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية،[7] فالإختلاف الذي ميز الأنظمة المحاسبية المطبقة في دول العالم أدى إلى الحد من قدرة مستخدمي البيانات من مقارنة الأوضاع بسبب غياب معايير موحدة،[8]كماأن عدم قدرة النظرية المحاسبية على تجاوز الحدود المحلية للبيئات المقترحة لهذه النظرية يؤثر على غياب نظرية محاسبية مقبولة عالميا [9].

---

[1] رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص20

[2] كريمة نسرين، **عرض وتقييم بعض تجارب البلدان الأجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة** _ فرنسا, ألمانيا, أنجلترا, أمريكا, اليابان، مداخلة ، المؤتمر العلمي الدولي الثالث حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 29و 30 أكتوبر 2011 ، ص21

[3] ثابت حسان ثابت، ليث خليل إبراهيم، **تقييم مدى جودة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق** ، مقال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد12 ، العدد 35، 2016 ، ص112 _ 113

[4] Melnyk, Nataliya. "**History of origins and development of system of international accounting**." ААЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СОВРЕМЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СИСТЕМ-2019 ,p 78

[5] Chen, Rui. "**International accounting standards**. **Future adoption of IFRSs in Japan and the Japanese accounting system**." *rapport nr.: Externredovisning och företagsanalys 08-09-130 (*2009)., p 14

[6] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره ، ص 31

[7] سعود جايد مشكور، **المعايير المحاسبية الدولية معايير الإبلاغ المالي**، كتاب ، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2021 ص 4

[8] وليد بن ترايت، مرجع سبق ذكره ، ص 2

[9] ماهر علي حسين، أحمد محمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 118

إن قابلية المقارنة وهي سمة نوعية للمعلومات المحاسبية، تشكل المحرك الرئيسي وراء مبادرة التقارب بين معايير المحاسبة الدولية ويزعم أنصار المعايير أن تنفيذها يؤدي إلى تحسين القدرة على المقارنة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الاستثمار عبر الحدود ، وقد صرح المفوض الأوروبي للسوق الداخلية أن تبني المعايير يمكّن المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين من المقارنة ،[1]وبناء على ذلك، يحاجج مجلس معايير المحاسبة الدولية أن إمكانية المقارنة هي النتيجة المرجوة من اعتماد مجموعة موحدة من معايير المحاسبة، في حين يحاجج الإطار المفاهيمي أن مجموعة موحدة من المعايير لا تزيد من إمكانية المقارنة إلا عندما يتم تطبيقها بأمانة ،[2]فرسالة IASB لنا جميعا واضحة تماما، وهي أن المعايير تسعى الى تحسين المحاسبة من أجل الوصول إلى تحقيق الكفاءة في اتخاذ القرارات الإستثمارية[3]

وفي هذا الصدد يقول (**ياسر أحمد السيد محمد الجرف 2020**)أن الدولة التي تريد الالتزام بالمعايير يجب أن تتخذ قراراً من الجهة المختصة بهذا الأمر، ويجب تحديد إطار زمني لإتمام عملية التحول، ومهما كانت المعايير المحلية من خلال التوافق، فهي بلا شك مؤقتة وسيتم إلغاؤها عند الاستعداد لتطبيق المعايير ،[4]لأن القبول الدولي للحلول المحاسبية يفرض عليها التوفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية، مما يضع المحاسبة أمام تحديات كبرى لابد من معالجتها لتحديد آثارها المستقبلية، ولذلك لابد من العمل على إصدار معايير محلية متوازنة تأخذ في الاعتبار عوامل البيئة المحاسبية الوطنية في إعدادها[5]لأن المعايير المقبولة عالميا سوف تُلغي فقط تكلفة التهيئة الأولية لهذه البلدان[6]

كما يعتبر تبني IFRS خيارا استراتيجيا للدول في تحقيق التنمية الاقتصادية وتدفق الأموال الدولية لاقتصاداتها المحلية[7]،ولكن يجب أن تتوافر المؤسسات الضرورية لاقتصاد السوق الحر قبل أن نتوقع حدوث الإجماع المطلوب ،[8] ويمكن حصر المبررارات التي تؤكد على اهمية التوافق معالمعايير المحاسبية الدولية في النقاط التالية:[9]

1: تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، حيث يؤدي غياب المعايير المحاسبية الدولية إلى اللجوء إلى الحكم الشخصي وما قد يصاحب ذلك من غياب الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية.

---

[1]DeFond, Mark, et al. "**The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership**: **The role of comparability**." *Journal of accounting and economics* 51.3 (2011): 240-258.p242

[2]DeFond, Mark, et al. "**The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership**: **The role of comparability**." *Journal of accounting and economics* 51.3 (2011): 240-258., p 241

[3]رياض العبد الله ، مرجع سبق ذكره، ص 8

[4]ياسر أحمد السيد محمد الجرف ، **أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعوديةلتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدوليةإطار مقترح** ، مداخلة، ندوة حول مهنة المحاسبة فى المملكة العربية السعوديةوتحديات القرن الحادي والعشرونالرياض – المملكة العربية السعودية، 18_19، 2010

[5]طويلب محمد، **إشكالية التوافق المحاسبي الدولي** ، مقال ، مجلة علوم الإقتصاد والتسيير والتجارة ، المجلد3، العدد28، 2013، ص 214

[6]أحمد ريان البلقاوي، تعريب رياض العبد الله، **نظرية المحاسبة**، الجزء الثاني، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009، ص 468

[7]أحمد بكاي، **تجربة الدول الأوروبية مع IFRS _قراءة قياسية تقييمة للفترة 2006 _2020** ، مقال، مجلة دفاتر الإقتصادية، المجلد10 ، العدد 2 ، 2018 ، 250_ 264 ، ص 251

[8]دربوشمحمد الطاهر، بن الطاهر حسين، **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبية** ، مقال ، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد12 ، 2014 ، 71 _84 ، ص 71

[9]السابق، ص 73

2: وجود إطار موضوعي للمعايير المحاسبية يحكم القياس والاتصال، بما يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من جهة والمصلحة العامة من جهة أخرى.

3: إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية وضرورة كبيرتين في ظل قصور النظريات المحاسبية الحالية فيما يتعلق بمعالجة وتعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية.

4: إن وجود المعايير المحاسبية الدولية يساعد المهنيين ويحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة، كما يعتبر خط دفاع عندما تكون هناك تدخلات أو إشرافات من أطراف خارجية.

ولكن السؤال المهم يظل مطروحاً: هل تستطيع المعايير المحاسبية الدولية في واقع الأمر أن تستوعب الاقتصاد الأساسي على النحو الذي يعود بالنفع عليها وعلى مستخدميها؟ وإلا فإن تطبيق ها يصبح بلا معنى إذا لم يتمكن المستخدمون من اتخاذ القرارات استناداً إلى البيانات المقدمة[1].

ثالثا: عوائقه

يشير بعض المؤلفين إلى أنه على الرغم من أن التوافق القائم على المبادئ قد يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المالية، إلا أن هذا التوافق أقل تأكيدًا في التقارير المالية بسبب ذاتية محتوى البيانات المالية، وتؤدي هذه الحقيقة إلى استنتاج مفاده أن التوافق المطلق لمعايير المحاسبة أمر مستحيل ،[2]وبما أن عملية تطوير المحاسبة تعتمد على مجموعة من العوامل منها التاريخية والاقتصادية والتنظيمية والاجتماعية، وأن التطور على المستوى الوطني يشكل جزءاً من عملية تطوير المحاسبة الدولية، فإن التطور المحلي يعتمد بشكل كبير جداً على هذه العوامل ويقف في ذات الوقت عائقاً أمامها، ويحتاج أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات المحاسبية لتزويد الأطراف المختلفة بها، وهو يعمل ضمن نمط اقتصادي يفرض عليه اختيار أساليب وتقنيات وإجراءات محاسبية تختلف في قوانين وتشريعات الدول في تطبيقها[3]

ويرجع ذالك إلى أن الإختلافات بين النظام الأنجلوساكسوني والنظام القاري من المرجح أن تشكل عقبات هائلة أمام عملية التوافق الدولي،[4]وتشكل القومية أيضا تهديدا للتوافق الدولي، بحيث تخشى البلدان التنازل عن السيطرة على أنظمتها المحاسبية للأجانب، وخاصة إذا كان هذا يعني استبدال أنظمتها المحاسبية بأنظمة بلدان أخرى ، ولعل أهم العقبات التي تعترض التوافق المحاسبي الدولي هي:[5]

1. مدى الاختلاف بين الممارسات المحاسبية في مختلف البلدان.

---

[1]Chen, Rui, **op cit** , p 6

[2]Martucheli, Camila Teresa, and Antonio Dias Pereira Filho. "**The principles underlying the IFRS and the measurement bases of the elements comprising the financial statements**." *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036* 13.1 (2021).p 22

[3]بدر سعد المطري ، **الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إستقرار السوق المالي في دولة الكويت** ، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011 ، ص 26

[4]Elad, Charles. "**The development of accounting in the Franc zone countries in Africa**." *The International Journal of Accounting* 50.1 (2015): 75-100. P 94

[5]Diaconu, Paul, and Nicoleta Coman. "**Accounting research from the globalization perspective**." *Available at SSRN 949431* (2006).p 1204

2. عدم وجود هيئات محاسبية مهنية قوية في بعض البلدان.

3. اختلاف النظم الاجتماعية والاقتصادية.

في حين أن هناك منطق ضعيف بأن عائق أنظمة تحصيل الضرائب المختلفة بين البلدان سيختفي أمام التوافق المحاسبي الدولي نظرا لأن الحكومات تبدي ميل ضعيف باتجاه الرغبة نحو توافق نظم الضريبة[1]

وبسبب التفاوت الاقتصادي والاجتماعي لا يمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العالم العربي إلا إذا توافرت الظروف البيئية المناسبة، لذا لابد من تهيئة الأسواق العربية ومن ثم تطبيق معايير المحاسبة الدولية،[2]ويشير الكاتب في الفكر المحاسبي أبو الهنا أن كل بيئة تتشكل من عوامل مؤسسية واختلافها في العالم يكون عائقا أمام التوحيد وحتى التوافق[3]

الفرع الثاني : الجهود الدولية المبذولة في سبيل تحقيق التوافق الدول

أولا: الجهود الدولية

حتى وقت قريب كانت الخبرة والعادة وحتى الضرورة العلمية هي التي تحدد نوع المعالجة للمشكلة، وما جعلها عادة هو اعتمادها من قبل الشركات والمؤسسات أما المحاسبون والمدققون فقد كان دورهم في الماضي يقتصر على إقرار ما أصبح مألوفاً من المعالجات المحاسبية التي ظهرت، حتى وإن تعددت المعالجات للموضوع الواح د[4]، ثم ظهرت المحاسبة كوسيلة لمعالجة وتنظيم المعلومات لمواكبة التطور الاقتصادي، وتشكل متطلبات الحياة الاقتصادية المحرك لمناقشة وتأسيس إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي بحيث يكون متوافقاً مع الواقع الاقتصادي، ويمكن تحقيق ذلك بالاعتماد على نظام محاسبي فعال قادر على إيجاد الحلول للمشاكل المالية، وهذا يبرز ضرورة وجود نظام محاسبي داخل المؤسسات لضمان فعالية السياسات ومعالجة الانحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب ، واستجابة للتطور والتوسع التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لإنشاء أسس مهنية دولية لمهنة المحاسبة، مما أدى تدريجياً إلى الوصول إلى المعاييروبما أن المعايير تمثل حلولاً لمشاكل محددة وعرضاً للإجراءات العملية، فلابد أن تتسم بالتنوع والتعديل المستمر بما ينسجم مع الإطار المفاهيمي ومبادئ المحاسبة، التي تتسم بالاستقرار النسبي، والمعايير هي تلك التي تربط الأهداف والمفاهيم بالتطبيقات العملية،[5]ومن ثم فإن عملية بناء المعايير هي عملية مستمرة ،[6]ويؤدي هذا إلى زيادة الجهود المبذولة لتحقيق الاتساق المحاسبي الدولي.

---

[1] أحمد ريان البلقاوي، تعريب رياض العبد الله، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 469

[2] شيرين شعال. "**دور اللوبي السياسي المحاسبي في إصدار المعايير المحاسبية الأمريكية وأثره في إصدار المعايير المحاسبية الدولية** *Tishreen University Journal-Economic and Legal Sciences Series* 36.6 (2014). ص 314 ".

[3] ميادة جعفر ناجي، **المعايير المحاسبية العراقية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية على تطوير الممارسات المحاسبية في العراق _ دراسة مقارنة للتوفيق بين المعايير**، مقال، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد2، العدد3 ، 2012 ، 148_179 ، ص158

[4] بدر سعد المطيري ، مرجع سبق ذكره ، ص 16 _17

[5] نورالدين عياشي، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر والمرجعية الدولية للمحاسبة، مقال، مجلة العلوم الإنسانية** ، المجلد ب ، العدد 41، 2014، 375_396 ، ص 378

[6] عباس مهدي الشيرازي ، مرجع سبق ذكره، ص 124

لذالك يبذل مجلس معايير المحاسبة والمجلس الدولي للمعايير المحاسبية جهودا مشتركة لتحقيق الاتساق والقابلية للمقارنة والكفاءة في أسواق رأس المال العالمية [1]،مع تزايد تكامل عالم الأعمال، أصبحت الحاجة إلى معلومات محاسبية مشتركة بين البلدان أكثر من ضرورية، ومنذ إنشاء اللجنة الدائمة المشتركة بين الوكالات في السبعينيات، شهدنا في السنوات الأخيرة عددًا متزايدًا من الجهود على المستويات المحلية لكل بلد بهدف تنفيذ إصلاحات جديدة للتقارب مع المعايير[2].

وقد خصصت مجموعة متنوعة من المنظمات، بما في ذالك لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) ومركز الأمم المتحدة للشركات (UN) ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) والمجتمع الأوروبي (EC) موارد كبيرة لتعزيز الفهم الدولي لقضايا المحاسبة ومتابعة هدف تنسيق المحاسبة على المستوى الدولي [3]، ورغم أن الجهود الدولية الحالية الرامية إلى توحيد معايير المحاسبة الدولية جديرة بالثناء، فإنها لا تستطيع القضاء تماما على الاختلافات المحاسبية بين البلدان[4].

وفي عام 1999، أكد وزراء مالية الدول الصناعية السبع وصندوق النقد الدولي على ضرورة اعتماد معايير لدعم النظام المالي الدولي وعلى هذا فقد قطعت لجنة المعايير خطوة كبرى نحو الإجماع، وخاصة بعد أن أصدرت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية في عام 2000 توصيات تقضي بإلزام الهيئات الأعضاء بقبول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من جانب الشركات الدولية المدرجة فيها[5]، وقد أعادت الاجتماعات الدولية التي عقدها الأونكتاد خلال الدورة الخامسة والعشرين للمجموعة التأكيد على الحاجة إلى مجموعة موحدة من المعايير الدولية العالية الجودة، وواصل المجتمع الدولي التأكيد على أهمية تعزيز التعاون والتنسيق بين هيئات وضع المعايير والتنظيم الدولية وهيئات وضع المعايير الوطنية، بهدف ضمان التقارير المالية عالية الجودة والقابلة للمقارنة وضمان التطبيق المتسق للمعايير المحاسبية وإنفاذها.[6].

ثانيا :الجهود الإقليمية

إن المعايير الدولية التي أصدرت من اللجنة منذ السبعينيات تتم مناقشتها ومراجعتها بصورة مستمرة، وتجري عليها تعديلات بين الحين والآخر أو يجري حذف بعضها واستحداث بديلا عنها أو دمجها مع بعضها، وهذا يعني أن هناك مراجعة مستمرة لسلامة المعايير المحاسبية الدولية[7]

---

[1]Li, Siqi. ***Does mandatory adoption of International Accounting Standards reduce the cost of equity capital?***. Diss. University of Southern California, 2008., p 7

[2]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK. "**TRANSITION FROM LOCAL ACCOUNTING STANDARDS TO INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: A COMPARISON BETWEEN THE OHADA MEMBER COUNTRIES AND TURKEY**." *Yorum Yönetim Yöntem Uluslararası Yönetim Ekonomi ve Felsefe Dergisi* 9.1 (2021): 1-20. p 16

[3]Alves, M., and Eduardo Antunes. "**International accounting standards in Europe: A comparative study**." *International Research Journal of Finance and Economics* 61 (2011): 64-73.p 65

[4]Мельник. N. Melnyk .Тернополь, Украина . **op cit**. p78

[5]المرجع السابق ، ص 47

[6]مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الأونكتاد، استعراض قضايا التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي: تأثير الأزمة المالية، 2009، ص 5

[7]سعود جايد مشكور ، **تحديد مدى علاقة الارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية المحلية العراقية _ دراسة مقارنة** ، مقال، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والادارية ، العدد25 ، 2017 ص 23

-على سبيل المثال-يقوم صندوق النقد الدولي (IFM)بشكل روتيني بتقديم مساعدات للبلدان النامية التي تعاني من مشاكل مالية بسب المطالبة بإصلاحات في القطاعين العام والخاص وغالبا م اتكون المساعدات مرتبطة باعتماد المعايير المحاسبية الدولية، حيث أظهر Ashraf and Ghani (2005) مؤخرا أن صندوق النقدلعب دورا رئيسيا في تشكيل الممارسات المحاسبية في دراسة حالة باكستان، على هذا النحو قد تضغط المنظمات غير لحكومية الدولية بشكل مباشر أو غير مباشر لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية[1]،وشجعت بورصة الأوراق المالية الأسترالية أيضًا اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على أمل تعميق أسواقها من خلال زيادة التداول الذي قد ينتج عنتطبيقها[2]،ومن خلال العمل الذي تم على المستوى المحلي لكل بلد، برز اتجاهان للانتقال: إما التبني الكامل أو النهج التدريجي وتطوير المعايير مع مراعاة البيئة المحلية[3]

وعلى الرغم من أن المؤسسات الدولية والإقليمية بذلت منذ عام 1970 جهوداً كبيرة لتوحيد قواعد المحاسبة في مختلف البلدان، إلا أن هذه الجهود لم تكن ناجحة بما يكفي لتحقيق الاتساق المحاسبي الحقيقي الذي يزيل الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين بلدان العالم ويؤدي إلى قابلية المقارنة المحاسبية[4]

الفرع الثالث : تأثير العولمة على تبني المعايير المحاسبية

العولمة ظاهرة اجتماعية أصبحت موضع اهتمام متزايد في مختلف التخصصات الأكاديمية منذ أوائل سبعينيات القرن العشرين، وقد أحدثت العولمة تغييرات جذرية في كافة جوانب الحياة الاجتماعية والاقتصادية، الأمر الذي أدى بدوره إلى إرساء تدفق رأس المال والسمات الثقافية والأيديولوجيات بين بلدان العالم ، كما أدت إلى إنشاء مؤسسات دولية تعمل على تضييق الفجوات أو حل التناقضات التي نشأت أثناء العولمة كما تأثرت المحاسبة وتغيرت نتيجة للعولمة[5]

ويعتبر جون ماكلين (1981) أول من طرح فكرة العولمة، ووفقا للعلماء الروس فإن العولمة تأتي من تفاعل الاقتصادات الوطنية، وتبادل المعلومات المفتوحة وتدفق السلع ورأس المال الحر [6]، ولقد أصبح مفهوم العولمة ذا صلة بكل التفاعلات الدولية تقريبًا وتزداد هذه الحقيقة وضوحًا عندما يتعلق الأمر بعالم الأعمال ، فقد كان هناك عدد متزايد من الشركات المزدهرة في جميع أنحاء العالم بمنظور دولي لممارسة الأعمال التجارية وفي هذا العالم الذي يشهد زيادة حرية حركة رأس المال، تصبح الحاجة إلى تعديل القواعد المقبولة عمومًا واضحة ومن هذا المنظور، طور مجلس معايير المحاسبة الدولية وروج لمعايير المحاسبة الدولية لضمان

[1]Judge, William, Shaomin Li, and Robert Pinsker. "**National adoption of international accounting standards**: **An institutional perspective**." *Corporate Governance: An International Review* 18.3 (2010): 161-174.p163

[2]Budiawan, Effan, Muhammad Sadani, and Iskandar Muda. "**The Benefit of Special Journal in Corporate Financial Reporting Based on International Standard**."International Journal of Mechanical Engineering"Vol. 7 No. 1 January, 2022 . 6783_6790. P6784

[3]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK . **op cit** . p 11

[4]Gastón, Susana Callao, et al. "**op cit** . p 304

[5]Bell, Janice, et al. "**International harmonization and national particularities of accounting**." *Journal of Accounting & Organizational Change* 8.3 (2012): 431-451. p 431

[6]Izvekov, Arkady I. "**Breakdown of the Anglo-Saxon Model of Globalization**." *Journal of History Culture and Art Research* 7.5 (2018): 103-112. p 104

التوحيد العالمي في ممارسات المحاسبة، وتزويد المستثمرين بأداة مشتركة تساعد في مقارنة وتقييم التقارير المالية لأي شركة بغض النظر عن مكان عملها[1].

إن المعايير المحاسبية الدولية هي نظام عالمي يمكن أن تتبناه كافة الدول، ويمكن إرساء مبادئ محاسبية مقبولة عالمياً، كما هي الحال مع المجموعة في الولايات المتحدة الأمريكية، كما يمكن تطوير أساليب ومبادئ يمكن تطبيقها في كافة الدول، ويمثل هذا المفهوم الهدف النهائي للنظام العالمي[2]، في حين يدور النقاش بين أولئك الذين يفضلون التوحيد الذي يؤدي إلى نظرية عالمية وأولئك الذين يفضلون أنظمة محاسبية مختلفة تؤدي إلى نظرية مقارنة [3]، في حين أن اتجاه العولمة يدفع نحو اعتماد نماذج عالمية، يتعين على كل دولة أن تعمل على تطوير ممارسات تتسق مع خصائصها الخاصة، وحتى خصائصها الثقافية[4].

لدى لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC1973) هدفان تم صياغتهما بهدف تطوير نهج عالمي لوضع المعايير من أجل تحقيق التوافق وتحسين المبادئ المحاسبية المطبقة في جميع أنحاء العالم وتعزيز قبولها للصالح العام، فضلاً عن العمل بشكل عام نحو تحسين وتوحيد تعليمات المحاسبة والمعايير والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية[5].

تظهر العولمة في عصرنا هذا على أنها حاضرة للغاية، لأنها أصبحت حاجة اقتصادية لمجتمعنا، وخاصة للشركات التي تتجه نحو العولمة أو تعمل على المستوى الدولي ، وبسبب هذه الحقيقة تتلقى المحاسبة طلبًا من الشركات التي تحتاج إلى الذهاب إلى أسواق رأس المال الخارجية لتوفير نظام محاسبي دولي يسمح لجميع المستخدمين الخارجيين بالرجوع إلى البيانات التي يوفرها النظام[6]، ويعتبر إنشاء وتبني المعايير العالمية أيضًا مساهمة المحاسبة في التطور الحديث للإنسانية [7]،كما أن الاندفاع الدولي نحو جعل أنظمة المحاسبة الوطنية أقرب إلى المعايير المحاسبية الدولية يمثل ظهور عوامل اقتصادية واجتماعية، ويوضح قوة وطبيعة العولمة في كل مكان [8]،وعليه فإن تأثير العولمة سوف يتجه بشكل متزايد نحو انتشار وقبول تطبيق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك تحت ضغط هيئات الأسواق المالية والشركات متعددة الجنسيات، والتي تعتبر من أهم سمات العولمة المالية ويؤكد ذلك دعم منظمات أخرى مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التجارة العالمية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية[9]

[1]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK . **op cit** . p 2

[2]أحمد ريان البلقاوي، تعريب رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص 455

[3]السابق ، ص 458

[4]فاطمة حميد، **أثر ثقافة الفاعليين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، أطروحة دكتوراة ، جامعة الجزائر 3، 2017 ، 27

[5]أحمد ريان البلقاوي، تعريب رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 474

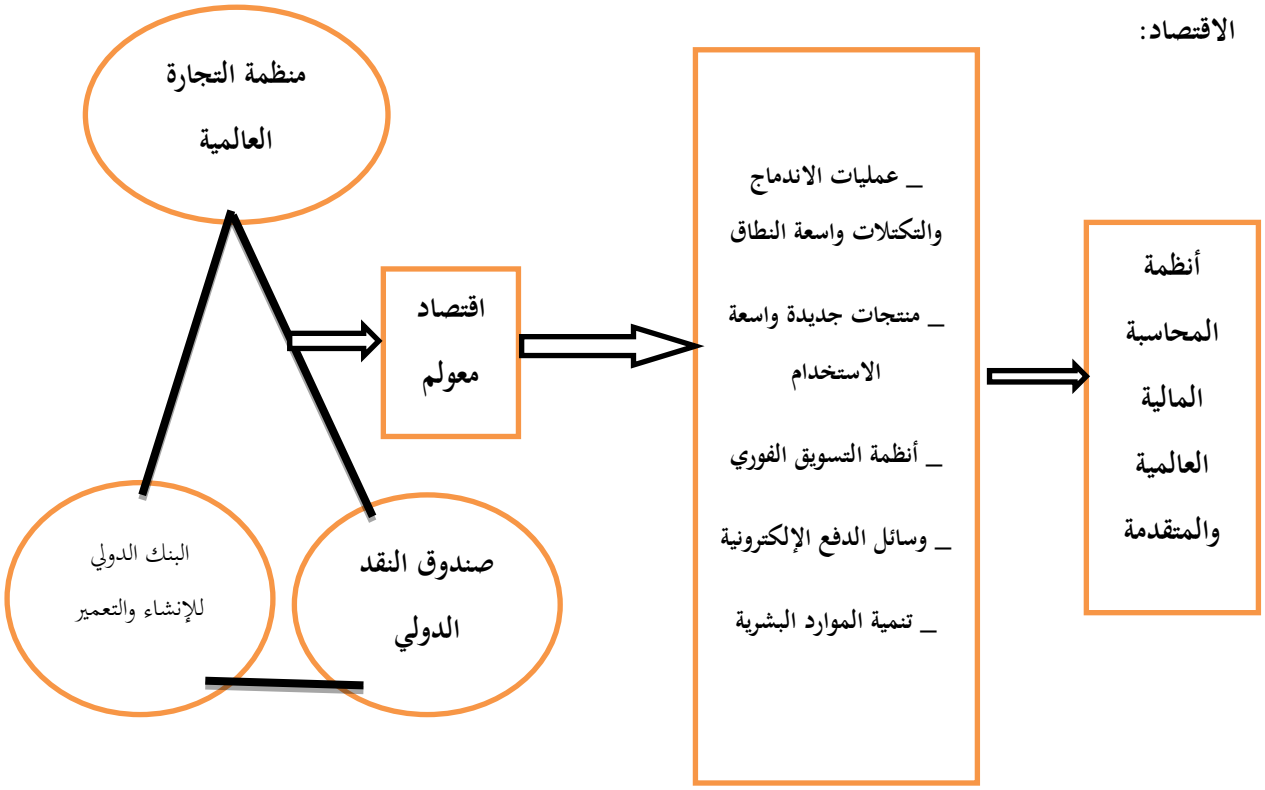
[6]Diaconu, Paul, and Nicoleta Coman,**op cit**. p 1201

[7]Savova, Kameliya. **Op cit**. p 111

[8]Irvine, Helen. "**The global institutionalization of financial reporting**: **The case of the United Arab Emirates**." *Accounting Forum*. Vol. 32. No. 2. No longer published by Elsevier, 2008. p 125

[9]آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره ، ص 44

شكل يوضح العلاقة بين المنظمات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، منظمة التجارة العالمية) وعولمة الاقتصاد:



المصدر: رأفت حسين مطر ، مرجع سبق ذكره، ص 33

يقول الكاتب الأمريكي توماس فريدمان إن العولمة شاملة وواسعة، وتفرض قواعدها على الجميع دون أن تترك لهم حرية الاختيار، وتتوسع لتشمل 195 دولة، فتخلق بذلك حضارة عالمية واحدة من خلال القواعد والأنظمة المتجانسة التي تفرضها، والتي تتجاهل الظروف الخاصة لأي بلد أو مجتمع، وتنسى تماما التمييز بين الهويات الثقافية والحضارية للشعوب [1]، إن النتيجة المترتبة في التطبيق هي تغيير توليفة المعتقدات لأي بلد يطبق المعايير وإحلال توليفة المعتقدات الأمريكية محلها، وإذا ماكانت هناك عولمة للمحاسبة في ظل نمط آخر مغاير للنمط الأمريكي للمحاسبة فإن الأمر لن يختلف بشأن فرض التغيير في توليفة المعتقدات، فلابد من تغييرها الى الشكل الذي ينسجم مع المحاسبة المعولمة [2]، كما أن تولفية المعتقدات الأمريكية في ظل سياق تطور تاريخي خاص بهذه التوليفة هي التي رسخت عقيدة أولوية أهمية الاستثمار المالي المباشر، أي أولوية حملة الاسهم وعلى هذا الأساس تبنى المعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما [3]، فعولمة المحاسبة ليست عولمة عفوية من أجل تحسين مستوى القرارات الاقتصادية أو الاستثمارية من خلال جعل المحاسبة في شكل أفضل من الناحية الفنية، بل إنها تهدف عمدا إلى أن تؤدي مع مجالات العولمة الأخرى إلى تغيير طريقة تفكير المتعاملين مع المحاسبة، ومن خلالهم يمكن تغيير طريقة تفكير المجتمع سياسيا واقتصاديا واجتماعيا وقانونيا وتربويا وحتى دينيا [4].

[1] إبراهيم خليل حيدر السعدي، مرجع سبق ذكره، ص 240
[2] رياض العبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص 9
[3] السابق ، 58
[4] السابق، ص79

ويقول الرئيس التنفيذي لشركة **Volvo** (تشيبوروف، 2000) إن التوافق يعتمد بدرجة أكبر على الدول الأنجلوساكسونية بحيث إذا استطاعت هذه الدول الاتفاق على مبادئها ومعاييرها فيمكن أن تتبناها دول أخرى تدريجيا، وستصبح هذه المعايير عالمية في كافة النواحي وستجبر بقية الدول الراغبة في دخول الاقتصاد العالمي على تبني هذه المعايير [1]، ويقول **Mamić Sačer**(2015) إن السمة الأكثر تميزًا لنظام المحاسبة في القرن الحادي والعشرين هي عملية التوافق ومع ذلك، لا تزال الأنظمة الوطنية تحدد نظام المحاسبة في البلاد، وبالتالي تظل هذه الأنظمة غير قابلة للمقارنة وبالتاليفإن التوافق الكامل لنظام المحاسبة هو عملية طويلة، حتى لو اتخذت البلدان بالفعل خطوات حاسمة نحو تقارب البيانات المالية وتحسين قابليتها للمقارنة [2]،لأن عولمة المحاسبة على أساس الحل الوسط تقتضي استنباط الأهداف الوسط والمبادئ الوسط والمستخدمي الوسط وصياغة المعايير الوسط[3].

الفرع الرابع: إشكالات ناتجة عن تطبيق المعايير

ولمعالجة مشكلة اختلاف أنظمة المحاسبة في السوق العالمية، تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)في عام 1973، ثم أدت في عام 2001 إلى إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي تتمثل وظيفته في إنشاء وتعزيز مجموعة من معايير المحاسبة على أساس تحديد أفضل الممارسات على المستوى العالمي ، ومع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تم تطوير نظام جديد من المعايير لفتح أبواب الأسواق الدولية أمام جميع الشركات الراغبة في العمل هناك، وكانت الأداة الرئيسية لهذا النظام هي معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS)[4]،في الوقت الحاضر تتردد أصداء هذه المعايير في كل مكان وتستخدم 150 دولة هذه المعايير أو هي في طور تبنيها من خلال الشركات المدرجة، وتخضع الشركات غير المدرجة لمعايير محلية تختلف عن المعايير الدولية وقد يكون هذا مرتبطًا ببعض الصعوبات المتعلقة بالتشريعات الضريبية أو غيرها من المشاكل الفنية المتعلقة بالقيمة العادلة، كما يُنظر إلى استخدام المعايير على أنه معقد للغاية[5]،فإن إصلاح المحاسبة من أجل تبني المعايير أكثر تعقيداً بالنسبة للدول التي أصبحت مشبعة في البداية بثقافة محاسبية قارية ، والحقيقة أن أي تغيير أو إصلاح لا يمكن أن يتم دون صعوبات وعقبات، وهذا هو الحال بالنسبة للدول الناشئة والمتقدمة على حد سواء [6]، ويقول ويتزر من الواضح أن وجود المعايير شيء وتطبيقها من قبل الجميع شيء آخر [7]*، إن اعتماد المعايير لا يؤدي بشكل مباشر إلى التنفيذ أو الامتثال، وخاصة في سياق البلدان الناشئة، وبالتالي فإن الرقابة المناسبة والتدابير التشريعية مطلوبة لضمان انتقال ناجح[8].

---

[1]Shkulipa, Liudmila. "**Analysis of impact of changes in IFRSs on Convergence of Accounting Systems in World**." *Studia Universitatis Vasile Goldiş, Arad-Seria Ştiinţe Economice* 31.3 (2021): 75-103.p77

[2]Noémi HAJNAL. **The Harmonization of Accounting**. ACTA UNIV. SAPIENTIAE, ECONOMICS AND BUSINESS, 5, (2017) 29–43. P 40

[3]رياض البعد الله، مرجع سبق ذكره، ص 50

[4]Alves, M., and Eduardo Antunes.**Op cit**. p65

[5]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK .**op cit**. p 2

[6]Trabelsi, Raoudha. "**International accounting normalization and harmonization processes across the world**: **History and overview**." *GSTF Journal on Business Review (GBR)* 4 (2015): 1-11. p 92

[7]**Ibidem**. P95

* وهذا إعتراف صريح بعدم سهولتها على الواقع

[8]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK. **Op cit**. p17

ويعتقد Tweedie رئيس مجلس المعايير أن إحدى المزالق الرئيسية في وضع المعايير هي الفشل في تضمين التمييز بين الخلفية الثقافية والظروف الخاصة لأنشطة الأعمال في كل دولة. لذلك فهو يعتقد أنه يجب توحيد العناصر الوظيفية التالية:

1. المراجعة الجيدة
2. المعايير المعقولة
3. الرقابة عند وضع المعايير [1]،ويطرح التحول إلى المعايير أيضًا صعوبات في شكل اختلافات تقنية، وتكلفة التغيير والتعديل، وعامل الوقت، وعدم كفاية الخبرة والمعرفة[2]

من جانب آخر ذكرت Niels Bohr أن التنبؤ أمر صعب للغاية، وخاصة عندما يتعلق الأمر بالمستقبل. ومع ذلك، هناك بعض الأشياء التي يمكننا التنبؤ بها بثقة معقولة بشأن مستقبل المعايير ، هناك وجهة نظر مشتركة مفادها أن الاختلافات العميقة الجذور في الظروف الاجتماعية والاقتصادية تسبب اختلافات جوهرية في ممارسات المحاسبة عبر البلدان ولا يمكن القضاء عليها بين عشية وضحاها، حتى عندما تكون معايير المحاسبة الدولية مطلوبة ، علاوة على ذلك فإن الدول لديها حدود وقضايا السيادة على القانون ومشتقاته، مثل معايير المحاس بة، وبالتالي ستكون هناك اختلافات في درجة الامتثال لسنوات قادمة وقد لا تتحقق الفوائد المحتملة لمجموعة مشتركة من المعايير [3]،فلا يكفي أن تكون المعايير متسقة منطقيا، بل يجب أيضا أن تكون مناسبة للتطبيق ولأي اعتبارات خاصة، سواء كانت اقتصادية أو سياسية أو قانونية قد يفرضها الواقع[4].

المطلب الثالث: واقع تطبيق المعايير على المستوى الدولي

في هذا المطلب سوف نناقش تطبيق المعايير من قبل الدول، وكذلك موقف الهيئات الدولية من تطبيق المعايير، والنقاش بين المؤيدين والمعارضين لاعتماد المعايير على المستوى الدولي.

الفرع الأول : مداخل تطبيق المعايير

يعد توحيد المعايير حول العالم أحد الاهتمامات الرئيسية لمجلس المعايير لأن الهدف الأساسي للمنظمة يظل تطوير مجموعة من المعايير التي تحقق الشفافية والكفاءة في الأسواق المالية في العالم ، لذلك يهدف المجلس إلى تبني المعايير بشكل كامل في أكبر

[1] RuiChen, **op cit**, p 16

[2] Iatridis, George, and Sotiris Rouvolis. "**The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece**." *Journal of international accounting, auditing and taxation* 19.1 (2010): 55-65, p 58

[3] Budiawan, Effan, Muhammad Sadani, and Iskandar Muda , **op cit**, p6787

[4] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره ، ص 123

عدد من البلدان بدلاً من التكيف الجزئي مع القواعد الوطنية[1]، فالتبني على المستوى التقني ليس كافيا لكي نطلق عليه اسم التبني الحقيقي، إذ يتطلب الأمر أيضا تغييرات عميقة على المستوى البيئي[2].

ولكن هناك اختلافات في كيفية تبني الدول للمعايير، فبعضها طبقها حرفيا وبعضها أدخل عليها تعديلات تناسب ظروفها المحلية، وبعضها فرضها على كافة الشركات، وبعضها فرضها على نوع واحد ومنعها أو ترك الاختيار لنوع آخر ، وكل العناصر السابقة تؤدي بالضرورة إلى اختلافات في تطبيق هذه المعايير وبالتالي اختلافات محاسبية بينها[3]، وقد قدمت العديد من الدراسات أدلة على أن المعايير يتم تطبيقها بشكل غير متسق عبر البلدان والثقافات، وخاصة إذا كانت لديها بيئات محاسبية مختلفة عن تلك التي تم اعتماد المعايير فيه ا[4]،ولقد وُجد أن البلدان ذات الإقتصادات الأقلتقدما تميل الى اعتماد المعايير في وقت سابق كأساس محاسبي الزامي من أجل الهام ثقة المستثمرين [5]، وتتبنى البلدان ذات الاقتصادات القوية المعايير في وقت مبكر فيما يتصل بحركات رأس المال الدولية، وتراقب مؤسسة المعايير تنفيذ المعايير في مختلف أنحاء العالم كما هو موضح في الجدول التالي:[6]

الجدول رقم (1_1) عدد وموقع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية حسب تحديث سبتمبر 2023

الموقع	عدد الدول	النسبة المئوية من الاجمال
أوروبا	44	%26
إفريقيا	39	%23
الشرق الأوسط	13	%8
آسيا وأقنو آسيا	35	%21
أمريكا	37	%22
المجموع	168	% 100

المصدر : https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis، تاريخ الاطلاع: 2023/11/27

كما توجد طرق مختلفة تستخدم لتبني المعايير وهي 4 أشكال

1: التبني الكامل فورًا

2: التبني الكامل مع تأخير زمني

3: التبني الانتقائي

[1]Botzem, Sebastian, Sigrid Quack, and Solomon Zori. "**International accounting standards in Africa: Selective recursivity for the 'happy few'?**." *Global Policy* 8.4 (2017): 553-562.p555

[2]Pasko, Oleh. "**Institutionally Speaking, are Global Standards Adoptable in a Given Jurisdiction? A Critical Analysis of the IFRS's Use in Ukraine through the Lens of New Institutional Accounting**." *Periodica Polytechnica Social and Management Sciences* 30.1 (2022): 36-48.p 44

[3]بودية خالد، مرجع سبق ذكره، ص 94

[4]Alves, M., and Eduardo Antunes. **op cit**. p67

[5]

[6]Savova, Kameliya. **Op cit**. p 116

4: المعايير الوطنية المطورة على أساس معايير إعداد التقارير المالية الدولية[1]

يذكر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعايير تُستخدم على النحو التالي:[2]

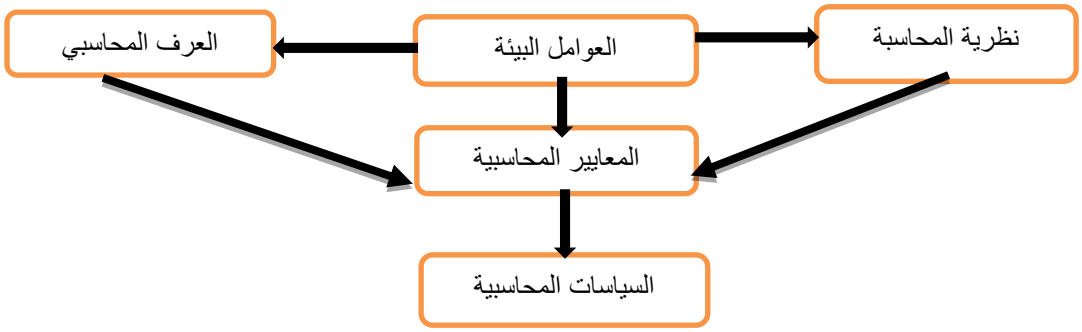
1. المتطلبات القانونية
2. كأساس لبعض المتطلبات القانونية وجميعها
3. كدليل للدول التي تضع متطلباتها الخاصة.

ولإقامة نظام محاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية لا بد من تهيئة البيئة القانونية والاقتصادية والثقافية والسياسية لتلبية احتياجات المستخدمين، واعتماد استراتيجية تدريجية لإعداد النظام المتوافق وأن يكون مرناً لمواكبة التطورات التي تحدث على المستوى الدولي،[3] ولتحقيق أهداف التقارير المالية يجب دراسة الاعتبارات التالية:

1. البيئة المحيطة
2. أهم الفئات المستخدمة
3. الاستخدام المحدود للمعلومات الواردة في التقارير المالية، ومن الجدير بالذكر أن مجلس معايير المحاسبة المالية اعتمد في إطار صياغة الإطار المفاهيمي للمحاسبة على 3 دراسات وحدد 12 هدفا للقوائم المالية[4]

ويبدأ إنشاء المعايير عمومًا بالافتراض القائل بأن المعلومات هي سلعة اقتصادية تخضع لقوى العرض والطلب من جانب المستخدمين المهتمين [5]

شكل يوضح كيفية بناء المعايير الدولية بناءا على المصادر الرئيسية (النظرية والبيئة والعرف)



المصدر: عباس مهدي الشيرازي ، مرجع سبق ذكره ، ص 125

[1] RuiChen, **op cit**,p 5

[2] دربوش محمد الطاهر، بن الطاهر حسين، مرجع سبق ذكره، ص 74

[3] حجاج زينب ، مرجع سبق ذكره، ص 328

[4] علي عبد الله شاهين ، مرجع سبق ذكره، ص 97

[5] أحمد ريان البلقاوي ، تعريب رياض العبد الله، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 19

ويمكن القول أن النقل الناجح يتحقق إذا تم بعد دراسة الظروف البيئية والاقتصادية والثقافية والقانونية والتعليمية التي يتم في نطاقها[1]، لأن تبني IFRS يعد خيارا استراتيجيا للدول لتحقيق التنمية افقتصادية وتدفق رؤوس الأموال الدولية والإستثمار الأجنبي الى اقتصاداتها المحلية[2]

الفرع الثاني: موقف الهيئات الدولية من تطبيق المعاير (أو الجهود لتطبيق)

إن معايير المحاسبة في أي مجتمع هي نتاج لاحتياجات ذلك المجتمع ووجهات نظره ، على سبيل المثال تعكس القواعد البريطانية مفاهيم الجوهر على الشكل عكس القانون التجاري الفرنسي الأكثر إلزاماً من الناحية القانونية [3]،وإدراكا لتعقيد المعايير واستعداداً لتطبيقها، كانت هناك العديد من المنظمات والمؤسسات الدولية وراء تطوير المعايير، بما في ذلك منظمة OCSOI، التي تساعد مجلس المعايير على تحقيق اعتماد واسع النطاق للمعايير، والاتحاد الدولي للمحاسبين، مع التركيز على القضايا المتعلقة بممارسة التدقيق والمحاسبة والتعليم على المستوى الدولي[4]

ولقد لعبت المنظمات المهنية الدولية دوراً هاماً في العمل على توحيد الممارسات المحاسبية، حيث قدمت العديد من الدراسات والبحوث والتوصيات، ووضعت المبادئ التي تمكن من مواكبة التطورات الاقتصادية التي تحدث، والتي تشكل الأساس والدليل لمواجهة التطورات الجديدة[5]،ولقد أخذت المعايير تغزو أغلب دول العالم حتى تلك التي لديها مهنة محاسبية متطورة ومعايير محاسبية وطنية مثل المعايير المحاسبية البريطانية وكذلك وجود توجيهات تنظم عمل مهنة المحاسبة على مستوى دول الاتحاد الأوروبي هذا بالإضافة إلى توجه العديد من الدول المتقدمة مثل كندا واليابان التي شجعت على تطبيق المعايير وكذلك فعلت الدول النامية ومن الهيئات التي دعمت المعايير نجد المنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية والاتحاد الدولي للمحاسبين والاتحاد المحاسبي الأوروبي والاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب أفريقيا[6]

الفرع الثالث: المعايير بين المعارضة والتأييد

ولقد حظيت هذه المعايير بنصيبها من المؤيدين والمنتقدين(المعارضين)، ولكن أعظم نجاحاتها كان في تبنيها على المستوى العالمي (حيث أصبحت عشرات الآلاف من الشركات في أكثر من مائة دولة تقدم تقاريرها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أو ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الأقل) ، وقد جاء أعظم انتقاد لها من جانب الممارسين الذين جادلوا ضد متطلبات القيمة العادلة، والشفافية، وهيكل الحوكمة في المجلس الذي يصدر المعايير[7]

---

[1] محمد إبراهيم علي، **تحليل ومناقشة المداخل الإستراتيجية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية_ إطار مقترح** ، مقال، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العددالثاني والخمسون، 355_ 382 ، 2017، ص

[2] بكاي أحمد، مرجع سبق ذكره ، ص 251

[3] Diaconu, Paul, and Nicoleta Coman.**Op cit**. p1204

[4] RuiChen, **op ciy**, p 5

[5] عوينات فريد، مرجع سبق ذكره،ص2

[6] آيت محمد مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص187

[7] De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar , **op cit** , p 2

فالمعايير المحاسبية هي قواعد عامة مستمدة من أهداف ومفاهيم نظرية المحاسبة التي توجه تطوير أساليب المحاسبة [1]، ومن ثم نجد أن المعايير هي في الأساس ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المتوفر، ممثلة في مجموعة من الأهداف والمفاهيم والافتراضات والمبادئ العلمية[2]،هناك هدفان محددان لتبني المعايير:

1. تحسين جودة التقارير؛
2. تحسين القدرة على المقارنة بين البلدان ،وتأكيدًا على ذلك تنص هيئة المعايير على أن الغرض الرئيسي من عملها هو : تطوير مجموعة واحدة من المعايير عالية الجودة، والتي يمكن فهمها عالميًا وإنفاذها، من أجل المصلحة العامة، ومساعدة المستثمرين وغيرهم من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية[3]

في الممارسة العملية جعلت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حتى الآن المعالجات أكثر اتساقًا وبالتالي أسهل للفهم لأنها معبر عنها بلغة مشتركة، وهي معايير المحاسبة الدولية. يشير عدد من الدراسات **(Armstrong, Barth, Jagolinzer, and Riedl (2010), and Barth, Landsman, Lang, and Williams (2012)** إلى أن الميزة الأكثر قيمة هي أن المعايير تجعل حسابات البلدان المختلفة أقرب كثيرًا في كيفية تقديم المعلومات المالية ، وهذا هو العامل الأكثر قوة الذي يدفع المزايا الحالية لتبني المعايير حتى الآن [4]، ولقد حاجج أنصار المعايير أن فرض معايير موحدة على مستوى العالم من شأنه أن يحسن من القدرة على المقارنة ويسمح للمستثمرين والشركات باتخاذ قرارات استثمارية أفضل ، وتستند هذه الحجة إلى فكرة مفادها أن زيادة القدرة على المقارنة من شأنها أن تزيد من المعلومات المتاحة لصناع القرار من خلال السماح لهم بفهم التقارير المالية للمنافسين بشكل أفضل، وبالتالي تعزيز نقل المعلومات عبر العديد من الشركات وعبر البلدان[5]

ولكن مع تزايد توحيد المحاسبة هناك حاجة إلى فهم الاختلافات الجوهرية بين البلدان والشركات ، ويتعين على مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يتسم بالشفافية بشأن الكيفية التي يتعامل بها مع التقاليد المختلفة عند إصدار المعايير التي ستكون مقبولة عالمياً، وكيف ينبغي له أن يساعد المستثمرين وغيرهم على فهم كيفية مقارنة النتائج المحاسبية من هذه السياقات المختلفة في مختلف أنحاء العالم على النحو اللائق [6]،وفي تصريح الأمين العام لمجلس المعايير المحاسبية الدولية David Cairns دعما لتبني المعايير أوضح أن المستثمرين والمستشارين والمحللين في أسواق رأس المال على المستوى الدولي يفضلون البيانات المالية التي يمكن فهمها

[1] محمد راضي عبد الكاظم. "**مبررات التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية في ظل التغيرات في البيئة العراقية** *Journal of Madenat Alelem University* ". *College* . 10.1 (2018): 176-195 ، 181

[2] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، 123

[3] De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar , **op cit**,P 6_7

[4] Macve, Richard. "**What should be the nature and role of a revised Conceptual Framework for International Accounting Standards?**." *China Journal of Accounting Studies* 2.2 (2014): 77-95.p79

[5] De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar, p 21

[6] Macve, Richard , **op cit** , p88

ومقارنتها بغض النظر عن بلد المنشأ للشركات التي تعد هذه التقارير، سواء تلك التي تعد في نيويورك أو لندن أو طوكيو أو غيرها من عواصم العالم. والجدير بالذكر أن المؤيدين يرتكزون في حجتهم على جانبين رئيسيين:[1]

أولاً: استخدام المعايير المحاسبية الدولية لتسهيل التجارة العالمية وتسريع وتيرة التنمية الاقتصادية.

ثانيا: الفائدة الكبيرة التي ستعود على أسواق رأس المال العالمية من توحيد المعايير المحاسبية واستخدام المعايير المحاسبية الدولية الموحدة.

وعلى نفس المنوال فإن الحجة القائلة بأن تحسين القدرة على المقارنة من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الاستثمار تتفق مع البحوث الأكاديمية وآراء المتخصصين في الاستثمار، وتشير بعض الدراسات مثل دراسة Covrig et al (2007) إلى أن العوامل الرئيسية التي تفسر سبب تردد المستثمرين في القيام باستثمارات عبر الحدود هي التكاليف المرتفعة للحصول على المعلومات حول الشركات الأجنبية ومعالجتها[2]

إن تبني المعايير من شأنه أيضاً أن يوفر على الشركات المتعددة الجنسيات تكاليف إعداد أكثر من مجموعة واحدة من الحسابات لدول مختلفة، وأن يعزز المكانة المهنية للهيئات المحاسبية، وأن يفيد شركات المحاسبة الكبرى في جهودها الرامية إلى توسيع السوق العالمية لخدماتها، إن الكتل الاقتصادية الغربية التي تهيمن عليها مصالح الشركات المتعددة الجنسيات، والتي تتمتع بتمثيل زائد في مجلس المعايير مقارنة بالدول النامية، قد خلقت نظاماً للمعايير المحاسبية يتجاوز النظام الوطني في مصلحة التوافق العالمي، ومع ذلك هناك صعوبات في استيعاب مجموعة متنوعة من الثقافات والتغلب على التحديات التي تواجهها البلدان النامية في تقديم وتفسير وتنظيم المعايير المحاسبية الدولية[3]

فمدى الفوائد التي يتم تحقيقها في بلد يطبق المعايير يعتمد على العديد من الأشياء: طبيعة المعايير المستخدمة قبل التحول إلى المعايير الدولية، ومصداقية تمثيل البيانات وفقًا للمعايير، ووجود دعم قانوني آخر للمعايير، ودرجة مراقبة الامتثال وإنفاذه[4]

كما يمكن تصنيف التقارب العالمي للمعايير على انه بحكم القانون (تقني) أو بحكم الواقع (فعلي) بمعنى أنه قابل للتطبيق من الناحية الفنية على مستوى أنظمة المحاسبة، وقابل للتطبيق فعليًا على مستوى الممارسة ،وركزت هيئات وضع المعايير على مناهج تبسيطية مثل تطوير مجموعة من المعايير عالية الجودة بدلاً من معالجة القضايا المثيرة للجدل مثل المشاكل المتعلقة باللغات والترجمات والتأثيرات الثقافية وأحكام المحاسبين المحترفين [5]،والحجة المهمة لدعم المعايير تأتي من الشركات الأربع الكبرى، والتي نشأت في المحاسبة الأنجلوساكسونية ورأت في تطبيق المعايير فرصة ممتازة لتطوير أعمالها في القارة الأوروبية، حيث تعتبر

[1] عادل عبد الحميد المشاط، سناء ضوء أبوزيد، **مدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في البيئة الليبية موقف المحاسبين الليبين** ، مقال، المجلة الجامعة، المجلد الرابع، العدد السادس عشر، 2014، 185_220 ، ص 191

[2] DeFond, Mark, et al, **op cit** , p 242

[3] Irvine, Helen, **op cit** , p 131

[4] Budiawan, Effan, Muhammad Sadani, and Iskandar Muda , **op cit**, p 6783

[5] Tsunogaya, Noriyuki, Hiromasa Okada, and Chris Patel. "**The case for economic and accounting dualism: Towards reconciling the Japanese accounting system with the global trend of fair value accounting**." *Accounting, Economics, and Law* 1.2 (2011). p5

المستفيد الأكبر من تعميم المعايير في أوروبا والعالم [1]،إن توحيد معايير المحاسبة الدولية هو في الواقع مزيج من جهود العديد من البلدان، وخاصة المتقدمة منها، ويهدف إلى خفض تكاليف المعاملات في الأسواق المالية من خلال توحيد لغة المحاسبة والقضاء على عمليات إعادة صياغة المحاسبة الثقيلة والمكلفة التي كانت الشركات المتعددة الجنسيات تتحملها من أجل إعداد البيانات المالية الموحدة[2]،حتى الآن يمثل الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية الجهد الأكثر تقدماً في إنشاء دستورا محاسبيا وتتمثل فائدتها الأساسية في أنها تسهل حل الاختلافات الفكرية في وضع معايير المحاسبة، ولكن لكي يكون هذا الدستورا فعالا، فلابد أن تحظى بقبول عام، وأن تمثل السلوك الجماعي، وأن تحمي مصالح الجمهور في المجالات المتأثرة بالتقارير المالية.[3]

وعلى الرغم من مزايا المعايير فإن النظرة إلى المعايير المحاسبية الدولية الموحدة تعرضت لانتقادات من قبل الباحثين لصعوبة التطبيق العملي لأن الاختلافات الجوهرية بين البلدان لا تزال كبيرة، فضلاً عن الاختلافات بين الشركات المالية الدولية[4]،ونظراً للزيادة الكمية في المعايير باعتبارها معياراً محاسبياً عالمياً، فقد أصبح من الضروري أن نتساءل لماذا حدث هذا الاتجاه العام في وقت قاومت فيه بعض البلدان اعتماده [5]،وتكمن الحجج ضد مفهوم التقارب في الاختلافات الهائلة بين المعايير والنظم الوطنية في البلدان بسبب التطورات التاريخية الفريدة في نظام المحاسبة في البلدان المعنية بين التقاليد القارية والأنجلوساكسونية، حيث يتميز التقليد القاري بالارتباط الوثيق بين المحاسبة والقوانين، في حين يؤكد التقليد الأنجلوساكسوني على روح العدالة في معايير المحاسبة، وقد تتمثل الأسباب الأخرى في ثقافة البلد الفردي، فضلاً عن العلاقة بين المحاسبة والتنظيم الضريبي، ومهنة المحاسبة والبيئة الاقتصادية والسياسية[6].

ويعرب المعارضون عن مخاوفهم بشأن ما إذا كان تبني مجموعة واحدة من المعايير يعكس ويستوعب بشكل كاف الاختلافات الاقتصادية والسياسية بين البلدان ،وعلاوةعلىذلكيزعمالمعارضون لتبني المعايير أن استراتيجية **"المقاس الواحد يناسب الجميع"** المتمثلة في الترويج لمجموعة واحدة من معايير المحاسبة قد لا تكون متوافقة مع الديناميكيات المميزة للاختلافات في الممارسات الاقتصادية والسياسية بين البلدان[7]

ف إن اعتماد معايير مشتركة بين مختلف البلدان بين النظامين الأنجلو ساكسوني والقاري للحصول على معلومات قابلة للمقارنة يثير التساؤل حول كيفية تأثير هذا التغيير على بيانات الشركات التي تصدرها كل دولة [8]،فمن بين الأهداف الدقيقة للمعايير هي تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة*[1]

---

[1]Istrate, Costel. "**On the Translation in Romanian of IAS/IFRS**." *Procedia Economics and Finance* 20 (2015): 308-315.p 309

[2]Trabelsi, Raoudha **op cit** , 89

[3]أحمد ريان البلقاوي ، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 294

[4]Ru Chen , **op cit**, p 5

[5]Judge, William, Shaomin Li, and Robert Pinsker.**op cit**, p 162

[6]Ru Chen , **op cit**, p 5

[7]Siqi Li, **op cit**, p 8

[8]Gastón, Susana Callao, et al. "**IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance**." *Advances in Accounting* 26.2 (2010): 304-313., p 304

ف لا يكفي أن تكون المعايير متسقة منطقيا، بل يجب أيضا أن تكون مناسبة للتطبيق ولأي اعتبارات خاصة، سواء كانت اقتصادية أو قانونية قد يفرضها هذا الواقع [2]،وقد تكون معايير المحاسبة مفيدة في سياق اقتصاد مفتوح أو أقل تطوراً من أي مكان آخر، على سبيل المثال حيث تركز المعايير على المحاسبة بالقيمة العادلة التي يتم الحصول عليها من الأسواق النشطة ولكنها تسمح بالتلاعب في البلدان الأقل نشاطاً في السوق[3]

ويشير **2012Christensen** نقطة مهمة في سياق التبني الطوعي للمعايير ، ونظراً لأن العديد من الدراسات توثق الفوائد الكبيرة للتبني الطوعي للمعايير، فإنه يتساءل لماذا لا تتبنى هذه المعايير سوى عدد قليل من الشركات ، فجميع الشركات التي تبنت المعايير طواعية في الفترة التي سبقت عام 2000 تقريباً كانت تقع في الاتحاد الأوروبي، وقد وضعت المفوضية الأوروبية استراتيجيتها لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في نهاية المطاف ،[4]و توضح **Ramanna and Sletten 2014** إن قرار دولة ما بتبني معايير المحاسبة الدولية هو خيار داخلي يتحدد وفقاً للفوائد المتوقعة للدولة، أي أن الدولة تكون أكثر ميلاً إلى تبني المعايير إذا كانت دول أخرى تربطها بها علاقات اقتصادية وثيقة قد تبنت هذه المعايير بالفعل.[5] (ليس بسبب قرار داخلي) ، يقوم كريستوف بتقييم نقدي لعملية توحيد نظام المحاسبة الوطني مع المعايير، معتبرا أن هذا النظام يضر باستمرار بالمصالح الاقتصادية للمستثمرين العالميين، لذلك فمن الطبيعي أن يسعى ممثلو كل نظام إلى تحقيق أهدافهم الخاصة ولا يهتمون بشكل خاص بالتقارب العالمي[6]

إن توحيد المعايير ليس عملية إجماعية، حيث تشير الأدبيات إلى حجج مؤيدة ومعارضة **Burlaud)2005 (2001and Ali**ويتمثل الانتقاد الأكثر شيوعًا في حقيقة مفادها أن نظام المحاسبة يجب أن يتكيف مع السياق الاقتصادي والاجتماعي والثقافي الذي تأسست فيه الشركة ، ومع ذلك وعلى الرغم من وجود العديد من المنتقدين يبدو أنه مع تقدم العولمة في الأسواق المالية تسود الأصوات المؤيدة في هذا الوضع ، ومع ذلك لا يمكن تجاهل صعوبات التنفيذ[7]، ومن ناحية أخرى نجد أن واقع المحاسبة مرن بطبيعته ويمكنه أن يتبنى عدداً من المواقف المختلفة، ولكن إذا تم توحيد المعايير فمن المعتقد أنها لن تكون مرنة بالقدر الكافي وأن المعايير التي تم تطويرها دولياً لا يمكن تكييفها مع مجموعة واسعة من الظروف الوطنية والأنظمة القانونية ومراحل التنمية الاقتصادية والاختلافات الثقافية، فضلاً عن ذلك فإن اللجنة الدولية لواضعي المعايير (IASB) قد تجد صعوبة في التوصل إلى اتفاق بالإجماع على بعض المعايير وقد يضطر إلى تقديم تنازلات حتى يتم قبول هذه الممارسات عالمياً[8]

---

[1]بدر سعد المطري، **الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إستقرار السوق المالي في دولة الكويت** ، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011 ، ص 29

*وإذا كانت الظروف غير متشابهة حتى في ظروف البيئة واحتياج المعلومة فلا تصبح هناك فائدة من التوافق الدولي أصلا

[2]عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 123

[3]De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar, **op cit**, p 905

[4]**Ibidem** , p 971

[5]**Ibidem**, p 973

[6]Shkulipa, Liudmila.**Op cit** , p77

[7]Alves, M., and Eduardo Antunes. **Op cit**, **p65**

[8]Diaconu, Paul, and Nicoleta Coman, **op cit**, p1204

و يؤكد SUNDER(2009) أن تطبيق مجموعة واحدة من المعايير القائمة على المبادئ على الشركات في سياق عالمي لن يجعل البيانات المالية أكثر قابلية للمقارنة بالضرورة ولن يساعد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ قرارات أفضل ، وبالتالي فقد يكون من المبالغة في التفاؤل أن نفترض أن مجموعة واحدة من المعايير العالية الجودة سوف تستخدم لتنسيق ممارسات المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، نظراً لاستمرار الاختلافات الدولية في **مكونات البيئة المحاسبية** [1]،إن السؤال المهم في بناء وتصميم المعايير هو ما إذا كان ينبغي للمعايير أن تعكس ما يجده المستثمرون مفيدًا (ويخدم احتياجاتهم) أو ما يعتقد الخبراء الذين وضعوا المعايير أنه أفضل ممارسة محاسبية لقياس الأصول الصافية والأرباح؟[2]

وترى لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASCأن أهداف القوائم المالية هي خدمة احتياجات المستثمرين، كما ترى اللجنة أن هذا النطاق يمتد ليشمل المقرضين والعمال، ولكنها لم تراع في هذه القوائم احتياجات الحكومات، مثل الضرائب وإذا لم يتم الاتفاق على أهداف مشتركة للقوائم، فسيكون من الصعب التوصل إلى وضع معايير محاسبية دولية متفق عليها يجب أن تقبلها جميع الأطراف التي تستخدم هذه القوائم.[3]

ف لا ينبغي للمعايير التي تحكم السياسة المحاسبية أن تعبر فقط عن وجهة نظر الإدارة أو وجهة نظر المهنة، أو وجهة نظر مستخدمي التقارير فقط[4]، كذلك نجد أن الجهة المنوط بها مسؤولية وضع وإصدار المعايير مكلفة بالتوفيق بين اعتبارات معقدة ومتنوعة، كما أنها تواجه عوامل ضغط من أطراف مختلفة، مما يجعل عملية وضع المعايير المحاسبية لا تخلو من محاولات التوفيق بين آراء الأطراف المؤثرة والمتأثرة بنتائج العمل المحاسبي، وقد تخضع لرغبات جماعات يمكنها ممارسة الضغط على الهيئات المنظمة للمهنة، لذلك نجد أن وضع المعايير عملية سياسية أكثر منها عملية تقنية بح تة[5]،لأن لجنة المعايير تعتبر في الأصل لجنة مستقلة، ولكنها في الواقع تابعة لمنظمات مهنية خاصة (حيث أن 14 من أصل 17 من أعضائها يتم تعينهم من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC) مما دفع الكثيرين لانتقاده[6]

ويؤكد البلقاني أن وضع المعايير المحاسبية هو نتيجة لعملية سياسية أكثر منه نتيجة لمنطق سليم أو دراسات ميدانية، لأن وضع المعايير هو قرار اجتماعي، فالمعايير تفرض قيوداً ويقبلها الأطراف المتأثرة بها، والقبول يفرض التزاماً (أي أنه ليس طوعياً بل قسرياً)، أو قد يكون طوعياً أو كليهما ، وفي المجتمع الديمقراطي فإن الحصول على القبول عملية معقدة تماماً تتطلب تسويقاً ماهراً في المسرح السياسي[7]، فالمحاسبة والمعايير المحاسبية وصلت إلى ماهي عليه اليوم في أمريكا من خلال تطور تاريخي تدريجي على أساس التكيف مع توليفة المعتقدات الأمريكية، ولكن عندما يتم تطبيقها بشكل ثوري دون أية خطوات انتقالية فإنها ستتطلب بالضرورة تغييرا مفاجئا في توليفة المعتقدات الوطنيية لبلدان العالم فرادى وهذا يؤدي إلى حدوث اضطرابات سياسية واقتصادية،

[1]Gray, Sidney J., et al. "**Earnings management in Europe post IFRS: do cultural influences persist?**." *Management International Review* 55 (2015): 827-856. p 828

[2]Macve, Richard. **Op cit**, p 85

[3]صالحي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 41

[4]عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 121

[5]السابق، ص 126

[6]بودبة خالد ، مرجع سبق ذكره، ص 42

[7]أحمد ريان البلقاوي، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره، ص 28

والسبب هو التنافر الأيدلوجي مع ماهو قائم وماهو قادم، فالقائم هو توليفة المعتقدات الوطنية التي تطورت في ظل عملية تدريجية تحمل في طياتها كل الإرث الأيدلوجي لمجتمع ما، وأما القادم فهو توليفة معتقدات جديدة مغايرة ومتنافرة مع ماهو قائم[1]، فمفهوم التوافق المحاسبي يمثل فعلا جسرا ذا طبيعة إنسانية مقبولة منطقيا ترتكز على التطور الممكن أو المسموح به في المحاسبة، فلكي تتطور المحاسبة يجب أن تتكيف مع توليفة المعتقدات، وإذا ماتغيرت بشكل ثوري سيمنعها من التكيف مع توليفة المعتقدات [2]،كما أنالنظرية المؤسسية بتركيزها على السعي وراء الشرعية من قبل الفاعليين الاجتماعيين مدعومة نسبيا ببياناتها، إذ يشير هذا إلى أن عملية اعتماد المعايير مدفوعة بظغوط الشرعية الاجتماعية أكثر مما هي مدفوعة بالمنطق الإقتصادي[3].

المطلب الرابع: آثار تطبيق المعايير

تناول هذا العنصر آثار تطبيق المعايير المحاسبية على السوق المالية وعلى جودة المعلومات المحاسبية، حيث يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال جهوده الدؤوبة إلى الوصول إلى مقارنة للمعلومات المحاسبية على المستوى الدولي.

الفراع الأول: السوق

في المحاسبة المعاصرة يتم تطبيق نهج فائدة القرار كهدف من أهداف إعداد التقارير المالية ، على سبيل المثال تنص هيئة معايير المحاسبة المالية FASBعلى أن التقارير المالية يجب أن توفر معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تقييم مبالغ والتوقيت وعدم اليقين فيما يتعلق بالتدفقات النقدية الصافية المستقبلية ، إن هدف إعداد التقارير موجه نحو المستقبل وينشأ من نهج فائدة القرار الذي طورته جمعية المحاسبة الأمريكية.AAA1966[4]

ويؤثر تطبيق المعايير عادة على أسواق رأس المال، ويحسن جودة المحاسبة وقابلية المقارنة، والعواقب الاقتصادية المترتبة على التنفيذ[5]،وتشير الدراسات على سبيل المثال دراسة (Albu 2012)إلى أن التبني وحده لن يحقق تلقائياً الفوائد المتوقعة من المعايير، وتشير الأدلة إلى أنه من أجل جني الفوائد المزعومة بفعالية، فإن التنفيذ الفعلي للمبادئ والمعايير المعنية أمر ضروري، أي أن عملية التقارب المحاسبي يجب أن تتجاوز مجرد الإجراءات الشكلية[6].

وتم تحليل تأثيرات اعتماد المعايير على سوق رأس المال، وخلصت النتائج إلى أن الكيانات التي اعتمدت المعايير بشكل فعال استفادت من زيادة السيولة في سوق الأوراق المالية وانخفاض تكاليف رأس المال [7]،ووفقا ل Daske et

[1] رياض العبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 84

[2] المرجع السابق، ص 20

[3] Judge, William, Shaomin Li, and Robert Pinsker.**Op cit**, p161

[4] Tsunogaya, Noriyuki, Hiromasa Okada, and Chris Patel, **op cit**,p 23

[5] Gastón, Susana Callao, et al. "**IFRS adoption in Spain and the United Kingdom**: **Effects on accounting numbers and relevance**." *Advances in Accounting* 26.2 (2010): 304-313.p 305

[6] Silva, Ana Paula, Alexandra Fontes, and Adelaide Martins. "**Perceptions regarding the implementation of international financial reporting standards in Portugal and Brazil**." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 44 (2021): 100416.p 2

[7] Perkušić, Dijana, and Ivica Pervan. **Op cit** , p 138

Hope, Jin, and kang (2006) وفي دراسة [1]، يتوقع أن يكون للتطبيق الأول للمعايير تأثير أقل في البلدان ذات التأثير الضعيف al(2008) للعوامل المؤسسية التي تؤثر على قرارات البلدان في اعتماد المعايير طواعية، وجد الباحثون أن البلدان التي لديها آليات أضعف لحماية المستثمرين يُنظر إليها على أنها توفر وصولاً أفضل إلى أسواق رأس المال المحلية، وهي أكثر ميلاً إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية [2](سيتم مناقشة السوق المالية بمزيد من التفصيل في المبحث التالي)

الفرع الثاني: جودة المحاسبية

تماشي دراسات مثل Barth et al 2006, Gassen and Sellhorn 2008 وجد ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مرتبط بانخفاض إدارة الأرباح وزيادةلاعتراف بالخسائر في الوقت وزيادة ملائمة القيمة، وعلى النقيض من ذلك لم يتم العثور على أدلة كافية على مثل هذه التحسينات في جودة المحاسبة في الشركات التي أُرغمت على تبني المعايير ، وتشير نتائج هاته الدراسات إلى أن تبني المعايير لا يؤدي بالضرورة إلى تحسين جودة المحاسبة، على الأقل عندما لا يكون لدى المعدِّين حوافز لزيادة الشفافية في تقاريرهم [3]

في حين وجدت دراسة Aussenegg et al (2008) أجريت على 17 دولة أوروبية أن إدارة الأرباح كانت أقل بعد اعتماد المعايير في دول أوروبا الوسطى، مما يعني أن جودة المحاسبة تحسنت بعد أن اعتمدت الشركات المعايير [4]، وفي السياق ذاته تبين أن جودة المحاسبة أصبحت أساسية بعد اعتماد المعايير من قبل الشركات الصربية، لذا أوصى الباحثون بدعم عملية التقارب العالمي باعتبار صربيا دولة ناشئة تستفيد من التقارب مع المعايير المحاسبة الدولية.[5]

وتقوم الدراسات بفحص ثلاثة أبعاد لجودة المحاسبة وهي: إدرا الأرباح ، والاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب، وملاءمة القيمة، والتي غالبًا ما تستخدم في الدراسات حول تأثير المعايير على جودة المحاسبةللتعرف على الخسائر في الوقت المناسب، مدى ملائمة القيمة، والتي غالبا ماتستخدم في الدراسات حول تأثير المعايير على جودة المحاسبة [6]،ووجد داسك وآخرون (2013)أن هناك تأثير إيجابي من حيث تبني المعايير وزيادة موثوقية المعلومات، وهناك تحسن في جودة المعلومات المحاسبية، ووفقاً لهؤلاء المؤلفين فإن تبني المعايير أدى إلى زيادة أهمية الأرقام المحاسبية وتقليص الوقت اللازم للاعتراف بالخسائ[7]

[1]Gastón, Susana Callao, et al, **op cit** , p 309

[2]Ibidem , p 305

[3]Christensen, Hans B., et al. "**Incentives or standards**: **What determines accounting quality changes around IFRS adoption?**." *European Accounting Review* 24.1 (2015): 31-61. p 33

[4]Budiawan, Effan, Muhammad Sadani, and Iskandar Muda ,**op cit** , p 6786

[5]Shkulipa, Liudmila,**op cit**, p 78

[6]Christensen, Hans B., et al. "**Incentives or standards**: **What determines accounting quality changes around IFRS adoption?**." *European Accounting Review* 24.1 (2015): 31-61. p 32

[7]Martucheli, Camila Teresa, and Antonio Dias Pereira Filho, **op cit** , p 26

كما قام بارث وآخرون (2008) بفحص جودة المحاسبة قبل وبعد تطبيق المعايير لعينة مكونة من 327 شركة ووجدوا أدلة على وجود قدر أقل من إدارة الأرباح، مما يشير إلى جودة محاسبية أعلى بعد اعتماد المعايير ،[1]كما أن تطبيق المعايير مرتبط بجودة محاسبة أعلى بحيث أن الشركات محل الدراسة (اجريت لها دراسة) لها إدراة أرباح أقل ومزيد من التعرف على الخسائر في الوقت المناسسب وأهمية أكبر لقيمة المبالغ المحاسبية مما تفعله شركات العينة المطابقة التي تطبق المعايير المحلية الأمريكية[2]

ومن ناحية أخرى تشير النتائج إلى أن هدف تحسين جودة المحاسبة لا يمكن تحقيقه لجميع الشركات من خلال فرض معايير الجودة العالية، لأن مثل هذه المحاولات سيكون لها تأثير محدود على الشركات التي لا تملك الحوافز للالتزام[3].

وتشير النتائج إلى عدم وجود تأثير لتطبيق المعايير على تحسين جودة المحاسبة عندما تضطر الشركات التي تقاوم المعايير إلى ذلك. ولكن لماذا تقاوم بعض الشركات المعايير؟ ولا تميل إلى تبني ما يُنظر إليه عمومًا على أنه معايير عالية الجودة ، لذلك اقترح العديد من الباحثين أن توجه الدولة نحو التمويل الداخلي أو الخارجي مهم في فهم نظام إعداد التقارير[4]

ولا توجد عموماً أية تحسينات في جودة المحاسبة بالنسبة للشركات التي قاومت تقديم التقارير حتى عام 2005 في ألمانيا، فقد أرجأت هذه الشركات تبني المعايير حتى أصبحت إلزامية لأنها لم تجد أي حافز لتبنيها ، ولا يؤدي تبني المعايير في حد ذاته إلى تغيير جودة المحاسبة[5].

ويُنظر إلى المعايير أيضًا على أنها ساهمت في تحسين فوائد التقارير المالية في بلدان وسط وشرق أوروبا، مثل إمكانية المقارنة وملاءمة المعلومات، في حين يُنظر إلى الفوائد الإضافية على أنها تحققت بدرجة أقل، فيما يتعلق بتنمية سوق رأس المال، وجذب الاستثمار الأجنبي وزيادة القدرة التنافسية للبيئة المحلية.[6]

[1]Jeanjean, Thomas, and Hervé Stolowy. "**Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption**." *Journal of accounting and public policy* 27.6 (2008): 480-494. p 488

[2]Gastón, Susana Callao, et al,**op cit**, p 305

[3]Christensen, Hans B., et al, **op cit** , p 34

[4]Christensen, Hans B., et al, **Ibidem** , p 54

[5]Christensen, Hans B., et al , **op cit** , p 56

[6]Albu, Nadia, Cătălin N. Albu, and Sidney J. Gray. "**Institutional factors and the impact of international financial reporting standards**: **the Central and Eastern European experience**." *Accounting Forum*. Vol. 44. No. 3. Routledge, 2020. p 185

المبحث الثاني: العوامل المؤسسية وتأثيرها على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

كثيراً ما يقال أن المحاسبة هي نتاج بيئتها وبالتالي فإن كل مجموعة من الممارسات المحاسبية فريدة من نوعها في وقتها ومكانها، وتتأثر الممارسات المحاسبية لأي بلد بمجموعة متنوعة من العوامل البيئية المحاسبية بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر الأنظمة السياسية والاقتصادية والتعليمية للبلد ، وقد حظيت فكرة دراسة العلاقة بين المحاسبة والبيئة المحيطة باهتمام العديد من الباحثين، (وسوف نذكر بعضهم) ولذلك أجريت العديد من الدراسات حول هذا الموضوع ، وقد أظهرت هذه الدراسات أن التطبيقات المحاسبية السائدة في بيئة محاسبية ما هي إلا نتاج للتفاعل بين المحاسبة والعوامل الأخرى التي تشكل هذه البيئة.

كما لا يوجد إجماع بين الباحثين حول عدد العوامل المسببة للاختلافات المحاسبية بين الدول، وفي هذا الصدد سنذكر بعض الدراسات، كالدراسة التي ركزت على عامل واحد كالثقافةمثل دراسة **Hofsted1980**والتي تعتبر الدراسة الرائدة في تأثير الأبعاد الثقافية على التطبيقات والأنظمة المحاسبية، حيث أجرى دراسة مسحية على 116 ألف موظف في 39 دولة، وقد قدمت الدراسة أدلة على اختلاف القيم الثقافية على المستوى الدولي، مثل معايير المحاسبة الدولية[1]، ودراسة **Gray1988**الذي قام بتوسيع نموذج هوفستد من خلال تداخل القيم والأنظمة المحاسبية وارتباطها بالقيم المجتمعية، وتمكن من خلق إطار متكامل يمكن استخدامه لتحليل الثقافة على الأنظمة المحاسبية [2]، وركز آخرون على مجموعة من العوامل، مثل الدراسةالمشتركة ل **Mueller and Choi 1984**والتي أظهرا فيها أن النظم المحاسبية، مثلها كمثل العلوم الاجتماعية الأخرى، تعتمد على التحليل البيئي، وقد تضمنت قائمة بالعوامل البيئية تتكون من 12 عنصراً، قسمها الباحثان إلى عناصر تندرج ضمن العوامل الاقتصادية والقانونية والثقافية [3]، في نفس السياق نجد دراسة **Arpan and Alhashim 1992** التي حاولت حصر أسباب الاختلافات المحاسبية واعتبرت ان العوامل الاقتصادية والثقافية والنظام القانوني هي أهم العوامل المؤثرة على المحاسبة،[4]كما توصلت دراسة**Archambault** (**2003**)إلى نفس التقسيم لعناصر البيئة المحاسبية المؤثرة على المحاسبية مع وجود إختلاف في بعض مكونات البيئة [5]، كما نجد دراسة **Doupnick and Salter 1995**والتي حاولت حصر أهم عوامل البيئة المحاسبية وفهم كيفية تفاعلها وكيفية نشوء الاختلافات المحاسبية بين الدول، وتفترض الدراسة وجود عوامل رئيسية وهي البيئة

[1]Hofstede, Geert. "**The cultural relativity of organizational practices and theories**." *Journal of international business studies* 14 (1983): 75-89.

[2]Gray, Sidney J. "**Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally**." *Abacus* 24.1 (1988): 1-15.

[3]Mueller, Choi, (1999). **SEARCH international case–control study of childhood brain tumours**: role of index pregnancy and birth, and mother's reproductive history. Paediatric and perinatal epidemiology, 13(3), 325-341..

[4]Alhashim, D., Arpan, J ., **International Dimensions of Accounting**, **Second Edition**.: PWS-Kent Publishing Company, Boston, 1992

[5]Archambault, Jeffrey J., and Marie E. Archambault. "**A multinational test of determinants of corporate disclosure**." *The International Journal of Accounting* 38.2 (2003): 173-194.

الخارجية والثقافة وبنية النظم المحاسبية [1]، ومن خلال هذه الدراسات وغيرها نجد أنها تنقسم إلى عوامل اقتصادية وقانونية وثقافية ومهنية، ومن أجل فهم تأثير هذه العوامل يقترح الباحث جمع هذه العوامل الأربعة الرئيسية، ثم تقسيم كل عامل رئيسي إلى عوامل فرعية

الجدول رقم(1_2) العوامل البيئة المقترحة المؤثرة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

العامل الاقتصادي	العامل القانوني	العامل الثقافي	العامل المهني
درجة التطور الإقتصادي تطور الأسواق المالية درجة النشاط التجاري الدولي	نظام متكيف ومرن نظام صارم وغير مرن	نموذج الأبعاد الثقافية لهوفستد 1980 نموذج جراي 1988	تطور المهنة تنظيم المهنة دور الهيئات المهنية التأهيل العلمي والمهني للمحاسبين

المصدر: من إعداد الباحث

ويمكن وصف هذا العوامل أنها الآليات التي تؤثر على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في مختلف دول العالم وهنا لابد من الإشارة إلى أن مصطلح العوامل المؤسسية له مرادفات تتمثل في: العوامل البيئة، توليفة المعتقدات البيئة، وكلها حسب الأدبيات تتمثل في العوامل الاقتصادية والقانونية والثقافية والمهنية، والتي تعتبر المحددات المؤثرة على الالتزامومن خلالها نقيس الالتزام بناءا على هاته العوامل ، ونجد ان مصطلح المؤسساتية يختلف عن المؤسسية الذي هو موضوع الدراسة، حيث أن المؤساستية ترتكز على المؤسسة وبيئتها الداخلية والخارجية وبقية العناصر التي تهتم بالمؤسسة.

المطلب الأول: العامل الإقتصادي

وفي تحليلنا للعامل الاقتصادي سنقتصر على درجة التطور الاقتصادي وتطور الأسواق المالية ودرجة نشاط التجارة الدولية، ورغم أننا نجد في الأدبيات أن طبيعة الاقتصاد تندرج ضمن العامل الاقتصادي إلا أننا من خلال بحثنا نجد أن هذا العنصر الفرعي ضمن العامل الاقتصادي ليس له تأثير حيث أن أغلب الدول تبنت المعايير باختلاف اقتصاداتها ، كما نجد في هذا العنصر طبيعة الوحدات الاقتصادية ودرجة تعقيدها* وطبيعة التمويل إلا أننا نرى أنها ليست مؤثرة لذا لن يتم التطرق إليها خلال هذا العامل.

الفرع الأول: درجة التطور الإقتصادي

تتجه معايير المحاسبة نحو مبادئ أكثر مرونة حتى تتمكن من التكيف بشكل أفضل مع التغيرات العديدة في الشؤون الاقتصادية[2]،ولقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لمعالجة وتنظيم المعاملات لمواكبة التطور الاقتصادي، وتعتبر متطلبات الحياة الاقتصادية

[1]Doupnik, Timothy S., and Stephen B. Salter. ***External environment, culture, and accounting practices****: a preliminary test of a general model of international accounting development*. 1995.

*كلما كان حجم الوحدة الإقتصادية كبيرا وطبيعة أعمالها معقدة كلما زادت حاجتها لتطوير ممارستها ونظامها المحاسبي

[2]Zhang, Xiangjun, **op cit**, p 19

المحرك الأساسي لمناقشة تطوير إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي بحيث يكون متوافقاً مع الواقع الاقتصادي [1]، ولقد تطورت المحاسبة في مختلف الدول بشكل يتفق مع متطلبات التنمية في كل دولة على حدة في ضوء الأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة في كل منها، وقد انعكس ذلك على مهنة المحاسبة، ويظهر هذا الاختلاف جلياً في أسس القياس والتقارير المالية المحاسبية[2].

وقد نصت الفقرة التاسعة من معايير مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB على أن اهداف القوائم الماليية تتأثر بالبيئة الإقتصادية والقانونية والإجتماعية، وذكرت هيئة المبادئ المحاسبية (APB) في تقريره الرابع في الفقرة 209" على أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تتغير إستجابة للتغيرات في الظروف الإقتصادية والإجتماعية والتطورات العلمية والتكنولوجية، وبالتالي فإن المحاسبة تتأثر بعامليين (البيئة، مستعملو القوائم)[3]

يتأثر تطور المحاسبة بشكل كبير بالعوامل البيئية وخاصة الاقتصادية منها، فالدول التي تتمتع بمستوى عال من التنمية والنشاط الاقتصادي لها تأثير إيجابي على تطور المحاسبة، في حين أن الدول التي تعاني من ضعف التنمية الاقتصادية لا تحتاج إلى محاسبة متقدمة، كما تتبع الأنظمة دورة حياة وفقًا لدرجة الاستجابة للأهداف ومستخدمي المعلومات [4]، لأن المحاسبة تعكس إلى حد كبير احتياجات البيئة التي تعمل فيها وترتبط أهداف أي نظام محاسبي بتلبية احتياجات تلك البيئة، وطالما أن الأمل ضئيل في الحصول على نظام اقتصادي وسياسي دولي واحد، فإنه من الممكن التوقع أن تظل الاختلافات في الأنظمة الاقتصادية تشكل عقبة أمام الإجماع الدولي. [5]، **ويرى الباحث** أن التوحيد المطلق والكامل مستحيل، لأن هذا يعني أن يكون هناك مجتمع واحد، ودولة واحدة، واقتصاد واحد، وفكر واحد، ومنطق واحد، ومؤسسة واحدة، ومستخدم واحد، وهذا يتناقض مع منطق الاختلاف والتعدد الوجودي، والتوحيد الذي يؤدي إلى إلغاء الاختلاف في أي عنصر محدد في الحياة العامة مستحيل

ومن ناحية أخرى يتميز التطور الإقتصادي بخاصيتين الإستمرارية والتغيير [6]، ونجد أن التطورات في الممارسات المحاسبية في بيئة الأعمال كانت من بين الأسباب الرئيسية التي تدعم ضرورة توحيد وتنسيق العمل المحاسبي وإيجاد مجموعة من المعايير يستخدمها الجميع لتحقيق التوافق بين الأنظمة المحاسبية العالمية المختلفة وإزالة الحواجز الاقتصادية بين الدول[7]، ونجد أن تغير البيئة الدولية وحاجتها هو الذي أوجب الحاجة إلى المعايير على المستوى الدولي، مما يؤكد حقيقة أن التغير ينبع من البيئة ولقد أدى نمو التجارة العالمية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات إلى ظهور الاختلافات كعائق رئيسي [8]،ويجب أن نضيف أن التطور الطبيعي للمحاسبة في علاقتها بتطور العالم الذي أصبح أكثر تكاملاً مع التداول العالمي لرأس المال، والانتقال إلى المعايير

---

[1] سعود جايد مشكور، مرجع سبق ذكره، ص37

[2] السابق، ص12

[3] عوينات فريد، مرجع سبق ذكره، ص 71

[4] حجاج زينب، مرجع سبق ذكره، ص 328

[5] صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي وآفاق تبني النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص40

[6] مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره، ص 29

[7] عوينات فريد ، مرجع سبق ذكره، ص 67

[8] بلهامل شهرزاد، بيصار عبد المطلب، **التجربة التونسية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي AIS/IFRS**، مقال ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، العدد 02 ، 2016 ، 129 _ 140 ، ص 129

يبدو أمراً لا رجعة فيه[1]،ويعتبر تطور الأسواق المالية أيضًا المحرك الأقوى للاقتصاد والمعايير تحت تأثير الأنظمة الاقتصادية والعكس صحيح[2].

الفرع الثاني: تطور الأسواق المالية

مع تزايد تكامل الأسواق المالية مع السوق العالمية هناك حاجة إلى مجموعة مشتركة من المعايير المالية، ونتيجة لذلك هناك تحرك نحو توحيد معايير المحاسبة الدولية في جميع أنحاء الاقتصاد العالمي [3]، وعلى مدى العقدين الماضيين تطورت الأسواق المالية العالمية بسرعة، في حين عززت البلدان الموجهة نحو السوق مثل الولايات المتحدة مكانتها من خلال زيادة كبيرة في عدد ونسبة المشاريع الصناعية الممولة بالأوراق المالية[4].

ومن الأمثلة على ذلك في تاريخ الأسواق المالية الأمريكية إتفاقية **Buttonwood التي أبرمت عام 1792**والتي ضمت **24** من سماسرة البورصة في نيويورك، وقد أسست هذه المجموعة الأساس المبكر لبورصة نيويورك[5]، ويشير (لطفي**2004**)إلى أنه تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي الذي يتجه إلى جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية إلى الداخل، فقد طالب المستثمرون على المستوى الدولي بحتمية تحسين المعايير لرفع مستوى التبادل التجاري في الأسواق المالية العالمية[6].

تهدف المعايير في المقام الأول إلى مساعدة المستثمرين وغيرهم من المشاركين في أسواق رأس المال العالمية وغيرهم من مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وقد تطورت إلى مجموعة من المتطلبات للمحاسبة الموجهة نحو سوق رأس المال مع التركيز المتزايد على القيمة العادلة ، وتعتمد المعايير على الأسواق المالية النشطة التي يتم فيها توفير رأس المال وتداول الأسهم كما تعمل على تعزيزها[7]، ويرىGray 1989 أن تطور السوق المالية له تأثير كبير على جوانب النظام المحاسبي كما ارتبط ذلك بتبني المعايير[8].

وتنشأ فوائد سوق رأس المال أيضاً من إمكانية مقارنة عمليات نقل المعلومات عبر عدد أكبر من البلدان نتيجة لتبني معايير المحاسبة الدولية في الاتحاد الأوروبي، ويدعم هذا الاكتشاف الرأي القائل بأن تبني المعايير من شأنه أن يحسن إمكانية مقارنة التقارير المقدمة

[1]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK, **op cit** , p15

[2]Abramkin, S. A., et al. "**Convergence of financial politics and regulation on the financial markets to the stimulation of the economy**." *Asian Social Science* 11.11 (2015): 259 p 259

[3]Judge, William, Shaomin Li, and Robert Pinsker, **op cit** , p 161

[4]Zogning, Felix. "**Comparing financial systems around the world**: **Capital markets**, **legal systems**, **and governance regimes**." *Economics, Management, and Financial Markets* 12.4 (2017): 43-58.p 49

[5]Kauffman, Robert J., Yuzhou Hu, and Dan Ma. "**Will high-frequency trading practices transform the financial markets in the Asia Pacific Region?**." *Financial Innovation* 1.1 (2015): 1-27.p 3

[6]بدر سعد المطري، مرجع سبق ذكره ، ص 33

[7]Botzem, Sebastian, Sigrid Quack, and Solomon Zori, **op cit**, p 555

[8]Salem, Rahma Ben, Salma Damak-Ayadi, and Malek Saïhi. "**Determinants of full IFRS adoption**." *International journal of managerial and financial accounting* 9.2 (2017): 105-123.p 107

للمستثمرين الخارجيين، وبالتالي يقلل من درجة عدم تناسق في المعلومات بين المستثمرين المحليين والأجانب، وهو ما يحد من قدرة المستثمرين المحليين على استغلال معلوماتهم الخاصة [1].

قام**Barth and Doron** (2013) بتحليل ما إذا كان التطبيق الإلزامي للمعايير يؤدي إلى فوائد لسوق رأس المال من خلال تحسين القدرة على المقارنة، وخلصوا إلى أنه بما أن القدرة على المقارنة قد زادت، فقد أدى ذلك إلى تقليل عدم التماثل في المعلومات مما يفيد السوق من خلال الحد من قدرة المطلعين على استغلال المعلومات الخاصة [2]،لقد قدم النمو السريع للاستثمار الأجنبي في بورصة طوكيو للأوراق المالية حجة قوية ضد النظرية القائلة بأن المستثمرين الأجانب سوف ينسحبون ما لم يتمالتقارب مع المعايير، وهذا يشير إلى أنه طالما يعتقد المستثمرون أن لديهم معلومات كافية لاتخاذ قرارات الاستثمار وعوائد مقبولة من حيث المخاطر فإنهم لن ينسحبوا من الأسواق[3].

وعليه فمن الضروري رفع مستوى قابلية المقارنة وجودة البيانات بسبب زيادة عدد الجمهور الدولي وعدم إلمامهم بالمعايير المحلية لكل دولة يتم بموجبها إنتاج البيانات المالية، وإذا لم يتمكن المستثمر من الحصول على نظرة ثاقبة كافية للشركات المختارة، فسوف تحدث تكاليف إضافية، مما يزيد من نقص فرصة الاستثمار بسبب عدم الثقة في الشركات[4]،ولن يتسنى إثبات مفهوم المقارنة المعززة بين التقارير وسيولة أسواق رأس المال إلا إذا تم اعتماد مجموعة من المعايير في وقت تتغير فيه العوامل الثقافية والاقتصادية في كل بلد[5].

لأن المستثمرين في سوق الأسهم مجموعة واحدة فقط من مستخدمي البيانات المالية[6]،ومع تزايد التحديات التي تواجهها المخاطر المالية والاستقرار العالمي، سوف تحتاج الأسواق المالية إلى تعاون أوثق بين البلدانوهنا كفوائد كبيرة للتحدث بلغة مالية واحدة في عالم متزايد التكامل، والمعايير الدولية تشكل جزءاً من هذا الحوار[7].

مايعني أن تطوير الأسواق المالية إستجابة لاحتياجات الشركات (المستثمرين) التي تتطلع لتوسيع نشاطها على المستوى الدولي خيار استراتيجي والذي بدوره يُمكِن التحرك نحو الإتجاه السائد لتبني المعايير الدولية [8]،كما يرتبط انتشار المعايير المحاسبية الدولية ارتباطا وثيقا بتدويل الأسواق المالية وظهور تدفقات رأس المال عبر الدول لتمويل العديد من الإقتصادات عبر العالم[9].

---

[1]De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar. "**A review of the IFRS adoption literature**." *Review of accounting studies* 21 (2016): 898-1004. p 25

[2]Martucheli, Camila Teresa, and Antonio Dias Pereira Filho, **op cit**, p 30

[3]Chen, Rui. "**International accounting standards**. **Future adoption of IFRSs in Japan and the Japanese accounting system**." *rapport nr.: Externredovisning och företagsanalys 08-09-130* (2009).p 6

[4]**Ibidem**, p 4

[5]**Ibidem** , p 15

[6]De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar, **op cit**, p 171

[7]Budiawan, Effan, Muhammad Sadani, and Iskandar Muda, **op cit**, p 6787

[8]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK, **op cit**, p5

[9]Botzem, Sebastian, Sigrid Quack, and Solomon Zori,**op cit**, p 2_3

وحسب احصائيات IASB نهاية مارس 2017 هناك أكثر من 140 دولة تلتزم رسميا ب IFRS وتتبع أكثر من 88 بورصة عالمية تعليمات صريحة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في 27000 شركة مسعرة لديها [1]،لإن التغلب على تداعيات الأزمات المالية وحجج المعارضين، وتبديد ما يبدو أنها مخاطر اقتصادية ومالية معقدة ومتعددة العوامل في المستقبل، يتطلب حلولا نوعية جديدة في فهم نظام الأسواق المالية وتطورها[2]

الجدول رقم(1_3) والجدول الموالي يوضح موقف أكبر 20 سوق مالي عالمي من تبنيIFRS2015

ت	الرسملة تريليون S	الدولة	اسم السوق	الموقف من IFRS
1	19.351	الولايات المتحدة	New York Stock Exchange	مسموح بها للأجنبية
2	6.979	الولايات المتحدة	NASDAQ	مسموح بها للأجنبية
3	4.377	اليابان	Japan Exchange Group	مسموح بها
4	3.932	الصين	Shanghai Stock Exchange	غير مسموح بها
5	3.390	المملكة المتحدة	London Stock Exchange	إلزامية
6	3.233	هونج كونج	Hong Kong Stock Exchange	مسموح بها للأجنبية
7	3.500	عدة مقار رئيسية	Euronext	إلزامية
8	2.072	الصين	Shenzhen Stock Exchange	غير مسموح بها
9	2.093	كندا	TMX Group	مفروضة على الغالبية
10	1.738	ألمانيا	Deutsche Börse	الزامية
11	1.510	الهند	Bombay Stock Exchange	مسموح بها
12	1.520	الهند	National Stock Exchange of India	مسموح بها
13	1.495	سويسرا	SIX Swiss Exchange	مسموح بها
14	1.288	أستراليا	Australian Securities Exchang	الزامية
15	1.212	كوريا الجنوبية	Korea Exchange	الزامية
16	1.196	الولايات المتحدة	NASDAQ OMX Nordic	مسموح بها للأجنبية
17	0.933	جنوب إفريقيا	JSE Limited	الزامية
18	0.992	اسبانيا	BME Spanish Exchanges	الزامية
19	0.848	تايوان	Taiwan Stock Exchange	الزامية
20	0.992	البرازيل	BM&Fbovespa	الزامية

المصدر : عماد علي السويح، مرجع سبق ذكره ، ص 17

[1] أحمد بكاي، تجربة الدول الأوروبية مع IFRS ، مرجع سبق ذكره، ص 251

[2] Abramkin, S. A., et al. **op cit** , p 263

من خلال الجدول نجد أنه نصف أكبر الأسواق العالمية تلزم شركاتهم باستخدام المعايير المحاسبية الدولية، ويُسمح باستخدام المعايير الدولية دون تمييز بين الشركات الوطنية والأجنبية في 20% من هذه الأسواق، وتلزم كافة دول الإتحاد الأوروبي بإستخدام المعايير لج ميع أو أغلب الشركات المحلية المدرجة، وتستخدمهاالشركات الأجنبية في الأسواق الأمريكية تحت إشراف SEC وتشكل حوالي 50% من القيمة الرأسمالية لأكبر 20 سوق عالميا.[1]

الفرع الثالث : درجة النشاط التجاري الدولي

تمثل الشركات جزءا كبيرا من جميع الأعمال التجارية وتخلق جزءا كبيرا من القيمة المضافة لاقتصاديات البلدان لذلك يحتاجون إلى النظر في تفاصيل أعمالهم وإيجاد حلول مناسبة من حيث قاعدة محاسبية قابلة للتطبيق، هذا هو مصدر الرأي القائل بأن الاتجاهات العالمية هي مايحفزالحاجة إلى ربط العديد من المعايير الوطنية والمحلية لدعم الأنشطة العالمية والتعاون الدولي[2].

وتجدر الإشارة إلى أن Cooke and Wallce 1990 كانا رائدين في إدخال العوامل البيئة الخارجية كعناصر ضرورية لفهم أنظمة المحاسبة في كل دولة على حدة، يتمثل أحد هذه العوامل في مستوى انفتاح الاقتصاد على العالم الخارجي، ووفقا لهؤلاء المؤلفين فكلما ارتفعت درجة انفتاح الاقتصاد في البلاد زاد تعرض الدول للضغوط الخارجية ومن المؤكد أن الانفتاح يعزز النمو الاقتصادي (التطور) لكنه يولد مخاطر أكبر من حيث الأمن وحجم الضغط الدولي، إلا أن تطبيق المعايير يقلل نسبيا بعض الضغوط التي تواجهها الشركات المنفتحة على العالم الخارجي ويمكن أن يسهل الوصول إلى الأسواق العالمية الأخرى للشركات التي تنوي القيام بذلك[3].

ويعتبر السبب وراء الضغوط الدولية لتبني المعايير نمو حركة الاستثمارات المالية فلحمايتها يتطلب أن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أعدت بمعايير ذات جودة عالية للقابلية للمقارنة*[4]،كما تثبت المعايير الدولية أنها مفيدة اقتصاديا بمجرد تضييق الفروق بين البلدان لتعزيز التجارة الدولية، إذ يلاحظ رئيس مجلس إدارة SEC السابق Christopher Coxمايلي: الأسواق في الحقيقة مجرد تجمعات من الناس كلهم يتواصلون –بشكل أفضل– إذا كانوا يتحدثون نفس اللغة، فلقد أدى كسر الحواجز بين الأمم والطبقات الاجتماعية وهذا ماتفعلة التجارة لدفع قضية الحضارة وهذا ما قاد فكرة تعاونSEC مع مجلس المعايير[5]

وبحكم الملحوظة يرى Leuz and Wysocki 2008 أن درجة اندماج الدول في الاقتصاد العالمي يحدد مدى جاذبيتها IFRS والعكس صحيحا [6]،ويمكن ملاحظة ميل المستثمرين للاستثمار في الدول التي تطبق المعايير حتى عند تحليل

---

[1] السابق، ص 22

[2] Savova, Kameliya, **op cit**, p 115

[3] Zehri, Fatma, and Jamel Chouaibi. "**Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries**." *Journal of Economics Finance and Administrative Science* 18.35 (2013): 56-62.p 59

[4] محمد إبراهيم علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 364

*وهذا منطقي بالنسبة لهم ولاكن يبقى على صاحب القرار أن لاينسى احتياجات البيئة المحلية

[5] De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar, **op cit**, p 9

[6] ثابت حسان ثابت وآخرون، **دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في التنمية الإقتصادية (دراسة التجربة الجزائرية خلال الفترة 2005 _ 2017)** ، مقال، مجلة إقتصادات الأعمال والتجارة، العدد السادس ، 2018، ص 42

البيانات المالية المتعلقة بجميع حصص الأسهم غير المسيطرة في دولة ما والتي تم شراؤها من قبل كيانات أجنبية ، وقد وجد أن المستثمرين من الدول التي تطبق المعايير هم الذين يستثمرون في الدول التي تطبق المعايير أيضاً وليس المستثمرين الذين لا تطبق دولهم المعايير المحاسبية الدولية ، مما يعني أن الزيادة في الاستثمارات عبر الحدود ترجع بشكل رئيسي إلى إلمام المستثمرين بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لجذب جميع المستثمرين الأجانب[1]،لأن المستثمر الأجنبي يجب أن يخصص موارد كبيرة لتفسير مبادئ المحاسبة في البلدان الأخرى، والتناقضات بين البلدان في القواعد والممارسات تخلق حواجز معلوماتية كبيرة، مما يترك المستثمرين الأجانب في وضع غير مؤاتٍ من حيث المعلومات مقارنة بالمستثمر المحلي[2].

وتشير بعض الدراسات مثل Chan et al (2005) إلى أن أحد العوامل الرئيسية التي تفسر إحجام المستثمرين عن القيام باستثمارات عبر الحدود هو ارتفاع تكاليف الحصول على المعلومات حول الشركات الأجنبية ومعالجتها K ولذلك يزعم خبراء الاستثمار في كثير من الأحيان أن العقبة الرئيسية أمام الاستثمار عبر الحدود هي عملية التوفيق بين الاختلافات في المعايير بين البلدان والتي تستغرق وقتا طويلا K ولذلك من المتوقع أن يؤدي تحسين قابلية مقارنة البيانات المالية إلى خفض تكاليف الحصول على المعلومات بالنسبة للمستثمرين الأجانب وبالتالي زيادة استثماراتهم في الشركات الأجنبية[3]

فيمكن أن يحدث ارتباك وعدم يقين وزيادة تكلفة رأس المال إذا تم إعداد البيانات المالية باستخدام معايير مختلفة عن تلك المستخدمة في بلد المستثمر، لذا فإن فهم ما يؤثر على عملية اعتماد المعايير مهم للغاية بالنسبة للمستثمرين الدوليين ومديري الشركات المتعددة الجنسيات [4]،ويمكن أن يلخص تأثير إزالة الحواجز أمام الاستثمار الأجنبي من خلال تبني المعايير في قرارات المستثمرين الدوليين أيضاً، حيث زادت صناديق الاستثمار الأميركية من حيازاتها في الشركات الأوروبية التي تبنت المعايير ، وقد استخدمت دراسة **(Florou and Pope 2009)**قاعدة بيانات عالمية للملكية تغطي أكثر من 144 ألف مستثمر من مختلف أنحاء العالم لدراسة التغيرات في ملكية الأسهم بعد تبني معايير المحاسبة الدولية ، وقد زادت الملكية في عام التبني والعام التالي، ولكن فقط في البلدان التي تطبق قوانين أكثر صرامة ومستويات منخفضة من إدارة الأرباح [5]،فتعتبر أعظم فائدة يمكن أن تعود على الشركات المتعددة الجنسيات من التوافق الدولي تتمثل في إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، ومن شأن هذه المقارنة أن تزيل الشكوك الحالية حول موثوقية التقارير المالية وتزيل واحدة من أهم العقبات التي تعترض تدفق الاستثمارات الدولية[6]

[1]De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar, **op cit**, p33

[2]**Ibidem**, p30

[3]DeFond, Mark, et al. "**The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership**: **The role of comparability**." *Journal of accounting and economics* 51.3 (2011): 240-258.p 242

[4]Judge, William, Shaomin Li, and Robert Pinsker,**op cit**, p162

[5]Budiawan, Effan, Muhammad Sadani, and Iskandar Muda, **op cit**, p6785

[6]Bell, Janice, et al, **op cit**,p 434

ويرى العديد من المؤلفين مثل(**Mora and Cañibano 2004**) ان اكبر دفعة اعطتها الشركات المتعددة الجنسيات مع عولمة الأسواق تتمثل فيالوجود المتزايد للشركات المتعددة الجنسيات المدرجة في اسواق الأوراق المالية في العديد من البلدان ومعها الحاجة إلى توحيد معايير المحاسبة و التقارير المالية[1].

فلقد أظهرت أبحاث مثل تلك التي أجراها **Finn and Jocob**،**Gazzar-El**(**1999**) و كذالك ، **Romilly** ، **Song**، **Wei**،**Liu**(**2001**)أن الإنفتاح الخارجي للدولة ينبئ تبني المعايير ، ووجد **Guler et al2002**أن درجة الاستثمار الأجنبي ترتبط بشكل إيجابي بتبني معايير محاسبية دولية عالية داخل الدولة ، وزعموا أن زيادة الاستثمار الأجنبي المباشر الداخل تزيد من التماسك الاقتصادي لتلك الدول، مما يمكن المسؤولين الوطنيين من تقليد ما يعتبرونه ثمن العضوية في السوق العالمية[2].

وتحقق الشركات والمؤسسات 5 مزايا مهمة عند تطبيقها المعايير[3]:

1: الدخول إلى البورصات العالمية وحتى العربية، حيث سمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للشركات الأوروبية، على سبيل المثال بالاستفادة من أسواق المال الأميركية، وخاصة بورصة " street Wall " في نيويورك، كما ظهرت بوادر تبادل بين الشركات المساهمة في دول الخليج، حيث تعتمد هذه الشركات عموماً على المعايير المحاسبية والتدقيق الدولية في إعداد تقاريرها المالية

2: تحسين نوعية المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفقا للمعايير الدولية مما يزيد من كفاءة أداء الإدارة في الوصول إلى المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار.

3:إن إرساء معايير محاسبية دولية مقبولة بشكل عام على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل المحاسبين القادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى العالمية.

4: إن توافر المعايير المحاسبية الدولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق رأس المال الوطنية ويزيد من الاستثمارات المالية والإنتاجية، العربية والدولية على حد سواء

5: بدأت دوائر ضريبة الدخل في العديد من الدول العربية (الأردن على سبيل المثال) تشترط تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عند تقديم إقراراتها الضريبية

ولكن السؤال يظل مطروحاً: هل تؤدي نفس الطريقة التي تستخدمها كل الشركات في مختلف أنحاء العالم إلى مقارنة حقيقية أم سطحية؟ إذ أن الإشارة إلى الرغبة التبسيطية في أن تبدو الأشياء المتشابهة متشابهة، وعلى العكس من ذلك أن تبدو الأشياء مختلفة، لا تعالج جوهر لغز المقارنة المحاسبية وكيف يمكن تحقيق ذلك ، ومن ثم يتعين علينا أن نلاحظ أن الشركات المختلفة التي

[1]Alves, M., and Eduardo Antunes, **op cit**,p 70

[2]Judge, William, Shaomin Li, and Robert Pinsker. "**National adoption of international accounting standards**: **An institutional perspective**." *Corporate Governance: An International Review* 18.3 (2010): 161-174.p 163

[3]دربوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين، مرجع سبق ذكره، ص73

تستخدم أصولاً متطابقة في ظروف أخرى قد تختلف اختلافاً جوهرياً في تقديراتها للأعمار المفيدة غير المؤكدة، وبالتالي فإن الأرقام الناتجة قد لا تزال غير قابلة للمقارنة حقاً[1]

المطلب الثاني : العامل القانوني

إن إدراك إقليمية القانون في تنظيم الحياة الاقتصادية والاجتماعية يعني أن القانون يختلف من بلد إلى آخر، مع ما يترتب على ذلك من آثار على طبيعة العلاقات والملكية وتنظيم الشركات ويمكن للأنظمة القانونية أن تمهد الطريق لأنماط مختلفة من التنظيم الاقتصادي والاجتماعي.

الفرع الأول: نظام متكيف ومرن

لقد انتبهت المحاسبة الدولية إلى أهمية النظام القانوني كمؤشر على اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول، وميز **Nobes** بين القانون المكتوب في أوروبا والقانون العام في الدول الأنجلوساكسونية، وعلى الرغم من الإزدواجية الدولية السائدة فيما يتعلق بالأنظمة القانونية فإن التاريخ يشهد على الهيمنة القوية للنظام الأنجلوساكسوني[2].

فتؤثر النظم القانونية على المعايير المحاسبية ففي البلدان القانون العام توضع المعايير من قبل هيئات القطاع الخاص، والهدف هو تلبية غرض المستثمرين من المعلومات وفي البلدان التي تطبق القانون المكتوب فتتأثر المعايير بالحكومات ويتم استخدام المحاسبة لتقييم الأرباح[3]، والواقع أن المعايير المحاسبية الدولية قادرة على تحسين القدرة على المقارنة بسبب تركيزها على المبادئ وليس القواعد، وذلك من خلال تشجيع إعداد البيانات المالية على أساس جوهر المعاملة الاقتصادية وليس على أساس مجموعة من القواعد غير المرنة[4].

ولأن المحاسبة القائمة على المبادئ سوف تكون فوق القانون من خلال النظر في أسبقية الجوهر على الشكل وذلك لأن المعايير ما هي إلا وسيلة لتحقيق غاية، وهي نشر التقارير المالية التي تعبر عن الواقع الاقتصادي بصورة معبرة ومفهومة لجمهور المستخدمين،فإذا كان القانون يضر بهذا الغرض فلا ينبغي تطبيقه، ويؤكد الباحثيين على أن مفهوم التجاوز " الحقيقي والعادل " لايمكن استبعاده لتحقيق التوافق في المعايير[5]

علاوة على ذالك تكون القابلية للمقارنة عبر المعايير عندما تتبنى الشركات المعايير إلزاميا أو تكون من دول القانون العام[6]،كما أن الأنظمة القائمة على المبادئ تصدر معايير محاسبية مرنة، على عكس الأنظمة القائمة على القواعد التي تظل محاطة بقدر كبير من الغموض فيما يعلق بالعمليات المحاسبية مثل القياس، والدول التي تعتمد على هذا النظام تتمتع بنظام يوفر المرونة اللازمة للتكيف

[1]Macve, Richard, **op cit**,p 78

[2]Zehri, Fatma, and Jamel Chouaibi, **op cit** ,p 59

[3]Clarkson, Peter, et al. "**The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings**." *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 7.1 (2011): 1-17.p 3

[4]De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar. **Op cit**, p 21

[5]Martucheli, Camila Teresa, and Antonio Dias Pereira Filho, **op cit**,p 29

[6]De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar,**Op cit**, p 22

مع المعايير الجديدة ويجعل القبول العالمي للمعايير ممكناً[1]، لأن النظام القانوني العام يشكل عنصرا لا يتجزأ من معايير إعداد التقارير المالية الدولية[2]،وهذا مايفسر توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في الدول الأنجلوساكسونية لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية، بينما تكون الهيئات الحكومية مسؤولة عن عمليات التوحيد فيالدول الفرانكوفونية[3].

وإذا تم قبول أن المعايير المحاسبية الدولية تمثل مجموعة معايير أكثر اتساقًا وأقل تحفظًا وأقل سرية من أنظمة المحاسبة في معظم البلدان، وأن بلدان القانون العام تفضل تقليديًا الإفصاح الكامل، فيمكننا أن نتوقع من بلدان القانون العام أن تظهر انحرافًا أقل عن الأنواع الغريبة الغازية ومن المرجح أيضًا أن يكون لديها أنظمة تنظيمية أكثر تطوراً من بلدان القانون المدني[4].

ومن ناحية أخرى قد تؤدي المرونة إلى الاختيار الانتهازي لأساليب محاسبية مختلفة لنفس مجموعة المعاملات ، وهذه إحدى المشاكل المحاسبية التي تطرحها المعايير[5]،ولعل اهم مايعاب على هذه الأنظمة هو تأثير السوق الحر على تطوير معايير المحاسبة من حيث التاثير[6]،ومع اشتداد المنافسة في السوق المالية والشركات العالمية، بدأ نطاق تدخل الدولة في عملية تنظيم المحاسبة يتسع، ويتميز القانون الأنجلوساكسوني بأنه قانون عرفي وليس قانونًا مكتوبًا، كما أن دور الضرائب ضعيف نتيجة لفصل المحاسبة عن الضرائب[7]،وأوضح **williams**1993 أن قيام الدول بتبني أنظمة المحاسبة المتبعة في الدول المتقدمة دون إخضاعها للتعديل والتكيف قد يتعارض مع تنميتها الاقتصادية وأن تبني الدول لأنظمة محاسبية لدول متطورة دون إخضاعها لتعديل وتكييف بإمكانه أن يتعارض وتطورها الإقتصادي[8].

الفرع الثاني : نظام صارم وغير مرن

من منظور تاريخي فإن النظام المحاسبي هو نتاج تطورات تاريخية تحكمها تقاليد قارية أو أنجلوساكسونية على المستوى الدولي ويتألف التقليد القاري من الغرب باستثناء المملكة المتحدة (بريطانيا) وأيرلندا وهولندا، التي تنتمي إلى التقليد الأنجلوساكسوني ، وفي النظام الأنجلوساكسوني لا تستند الممارسات والمعايير إلى القوانين التشريعية بل إلى القانون العام، الذي يهدف إلى عكس الصورة الحقيقية والعادلة للواقع، ومع ذلك في النظام القاري نجد الممارسات والمعايير متسقة مع التشريعات وأكثر تنظيماً في التقليد القاري منها في التقليد الأنجلوساكسوني[9].

---

[1]Martucheli, Camila Teresa, and Antonio Dias Pereira Filho,**Op cit**, p 25

[2]Pasko, Oleh, **op cit**, **p 37**

[3]نورالدين عياشي، مرجع سبق ذكره ، ص 380

[4]Ding, Yuan, Thomas Jeanjean, and Hervé Stolowy. "**Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture**." *The international journal of accounting* 40.4 (2005): 325-350.p 335

[5]De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar. **Op cit**, p 21

[6]طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره ، ص 50

[7]آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره،ة ص 100

[8]طاطا إيمان ، مرجع سبق ذكره، ص 63

[9]Chen, Rui, **op cit**,p 14

إن المفهوم القاري للمحاسبةعلى عكس المفهوم الأنجلوساكسوني يهدف إلى إرضاء الدولة والبنوك والمستثمرين ، ورغم اعتماد المعايير الدولية في العديد من البلدان فإن فلسفة المحاسبة القارية ظلت قائمة على القواعد[1].

كما نجد أن نظام الكتلة القارية يتميز بتقليد تشريعي قوي وعلاقة قوية بين المحاسبة والضرائب، وتأثير محدود للمهنيين المحاسبين لأن الشركات تلجأ إلى حد كبير إلى التمويل المصرفي، وأخيرا من كون الدولة ممثلة بمصلحة الضرائب هي مكان الالتقاء الرئيسي للبيانات المالية[2]، وبالإضافة إلى ذلك بما أن النظام المحاسبي لا يزال قائماً على أساس قانوني فإن أي تعديل يتطلب تغيير القانونوهذا قد يشكل عقبة كبيرة أمام مرونة النظام[3].

ونجد أن التنظيم القانوني هو الذي تتبناه الدول التي لديها نظام اقتصادي مركزي وسوق رأس مال غير نشطة والتي توجد فيها سلطة واحدة تمثلها الأجهزة الحكومية التي تقرر السياسات المحاسبية وآثارها الاقتصادية، وتكون البيانات مقيدة بالقوانين، مما يجعل الممارسات المحاسبية أكثر توحيدا ومن أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا النهج هو افتقاره إلى المرونة المحاسبية اللازمة لمواكبة تعقيد بيئة الأعمال، فضلا عن افتقاره إلى التطوير والتحسين الذاتي للبيانات المالية[4].

وتمثل بلدان أوروبا الوسطى والشرقية أيضاً سياقاً مؤسسياً مثيراً للاهتمام كأمثلة على بيئة غير مواتية للمعايير، تتسم بالتقاليد القانونية الضعيفة وحماية المستثمرين وتحتاج هذه البلدان إلى المزيد من التعلم في عملية تبني المعايير مقارنة بالبلدان المتقدمة ذات الثقافة الأنجلوساكسونية بسبب تقاليد المحاسبة الأوروبية القارية والمهنة الأقل تطوراً والتشريعات الضرورية[5].

وفي حين كان من المتوقع أن تعود المعايير بالفائدة على المساهمين في المحصلة النهائية على الأقل من حيث الثروة، فإن المخاوف بشأن فعالية التنفيذ ربما أدت إلى انخفاض قيم الأسهم في الشركات في البلدان التي تطبق مجموعة من القوانين بدلاً من تقاليد القانون العام[6]،ويرجع ذلك إلى أن البيئة الأنجلوساكسونية التي أدت إلى ظهور معايير موجهة نحو الأسواق المالية والتي نشأت عن فلسفة مختلفة عن الواقع في البلدان الأوروبية القارية، أدت إلى صعوبات أمام مهنة المحاسبة في فهم المعايير وتطبيقها بدقة وأن الوقت المطلوب لاستيعاب المعايير سيكون أطول وسوف يتطلب ليس فقط جهودًا تعليمية لتقنيات محددة ولكن أيضًا إدخال وتعلم العناصر الثقافية الأنجلوساكسونية[7].

ولذلك يشير الباحثان**Kval and Nobes**(**2016**)إلى أن فرنسا وألمانيا كانتا أقل وعياً بآثار المعايير لأنهما كانت أبعد عن ثقافة وأخلاقيات ومتطلبات مجلس المعايير [8]،وفي دراسة تبحث في كيفية استجابة الأنظمة العاملة في بلد لا يعتمد القانون العام والتي تعتمد على أصحاب المصلحة مثل الوكالات الحكومية والبنوك بعد اعتماد المعايير مقارنة بالأنظمة القائمة على المساهمين،

[1]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK, **op cit**,p 4

[2]Alves, M., and Eduardo Antunes, **p 67**

[3]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK,**Op cit**, **p 16**

[4]آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 105

[5]Albu, Nadia, Cătălin N. Albu, and Sidney J. Gray, **op cit** , p 191

[6]Budiawan, Effan, Muhammad Sadani, and Iskandar Muda,**op cit**, p 6784

[7]Istrate, Costel.**op cit**, p 309

[8]Shkulipa, Liudmila, **op cit**, p 93

وجد أن تكاليف الانتقال إلى بلد يعتمد على المساهمين أقل لأنها تعمل قبل اعتماد المعايير في أنظمة أكثر دراية بمتطلبات المعايير[1]، كما يؤثر النظام القانوني على توافق المحاسبة في الدول الاستعمارية الفرنسية السابقة، ففي دراسة بحثية حول توافق المحاسبة في تونس بعد التحول من المحاسبة العمومية إلى النظام المح اسبي الجديد، خلص الباحث (روضة 2010) إلى أنه على الرغم من توافق المعايير التونسية مع المعايير الدولية إلا أن الممارسات لا تتبع المعايير، وذلك بسبب الخصائص الثقافية والقضائية التي تحول دون نجاح التوافق في تونس[2].

من ناحية أخرى تم حل مشكلة شائعة في تركيا بالنسبة للدول التي تعتمد نظام محاسبي قائم على نهج المحاسبة القاري ففي هذه الدول يتطلب أي تغيير في المحاسبة تغييراً في التشريعات، ومع ذلك سمحت الإصلاحات التي أدت إلى تنفيذ قانون التجارة في عام 2012 لتركيا بالانخراط أكثر من أي وقت مضى في مسار المحاسبة الموجه نحو المستثمرين والتقارب بشكل أسهل مع المعايير ،ومع ذلك تظل القضية الأخرى هي تدريب الممارسين لضمان انتقال ناجح وهو تحدٍ كبير لسنوات قادمة[3].

ومن خلال ذلك يمكن القول أن تغيير النظام أو محاكاة المعايير لا يؤدي إلى ضمان تطبيقها دون إعداد يؤثر على كافة جوانب العمل المحاسبي والبيئة المحاسبية، وهو ما لا يتحقق إلا من خلال المتابعة الدورية والتدريب المكثف والأهم هو الحاجة البيئية لهذا التغيير.

المطلب الثالث: العامل الثقافي

توجد اختلافات كبيرة في نهج المعايير المحاسبية بين بلدان القانون المدني ودول القانون العام، إلا أن القيم الثقافية مهمة أكثر من الأصل القانوني في تفسير الاختلافات عن IFRS[4].

وإلى الحد الذي تسمح به هذه المعايير المبنية على المبادئ للجهات الفاعلة بممارسة الحكم المهني، هل من المرجح أن يكون للثقافة الوطنية تأثير مستمر على ممارسات إعداد التقارير بعد اعتماد المعايير[5]،ووفقا **لجين هيغارتي** (1977)، مدير الإدارة المالية لمنطقة أوروبا وآسيا الوسطى في البنك الدولي ورئيس لجنة القطاع المالي بالبنك، فإن هدف توحيد المعايير هو في المقام الأول تحديد المعايير الدولية التي من شأنها أن تجعل أنظمة المحاسبة الوطنية قابلة للمقارنة دون التقليل من أهمية المتغير الثقافي[6]،وتكشف الأدبيات أيضًا أن تنوع الثقافات المحاسبية في البلدان يمثل تحديًا أمام تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مستوى العالم[7]

[1]Iatridis, George, and Sotiris Rouvolis. "**The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece**." *Journal of international accounting, auditing and taxation* 19.1 (2010): 55-65.p 63

[2]Bell, Janice, et al. **op cit**, p 436

[3]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK , **Op cit**, p 16

[4]Soderstrom, Naomi S., and Kevin Jialin Sun, **op cit**, p 3

[5]Gray, Sidney J., et al.**op cit**, p 829

[6]Trabelsi, Raoudha, **op cit**,p 93

[7]Silva, Ana Paula, Alexandra Fontes, and Adelaide Martins, **op cit**, p 4

ومن حيث التأثير الثقافي، حدد Hofsted أربع قيم: الفردية، والبعد عن السلطة، وعدم اليقين، والذكورة مقابل الأنوثة، واقترح Gray (1988) الأهمية المحتملة للثقافة على ممارسات المحاسبة في أربع قيم فرعية: الاحتراف مقابل السيطرة القانونية (الاجتهاد المهني مقابل السلطة القانونية)، والتوحيد مقابل المرونة، والمحافظة مقابل التفاؤل، والسرية مقابل الشفافية ، ووفقًا Gray (1988)، سيكون لهذه القيم المحاسبية الثقافية تأثير على تطوير النظام المحاسبي في البلد المعني على المستوى الوطني[1].

الفرع الأول: نموذج الأبعاد الثقافية لهوفستد 1980

نقوم بوصف كيف تم إدخال القضايا الثقافية في أبحاث المحاسبة الدولية

تُعرَّف الثقافة بأنها البرمجة الجماعية للعقل، واستنادًا إلى دراسة استقصائية لمواقف موظفي شركة IBM في 66 دولة خلال سبعينيات القرن العشرين، طوَّر هوفستيد مؤشرات قائمة على البلدان تتوافق مع أربعة أبعاد للثقافة الوطنية لكل دولة شملها المسح. وبمساعدة هذا النموذج، يمكن وصف الاختلافات الثقافية وعواقبها بين البلدان والمجتمعات من خلال تحديد الأبعاد الرئيسية التالية:[2]

1: **البعد عن السلطة** : إلى أي مدى يقبل أعضاء المجتمع الأقل قوة هذه السلطة موزعة بشكل غير متساوٍ

2: **الفردية**: في المجتمعات الفردية هناك القليل من الروابط خارج الأسرة، بينما في المجتمات الجماعية ينتمي الأشخاص إلى مجموعات قوية ومتماسكة

3: **الذكورة**: الرجال حازمين وصارمين يهتمون بالنجاح المادي ، بينما النساءأكثر تواضعا واهتمام بجودة الحياة

4: **تجنب عدم اليقين**: مدى شعور الناس بالتهديد من المواقف غير المؤكدة أو غيرالمعروفة، يتم التعبير عن ذالك في في حاجة إلى شكليات وقابلية للتبؤ وقواعد واضحة

ومن ناحية أخرى ذهبت مجموعة من الدراسات مثل دراسة **Iribane (1989)** المتعلقة بالثقافة الوطنية إلى أن الثقافة تتشكل على المدى الطويل ولا تختفي إلا بسبب قوي ومقنع [3]،وعلى المستوى المحاسبي يرى Hofsted أن المجتمعات الفردية تولي أهمية كبيرة للمعلومات المحاسبية الصادرة عن جهة ملزمة، في حين تعتمد الدول الجماعية بدرجة أقل على المعلومات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة [4].

إن وجهة النظر الأساسية وراء فرضية كل من **Yuan Ding , Thomas Jeanjean , Herve´ Stolowy(2005)**هي أن الثقافة تلعب دورا مهما في تشكيل المعايير والممارسات المحاسبية في بلد معين، ويتوقعون أن مستوى التنسيق والتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية سوف يختلف بين البلدان ، وخاصة في تلك الأبعاد الثقافية المختلفة[5].

[1]Chen, Rui, **op cit**, p 13

[2]Yuan Ding 1 , Thomas Jeanjean, Herve´ Stolowy, **op cit**, p 332

[3]فاطمة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 35

[4]السابق ، ص42

[5]Ding, Yuan, Thomas Jeanjean, and Hervé Stolowy ,**op cit**,p 334

إن العقبة الأكبر أمام توحيد معايير المحاسبة هي الثقافة الوطنية وخاصة في البلدان النامية ، فقد وجدت دراسة للمعايير المحاسبية المطلوبة في 33 بورصة وطنية أن الإفصاح المحاسبي يتأثر بشكل كبير بالأبعاد الثقافية المتمثلة في المسافة بين السلطات، والفردية، وتجنب عدم اليقين، والتي درسها هوفستيد [1]،ومن المرجح أن تكون الاختلافات الثقافية ذات أهمية خاصة في عمليات الاندماج عبر الحدود، حيث يتعين على الأشخاص ذوي القيم المتضاربة التنسيق مع بعضهم البعض ، ومن المعروف أن الثقافة تؤثر على عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الأساسية[2].

ويمكن القول أنه إذا كان المنطق الإقتصادي الذي يقوم عليه الإندماج سليما، فيؤكد كل من (**Kenneth R. Ahern , Daniele Daminelli, Cesare Fracassi 2015)** أنهم كن للمرء أن يجادل أن الإختلافات الثقافية لن تلعب سوى دورا ثانوي في نجاح الإندماج وتوفر الرهانات الكبيرة[3]،وتعتبر القيم التي تشكل ثقافة بلد معين العامل الثاني للبيئة المحاسبية، حيث تلعب دوراً مؤثراً في التركيبة الهيكلية للدول من خلال التأثير على الممارسات التي يقوم بها أفراد النظام المحاسبي[4].

الفرع الثاني: نموذج جراي 1988

يمكن القول أن جراي بنى نموذجه على القيم أو الأبعاد الثقافية لهوفستيد وصولاً إلى النظم المحاسبية، حيث قام بتوسيع نموذج هوفستد بإضافة مستويين، الأول هو القيم المحاسبية، حيث أن القيم الثقافية هي التي تحدد القيم المحاسبية، وفي نفس الوقت تؤثر القيم المحاسبية على سمات وخصائص النظم المحاسبية[5]

صنف جراي (1988) الأنظمة الوطنية وفقًا لاختلافها بين 4 أنواع من القيم المحاسبية:

1. الاحتراف مقابل الرقابة القانونية؛
2. المرونة مقابل التوحيد في مواجهة ظروفها الخاصة؛
3. مستوى الشفافية مقابل المعلومات السرية؛
4. المحافظة مقابل التفاؤل في القياس[6]،ووفقا لجراي فإن البلدان التي تميل إلى تجنب حالة عدم اليقين بدرجة أكبر من المرجح أن يكون لديها توحيد محاسبي أكبر، وقواعد أكثر تفصيلا (أي المزيد من الرقابة القانونية) وتنظيم ذاتي محدود لمهنة المحاسبة[7].

وفي المجتمعات التي ترتفع فيها درجة تجنب عدم اليقين سوف تكون هناك درجة ضعيفة من الاحتراف، بمعنى أن المحاسبين في هذا المجتمع لا يتمتعون بالحرية في عملية اتخاذ القرار وفي ممارسة مهنة المحاسبة (هناك مساحة ضئيلة للحكم الشخصي من جانب

---

[1]Perumpral, Shalini E., et al. "**The evolution of Indian accounting standards**: **Its history and current status with regard to International Financial Reporting Standards**." *Advances in Accounting* 25.1 (2009): 106-111.p 107

[2]Ahern, Kenneth R., Daniele Daminelli, and Cesare Fracassi. "**Lost in translation? The effect of cultural values on mergers around the world**." *Journal of Financial Economics* 117.1 (2015): 165-189.p165

[3]Ahern, Kenneth R., Daniele Daminelli, and Cesare Fracassi, **Ibidem**,p 168

[4]بودية خالد، مرجع سبق ذكره، ص 60

[5]السابق، ص 68

[6]Martucheli, Camila Teresa, and Antonio Dias Pereira Filho,**op cit**,p 30

[7]Gray, Sidney J., et al.**op cit**,p 832

المحاسبين) لأن قواعد وتطبيقات المحاسبة ستكون مكتوبة ومحددة مسبقًا في شكل قوانين ، وسوف يكون التوحيد كبيرا في تلك المجتمعات، وستكون التطبيقات أقل تفاؤلاً وستكون سرية الإفصاح عالية لأنها تسعى إلى تقليص دائرة تداول المعلومات[1].

في الممارسة العملية يميل المحاسبون في البلدان الأكثر فردية إلى أن يكونوا أكثر مرونة وتوجهاً نحو المخاطرة وتفاؤلاً على النقيض من البلدان الأكثر تجنباًلعدم اليقين حيث يكون النهج الأكثر تحفظاً وحذراً واضحاً[2]، وسوف يتمتع الممارسون والمهنيون في المجتمعات الفردية بحرية أكبر في ممارسة الأحكام والتطبيقات المحاسبية، وسوف يكون هناك تنظيم ذاتي للممارسات المحاسبية (المهنية)، وبالتالي سوف يكون هناك تنوع ومرونة في الممارسة وسوف تكون الأخيرة أكثر تفاؤلا وشفافية ، ومن خلال ما سبق يمكن القول أن انعكاس القيم المحاسبية السابقة على النظام المحاسبي لأي بلد يقتصر على ثلاثة عناصر كما قدمها جراي[3]

الجدول رقم (1_4) جدول يوضح العلاقة بين أبعاد جراي للمحاسبة وابعاد هوفستد الثقافية

القيم الثقافية	القيم المحاسبية			
	المهنية	التوحيد	التحفظ	السرية
البعد عن السلطة	سلبية	إيجابية	لاتوجد علاقة	إيجابية
التحكم في عدم اليقين	سلبية	إيجابية	إيجابية	إيجابية
الفردية	إيجابية	سلبية	سلبية	سلبية
الذكورية	لاتوجد علاقة	لاتوجد علاقة	سلبية	إيجابية

المصدر: بودبة خالد، مرجع سبق ذكره، ص 62

ومن الجدير بالذكر أن العلاقة الإيجابية تعبر عن وجود علاقة مباشرة بين القيم الثقافية والقيم المحاسبية المقابلة لها، فارتفاع مستوى قيمة معينة يؤدي إلى ارتفاع مستوى القيمة المرتبطة بها، أما العلاقة السلبية فتعبر عن وجود علاقة عكسية بين القيمة الثقافية والقيمة المحاسبية المقابلة لها، فارتفاع مستوى إحداهما يؤدي إلى انخفاض مستوى القيمة المرتبطة به[4].

و من النتائج المثيرة للإهتمام أن المحاسبة الان في طور التقارب مع المعاييرIFRS ، فمن النتائج المهمة أنه حتى مع التوحيد المفترض للمعايير، فإن الأحكام المحاسبية بموجب المعايير تختلف من بلد إلى آخر، وذلك بسبب الاختلافات الثقافية بين البلدان التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية وتشير الدراسات مثل دراسة **Kwok and Tadesse (2005)**، وكذا دراسة **Kirkmanet al(2006)** إلى أن الاختلافات الثقافية لا تزال مهمة في بيئات الأعمال العالمية، وأن المناقشة حول التقارب الثقافي لا يزال أمامه بعض الشوط ، وأننا في حاجة إلى فهم أفضل للتأثيرات الثقافية إذا كنا راغبين في تفسير التطورات التجارية العالمية بشكل كامل[5]

[1] بودبة خالد ، مرجع سبق ذكره ، ص 70

[2] Gray, Sidney J., et al, **op cit**, p 852

[3] بودبة خالد، مرجع سبق ذكره ، ص 70

[4] فاطمة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 47

[5] Gray, Sidney J., et al, **op cit**, p 853

ويرى **Miller (2008) and Sunder (2009)** أن اعتماد مجموعة من معايير الإبلاغ المالي عالية الجودة قد لايؤدي بالضرورة الى توافق المحاسبة وان الإختلافات الموجودة في القيم الثقافية عبر البلدان يمكن أن تستمر في خلق اختلافات محاسبية[1]،فإن التنوع الثقافي يشكل تحدياً أمام توحيد المحاسبة ، ولقد أنتجت الأبعاد الثقافية التي استنتجها هوفستيد (1980) وطبقها جراي (1988) على المحاسبة سلسلة من الأوراق التحليلية في المحاسبة الدولية ، وقد خلصت الدراسات التجريبية لهذه الأدبيات إلى أن خصائص المعايير ذات توجه أنجلوساكسوني وأنها أقل ملاءمة للدول التي لا تتمتع بنفس الثقافة وهذا يثير السؤال التالي: هل تم أخذ سيادة دولة نامية في الاعتبار في العولمة؟ لإن المقايضة بين سيادة دولة معينة والمنظمات الأجنبية تظل قضية رئيسية في عملية العولمة[2].

وأشار NOBES إلى أن العامل الثقافي يعد من العوامل الرئيسية في اختيار نظام محاسبي معين، ولفت إلى ضرورة اعتماد أنظمة محاسبية مستوحاة من الأنظمة المحاسبية للدول التي تشترك معها في الثقافة، ويقول نوبس إن العامل الثقافي الاستعماري يهيمن على كافة العوامل في فرض نظام محاسبي من قبل دولة أخرى أو اعتماده نتيجة تأثير ما، مما يؤدي إلى تقارير مالية غير معبرة وغير مناسبة[3]

المطلب الرابع: العامل المهني

وينقسم هذا العامل إلى تطور المهنة وتنظيمها، وكذا دور الهيئات المهنية في تفعيل وقوة وتأثير المهنة، وأخيرًا الأداء العلمي والمهني للمحاسبين.

الفرع الأول : تطور المهنة

إن تاريخ المحاسبة هو دراسة تطور الفكر المحاسبي والمؤسسات المحاسبية استجابة للتغيرات في البيئة والاحتياجات الاجتماعية، كما يدرس تاريخ المحاسبة أيضًا التأثير الذي أحدثه هذا التطور على البيئة[4]، فالمحاسبة نشأت مع حياة الإنسان وتطور حاجة المجتمع الذي يعيش فيه[5]، ثم حتى إلىالثورة الصناعية التي تميزت بظهور الشخصية المعنوية للشركات بعد أن إنفصلت الملكية عن الإدارة، مما كان له الأثر المباشر في تغيير النظرة إلى طبيعة معادلة الميزانية[6].

فخلال الثورة الصناعية ظهرت منتجات وتقنيات وأنماط تنظيمية جديدة سمحت للأسواق بالتوسع بشكل كبير، وتم تطوير مؤسسات جديدة مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة وبورصات الأوراق المالية لتسهيل استغلال تلك الأسواق مع توسع أسواق

[1] **Ibidem**,p830

[2] Bell, Janice, et al, **op cit**, p436

[3] طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 36

[4] أحمد ريان البلقاوي ، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 35

[5] محمود السيد الناغي ، مرجع سبق ذكره، ص 22

[6] السابق ، ص42

المنتجات ورأس المال، كما ظهرت تخصصات مهنية جديدة بما في ذلك المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتدقيق المالي، أدت هذه التخصصات المهنية إلى ظهور أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم وجمعيات المهن رفيعة المستوى[1].

ولكن تجدر الإشارة أيضا إلى أن درجة أي مجال من مجالات المعرفة تتناسبعكسيًا مع درجة إعتماده على القواعد العرفية، فكلما زادت القواعد العرفية زاد أثروتدخل الجمعيات المهنية[2]، ومن الواضح أن النظام المحاسبي يتأثر بشدة بالماضي الاستعماري لأي بلد، كما يتأثر أيضاً بتطور المحاسبة نفسها[3].

ولقد تطورت المحاسبة في بريطانيا كممارسة مستقلة تستجيب لاحتياجات المؤسسات التجارية، وتتميز بالمرونة في تطبيق الأحكام المهنية، وكانت أول دولة تطورت فيها المحاسبة ثم انتقلت إلى المستعمرات،ونجد أن المصادر الرئيسية للمعايير في بريطانيا هي قانون الشركات والمهنة[4].

فالمعايير المحاسبية وصلت إلى ماهي عليه اليوم في أمريكا من خلال تطور تاريخي تدريجي علىأساس التكيف مع توليفة المعتقدات الأمريكية، ولاكن عندما يتم تطبيقها بشكل ثوري، دون أية خطوات إنتقالية فإنها ستتطلب بالضرورة تغييرا مفاجئا في توليفة المعتقدات الوطنية لبلدان العالم فرادى، وهذا سيؤدي إلى إظطرابات سياسية وإقتصادية، والسبب هو التنافر الأيدلوجي مع ماهو قائم وماهو قادم[5].

إن استمرار فاعلية المحاسبة في المجتمع المعاصر يتوقف على توافر نظرية علمية مقبولة وتطور تطبيقات جديدة لها، ويقول محمود السيد الناجي أننا لا نبالغ إذا قلنا إن نتائج المحاسبة لم تظهر للمجتمع والمستخدمين بشكل فعال إلا بعد ظهور المبادئ العلمية المرتبطة بتطبيقاتها[6]،كما تعتبر مهنة المحاسبة محركاً لتطور أي نظام محاسبي في العالم، وقد أدرك الباحثون حقيقة تأثير تطور مهنة المحاسبة على المحاسبة وخاصة على استخدام المعايير[7].

فمهنة المحاسبة لها أهمية وتأثير لا يمكن تجاهلهما، حيث تحرص الجهات المختصة على أهمية مواكبة المعايير التي توفر أساساً سليماً وفعالاً للمعاملات المحاسبية والمالية، حيث يعد الالتزام بهذه المعايير ضرورة ملحة لاتباع منهج محاسبي سليم يضمن النجاح والاستمرارية في ظل التحديات الاقتصادية الكبرى[8].

---

[1]Richardson, Alan J. "**Professionalization and the accounting profession**."Odette school of business publications, (2017).p4

[2]علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، ص 20

[3]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK,**Op cit**, p 8

[4]كريمة نسرين، مرجع سبق ذكره، ص 14

[5]رياض العبد الله ، مرجع سبق ذكره، ص 84

[6]محمود السيد الناغي ، مرجع سبق ذكره، ص 25

[7]Salem, Rahma Ben, Salma Damak-Ayadi, and Malek Saïhi, **op cit**,p 107

[8]بدر سعد المطيري، مرجع سبق ذكره، ص 14

وانطلاقاً من سياسة التحسين المستمر، تمت إعادة صياغة المعايير وفق استراتيجية علمية مبنية على إطار نظري متفق عليه بهدف تحقيق التقدم المعرفي في علم المحاسبة، والذي يمثل حجر الأساس في تطوير معايير المحاسبة الدولية [1]، كما أن التطور الاقتصادي هو السبب الأكثر إلحاحاً في انتشار وتطور المحاسبة وزيادة الطلب عليها من قبل المهتمين[2].

فكلما انخفض مستوى التنمية الاقتصادية كانت الأنشطة الاقتصادية أبسط وبالتالي يمكن أن تكون ممارسة المحاسبة مختلفة جدًا، على النقيض من ذلك في الاقتصادات الأكثر تقدمًا تعتبر مهنة المحاسبة مهمة ومتطورة [3]، كما أن التقدم فيتطوير مهنة المحاسبة هو قانون موضوعي ينبع من الإحتياجات الجديدة التي تنشأ في حياة الإنسان[4]

فلابد من دراسة دور المهنة في الإنتقال من الإقتصادات المخططة إلى اقتصادات السوق وتأثير ذالك الإنتقال على عملية إحتراف المحاسبة والمؤسسات المهنية في تلك البلدان، وهناك أيضا حاجة لفهم الإختلافات المحلية في العمليات المهنية حيث ينقسم الإقتصاد إلى أسواق عالمية ومحلية[5].

فنجد أن تطور المحاسبة في أندونيسيا يتأثر من وقت لآخر بتطور الفكر الديني الإسلامي، مما يشجع على تطور الاقتصاد الإسلامي كشكل من أشكال انعكاس الفكر الإسلامي ، وبالتالي فإن تطور المحاسبة يتأثر بشدة بتطور الاقتصاد الإسلامي هناك، بحيث تظهر المحاسبة الإسلامية العوامل المحركة لاحتياجات المحاسبة الإسلامية المتمثلة في ظهور المؤسسات المالية الإسلامية، وكذلك ظهور وعي المحاسبين للعمل بأمانة وعدالة وعدم مخالفة أحكام الشريعة الإسلامية[6].

ومن ناحية أخرى نجد أن التطورات التكنولوجية والعولمة والمنافسة المتزايدة تجبر المهن على التغيير المستمر، ومهنة المحاسبة في طليعة المهن التي ستتأثر بالتطورات التكنولوجية والعولمة ، ومع التطور التكنولوجي أصبحت العديد من الأنظمة الرقمية التي لم تكن موجودة قبل عقود من الزمن تُستخدم الآن في مهنة المحاسبة ، وتتعرض العديد من المهن للأتمتة ومن المرجح أن تكون مهنة المحاسبة رقمية في المستقبل القريب، كما أبرز**2017Oschinski et al.** أن الوظائف أو المهام التي تتطلب تفكيرًا نقديًا وإبداعيًا عالي المستوى بالإضافة إلى الاتصال البشري لن تتم أتمتتها قريبًا ، ومع ذلك يمكن بسهولة أتمتة المهام الروتينية التي لا تتطلب مستوى عاليًا من التعليم والتدريب والتي تتطلب القليل من الاتصال البشري[7]

---

[1] السابق، ص33

[2] Asiena, Etumudon Ndidi. "**Private Sector Preference for Professional Accountants in Nigeria**." *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 7.3 (2021): 208-225.p 214

[3] Elbayoumi, Ahmed F., Emad A. Awadallah, and Mohamed AK Basuony. "**Development of Accounting and auditing in Egypt**: **origin**, **growth**, **practice and influential factors**." *The Journal of Developing Areas* 53.2 (2019).p 206

[4] Metelytsya, Volodymyr, et al. "**Institutionalization of the Accounting Profession**: **Ukrainian Case**." *Independent Journal of Management & Production* 12.3 (2021): s167-s186. p 169

[5] Richardson, Alan J. **op cit**, p 17

[6] Kalbuana, Nawang, and Adelina Suryati. "**Interpretation of sharia accounting practices in Indonesia**." *J. Legal Ethical & Regul. Isses* 24 (2021): 1.p7

[7] Gulin, Danimir, Mirjana Hladika, and Ivana Valenta. "**Digitalization and the Challenges for the Accounting Profession**." *ENTRENOVA-ENTerprise REsearch InNOVAtion* 5.1 (2019): 428-437.p 429

وفي دراسة أجراها **Herbert et al.(2016)** تم التحقق من أن التحول الرقمي والقضاء على أو تقليل المهام الروتينية والمتكررة يتم استخدامه مع تحول العمليات المحاسبية إلى عمليات آلية وأقل استهلاكًا للوقت ، وأصبح المحاسبون أكثر ارتباطًا بعملائهم ويزيدون من خدماتهم الاستشارية عندما يتعلق الأمر بالعمليات التجارية اليومية ، وسيتمكن المحاسبون من التركيز على المهام الأكثر إبداعًا وغير الروتينية التي تتطلب المزيد من التفكير والمهارات الإضافية ، وسيكون لهذا التغيير في النهج تأثير على الأنشطة المستقبلية، حيث أصبحت الشركات (العملاء) على استعداد لتغيير شركات المحاسبة بشكل أسرع من الماضي إذا كانوا غير راضين عن الخدمات التي يتلقونها، من ناحية أخرى أشار كبار المحاسبين إلى أن الحاجة إلى المحاسبين البشريين لن تختفي خلال منتصف القرن العشرين [1].

إن التحول الرقمي سوف يؤثر على تطور مهنة المحاسبة، لذا يجب على المحاسبين أن يستعدوا لاختفاء بعض الوظائف، وهذا يتطلب معرفة ومهارات جديدة ومحددة للمحاسبين، وسوف تتحول المهنة من المحاسبين إلى مستشاري المحاسبة، لذلك من أجل التطور المحتمل يحتاج المحاسبون إلى اغتنام فرصة التكنولوجيا لتعزيز مهنتهم[2]

الجدول رقم (1_5)والجدول الموالي يوضح الاثار الرئيسية للرقمنة على مهنة المحاسبة وأداء مهام المحاسب :

مساحة	تأثير
الحلول الرقمية الرئيسية	الذكاء الإصطناعي Blockchain حوسبة سحابية البيانات الكبيرة
أداء ومهام المحاسبة	أتمتة المهام الروتينية والمتكررة والمنظمة (مثل إعداد الفواتير والكشوف والمرتبات) ستتطلب المهام غير الروتينية وغير المنظمة تفكيرا بشريا ومهارات ومعرفة إظافية (مثل تفسير وتحليل المعلومات المالية)
التعليم والتدريب	تغيرات وتعديل البرامج الجامعية حل المشاكل المهارات المتعلقة باستخدام هندسة المحاسبة بالذكاء الإصطناعي التفاعل والتواصل بين الأشخاص

المصدر: Gulin, Danimir, Mirjana Hladika, and Ivana Valenta, op cit,p434

وهنا يثر التساؤل حول الآلية التي يتعامل بها واضعو المعايير مع هذا التغيير، فهل سيتم إصدار معيار محاسبي للمحاسبة الآلية في حال أتمتة بعض الوظائف المحاسبية؟ أو كيف سيتم مواكبة هذا التطور المحاسبي؟ وما هو موقف SCF من هذا، أو ما يسمى بمقاومة التغيير؟

[1]Gulin, Danimir, Mirjana Hladika, and Ivana Valenta, **op cit**, p431

[2]**Ibidem**, p435

الفرع الثاني: تنظيم المهنة

يظهر التحليل التاريخي أن أساليب تشكيل المهنة في البلدان المختلفة تعتمد على النظام السياسي والاقتصادي والنظام القانوني ومهنة المحاسبة، ويتم تحديد النوعين الحاليين من تشكيل المهنة من خلال تنوع النظام القانوني الساري: من الأسفل (التنظيم الذاتي) ومن الأعلى (تنظيم الدولة))[1]

من خلال التنظيم الذاتي حيث يتم الاعتراف بالهيئات المهنية من قبل الدولة وتشرف على المهنة، والثاني حيث يتم تنظيم الهيئات المهنية من قبل الحكومة، وحسب الاتحاد الدولي للمحاسبين فإن الطريقتين تعززان بعضهما البعض ويجب أن تتفاعلا، وأي الطريقتين أفضل أو هجينة يجب تقييمها بشكل دوري لتحقيق الفعالية المطلوبة[2]،كما أن دور الدولة مهم وجوهري في عملية وضع المعايير وتنظيم المهنة، لكنه يختلف بحسب مستوى وحجم مشاركتها في ممارسة الأنشطة الاقتصادية[3].

وتتفاوت درجة مشاركة الحكومة في وضع المعايير، ففي فرنسا تتحمل الحكومة المسؤولية عن ذلك، بينما في أميركا يتم تفويض ذلك إلى المنظمات المهنية، مما يزيد من قوة تطبيق المعايير [4]، وتعتبر مهنة المحاسبة من أهم الممارسات التي تتطلب تنظيماً وقواعد صارمة [5].

و تقول **Claire Egan** مديرة لجنة التدريب الفني التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لعام **2004** "إن تطوير قدرات المهنة، بما في ذلك المهارات في الأسواق الناشئة، يشكل قضية بالغة الأهمية. إن إنشاء وتطوير وإدارة هيئة مهنية للمحاسبين أمر ضروري لخلق هذه القدرة، بالإضافة إلى إنشاء إطار تنظيمي مناسب لتنظيم مهنة المحاسبة ، وهذا الوضع يمكّن من إنفاذ معايير المحاسبة الدولية[6]،إذ أن عدم وجود مؤسسة مستقلة لفرض المعايير يجعل تنفيذها الفعال أمرا صعبا[7].

إن تنوع نماذج النظم المحاسبية هو نتيجة لتنوع بيئات الأعمال في مختلف أنحاء العالم ، والحقيقة أن المحاسبة كعلم اجتماعي مترابطة مع بيئتها وتتأثر بشكل كبير بهذه البيئة، مع ظهور أوجه التشابه والاختلاف في بيئات الأعمال والنظم المحاسبية ، وستعتمد شدة

---

[1]Karelskaia, Svetlana N., Viatcheslav Y. Sokolov, and Ekaterina I. Zuga. "**Development of the Accounting Profession Illustrated by the History of Russian Accounting Societies**." *5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016)*. Atlantis Press, 2016.p 192_193

[2]Asiena, Etumudon Ndidi, **op cit**,p 216

[3]حسين هادي حسين عنيزه،سلام عادل عباس النصراوي. "**تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية IFRS/IAS–إطار مقترح** ".*مجلة الكلية الاسلامية الجامعة* .106-81 :(2017) 1.44، ص 95

[4]Diaconu, Paul, and Nicoleta Coman, **op cit**, p1204

[5]علي سماي ، خلف الله بن يوسف، **مدى إستجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات المؤسسات الإقتصادية الجزائرية _ دراسة إستطلاعية على بعض المؤسسات بعد مرور 4 سنوات من تطبيق SCF**، مقال، مجلة دفاتر الإقتصادية ، المجلد 7، العدد 1، 2016، 176_194، ص 177

[6]Trabelsi, Raoudha,**op cit**,p 94

[7]DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK,**op cit**,**p 15**

الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي على قوة الاختلافات في العوامل المؤثرة بين البلدان، نظراً لأن التوافق المحاسبي العالمي لا يزال يشكل قضية مستمرة[1].

ولقد أصبحت مهنة المحاسبة ذات طابع مؤسسي على المستوى الدولي، وخاصة بعد تشكيل لجنة معايير المحاسبة في عام 1973 والاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1977، وبسبب هذه العملية المؤسسية الدولية المكثفة، يبدو أن المهنة فقدت بعض مرونتها[2]،ويبدأ الأدب النقدي للمحاسبة من الفرضية الأساسية التي مفادها أن احتراف المحاسبة كان خيارًا استراتيجيًا متأصلًا في سياق اجتماعي وتاريخي معين، ويستكشف ظهور نموذج المهنة وتأثيرات هذا النموذج على المجتمع والممارسين وفعاليته كسمة مميزة للمجتمع[3].

كما أن الأفراد الذين شكلوا أولى جمعيات المحاسبة والأسباب التي دفعتهم إلى اختيار واستخدام النموذج المهني بدلاً من مجرد ممارسة المحاسبة كمشروع تجاري ، بشكل عام كان مؤسسو الجمعيات من أعلى مرتبة في المهنة ورأوا المحاسبة كجزء من النظام الأخلاقي وسعوا إلى فصل أنفسهم عن الممارسين الأقل تأهيلاً[4].

وتتزامن فترة المؤسسية غير الرسمية لمهنة المحاسبة أيضًا مع الفترة الزمنية التي يبتعد فيها المجتمع العلمي والمهني عن المفهوم الكلاسيكي للمحاسبة كنظام معلوماتي ويعترف بها كمؤسسة اجتماعية واقتصادية تضمن إدارة التنمية على نطاق عالمي[5].

لقد عكست المناقشات حول المهن منذ فترة طويلة التوتر بين وجهتي نظر متعارضتين: فمن ناحية، يُنظَر إلى المهن باعتبارها مهناً أخلاقية فريدة من نوعها، ومن ناحية أخرى، باعتبارها مجموعات قوية تختبئ وراء سعيها إلى تحقيق مصالحها الذاتية قواعد أخلاقية زائفة في الأساس، ويزعم البعض أن هذه المفارقة تعكس مشكلة أكثر عمومية تتجلى بوضوح في علم اجتماع العمل، ألا وهي أن تقسيم العمل في المجتمع الرأسمالي يعكس التعاون فضلاً عن الاستغلال والصراع، منذ التمييز المبكر بين المهنيين والبيروقراطيين [6]، ومن ثم يمكنالمحاججة أن مهنة المحاسبة مثل أغلب المهن الأخرى، نشأت كصراع من أجل الاحتكار المهني وكوسيلة لاكتساب السلطة في نظام طبقي، وهذا لا يعني بأي حال من الأحوال محاولة تجاهل المساهمات أو الأدوار الضخمة التي تلعبها مهنة المحاسبة في التنمية الاقتصادية للمجتمعات[7].

كما يرى الإتحاد الدولي للمحاسبين أنه يجب على هيئات المحاسبة المهنية التي تعمل من أجل المصلحة العامة أن تلعب دورا فعالا في تنظيم مهنة المحاسبة، لذا تحتاج هيئات المحاسبة والحكومات إلى العمل معا لضمان فعالية التنظيم، ويشير الإتحاد الدولي

---

[1]Samuel, Agbi Eniola, Muhammad Buba Mamman, and Lateef Olumide Mustapha. "**Historical development of accounting profession in Nigeria**: **Threats and issues**." *International Journal of Business and Management Review* 5.10 (2017): 89-100,p 98

[2]Carnegie, Garry, Lee Parker, and Eva Tsahuridu. "**It's 2020**: **what is accounting today?**." *Australian Accounting Review* 31.1 (2021): 65-73, p 72

[3]Richardson, Alan J, **op cit**,p 3

[4]**Ibidem**, p5

[5]Metelytsya, Volodymyr, et al, **op cit**, p177

[6]Samuel, Agbi Eniola, Muhammad Buba Mamman, and Lateef Olumide Mustapha, **op cit**,p90

[7]**Ibidem**,p 91

للمحاسبين إلى أن كيفية تنظيم مهنة المحاسبة لذا يسعى المحاسبيون المهنيون وهيئاتهم وعملائهم والحكومات إلى ضمان أن تستمر المهنة في تقديم خدمات عالية الجودة وتساهم في النمو الإقتصادي.[1]

الفرع الثالث: دور الهيئات المهنية

وباعتبارها علماً اجتماعياً تتأثر المحاسبة بالبيئة التي تعمل فيها، ولكن في الوقت نفسه تعتبر المحاسبة أحد العوامل التي تؤثر على هذه البيئة ذاتها ، وهذه حقيقة تشير إلى الترابط بين المحاسبة وبيئتها ، ويتأثر النظام المحاسبي في أي بلد بمجموعة متنوعة من العوامل التاريخية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها من العوامل غير المحاسبية، لذلك لا شك أن العوامل المؤثرة في أي بلدين هي نفسها تماماً، ولا شك أن المحاسبة تلعب دوراً رئيسياً في التنمية الاقتصادية للبلد، ويمكن القول أن الجمعيات المهنية تلعب دوراً مهماً في تشكيل ومراقبة وممارسة المحاسبة[2].

تنص جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA1986) على أن وظيفة المحاسبة هي توفير معلومات نوعية، ذات طبيعة مالية في المقام الأولعن المؤسسات الاقتصادية، والمقصود منها أن تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، تمكن هذه المعلومات المستخدمين من اتخاذ قرارات عقلانية بين الاستخدامات البديلة للموارد النادرة في الأنشطة الاقتصادية ، لذلك نشأت الحاجة الحديثة للمحاسبة استجابة للرغبة في استخدام الموارد النادرة بحكمة، وتجميع الثروة، وإنتاج سلع وخدمات عالية الجودة في اقتصاد تنافسي،وللقيام بهذه الأدوار هناك حاجة إلى محاسبين من حيث العدد والجودة[3].

إن العمل على إيجاد حلول للمشاكل الجديدة الناتجة عن التطور السريع دفع المنظمات المهنية إلى العمل على إنشاء إطار مرجعي لعمل المحاسبيوللاجابة بشكل دقيق عن الاحتياجات المعلوماتية للجهات المختلفة، حيث شهد القرن العشرين اهتماماً ملموساً بإنشاء المنظمات المهنية والجمعيات الدولية والإقليمية [4]، كما أن المنهج الذي اتبعه المجلس في إصدار المعايير هو الاستنباطي للوصول إلى الإطار المفاهيمي للنظرية، في حين أن المعايير قد غلبت عليها الصيغة الإستقرائية[5].

---

[1] Asiena, Etumudon Ndidi, **op cit**,p215

[2] Samuel, Agbi Eniola, Muhammad Buba Mamman, and Lateef Olumide Mustapha, **op cit**, p89

* الحاجة الحديثة للمحاسبة بمعنى النموذج المتطور الذي يسعى إلى إظهار الصورة الوفية والعادلة لنشاط المؤسسة ويلبي من خلال القوائم المالية حاجة الأطراف ذوي العلاقة من المعلومات المحاسبية والسعي لتحقيق خاصية المقارنة

[3] **Ibidem**, p 90

[4] طاطا إيمان ، مرجع سبق ذكره، ص 27

[5] علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، ص 77_78

الجدول رقم (1_6) ولزيادة مستوى تطور علم المحاسبة فقد تشكلت ثلاث منظمات مهنية محاسبية في وقت متزامن تقريبا وهي موضحة في الجدول التالي:

اسم اللجنة بالعربية	اسم اللجنة بالإنجليزية	المختصر	سنة ومكان الإنشاء
لجنة توجيه المعايير المحاسبية	Accounting Standardization Committee	ASC	المملكة المتحدة عام 1969
مجلس معايير المحاسبة الأمريكي	Financial Accounting Standard Board	FASB	الولايات المتحدة عام 1973
لجنة معايير المحاسبة الدولية	Accounting Standardisation committee	ASC	عام 1973

المصدر: بدر سعد المطيري، مرجع سبق ذكره، ص 32

إنخياب المنظمات المهنية من شأنه أن يؤدي إلى هيمنة الهيئات الرسمية على المهنة مما يجعلها أقل مرونة [1]،وبالإضافة إلى دورهم في المهنة يتمتع المحاسبون والمتخصصون الماليون بتمثيل كبير في المناصب الإدارية ومجالس إدارة الشركات المساهمة[2]، كماينبغي للهيئات المهنية الوطنية أن تنظر في التنافس مع الهيئات الدولية من أجل التوصل إلى تماثل تقليدي ومعياري يعود بالفائدة على المهنة المحلية ودور وأهمية الهيئات المهنية[3].

وهناك وجهة نظر واسعة النطاق مفادها أن الجمعيات المهنية هي في الأساس هيئات سياسية تهدف إلى تحديد وتنظيم وحماية وتعزيز مصالح أعضائها ، ولعل العامل الأكثر أهمية في تحديد قدرة المهن على تحقيق أهدافها هو نفوذ الدولة ، ويؤكد Uche(2002) أن استجابة الدولة لهدف المهن قد تعتمد على نوع الحكومة القائمة، وتوقعات وتقييمات الجمهور، ومتطلبات التنمية للدولة، وقدرة المهنة على حل المشاكل، والعلاقات الاجتماعية والضغوط المهنية[4].

إن دور المنظمات المهنية هو ضمان تدريب الأفراد بشكل مناسب، وإسهامهم بشكل إيجابي في المجتمع من خلال حياتهم المهنية، وتوافر سمات الاحتراف، وفي ظل هذا النهج قد يُنظَر إلى الفشل في التحول إلى الاحتراف باعتباره فشلاً من جانب الجمعية في غرس السمات المهنية المطلوبة في أعضائها، أو أن الموظفين لا يرقون إلى مستوى تطلعات المهنة بشكل كافٍ ، وعلى هذا فإن المتفاعلين يصرون على دراسة المهن باعتبارها مجموعات مصالح تحاول إقناع الآخرين بشرعية مطالبهم بالاعتراف المهني[5].

[1] السابق، ص24

[2] أحمد ريان البلقاوي ، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 432

[3] Cernusca, Lucian, and Diana Elisabeta Balaciu. "**The perception of the accounting students on the image of the accountant and the accounting profession**." *Journal of Economics and Business Research* 21.1 (2015): 7-24.p10

[4] Samuel, Agbi Eniola, Muhammad Buba Mamman, and Lateef Olumide Mustapha, **op cit**, p90

[5] **Ibidem**, p92

وفي هذا السياق يجري معهد المحاسبين القانونيين في إندونيسيا امتحانات شهادة المحاسب المهني ويصدر شهادات المحاسب المهني ويعد أعضائه ليصبحوا جزءًا من المتخصصين في دعم التقارير المالية [1]،ومن أهداف الهيئات المهنية تعزيز مبدأ التعلم مدى الحياة بشكل مستمر، مما يساعد في تقديم خدمات مهنية عالية الجودة وتطوير مهنة المحاسبة[2].

الفرع الرابع : الاداء (التاهيل) العلمي والمهني للمحاسبين

تعتمد المهن نظريًا على الجدارة، حيث يعتمد الالتحاق بالمهنة على المهارات ، وتتناول معايير التعليم الدولية الصادرة عن معهد المحاسبين المحترفين مبادئ التعليم والتطوير للمحاسبين المحترفين، من خلال وصف ما ينبغي تضمينه في المتطلبات التعليمية للمحاسبين المحترفين داخل الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ويتعين على المحاسبين المحترفين إثبات التزامهم بالتطوير المهني المستمر من خلال برامج التعلم مدى الحياة من خلال التأهيل كمحاسبين محترفين[3].

ويعتبر ***Mueller** أبا المحاسبة الدولية ومن خلال عمله الأكاديمي دفع باتجاه تطوير المحاسبة الدولية كمجال بحثي من خلال تطوير البحث المحاسبي في اتجاهين ، أولاً: ركز على أهمية الاختلافات بين المحاسبة الدولية وأهميتها لمهنة المحاسبة والشركات العاملة في التجارة الدولية، ثانياً: أكد على أهمية الاعتراف بالاختلافات في كيفية تدريس المحاسبة في المؤسسات المختلفة[4].

وفي الأدبيات غالبًا ما يُشار إلى جودة التعليم المحاسبي كعامل في تطوير وتصميم مهنة المحاسبة، ويتفق العديد من المؤلفين على أن هذا العامل في حالة عدم وجوده يمكن أن يكون عاملاً مقيِّدًا في تطوير مهنة المحاسبة، وفي حين تتأثر جودة التعليم المحاسبي بشكل مباشر بالمستوى العام للمعرفة في المجتمع، فإنها تتأثر أيضًا بعوامل أخرى مثل حالة مهنة المحاسبة[5].

وعلى الرغم من التحديات التي تواجه الشرعية المجتمعية لمهنة المحاسبة فإن **West**(**2003**) يقترحأن إضفاء الطابع المهني على مهنة المحاسبة قد يكون ممكناً على الرغم من الأصول الإشكالية للمعرفة المحاسبية ، وتتطلب التحديات التي يفرضها التطور المضطرب للمحاسبة من المعلمين والهيئات المحاسبية المهنية أن يلعبوا دوراً مهماً في تشكيل مستقبل المهنة ، وحاجج **Elliott and Jacobson** (**2002**) أن التعليم والتدريب هما بذور التغيير التي تساعد في دفع المهنة وتطويرها ، والواقع أن ا لتوافق المؤقت للأنظمة بين الهيئات المهنية في مختلف أنحاء العالم والتبني الواسع النطاق للمعايير المحاسبية الدولية في العديد من البلدان يمكن اعتباره جزءاً من نمط العولمة في مجال المحاسب[6].

---

[1]Claudia, Michelle, Lindawati Gani, and Rafika Yuniasih. "**Comparative Study of the Financial Reporting Act**: **A Case Study of Indonesia**." *Journal ofAccounting and Investment Vol* 22.2 (2021). p331

[2]Cernusca, Lucian, and Diana Elisabeta Balaciu, **op cit**, p9

[3]De Lange, Paul, Beverley Jackling, and Themin Suwardy. "**Continuing professional development in the accounting profession**: **Practices and perceptions from the Asia Pacific region**." *Accounting Education* 24.1 (2015): 41-56., p 43

*أول كتاب مدرسي نشر عن المحاسبة الدولية كان عام 1967 وقد كتبه Gerhard G. Mueller

[4]Melnyk, Nataliya, **op cit**,p 78_79

[5]Samuel, Agbi Eniola, Muhammad Buba Mamman, and Lateef Olumide Mustapha, **op cit**, p95

[6]De Lange, Paul, Beverley Jackling, and Themin Suwardy,**op cit**,p 45

كماجادل أحد المنظرين المؤسسينالأصليين **Talcott Parsons**بأن التحصيل التعليمي ضروري لتنمية جميع المهن، ودعم هذه الفكرة القائلة بأن مستويات التعليم مرتبطة بتبني المعايير ، حيث وجد **Guler et al**(**2002**) أن أن درجة المعرفة المهنية الفنية تتنبأ بتبني معايير عالية الجودة بسبب المعايير المهنية ، وأفاد **Dow and Karunaratna**(**2006**)أن ارتفاع مستويات التعليم داخل بلد ما يزيد من تدفقات التجارة الدولية نتيجة لتبني المعايير الدولية [1]، وبحسب **Joshi, Yapa and Kraal**(2016)فإن اعتماد معايير المحاسبة يتطلب التدريب والخبرة من جانب المحترفين حتى تكون المعايير مفيدة للنمو الاقتصادي للشركات ومن ثم يتم استخدامها بشكل جيد [2].

ومن هنا فإن هناك دوراً كبيراً للجامعات، وكذلك شركات المحاسبة والهيئات المهنية، في إعداد خريجي الجامعات للعمل في مجال المحاسبة، وفي تنمية العاملين والباحثين والمدربين لاحتياجات التطوير المهني للممارسين، سواء كانوا يعملون كمعدين أو مستخدمين أو مدققين أو منظمين ، وقد توصلت دراسة **(Al-Shammari et al. 2007)**حول الالتزام بالمعايير الدولية في منظمة الخليج إلى أن درجة الالتزام تتحسن مع رغبة الدولة في الاستثمار في التطوير المهني للمسؤولين عن مراقبة الالتزام بالمعايير[3].

ومن ناحية أخرى أشار **(2000Chamisa)**إلى أنه عند دراسة مدى ملاءمة المعايير المحاسبية الدولية نجد أن هذه الدول إما أن لديها معاهد محاسبية مهنية تعاني من نقص الموارد المالية ونقص الخبرة في تطوير معاييرها مما يدفع أغلب هذه الهيئات إلى الاكتفاء بتبني المعايير ، ويؤكد **Deacon)Nistor(2016** أن مهنة المحاسبة توفر فهما أفضل لمفاهيم مبادئ المحاسبة وتبني أقوى نموذج محاسبي للسياق المحلي ونتيجة لذالك فإن قوة المحاسبة في الدولة تقل من الإتجاه نحو إعتماد المعايير الدولية[4].

كما تنبع الموضوعات التي يقدمها IFRS نصائح للكفاءات المهنية وخبرات عمليات الأعضاء المجلس لذا يتطلب فهمها معرفة عميقة، وبالتالي تتطلب درجة قبولهم مستوى متقدم للغاية والخبرة من قبل البلدان الملتزمة بهذه المعايير كما أن تطبيق المعايير يمثل قرار إستراتيجيا إجتماعيا لذا يحتاج فهم هذه المعايير وتفسيرها مستوى معين من التعليم والتدريب الجامعي [5]،ويتفق أصحاب المصلحة أيضًا على أن الأوساط الأكاديمية والهيئات المهنية في المحاسبة يمكن أن تكون جزءًا من تطوير العلاقات الدولية من خلال العملية التعليمية وتقديم الاستشارات في هذا المجال، وفي الوقت نفسه هناك عدد قليل جدًا من البرامج التعليمية التي تركز على هذه الممارسة الجديدة نسبيًا[6].

إن إدراك حقيقة مفادها أن طلاب المحاسبة اليوم هم محاسبو الغد ومحترفوهم، من الأهمية بمكان أن يكتسبوا التعليم والمهارات المناسبة ليكونوا أكثر استعداداً لأدوارهم المستقبلية، وبدلاً من فرض مدونة أخلاقية عليهم أثناء عملهم، ينبغي أن يأتي إليهم هذا

[1]Judge, William, Shaomin Li, and Robert Pinsker, **op cit**, p164

[2]Martucheli, Camila Teresa, and Antonio Dias Pereira Filho, **op cit**, p26

[3]Budiawan, Effan, Muhammad Sadani, and Iskandar Muda, **op cit**, p6787

[4]Salem, Rahma Ben, Salma Damak-Ayadi, and Malek Saïhi, **op cit**, p111

[5]Zehri, Fatma, and Jamel Chouaibi,**op cit**, p 58

[6]Sofian, Ioana. "**Perspectives of Romanian accounting professionals on Integrated Reporting**." *Journal of Accounting and Management Information Systems* 20.1 (2021): 76-110.p 77

الشعور بالمسؤولية بشكل طبيعي من خلال نظام تعليمي ذي قيمة مضافة [1]، وينبغي للمعدين والمحترفين والهيئات المهنية أن يدركوا أيضًا أهمية التدريب وجودة موظفي المالية والمحاسبة في عملية اعتماد المعايير، وأنهم يستطيعون تحقيق تحسينات كبيرة في هذا المجال[2] وأشار**Saudagaran and Diga**(**1997**)إلى أن مستوى التعليم الجامعي والبحث العلمي هو السبب الرئيسي وراء قدرة الاقتصادات المتقدمة على تبني المعايير بسهولة، وبالتالي فإن ارتفاع مستوى التعليم يزيد من احتمالية تبني معايير المحاسبة الدولية[3]،ونظراً لجهود التقارب التي يبذلها واضعو المعايير وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات التي تستخدم معايير المحاسبة الدولية، فإن هناك مبرراً لمزيد من التدريب والتعليم للطلاب والمحاسبين والمهنيين الأميركيين الذين يتحملون مسؤوليات مالية كبيرة، حيث يرى العديد من المديرين الماليين الأميركيين أن التقارب أمر لا مفر منه[4]، في نفس السياق حاجج**House and Mcgrath**(**2004**) أن برامج التدريب المهني والتعليمي القوية نسبياً في أيرلندا كانت من العوامل الرئيسية التي حددت النهضة الأيرلندية بشكل عام والتحرك نحو معايير المحاسبة الدولية بشكل خاص [5].

ومن ناحية أخرى نجد أن التعليم المحاسبي ركز إلى حد كبير على تنمية المهارات الفنية لدى الطلبة وأهمل تعليم ما يكمن تحتها، وهو تنمية السلوك الأخلاقي الجيد، حيث تعتبر الأخلاقيات أمراً محورياً للغاية لاستدامة مهنة المحاسبة لأنها تمثل جوهر وجود الشركات[6]،كما أن غرس الأخلاقيات في طلاب المحاسبة إلى جانب التعليم والمهارات أمر مهم أيضًا لمواجهة تحدي إنتاج محاسبين متعلمين جيدًا [7].

علاوة على ذلك يحتاج الخريجون إلى فترة تدريب مهني لاستيعاب الممارسات والسلوكيات الأخلاقية المرتبطة بكونهم محترفين موثوق بهم في العمل،وتُعتبر العناصر المتعلقة بمهنة المحاسبة العنصر الأكثر أهمية، لذا يُنظر إلى التأهيل المناسب لموظفي المالية والمحاسبة على أنه الأكثر أهمية، في حين أن العقبة الأكثر أهمية هي الطبيعة المعقدة للمعايير والحاجة الأكثر إلحاحًا للتطوير تتعلق بالمحاسبين والمراجعين المدربين بشكل أفضل[8].

وفي سياق الثورة الصناعية الرابعة ونظراً للوتيرة السريعة للتطورات التكنولوجية، قد لا يكون التطور هادئاً وثابتاً، وبالتالي فإن أهمية مهنة المحاسبة وجودة خدمات المحاسبة والتدقيق المقدمة على المحك ، كما جادل.**Farcane and Deliu(2020)أنه** يجب إعلام الممارسين والسلطات التنظيمية والأكاديميين بالتطورات التكنولوجية الحديثة التي لديها القدرة على تعطيل النظم البيئية

[1]Okougbo, Peace Onuwabhagbe, Elewechi Ngozi Okike, and Amos Alao. "**Accounting ethics education and the ethical awareness of undergraduates**: **an experimental study**." *Accounting Education* 30.3 (2021): 258-276.p 259

[2]Albu, Nadia, Cătălin N. Albu, and Sidney J. Gray, **op cit**, p210

[3]Salem, Rahma Ben, Salma Damak-Ayadi, and Malek Saïhi, **op cit**,p 111

[4]Bierstaker, James L., Lori S. Kopp, and Danielle R. Lombardi. "**Are financial professionals ready for IFRS?**: **An exploratory study**." *Advances in Accounting* 35 (2016): 1-7.p2

[5]Judge, William, Shaomin Li, and Robert Pinsker, **op cit**, p164

[6]Okougbo, Peace Onuwabhagbe, Elewechi Ngozi Okike, and Amos Alao., **op cit**, p 261

[7]**Ibidem**, p263

[8]Albu, Nadia, Cătălin N. Albu, and Sidney J. Gray, **op cit**, p208

للأعمال[1]، ويجب على الممارسين والطلاب أيضًا أن يتلقوا تعليمًا وتدريبًا مناسبين في تطورات تكنولوجيا المحاسبة من أجل اكتساب الخبرة والمهارات اللازمة لتطبيق المعرفة المحاسبية والتكنولوجية معًا، ولكي يصبحوا ذوي قيمة كبيرة لأنفسهم ولعالم الأعمال[2].

[1]Tiron-Tudor, Adriana, et al. "**Managing change with and through blockchain in accountancy organizations**: **A systematic literature review**." *Journal of Organizational Change Management* 34.2 (2021): 477-506, p 481

[2]Kovalenko, S. N., et al. "**Artificial intelligence in the accounting profession**." *Laplage em Revista* 7.Extra-B (2021): 378-383, p 379

المبحث الثالث : واقع البية المحاسبية الجزائرية

بعد مرور أكثر من 10 سنوات على تبني المعايير المحاسبية الدولية بصيغة SCF في الجزائر، يُفترض أن الممارسيين والأكاديميين والأطراف الأخرى مهتمون بالنتائج المترتبة على التبني، كما لايمكننا الآن وبعد مضي أكثر من عقد من تطبيق SCF أن نركز على متطلبات تطبيق النظام بالشكل الذي كان مركزا عليه قبل سنة 2010 (متطلبات التوافق) في مختلف الكتابات والأوراق البحثية ، وإنما التركيز على موضوع إنعكاسات (تقييم) تطبيق النظام على البيئة المحاسبية الجزائرية.

المطلب الأول: الجزائر دولة نامية سعت للتحول لاقتصاد السوق

سنتطرق في هذا العنصر إلى طبيعة البيئة المحاسبية للدول النامية وكذا التعريج على آثار الانتقال إلى اقتصاد السوق وكذا الوقوف على تبني النظام المحاسبي في الجزائر.

الفرع الأول: البيئة المحاسبية للدول النامية والمعايير المحاسبية الدولية

يرى بعض الباحثين أن أهم مقومات النظام المحاسبي الجيد هو وجود مجموعة من المعايير المحاسبية تلائم الضروف البيئية للدول المعنية، مع تحديد مدى تشابه الظروف البيئية للدول النامية مع الدول المتقدمة واختيار النموذج الملائم بيئياً[1].

كذالك من بين العوامل التي يجب على البلدان النامية معالجتها لضمان تنميتها واندماجها في العولمة، مراعاة الإختلافات الثقافية بينها وبين البلدان المتقدمة في المحاسبة وبشكل عام في النظام المحاسبي الوطني [2]،كما يلاحظ البلقاوي أن توافق المعايير المحاسبية الدولية أمر بالغ الأهمية بالنسبة لبد نامي يحتاج إلى رأس مال خارجي أو قروض أجنبية حيث يعتمد المستثمرون والدائنون المحتملون في كثير من الأحيان على هذه البيانات المالية في إتخاذ القرارات، علاوة على ذالك يشير إلى أن التوافق المحاسبي الدولي غالبا ما يخطئ على أنه "توحيد قياسي" في حين أن التوافق يعترف بالإحتياجات المحددة لكل بلد، والتوفيق بينها وبين البلدان الأخرى، ويجب أن تكون الخطوة الثانية بعد ذالك هي تصحيح أو إزالة بعض هذه الحواجز من أجل تحقيق درجة مقبولة من التوافق[3].

ولتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية فائدتين أساسيتين هما:[4]

1: يمكن أن تلعب المعايير المحاسبية الدولية أمرا هاما في إزدهار التجارة العالمية وتسهم في النمو الإقتصادي للدول النامية، وأن وجود المعايير يُعد عاملا أساسيا في عملية التوافق المحاسبي الدولي وخصوصا في التأثير على الدول النامية

2: المعايير المحاسبية الدولية ممكنة التطبيق في الدول النامية كما هو الحال في مثيلاتها المتقدمة

حيث أشار الباحثون إلى أن عدم التوافق المفاهيمي في عدم التوافق بين الإفتراضات الغربية الأساسية للمعايير في الواقع السياقي للتنفيذ في البلدان النامية وذالك في المواقف التي لاتتطابق فيها الإفتراضات السببية المتعلقة بتشخيص المشكلة والحلول المدرجة في المعايير الدولية مع تلك الخاصة بالجهات الفاعلة التي من المفترض لاحقا تبنيها مايحدث عدم التطابق المفاهيمي بشكل خاص

[1] محمد إبراهيم علي، مرجع سبق ذكره، ص 368

[2] Trabelsi, Raoudha, **op cit**, p 93

[3] Perumpral, Shalini E., et al, **op cit**, p107

[4] عادل عبد الحميد المشاط، سناء ضوء أوزيد، مرجع سبق رذكره، ص 186

عندما يوسع واضعو المعايير الدولية نطاق وصوله إلى البلدان النامية التي لم يتم تضمينها في الأصل في تصميم معاييرها وإجراءاتها[1]، وهذا نظرا لأن الحقائق الإقتصادية في البلدان النامية نادرا ماتتناسب مع الإفتراضات التي تستند إليها المعايير المحاسبية الدولية[2].

ولقد أشار **Chamisa** (**2000**) إلى أن المعايير ذات أهمية حاسمة للبدان النامية ذات الأسواق المالية ورأس المال النشط ولاتحمل نفس الأهمية للبدان النامية الأخرى، وتم تأكيد هاته الملحوظة من دراسة **Zeghal and Mhedhbi (2006)**التي تناولت عينة من 32 بلد نامي يعتمد المعايير و 32 بلد نامي لايعتمد المعايير،وأظهرت النتائج أن البلدان التي تتمتع بأسواق مالية ومعدلات نمو هي الأكثر ميلا لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية[3].

ويقول **Colin Fleming**مدير مشروع في IASB والمسئول عن تطوير المعايير في البلدان ذات الأسواق الناشئة أن هناك أربعة شروط أساسية لدولة معينة للتحول بموجب المعايير وهي: معايير المحاسبة، محاسبون ومدققين مؤهلين ومستقلين، وسلطة تنظيمية صارمة ومستقلة وحيادية ، ونظام حكومي عادل، إذا كان للمرء بسهولة التأكيد على هذه الشروط السابقة للبلدان النامية فإن وضع المعايير يكون مختلف[4]،كما أن على الدول النامية التي ترغب في المشاركة في الثروة التي تتمتع بها الدول المتقدمة، لم يكن لها خيار سوى تبني منطقها وواقعها، ويعد تطوير المعايير أحد مظاهر ذالك المنطق مع وصف عولمة المعايير بأنها جزء من موجة عامة حدثت في سياقات أوسع غير محاسبية على مدار 150 عاما الماضية[5].

وبشكل عام فقد إنقسمت الأراء بخصوص التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية، فقد عبر البعض أن عملية وضع معايير المحاسبة الدولية هي عملية تكتيكية تقوم بها منشآت محاسبية دولية لتوسيع أسواقها كما ان هذه المعايير تصدر عن هيئات محاسبية شكلت من الدول المتقدمة والمعايير الصادرة عنها تخدم المستثمرون في هذه الدول وهي متحيزة للممارسات المهنية في هذه الدول، كما أن هناك إختلاف في إحتياج البيئات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة[6].

ونظرا للإختلافات الموجودة بين البيئات الإقتصادية للبلدان النامية وتلك الخاصة بالدول الأنجلوساكسونية التي تستهدف معايير المحاسبة الدولية، فقد شكك العديد من المؤلفين من بينهم **Talagg1986** و **CHamisag2000**في أهمية المعايير المحاسبية للبدان النامية، وأقترح هؤلاء الباحثون أن تقوم هذه الدول بتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع إحتياجاتها وظروفها بحيث تكون هذه المعايير ذات صلة، ومع ذالك أظهر آخرون أن معايير المحاسبة الدولية هذه غير مناسبة تمامًا لهذه البلدان ولاتلبي إحتياجات ومتطلبات المستخدمين في البلدان النامية[7].

---

[1]Botzem, Sebastian, Sigrid Quack, and Solomon Zori,**op cit**, p554

[2]Botzem, Sebastian, Sigrid Quack, and Solomon Zori, **op cit**, p 559

[3]Zehri, Fatma, and Jamel Chouaibi,**op cit**, p57

[4]Trabelsi, Raoudha,**op cit**, p94

[5]Irvine, Helen. "**The global institutionalization of financial reporting**: **The case of the United Arab Emirates**." *Accounting Forum*. Vol. 32. No. 2. No longer published by Elsevier, 2008, p126

[6]رأفت حسين مطر ، مرجع سبق ذكره، ص50

[7]Moussa, Ibrahim. **Evolution et adaptabilité du système comptable en Libye par rapport aux changements environnementaux**: *étude du facteur culturel*. Diss. Clermont-Ferrand 1, 2009, p132

كما يمكن التأكيد أن البلدان النامية ليس لديها نفس الهياكل مثل تلك الموجودة في البلدان المتقدمة والتي تهدف إلىمعايير المحاسبة الدولية هذه، يمكن أن تكون هذه المعايير المحاسبية ذات صلة إذا تم تكييفها مع السياق الإقتصادي والثقافي للبلد [1]،لأن إختلاف درجة النمو الإقتصادي مؤثرة، فكلما زادت درجة النمو الإقتصادي زادت عادة درجة نمو مؤسساتها وبالتالي زادت إحتياجات كل المؤسسات وتكون اقل بالنسبة للدول النامية[2].

واقترح **Rostov** (**1963**) صيغة ترى أن أي مجتمع يجب ان يمر في التطور الإقتصادي من خلال إحدى المراحل الخمس التالية: المجتمع التقليدي؛ متطلبات البداية؛ البدء؛ التقدم نحو النضج؛ عصر الإستهلاك، فالبلدان النامية التي هي في المراحل الأولى من التنمية الإقتصادية كما حددها **Rostov** ، ليس لديها نفس الإحتياجات والممارسات المحاسبية مثل البلدان المتقدمة التي يعتبر إقتصادها شديد التعقيد والتنوع، ومن ناحية أخرى من المفيد التأكيد على أن الممارسات المحاسبية تفرض أحيانا في دول العالم الثالث من قبل الدول المتقدمة بسبب المساعدات االإقتصادية التي تقدمها المنظمات الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي[3].

ونظرا لأن العديد من هذه المعايير تم إنشاؤها في الغالب من قبل الجهات الفاعلة من شمال الكرة الأرضية، فإن إنتشارها في البلدان النامية ذات الظروف الإقتصادية والإجتماعية المختلفة جدا يثير التساؤل حول فعاليتها وشرعيتها، لأن الأبحاث الحالية تظهر ان الجهات الفاعلة من البلدان النامية غالبا ماتكون ممثلة تمثيلا ناقصا في عمليات وضع المعايير[4].

الجدول رقم (1_7) والجدول الموالي يوضح التوزيع الحالي للمقاعد في هيئة معايير المحاسبة الدولية حسب التوازن القاري

القارة	النسبة
إفريقيا	%17
آسيا وأقيانوسيا	%28
أوروبا	%29
أمريكا الشمالية	%18
أمريكا الجنوبية	%8
المجموع	%100

المصدر: أمال مهاوة، **تقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: وجهة نظر تحليلية** ، مقال، مجلة الباحث، عدد 15، 2015، 151/ 159 ، ص 156

[1]Chouchane, Besma. "**Pertinence des normes comptables IAS/IFRS au contexte culturel tunisien**." *La Revue des Sciences de Gestion* 5 (2010): 129-140, p140

[2]علاء بوقفة، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010_2012**، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص 81

[3]Moussa, Ibrahim, **op cit**,**p111**

[4]Botzem, Sebastian, Sigrid Quack, and Solomon Zori, **op cit**, p553

بينما يؤكد **Lana and Nino(2007)**أن على دول العالم النامي إدراك أن IFRS خيار إستراتيجي لتعزيز تخصصها الإقتصادي وقدرتها التنافسية والشراكة والخصخصة [1]، وكما يقول البلقاوي _ لايمكن للدول النامية الهروب من حقيقة الدفع المستمر باتجاه التوافق الدولي فيمكنهم إما أن يتعلمو منها أن يصبحو شريكا رسمي شرعي إعتمادا على الإستراتيجية المختارة في التبني [2].

الجدول رقم (1_8) ويمكن توضيح إستراتيجيات وضع المعايير المحاسبية الدولية للبلدان النامية من خلال الجدول التالي :

المدخل الإرتقائي/ التطوري	مدخل نقل التكنولوجيا	تبني المعايير المحاسبية الدولية	الاستراتيجية الموقفية
يتحدد هذا المدخل بكونه إنعزالي ، إذ يقوم البلد النامي بتطوير المعايير دون أي تدخل أو تأثير خارجي بناء على معرفته لأهدافه واحتياجاته المحاسبية، ثم يقوم بتطوير ذالك من خلال التقنيات والمنظمات والمعاهد والمهنة والتعليم بشكل إنعزالي فالعملية التعليمية في هذا المدخل تأتي من التجارب المحلية وليس العالمية، ويفترض هذا المدخل أن الشركاء الأجانب سيتكيفون مع قواعده الخاصة إذا أرادو الإستمرار في العمل مع هذا البلد ، ومن الطبيعي أن يزيد هذا من التكاليف بالنسبة للأجانب	ويكون ذالك من خلال نقل التكنولوجيا المحاسبية ،ويكون ذالك من خلال عمليات ونشاط شركات المحاسبة العالمية والشركات الكونية والاكادمين العاملين في البلدان النامية ،أو من خلال التعاون واتفاقيات العمل الدولية التي تتطلب تبادل المعلومات والتكنولوجيا، كما أن على الدول النامية في حالة تبني هذا المدخل تحديد الاهداف من نقل التكنولوجيا المحاسبية وفق أي إستراتيجية وأي قنوات نقل وماهو المستوى المستهدف، كما لايجب أن تغفل عن تكاليف هذا المدخل من أهمها الافتقار إلى بنى تحتية للتطبيق السليم أو الخطأ في النقل غير المناسب وكذا الإفتقار إلى الحوافز لتطوير المعايير المحلية والأهم الإعتماد على خبراء الخارج	في هاته الإستراتيجية يكون أمام الدول النامية الإنتماء إلى لجنة المعايير المحاسبية AISC ، وتبني كافة قراراتها المتوافقة مع المعايير الصادرة عن الهيئة ، ويكون هذا بدافع لتجنب تكلفة بناء معايير محلية ومواكبة العولمة العالمية والاستفادة من زيادة الاستثمارات الأجنبية لاكن من الأكيد أن الافتراض بأن الدول النامية ستستفيد من هاته المزايا بمجرد تطبيق المعايير افتراض مبالغ فيه ،فالنوعية التي عليها البلدان النامية تستدعي وضع معايير المحلية، بالإظافة إلى أن عناصرها المحاسبية وعناصر السوق المالي لهاته البلدان مختلفة بما فيه الكفاية لتبرير اعتماد مدخل بناء معاييرها المحلية، لأن المحاسبة في كل بلد يجب أن تتطور بأسلوب ملائم لأهداف واحتياجات البلد	وتسمى هذه الإستراتيجية ب: تطوير المعايير المحاسبية على أساس تحليل المبادئ والتطبيقات المحاسبية في البلدان في ظل خلفية بيئتها القائمة حاليا.

المصدر: أحمد ريان البلقاوي الجزء الثاني، ص 485

[1] ثابت حسان ثابت وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 44

[2] أحمد ريان البلقاوي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 470

وبشكل عام يمكن إستنتاج محددات إعتماد المعايير المحاسبية الدولية للدول النامية، حيث تظهر نتائج بعض الدراسات مثل دراسة **Al- Akra et al2009**ودراسة**Affes and Callimaci 2007**أن مجموعة من العوامل المتمثلة في النمو الإقتصادي وأسواق رأس المال مع الشركات العاملة في البلدان والمستوى التعليمي لها دور فعال في إتخاذ قرار إعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل البلدان، لأن تبني المعايير يمكن قبوله من قبل الدول النامية ذات التطور الإقتصادي، كما أظهر **Tomaszewski– JemakowiczandGornik2006**أن البلدان التي لديها أسواق مفتوحة للمستثمرين الأجانب من المرجح أن تتبى المعايير المحاسبية الدولية، وهكذا تكون المعايير وسيلة لدمج السوق المحلية في التبادلات العالمية[1]، وبالتالي فالدول النامية التي ترغب في تعزيز إقامة الشركات الأجنبية في بلدانها مجبرة على تكييف سياساتها المحاسبية والإنفتاح على الإصلاحات الدولية، في هذه الحالة تهتم هذه الدول بشكل متزايد باعتماد المعايير المحاسبية الدولية[2].

الفرع الثاني : التحول لاقتصاد السوق

من العوامل الهامة التي لها تأثيرات مباشرة وغير مباشرة على النظام المحاسبي لأي دولة هو طبيعة النظام الإقتصادي ودرجة تطوره ، فإذا كانت التنمية لدولة ما متدنية فإن الأنشطة الإقتصادية والصناعيةوالتجارية غالبا ماتكون محدودة، وكلما زادت درجة النمو الإقتصادي ينعكس ذالك في زيادة حجم وعدد النشاطاتوالشركات الاقتصادية، وبالتالي فالمحاسبة يجب أن تتطور لتلبي الإحتياجات الجديدة لمتخذي القرار[3].

وقد عرف المجال المحاسبي الجزائري 3 مراحل أساسية في الإصلاح كاستجابة لتحديات محاسبية فرضتها التحولات الإقتصادية من خلال الانتقال من النظام الإستعماري إلى الإقتصاد الموجه ثم التحول نحو إقتصاد السوق.

فبعد فشل السياسات الإقتصادية السابقة دخلت الجزائر بداية التسعينات تحولا نحو إقتصاد السوق، لهذا كان لزاما عليها القيام بمجموعة من الإصلاحات بهدف ايجاد الطريقة المثلى لنقل الإقتصاد الجزائري إلى إقتصاد السوق وركزت على النقاط التالية[4]

1 إصلاح النظام الجبائي وتبسيطه وإدراج الضريبة على القيمة المضافة واستحداث ضرائب خاصة على الجماعات المحلية مع توسيع أوعية وتخفيض معدلات الضريبة .

2 إصلاح نظام النقد والبنوك بإعطاء الاستقلالية للسطة النقدية في وضع وإدارة السيايات النقدية وإبعاد الخزينة العمومية عن دائرة الائتمان وتمكين البنك المركزي من القيام بأدوراه التقليدية لتحقيق أهدافه المنشودة

3تغيير نظام الإستثمار بإزالة القيود المفروضة عليه بتكريس مبدأ حرية الإستثمار وإزالة التمييز بين الإستثمار الوطني والأجنبي بين العمومي والخاص، مع منح مجموعة الحوافز الجبائية والمالية والقانونية وتبسيط الإجراءات المتعلقة بها خاصة في القطاعات خارج المحروقات سعيا لزيادة مساهمتها في الناتج المحلي الخام

[1]Zehri, Fatma, and Jamel Chouaibi, **op cit**, p58

[2]Trabelsi, Raoudha,**op cit**, p93

[3]عوينات فريد ، مرجع سبق ذكره، ص 74

[4]بودية خالد، مرجع سبق ذكره، ص 100

4 إقرار مبدأ خوصصة المؤسسات العمومية كأداة للإندماج في إقتصاد السوق والتخلص من المؤسسات العمومية ضعيفة الأداء، وكأداة لإعادة هيكلة الإقتصاد الوطني دَفعًا له نحو المنافسة للحد من الإحتكار والبيروقراطية في المجال الإقتصادي

هذا ما استوجب التوجه إلى تطبيق نظام إقتصاد السوق لإستقطاب رأس المال الخاص الوطني والأجنبي إلى الإستثمار وهي سياسة ماإنفك صندوق النقد الدولي يدفع إليها بخوصصة إقتصاديات الدولالتي كانت تعتمد على سياسة الإقتصاد الموجه[1]،فالإصلاحات الإقتصادية في الجزائر عادة ماتكون تحت الإكراه وليست بسبب إستراتيجية متبعة وإلا كيف نفسر إعتماد الجزائر 97 % من المحروقات منذ الإستقلال إلى اليوم وحصول أزمات متتالية بسبب تدني أسعار النفط ولجوء الجزائر إلى صندوق النقد والبنك الدوليين بشكل متواصل وله علاقة باسعار البترول[2].

فنجد الجزائر كغيرها من الدول الإشتراكية التي عاشت انتقالا لاقتصاد السوق، وكانت مجبرة على تعديل قوانينها في إطار إصلاح منظومة مهنتها المحاسبية، ويعودذالك للعديد من الضغوط الخارجية التي أصبحت فيها الجزائر مرغمة في إحداث إصلاحات جذرية ويمكن تلخيص أهم الضغوط فيما يلي:[3]

_ الضغوط التي فرضها مانحو رؤوس الأموال على المستوى الدولي، كالصناديق الدولية والمستثمرون الأجانب، حيث كانت الدول التي شهدت إنتقال إقتصادي بحاجة لرؤوس الأموال، كونها كانت تعيش إختلالات هيكلية مصحوبة بأزمات عصفت باقتصاداتها الهشة أصلا

_ القيود التي فرضتها الهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، وكذا الهيئات الإقليمية كما هو الشأن بالنسبة إلى البنك الأوروبي للبحث والتطوير (خاصة على دول أوروبا الشرقية)، والبنك الآسيوي للتنمية (بالنسبة للدول التي تعيش مرحلة إنتقالية في آسيا)، ومن أهم تلك القيود أن لا تدَّخِر تلك الدول جهدا في تبني المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد قوائمها المالية

_ إن الطريق للتنسيق والتوافق المحاسبي الدولي أصبح لارجعة فيه أمام العولمة الإقتصادية التي أُزيلت من خلالها الحدود الجغرافية بين الأسواق، وباعتبار أن المحاسبة هي لغة المال والأعمال على المستوى الدولي، برز دور المعايير المحاسبية الدولية في إطار متكامل المصالح

_ أصبح من الضروري السعي للعضوية في منظمة التجارة العالمية (OMC) ، والاندماج في موجة التنسيق المحاسبي الدولي، كما أضحت شرطا في إستقطاب الإستثمار الأجنبي المباشر، وهذا مايعكسه النجاح الذي حققته الصين في هذا الجانب.

ونجد بشكل عام أن فلسفة إقتصاد السوق تقوم على مبدأ حرية المنافسة واقتصاد السوق الحر، فلا مجال لتدخل الدولة في النشاط الإقتصادي ويتميز إقتصاد السوق بالخصائص التالية:[4]

---

[1] إلياس ميدون، **تقييم التجربة الجزائرية في ظل الاصلاح الإقتصادي الهيكلي**، مقال، مجلة إليزا للبحوث والدراسات، المجلد1، العدد1، 2016، 23_39، ص 26

[2] باري عبد اللطيف، شتيوي علي، **الإصلاحات الإقتصادية الجزائرية في ظل توجيهات المؤسسات المالية الدولية** ، مقال، مجلة البحوث السياسية والإدارية، المجلد7، العدد1، 2018، 290_301، ص 300

[3] سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، **متطلبات تطوير الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية** ، مقال، مجلة ، الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 5، العدد1، 2019، 110_137، ص 116، 117

[4] مسعود درواسي ، جمال خليفاتي، **مدى موافقة البيئة الإقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي _ دراسة إستطلاعية** ، مقال، مجلة دراسات العدد الإقتصادي، المجلد3، العدد1، 2012، 9_47، ص 21

1: الملكية الخاصة لعوامل الإنتاج، إذ تكون أغلب عوامل الإنتاج مملوكة للخواص

2: يتم إتخاذ قرارات الإستثمار وتسيير المشاريع على مستوى الفرد أو المؤسسة تحقيقا للأهداف الشخصية وأهمها الربح

3: غياب التنسيق بين القرارات الفردية المتخذة على مستوى المؤسسات واحتمال تضاربها نظرا لتعددها واختلافها

4: الإعتماد على مؤشرات السوق في تخصيص عوامل الإنتاج على المشاريع الإقتصادية المختلفة

5: يعتبر معدل الربح أو الفائدة أو العائد على رأس المال أهم المؤشرات التي المعتمد عليها في إختيار المشاريع عند توظيف رؤوس الأموال وتخصيص عوامل الإنتاج

6: الفصل التام بين ملكية عوامل الإنتاج وإدارتها، وقد نتج ذالك بسبب المنافسة وضخامة الشركات

7: عدم حتمية التوافق بين العوائد الفردية لملاك عوامل الإنتاج مع العوائد الإجتماعية لكل الإفراد

الجدول رقم (1_9) والجدول الموالي يوضح أثر التحول من النهج الاشتراكي إلى اقتصاد السوق على مفاهيم المحاسبة

اقتصاد السوق	الإشتراكي	الأثر على المحاسبة
يركز على مفهوم تراكم رأس المال، حيث يجب أن يولِّد رأس المال المستثمر ربح الذي سيتم إعادة إستثماره في النشاط الإقتصادي لتوليد المزيد من الأرباح في الفترة المقبلة.	ويتم التنظيم من خلال هذا النهج على ضمان إنتاج مايكفي للسكان مع وسائل إنتاج مركزية واعتماد التخطيط وتحقيق التبادل بين المؤسسات	_ التعريف بالكيان المحاسبي _ دور المحاسبة _ مفهوم رأس المال، مع تعريف النتيجة الإقتصادية للمؤسسة
يتم الحصول على رؤوس الأموال لصالح النشاط الإقتصادي من خلال جهات مانحة خاصة.	يتم الحصول على رؤوس الأموال لصالح النشاط الإقتصادي من الدولة فقط	شكل ومفهوم الميزانية
_ يتم إعادة إستثمار الأرباح ، وتضاف إلى رأس المال الأولي ، الذي يكون ملك للمساهمين في رأس المال الأولي _ كما أن العوائد الشخصية المتأتية من عملهم يمكن أن يتنوع في الأصل	_ مفهوم الربح ملغي _ المصدر الوحيد للعائد أوالدخل هو العمل، أما المصادر الأخرى فهي جد مقيدة _ هناك نظام لتوزيع عادل للثروة، مرفوق بخدمات إجتماعية	_ على مفهوم النتيجة بالنسبة للمؤسسة _ الطرق المعتمدة في توزيع النتيجة _ المعالجة المحاسبية فيما يتعلق بأجور العمال
_وجود سوق، والمؤسسات تعمل في إطار تنافسي _تحديد الأسعار يتبع قاعدة العرض والطلب _السوق تسوده حالة عدم التأكد	غياب تام لمفهوم السوق، كما أن الأنشطة الإقتصادية تتناسق وتتكامل من خلال أنظمة هرمية	_مدلول مفهوم الأعباء والإيرادات _ دور المحاسبة _ مبدأ الحذر

المصدر: سحنون بونعجة، نبيل بوفليح ، مرجع سبق ذكره ، ص116

لذا يجب توفر المؤسسات الضرورية لاقتصاد السوق الحر قبل توقع حدوث التوافق المطلوب[1]

وبالنظر إلى الواقع نجد أن الجزائر لم تصل بعد إلى مرحلة التخلي الكلي عن مبادئ الإقتصاد الإشتراكي وتطبيق فلسفة إقتصاد السوق، حيث لاتزال الدولة هي من يتكفل بتنفيذ برامج التنمية وتوفير المناخ الملائم لإنشاء المؤسسات الإقتصادية العمومية والخاصة، فهي لاتزال تتدخل بشكل كبير ومستمر في الإقتصاد بهدف تحقيق أهدافها التنموية، ورغم زيادة عدد المؤسسات الخاصة والتصاعد المستمر إلا أنه لم يصل إلى مرحلة الأخذ بزمام التنمية[2].

كما أنه تم النظر في التأثير على تقارب المنظومة المحاسبية الجزائرية من قبل السعيدي 2013 وأشار إلى ضرورة تطبيق عملية التحول بعناية أكبر حيث عاشت البلاد لأكثر من 5 عقود في إقتصاد مركزي مخطط كما يدعو إلى الحاجة الماسة إلى وضع نظام مناسب لضمان تطبيق نظام المحاسبة وإشراك جميع أصحاب المصلحة في متطلبات العصر المحاسبي الجديد[3].

من جانب آخر نجد أن نوعية وخصائص الأنظمة المحاسبية بالدول العربية يمكن معرفتها وتحديدها من خلال معرفة هوية المستعمر الذي خضعت له، حيث تنتهج معظم الدول العربية والتي كانت واقعة تحت وطأة الإحتلال الفرنسي أنظمة وممارسات محاسبية فرنسية، وبالنسبة للدول المستعمرة من قبل الأنجليز ظلت تتبنى أنظمة وممارسات محاسبية ذات خصائص إنجليزية رئيسية، فالبنسبة للدول العربية لم تقم بتطوير أنظمة محاسبية خاصة بها أو تتبنى انظمة معينة وتعدلها بما يتلائم واحتياجاتها وبيئاتها الخاصة، وتبلورت أهمية المعايير للدول العربية في حاجتها للحصول على تمويل كما أن تطوير أسواق المال في بعض الدول العربية كان وراء الطلب على المعايير[4].

الفرع الثالث: تبني النظام المحاسبي المالي scf

تم تبني المعايير المحاسبية الدولية بشكل متزايد على مستوى العديد من دول العالم والالتزام بتطبيق هذه المعايير، وفي هذا الإطار تفاعلت البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلا إيجابيا ومظطردا مع البيئة الدولية في المجال المحاسبي، ولتطوير هذا التفاعل وزيادته وتعميق مجالاته في جوانب أخرى مكملة، وبما أن مهنة المحاسبة هي مجال آخر يترادف مع المجال الإقتصادي فإن الأمر تطلب حتمية تبني الجزائر نظريا للمعايير المحاسبية الدولية[5]،حيثيأتي تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال SCF كاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الإنظمام إلى المنظمة العالمية للتجارة[6]

[1] دربوش محمد بن الطاهر، بن الطاهر حسين، مرجع سبق ذكره، ص 71

[2] مسعود درواسي ، جمال خليفاتي ، مرجع سبق ذكره، ص 22

[3] Lyudmyla Shkulipa, **op cit**, p 78

[4] صالحي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 70

[5] شعيب شنوف ، لعلى رمضاني، **دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في جلب الإستثمارات في البلدان العربية** ، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات _إتجاهات النظام المحاسبي المالي الجزائري على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة الجزائر 24و25 نوعمبر 2014 ، 451_ 463 ، ص 453

[6] صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 100

فنتيجة للجهود الدولة الجزائرية لاصلاح النظام المحاسبي ال تي إنطلقت منذ الثلاثي الثاني لسنة 2001 والتي مولت من البنك المركزي وأوكلت للخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، حيث تمت الإصلاحات في تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35_75 ، وكللت العملية بصدور النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07[1] حيث كان أمام اللجنة 3 خيارات للإصلاح المحاسبي تمثلت في:[2]

_ **الخيار الأول:** الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية، لمسايرة التغييرات التي عرفها المحيط الإقتصادي والقانوني في الجزائر

_ **الخيار الثاني:** الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بِبُنيته وهيكلته، والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية

_ **الخيار الثالث:** يتمثل في إنجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني، بشكل حديث إستنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول التي أرستها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)

قامت الجزائر بتبني الخيار الثالث المطروح من قبل الخبراء الفرنسيين وكان لصندوق النقد الدولي تأثيرا على الخيار الجزائري لأنهم يفضلون تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من قبل الدول التي تستفيد من الإعانات[3]

وغالبا ماتكون مساعدات صندوق النقد مرتبطة بمطالب إعتماد المعايير المحاسبية الدولية، على سبيل المثال أظهر **أشرف وغاني(2005)** أن صندوق النقد لعب دورا رئيسيا في تشكيل ممارسات المحاسبة وإعداد التقارير في دراسة حالة باكستان، على هذا النحو تضغط المنظمات غير الحكومية الدولية بشكل مباشر أو غير مباشر على الدول لإعتماد المعايير المحاسبية الدولية[4]

كما أن تكييف SCF مع المعايير يؤدي إلى نقل تكاليف تحويل القوائم المالية التي كانت تحملها الشركات الأجنبية وفق المعايير الدولية إلى الشركات الجزائرية * التي هي إطار شراكة معها وهذا فيما يخص التكوين المستمر لعمالها إضافة إلى كل المصاريف الأخرى[5]

وحسب رأي الأستاذ " بن يخلف حواس" أن قرار إصلاح pcn جاء نتيجة لحدثيين أولا: دخول المؤسسات الأجنبية في سنة 1990 واجهت صعوبات واشترطت العمل وفق نظامها، ثانيا: الأزمة الكلية لسنة 1990 جعلت الجزائر تستدين من الهيئات المالية الدولية، وهذه الأخيرة غالبا ماكانت تفرض ظغوط واستجابة الدولة الجزائرية لتلك للظغوط، وأشار الأستاذ أن عوامل

[1] نورالدين عياشي ، مرجع سبق ذكره، ص388

[2] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية _ بالتطبيق على حالة الجزائر** ، أطروحة دكتوراة، جامعةالجزائر3، 2004 ، ص 86

[3] طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 87

[4] William Judge,* Shaomin Li, and Robert Pinsker, **op cit** , p 163

***وهاته نقطة مهمة يجب مناقشتها بعيدا عن نظرية المآمرة هل يمكن القول أن عبء التجميع التي كانت تتحمله الشركات متعددة الجنسيات أثناء القيام بعملية التجميع حُوّل عبء على الدول في تبني المعايير كوننا نجد أن الكثير من الدراسات تبيّن عدم جدوى المعايير للكثير من الدول والبيئات**

[5] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 321

الإصلاح كانت خارجية بعيدة عن محاولة الإستجابة لحاجيات المستثمر المحلي، كون النظام الجبائي كان قائما بمهمة جمع إيرادات ميزانية الدولة[1].

كما يؤكد الأستاذ وندلوس عضو CNC وأحد المشاركيين في الإصلاح أن التبني لم يكن إستجابة لاحتياجات البيئة، وكان من المستحسن أن يتم تطبيقه تدريجيا نظرا لطبيعة المؤسسة الجزائرية التي ليس بمقدورها التغيير فجأة، حيث أنه كان من الأفضل البدء بالشركات الوطنية الكبيرة[2]

وبشكل عام يشكل SCF المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية حسب ماورد في التعليمة رقم 02* تحولا عميقا بما أدخله من تغييرات مهمة على مستوى التعاريف المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذالك طبيعة محتوى القوائم المالية التي يقع واجب إعدادها على عاتق المؤسسات الُملزَمة بمسك محاسبة مالية، ويعتبر أهم هذه التغيرات هو تبني الحلول الدولية لتقريب الممارسات في الجزائر مع الممارسة العالمية وكذا التكفل باحتياجات المستثمرين من خلال تزويدهم بالمعلومات وتمكين المؤسسات الصغيرة بمسك محاسبة مبسطة، ويعتقد ان هذه التغيرات نتيجة عن دور المحاسبة الذي يجب أن يرتبط بالواقع الإقتصادي[3]

إلا أن أغلب مفاهيم SCF مستمدة من المعايير التي أعدت في الأصل لتتلائم مع البيئة الإقتصادية للدول المتقدمة، والتي تفرض إقتصاديات تطورت في شركات المساهمة، وذالك بازدياد أشكال شركات المساهمة، وانتشار فروعها في مناطق متعددة من العالم، واعتمادها في التمويل على الأسواق المالية الدولية، مما يجعل العلاقة الأساسية التي يجب إدارتها وتسييرها على مستوى هذه الشركات هي العلاقة الموجودة بين المستثمرين (حملة الأسهم) في الأسواق المالية، والمديرين باعتبارهممفوضيين من المستثمرين لتسيير أعمالهم، وهذا مايفسر توجيه القوائم المالية للمستثمرين، وهذا عكس ماتتصف به البيئة الإقتصادية في الجزائر، حيث نجد أن بنيتها الإقتصادية مزيج بين الشركات العمومية وشركات القطاع الخاص التي غالبيتها شركات عائلية والتي تعتمد على التمويل الذاتي مع اللجوء إلى التمويل البنكي الداعم، بينما التمويل عن طريق السوق المالي يكاد لايذكر[4].

وحسب تصريح لوزير المالية خص به وكالة الأنباء الجزائرية أن هذا النظام يتجاوز إطار تحديث بسيط للمخطط ليشمل تطوير نظام حقيقي للمحاسبة المالية يعالج المعلومات الاقتصادية والمالية في شموليتها ووفقا للمقاييس الدولية التي من شأنها مساعدة المستعملين المعنيين والشركاء الإقتصاديين على إتخاذ القرار، ولكن وجهت إنتقادات حادة للحكومة بشأن شرعها في تطبيق النظام بدون توفير المناخ، فنجد فرنسا طبقت المعايير بعد 5 سنوات من تاريخ الصدور رغم ماتملك من الإمكانيات الضخمة والخبرات التي يتوفر عليها الإقتصاد الفرنسي مقارنة بالإمكانيات المتواضعة للمؤسسات الجزائرية[5].

[1] طاطا إيمان ، مرجع سبق كره ، ص82

[2] السابق ، ص 92

*التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن المجلس الوطني للمحاسبة حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

[3] دربوش محمد الطاهر، بن الطاهر حسين، مرجع سبق ذكره، ص 77

[4] هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره، ص 244

[5] عوينات فريد، مرجع سبق ذكره، ص 16

و من المعروف أن أي نظام جديد يأخذ عدة سنوات ليأتي أكله وهذا مايعرفه المسيرون والمسئولون في المؤسسات الإقتصادية [1]، لاكن بالرغم من مرور 13 سنوات على تطبيق SCF لاتزال هناك صعوبات تحول دون التطبيق الفعلي لمضمون هذا النظام، كصعوبة حساب بعض القيم المطلوبة خاصة في ظل عدم وجود بورصة نشطة، ووجود إختلافات بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي خاصة في ظل مبدأ تغليب القاعدة الجبائيةمما يجعل بعض المعالجات المحاسبية مرفوضة كالإيجار التمويلي، تكاليف الإقراض، القيمة العادلة[2].

فأصبحت بعض القواعد التي تناولها SCF رغم موافقتها للمرجعية الدولية إلا أنها تبقى عمليا غير قابلة للتطبيق لعدم تجاوب البيئة المحاسبية لها[3]،لذا فإن الإقدام على إصلاح محاسبي لايكفي رغم مسايرته للمرجعية الدولية إلا بتهيئة بيئة محاسبيةيمكن تطبيقهم فيها[4]، كما أن الإشكال ليس في النظام وإنما في مدى إستعداد الإقتصاد الجزائري لتطبيق هذا النظام[5].

ويرى الباحث عكس ذالك بل يجب وضع نظام يصلح للبيئة، لأنناباستقراء التاريخ المحاسبي نجد أن المحاسبة تطورت بالعكس وهذا مايمكن ملاحظته من تتبع التطور المحاسبي الدولي عبر العصور.

فيعتبر سعي الجزائر للتوافق المحاسبي الدولي من خلال SCFإنسجام بين البيئة الدولية والجزائرية، إلا أن خطوة التوافق قد لاتكون كافية من الناحية التطبيقية ولما لها من آثار غير إيجابية للتحديات التالية: 1 ضعف المؤسسات 2 غياب البورصة 3 عدم توافق قانون SCF مع قانون الضرائب 4 البيئة القانونية، لأن الأنظمة والقوانين في الجزائر تعتبر من أهم المعوقات، ليس من حيث قلتها ولكن من حيث كثرتها وعدم تطبيقها[6]

من جانب آخرومن خلال التعليمة الوزارية رقم(02) المشار إليها سابقا، تبين أن المعايير المحاسبية الدولية هي المرجعية الأساسية للنظام المحاسبي المالي، إلا أن هذا الأخير إستند وبصفة عامة على المعايير الصادرة قبل 2004، هذه المعايير التي شهدت ومازالت تشهد تغيرات وتطورات مستمرة لم يأخذها هذا النظام بعين الإعتبار[7]

و من هنا يمكن القول ماهي الفوائد التي سعت البلدان لتحقيقها من خلال إعتماد المعايير المحاسبية الدولية، وبالنسبة للجزائر هل السعي للتحول لاقتصاد السوق واعتماد SCF تحقق أم لا؟ وهل يعتبر تبني المعايير ضرورة ملحة أصلا ؟ وهل كان سيختلف الأمر كثيرا إذا طبق الخيار الأول بعد تشخيص PCN أو بصيغة أخرى في ظل حتمية إصلاح النظام هل يمكن القول أن SCF كان الخيار الأفضل بعد تطبيقه لمدة 13 سنة؟

---

[1] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (AIS/IFRS) في الجزائر**، مقال، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد5، العدد6 ، 2009، 289_312، ص 307

[2] هاجر مزوار، مرجع سبق ذكره، ص 141

[3] سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، مرجع سبق ذكره، ص129

[4] السابق، ص125

[5] كتوش عاشور ، مرجع سبق ذكره ، ص 310

[6] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 278

[7] هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره، ص 119

المطلب الثاني: البيئة الإقتصادية والقانونية

سنتطرق إلى كل من البيئة الاقتصادية والقانونية في الجزائر من خلال عرض الواقع الفعلي لكل منهما من خلال الوقوفعلى العديد من النقاط التي تخص كل عنصر.

الفرع الأول :واقع البيئة الإقتصادية

المحاسبة كما حددها JUENTHO VEN هي أداة قياس للمعلومات تنطبق على أنشطة الإقتصاد الجزئي والكلي، وهي مكونة من مجموعات فرعية مختلفة تتعلق بالتخطيط والتحكم في الأحداث والظروف الإقتصادية، هاذه الأحداث والظروف الإقتصادية هي نتاج البيئة الإقتصادية الشاملة في أي مجتمع بشكل أساسي، لذا يجب أن تدرس أي دراسة للأنظمة المحاسبية البيئة الإقتصادية التي يتم فيها تنفيذ النظام المحاسبي.

أولا : السوق المالي

إن تحقيق النمو الإقتصادي وضمان إستمراريته يعتبر من الأهداف الرئيسية للسياسات في كل الدول، والذي يرتبط بدرجة كبيرة بأداء ومردودية المؤسسات الإقتصادية التي تعتبر نواة الإقتصاد الوطني، وسعيا منها لتوسيع نشاطها يتطلب توفير الموارد المالية اللازمة لذالك عن طريق مواردها الخاصة(التمويل الذاتي)، أو اللجوء للجهاز المصرفي أو اللجوء للسوق وما يعرف بالتمويل المباشر والذي يمثل الآلية التي تمكن المؤسسات بالحصول على الموارد المالية من الجمهور سواءا كانو أفرادا أو مؤسسات[1]

في الواقع فإن البلدان التي يتم فيها هيكلة السوق المالية وتكون هي مصدرا للتمويل، نجد أن النظام المحاسبي المطبق يهدف إلى إرضاء مصالح المستثمرين، وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية المنشورة تكون أفضل، في حين البلدان التي تشكل فيها الأسر أو الدولة أو البنوك المصدر الرئيسي للتمويل، يفترض أن المحاسبة تقوم بتوفير معلوماتلحماية الدائنين وعندئذ يكون مستوى نشر المعلومات منخفضا ومتحفضا[2].

كما تُعد الهيئة المشرفة على السوق المالي في أي دولة المشرف الأول والمراقب الرئيسي لالتزام الشركات المدرجة فيها بمتطلبات الإصلاح والتطبيق السليم لنظام المحاسبة المعتمد في البلد، وترتبط عملية تطوير المحاسبة أساسا من خلال وجود سوق مالي نشط يدفع بالهيئة المشرفة عليه قصد إرضاء طلبات المتعاملين فيه وتطلعاتهم لتبني معايير محاسبية أعلى جودة وشفافية، وكلما كان حجم التعاملات والمتعاملين في السوق المالي كبيرا زادت حجم مسئولية الهيئة المشرفة عليه [3]،فتؤدي الأسواق وزيادة تعقيد الأعمال إلى تغيير إحتياجات مستخدمي البيانات المالية، وبالتالي فإن الإطار التنظيمي للتقارير المالية يتغير ويتطور إستجابة للتغيرات في بيئة الأعمال من خلال التأثير على الممارسات المحاسبية للشركة[4].

---

[1] علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص 130

[2] Ibrahim Moussam, **op cit**, p 109

[3] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق** ، أطروحة دكتوراة، جامعة أحكد بوقرة بومرداس، 2013، ص 198

[4] Perkušić, Dijana, and Ivica Pervan, **op cit**, p140

ويعتبر إنشاء بورصة الجزائر أحد أهم الأحداث التي كرست إنتقال الجزائر من الإقتصاد الموجه لاقتصاد السوق [1]،وكان صدور أولى التشريعات الخاصة بإنشاء بورصة الجزائر كآلية تمويل بديلة وتستجيب إلى مرحلة إنتقالية الجزائر لاقتصاد السوق خلال المرسومين التشريعيين 91_169 و 91_170 في 1991 ، حيث جاء هذين المرسومين لتقنين التعامل بما يسمى بالقيم المنقولة وقد حدد التشريع في هذا المجال بوضوح شروط إصدار القوائم المالية من أسهم وسندات من قبل الحكومة وشركات المساهمة، وقد فتحت بورصة الجزائر أبواب تداولها للتعامل بالأدوات المالية سنة 1999 بعد العديد من حالات التأجيل لأسباب مختلفة وتم إختيار 3 شركات عمومية لإدراجها[2].

ومن أهم الدوافع التي كانت وراء إنشاء بورصة الأوراق المالية في الجزائر هي تجسيد عملية خوصصة المؤسسات العمومية، باعتبار البورصة إطار مناسبا لفتح رأس مال المؤسسات العمومية للمساهمين الخواص وضمان تحويل دائم للإستثمار بشكل غير تضخمي والسماح للإقتصاد الوطني بالإندماج في الإقتصاد العالمي[3].

الجدول (1_10) ويتمعرض التطور التاريخي لبورصة الجزائر من خلال الجدل التالي:

المرحلة التمهيدية 1989_1988	المرحلة التأسيسية 1990_ 1991	مرحلة تهيئة الجو للتداول 1992_1999	مرحلة التداول 1999_ إلى اليوم
تم في هذه المرحلة إعتماد إقتصاد نظام السوق كنظام بديل للإقتصاد الموجه ، ويعتبر هذا القرار الممهد الرئيسي لإنشاء بورصة الجزائر ، قامت الحكومة بتأسيس صناديق المساهمة لتكون المسير لتلك الشركات والمنشط لعمل البورصة فيما بعد كماتم سن 3 مراسيم تدعم إستقلالية المؤسسات لعمومية وإنشاء صناديق المساهمة	في 09 ديسمبر 1990 قامت 8 صناديق مساهمة تم تشكيلها في الفترة السابقة بإمضاء عقد تأسيسي فيما بينها لدى الموثق لتشكيل شركة تحت إسم " شركة القيم المنقولة SVM " وهي شركة ذات أسهم رأس مالها 32.000 دينار جزائري ، تدار هذه الشركة من مجلس مكون من 8 أعضاء لهاته الشركة دون التصريح بكلمة البورصة لغياب النص القانوني الذي ينظم نشاط البورصة، وشهدت هاذه الفترة أولى القوانين التي تنظم عمل البورصة وتهيأ الأرضية القانونية لتطوير عملها	في شهر فيفري 1992 تم إتخاذ قرار برفع رأس مالها ليصل إلى مبلغ 9.320.000 إلى جانب تغيير إسمها ليصبح بورصة القيم المتداولة BVM وتم وضع 3 أسس تشريعية تنظم سوق القيم المتداولة، كما تم إختيار 3 شركات عمومية لإدراجها في البورصة عن طريق فتح رأس مالها متمثلة في: مجمع صيدال ومؤسسة الأوراسي ورياض سطيف، وانتهت هاته المرحلة بإصدار الأوراق المالية لهاته الشركات في شكل أسهم وطرحها في السوق كمرحلة أولى	بعد إدراج 3 شركات تم الانتقال إلى مرحلة التداول، حيث كانت أول جلسة في شهر سبتمبر 1999 وتم طرح قرض سندي للتداول لصالح الشركة النفطية سونطراك في أكتوبر 1999، وأسندت 3 مهمات رئيسية للبورصة لقيام بها ولقد تم تحديد شروط الإدراج في بورصة الجزائر ويمكن التميز بين نوعين 1شروط خاصة بالقيم محل الإدراج 2 شروط خاصة بالمؤسسة محل طلب الإدراج

المصدر: حمزة العرابي ، مرجع سبق ذكره، ص 161_162_163

[1] بودية خالد، مرجع سبق ذكره، ص103

[2] صلاح الدين سوالم، **مدى مساهمة الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في إستقطاب الإستثمار الأجنبي المباشر _ حالة الجزائر** ، أطروحة دكتوراة، جامعة العربي بن المهيدي أم البواقي، 2014 ، ص263

[3] السابق، ص 277

وباعتبار أن المعايير المحاسبية الدولية هي مرجعية scf فإنه من الضروري إبراز الدور الذي يمكن أن يؤديه هذا النظام في النهوض ببورصة الجزائر[1]،إلا أن واقعبورصة الجزائر منذ إنطلاقها تعمل بوتيرة بطيئة، حيث أن عدد الشركات المسجلة محدود، ورغم إلتحاق بعض المؤسسات بالبورصة (عدد قليل)، وذالك لأن غالبية الشركات في الجزائر عائلية ترفض الدخول للبورصة والإنفتاح على المجتمع، بالإظافة إلى الوضعية الصعبة للمؤسسات الجزائرية التي عرفت إختلالات في توازنها على مستوى هيكلها المالي بسبب عجز الميزانية، وهذا الوضع لايشجع الأفراد على شراء أسهم هذه المؤسسات، حيث تعتبر المردودية شرطا أساسيا لجذب المدخرات وتوجيهها نحو الأصول المالية، ومن ناحية اخرى نلاحظ ضعف القدرة الشرائية لدى جمهور المواطنين وبالتالي قلة المدخرات الفردية[2].

الجدول رقم (1_11) والجدول الموالي يوضح الشركات المدرجة في بورصة الجزائر

اسم الشركة	الرمز في البورصة	القطاع الناشطة فيه	تاريخ بدابة التداول	القيمة الاسمية دج	عدد الأسهم
مجمع صيدال	SAI	الصناعة الصيدلانية	1999/09/.	200	5.840.511
م.ت.ف الأوراسي	AUR	السياحة	2000/02/14	100	8.491.950
أليناس للتأمينات	ALL	التأمينات	2011/03/07	250	6.000.000
أن سي أ رويبة	ROUI	الصناعة الغذائية	2013/07/03	250	10.000.000
بيوفارم	BOI	الصناعة الصيدلانية	2015/./.	200	25.521.875

المصدر: هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره، ص 212

من خلال الجدول يظهر العدد القليل من الشركات المدرجة في بورصة الجزائرمايؤثر على ضعف التداول والحركية المالية،فضعف نشاط بورصة الجزائر لايمكن أن يخلق حركية مالية أو بالأحرى هو إنعكاس لضعف هاته الحركة الإقتصادية في الجزائر وهي ضعيفة مقارنة مع نظيراتها العربية،وفيمايلي **الجدول رقم (1_12)جدول يوضح عدد الشركات المدرجة في مختلف البورصات العربية**

اسم البورصة	بورصة أبو ظبي	بورصة عمان	بورصة البحرين	بورصة بيروت	بورصة الدار البيضاء
عدد الشركات المدرجة	102	194	50	97	76
اسم البورصة	البورصة المصرية	سوق الخرطوم للأوراق المالية	سوق الكويت للأوراق المالية	سوق مسقط للأوراق المالية	سوق فلسطين للأوراق المالية
عدد الشركات المدرجة	243	66	204	149	48
اسم البورصة	بورصة دمشق	بورصة الدوحة	سوق دبي المالي	السوق المالية السعودية	بورصة تونس
عدد الشركات المدرجة	24	48	68	190	82

المصدر: هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره، ص 248

[1] هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره، ص 181

[2] هشام شلغام، القيمة العادلة في البيئة المحاسبية دراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق الجزائرية_ **دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين لحالة الجزائر** ، أطروحة دكتوراة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2019 ، ص 54

من خلال الجدول السابق يظهر الفرق جليا بين عدد الشركات المدرجة في هاته الدول العربية والجزائر مايخلق فرق في كمية التداول وتأثير البورصة على الحياة الإقتصادية في هاته البلدان يكون ملاحظاً.

كان من المفترض أن تبني الجزائر لنظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية يجعل من الشركات المدرجة في البورصة او في طريقها إلى ذالك تستفيد من مزايا تطبيق هذا النظام وهذه الامتيازات تؤثر بطريقة أو بأخرى على نشاط هذه الشركات، مما يمنحها مزيدا من الفرص في مجال الإستثمار والتمويل هذا من جهة، ومن جهة أخرى يعمل النظام المحاسبي المالي على تنشيط بورصة الجزائر وزيادة كفاءتها من خلال العرض العادل والقابلية للمقارنة كما يساعد في تغليب مبدأ لجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني، مايعطي شفافية أكبر وثقة للمستثمرين من خلال الإفصاح الكامل مايشجع المستثمرين الأجانب من الإقبال على شراء الاوراق المالية بسبب جودة ومصداقية المعلومات المالية [1].

فلقد كانت النتائج المتحصل عليها من عمل بورصة الجزائر مخيبة للآمال، حيث بقية لحد الساعة بأداء هزيل ولم تحقق الأهداف المرجوة خاصة المتعلقة بتنشيط الإقتصاد الجزائري عن طريق فتح فرص إستثمارية، فنجد ان البورصة في الجزائر لم تؤدي دورها الأساسي في الاشراف على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية مقارنة لما هو موجود دوليا [2]،

الجدول رقم (1_13) ويمكن توضيح نشاط البورصة منذ إنشائها :

السنة	عدد الشركات المدرجة	السنة	عدد الشركات المدرجة	السنة	عدد الشركات المدرجة
1999	3	2006	5	2013	6
2000	4	2007	5	2014	6
2001	4	2008	5	2015	5
2002	4	2009	6	2016	6
2003	4	2010	6	2017	5
2004	3	2011	6	2018	6
2005	3	2012	5	2019	6

المصدر : خالد بودبة، مرجع سبق ذكره ، ص178

يرى بعض الإقتصاديين أن تطوير السوق المالية يتم إما من جانب العرض وذالك من خلال تشجيع إنشاء شركات الأموال وخلق أدوات جديدة، وإما بجانب الطلب وذالك بتوفير المناخ الملائم إقتصاديا وسياسيا ونشر الوعي الإدخاري لدى الأفراد وتوفير المعلومات الكافية عن قطاعات أعمال مختلفة ونشاطاتها[3]

ثانيا : الإستثمارات الأجنبية

[1] هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره، ص 196

[2] بودبة خالد، مرجع سبق ذكره، ص 104

[3] معمري أسامة، **متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجيهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة**، مقال، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، المجلد5، العدد2، 2018، 449_473، ص 468

من المعروف في الوقت الحالي أن القوة الإقتصادية في أي دولة تصنعها المؤسسات العابرة للقارات واللتي لها الدور الأساسي في تنمية الأسواق المالية من خلال ماتفرضه من وتيرة تؤثر على صانعي القرار والمؤسسات المحلية، وإذا أرادات الجزائر الرفع من وتيرة الإقتصاد وتحقيق التنمية الإقتصادية المنشودة وترقية السوق المالي المحلي يجب عليها أولا إستقطاب المستثمر الأجنبي من أجل خلق حركية إقتصادية جديدة تجبر الإقتصاد الوطني على التجديد[1].

فلقد أصبح الإستثمار الأجنبي في العقود الأخيرة من أهم الوسائل في تنمية اقتصادات الدول وتنويع مواردها المالية، حتى أن بعض الإقتصاديين بالغو في وصف وأهمية الإستثمار الأجنبي على أنه المصدر الرئيسي التي تقوم عليه إقتصاديات وموازنات العديد من الدول[2].

إلا إن الأهمية المرتبطة بالإستثمار الأجنبي المباشر مازالت محل جدل كبير، فمن ناحية المؤيدين لتلك الإستثمارات يحبذونها نظرا لدورها في نقل التكنولوجيا واستحداث فرص عمل، أما المعارضيين فإنهم يحذرون ويرون بأنها نوع من أنواع الإستعمار الجديد الذي يهدف إلى استغلال ونهب الفائض الإقتصادي للعالم النامي[3].

بشكل عاميعتبر واقع الإستثمار الأجنبي المباشر في أي بلد هو دالة وانعكاس لبيئة ومناخ الإستثمار المهيأ في هذا البلد، لذا كان منطقيا ملاحظة زيادة حجم ومستوى الاستثمار الأجنبي المباشر في المناطق التي هيأت بيئتها لاستقطاب هذا الأخير وانخفاض حجمه ومستواه في تلك المواقع الأقل تهيئة وإعداد، ومقارنة بدول الجوار نلاحظ أن رغم مامتلك الجزائر من من مؤهلات والعناصر التنافسية لجذب الإستثمار الأجنبي والقدرات الذاتية للبلاد، إلا أن تدفق الإستثمار الأجنبي المباشر إليها شهدت تذبذبات حادة، وتميزت بعدم الإستقرار كما انها ضعيفة ومحدودة من خلال حجمها وقيمتها[4].

ويعود ضعف تدفقات الإستثمار الإستثمار الأجنبي المباشر الواردة للجزائر لعدم وجود بيئة إستثمارية ملائمة تحفز المستثمرين الأجانب على توجيه اموالهم للإستثمار في الجزائر، فالجزائر تحتل مراتب متأخرة في أغلب المؤشرات الدولية لقياس جاذبية الإستثمار، لكن وبالنظر إلى الإمكانيات والمؤهلات التي تمتلكها الجزائر يمكنها أن تكون قبلة للعديد من المستثمرين الأجانب، إلا أن واضعي السياسات الإقتصادية لم يتمكنو بعد من الإستغلال الأمثل لهذه الإمكانيات وجعلو الإقتصاد الجزائري رهين مورد غير متجدد، شهدت أسعاره في الأسواق العالمية تقبلات وانهيارات حادة خاصة في السنوات الأخيرة ل جوان2014[5]

[1] صلاح الدين سوالم، مرجع سبق ذكر، ص 278
[2] السابق، ص 183
[3] هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره، ص 46
[4] صلاح الدين سوالم، مرجع سبق ذكره، ص225
[5] هاجر مزوار، مرجع سبق ذكره، ص 216

الجدول رقم (1_14) والجدول الموالي يوضح عدد مشاريع الاستثمار المصرح بها في الجزائر خلال الفترة من 2017/2002

المشاريع	عدد المشاريع	%	القيمة بالمليون دينار جزائري	%
الاستثمار المحلي	62334	%89,58	11780833	%82,38
الاستثمار الأجنبي	901	%1,42	2519831	%17,62
المجموع	63235	%100	14300664	% 100

المصدر: هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره، ص 216

وتؤكد دراسة (مسكيني أنس وآخرون 2021) أن تدفق الإستثمار الأجنبي المباشر للجزائر مرهون بارتفاع أسعار المحروقات [1]، فالملاحظ أن معدلات الإستثمار الأجنبي المباشر تشهد تطورا ملحوظا ولكن نجد هيمنة قطاع المحروقات على ذالك ونسبة ضئيلة خارج المحروقات[2].

كما نجد أن من أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر العمل على توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية ممايسهل من عملية الاندماج في الاقتصاد العالمي ومحاولة جذب الإستثمار الأجنبي المباشر، من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية، باعتبار المعايير المحاسبية الدولية عنصرا هاما من البنية التحتية التي تؤثر بشكل كبير على معاملات الإستثمار الأجنبي المباشر،**وفيما يلي شكل يوضح العلاقة السببية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر واستقطاب الإستثمار الأجنبي المباشر :**

المصدر:هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره، ص 144

[1] مسكيني أنس وآخرون، **التطور المالي ودوره في جذب الإستثمار الأجنبي المباشر (دراسة قياسية لعينة من دول شمال إفريقيا خلال فترة 1990 _2017)** ، مقال، مجلة المقريزي للدراسات الإقتصادية والمالية، المجلد 5 ، العدد1، 2021، 174_193، ص 192

[2] بودية خالد، مرجع سبق ذكره، ص 102

الجدول رقم (1_15) الجدول يمثل: تطور حجم تدفقات الإستثمار الأجنبي المباشر الواردة إلى الجزائر خلال الفترة 2005_2018 (بالمليون دولار)

السنوات	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
حجم التدفقات	1081	1795	1662	2632	2746	2301	2580
السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
حجم التدفقات	1499	1684	1507	_584	1637	1232	1506

المصدر: هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره، ص 213

وعند مقارنة تدفق الاستثمار الأجنبي في الجزائر مع بعض الدول العربية والنامية نجد أن الجزائر أقل هاته الدول إستقطابا له مايكون أقل تأثير على الحركة الإقتصادية

الجدول رقم (1_16) الجدول يمثل: مقارنة تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر الواردة إلى الجزائر على المستوى العربي والإقليمي والعالمي خلال سنة 2018 (مليون دينار)

تدفق الاستثمار	الجزائر	الدول العربية	شمال إفريقيا	إفريقيا	الدول النامية	العالم
الاجنبي المباشرة	1506	31409	14307	45902	706043	1297153

المصدر: هاجر مزوار، مرجع سبق ذكره، ص 215

وللدول المضيفة التي تستقبل الشركات المتعددة الجنسيات عدة فوائد لصالح البيئة المحلية ويمكن ذكر أهم هذه الفوائد :[1]

1 – الدخل الإضافي المتمثل في الأجور والرواتب: وذلك عن طريق الزيادة في العمالة واجتذاب الأفراد لمجالات عمل أكثر إنتاجية.

2 – الزيادة في القيمة المضافة لبعض الشركات المحلية لتنشيط المبيعات بوجود هذه الشركات

3 – التوفير في العملات الأجنبية عن طريق تخفيض الواردات وزيادة الصادرات.

4 – تدريب الأفراد في الدول المضيفة على إكتساب مهارات جديدة مما يزيد من قدرتهم على العمل، وبصفة خاصة المهارات الإدارية التي تعتبر ذات قيمة كبيرة في هاته الدول.

5 – منح الدول المضيفة ميزة التخصص ضمن النشاط الإقتصادي العالمي

6 – الأداء المنخفض للقطاع العام الإقتصادي خاصة في الدول النامية وحاجتها إلى وحدات قطاع خاص محلي وخارجي

ولكن في الجزائر نجد غياب رؤية استراتيجية مستقبلية واضحة فيما يتعلق بالإستثمار الأجنبي المباشر، وهذا واضح من خلال عدم إستقرار القوانين وكثرة تغيرها مما يفقد ثقة المستثمر بها من جهة، ومن جهة أخرى إعادة إقرار قاعدة 49/51 مازالت محل تحفظ

[1] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 536

من طرف المستثمرين الأجانب لأنهم يعتبرونها مفاضلة لصالح المستثمر المحلي، كما أن هذه القاعدة لاتمكن المستثمر الأجنبي من التسيير وهذا الأمر غير مرغوب فيه[1].

الفرع الثاني: واقع البيئة القانونية

لاشك أن البيئة المحاسبية لكل بلد تتأثر تأثيرا مباشرا بالأنظمة القانونية للبلد، وتعد الجزائر من الدول التي تعتمد القانون الإلزامي كمدخل للممارسات المحاسبية، بحيث تخضع هذه الأخيرة للأحكام والمواد المنصوص عليها في كل من النظام المحاسبي المالي والقانون الضريبي والتجاري[2].

وتعتبر الجزائر من بين الدول التي تتبع النموذج القاري الأوروبي، والذي يتميز بعلاقة وطيدة بين النظاميين المحاسبي والجبائي، وبالمقابل نجد أن المعايير المحاسبية الدولية لاتمنح أي مجال لتأثير الأنظمة الجبائية على القواعد المحاسبية[3]

كمايعتبر القانون الجزائري من الأنظمة السلطوية بمعنى أن مبادرة تعديل التشريعات وتغييرها الفعلي بيد السلطات، ولاتملك المنظمات المهنية إمكانية تغيير مايتعلق بمهنتها، لذا فإن البحث عن أسباب تغيير التشريع المحاسبي ينطلق من معرفة هدف السلطة بالتغيير اكثر من معرفة هدف المهنة[4].

كما تخضع جميع الممارسات المحاسبية للقانون ولامجال للإجتهاد والعرف، فطبيعة المعلومات التي يوفرها النظام خاضعة للقانون على حساب توفير معلومات ملائمة لمستخدمي التقارير[5]

من ناحية أخرى نلاحظ أن طبيعة المعلومات المالية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي خاضعة للقانون على حساب توفير معلومات ملائمة لمستخدمي التقارير المالية للشركات، وهذا ما يجعل عملية مسك المحاسبة أمرا روتينيا متجاهلة التطلعات المستقبلية وحاجة السوق من المعلومات وذالك بسبب أن السياسة الجبائية في الجزائر محط أنظار المؤسسات الخاصة نظرا لصرامتها باعتبارها من أبرز الموارد الإقتصادية للدولة، حيث تسعى هذه المؤسسات إلى إستخدام أساليب معينة من أجل تفادي دفع الضريبة[6].

من جانب آخر نجد أن المستعملين الرئيسيين للمعلومات المالية في الجزائر هم: الداخليون ، الإدارة الجبائية، المقرضون، وهذا لأن البنوك هي المصدر الاساسي للتمويل وليس السوق، فمسك المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي ماهو إلا وسيلة للإجابة على الإحتياجات الداخلية للمؤسسة، أم الإحتياجات المتعلقة بالمستثمرين فيتم تلبيتها بعد إتمام التصريحات الجبائية، وهنا لب المشكلة لأن SCFمستوحى من المعايير التي تهتم بالاحتياجات الخارجية للمؤسسة والمستثمر بالدرجة الأولى[7].

---

[1] هاجر مزوار ، مرجع سبق ذكره، ص 308

[2] سميرة دواق ، **مدى ملائمة البيئة المحاسبية في الجزائر لمتطلبات القياس والإفصاح وفق معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية** ، أطروحة دكتوراة، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2020، ص 189

[3] هاجر مزوار، مرجع سبق ذكره، ص 128

[4] مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل** ، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية في المركز الجامعي بالوادي، يومي 17_18 جانفي 2010، ص 11

[5] سميرة دواق، مرجع سبق ذكره، ص 193

[6] هشام شلغام، مرجع سبق ذكره، ص56

[7] فاطة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 182

فبالرغم من تغيير النظام المحاسبي في الجزائر إلا أن هناك إستمرار في الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة في السابق والقائمة على الخلفية الجبائية[1]،كما أن من أهم مايميز الإصلاح المحاسبي في الجزائر هو خضوعها للنموذج الفرنكوفوني، وهو الإظطلاع الكلي للدولة في عملية التوحيد[2]، فنجد أن مايميز عملية التوحيد في الجزائر الصبغة السياسية لأن وظيفة إصدار المعايير كانت ولاتزال تحت الإدارة الوصية المتمثلة في وزارة المالية والتي أخذت على عاتقها هذه المهة لاعتباريين:[3]

أولا: غياب ثقافة محاسبية تسمح لأصحاب المهنة من تبني هذا الإتجاه والدفاع عليه من جهة الحفاظ على عدم هيمنة التشريع في مختلف المجالات وخاصة في المجال الجبائي، ومن جهة أخرى التمكن من إنشاء إطارا مستقلا للمحاسبة، يضمن لهذه الأخيرة إستقلاليتها واستقلالية أصحابها حتى يتمكنو من المساهمة بكل مايخدم هذه المهنة

ثانيا: إعتبار المحاسبة أداة لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات الخاضعة للضريبة، وبالتالي أداة رقابية تسمح للدولة بالوقوف على الإيرادات الجبائية المتأتية من هذه المؤسسات، حتى وإن كانت الدول المتقدمة تعترف بهذه المهة للمحاسبة إلا أنها كانت تولي للمحاسبة إهتماما باعتبارها أداة للتسير واتخاذ القرار.

فدور الدولة مهم وأساسي في عملية وضع المعايير وتنظيم المهنة لكنه يختلف إعتمادا على مستوى وحجم مشاركتها في مزاولة الأنشطة الإقتصادية[4]،فعلى إثر تبني SCF شرعت الجزائر في تكييف البيئة الجبائية (محاولة منها لتقليل الاختلافات) عن طريق سن العديد من التشريعات الجبائية لتتلائم مع أحكام SCF المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، وذالك بهدف تحقيق التقارب بين المحاسبة والجباية عن طريق تقليل الإختلافات بين التشريعات المحاسبية والقوانين الجبائية وذالك من خلال قوانين المالية التي تصدر كل سنة، إلا أن هناك بعض الإختلافات التي لازالت قائمة بين الجبائة والمحاسبة، بسبب تحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة كونها (حسب رأييهم) تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، خاصة أن الإقتصاد الجزائري يشهد حالة تضخم، وعليه فإن مصالح الضرائب لاتعترف بطريقة حساب الإهتلاك بغير الطريقة المقررة لديها [5]، وأكد وندلوس على أن SCF صمم ليكون أداة لإتخاذ القرار في أيدي المؤسسات والمستثمرين على حد السواء، إلا أن في الجزائر مسك المحاسبة يستجيب للإلتزام القانوني[6]

إن الدول التي تفضل الرقابة القانونية تميل للمتطلبات القانونية مثل فرنسا وألمانيا على خلاف الدول الأنجلوساكسونية التي تتميز بمهنية عالية فالهيئات المحاسبية المهنية ذات التاريخ الطويل تقوم على مبدأ إعطاء صورة حقيقية وعادلة للحالة المالية للشركات إستنادا إلى أحكام المحاسبين القائمة على مهاراتهم العالية والاستقلالية التي يتمتعون بها[7]

---

[1] علاء بوقفة، صالح حميداتو، **أثر النظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية _استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين بعد 4 سنوات من تطبيق SCF** ، مداخلة في الملتقى الدولي حول دورمعايير المحاسبة الدولية في تفعيل أدء المؤسسات والحكومات _ إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة يومي 24و25 نوفمبر 2014 ، 545_ 569، ص 559

[2] سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، مرجع سبق ذكره، ص 114

[3] مداني بن بلغيث، **إشكالية التوحيد المحاسبي _ حالة الجزائر** ، مقال، مجلة الباحث، العدد1 ، 2002، 52_59، ص 56

[4] سلام عادل عباس النصراوي، مرجع سبق ذكره، ص 95

[5] هشام شلغام، مرجع سبق ذكره، ص 55

[6] فاطمة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 115

[7] السابق، ص 63

كما أن الموروث الإستعماري الذي يتم من خلاله تصدير التركيبة الإدارية والقانونية والإقتصادية، وغالبا الدول التي أُستعمرت تجد نفسها بموروث ثقيل تبقى آثاره رغم المحاولات السابقة للتخلص منه واستبداله بأنظمة جديدة تتوافق طبيعة خصائصها والشأن ذاته للنظام المحاسبي[1].

كما أننا نجد إرتباط SCF ب PCG فالمحاسبة في فرنسا تتميز بالتحفظ بتغليب الطابع القانوني، فهي غير متطورة مقارنة بالمحاسبة في البلدان الأنجلوساكسونية حيث تعتبر هاته الأخيرة إمتداد وأرضية بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية [2]، وهو مايدل على التوجه إلى تبني مفاهيم محاسبية أنجلوساكسونية وفق خصائص المرجعية القارية[3]

و عند مقارنة SCF بالمعايير نجد أنه لاتوجد هناك آلية تضمن التحديث والإصلاح المستمر، على سبيل المثال النموذج الدولي للمعايير المحاسبية الدولية مبني على أساس المعايير أي أن كل عملية يخصص لها معيار خاص وبالتالي يمكن التعديل أو الإلغاء بكل سهولة ويحل محل المعيار المستبدل معيار آخر هذا على عكس النموذج المبني على شكل نظام يصعب التحديث أو الإصلاح فيه بنفس السرعة التي تحدث في النموذج الدولي[4]

لذا فإن وجود بيئة قانون الكود وعقلية التنظيم من أعلى إلى أسفل والمستوى المنخفض بشكل عام من المنافسة لايكاد يضفي إلى إزدهار المعايير الدولية لأن هذه الظروف تلخص عكس البيئة التي تمنح نفسها بشكل طبيعي للمعايير[5]

وهكذا أشار لورنس إلى أن النظامالقانوني يشكل عقبة أمام تطوير المعايير المحاسبية الدولية، ولاسيما في البلدان التي يتم فيها إصدار قواعد المحاسبة بموجب تشريعات مفصلة، لذلك يعد هذا أحد أكبر التحديات التي تواجه هيئات المحاسبة الدولية التي تسعى إلى زيادة التنسيق المحاسبي الدولي[6].

المطلب الثالث: البيئة الثقافية والمهنية

سنتعرض إلى كل من الخصائص الثقافية للواقع الجزائري مقارنة مع ما يتطلب في المعايير المحاسبية الدولية، بالإظافة إلى الواقع المهني.

الفرع الأول: واقع البيئة الثقافية

كانت العلاقة بين المحاسبة والثقافة موضوع نقاش للعديد من الباحثيين في العقد السابق ولقد أظهرت دراسات مختلفة مثل دراسة**Nobes 1988)(**أن الثقافة تشكل عاملا بيئيا مهما لها تأثيرها على النظام المحاسبي ويمكن إعتباره أحد العوامل الأساسية للإختلافات المحاسبية، كما أظهرت بعض الأبحاث مثل **(Macharzina 1988)** أن للثقافة أيضا تأثيرا على

[1] طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 62

[2] أسامة معمري، **إطار مقترح لتحيين النظام المحاسبي المالي لمواكبة تطورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** ، مقال، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد5، العدد1، 2019 ، 62_79، ص 73

[3] المعتز بالله منادي، ياسين بشير، **النظام المحاسبي المالي في ظل إختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعتيين الفرنسية والأنجلوساكسونية** ، مقال، مجلة دفاتر بوداكس، مجلد6، العدد1، 2018، 5_28، ص21

[4] مداني بن بلغيث، عوينات فريد، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر _ دراسة تحليلية تقييمة**، مداخلة في الملتقى الدولي بجامعة ورقلة يومي 30/29 نوفمبر 2011

[5] Pasko, Oleh,**op cit**, p44

[6] Ibrahim Moussa,**op cit**, p 117

تنسيق المعايير المحاسبية على المستوى الأوروبي والدولي، لذا يقترح إنشاء إطار مفاهيمي لمراعاة التنوعات السياقية الحالية والتي يتم من خلالها تحديد الإلتزامات المحاسبية ولاسيما البيئات الإجتماعية والإقتصادية والقانونية والثقافية والتعليمية، والسياق التاريخي الذي يتم فيه تطوير متطلبات المحاسبة، لذا فإن موائمة الثقافة والمعايير المحاسبية مفيدة[1]

ووفقا ل **Jaruga1993** من الصعب الإنتقال إلى إقتصاد السوق دون تغيير الثقافة، ويتطلب تطور الثقافة بالضرورة بعض الوقت، كما أكد **Points et Cunningham1998** أيضا على أهمية مراعاة العنصر الثقافي في تطوير المعايير المحاسبية المخصصة لدول الإتحاد السوفياتي السابق [2]،وفي ضوء الأهمية القصوى لمعايير المحاسبة كدليل للتنفيذ، فإن الوعي بمتغيرات وأبعاد ثقافة المجتمع يعد من الأمور الضرورية عند وضع المعايير المحاسبية لذلك المجتمع[3].

وأوضح **David2013** أن تحقيق الإستقرار على المدى الطويل والمعايير المحاسبية الدولية في المملكة العربية السعودية أمربالغ الأهمية لتحقيق النمو، وله تأثير عميق على النظم والقيم المحاسبية وستزيد المعايير المحاسبية الدولية من الإحتراف والتفاؤل والشفافية على مستوى الشركات والحكومات، الأمر الذي سيكون له أثر إيجابي على المستوى المهني العام في تثقيف المحاسبين وهيئات وضع المعايير المحاسبية وتحسين سياساتهم وإتخاذ قراراتهم، كما يشجع المواطنين على المشاركة كمستثمرين في أسواق رأس المال المحلية، مما سيكون له تأثير إيجابي على التعليم العام ويساهم في التركيبة السكانية للمجتمع[4]

من جانب آخر توصل **1985 Arpen and Radbaugh** إلى إلى أن الخصائص الإقتصادية هي الأكثر تأثيرا من بين العوامل نظرا لكون التطور الإقتصادي يمس عدة سلوكيات ثقافية ويجلب تغيرات في الأهداف السياسية والقانونية وتطور كل منها يؤثر على الممارسة المحاسبية[5].

كما أشار **McComb1979** إلى أن تنسيق المحاسبة الدولية يعتمد على الوعي، وأن الأسباب الثقافية تفسر الإختلافات في فلسفة ممارسات القياس والإبلاغ المحاسبي لكل بلد، كما أشار **Violet1983** أيضا إلى أن نجاح معايير المحاسبة الدولية محدود بالمتغيرات الثقافية، وأعرب عن أمله في أنه من وجهة نظر أنثروبولوجية فإن منظور النسبية الثقافية من شأنه أن يحفز البحث الثقافي، الذي من شأنه أن يمكن من تطوير أنظمة المحاسبة الدولية[6]

لأن النظام المحاسبي يبقى مستقرا إلى أن يطرأ حدث خارجي يتسبب في تغيير إحدى عوامل البيئة المحاسبية والذي يؤثر بدوره على القيم الثقافية بالإظافة إلى ماينجر عنه من تأثير في البيئة المحاسبية، إلا أن هذا التغيير يمكن ملاحظته على المدى الطويل[7]

---

[1] Ibrahim Moussa, **op cit**, p 114

[2] **Ibidem**, p 127

[3] Khudair Majeed Allawi, **Hussein Hoshan Jarullah, #Alaa Saleh Abdallah , **The Effect of Applying International Accounting Standards on Accounting Values in Iraq (Experiences of Some Countries)**: A Review, International Journal of Research in Social Sciences and Humanities, (IJRSSH) 2020, Vol. No. 10, Issue No. IV, Oct-Dec, p187

[4] **Ibidem** , p193

[5] طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 64

[6] Ibrahim Moussa, **op cit**, p 114

[7] فاطمة حميد، مرجع سبق ذكره، ص41

ولقد أظهرت الأبحاث أن الجوانب الثقافية تؤثر على البية المحاسبية في البلدان، وبالتالي فهي تهدد وجود إختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، لذالك من المهم أيضا إعتبار الثقافة عاملا حاسما في إعتماد المعايير المحاسبية الدولية التي نشرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية، ولقد تم إجراء العديد من الدراسات التي تغطي عددا كبيرا من الثقافات مما جعل كل من **(2022 GRINE DAHMANE Lynda , MEHENNI)Yasmine** يعتقدون ان هناك تأثيرات ثقافية محددة على الممارسات المحاسبية وقرارات الإستثمار التي لم تتم دراستها بشكل معمق في الجزائر[1]

كما ان تبني الجزائر ضمنيا للمعايير المحاسبية الدولية عند وضع SCF يهدف بالأساس حسب **W.Ghanemi و L.Bensalem** إلى تطوير الثقافة المحاسبية في الجزائر للتوافق مع ماهو سائد في الدول المتقدمة [2]،فلقد إعتمدت الجزائر مثل العديد من البلدان النامية المعايير المحاسبية الدولية كجزء من إطار محاسبة جديد قابل للتطبيق و SCF ، بالنظر إلى أن المعايير المحاسبية الدولية التي يستند عليها SCF نظامها يستهدف السياقات الثقافية الأنجلو أمريكية، في حين أن الجزائر لديها بيئة ثقافية مختلفة عن ذلك[3].

و ترى فاطمة حميد (2017) أن الممارسات المحاسبية ماهي إلا سلوكيات تعبر عن ثقافة المجتمع في مجال المحاسبة، مما يستدعي توافق الأنظمة المحاسبية مع الأبعاد الثقافية لأفراد المجتمع لقبول هذه الأنظمة ونجاحها، وهو الأمر الذي أغفلته الجزائر عند إصلاح نظامها المحاسبي حيث قامت الجزائر ابتداءا من 2007 بتبني نظام محاسبي جديد مستوحى من المرجعية الأنجلوساكسونية، دون الأخذ بعين الإعتبار لخصوصية البيئة الثقافية والتي من الممكن ان تحول دون التطبيق الجيد لهذا النظام[4].

فبتحليل النتائج التي حصل عليها هوفستد في جزء دراسته التي خصصها للدول العربية (بما أن الجزائر لم تكن موضوع دراسة فردية بواسطة هوفستد 1980 فيعتمد على النتائج ونسب الدول العربية التي كانت محل دراسة من هذا الأخير باعتبارها مجموعة البلدان الأقرب ثقافيا إلى الجزائر)، فإن الجزائر تتعارض مع القيم الثقافية للدول الأنجلوساكسونية وهذا يؤدي إلى وجود قيم محاسبية مختلفة بينهم[5].

[1]Yasmine, M. E. H. E. N. N. I., and GRINE DAHMANE Lynda. "**L'impact des dimensions culturelles sur la pratique comptable en Algérie The impact of cultural dimensions on accounting practice in Algeria**." Revue Administration et Développement Pour les Recherches et les études ,(2022), P 508 – 527,p509

[2]فاطمة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 87

[3]Benaicha badis, Hamid fatma, **Facteur culturel et pratiques comptables en Algerie**, مجلة الباحث ,عدد13 , 2013,27_38, p 34

[4]سميرة دواق ، مرجع سبق ذكره، ص 200

[5]Benaicha badis, Hamid fatma,**Op cit**, p 34

الجدول رم (1_17) جدول يوضح الفرق بين القيم الثقافية للبدان العربية والدول الأنجلوساكسونية

قيم الثقافية	مستوى القيم الثقافية للدول العربية(الجزائر)	مستوى القيم الثقافية للدول الأنجلوساكسونية (الولايات المتحدة)
البعد عن السلطة	مرتفع	منخفض
التحكم في عدم اليقين	مرتفع	منخفض
الفردية	منخفض	مرتفع

المصدر: Benaicha badis , Hamid fatma , **op cit**, p 35

فالبلدان التي تكون قيمها الثقافية بعيدة عن ملف قيم المعايير المحاسبية الدولية مثل الجزائر، قد تواجه المزيد من التحديات للتغلب عليها في إعتماد المعايير المحاسبية الدولية والإستمرار في التطور معها[1]

الجدول رقم (1_18) جدول يوضح الفرق بين الثقافة المحاسبية في الجزائر مقارنة بالثقافة المحاسبية المواتية لتبني IFRS/AIS

القيم المحاسبية	الثقافة المحاسبية المواتية لتبني المعايير المحاسبية الدولية	الثقافة المحاسبية للجزائر
المهنية مقابل الرقابة القانونية	المهنية	الرقابة القانونية
التوحيد مقابل المرونة	المرونة	التوحيد
التحفظ مقابل التفاؤل	التفاؤل	التفاؤل
السرية مقابل الشفافية	الشفافية	السرية

المرجع: فطمة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 166

كما يُظهر التحليل للسياق الجزائري تفضيلا للمحافظة , التوحيد، السلطة التقديرية، انخفاض مستوى الاحتراف، أي نظام محافظ لايؤخذ رأي المهنيين في الإعتبار وحيث تسود القواعد الضريبية على الواقع الإقتصادي، هذه النتائج هي عكس تلك الخاصة بالنماذج المحاسبية ذات الإتجاه الأنجلوساكسوني القائم على الإحتراف والشفافية، وهكذا نستنتج أن الثقافة المحاسبية في الجزائر تشكل عقبة أمام الإعتماد والتطبيق المتكامل للمعايير المحاسبة الدولية كما تم نشرها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية[2].

فيعتبر تبني نظام محاسبي ذا توجه أنجلوساكسوني لم يكن بالكافي لتطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر، فمن غير الممكن إجراء إصلاح بمعزل عن مختلف العوامل البيئة وتبني نظام في بيئة غير التي وجه إليها، وهذا مايُؤَكِّد من سمات الثقافة المحاسبية السائدة لدى الممارسين التي مازالت متحفظة بنفس المستويات السائدة في ظل المخطط المحاسبي الوطني والجدول السابق يوضح بُعدُها عن ثقافة المرجعية الأنجلوساكسونية السائدة في المعايير[3].

[1]Yasmine, M. E. H. E. N. N. I., and GRINE DAHMANE Lynda, **op cit**, p 521

[2]Benaicha badis, Hamid fatma, **op cit**,p37

[3]فاطمة حميد، مرجع سبق ذكره، ص123

فيبدو ان هناك عقبات ثقافية حقيقة أما التقارب نحو المعايير المحاسبية الدولية، لذا فإن مشروع التقارب قد يتعارض مع هدفه إذا كان لايمكن تنفيذ المعايير التي تم تكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية بفاعلية[1].

يفترض هوفستد أن قيمة الثقافة طويلة الأمد ولاتتغير إلا على مدى فترات زمنية أطول أي قرون، ومع ذالك يخبرنا التاريخ أن المجتمعات يمكن أن تظل مستقرة لفترات طويلة من الزمن وتتغير فجأة بطريقة ما بسبب حدث أوتأثير خارجي كبير، تثير هذه المناقشة القضية الأوسع نطاقاوالاهم حول مدى إعادة الدراسة مثل دراسة هوفستد، التي تحتاج إلى تحديث من أجل أن تعكس بشكل موثوق ملامح القيمة الثقافية الحالية لجميع البلدان بالنسبة لبعضها البعض، لأن البعض قد يتغير ويبقى تصنيفه القديم لايعكس واقعه الحالي[2].

ويرى الباحث بأن التطور الإقتصادي العالمي من الثورة الصناعية إلى أزمة 1929 كرست معالم ثقافية في ضوء منظمات مهنية وفق أعراف البلد تجسدت في بناء الأنظمة المحاسبية الأنجلوساكسونية وانعكست في المعايير، فيعتبر العامل الإقتصادي أهم عامل الذي من شأنه التأثير على بقية العوامل.

الفرع الثاني : واقع البيئة المهنية

عرفت الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي في بداية العقد الأول من القرن الواحد والعشرون تحولات جذرية متسارعة، وأهم ماأصبح يميزها البعد الدولي الذي أفرزته تفاعلات المحيط الإقتصادي العالمي الذي أصبح قائما على التكتلات والمصالح المشتركة بين العديد من الدول والشركات والأفراد نتيجة الإنفتاح الكبير الذي يشهده العالم، لذا باشرت الكثير من الدول عمليات الإصلاح المحاسبي والتي تباينت بين التبني الكلي والتكييف الجزئي لها، ماجعل المعايير بمثابة هيكل الممارسة المحاسبية، وتعد الجزائر واحدة من تلك الدول التي إنخرطت في هذا المسار لمواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية[3].

إن عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية وكذا تطورها في الدول الأنجلوساكسونية يقوم به خبراء المحاسبة المهنيين والمنظمات المهنية الخاصة بشكل شبه مستقل عن تدخل الحكومة، ولم يكن هذا الأمر متاحا لولا الجهود الكبيرة التي بذلها أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية أعقاب أزمة 1929 والتي توجت بقبول هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية (SEC) بتوكيل معهد المحاسبيين القانونيين الأمريكين (AICPA) لإصدار المعايير المحاسبية، عكس ذالك في المنظومة الفرنكفونية وتعد التجربة الفرنسية في مجال التوحيد المحاسبي مرجعا لهذا النموذج، حيث تتم عملية التوحيد استنادا إلى مخطط محاسبي ويتم إعداد المعايير من قبل هيئات رسمية[4].

---

[1] Yasmine, M. E. H. E. N. N. I., and GRINE DAHMANE Lynda , **Op cit**, p 522

[2] Borker, David R. "**Accounting and cultural values**: **IFRS in 3G economies**." *International Business & Economics Research Journal (IBER)* 12.6 (2013): 671-686.,p 682

[3] سليمان بلعور، عبد القادر قطب، **متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية على عينة من الكادميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية**، مداخلة في الملتقى الدولي جامعة ورقلة 2014 ، 285 / 302 ص 292

[4] صالحي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 29

كما أنه لم يقتصر دور المجمعات المحاسبية المهنية على الإتحادات الوطنية، فقد كونت إتحادات وهيئات دولية بهدف تضييق فجوة التباين في الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى في محاولة إرساء معايير دولية موحدة[1].

كما أن تبني وتطبيق المعايير الدولية يختلف بالنسبة لكل دولة، وقد تندرج بعض الدول في تطبيقها من معايير قامت بتطويرها إلى المعايير الدولية، وفي كافة الحالات نجد أن ذالك يعتبر مشروعا مهما يتطلب الإلزام والتخطيط بعناية مع الإهتمام بدرجة مساوية بعملية التبني والتطبيق المستدام للمعايير وذالك من خلال التدريبوفهم واستيعاب المعايير والبرامج اللازمة للتأكد من التطبيق[2].

ورغم أن المعايير المحاسبية الدولية التي وضعتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) شكلت نقلة نوعية في تنظيم العمل المحاسبي وتوحيد مخرجاته على مستوى العالم، ويبقى من الضروري الإهتمام بوجود معايير محاسبية محلية لكل دولة تأخذ في الإعتبار ظروفها الخاصة وخصوصية الممارسات المهنية تقترب من المعايير المحاسبية الدولية بما يوفر سبل مقارنة نتائج أعمال المنظمات المحلية بالخارجية وتعزيز المسائلة والمتابعة الداخلية والخارجية وحماية الممولين والمستثمرين[3].

و عند الحديث عن مهنة المحاسبة فإن الأمر مرتبط بالضرورة بوجود هيئة مستقلة تعنى بتنظيم شؤون المهنة وتطويرها وقد ورد في الفقرة (34) من الدليل المقدم من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبيين أن الدافع لإنشاء وتطوير هيئة محاسبية مهنية هو مبادرة حكومية لتطوير مدخل وطني لتنظيم المهنة، وربما يكون مبادرة من مجموعة محاسبيين مهنيين، ولكن الحل المرضي للطرفين هو أن يتم تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة من خلال جهاز مشترك مهني وحكومي[4].

ويتولى الممارسون لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد والإجراءات دون تدخل القوانين والحكومة، حيث يتميز هذا المدخل بمرونة الإختيار بين مجموعة مختلفة من الإجراءات لنفس الأحداث الإقتصادية ويسود هذا في دول النظام الإقتصادي الحر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا[5].

وبالتالي يمكن القول أنه كلما كان شكل وإجراءات النظام المحاسبي يتم تنظيمها بقوانين من جهات عليا كانت مهمة المحاسبة في مستوى أقل من بقية المهن الأخرى أو غير موجودة، ويكون العكس تماما عندما توجد هيئات وجمعيات [6]، ولقد عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تغيرات عديدة، بداية من المهام المسندة إليها في ظل النظام الإشتراكي وما تبعه من سياسة التنمية، فكان الدور الأساي للمهنة هو حماية الملك العام، إلى غاية ظهور بوادر التوجه الإقتصادي الجديد _ إقتصاد السوق_ ورغبة الجزائر في الإنظمام إلى منظمة التجارة العالمية وتوحيد المعاملات المحاسبية المحلية وذالك بتبني المعايير المحاسبية الدولية [7]، حيث لم يقتصر الإصلاح المحاسبي في الجزائر على تبني SCF من قبل المؤسسات الجزائرية والعمل وفق إطاره العام فحسب، وإنما تعداه إلى التأثير

[1] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 37

[2] فيروز خويلدات، **واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر_دراسة تحليلية تقييميةى خلال الفترة 2010_2015**، أطروحة دكتوراة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص 36

[3] السابق ، ص 26

[4] المرجع السابق، ص30

[5] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 99

[6] عوينات فريد ، مرجع سبق ذكره، ص 75

[7] فيروز خويلدات، مرجع سبق ذكره، ص 60

على المنظمات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات، بحيث أفرزت تغيرات في هيكل المنظمات المهنية والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة ، المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين[1].

ففي سنوات التسعينات ومع توجه الدولة إلى إقتصاد السوق وإنشاء المؤسسات الخاصة، ظهرت المكاتب المهنية للمحاسبيين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين تحت وصاية المصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين، وأصبحت تقوم حسب القانون 91_08 بمراجعة حسابات الشركات والمؤسسات التي لاتخضع لاختصاص مراجعة المجلس الوطني للمحاسبة، وبتاريخ 2010/06/29 صدر القاون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي ألغى احكام القانون السابق وأنهى جدلا كبيرا في الخلط بين صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات[2].

الجدول رقم (1_19) جدول يلخص الفرق بين القانون 91_08 و القانون 10_01

الإصلاحات/ القانون	القانون 91_08	القانون 10_01
الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة	_ المجلس الوطني للمحاسبة _ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمديين _ مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة	_ **تحديث** الإطار العام لعمل المجلس الوطني للمحاسبة وجعله تحت وصاية وزارة المالية _ **تفكيك**المنظمة إلى ثلاث منظمات مهنية (المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين)
التكويين والتربص	يقوم المترشح **بتربص مهنيفقط** في مكتبللمهنة عند خبير محاسبيأو محافظ حسابات لمدة سنتيين، يقدم خلالها ثمانية تقارير ويحصل في الأخير على شهادة نهاية التربص	بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزيين على شهادة جامعية في الإختصاص، يحصل المترشح على **تكويين نظري** فيإحدى المعاهد المختصة والمعتمدة، ثم **تربص مهني** عند مكتب للمهنة معتمد لمدة سنتين يُعِد من خلالها تقرير في كل سداسي ليحصل في الأخير على شهادة نهاية التربص
منح الاعتماد	يقدم المتربص طلب لأخذ الإعتماد **للمصف الوطني** بدون أي إمتحان، ويقوم بالقَسَم امام المجلس القضائي المختص إقليميا بالعبارة المذكورة في القانون	تودع طلبات الإعتماد لدى **المجلس الوطني للمحاسبة** ، تفصل لجنة الاعتماد بعد دراسة ملفات الطالبيين وتحرر محضر بذالك يتم إمظاؤه من طرف **الوزير المكلف بالمالية**
التسجيل	يتم تسجيل المتربصين والمحاسبين الجدد في **المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمديين** بتقديم طلب بذالك	لايمكن التسجيل في جداول الهيئات ما لم يعتمد من قبل **الوزير المكلف بالمالية**، أما المتربصين فلا يعتبرون أعضاء في هذه الهيئات

[1] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص é22

[2] بودية خالد، مرجع سبق ذكره، ص 107

مراقبة النوعية	يقوم **المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين** بالتأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضائها	تحولت مهمة مراقبة النوعية المهنية والتقينية لأعمال الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمديين إلى **لجنة مراقبة النوعية** على مستوى **المجلس الوطني للمحاسبة**

المصدر: فيروز خويلدات ، مرجع سبق ذكره ، ص94

إن من اهم الأسباب التي أدت إلى ضرورة إصلاح وإعادة تنظيم المهنة في الجزائر رغبة الدولة في إستعادة دورها الرقابي والحرص على إستقرار المهنة، بعد أن عرفت بعض الركود والاختلالات التي مست بمصداقيتها ونوعية خدماتها، حيث عرفت المنظمة المهنية أزمة داخلية عميقة ومتكررة أدت إلى عرقلة سيرها وإيقاف مهامها والتفريق بين المهنيين[1].

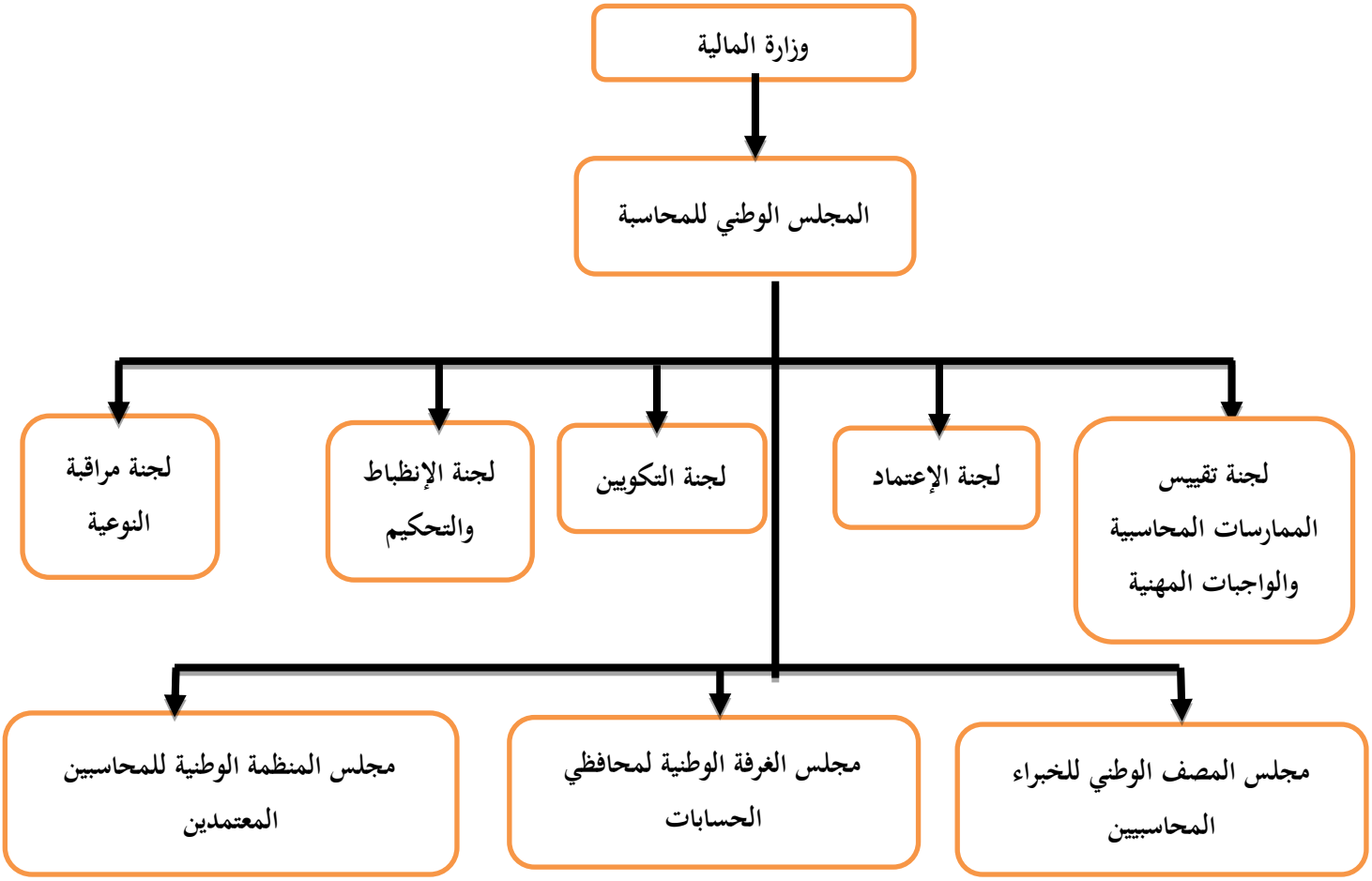
إلى درجة تشبيه العلاقة بين أصحب المهنة مع الإدراة الوصية من طرف الرئيس الأسبق للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين بعلاقة القط والفأر بشأن مشروع إعادة تنظيم المهنة لمقدار الإنسداد الذي وصلت إليه[2]،وما يمكن إستنتاجه من هذه الإصلاحات المحاسبية أنها أخذت كل الإصلاحات من المنظمات المهنية السابقة، وظهور منظمات مهنية جديدة تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لاتتمتع بالإستقلالية الكاملة والذي يتناقض وما تنادي به المعايير المحاسبية الدولية[3]

[1] فيروز خويلدات ، مرجع سبق ذكره، ص73

[2] صالحي لوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 149

[3] آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 228

شكل يوضح هيكل الهيئة المشرفة على المهنة في الجزائر



المرجع: فيروز خويلدات ، مرجع سبق ذكره، ص 85

وبالرغم من الإنتقادات الموجهة لهيمنة وزارة المالية على عدم إشراك الهيئات في صياغة الإصلاحات، الأمر الذي أدى إلى هيكلة المنظمات وفق نظرة السلطة الوصية[1]،وهذا ماسيجعل مهنة المحاسبة تتأخر في كل مرة عن نظيراتها الدولية بخطوة أو عدة خطوات ، كونها مقننة ومقيدة بجملة من التشريعات والمراسيم والقرارات، وهذا مايجعل الممارسة المحاسبية في الجزائر بعيدة كل البعد عن مستحدثات المرجعية الدولية للمحاسبة،[2]ويُلاحظ أن تنظيم المحاسبة في الجزائر يخضع للسلطة العمومية (ليس للمنظمات المهنية) كذلك نجد ان عملية التنميط أو التوحيد المحاسبي تضطلع بها الجهات الحكومية بشكل كبير، وعانت المهنة تاخرا كبيرا نظرا لقلة التأطير والتكوينوهناك محاولات لمجاراة التغير المتسارع في البيئة المحلية والدولية[3].

ومن وجهة نظر **Sccot1970**الذي يعد أول من تناول موضوع تطوير مهنة المحاسبة في الدول النامية، فإنه يرى أن الأمر يتطلب تطوير المعلومات المحاسبية لكي تلبي متطلبات مستخدمي التقارير المحاسبية الداخليين والخارجين والشركات العامة من

[1] براق محمد ، قمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر** ، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011, جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص 13

[2] سحنون بونعجة، نبيل فليح، مرجع سبق ذكره، ص 111

[3] بودية خالد، مرجع سبق ذكره، ص 111

جهة،ومن جهة ثانية تتمثل مجموعة التشريعات والقوانين التي تنظم عمل المحاسبة وأن هذا يأتي من خلال وجود منهج مبني على معايير التعليم المحاسبي[1].

ولكي يحقق التعليم المحاسبي الدور المنوط به في المساهمة في تأهيل وإعداد المحاسبين مؤهلين يساهموا في تحقيق المصلحة العامة، يجب أولا أن يتصف برنامج التعليم المحاسبي بالديناميكية والقابلية للتغيير وفقا للمستجدات في البيئة المحاسبية (التطور المهني المستمر) لتحقيق مجموعة المعارف والمهارات المختلفة التي تساهم في تحسين كفاءة المحاسب المهني ويتكون برنامج التعليم المحاسبي من مجموعة المعارف المهنية، مجموعة المهارات المهنية والآداب والأخلاق والقيم المهنية [2]، كما تجدر الإشارة إلى أن التكوين المهني المحاسبي جانب وعامل مهم في تكوين كوادر محاسبية مؤهلة للعمل المحاسبي الذي يمكن الاعتماد عليه وله قوانين بخصوص سيرورة عمله.

ولقد أعد مجلس المعايير الدولي للتعليم المحاسبي IAESB التابع للإتحاد الدولي للمحاسبيين الذي يعد من التنظيمات الدولية العريقة الممتهنة في تعزيز المهنة منذ عام 2003 ثمان معايير بخصوص التعليم المحاسبي أطلق عليها معايير التعليم الدولي IES وهي كاتالي:[3]

- معيار التعليم الدولي الأولIES1: متطلبات القبول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية.
- معيار التعليم الدولي الثاني IES2: محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية.
- معيار التعليم الدولي الثالث IES3: المهارات المهنية والتعليم العام.
- معيار التعليم الدولي الرابع IES4 : القيم والأخلاق والسلوك المهني.
- معيار التعليم الدولي الخامس IES5 : متطلبات الخبرة العملية.
- معيار التعليم الدولي السادس IES6: تقويم القدرات المهنية والكفاءة .
- معيار التعليم الدولي السابع IES7: التطوير المهني المستمر (التعلم والتطوير مدى الحياة).
- معيار التعليم الدولي الثامن IES8: متطلبات الكفاءة لمحترفي التدقيق.

كما يحتل التعليم المحاسبي مكانة كبيرة إلى جانب العديد من الإختصاصات الأخرى، وتأتي أهمية هذه المكانة لخصوصية النظرة إلى المحاسبة والحاجة المستمرة والدائمة إلى العمل المحاسبي في أي مجتمع، وبناء على ذلك لابد من النظر إلى التعليم المحاسبي كنظام متكامل يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة التي تسعى إلى تخريج كوادر مهيأة وفق أسس علمية، ويبقى التعليم المحاسبي في الجزائر متأثرا بطبيعة المحاسبة كتقنية لمجموعة الحسابات، لذا وجب العمل على زيادة الثقافة المحاسبية للمهنيين والمستثمرين وصناع القرار من أجل فهم أكبر للمعايير المحاسبية الدولية للأجيال الدارسة للمحاسبة وممتهنيها.[4]

---

[1] فيروز خويلدات ، مرجع سبق ذكره، ص 28

[2] السابق، ص 38

[3] سلام عادل عباس النصراوي، حسين هادي حسين عنيزة، مرجع سبق ذكره، ص 96

[4] بن أودينة بوحفص، **مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة _ دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر** ، أطروحة دكتوراة، جامعة غرداية الجزائر، 2020 ، ص 202

حيث يُلاحظ أن نوعية التعليم المحاسبي تبقى ضعيفة الشيء الذي ينعكس على جودة التعليم المحاسبي في الجزائر [1]، لذا يتوجب الإهتمام بشكل جدي بإشراك الجامعة والخبراء والأساتذة لتحسين نوعية تعليم المحاسبة وتطوير مناهجها تماشيا وتطور البيئة ومتطلبات المحاسبة الجديدة، بغرض تحضير الممارسين المستقبلين للتحديات الجديدة،الشيء الذي يرفع مستوى المهنة التي لها تأثيرقوي على الممارسة المحاسبية التي تقاس بمدى كفاءة وعدد وقوة الممارسين، حيث كلما كان مستوى مهنية المحاسبة مرتفعا كلما كانت قدرتها على التأثير على الممارسات المحاسبية أكبر، ومنه إمكانية المشاركة في عملية إعداد الأنظمة وتعديلها وأخذ القرارات الدقيقة والملائمة للبلد[2]،لأن التوافق المحاسبي الدولي يفرض على المهنيين والمهنة رفع مستوياتها لأجل البقاء في ظروف المنافسة[3].

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل يمكن القول إلى أن التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية مفهوم متأصل في المحاسبة الدولية وقد ظهر منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي نتيجة لتوسع في التجارة الخارجية وتوسع الأسواق المالية العالمية، ويهدف إلى تقليل الفروق المحاسبية الدولية والمساهمة في تكامل الأسواق المالية الدولية، وتحقيقا لهذه الغايةبذلت المنظمات المهنية الدولية والإقليمية جهودا حثيثة من أجل تحقق التوافق المحاسبي الدولي لضمان إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية على الصعيد الدولي.

وقد أكدت العديد من الدراسات الآثار إيجابية لتطبيق المعاييرالدولية، إلا أن ذلك لا ينفي وجود هيبئات وباحثين يسلطون الضوء على صعوبة ذالك نظرا للخصائص البيئة للدول، ويؤكدون ان تطبيق معايير محاسبية دولية عالية الجودة لايكفي لتحقيق التوافق على المستوى الفعلي، بل يجب الأخذ بعين الإعتبار عواملالبيئة المحاسبية لأنها المؤثرة في سبيل تحقيق ذالك.

رغم من مرور أكثر من عقد من الزمن على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، إلا أنهلاتزال هناك صعوبات تحول دون تطبيقه فعليافي ظل البيئة الإقتصادية الراكدة وغياب الركيزة الأهم المتمثلة في السوق المالي التي من خلاله يمكن متابعة القوائم المالية للشركات والوصل إلى المقارنة المحاسبية، إلا أن الواقع يأكد أن الوصول إلى المعرفة بالمعلومات المحاسبية لايزال بعيد فضلا عن الوصول للمقارنة في ظل عقلية التحفظ الحياسبي الشديد الذي هو نتيجة تراكمات معرفية طويلة الأمد، وبالرغم من الجهود المبذولة من طرف الهيئة الوصية إلا أن هناك الكثير من النقاط يشوبها الغموض.

[1] بودية خالد، مرجع سبق ذكره، ص 96

[2] طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 64

[3] بودية خالد، مرجع سبق ذكره، ص 33

الفصل الثاني:

الدراسات السابقة

مدخل

نتطرق في هذا الفصل إلى جملة من الدراسات السابقة العربية والاجنبية والتي لها علاقة بمتغيرات الدراسة الحالية، وقد تم التركيز على الدراسات الأجنبية، وذلك لقلة الدراسات العربية _ من وجهة نظر الباحث_ التي تطرقت لمتغيرات الدراسة، وتم عرض الدراسات مرتبة زمنيا من الأقدم إلى الأحدث، والتعقيب على الدراسات السابقة من حيث: المنهج، العينة، الأدوات المستخدمة، وتوضيح أوجه التشابه والإختلاف بينها وبين الدراسة الحالية، وكذلك تحديد موقع هذه الدراسة من الدراسات السابقة، وأوجه الإستفادة منها وعليه من خلال ماسبق سنتناول في هذا الفصل مايلي:

_ المبحث الأول: دراسات سابقة متعلقة بالعامل الاقتصادي والقانوني

_ المبحث الثاني: دراسات سابقة متعقلة بالعامل الثقافي والمهني

_ المبحث الثالث: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

المبحث الأول: دراسات متعلقة بالعامل الإقتصادي والقانوني

في هذا المبحث سنقوم بعرض الدراسات السابقة العربية والأجنبية لكل من العامل الاقتصادي والقانوني من خلال إلقاء نظرة تحليلية عليها، منها دراسات أجريت على البيئة الوطنية وأخرى في البيئة العربية والإفريقية والأجنبية، حيث سيتم ترتيبها من الأقدم إلى الأحدث، وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين المطلب الأول يتناول دراسات العامل الاقتصادي والمطلب الثاني يتناول دراسات العامل القانوني.

المطلب الأول: العامل الإقتصادي

قسم هذا المطلب إلى 3 فروع يتم تناولها كالتالي:

الفرع الأول: دراسات خاصة بالسوق المالي

1:Khalifa AHSINA and others (2014) :L'impact de l'adoption des IFRS sur les sociétés cotées à la bourse de Casablanca : une étude exploratoire[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: ما هو تأثير المعايير المحاسبية الدولية بشأن مصداقية وشفافية البيانات المالية المغربية؟ حيث كانت تهدف الدراسة إلى تحديد أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على ملاءمة المعلومات المالية في المغرب، وتؤكد على أن النقص الكبير في الدراسات التي تناولت الموضوع يجعلها تقارن تأثيرات انتقال الشركات المغربية إلى المعايير المحاسبة الدولية بتأثيرات انتقال الشركات الفرنسية للمعايير المحاسبية الدولية كونها الإطار المرجعي الأساسي للتوحيد في المغرب لسنة 2005 هو فعليا نسخة من الإطار المرجعي الفرنسي المطبق على الحسابات الموحدة، وبشكل أكثر موضوعية في البلدان التي لديها نظام محاسبة أوروبي قاري، تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على الآثار المالية وما وراء أهمية معايير IFRS في بلد إفريقي بنظام محاسبة مستوحى من المنظومة الفرنكوجرمانية، اعتمدت الدراسة على عينة الشركات المغربية المدرجة في بورصة الدار البيضاء، تكونت عينة الدراسة من 9 شركات مدرجة في بورصة الدار البيضاء، وتم الحصول على بيانات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من قاعدة بيانات بورصة الدار البيضاء ومن قاعدة بيانات CDVM أو عن الطريق التماس المباشر مع الإدارات المالية للشركات المعنية، وتم الاعتماد على اختبار Wilcoxon واختبار Mann_WHiteny واختبار Fisher F من أجل اختبار القوة التفسيرية للمعايير المحاسبية الدولية على المعايير المغربية وذلك بتطبيق انحدار خطي بسيط، وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لا يغير بشكل ملحوظ القيم التي تصف الوضع المالي بالنسبة للشركات المغربية كما هو معروض في البيانات المالية على المستوى العالمي، كما لا يوجد اختلاف وأثر فعلي بين البيانات المالية بموجب المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المغربي السابق، إلا أن الشركات الأكثر تأثيرا بالمعايير المحاسبية الجديدة هم الذين لديهم حجم كبير ويشاركون في إستراتيجيات الاستحواذ الخارجي (التجميع) وتقديم البيانات المالية، ويؤكد الباحث أنه حتى مع عدم استفادة الشركات المغربية من تطبيق المعايير الجديدة إلا أن تطبيقها يعتبر مكسبا نوعيا وذلك لحقيقة القيام بالاتصالات المالية للشركات المغربية وفق IFRS، وتقترح الدراسة أن يتم إختبار

[1]Ahsina, Khalifa, Omar Taouab, and Mariam Boukari Cherqaoui. "**L'impact de l'adoption des IFRS sur les sociétés cotées à la bourse de Casablanca: une étude exploratoire**." *La Revue Gestion et Organisation* 2.6 (2014): 75-83.

ملاءمة المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بالبيانات الخارجية الرئيسية مثل أسعار سوق الأوراق المالية أو حتى تكلفة تمويل الشركات، كما يكون من المهم التعامل مع مسألة IFRS فيما يتعلق بحجم الشركة نظرا لأن المعايير المحاسبية الدولية تركز على نشاط الشركات المتعددة الجنسيات، كما يجب أن تتضمن المعايير إجراء إختبارات لفائدة IFRS فيما يتعلق بالقضايا التي تهم أصحاب المصحلة بالنسبة للشركة عن المعلومات الأكثر جودة عن عمل الإدارة والمخاطر العامة للشركة

2:James O. Alabede (2016) :Impact of Accounting Standards on the Value Relevance of Accounting Information fromNigeria's Listed Firms: Comparative Study of Pre and Post IFRS Adoption[1]

إنطلقت هاته الدراسة من إشكالية ما تأثير إعتماد المعايير المحاسبية الدولية على أهمية قيمة المعلومات المحاسبية في نيجيريا؟ كانت تهدف الدراسة إلى مقارنة أهمية المعلومات المحاسبية قبل وبعد تنفيذ المعايير المحاسبية في نيجيريا، إعتمدت الدراسة على عينة مقدرة ب 67 شركة غير مالية تعمل في قطاعات مختلفة من الإقتصاد النيجيري والمدرجة في بورصة نيجيريا لفترة 8 سنوات أي من 2007 إلى 2014، وتم تقسيم فترة الدراسة إلى فترتين من 2007 إلى 2010 حيث كانت تطبق المعايير المحاسبة النيجيرية ومن 2011 إلأى 2014 حيث إنتقلت نيجيريا إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما تم جمع بيانات الدراسة من التقارير السنوية المعروضة لهاته الشركات في مواقعها الإلكترونية، وإستخدمت الدراسة نموذج السعر EPS ونموذج العائد BVEباعتبارهما أكثر النماذج المستخدمة والمتكررة في تقييم أهمية قيمة المعلومات المحاسبية في الأدبيات، وتوصلت الدراسة إلى أن أهمية قيمة المعلومات المحاسبية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية لا تختلف إحصائيا عن تلك الموجودة في نيجيريا وفق المعايير المحاسبية النيجيرية السابقة بالنسبة للشركات قيد الدراسة رغم أن المعلومات المحاسبية أكثر صلة بالقيمة في فترة مابعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لاكنها لاتختلف إختلافا كبيرا عن الفترة السابقة في فترة المعايير المحاسبية النيجيرية، وأوصت الدراسة بالخصوص في نيجيريا من ضرورة توسيع النماذج لاستيعاب العوامل الأخرى الخاصة بالبيئة المحلية نظرا لأن هناك العديد من العوامل الأخرى التي تؤثر على قيمة المعلومات المحاسبية.

3:Khalifa AHSINA. Omar TAOUAB (2017) :Is there really a need to change accounting references in Morocco? the alleged value of IFRS accounting standards[2]

تتمحور إشكالية هاته الدراسة من محاولة معرفة ما وراء الدافع التي تدفع الشركات الإفريقية إلى إعتماد المعايير المحاسبية الدولية وهل تعتبر معايير IFRS أكثر جودة من المعايير المحلية؟ وكان هدف الدراسة هو معرفة ماإذا كان النظام المرجعي الدولي يقدم

[1]Alabede, James O. "**Impact of accounting standards on the value relevance of accounting information from Nigeria's listed firms**: **Comparative Study of Pre and Post IFRS Adoption**." *international conference organised by the Department of Management and Accounting, Obafemi Awolowo University, Ile Ife, Nigeria. Retrieved on March*. Vol. 2. 2016.

[2]Ahsina, Khalifa, and Omar Taouab. "**Is there really a need to change accounting references in Morocco? the alleged value of IFRS accounting standards**." (2017).

جودة أعلى من النظام المرجعي الوطني المغربي، وللإجابة على مشكلة الدراسة تمت مراجعة وفيرة للأدبيات في أسواق البلدان المتقدمة ولكنها لم تقرر بشكل قاطع تفوق معايير IFRS على المعايير المحلية، وتستند الدراسة إلى نموذج يتضمن إجراء دراسات للإرتباط بين قيم السوق والمعلومات المالية من النظام المرجعي الوطني من خلال دمج الفرق في المبلغ الناتج عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وذالك باختبار نموذج يعتمد على أسعار الأسهم واختبار نموذج يعتمد على أداء سوق الأسهم، تم الحصول على البيانات المتعلقة بالبيانات المالية الموحدة لسنة التطبيق الأول للمعايير المحاسبية الدولية من قاعدة بيانات بورصة الدار البيضاء وقاعدة بيانات الأسواق المالية وبطلب مباشر من الإدارات المالية للشركات المعنية، تم القيام بالإختبار على عينة الدراسة سنة 2007 وهو العام الذي شهد أكبر قدرا من الإنتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للشركات المغربية، وكانت العينة ممثلة في 9 شركات مغربية مدرجة في بورصة الدار البيضاء، وتشير النتائج إلى أن الأهمية المعلوماتية للمعايير المحاسبية الدولية منخفضة لكلا النموذجيين، وبالتالي فإن الإلتزام بتبني معايير IFRS التي فرضتها هيئة الأسواق المالية والبنك المركزي المغربي بناء على توصيات المؤسسات المالية الدولية ليست مناسبة للسياق المغربي، لأنه لم يؤد إلى نتائج ذات جودة وصلة عالية للمعلومات المالية لأنه لم يؤثر بشكل كبير على جودة الأرقام المحاسبية في المغرب، ومدام الأمر كذالك فليس من الحكمة إنشاء هذا النظام ذي المرجعية الدولية الذي يتطلب وسائل مهمة من حيث الموارد البشرية والمالية، وتؤكد محدودية النتائج نسبيا نظرا لأن النموذجيين لايأخذان بعين الإعتبار العوامل المؤسسية للبلد المتمثلة في العامل الإقتصادي والقانوني والثقافي.

4:Bonte, Annefleur (2019) :L'impact du passage aux normes IFRS sur l'appréciation de la performance des entreprises Étude de cas sur les entreprises cotées sur le STOXX Europe 600[1]

كانت إشكالية الدراسة تمحور حول: كيف أثرت معايير IFRS على تقييم أداء المجموعات المدرجة في stoxx Europe 600؟ حيث كان الهدف من الدراسة هو تحليل كيفية تأثير الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية على تقييم أداء الشركات المدرجة في الأسواق الأوروبية، إخطارات الدراسة مؤشر سوق الأسهم للبلدان 18 الأوروبية (ألمانيا، النمسا، بلجيكا، الدانمارك، إسبانيا، فلندى ، فرنسا، اليونان، إيرلندا، إيطاليا، لوكسمبورغ، النرويج، هولندا، البرتغال، جمهورية التشيك، والمملكة المتحدة،، السويد، سويسرا)، وبشكل أكثر تحديدا ركزت الدراسة على نهج قطاعي داخل Stoxx Europe 600 وهذا الاختيار مدفوع بفكرة أنه على الرغم أن كل شركة تتأثر بشكل مختلف بالانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية فإن هناك اتساقا بالنسبة للشركات من نفس القطاع، لذلك حددت الدراسة أربعة قطاعات من الأنشطة الممثلة في Stoxx Europe 600، وكل قطاع تم اختيار 5 شركات، اعتمدت الدراسة على المنهج النوعي وذلك بالاعتماد على التحليل النوعي للنصوص بدراسة وتحليل التقارير السنوية ل 20 شركة التابعة للدراسة، وعلى المقابلة الشخصية مع المحلل المالي والإخصائي الأول في الأسهم Rudy De Groodt من BNP PARIBAS للحصول على البيانات النوعية للانتقال إلى IFRS حيث كانت عبر الهاتف لعدة مرات، قامت الدراسة بتحليل أثر الانتقال للمعايير المحاسبية على الشركات محل الدراسة في سنة الانتقال، هذا ما جعل تواريخ الدراسة مختلفا بسبب

[1]Bonte, Annefleur, and Robert Peirce. "" **L'impact du passage aux normes IFRS sur l'appréciation de la performance des entreprises Étude de cas sur les entreprises cotées sur le STOXX Europe 600**."

اختلاف سنة التطبيق لأن هناك شركات طبقت طواعية داخل الاتحاد الأوروبي وكل الخاضعين في الدراسة طبقوها من سنة 2001 إلى سنة 2004 ومنها من طبقو إلزاميا بقرار الإتحاد الأوروبي الملزم في سنة 2005، وتوصلت الدراسة إلى أن ليس كل الشركات تتأثر بالإنتقال لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بنفس الطريقة، كما ان تطبيق هذا المرجع الدولي من قبل الشركات جعل من الممكن توحيد الممارسات المحاسبية وتوفير المزيد من الشفافية للأطراف الخارجية، وأوصت بدراسة تأثير المعايير المحاسبية الدولية على بيانات النسب المالية والأداء بمرور الوقت.

5:Ibrahim Khalifa Elmghaamez and others (2022) :The diffusion of innovation theory and the effects of IFRS adoption by multinational corporations on capital market performance: a cross-countryanalysis[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: إلى أي مدى تؤثر سرعة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مؤشرات السوق المالية عبر البلدان؟ وكيف يؤثر التطبيق المبكر والمتأخر للمعايير المحاسبية الدولية على أسواق رأس المال؟، تسعى هاته الدراسة إلى تقديم مساهمات جديدة في أدبيات المعايير المحاسبية الدولية من خلال فحص العلاقة بين اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والعواقب المالية من خلال مراجعة مجموعة من مؤشرات السوق المالية لعينة كبيرة تتكون من 110 دول من خلفيات اقتصادية مختلفة (اقتصادات ناشئة واقتصادات نامية واقتصادات متقدمة) بين عامي 1995 و 2014 وذلك بالاعتماد على نظرية DOI وحالة اعتماد IFRS، وهذا لدراسة تأثير المعايير المحاسبية الدولية على سوق الأوراق المالية من منظور متعدد الأبعاد باستخدام التصنيفات الاجتماعية كمتغيرات تحكم، بما في ذلك الخلفية الجغرافية للشركات متعددة الجنسيات واللغة الرسمية (الإنجليزية، الفرنسية، الإسبانية، البرتغالية) والتاريخ الاستعماري، بحيث تمكن هذه العوامل الاجتماعية بإجراء المزيد من التحقيق وتحليل العوامل والخلفية الأخرى التي قد تؤثر على سلوك متبن المعايير المحاسبية الدولية وكيف يمكن أن تؤثر هذه السمات على أداء سوق الأوراق المالية، استخدمت الدراسة طريقة الانحدار الخطي متعدد المتغيرات لاختبار الارتباطات بين اعتماد المعايير المحاسبية الدولية ومجموعة من مؤشرات سوق الأوراق المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين الاعتماد الإلزامي للمعايير المحاسبية الدولية وتكامل الأسواق المالية بين دول الاتحاد الأوروبي، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ارتباطا إيجابيا وهاما بين إعتماد الشركات الصغيرة والمتوسطة للمعايير المحاسبية الدولية وتكاملها المالي ورسملة سوق الأوراق المالية، كما يوجد إرتباط سلبي بين التبني المبكر للمعايير المحاسبية الدولية وبعض مؤشرات الأسواق المالية، وأوصت الدراسة بأن تطبق دراسات بحثية أخرى أطر نظرية غير نظريةDOI مثل نظرية أصحاب المصلحة والشرعية جنبا إلى جنب مع نظرية DOI.

6:OUBAHOU Yassine. EL OUAFA Khalid (2022) :THE EFFECT OF THE INTRODUCTION OF IFRS ANALYSIS OF THE THEORETICAL AND EMPIRICAL LITERATURE REVIEW[1]

[1]Elmghaamez, Ibrahim Khalifa, et al. "**The diffusion of innovation theory and the effects of IFRS adoption by multinational corporations on capital market performance: a cross-countryanalysis**." *Thunderbird International Business Review* 64.1 (2022): 81-108.

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: ما هو تأثير تطبيق معايير IFRS على جودة المعلومات المالية والأسواق المالية؟ كان هدف الدراسة هو دراسة المساهمات النظرية الرئيسية في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية وتناول نتائج مختلف الاختبارات التجريبية التي ركزت على التأثير المتوقع للمعايير المحاسبية الدولية على المعلومات المالية، اعتمدت الدراسة على مراجعة الأدبيات النظرية والتجريبية المتعلقة بفحص ما إذا كانت معايير IFRS تتيح ضمانا وتقديم معلومات موثوقة وشفافة وذات صلة لمختلف أصحاب المصلحة في سوق الأوراق المالية، حيث تعتبر هاته الدراسة توليفة من الأبحاث السابقة التي تتناول تداعيات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على الأرقام المحاسبية في سياقات مختلفة، وتشير النتائج التجريبية المعروضة في هاته الدراسة إلى نتائج متناقضة حيث يؤكد بعض الباحثين أن إدخال المعايير المحاسبية الدولية يضمن معلومات مالية أفضل من تلك المنتجة بموجب المعايير المحاسبية المحلية، سواء في جانب النوعية أو الكمية، بينما يصل آخرون إلى نتائج معاكسة ويتساءلون عن جودة المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بالمعايير المحلية، ويفسر البحث هذا التناقض أن هناك عوامل مختلفة تؤثر على ذلك مثل درجة الاختلاف بين المعايير المحلية والمعايير المحاسبية الدولية، والقوة القانونية ودرجة الحافز للإفصاح المالي، حيث توصي هاته الدراسة بأنه يجب أن يتم اختبار تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في سياقات أخرى خاصة المغرب، كما يجب فحص العلاقة المحتملة بين اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والنمو الاقتصادي أو القطاعي أو الوطني، وكذا دراسة تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على عينة من الشركات المكونة حصريا من مؤسسات الائتمان، وهذا بالنظر إلى الطبيعة التنظيمية لهذا القطاع وطبيعة حساباتها التي تتكون أساسا من الأدوات المالية.

7:BRITEL IMANE and others(2022) :The impact of the implementation of IAS / IFRS international accounting standards on the judgments of stock market players: Review of literature[2]

انطلقت إشكالية هاته الدراسة من كيف يمكن أن يؤثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على سلوك الفاعلين في سوق الأسهم؟ حيث كان هدفا هو دراسة التأثير المتوقع لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية والمحاسبية، وهذا لتحليل تأثير هذا التبني على الأحكام التي سيتخذها الفاعلون في الأسواق المالية وللتأكد بشكل خاص على العلاقة القائمة بين تقييم الشركات وجذب المستثمرين المحليين والدوليين، إخطاره الدراسة نهجا يعتمد على مراجعة الأدبيات بتحديد جميع الأعمال المنشورة السابقة التي تناولت نفس الإشكالية بنفس الطريقة أو بطرق مختلفة واعتمدت على قواعد البيانات الناطقة بالفرنسية والإنجليزية كقاعدة بحثية من خلال محركات البحث العلمية وفقا لمعايير محددة، وتوصلت الدراسة إلى أن تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية التي تنشرها الشركات مرتبط بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإمكانية مقارنة المعلومات، وبالتالي فإن هذه المعلومات

[1]OUBAHOU, Yassine, and Khalid EL OUAFA. "**L'EFFET DE L'INTRODUCTION DES NORMES IFRS: ANALYSE DE LA REVUE DE LITTERATURE THEORIQUE ET EMPIRIQUE**." *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* 6.3 (2022).

[2]BRITEL IMANE, and others, **The impact of the implementation of IAS / IFRS international accounting standards on the judgments of stock market players: Review of literature**, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit , p 646_ 657

ستشكل الأساس الذي يمكن للفاعلين في سوق الأوراق المالية للاعتماد عليه من أجل اتخاذ قراراتهم والتصرف في سوق الأوراق المالية بدقة كبيرة.

الفرع الثاني : دراسات خاصة بالإستثمار الأجنبي

8: دغموم هشام (2011) :دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS في توفير المعلومات والكفاءات المحاسبية المحفزة لجذب الإستثمار الأجنبي المباشر _ دراسة ميدانية[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: كيف يسهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في تقوية ثقة المستثمرين الأجنبيين في المناخ الاستثماري لبلد معين؟ حيث كان هدف البحث إبراز الكيفية التي تسهم بها المعايير لدوليية للمحاسبة في جعل مناخ الاستثمار في دول معينة أكثر ملاءمة واستقطابا وجذبا للمستثمر الأجنبي، اعتمد الباحث على الدراسة الميدانية باستخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة حيث كانت عينة الدراسة ممثلة في الأساتذة الجامعيين والممارسين لمهنة المحاسبة المتمثلين في خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في كل من ولاية الجزائر العاصمة والبليدة وبومرداس وتيبازة، حيث بلغ عدد أفراد العينة العشوائية 108، وتوصلت الدراسة إلى أن المعايير المحاسبية ضرورة من أجل جذب رؤوس الأموال الأجنبية المباشرة، وعلى وجه الخصوص الشركات متعددة الجنسيات، كما أن الإفصاح المحاسبي المطلوب وفق المعايير المحاسبية الدولية هو السبيل إلى تحقيق الشفافية والمصداقية للمعلومات وقابليتها للمقارنة، كما تهدف إلى تصوير الحالة المالية الحقيقية بتغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني وهو الأمر الذي يجعل من المستثمر الأجنبي الذي يبحث عن حفظ واستثمار أمواله التوجه إلى بلد دون سواه، كما أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يرفع من جودة الأداء المحاسبي وهذا في ظل حقيقة أن العلاقة بين رأس المال البشري المؤهل والاستثمار الأجنبي المباشر هي علاقة طردية، وتوصي الدراسة أنه حتى يتحقق الدور المنتظر من تطبيق المعايير المحاسبية في جعل مناخ الاستثمار في دولة معينة أكثر ملاءمة واستقطابا للاستثمار الأجنبي، لا بد أن تكون سياسة الدولة المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية مبنية على فكرة جذب المستثمر الأجنبي للمساهمة في تحقيق أهداف التنمية، كما يجب عليها أن توفر سوق رأس مال فعال فبدونه لن يكون جدوى من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما يجب التكفل الجاد بتكوين العنصر البشري العامل في ميدان المحاسبة على أحسن وأكمل وجه، وأخيرا تهيئة الظروف الجبائية والقانونية والمالية وفق ما يتماشى مع الظروف والبيئة التي وضعت في ظلها هذه المعايير.

9:Laura Márquez-Ramos (2011) :European Accounting Harmonisation: Consequences of IFRS Adoption on Trade in Goods and Foreign Direct Investments[2]

إنطلقت هاته الدراسة من إشكالية هل إعتماد المعايير المحاسبية الدولية قد أفاد البلدان الأوروبية من حيث التجارة في السلع والأستثمار الأجنبي المباشر بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟ وماهو تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عالية الجودة على

[1] دغموش هشام، **دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة IFRS/AIS في توفير المعلومات والكفاءات المحاسبية المحفزة لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر _ دراسة ميدانية**، مقال، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد3، العدد5، 2011، 142_160

[2] Márquez-Ramos, Laura. "**European accounting harmonization**: **Consequences of IFRS adoption on trade in goods and foreign direct investments**." *Emerging markets finance and trade* 47.sup4 (2011): 42-57.

البلدان التي تمر بمرحلة إنتقالية داخل الإتحاد الأوروبي؟، حيث هدفت الدراسة إلى تقديم دليل تجريبي على تأثير إعتماد المعايير المحاسبية الدولية في أوروبا من خلال التركيز على أهمية تنسيق المحاسبة الأوروبية على التجارة الدولية الثنائية في السلع والإستثمارات الأجنبية المباشرة، وما إذا كانت الإقتصاديات التي تمر بمرحلة إنتقالية وتتميز بعدم اليقين قد تستفيد البلدان أكثر من التنسيق المحاسبي الدولي، إعتمدت الدراسة على نموذج الجاذبية للتجارة باعتباره احد الأجهزة الرئيسية المستخدمة لتحليل محددات تدفقات التجارة الدولية، حيث يقوم هذا النموذج إلى الإستدلال على القابلية للمقارنة الذي من المتوقع ان يزداد بعد ان يتبنى شريكتين تجاريتين مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة، تتضمن عينة الدراسة المستخدمة في التحليل التجريبي بيانات عن الصادرات الثنائية من السلع في الاتحاد الأوروبي من 2002 إلى 2007 وكذالك بيانات عن تدفقات الإستثمارات الأجنبية المباشرة الثنائية (أي إستثمارات الكيانات المقيمة في الشركات التابعة في الخارج) لنفس الفترة، كما تتضمن بيانات الإستثمار الأجنبي مجموعة من الدول الصين واليابان وأعضاء الرابطة الأوروبية للتجارة الحرة (سويسرا والنرويج وأيسلندا) والدول المرشحة (تركيا وكرواتيا)، وتوصلت الدراسة إلى ان عملية تنسيق المحاسبة في أوروبا هي طريقة لخفض تكاليف المعلومات وعدم الإلمام بين البلدان، لذالك فهو وسيلة مهمة لتشجيع التجارة الدولية والإستثمارات الأجنبية المباشرة، تؤكد الدراسة أنه تميت مراعاة عدم التجانس بين دول اعضاء الاتحاد الأوروبي وتوصلت إلى عدم التناسق بين دول الأعضاء أقل وضوحا قبل تطبيق المعايير المحاسبية وبالتالي فإن فوائد تطبيق المعايير المحاسبية أقل، كما أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يتم تنفيذها بشكل مختلف في البلدان التي توجد بها انظمة قانونية مختلفة، لذالك يعتبر تنسيق المعايير المحاسبية إستراتيجية لتقليل المخاطر المتصورة للإستمار في الخارج، فاعتماد مجموعة عالية الجودة من المعايير المحاسبية الدولية المنسقة يعزز التجارة والإستثمار الأجنبي المباشر بسبب تحسين المعلومة المحاسبية ويعزز الشفافية وإمكانية المقارنة ويقلل من معلومات عدم التناسق وعدم الإلمام بين المستثمرين في مختلف البلدان، وتؤكد أن أثر المقارنة الإيجابي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يسود في البلدان التي تمر بمرحلة إنتقالية والتي يبدو انها إسفادت أكثر من تنسيق المحاسبة في الإتحاد الأوروبي، كما أن البلدان ذات التقاليد القانونية الفرنسية تستفيد أقل من فوائد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من حيث التجارة في السلع.

10:Kenneth Enoch Okpala (2012) :ADOPTION OF IFRS AND FINANCIAL STATEMENTS EFFECTS: The Perceived Implications on FDI and Nigeria Economy[1]

تتمثل إشكالية هاته الدراسة إلى أي مدى سيعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية التوحيد وقابلية المقارنة والشفافية والموثوقية للبيانات المالية للشركات النيجيرية؟ وكيف يؤثر تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر على النمو الاقتصادي في نيجيريا؟ كان هدف الدراسة هو دراسة تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على الاستثمار الأجنبي المباشر والاقتصاد النيجيري، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقصائي من خلال توزيع استبيان تم توزيعه على عينة مقدرة ب 123 شخصا بشكل عشوائي ممثلة في معدي التقارير للشركات المسعرة في البورصة النيجيرية بين عامي 2002 و 2011 ومستخدمي التقارير المالية وبالتحديد محللي الاستثمار

[1]Okpala, Kenneth Enoch. "**Adoption of IFRS and financial statements effects**: **The perceived implications on FDI and Nigeria economy**." *Australian Journal of Business and Management Research* 2.5 (2012): 76-83.

لكونهم مستخدمين رئيسين للتقارير المالية وتم الحصول عليهم من قائمة مشغلي سوق رأس المال التي تم جمعها من قبل البورصة النيجيرية، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة كبيرة بين اعتماد الشركات للمعايير المحاسبية الدولية والاستثمار الأجنبي المباشر في نيجيريا لأنه يؤدي إلى زيادة مستوى ثقة المستثمرين العالميين ومحللي الاستثمار في البيانات المالية للشركات النيجيرية، كما ستتمكن الشركات المدرجة والمطبقة للمعايير من توليد المزيد من الأموال من المصادر الأجنبية، كما تؤكد الدراسة أنه لاتزال هناك بعض التحديات التي تحول دون اعتماد وتنفيذ المعايير المحاسبية بنجاح في نيجيريا لأنه لم يقدم تقارير مالية دقيقة وفي الوقت المناسب، إلا أن الحكومة وضعت بنية تحتية وإطارا تنظيميا مناسبا لمعالجة هذه القضايا، ويوصي الباحث أنه لضمان اعتماد وتنفيذ ناجح للمعايير المحاسبية الدولية يجب على الحكومة والجهات التنظيمية التأكد من توفر مرافق وموارد مالية لتدريب المحاسبين حول مفهوم المعايير المحاسبية وقضايا المتعلقة بتطبيقها، كما يجب وبشدة الامتثال وتطبيق مدى زمني لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما يجب على الحكومة ضخ مزيد من الأموال من أجل التكوين الجيد والمتواصل للأكاديميين من أجل تكوين طلاب الغد تكوينا نوعيا لأنهم هم الذين سيؤدون ويطبقون المعايير المحاسبية في المستقبل القريب، ووضع خطة لمساعدة وتجهيز الشركة بشكل صحيح للتغيرات القادمة، كما يجب على هيئات المحاسبة المهنية في نيجيريا أن تجعل التدريب على المعايير جزءا من MCPE بتكلفة منخفضة، كما يجب على الحكومة والبنك المركزي النيجيري والهيئات التنظيمية الأخرى ضمان مراعاة البيئة الأخلاقية وشفافية الشركات.

11: هوام جمعة ، لمزوادة عمار (2013) : أثر إعتماد المعايير المحاسبية الدولية على جذب الإستثمار الأجنبي المباشر في الدول العربية _ دراسة قياسية[1]

تمحورت الإشكالية الرئيسية لهاته الدراسة: هل يساهم إعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الدول العربية في زيادة تدفقات الإستثمار الأجنبي المباشر؟ تكتسي هاته الدراسة أهميتها من حيث إنها تعالج آثار المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الكلي لا على مستوى المؤسسات كما هو غالب الدراسات، كما تتجلى أهميتها في إبراز دور البعد المحاسبي في تعزيز الإستثمارات الأجنبية المباشرة، سعت هاته الدراسة إلى التعرف إلى العوامل والمتغيرات التي تحدد إتجاه الإستثمارات الأجنبية المباشرة، كما سعت إلى إبراز أهمية إعتماد وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتداعياتها على حركية الإستثمار الأجنبي المباشر في الدول العربية، إستخدم الباحثان التحليل الوصفي والأسلوب الاحصائي القياسي في عرض البيانات وتحليلها لعينة طبقية تشمل كلا من الجزائر ومصر والأردن ولبنان وتونس والإمارات العربية المتحدة وذالك للفترة من 1996 إلى 2011، واستخدما الباحثان طريقة المربعات الصغرى العادية OLS وذالك من خلال الإستعانة ببرنامج SPSS ، توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساعد في الحصول على قوائم مالية تتلائم ومتطلبات المحيط الدولي (الشفافية والمصداقية وقابلية المقارنة لمعلومات زمانيا ومكانيا)، كما يسهم إعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الحد من تكاليف المعلومات بين الدول، وعليه فهو وسيلة مهمة لتشجيع التجارة والإستثمارات الأجنبية، كما يؤثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تأثيرا معنويا موجبا على تدفقات الإستثمار الجنبي في الدول العربية، لذالك

[1] هوام جمعة، لمزوادة عمار، **أثر إعتماد المعايير المحاسبية الدولية على جذب الإستثمار الأجنبي المباشر في الدول العربية_ دراسة قياسية**، مقال، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد34، 2014، 403_427

أوصت الدراسة بأنه يجب التعامل بجدية مع أعمال التوافق والتوحيد الدولي، لأن رفع القيود عن حركة الإستثمار واتساع رقعة أعمال المؤسسات على الصعيد الدولي وارتباطها بالأسواق المالية الدولية يفرض وجود لغة محاسبية موحدة، كما يجب التركيز على المميزات التي يحققها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للمؤسسات أو لمستخدمي القوائم المالية، لذالك يجب تعميق مساهمة الدول العربية وتطويرها من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية بما يلائم خصوصيات هذه الدول، كما يجب تشجيع الأبحاث والدراسات التي تبرز الآثار الإقتصادية الكلية للمعايير المحاسبية الدولية

12:Olga Golubeva(2020): Maximising international returns: Impact of IFRS on Foreign Direct Investments[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: كيف يؤثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على الاستثمارات الأجنبية وربحيتها؟ وكان هدف الدراسة إلقاء الضوء على كيفية تأثير مستوى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على البلدان المتقدمة والأسواق الناشئة، اعتمدت الدراسة على مراجعة 493 ملاحظة حول الاستثمار الأجنبي المباشر للشركات السويدية في 73 دولة حول العالم للفترة من 2007_2014 باستخدام مجموعة من البيانات قدمتها هيئة الإحصاء السويدية، وسبب اختيار السويد من قبل الباحث لمجموعة البيانات من السويد لمحاولة التقاط خصوصيات اختيار الموقع من قبل المستثمرين فيما يتعلق بالاقتصادات الصغيرة والتي لاتزال غائبة في الدراسات الأكاديمية، كما تبلغ قيمة الاستثمارات الأجنبية المباشرة في السويد حوالي 72 % من الناتج المحلي الإجمالي السويدي، وقسمت عينة الدراسة إلى مجموعتين دول متقدمة وهي 42 دولة بإجمالي 307 ملاحظات ودول ناشئة 31 دولة بإجمالي 186 ملاحظة، وتوصلت الدراسة إلى أن مستوى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية عامل مهم في تعزيز الاستثمار الأجنبي المباشر وتعزيز ربحيتها، وتؤكد أن تنسيق المعايير المحاسبية الدولية في الأسواق الناشئة قد لا يؤدي بالضرورة إلى زيادة الاستثمار الأجنبي المباشر في هذه البلدان، كما تؤكد الدراسة إلى أن الشركات السويدية تركز على حجم السوق وتوافر التمويل وتطوير البنية التحتية ومستوى الفساد أكثر أهمية بالنسبة لها من من تطبيق المعايير المحاسبية في هاته الأسواق الناشئة، لذا؛ أوصت الدراسة بأن يأخذ الباحثون في المستقبل بعين الاعتبار ليس فقط بيئة البلدان المتقدمة وإنما مستوى التنمية في البلد الأم حيث لا يتأثر كل الطرفيين بنفس الشكل بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بسب اختلاف مستوى التنمية قبل اعتمادها، كما أوصت أنه يتطلب إجراء تحليل لاحق لتحديد ماإذا كانت الفوائد المتوقعة تتجاوز التكاليف المرتبطة بإدخال قواعد محاسبية جديدة.

13:هاجر مزوار (2021) : أثر تبني النظام المحاسبي المالي على إستقطاب الإستثمار الأجنبي المباشر _ دراسة تحليلية[2]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: ما أثر تبني النظام المحاسبي المالي على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الجزائر؟ كان هدف الدراسة محاولة التعرف على العوامل والمحددات التي تتحكم في حركية الاستثمارات الأجنبية المباشرة، ومعرفة مقومات مناخ الاستثمار الأجنبي المباشر الجاذب من الناحية المحاسبية ومدى قدرة النظام المحاسبي المالي على توفير مكونات مناخ الجذب من

[1]Golubeva, Olga. "**Maximising international returns**: **Impact of IFRS on foreign direct investments**." *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 16.2 (2020): 100200.

[2]هاجر مزوار، **أثر تبني النظام المحاسبي المالي على إستقطاب الإستثمار الأجنبي المباشر _دراسة تحليلية** ، أطروحة دكتوراة، جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر، 2012

الناحية المحاسبية، ومحاولة تشخيص الواقع الاستثماري الجزائري ومعرفة أهم معوقاته، اعتمدت الدراسة على الجانب الوصفي في الشق النظري وعلى الاستبيان في الجانب الميداني مع عينة من الأكاديميين والمهنيين المتخصصين في المحاسبة المقدر عددهم ب88، توصلت الدراسة إلى أن الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي مكن الشركات المتعددة الجنسيات بإزالة أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية في مجال المعلومات المحاسبية بسب وجود مرجعية مشتركة، كما يسهل من عملية التجميع لدى الشركات الأم كما أن القوائم المالية وفق SCF يفترض أن تلبي احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ القرار الاستثماري، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان من المفروض أن يكون له دور في تنشيط بورصة الجزائر وتحسين كفاءتها، إلا أن الدراسة التحليلية للواقع تبين أن هذا لم يرق إلى المستوى المطلوب وعليه لا يمكننا أن ننتظر أي نتيجة بخصوص تأثير النظام المحاسبي المالي على استقطاب الإستثمار الأجنبي المباشر خاصة في ظل غياب مناخ إستثماري ملائم من جميع النواحي، وقدمت الدراسة بعض التوصيات أهمها إعادة النظر في منظومة التعليم المحاسبي من خلال تبني معايير التعليم المحاسبي الدولي وهذا لرفع كفاءة المحاسبين شريطة أن تكون برامج تكوين مستمرة، كذالك ضرورة الإستعانة بخدمات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المتمكنين في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية لمواجهة الصعوبات المتعلقة بالممارسة الميدانية، وضرورة وجود هيئة مستقلة ترصد التحديثات في المعايير المحاسبية الدولية ودمجها في النظام المحاسبي المالي، كما يجب إعادة النظر في النظام المحاسبي المالي بإعداد معايير محلية قابلة للتعديل كلما إستلزم الأمر، كما يعتبر من الأجدر تبني المعيار الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لسهولتها وبساطتها.

14:SARAH CHEHADE . DAVID PROCHÁZKA (2022) :The relationship between IFRS adoption and foreign direct investments in Gulf Cooperation Council countries[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: ما أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في دول مجلس التعاون الخليجي؟ حيث كان الهدف من الدراسة هو البحث في العلاقة بين اعتماد المعايير المحاسبية الدولية وتدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر في عينة من مجلس دول التعاون الخليجي GCC ، اعتمدت الدراسة تحليلا إحصائيا وتم اختيار عينة من دول مجلس التعاون الخليجي ممثلة في الكويت وقطر والإمارات العربية المتحدة والمملكة العربية السعودية لمدة 31 عاما أي من 1990 إلى 2020، حيث هذه الدول مصنفة على أنها اقتصادات ناشئة إلا أن هناك نقصا في التجانس كما يوجد اختلاف في سنة تبني المعايير المحاسبية الدولية، استخدمت الدراسة اختبار لوحة التكامل المشترك للتحقيق في أهمية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والمتغيرات التي تؤثر على تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التجارة والتبادل فقط كان لهما تأثير إيجابي وكبير على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الوافدة إلى الدول محل الدراسة، كما تؤكد الدراسة بأن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والبنية التحتية القوية والجودة التنظيمية ووفرة الموارد الطبيعية قد لا تعزز من تدفقات الاستثمار الأجنبي في

[1]Chehade, Sarah, and David Procházka. "**The relationship between IFRS adoption and foreign direct investments in Gulf Cooperation Council countries**." *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* 46 (4) (2022): 9-26.

البلدان الناشئة، لذا؛ أوصت الدراسة أن تتم دراسة أثر الثقافة والإطار التشريعي للتأكد مما إذا كانت تعمل على تعديل العلاقة بين اعتماد المعايير وتدفق الإستثمار الأجنبي المباشر بما في ذالك التمييز بين الآثار قصيرة وبعيدة المدى

15:Rizgar Abdullah Sabir Jaf (2022) :The Role of International Financial Reporting Standards (IFRS) on Encourage International Investments in the Kurdistan Region-Iraq[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية ما مدى دور اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في تشجيع وزيادة الاستثمار الأجنبي المباشر في كردستان منطقة العراق كوسيلة للمساعدة على الخروج من الأزمة الاقتصادية الحالية في إقليم كوردستان؟ كان تهدف الدراسة إلى إعطاء صورة حقيقية عن واقع وآفاق المعايير المحاسبية الدولية في إقليم كوردستان في ضوء الإصلاحات الاقتصادية التي تم إجراؤها في الفترة الحالية بالإضافة إلى تسليط الضوء على تنمية الاستثمارات الأجنبية، كما تهدف إلى تحديد دور وصلة المعايير المحاسبية الدولية على تشجيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة في إقليم كوردستان، تتمثل أهمية الدراسة في كونها تنبع من حقيقة أن المعايير المحاسبية الدولية هي المنظم والمقرر الأساسي للممارسات المحاسبية في الشركات على نطاق عالمي، وهي أيضا دليل للعمل المحاسبي حيث تسعى لتوفير الأسس والإجراءات التي تعزز فاعلية مهنة المحاسبة في تحقيق الملاءمة والثقة والمصداقية في القوائم المالية، وهذا ما دفع معظم دول العالم للتوجه نحو تطبيقها، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقصائي من خلال توزيع استبيان لعينة مكونة من 90 مستجيبا ممثلين في كل من 35 مدققا خارجيا معتمد جمعية المحاسبين القانونيين في إقليم كوردستان و 35 مستثمرا في شركة و20 أستاذا جامعيا وتمت معالجة بيانات الدراسة باستخدام برنامج SPSS، وتوصلت الدراسة إلى أن الجودة والشفافية الموجودة في المعايير المحاسبية الدولية أمر مهم على تشجيع الاستثمارات الدولية المباشرة لما تمنحه من ثقة للمستثمر، فتعتبر هذه الأخيرة دافعا للاستثمار الأجنبي لأنها تساعد على توليد التقارير المالية الموحدة التي تسمح بإزالة الحواجز بين البلدان التي نفذت بالكامل المعايير المحاسبية، تؤكد الدراسة أنه على الرغم من الصعوبات والتكاليف العديدة المرتبطة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلا أن هناك العديد من المزايا التي تحفز على تطبيقها وخاصة في إقليم كوردستان، كما أن على جميع الدول النامية تحسين مناخ الاستثمار لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر فهو الأمر الأهم الذي يركز عليه عند دراسة جدوى الإستثمار في بلد معين، كما أن لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقليم كوردستان أهمية قصوى في جذب المستثمر الأجنبي من أجل تنمية المنطقة خاصة وما شهدته من تدهور إقتصادي ومالي وتنعكس على تدهور الإقتصاد، فتطبيق المعايير عامل مهم لجذب المستثمر الاجنبي من أجل تحسين الحياة الإقتصادية بالمنطقة والوضع المالي والإقتصادي الحالي بإقليم كوردستان، لذالك أوصت الدراسة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقليم كوردستان لتمكين الشركات المحلية من الإندماج مع الشركات الأجنبية والتعاملات الدولية بسبب رفع القيود على حركة الإستثمار، كما أن حاجة المحاسبين والمراجعين المحليين لاعتماد التدريب وندوات يكون الغرض منها تدريبهم على متطلبات المعايير المحاسبية الدولية الذي يساعد في إستقطاب الإستثمار الأجنبي المباشر للإقليم، كما يجب التركيز على إظهار الفوائد الإقتصادية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمزايا التي تحققها سواءا شركات أو بنوك، كما يجب تشجيع الباحثين على إجراء دراسات حديثة

[1]Sabir, Rizgar Abdullah. "**the The Role of International Financial Reporting Standards (IFRS) to Encourage International Investments in the Kurdistan Region–Iraq: An applied study on a sample of banks listed in the Iraqi Stock Exchange**." *Academic Journal of Nawroz University* 11.1 (2022): 30-46.

لإظهار تأثير الإستثمار الأجنبي بشأن البطالة والفقر ومستوى الرفاه في الإقليم لمعرفة المزيد من مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فضلا عن دورها بشأن الأزمات المالية.

16:Andrzej Cie´slik. Sarhad Hamza (2022) :Inward FDI, IFRS Adoption and Institutional Quality: Insights from the MENA Countries[1]

كانت إشكالية الدراسة تتمحور حول: هل يؤثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر إلى بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا؟ حيث كان هدف الدراسة هو التحقيق في العواقب الاقتصادية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية على الاستثمار الأجنبي المباشر الداخلي في بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا والمتمثلة في 22 دولة خلال الفترة من 1996 إلى 2019، استخدمت الدراسة نموذجا انتقائيا معروفا باسم نموذج الملكية OLIو PPML الذي يوفر إطارا مناسبا لفهم تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر والمتفق عليه في الأدبيات، توصلت الدراسة إلى أن الاستثمار الأجنبي المباشر الوافد إلى بلدان الشرق الوسط وشمال إفريقيا له ارتباط إيجابي قوي باعتماد المعايير المحاسبية الدولية، وعندما نفرق بين دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا تظهر النتائج علاقة قوية بين الاستثمار الأجنبي وتطبيق المعايير في دول شمال إفريقيا، وهذا لأن دول شمال إفريقيا هم شركاء تجاريون مهمون لأوروبا ومن ثم فإن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يقلل بشكل كبير من الحواجز التجارية للشركات المتعددة الجنسيات التي تتخذ من الاتحاد الأوروبي مقرا لها، لذا؛ يتيح الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية في الوقت نفسه فرصا للشركات متعددة الجنسيات من الدول الشريكة من الاتحاد الأوروبي للاستثمار في شمال إفريقيا دون زيادة التكاليف الإضافية لتقارير البيانات المالية، هذا الاستنتاج مهم للاعتقاد بأن قواعد IFRS ضرورية لجذب المستثمرين الأجانب إلى شمال إفريقيا، كما تؤكد الدراسة أن الجودة المؤسسية المتمثلة في فاعلية الحكومة تؤثر إيجابا على تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر في بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، كما توصي الدراسة أنه على صانعي السياسات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا باتخاذ قرارات سياسية بشأن تمديد التطبيق الحالي للمعايير المحاسبية الدولية بطريقة من شأنها أن تكون محركي إظافيا للإستثمار الأجنبي المباشر، كما تقترح على صانعي السياسات تحسين فاعلية الحكومة وتقليل مستوى الفساد، كما يحتاج صانعو السيسات في البلدان المذكورة إلى استمرار العمل على تحسين عوامل الجودة المؤسسية مثل الإستقرار السياسي والسيطرة على الفساد وفعالية الحكومة، كما يجب تحسين المناخ الإقتصادي العام للمستثمرين الأجانب من خلال تقليل العبء البيروقراطي وحواجز الإستثمار الخارجي، من جانب آخر يجب على الدراسات البحثية أن تركز في المستقبل على الأدلة الإظافية للعواقب الإقتصادية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية من خلال التحقيق في البيانات على مستوى الشركة نظرا لأن الدراسة الحالية إعتمدت على البيانات على مستوى الدولة بدلا من البيانات الفردية على مستوى الشركة.

الفرع الثالث: دراسات أخرى

نتطرف في هذا الفرع إلى بعض الدراسات لها علاقة بتأثير المعايير المحاسبية الدولية على بعض الجوانب الإقتصادية الأخرى

[1]Cieślik, Andrzej, and Sarhad Hamza. "**Inward FDI**, **IFRS adoption and institutional quality**: **Insights from the MENA countries**." *International Journal of Financial Studies* 10.3 (2022): 47.

17:Manh Dung TRAN and others (2020):Determinants Influencing the Conversion of Financial Statements The Case of Multinational Firms in Vietnam[1]

إنطلقت هاته الدراسة من إشكالية: ما أثر تحويل البيانات المالية للمعايير المحاسبية المحلية إلى المعاير المحاسبية الدولية في الشركات المتعددة الجنسيات في سياق البلدان الناشئة مثل الفيتنام؟ حيث يهدف البحث إلى التحقيق في مستويات تأثير المحددات على تحويل البيانات المالية من المعايير المحاسبية الفيتنامية إلى المعايير المحاسبية الدولية في الشركات المتعددة الجنسيات في الفيتنام، تم الإعتماد على المنهج الإستقصائي بالاعتماد على الاستبيان لعينة من المحاسبين في الشركات متعددة الجنسيات الذين يمارسون العمليات المحاسبية في 11 مقاطعة، حيث بلغ عدد الإستبيانات الصالحة للدارسة 170 استبيانا، وتوصلت الدراسة إلى ان العامل الإقتصادي والسياسي والقانوني والثقافي وشروط التنفيذ لها علاقة إيجابية مع تحويل البيانات المالية من المعايير المحاسبية المحلية للمعايير المحاسبية الدولية، وعلى وجه الخصوص العامل الإقتصادي هو الأقوى، حيث إن البلدان التي طبقت المعايير زاد تدفق الاستثمار الاجنبي لديها كما زاد تكامل الاسواق المالية الدولية عن ذي قبل، مما سيجعلها تقلل تكلفة تحويل البيانات المالية من المعايير المحلية للدولية وتجعلها اكثر ملاءمة لإدراج الأسهم في سوق الأوراق المالية الإقليمية والدولية عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن الوضع الإقتصادي الفيتنامي يغلب عليه التبعية للدولة كما أن السوق المالي لا يزال ناشئا وبالتالي لم يجتذب العديد من المستثمرين الأجانب، كما أن المستثمرين الفيتناميين لايعتمدون على المعلومات المالية عند إتخاذ القرار، كما أن التنمية والتنوع الإقتصادي ونظام العرض المالي الفيتنامي يتعارض مع الممارسات الدولية والاقتصاد الموجه نحو السوق وخصوصيات سياسة الإدارة الإقتصادية والتغيرات التدريجية في التنمية والإقتصاد وهذا ماينعكس على النظام المحاسبي، كما أن المحاسبين يقدمون معلومات وفقا لتطور الإقتصاد وهذا يؤثر على تحويل البيانات المالية للمعايير المحاسبية الدولية، كما أنه لاتزال الثقافة الوطنية مؤثرة على حوكمة الشركات بين البلدان عندما تستخدم الشركات المعايير المحاسبية الدولية، كما أن العامل القانوني مؤثر فنجد أن النظام المحاسبي الفيتنامي متأثر بشدة بالنظام القانوني الفرنسي بسبب أن الفيتنام كانت مستعمرة فرنسية سابقا لذا؛ نجده مقيدا بالأحكام القانونية، وقدمت الدراسة بعض التوصيات أنه على دولة الفيتنام التغلب على العقبات البيئية التي تحول دون تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلى أقصى حد ممكن وذالك بانشاء إقتصاد سوق حقيقي وزيادة تعزيز الإقتصاد الخاص، وكذا ضرورة تكييف المعايير المحاسبية الدولية بما يتوافق مع خصوصية الواقع الفيتنامي، وضرورة تطوير أنظمة تنظيمية مناسبة للتغلب على مشكلات الثقافة الوطنية، من جانب آخر يجب على الباحثين دراسة أثر تطبيق المعايير المحاسبية على الشركات الفيتنامية وعلى المناهج الدراسية.

[1]TRAN, Manh Dung, et al. "**Determinants influencing the conversion of financial statements: the case of multinational firms in Vietnam**." *Journal of Asian Finance, Economics and Business* 7.3 (2020): 17-27.

18:Trang Thu TAand others (2021):Factors Affecting the Adoption of IFRS: The Case of Listed Companies on Ho Chi Minh Stock Exchange[1]

كانت تبحث هذه الدراسة في العوامل الرئيسية التي تؤثر على الشركات المدرجة في بورصة HOSE على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، اعتمد الباحثون على المنهج الكمي حيث كانت الإحصاءات التي تميت معالجتها في هذه الدراسة 379 بيانا للشركات المدرجة تم إصداره سنة 2018، توصلت الدراسة إلى أن حجم الشركة يؤثر بشكل إيجابي على اعتمادها للمعايير المحاسبية الدولية فكلما زاد حجمها زادت احتمالية التبني، كما أن جودة التدقيق لها تأثير إيجابي وأكثر أهمية على اعتماد الشركات المدرجة للمعايير المحاسبية الدولية، حيث إن الشركات التي لديها شركات تدقيق BIG4 تميل إلى إظهار فرصة أكبر لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية من غيرها التي لا تعتمد على BIG4 في عملية التدقيق، كما أن الاستثمار الأجنبي يؤثر إيجاب على الشركات المدرجة لاعتماد المعايير نتيجة طلب المستثمرين الأجانب دائما الاعتماد على المعايير المحاسبية طلبا للشفافية وقابلية المقارنة، كما أن الشركات المالية مثل البنوك وشركات التأمين تميل لاعتماد المعايير لضمان شفافية الخدمة، لذلك تقدم الدراسة بعض التوصيات للشركات لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أهمها اختيار شركات تدقيق ذات سمعة طيبة وكذا تدريب موظفيها وتعيين محاسبين لديهم الكفاءة في المعايير المحاسبية الدولية، كما يجب أن تتبنى الشركات عمليا المعايير المحاسبية الدولية باتباع تعليمات الوزارة في إدراك اعتبار الفوائد طويلة الأجل بدلا من الخوف من النفقات قصيرة الأجل، كما يجب على وزارة المالية باعتبارها المسئولة على صانعي السياسات إعطاء تعليمات حول خارطة الطريق لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية بشرط التغييرات في البيئة الثقافية والاقتصادية والحصول على الملاحظات من الشركات لمراجعة وتحديث عملية التبني.

19:Imene MELLAL. Mounira OUARAS (2022) :EVOLUTION DU MODELE COMPTABLE EN ALGERIE UNE QUETE DE CONVERGENCE AUX NORMES INTERNATIONALES DANS UN CONTEXTE DE REFORMES ECONOMIQUES[2]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: كيف جعلت التحولات الاقتصادية المحاسبة تتطور في الجزائر؟ حيث كان هدف الدراسة هو وصف وشرح التحولات التي مرت بها المحاسبة لتحديد موقفها ودورها كآلية لحوكمة الشركات في ظل الاضطراب السياسي والاقتصادي والاجتماعي الواسع الذي أطلق عليه الانتقال إلى اقتصاد السوق، بعد وصف لعملية التقارب مع المعايير المحاسبية في الجزائر تستند الدراسة إلى النظرية المؤسسية وظاهرة التماثل لتحليلها وشرحها، حيث عرجت الدراسة على المراحل الإقتصادية التي مرت بها الجزائر وتكييفها مع الإطار المحاسبي، قامت الدراسة بشرح تفصيلي للمحطات الاقتصادية للاقتصاد الجزائري وتبيان دور المحاسبة في ذلك المنهج الاقتصادي وهيكلة الشركات حينها، ثم عرجت على بوادر التحول الاقتصادي لاقتصاد السوق نظرا للاختلالات التي عانى منها الاقتصاد الجزائري في ظل الاقتصاد المخطط كما بينت أثر أزمة 1986 انخفاض أسعار النفط على

[1]TA, Trang Thu, et al. "**Factors affecting the adoption of IFRS**: **the case of listed companies on Ho Chi Minh Stock Exchange**." *The Journal of Asian Finance, Economics and Business (JAFEB)* 8.2 (2021): 873-882.

[2]Mellal, Imene, and Mounira Ouaras. "**Evolution du modèle comptable en Algérie**: **une quête de convergence aux normes internationales dans un contexte de réformes économiques**." *La Revue des Sciences Commerciales* 21.2 (2023): 101-119.

تحول المشهد الاقتصادي، حيث إن الإصلاحات المعتمدة من قبل الوزارة حينها مهدت الطريق للإصلاح المحاسبي، اعتبرت الدراسة أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر كان قرارا سياسيا وهو جزء من منطق التنسيق المحاسبي الدولي إلا أنه يعتبر مصدر قلق للبحث عن الشرعية بمستوياتها الثلاثة (المعياري، القسري، المحاكاة)، وتوصلت الدراسة إلى أن السلطات العامة الجزائرية قد امتثلت لمتطلبات المرجعية الدولية في مواجهة الضغوط الدولية والموقف الذي تشغله المعايير المحاسبية الدولية لا سيما حقيقة أنها معترف بها من قبل القوى الاقتصادية الكبرى على نطاق عالمي، هذا الاعتراف يعني أنه بالفعل تم التحقق من صحتها اجتماعيا ويتم إستخدامها كحجة قوية لتبرير التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية الذي يعتبر تجنبها أمر مستحيل، إلا أنه تغيير مفاجئ ومفروض تكون له تبعات على البيئة التي يطبق فيها، كما أن المعايير المحاسبية الدولية هي معايير متطورة تهدف إلى إنتاج معلومات موجهة لاحتياجات الأسواق المالية، إلا أن السوق المالي في الجزائر ليس متطورا والنسيج المؤسساتي يغلب عليه الشركات الصغيرة والمتوسطة والعائلية ونظام ضريبي مقيد، لذا؛ توصي الداراسة أنه على الدول النامية إنشاء أنظمة محاسبية تأخذ في الإعتبار بيئاتها الإقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية.

المطلب الثاني: العامل القانوني

20:NAOMIS .SODERSTROM .KEVIN JIALIN SUN(2007):IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية ما أثر التغيير في أنظمة المحاسبة على بيئة المعلومات لشركات الاتحاد الأوروبي؟ وهذا نظر لأن الأنظمة المحاسبية الدولية توفر بيئة مثيرة للاهتمام لدراسة العواقب الاقتصادية للتقارير المالية، لذلك قد يوفر انتقال الاتحاد الأوروبي إلى المعايير الدولية للتقارير المالية رؤى جديدة حيث تتبنى الشركات من أنظمة قانونية ومحاسبية مختلفة معيارا محاسبيا واحدا في نفس الوقت، فهدف النموذج المحاسبي للشركات في المملكة المتحدة هو توفير معلومات مفيدة للمساهمين بينما يركز النموذج الألماني على أصحاب الديون فالمملكة المتحدة وألمانيا يمثلان طرفي نقيض من أنظمة محاسبية في أوروبا الموجودة في وقت الدراسة، اعتمدت الدراسة استعراضا لنتائج تغيير المعايير المحاسبية وتناقش محددات جودة المحاسبة بعد اعتماد المعايير وتجادل بأن جودة المحاسبة بعد اعتماد المعايير الدولية لتقارير المالية متوقفة على: جودة المعايير، النظام القانوني للبلد، حوافز إعداد التقارير المالية، ويؤكد أن النظام القانوني للبلد يؤثر بشكل غير مباشر على جودة المحاسبة، كما تؤكد بأن التحسينات المستقبلية في جودة المحاسبة ستعتمد إلى حد كبير على التغيرات في النظام القانوني للبلد كما يعتبر تغيير البنية التحتية للبلد أمرا صعبا جدا لذلك توصي بأن تكون معالجة حوافز إعداد التقارير المالية أقل الوسائل تكلفة لتحقيق أي تحسينات أخرى في جودة المحاسبة

21:PETER F. POPEa. and STUART J. MCLEAY (2011) :The European IFRS experiment: objectives, research challenges and some early evidenc[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: كيف يختلف الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية داخل الاتحاد الأوروبي؟ وما هي العوامل التي تفسر هذا الاختلاف؟ كانت تهدف الدراسة إلى إنتاج تقييم علمي يحدد ويعزز فهم تأثير التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية على

[1]Pope, Peter F., and Stuart J. McLeay. "**The European IFRS experiment**: **Objectives**, **research challenges and some early evidence**." *Accounting and business research* 41.3 (2011): 233-266.

أبعاد جودة المحاسبة، من خلال كيفية تغيير جودة المحاسبة بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وهل هذا التغيير مرتبط بعوامل قانونية أو مؤسسية على مستوى الدولة، حيث ركز على الفهم أعمق في هذه العلاقات بناء على البيانات الأشرفية التي تسهم في فهم نجاح أو فشل تجربة المعايير المحاسبية الدولية، يقر الباحث بأن أهمية البحث تنبع من كونها أن البحوث التجريبية القائمة على الخبرة الفعلية لسوق رأس المال في استخدام البيانات المالية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية في تقييم تأثير تغيير النظام المحاسبي على جودة التقارير المالية وعلى نتائج السوق، كما يقدم رؤى مفيدة في تقييم النجاحات والفشل والتكاليف والفوائد المترتبة على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، اعتمدت الدراسة على منهج البحث النوعي المتمثل في تحليل الأرشيف من أجل تقديم رؤى مفيدة ومهمة حول آراء المستخدمين والمعدين حول تجربة المعايير المحاسبية الدولية، وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لا يؤدي إلى تحسينات تلقائية في جودة المحاسبة، إذ تؤكد النتائج أن الجودة المحاسبية قبل وبعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية مرتبطة بالمحددات المهمة لجودة المحاسبة والمتمثلة في الحوافز والقيود التي تواجه معدي القوائم المالية، ويؤكد أن المعايير المحاسبية الدولية لم تكن الدواء الشافي الذي كان يأمله واضعي السياسات المحاسبية، وتوصي الدراسة بأنه يجب أن يوجه البحث المستقبلي بشكل أكبر في أهمية الحوافز والقيود على مستوى الشركات مثل آليات حوكمة الشركات وكيفية تفاعلها مع خصائص أنظمة إعداد التقارير المالية المتاحة لأنه قد لأتكون متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح للمعايير المحاسبية الدولية مثالية (مناسبة) لجميع الشركات وجميع مجموعات أصحاب المصالح في جميع البلدان، كما يجب أن يأخذ صانعو السياسات المهتمون بتحسين بيئة المعلومات في الأسواق المالية في الاتحاد الأوروبي وأماكن أخرى مثل هذه الرؤى والنتائج بعين الإعتبار.

22:Gary Kleinman . Betsy Beixin Lin · Rebecca Bloch (2019) :Accounting Enforcement in a National Context: An International Study[1]

تهدف هذه الدراسة من التحقق ما إذا كانت الخصائص الوطنية للثقافة والدين وانقسام النخب السياسية وطبيعة النظام القانوني مرتبطا بقوة تطبيق المحاسبة في الاتحاد الأوروبي وتنظيمها، كما تهدف إلى إثبات أن الخصائص الوطنية تؤثر على جهود إنفاذ المحاسبة عبر الدول، وكذلك محاولة لفهم أفضل لما إذا كانت المعايير الوطنية يمكن أن توفر رابطا في إمكانية المقارنة عبر الدول التي يبحث عنها مؤيدو المعايير من خلال التركيز على التباين في الإنفاذ الفعلي عبر الدول بدلا من التركيز على المعايير نفسه، وهل ما إذا كان من المعقول توقع تطبيقا مماثلا للمعايير في كل الدول، اعتمدت الدراسة على عينة مكونة من 42 دولة وباستخدام مؤشر الإنفاذ المحاسبي الذي أنشأه Brown et al 2014 الذي يقيس جهود تطبيق المحاسبة باستخدام عينة دولية، وتوصلت الدراسة إلى أن الخصائص الوطنية لها أهمية في التأثير على جهود تأثير المحاسبة في الدول ولا بد من فهم هذا السياق خاصة في ظل الاتجاهات الحديثة للعولمة، لأن الدول لها تاريخ طويل يحتوي على أحداث مهمة تستمر في تشكيل الطريقة التي ينظر بها إلى التنظيم المحاسبي في الوقت الحالي، حيث توصي الدراسة بأنه يجب استكشاف العوامل والأحداث التاريخية التي تؤثر على التنظيم المبنية على أحداث سابقة في تاريخ الدولة من شأن تحليل النوع المعتمد على المسار المحاسبي الذي تعكس وجودا أو عدم وجود نفس العناصر الأساسية التي تعزز التزاما أكبر أو أقل بالدوافع المعيارية لتنظيم المحاسبة، كما يجب فهم أكثر لكيفية ظهور الضغوط

[1]Kleinman, Gary, Betsy Beixin Lin, and Rebecca Bloch. "**Accounting enforcement in a national context: an international study**." *International Journal of Disclosure and Governance* 16 (2019): 47-67.

على التماثل التنظيمي للمحاسبة بنسب العولمة وكيفية تفاعل هذه الضغوط مع الخصائص الوطنية الحالية، كما أن الفساد المتفشي والقوى الاقتصادية الموجودة داخل الدول يكون لها مصالح في تعزيز تطبيق نظام محاسبي معين، لذلك يجب أن تأخذ الخصائص الوطنية في الاعتبار عند النظر في تأثير المعايير المحاسبية عند المقارنة المحاسبية بين الدول.

23:Ophias Kurauone and others (2020) :The effects of International Financial Reporting Standards, auditing and legal enforcement on tax evasion: Evidence from 37 African countries[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية : ما تأثير اعتماد التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (والحكومة القانونية) على التهرب والامتثال الضريبي في الدول الإفريقية؟، وتكتسي هذه الدراسة أهميتها من أن ظهور المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى التقارب حول مجموعة واحدة من القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى مجموعة واحدة لا بأس بها من الأرقام المحاسبية المالية للأغراض الضريبية، ومع ذلك فإن الأصل القانوني والمتغيرات الثقافية والدين تكون مرتبطة بشكل مباشر بالإنفاذ القانوني، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على تقسيم 37 دولة إفريقية إلى أربع مجموعات دول تبنت المعايير الدولية مبكرا ودول متأخرة ودول لها إنفاذ قانوني قوي ودول لها إنفاذ قانوني ضعيف وذلك من فترة 2008_2017 معتمدا على تقارير البنك الدولي وصندوق النقد الدولي والمنتدى الاقتصادي العالمي ومؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتم اعتماد الأصل القانوني الذي يهيمن عليه القانونان البريطاني والفرنسي في المستعمرات الإفريقية باعتبارهما أثرا على الأنظمة المحاسبية في إفريقيا، وهذا له تأثير على الإنفاذ القانوني الذي ينعكس على التهرب والامتثال الضريبي واعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن هيمنة الأصل القانوني بين القانون العام البريطاني والقانون المدني الفرنسي أمر بالغ الأهمية في اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتنفيذها لدى المستعمرات الفرنسية فإن تطبيق المعايير بطيء وغير فعال كما يؤكد الباحثون أن للثقافة الإسلامية القائمة على الدين ترفض تطبيق بعض المعايير مثل IFRS9 و IFRS15 والمعايير المحاسبي الدولي 23 الاقتراضات ما يزيد من فرصة إضعاف أحد أهداف المعايير المحاسبية الدولية لتحسين جودة التقارير المالية، كما أن هناك دولا تبنت المعايير بشكل كامل منذ عقدين من الزمن إلى أن التهرب الضريبي قوي ولم يتحسن نتيجة الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية وهذا راجع إلى ضعف إنفاذ القانون وكذا ارتفاع مستوى الفساد السياسي، بينما على النقيض الدول التي لديها إنفاذ قانوني قوي وقواعد جيدة لإعداد التقارير عزز الامتثال الضريبي وكذ العدد الكبير من المحاسبين تكون أقل فسادا من الدول الاخرى، لذالك توصي الدراسة أن على الدول الإفريقية بناء البنية التحتية للمعايير المحاسبية الدولية لزيادة فرصة الإمتثال لها ومن المرجح أن يقلل هذا من التدفقات المالية غير المشروعة من خلال تحويل الضرائب وغيرها من الأنشطة غير القانونية، كما أن تحسن الإنفاذ القانوني يمكن أن يعزز فرصة تحسين تحصيل الإيرادات المخصصة للتنمية الإقتصادية والإجتماعية والبنية التحتية للبلاد.

[1]Kurauone, Ophias, et al. "**The effects of International Financial Reporting Standards, auditing and legal enforcement on tax evasion: Evidence from 37 African countries**." *Global Finance Journal* 49 (2021): 100561.

24:Charles Agyeman (2020) :The Development of Accounting in Africa in the Era of International Financial Reporting Standards[1]

انطلقت إشكالية هاته الدراسة من التحقق فيما إذا كانت الاختلافات الدولية في التقارير المالية من المرجح أن تستمر على الرغم من اعتماد المعايير المحاسبية في إفريقيا؟ هدف هذه الدراسة كما صرح الباحث هو إستجاة لدعوة NOBES المتمثلة في المزيد من التحقق في الاختلافات المنهجية الموجودة في خيارات سياسات المعايير المحاسبية الدولية في كبرى الشركات التي طبقت المعايير في إفريقيا، كما تهدف الدراسة أيضا إلى اختبار فرضية Elad لتصنيف النظم المحاسبية في إفريقيا، وهذا باستخدام بيانات من خيارات سياسة هذه الشركات المدرجة وكلتا الدراستين من قبل ELAD و NOBES استندا إلى الأنظمة المحاسبية المحاسبية في القانون المدني ودول القانون العام، اعتمدت الدراسة على المنهج الكيفي وذلك بالقيام بتحليل خيارات السياسة المحاسبية للشركات الكبيرة المدرجة في إفريقيا ل 214 شركة مدرجة ل 9 دول في غرب ووسط إفريقيا، وعلى المنهج النوعي وذلك بالقيام بمقابلات هاتفية مع المحاسبين في دولة غانا، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن هناك اختلافات منهجية في الاختيار من خيارات IFRS بين الشركات العاملة في القانون المدني والقانون العام في إفريقيا وأن القواعد المحاسبية السابقة قبل المعايير المحاسبية الدولية تؤثر على خيارات سياسات المعايير من قبل الشركات المدرجة في إفريقيا، كما توصل الباحث من خلال المقابلات أن المحدد الرئيسي الذي أثر على دولة غانا لتبني المعايير المحاسبية الدولية كان الضغط المؤسسي المعياري بدلا من الضغط القسري من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، كما تتوقع الدراسة أن استخدام المعايير المحاسبية قد يكون موجودا على نطاق واسع في العالم في الاسم فقط ولكن في الواقع تستمر في التأثر بشدة بالميولات القانونية، لذلك هناك احتمال أن الإختلافات في الخيارات المالية عند إعداد التقارير ستستمر لأن المعايير المحاسبية الدولية لها أسسها المشتركة التي قد لاتكون مناسبة لاحتياجات مدرسة القانون المدني، كما أوصت الدراسة بالمزيد من البحث في الإختلافات في تطبيق المعايير المحاسبية في بلدان القانون المدني، كما يجب دراسة جاهزية المؤسسات التي تهدف إلى تطبيق المعايير الجديدة بشكل متقن لهاته الدول.

25:Yeni Januarsi (2022):Legal and Extra-Legal Determinants of Accounting Comparability in ASEAN Countries[2]

كانت تدور إشكالية هاته الدراسة في ما إذا كانت المعلومات المحاسبية للشركة مرتبطة بالعوامل البيئة القانونية وغير القانونية والعوامل البيئة المؤسسية ذات الصلة تحدد قابلية المقارنة المحاسبية في دول الآسيان؟

كان هدف الدراسة هو محاولة تحديد العوامل القانونية وغير القانونية التي تؤثر على المقارنة المحاسبية بدلا من التركيز على تأثير المعايير المحاسبية الدولية على نفس الخاصية، تم القيام بفحص (اختبار) 4776 ملاحظة في الفترة من 2014 إلى 2017 ل 5 دول (أندونسيا وماليزيا وسنغافورة والفلبين وتايلاندا) تم القيام بجمع البيانات المالية من قاعدة بيانات TheOSIRIS، وتم تقسيم العينة إلى مجموعتين: الأولى من 2014_2015 والثانية من 2016_2017 وسبب التقسيم لهاتين الفترتين أنه في سنة

[1]Agyeman, C. **The Development of Accounting in Africa in the Era of International Financial Reporting Standards**. Diss. University of Westminster, 2020.

[2]Januarsi, Yeni. "**Legal and Extra-Legal Determinants of Accounting Comparability in ASEAN Countries**." (2022): 55-73.

2015 تم إطلاق المجموعة الإقتصادية لرابطة أمم جنوب شرق آسيا ويشار إليها بـAEC، التي تعزز آثار العوامل القانونية وغير القانونية ومن المتوقع أن يكون لها تأثير على المقارنة المحاسبية بشكل أكثر وضوح في فترة مابعد AEC لذالك تم التقسيم وفق الفترة الزمنية لقياس قابلية المقارنة كما أن نمو الشركة وصورة بلد القانون العام يعززان جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل القانونية مثل حماية المستثمر ومعايير المراجعة تساهم في زيادة القابيلة، وهذا من أجل حماية المستثمرين تكون ظغوطا على الشركات لتكشف معلومات مالية كافية لاتخاذ القرارات كما يتطلب إنفاذ المعايير أن تمتثل الشركات لنفس مجموعة المعايير مما يضمن التمثيل المتسق للمعلومات المحاسبية، كما أن العوامل الغير قانونية مهمة وعلى وجه الخصوص الإمتثال للقوانين الضريبية من خلال تطبيق سلطة الضرائب يظغط على الشركات للإفصاح عن الأرباح بطريقة مناسبة من الناحية القانونية، مما يؤدي إلى إمكانية مقارنة محاسبية أفضل بالنسبة للشركات التي تحظى باهتمام أكبر في الأسواق، وتشير نتائج المتغيرات القانونية وغير القانونية في فترة مابعد AEC إلى نتائج أكبر من تلك الموجودة قبلها، وتوصي الدراسة أن على الدول الناشة أن تسعى إلى تحسين بيئة أعمالها لجذب الإستثمارات الأجنبية وتعزيز حرية التجارة الخارجية، كما أن على الحكومات تعزيز البنية التحتية القانونية والمؤسسية مثل حماية المستثمر والبيئة غير القانونية مثل الإمتثال للقانون والإنفاذ بهدف تحسين مقارنة المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني: دراسات متعلقة بالعامل الثقافي والمهني

سنقوم في هذا المبحث بعرض الدراسات العربية والأجنبية السابقة، من خلال إلقاء نظرة تحليلية حول الدراسات السابقة المتناولة لموضوع الدراسة، منها دراسات أجريت في البيئة الوطنية وأخرى في البيئة العربية والأجنبية، حيث سيتم ترتيبها من الأقدم إلى الأحدث، وقسم هذا المبحث إلى مطلبي المطلب الأول يتناول دراسات متعلقة بالعامل الثقافي والمطلب الثاني دراسات متعلقة بالعامل المهني.

المطلب الأول: العامل الثقافي

26:Besma Chouchane (2010) :Pertinence des normes comptables IAS/ IFRS au contexte culturel tunisien[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: هل يناسب النظام المحاسبي الجديد المستوحى من المعايير الدولية السياق الثقافي التونسي؟ اعتمدت الدراسة على نموذج هوفستد وجاري 1988 لدراسة العلاقة الموجودة بين القيم الثقافية والقيم المحاسبية، كما تم شرح تطور القيم الثقافية بعد تأثيرات القيم المحاسبية، وتم تصنيف تونس من خلال الباحث في هاته الدراسة ضمن نتائج الدول العربية التي قام بها هوفستد في بحثه لأنه لم يخصص الدولة محل الدراسة في ذلك العمل ولأنها الأقرب ثقافيا، واعتمد الباحث على المقابلات لأنها من وجهة نظره الأنسب لفهم التنفيذ الملموس للإصلاح المحاسبي في تونس وذلك بالقيام بـ23 مقابلة أجريت مع محاسبين وأعضاء هيئة التدريس، وتوصلت الدراسة إلى أن الثقافة المحاسبية التونسية تشهد مستوى متدنيا من الاحتراف وتفضيل للرقابة القانونية كما أن مستوى التوحيد والتحفظ والسرية مرتفع جدا في العمل المحاسبي، لذلك فإن القيم المحاسبية تختلف عن تلك الخاصة بخصائص نظام المحاسبة المستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير لمالية، فالنظام المحاسبي التونسي لا علاقة له بالثقافة المحاسبية التونسية ويعتبر هذا قيدا أمام تطبيق النظام المحاسبي، كما شهد الباحث من خلال نتائجه أن للنظام الجديد تغييرا طفيفا على الفكر المحاسبي وتغيير طفيف لأن الثقافة السابقة مدتها 30 سنة ويصعب محوها، لذلك يقدم الباحث توصيات أهمها أن تأخذ ثقافة البلد في الاعتبار عند اختيار نظام محاسبي لأن الدول النامية ليس لديها نفس المقومات الموجودة في البلدان المتقدمة والتي تهدف إلى المعايير الدولية، وكذلك ضرورة توفيق القواعد الضريبية مع السياسات المحاسبية وأخذ نتائج الدراسة العلمية المتعلقة بالنظام المحاسبي في الاعتبار عند إجراء عملية تحديث للنظام.

27:David R. Borker (2013): Accounting And Cultural Values: IFRS In 3G Economies[2]

انطلقت الدراسة بهدف تقييم التأثير الذي قد يكون للسمات الثقافية المحددة لشبكات الجيل الثالث (شركات الدول النامية) الفردية في نجاحهم على المدى الطويل في تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على مؤشرات الأبعاد الثقافية المنسوبة للدول محل الدراسة باستخدام أبعاد القيم الثقافية التي طورها هوفستد 1980 وكذا أبعاد قيم

[1]Chouchane, Besma. "**Pertinence des normes comptables IAS/IFRS au contexte culturel tunisien**." *La Revue des Sciences de Gestion* 5 (2010): 129-140.

[2]Borker, David R. "**Accounting and cultural values: IFRS in 3G economies**." *International Business & Economics Research Journal (IBER)* 12.6 (2013): 671-686.

الثقافة المحاسبة المشتقة منها التي أنشأها جراي 1988، وذلك بإنشاء ملفات شخصية للدول محل الدراسة وهي 11 دولة بناء على مؤشر GeneratorGrowthGlobalأو G3وهذا بناء على ستة محركات نمو محددة ومقارنتها مع بعضها، وبالملف الشخصي المستقل المقترح للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

وتوصلت الدراسة إلى أن 5 من أصل 11 دولة تحتوي على قيم محاسبية ثقافية بعيدة جدا عن ملف تعريف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فالبلدان ذات القيم المحاسبية الثقافية البعيدة عن ملف تعريف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يكون لديها المزيد للتغلب عليه لاعتماد المعايير الدولية والاستمرار في التطور معها، نظرا لطبيعة المعايير المتسمة بالمرونة والديناميكية للتكيف مع التغيرات في طبيعة المعاملات التجارية بمرور الوقت لذلك فإن دول العالم الثالث لديها تحديات ثقافية محددة يجب التغلب عليها، وأوصت الدراسة أن على الدول التي لديها ملف تعريف بعيد عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية أنه من المفيد استخدام مجموعة متنوعة من إستراتيجيات التحسن لاعتماد القيم المحاسبية الداعمة للمعايير والمحافظة عليها، وذلك بإنشاء برامج تعليمية وتدريبية مهنية حساسة ثقافيا وكذا تقديم برامج ترقية تركز على الثقافة لمحترفي المحاسبة الحاليين، كما يجب تمكين هيئات وضع المعايير والأنظمة الوطنية لدمج قيم الاحتراف والمرونة والتفاؤل والشفافية في أنشطتهم المهنية وتحديد أطر زمنية ومواعيد نهائية للانتقال إلى المعايير الدولية وهذا من أجل السماح للثقافة المحاسبية المحلية بمواكبة الإصلاحات الجديدة للمعايير كما يجب إنشاء برنامج شامل لإدارة التغيير لمحترفي المحاسبة والشركات والحكومة.

28:**Meredith Young (2013):Cultural Influences on Accounting and Its Practices**[1]

إنطلقت هذه الدراسة من إشكالية هل هناك إمكانية فعلا لتنسيق المحاسبة من خلال المعايير المحاسبية الدولية؟ كما تناقش هاته الأطروحة الجوانب الثقافية المختلفة التي أثرت في المحاسبة واعتمدت على دراسة هوفستد 1980 ودراسة جراي 1988 حول الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية التي ساهمت في المحاسبة، كما تطرقت إلى موضوع البعد الديني وتأثيره على الممارسات المحاسبية وتأثير كل هذه الإختلافات الثقافية على التقارب الدولي للمعايير المحاسبية، وتطرقت الدراسة إلى تفصيل القيم الثقافية والأبعاد المحاسبية لهوفستد وجراي وتبيان تأثير ذالك على الممارسات المحاسبية مع إعطاء أمثلة على كل من دولة الصين واليابان وألمانيا ، كما تطرقت الدراسة إلى أن تأثير البعد الأخلاقي على الممارسات المحاسبية وأثر المرجعية الدينية باعتبارها أحد مكونات البعد الثقافي وتبيان أثر الديانة النصرانية والإسلامية في بناء مجموعة من القناعات التي تؤثر على الممارسات المحاسبية،

وتوصلت الدراسة إلى أن التأثير الكبير للثقافة على المحاسبة واضح في كل شيء من القيم القافية إلى القيم التنظيمية إلى الدين، ولايمكن التوفيق بين هذه الإختلافات بسهولة من خلال التقارب الدولي للمعايير المحاسبية مطبقة على الجميع، كما أن الثقافة تبدأ داخليا فمن الصعب وربما المستحيل على القواعد الخارجية تغير القيم الأساسية للمجتمع، كما أن الفروق بين المحاسبة الإسلامية والغربية اصبحت مشكلة فلقد أصبحت المحاسبة الغربية هي المعايير الأساسية في عالم يتحول إلى العولمة، وهناك إختلافات محاسبية تتعارض مع المبادئ الإسلامية، كما يمكن أن تكون المحاسبة الإسلامية متكاملة أو مقبولة في الممارسات المحاسبية الحالية ومع ذالك

[1]Young, Meredith. "Cultural influences on accounting and its practices.", Doctoral Thesis, Liberty University, (2013)

في التقارب مع المعايير المحاسبية الإسلامية IASB و FASB يبدو أنه لايولي الكثير من الإهتمام لهذه المسألة حتى الآن،فالإختلافات الثقافية الموجودة بين الدول لايمكن التوفيق بينها من خلال مجموعة جديدة من المعايير، لأن الإختلافات الثقافية تبدأ في العقول وقيم الأفراد والتي تنعكس على الأنظمة، كما أن تقارب المحاسبة الدولية في الحقيقة هو فرض المعايير الغربية على بقية العالم هذا قد يكون مسيئ لبعض الثقافات التي لاتتبع نفس الثقافات مع الغرب، وأوصت الدراسة أن يأخذ واضعو المعايير المحاسبية في المستقبل في الإعتبار التأثيرات الثقافية من أجل الحفاظ على الأغراض الأساسية للمهنة والنمو بها في المستقبل

29:Gary P. Braun(2014) :Using Gray's (1988) Accounting Values to Explain Differing Levels of Implementation of IFRS[1]

حاولت الدراسة البحث في تأثير القيم المحاسبية المتعلقة بالقياس والإفصاح لنموذج GRAY1988 لتوضيح اختلاف مستويات تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في حوالي 40 دولة، وهذا من أجل تبرير قرار التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية بأشكال مختلفة من قبل البلدان ذات القيم المحاسبية المختلفة، إذ تأكدت الدراسة أن الفوائد أو التكاليف هي اعتبارات مهمة عند تحديد مستوى التقارب بين الأنظمة المحاسبية للدول مع المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن فحص هذه الفوائد أو التكاليف من خلال التنشئة الاجتماعية للفرد في المعايير الثقافية للمجتمع، فبالنسبة للمحاسبة تم وصف هذه التنشئة الاجتماعية من خلال القيم المحاسبية لنموذج GRAY1988، واستخدم الباحث قياس مستوى تصريحات المعايير المحاسبية الدولية المفقودة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما المحلية جنبا إلى جنب مع درجات القيم المحاسبية للمحافظة والسرية (أي المعايير الدولية الصادرة عن المجلس وغير موجودة في المعايير المحلية للدول)، وتوصلت الدراسة إلى البلدان ذات الاقتصاديات الأكبر من المرجح أن تطلب وتعتمد IFRS وهذا بسبب آثار التقارب المتزايد بين المعايير المحلية والمعايير الدولية (التقارب الضمني)، كما أن الدول ذات الاقتصادات الأصغر والدول التي تميل إلى المحافظة والسرية تكون حذرة في التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية.

30: Brian Noll (2014) :Does Culture Still Influence Accounting Judgements Post IFRS? A Discussion and Proposal for Research[2]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية كيف يمكن للثقافة أن تؤثر على أحكام المحاسبة المالية الصادرة عن الشركات بعد التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، سعت الدراسة إلى فهم دور وتأثير الثقافة في المحاسبة الدولية المعاصرة وإعداد التقارير المالية والتنبؤ بها، فضلا عن الحاجة إلى معالجة الثقافة إذا أريد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تكون ناجحة لأن عدم الاتساق في المحاسبة بين البلدان هو نتيجة الثقافة وليس القضايا الفنية، كان هذا البحث يتعلق بالأحكام المحاسبية في تقييم الأصول لذلك ركز على الممارسات المحاسبية للقياس والإفصاح عن المعلومات، واقترحت الدراسة استخدام القيم الثقافية لدول أمريكا اللاتينية والأنجلوساكسونية التي تم تطويرها من قبل هوفستد 1980 كمتغيرات مستقلة وتكون القيم المحاسبية لنموذج جراي 1988 متغيرا تابعة.

[1]Braun, Gary, and Ramon P. Rodriguez. "**Using Gray's (1988) Accounting Values to Explain Differing Levels of Implementation of IFRS**." *International Journal of Accounting and Financial Reporting* 4.2 (2014): 104.

[2]Noll, Brian CPA. "**Does Culture Still Influence Accounting Judgements Post IFRS? A Discussion and Proposal for Research**." (2014), Faculty Works: Business 31, https://digitalcommons.molloy.edu/bus_fac/31

31:Nuno Miguel Barroso Rodrigues (2016):A CULTURA E AS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA: EVIDÊNCIA EMPÍRICA A PARTIR DO RELATO DE ENTIDADES COTADAS NA UNIÃO EUROPEIA[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية بالنظر من المرحلة المتقدمة من التنسيق في الاتحاد الأوروبي، هل لا يزال للثقافة دور مهم في عملية إعداد التقارير؟ كما تسعى الدراسة إلى البحث في إشكالية أخرى تتمثل في هل هناك علاقة بين القيم الثقافية المقترحة في الأدبيات وبين مستوى الإفصاح في التقارير المالية بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟ كما هدفت الدراسة إلى تقييم احتمال وجود ارتباط أو تميز القيم الثقافية من حيث التجمعات الإقليمية وكذا تقييما ما إذا كانت هاته العوامل تؤثر على الإفصاح في التقارير المالية، اعتمدت الدراسة على منهجية تحليل المحتوى المطبق على التقارير المالية السنوية الموحدة التي تم الإفصاح عنها من قبل كيانات مدرجة في أسواق مالية التابعة للاتحاد الأوروبي بين عامي 2013 و 201 وهذا ل137 كيانا لبورصات كل من لشبونة ومدريد ولندن وفرانكفورت وستوكهولم،

وتوصلت الدراسة إلى أن الدول الفرنكوجرمانية والدول الأنجلوساكسونية تقدم مستويات مختلفة من التوحيد والمحافظة بما يتماشى مع التصنيف المنسوب ل GRAY1988 فيما يتعلق بتصنيف التجمعات الإقليمية، بينما خاصية السرية فتوصل إلى أن النتائج تؤكد جزئيا فقط على هذا التصنيف، كما توصلت الدراسة إلى أن الكيانات التي تعمل في ثقافة عالمية تظهر مستويات أقل من من السرية مقارنة بتلك التي تعمل في ثقافتها المحلية، كما توصلت الدراسة إلى أن مستوى الإفصاح من قبل الكيانات التي لديها أوراق مالية للتداول في الأسواق الأوروبية مختلفة ومتباينة في مستوى الإفصاح عن تلك التي تنتمي إلى الدول الأنجلوساكسونية، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها لا بد من اقتراح طرق جديدة لتفعيل قياس مؤشرات القيم الثقافية بناء على المعلومات المالية التي الكشف عنها وإدخال نماذج توضيحية سيكون مفيدا لتقدم البحث في المحاسبة في هذا المجال، كما يجب تقييم العامل الثقافي يحتاج إلى مراجعة للنموذج الذي اقترحه GRAY1988 في سياق الحكم المهني لما له من أهمية نسبية خاصة في سياق الجهود التنسيق المعاصرة التي طورها مجلس معايير المحاسبة المالية والمجلس الدولي لمعايير المحاسبة.

32:Jhon Urasti Blesia (2017):Culture and Accounting Practices in Indonesia[2]

انطلقت هذه الدراسة من إشكالية: كيف يمكن للثقافة أن تؤثر على القيم والممارسات المحاسبية في أندونيسيا؟ وذلك من خلال القيم المجتمعية التي طورها هوفستد ثم من خلال النموذج الموسع للأبعاد الثقافية فيما يتعلق بالقيم المحاسبية التي أنشأها جراي مع التركيز بشكل خاص على ربط نماذج هوفستد وجاري بقيم وممارسات المحاسبة، كما تهدف هذه الدراسة إلى فهم عميق للثقافة الأندونيسية لأنها تستجيب لتأثير القيم والممارسات المحاسبية التي تستخدم اليوم، وتوصلت الدراسة إلى أن أثر انخفاض مستوى

[1]Rodrigues, Nuno Miguel Barroso. **A cultura e as características qualitativas da informação financeira***: evidência empírica a partir do relato de entidades cotadas na União Europeia*. Diss. 2016.

[2]Blesia, Jhon. "**Culture and accounting practices in Indonesia**." *Asian Journal of Economics, Business and Accounting* 4.4 (2017): 1-11.

الفردية والمستوى العالي من مسافة السلطة وتجنب عدم اليقين يؤثر بشكل كبير على المستوى الأعلى من المحافظة والسرية وانخفاض مستوى الاحتراف في الممارسات المحاسبية في إندونسيا، كما أن للسلطة الحكومية واعتماد مجتمع الأعمال على الحكومة دورا مهيمنا يؤثران على ممارسات المحاسبة في إندونسيا، وتوصي الدراسة بأنه لا بد من أن تكون هناك استقلالية كبيرة للمحاسبين لممارسة أحكامهم المهنية الفردية وهاته أحد الطرق التي يمكن من خلالها تقليل المشكلات الاقتصادية في إندونسيا والتي كانت نتيجة للافتقار للشفافية والمساءلة والمهنية فبغض النظر عن إذا كان للعامل الثقافي دور في ذلك لابد أن تكون هناك محاسبة موثوق فيها لتعطي الشفافية المطلوبة واستعادة ثقة المستثمرين، كما أن من المتوقع أن يلعب النمو الاقتصادي في تعزيز دور مهنة المحاسبة في تشجيع المحاسبين على اتخاذ قرارات مستقلة وممارسة حكمهم الفردي بحرية، وكجزء من الحفاظ على استقلاليتهم فإن التنظيم الذاتي لمهنة المحاسبة أمر بالغ الاهمية ويمكن إستخدامه كإجراء وقائي ضد الممارسات المشكوك فيها.

33: فاطيمة حميد (2017): أثر ثقافة الفاعليين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي المالي[1]

كانت تدور إشكالية هاته الاطروحة حول ماهي السمات الثقافية في الجزائر وكيف تؤثر على الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي؟ كان هدف الدراسة محاولة تبيان الأبعاد الثقافية التي تميز الفاعلين في المحاسبة ومدى توافق الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي معها وكذا إستكشاف التأثير الثقافي على الممارسات وفق النظام المحاسبي المالي وتقديم ادلة ميدانية عن الدور الكبير الذي تلعبه الثقافة المحاسبية في تحديد الممارسات المحاسبية، واعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي من خلال التحقق من تأثير العامل الثقافي على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر مع تسليط الضوء على الممارسات المحاسبية باعتبارها الصورة التي تعكس الثقافة المحاسبية السائدة في بيئة معينة وهذا بناء على الفرضيات المستمدة من نموذج Hofstede-Gray واعتمدت الدراسة عى الأسلوب الكيفي بإجراء مجموعة من المقابلات مع عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج اهمها أن تبني المعايير الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي وكل ماتمنحه هذه العملية من مزايا من الصعب تحقيقها في المستقبل القريب نطرا لصعوبات التي يواجهها التطبيق بسسب إختلاف الثقافة المحاسبية الملاءمة لتبنيها، كما يتطلب تطبيق النظام المحاسبي المالي تغييرا للقيم الثقافية وفق نموذج GRAY، كما أن الأنظمة المحاسبية للدول العربية كانت مستوحاة من أنظمة غربية (أنجلوساكسونية أو فرنكوفونية) ولم تكن ناتجة من التفعالات البيئة لهذ الدول، كما أن فشل لجنة المعايير المحاسبية الدولية في أخذ إحتياجات الدول النامية بعين الإعتبار، مما نتج عنه تضارب بين الأنظمة المحاسبية المتبناة من قبل هذه الدول والمستوحاة من المعايير الدولية والعوامل البيئة السائدة فيها.

[1] فاطيمة حميد، **أثر ثقافة الفاعليين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر 3، 2017

34:R.M. Ammar ZAHID and oyhers (2018) :Cultural values and financial reporting practices: contemporary tendencies in Eastern European countries[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: كيفية تأثير العوامل الثقافية على ممارسات إعداد التقارير المالية في ثلاث دول مختارة من أوروبا الشرقية متمثلة في ليتوانا وبولندا ورومانيا، هدفت الدراسة إلى استكشاف التحولات الأخيرة للثقافة في الدول المختارة في فترة ما قبل وما بعد الانضمام إلى الاتحاد الأوروبي والتغيرات ذات الصلة في ممارسات إعداد التقارير المالية للشركات المدرجة، كما سعت إلى الكشف عن الاختلالات والتشبيهات في إعداد التقارير الثقافية والمالية في منطقة أوروبا الشرقية وإثبات أن العوامل الثقافية تؤثر على الممارسات المحاسبية على الرغم من الخصائص الإقليمية إلا أن البيئة الوطنية تمثل عائقا في التقارب الفعال لممارسات إعداد التقارير المالية، تم جمع بيانات الدراسة للكيانات المدرجة لأسواق الأسهم الرئيسية لبولندا ورومانيا وليتوانيا وهي تضم على التوالي 12 شركة للسوق المنظم لبورصة بوخارست و 20 شركة مدرجة في بورصة وارسو 20 شركة مدرجة في Nasdaq OMX Vilnius للفترة من 2000 إلى 2015 وهذا يسجل فترة ما قبل وما بعد الانضمام إلى عضوية الاتحاد الأوروبي في البلدان المختارة، وهذا لتغطية التحولات الثقافية المعاصرة التي تحددها عضوية الاتحاد الأوروبي والتغيرات اللاحقة في الممارسات المحاسبية، كما أن هذه الدول سعت في تغيرات سياسية واقتصادية وتكنولوجية مكثفة لانتقالها إلى اقتصاد السوق، فمن المتوقع أن تكون كل هذه التغيرات قد غيرت في المعتقدات الاجتماعية والقيم والممارسات التجارية في المنطقة وبالتحديد في الدول المختارة مع آثار واضحة على ممارسات إعداد التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن التقارير المالية تتأثر في الوقت الحاضر بالثقافة، والتوجه نحو تجنب عدم اليقين والفردية يحددان احترافية المحاسبة، وكذا التوحيد والمحافظة والسرية علاوة على ذلك توصلت الدراسة إلى أن خاصية الذكورية في المجتمعات المحافظة والسرية في التقارير المالية، وأوصت أنه على واضعي المعايير وواضعي السياسات والمستثمرين وأصحاب المصلحة أن يكونو على دراية بالسياق الثقافي للبدين والتأثيرات الثقافية على المحاسبة بغض النظر عن معايير التقارير المالية المطبقة.

35 :Finn Schoeler (2018):The Cultural Aspect of Differences in Company Performance across Countries: Gray's Accounting Values Contribute more than Hofstede's Original Cultural Dimensions[2]

انطلقت الدراسة من إشكالية: هل من الممكن حقا أن يكون وصف مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية كافيا لتجنب الاختلاف وضمان إمكانية المقارنة بين الدول والشركات؟ ركزت الدراسة على تأثير العامل الثقافي في واقعية هاته الخاصية التي يدعو إليها مجلس المعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال اختيار البيانات المالية من 22445 شركة من 92 دولة من قاعدة البيانات

[1]ZAHID, RM Ammar, Alina Ţaran, and FN Can SIMGA-MUGAN. "**Cultural values and financial reporting practices**: **contemporary tendencies in Eastern European countries**." *Eastern Journal of European Studies* 9.2 (2018): 89.

[2]Schøler, Finn. "**The Cultural Aspect of Differences in Company Performance across Countries**: **Gray's Accounting Values Contribute more than Hofstede's Original Cultural Dimensions**." *J Account Mark* 7.287 (2018): 2.

ORBISالعالمية، والمعلومات المتاحة من PWC حول استخدام وتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على مستوى الدولة، وتوصلت الدراسة إلى ن الثقافة هي قضية تؤدي إلى اختلاف في الأداء بين البلدان، كما تساعد القيم المحاسبية في تفعيل التأثيرات الثقافية في تفسير الاختلافات في أداء الشركة على مستوى الدولة وعلى مستوى المجمعات والتي يمكن أخذها في الاعتبار عند مقارنة أداء الشركات عبر البلدان.

36:**Khudair Majeed Allawi and others (2020) :The Effect of Applying International Accounting Standards on Accounting Values in Iraq (Experiences of Some Countries): A Review**[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: ما هي الآثار الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على القيم المحاسبية للدول التي تتبنى تلك المعايير، اعتمدت الباحثة في هاته الدراسة على عرض تجارب بعض الدول وتحليل قيمها المحاسبية بناء على نموذج جراي 1988 ومقارنتها مع القيم المطلوبة وفق المعايير المحاسبية الدولية ومن ثم واقع القيم المحاسبية في العراق، وتوصلت الدراسة أن العراق يميل إلى التوحيد كقيمة محاسبية وتتوافق مع ثقافته على عكس الدول الأنجلوساكسونية ذات الاقتصاد الجزئي وتتميز أنها أكثر اهتماما بالتناغم الزمني المتبادل وبعض درجات المقارنة بين الشركات مما يؤدي إلى المرونة في تطبيقاتها المحاسبية، أما في العراق مرتبط أساسا بالبعد الثقافي عدم اليقين مما إلى التركيز على القانون وكذا الحاجة إلى قواعد مكتوبة واحترام الامتثال لها، كما ينتج عن عدم اليقين اتخاذ تدابير وقائية ووعي كلوب لتوخي الحذر لكل حدث مستقبلي هناك حالة عدم اليقين ما يزيد التحفظ، كما أن هذا البعد يلزم الحاجة إلى عدم الإفشاء المعلومات لأطراف خارجية، وأوصت الدراسة على أن كل دولة إتباع إستراتيجية مناسبة عند إصدار المعايير المحاسبية والتي تقوم على مزيج من الاستراتيجية الإيجابية لبناء المعايير واستراتيجية إيرادها لأن الاختلاف في القيم المحاسبية هو نتيجة الاختلاف الثقافي كما لا يمكن أن نهمل العامل القانوني والاقتصادي.

المطلب الثاني: العامل المهني

37:PAUL DE LANGE and others (2015) :Continuing professional development in the accounting profession: Pr ession: Practices and per actices and perceptions fr ceptions from the Asia P om the Asia Pacific region[2]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: هل هناك اختلافات بين مستوى رضا المحاسبين عن أنشطة التطور المهني المستمر في كل من البلدان الخمسة المختارة في منطقة آسيا والمحيط الهادي؟ اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقصائي لممارسي المحاسبة في خمسة بلدان: أستراليا، الصين، هونكونغ، ماليزيا، سنغافورة حيث تم جمع البيانات الأولية من خلال أداة الاستبيان، وتم الاعتماد في معالجة البيانات على برنامج SPSS ، وتم الاعتماد في معالجة البيانات على برنامج الإجابات حسب البلد للتمكن من قياس

[1]Khudair Majeed Allawi, **Hussein Hoshan Jarullah, #Alaa Saleh Abdallah , **The Effect of Applying International Accounting Standards on Accounting Values in Iraq (Experiences of Some Countries)**: International Journal of Research in Social Sciences and Humanities, A Review2020, Vol. No. 10

[2]De Lange, Paul, Beverley Jackling, and Themin Suwardy. "**Continuing professional development in the accounting profession: Practices and perceptions from the Asia Pacific region**." *Accounting Education* 24.1 (2015): 41-56.

الفروق بين البلدان المختارة حيث كان عدد الاستمارات 1310، تشير نتائج الدراسة إلى أن المهنة في الدول تسعى إلى التحول إلى مؤسسة شرعية لديها في جوهرها هيئة متخصصة في المعرفة حيث تعمل هاته الهيئة على إضفاء الطابع المؤسسي على المهنة والارتقاء بأفرادها إلى موقع متميز في المجتمع، كما تؤكد النتائج أن جميع المستجوبين أشاروا أن لديهم الوفاء بالتزاماتهم تجاه التطور المهني المستمر في ظل عولمة المهنة، كما أنه توجد اختلافات بين الدول في تصور فاعلية التطور المهني المستمر نابعة من الاختلافات الثقافية لدقيقيه، كما أن التاريخ المهني المختلف لهاته الدول يؤثر في تصور التطور المهني ومدى الرضا عنه، من جانب آخر أن منطقة آسيا والمحيط الهادي على الرغم من قربها الجغرافي إلا أن لديها اختلافات في المواقف والتصورات اتجاه المهنة من حيث تلبية حاجة الاقتصاديات النامية والرضا العام عنها، إذ تشير النتائج إلى أن عروض التطور المهني المستمر العالمية الموحدة تفشل في تلبية تطلعات المحاسبين في الاقتصاديات الناشئة، مما يبرز الحاجة إلى أشكال متنوعة بشكل متزايد من أنشطة التطور المهني المستمر، لذلك توصي الدراسة أنه على الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى العمل على تحويل المواقف العقلية للمحاسبين نحو الفوائد الملموسة بدلا من عقلية الامتثال، كما يجب التشجيع على تطوير مهنة المحاسبة حتى تتماشى مع تيار العولمة والقبول العالمي للمعايير المحاسبية الدولية.

38:L. Cernuşca, D. E. Balaciu (2015) :The Perception of the Accounting Students on the Image of the Accountant and the Accounting Profession[1]

تبحث هاته الدراسة في الطريقة التي يدرك بها مجموعة من طلاب المحاسبة صورة المحاسب ومهنة المحاسبة في سياق موائمة نظام المحاسبة الروماني مع المعايير المحاسبية الدولية وتطوير تكنولوجيا المعلومات، حيث يهدف الباحث إلى فهم دور مهنة المحاسبة كهوية وظاهرة اجتماعية وانعكاساتها على الهيئات الأكاديمية والمهنية، اعتمدت الدراسة على الاستبيان وزع على 120 طالبا وطالبة ماجستير في كلية الاقتصاد بجامعة Aurel Vlaicu في Arad، تظهر نتائج الدراسة أن المشاركين في الاستبيان لديهم تصور جيد عن صورة المحاسب والمحاسبة في السياق الحالي، كما يعتقدون أن العامل الأهم في اختيار مهنة المحاسبة هو مكانتها في المجتمع، كما يؤكدون على المهارات الشخصية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات تعتبر من الصفات الشخصية المهمة التي يجب أن يتمتع به محاسبو اليوم، كما أن أفراد العينة يرون أن المجتمع لا يدرك القيمة الحقيقية لمهنة المحاسبة ووظيفة المحاسب.

39: فيروز خويلدات (2015) دراسة بعنوان: **واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصالح المحاسبي في الجزائر "دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010_2015**[2]

كانت إشكالية الدراسة: ما مدى استجابة مهنة المحاسبة لعملية الإصلاح وإعادة تنظيم المهنة في الجزائر؟ حيث سعت الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها تشخيص واقع مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي، ومعرفة التحديات والمشاكل التي تواجه المهنة، ومحاولة وضع تصور متكامل لسبل تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر ضمن إطار عملية الإصلاح المحاسبي، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف تم القيام بدراسة ميدانية تم من خلالها توزيع 80 استبيانا على عينة من المهنيين والأكاديميين المهتمين بالمهنة،

[1]Cernusca, Lucian, and Diana Elisabeta Balaciu. "**The perception of the accounting students on the image of the accountant and the accounting profession**." *Journal of Economics and Business Research* 21.1 (2015): 7-24.

[2]فيروز خويلدات، **واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر** ، أطروحة دكتوراة، جامعة ورقلة الجزائر، 2015

وتمت معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS19، توصلت الدراسة إلى أن الإصلاحات المحاسبية أثرت على المهنة من خلال تطويرها وفق المعايير الدولية وتسعى إلى عولمة المحاسبة المحلية، كما أن عملية إعادة تنظيم المهنة كان ضروريا من أجل نجاح الإصلاح المحاسبي لأن التنظيم القديم لم يعد يستجيب لمتطلبات المرحلة، كما أن التنظيم الجديد للمهنة يتوافق بشكل كبير مع التوجيهات العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين، وتؤكد النتائج أن التنظيم الجديد يحمل العديد من التناقضات والتجاوزات بسبب عدم استشارة أصحاب المهنة وأخطرها جعل المهنة تحت وصاية وزارة المالية، من جانب آخر عدم استخدام التكنولوجيا في العمل المحاسبي يجعل العمل المحاسبي يأخذ جهدا أكبر ويجعله عرضة للأخطاء، وبصورة عامة فقد واجه الإصلاح المحاسبي عدة مشاكل لأن المهنة لم تكن مؤهلة لذلك، وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز دور الهيئات المهنية في تنظيم وتطوير المهنة وممارسيها، كما يجب أن تسهر الهيئات على تعليم وتدريب أعضائها على العمل وفق المعايير المحاسبية من خلال الدورات التكوينية، وضرورة مشاركة ممثلي المهنة في إعداد النصوص القانونية المتعلقة بمهنة المحاسبة.

40:Alaa Malo-Alai and others (2021) :Measuring the effect of international financial reporting standards on quality of accounting performance and efficiency of investment decisions[1]

انطلقت هاته الدراسة من إشكالية: ما هو تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على جودة الأداء المحاسبي وانعكاسه على كفاءة قرارات الاستثمار؟ سعت الدراسة إلى التحقق من تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على جودة الأداء المحاسبي وكفاءة قرارات الاستثمار في بيئة الأعمال السعودية كبيئة ناشئة، اعتمدت الدراسة على تحليل التقارير المالية لشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي خلال الفترة من 2016 إلى 2018، حيث تشمل سنة 2016 الشركات قبل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، بينما الفترة من 2017 إلى 2018 بعدا اعتمادها، حيث كانت عينة الدراسة مكونة من 80 شركة، توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثيرا إيجابيا لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية على جودة الأداء المحاسبي، حيث يؤدي إلى تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، كما يمكن أن يؤدي تطبيقها إلى المزيد من المحافظة ما يقلل من ممارسات إدارة الأرباح وذلك بسبب جودتها مقارنة بالمعايير المحلية، كما تؤثر المعايير المحاسبية الدولية على كفاءة القرارات الاستثمارية في بيئة الأعمال السعودية، حيث تزيد بشكل إيجابي من جودة الأرباح المحاسبية، وزيادة مستوى السيولة في السوق السعودي، وأوصت الدراسة أنه لا بد من زيادة نشر الوعي بالمعايير الدولية بين المحاسبين والمراجعين من خلال الدورات التدريبية المنظمة حول أهم التعديلات في المعايير المحاسبية الدولية، كما يجب تطوير مناهج الجامعات السعودية، ومن جانب الأبحاث المستقبلية يجب دراسة العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمسئولية الاجتماعية والتهرب الضريبي، وكذلك تأثير المعايير المحاسبية الدولية على تحديد رسوم وجودة التدقيق.

[1]Malo-Alain, Alaa, M. Aldoseri, and M. Melegy. "**Measuring the effect of international financial reporting standards on quality of accounting performance and efficiency of investment decisions**." *Accounting* 7.1 (2021): 249-256.

المبحث الثالث: أوجه التشابه والإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

بعد عرض الدراسات السابقة، سنحاول من خلال هذا المبحث التعقيب على هاته الدراسات ومن ثم تقديم الجديد التي جاءت به هذه الدراسة وما يميزها عن الدراسات السابقة، حيث استخدمنا في هذه الدراسة (40) دراسة سابقة أجريت في بيئات مختلفة وفترات زمنية سابقة تناولت الموضوع من زوايا وأبعاد متشابهة في كل عامل حسب التقسيم المعتمد في هاته الدراسة.

المطلب الأول: أوجه التشابه والإختلاف

نبين أولا الدراسات التي تتوافق مع دراستنا من حيث المنهج المتبع والعينة المستهدفة وكذا الأداة المتبعة

الفرع الأول: أوجه التشابه

تتشابه الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة من حيث المهنج مثل دراسة: Alaa Malo-Alai and others (2021)، فاطيمة حميد (2017) ، (2016) Nuno Miguel Barroso Rodrigues، Besma Chouchane (2010) ، Yeni Januarsi (2022 ، (2020 Charles Agyeman، PETER F. POPEa. and STUART J. MCLEAY (2011) ، (2019 Bonte, Annefleur، وتتشابه مع دراسات أخرى من حيث العينة المستهدفة مثل: دغموم هشام (2011) ، هاجر مزوار (2021) ، فيروز خويلدات (2015) ،كما تتشابه مع دراسات أخرى من حيث الأداة المتبعة مثل: (2020) Bonte ، Charles Agyeman (2019) Annefleur، فاطيمة حميد (2017)

الفرع الثاني: أوجه الإختلاف

إختلفت الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة من حيث المنهج المتبع مثل دراسة:(2016) James O. Alabede ، (2012) Kenneth Enoch Okpala ، (2021) Trang Thu TA and others ، (2019) Gary Kleinman Betsy Beixin Lin · Rebecca Bloch ، (2014) Gary P. Braun، (2015) L. Cernuşca, D. E. Balaciu، كما إختلفت مع الدراسات التالية L. Cernuşca, D. E. Ophias Kurauone ، R.M. Ammar ZAHID and oyhers (2018) ، Balaciu (2015) Kenneth Enoch ، Manh Dung TRAN and others (2020) ، and others (2020) (2012) Okpala ، (2016) James O. Alabedeمن حيث العينة المستهدفة ، واختلفت مع دراسات أخرى من حيث الأداة المتبعة في الدراسة مثل : (2014) Khalifa AHSINA and others ، Laura Márquez- Nuno ، PETER F. POPEa.and STUART J. MCLEAY (2011) ، Ramos (2011) (2016) Miguel Barroso Rodrigues) ، فيروز خويلدات (2015) .

كما أنها تختلف في العديد من الجوانب أهمها اختلاف البيئة التي أجريت فيها جل الدراسات السابقة والتي يمكن وصفها أنها متطورة عن سياق البيئة الجزائرية.

المطلب الثاني: مساهمة الباحث ومجال الإستفادة من الرداسات السابقة

لكل بحث علمي إظافة معينة، ويتميز بحثنا الحالي محل الدراسة بجملة من المميزات التي نأمل أن تعطي إظافة إلى البحث العلمي

الفرع الأول:مايميز الدراسة الحالية

إنقسمت الدراسات من حيث تشابه خصوصيات البيئة موضوع الدراسة مع البيئة الجزائرية، فمنها التي أعدّت ضمن بيئات أجنبية بعيدة نوعا ما عن البيئة الجزائرية كدراسة البيئة الأندنوسية، ومنها من تقترب نوعا ما من خصوصيتها كدراسة البيئة المغربية، ومنها دراسات كانت في البيئة الجزائرية

بعد عرضنا للدراسات السابقة يمكن القول أن الدراسة الحالية تميزت عن غيرها من الدراسات ذات الصلة التي سبق عرضها بأنها تعتبر دراسة الأولى **ـ في حدود علم الباحث ـ** التي تقيم عوامل البيئة المحاسبية المتمثلة في العامل الإقتصادي والقانوني والثقافي والمهني في البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى إستجابتها للإصلاح المحاسبي وفق مرجعية المعايير المحاسبية الدولية، وتختلف أيضا عن الدراسات المحلية السابقة حيث نجد ان هاته الدراسات تناولت عامل واحد من العوامل البيئة كدراسة فاطمة حميد، أو أحد العوامل الفرعية لعامل رئيسي كدراسة هاجر مزوار ومحاولة ربط الممارسة المحاسبية الوطنية بالمعايير المحاسبية الدولية، بينما تركز دراستنا على إستجابة العوامل البيئة المدروسة لمتطلبات تطبيق المعايير الدولية ولاكنها تتفق معها في الهدف وهو تطوير الممارسة المحاسبية في الجزائر وجعلها تواكب التطورات العالمية.

1: تركز الدراسة الحالية على متغيرات (العامل الإقتصادي، القانوني، الثقافي، المهني) مجتمعة ومدى إستجابتها في البيئة المحاسبية الجزائرية لفلسفة وبنية المعايير المحاسبية الدولية، وبشكل غير مباشر لمدى فاعلية الإصلاح المحاسبي الجزائري المتمثل في القانون 07/11

2: من جهة أخرى تعالج هاته الدراسة إشكالية جديدة رئيسية متمثلة في مدى الوفاء بمدى الإلتزام تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر مايحقق إستجابة معقولة، وهذت عن طريق إستخدام المقابلات على عينة من المهنين والأكاديميين، إذ يُعتبر حجم العينة في دراستنا مقارنة مع الدراسات السابقة التي اعتمدت نفس الاسلوب كبيرة نسبيا وكذا تحليل النتائج بأسلوب تحليل المحتوى والاستعانة بالتمثيل الاحصائي.

3: انفراد دراستنا عن الدراسات السابقة بإدراجها كل العوامل البيئة المحاسبية التي تؤثر في تطبيق المعايير المحاسبية على عكس كل الدراسات التي ركزت على عامل واحد، كما نجد أن بعضها اقتصر على استقراء الدراسات النظرية وربطها بواقع تطبيق المعايير كما هو شأن دراسة Khudair Majeed Allawi and others

الفرع الثاني: مجال الاستفادة من الدراسات السابقة (تم الاستفادة من الدراسات السابقة في الجوانب التالية)

سمح لنا استعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، على تكوين نظرة شاملة حول الأدبيات المتعلقة بدراسة الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي وفق عوامل البيئة المحاسبية، كما إستفاد الباحث من الدراسات السابقة من خلال التنوع في نطاق أو مجال الاطلاع على هذه الدراسات من الناحية النظرية، ومن ناحية المراجع، وكيفية إعداد الاداة الأنسب للدراسة،

وطريقة إختيار العينة، وكذا المراجع ومنهجية الدراسة، وكذالك إثراء الدراسة بكثير من العلومات حول متغيرات الدراسة، وإيجاد مبررات لصياغة مشكلة الدراسة، حيث لم يجد الباحث_على حد علمه في البيئة الجزائرية_دراسة تناولت مشكلة الدراسة الحالية.

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل الإطار السابق من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضع الدراسة بصورة أو بأخرى سواء كانت دراسات محلية أو عربية أو إفريقية أو دولية، وفي استعراض هاته الدراسات تمت مراعاة جملة من الاعتبارات البحثية وتحليلها بشكل مختصر من حيث الإشكالية وهدف الدراسة مع الأداة المتبعة في تحليل النتائج، وتمت مراعاة تجنب الاختصار الشديد والتفصيل الممل، وقد قام الباحث باستعراض موجز لأهم ما تناولته هذه الدراسات السابقة.

وقد تناولنا في هذا الفصل 40 دراسة سابقة ولقد صنفناها على حسب العوامل البيئة المحاسبية في بيئات محلية وعربية وأجنبية، وفي نهاية الفصل يمكن القول إنه رغم اختلاف البيئات التي أجريت فيها هاته الدراسات إلا أنها جميعا كانت تركز على أثر تطبيق المعايير المحاسبية على أحد عناصر البيئة المحاسبية وكيفية تعامل الفاعلين في المحاسبة مع الوضع المحاسبي الجديد وما أثره على الممارسة المحاسبية بشكل عام.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

مدخل

سنحاول في هذا الفصل بعد التطرق إلى الأدبيات النظرية للمعايير المحاسبية الدولية والعوامل المؤسسية في الفصل الأول، وعرض جملة من الدراسات السابقة وتحليلها ونقدها في الفصل الثاني يأتي هذا الفصل لتحليل ومناقشة الجوانب التطبيقية للدراسة،ولتحقيق مايهدف إليه هذا الفصل يتم مناقشة ذالك من خلال مبحثين، حيث يعتبر المبحث الأول مقدمة وجيزة للإطار العام للدراسة الميدانية ووصفا للطريقة والأدوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة من أجل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وأهدافها، أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تم التعرض إلى نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج المتحصل عليها وتحليلها باتسخدام أسلوب تحليل المحتوى الذي يوافق أداة الدراسة المتبعة المتمثلة في المقابلة.

من خلال ماسبق سنتاول في هذا الفصل مايلي:

_ المبحث الأول: الطريقة والأدوات

_ المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة

سنتطرق في هذا المبحث بشكل توضيحي إلى المنهجية المتبعة في الدراسة، حيث تحتوي على أساليب جمع البيانات ومنهجية أداة الدراسة والتعريف بها، ومجتمع الدراسة والعينة المستهدفة .

المطلب الأول : الطريقة المستخدمة

يتناول هذا المطلب عرضا للطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التطرق للمنهجية ومجتمع وعينة الدراسة وأهم مصادر البيانات

الفرع الأول : منهج وجمع بيانات الدراسة

أولا: منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على المنهج الإستقرائي وعلى المقابلة كأداة رئيسية لفهم الواقع وتحليله وصياغة النتائج

ثانيا: جمع بيانات الدراسة

تم الإعتماد على عدة أساليب لجمع البيانات في هذه الدراسة، وقد إعتمدنا أساسا على المقابلة في الجانب الميداني، وعموما تتشكل بيانات الدراسة من بيانات ثانوية وبيانات أساسية وهي كالتالي:

1: **بيانات ثانوية**: وتتمثل في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة والملتقيات، والرسائل الجامعية ذات العلاقة بالموضوع بحيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة

2 : **بيانات أساسية**: تشكلت من المقابلة التي تم بناؤها انطلاقا من الأسئلة المفتوحة، والتي نعتقد أنها تتلاءم مع طبيعة الدراسة ومتغيراتها وأهدافها؛ وتم إعدادها بالاعتماد على عدد من استبيانات الدراسات السابقة بعد تعديلها بما يتوافق مع موضوع الدراسة، فتم بناء استمارة المقابلة بشكل موسع في البداية ثم تم تحسينها بمرور الوقت ليصبح دليل المقابلة أكثرا تركيزا ومنظما، وتتكون استمارة المقابلة من جزأي الجزء الأول يحتوي على البيانات الشخصية الخاصة بعينة الدراسة؛ أما الجزء الثاني فيتكون من مجموعة الأسئلة الخاصة للإجابة على الفرضيات

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة

شمل مجتمع الدراسة كل من المهنيين والأكاديميين على حد السواء ذوي العلاقة بالنظام المحاسبي كمجال لتطبيق هذه الدراسة

ثانيا: عينة الدراسة

الفئة الأولى: الأكاديميون: تمثلت هذه الفئة في الأساتذة الجامعيين المختصصين في ميدان المحاسبة

الفئة الثانية: المهنيون في مجال المحاسبة: وتنقسم هذه الفئة إلى صنفين:

الصنف 1: الخبراء المحاسبيين

الصنف2: محافظي الحسابات

ومن أجل إتمام هذه الدراسة تم اختبار عينة غير عشوائية (عينة قصدية)، الهدف من استخدام البحث النوعي هي لتحديد مقابلات بشكل مقصود، وتحديد الأشخاص الذين يمكن أن يساعدوا الباحث على الفهم والوصول إلى المراد من المقابلة وإشكالية

الدراسة، وهذه العينة غير ممثلة لكافة وجهات النظر ولكنها تعتبر أساسا متينا للتحليل العلمي ومصدرا ثريا للمعلومات التي تشكل قاعدة مناسبة للباحث حول موضوع الدراسة، والجدول الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

1الجدول رقم (1_20) : الوظيفة

الوظيفة	التكرار	نسبة المشاركة
أستاذ	20	%50
محافظ حسابات	14	%35
خبير محاسب	6	%15

المصدر: من اعداد الطالب

كما يتماشى إختيار العينة (صغيرة نسبيا) مع الأساليب التي إعتمدتها Unerman 2000 و Kim and Kuljis 2010 الذين يرون أنه بدلا من الفحص السطحي لعينة واسعة النطاق من مصادر متعددة، فإن العينة المركزة الأصغر حجما تسمح بجمع رؤى أكبر حول الموضوعات الرئيسية [1]، لذا إخترنا إستخدام المقابلات لهذا البحث، ويبدو لنا أسلوب المقابلة هو الأنسب لفهم التنفيذ الملموس للإصلاح المحاسبي في الجزائر.[2]

كما أن أن المقابلة تكتسي أهمية بالغة إذ تُمكن من الإحاطة بواقع المحاسبة في الجزائر إنطلاقا من وجهات نظر مختلفة باختلاف الفئات المتدخلة في مسار الممارسة المحاسبية والفئات المعنية بتطبيق المحاسبة[3]

وتم القيام ب**40** مقابلة أجريت مع عينة من المهنيين والأكاديميين في الجنوب الشرقي (الأغواط، غرداية، ورقلة، الوادي، بسكرة) في الفترة الممتدة من أفريل 2022 إلى ماي 2023،والجدول الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المنطقة الجغرافية:

الجدول رقم (1_21) توزيع مجتمع الدراسة حسب الولايات السالفة الذكر

الصفة المهنية أو الأكاديمية / الولاية	الأغواط	غرداية	ورقلة	الوادي	بسكرة
أستاذ	1	1	15	2	1
خبير محاسبي	0	1	4	1	0
محافظ حسابات	1	0	10	1	2

المصدر: من إعداد الطالب

وتجدر الإشارة إلى أنه تم التوقف عن المقابلات لمدة شهريين جويلية وأوت في سنة 2022 نظرا لحرارة الجو، كما أن أفراد العينة تعذرو عن اجراء المقابلات وطلبو التأجيل وكان عدد المقابلات المنجز خلال الفترة الأولى 12 مقابلة، كما يجب التنويه أن من

[1]Schmitz, Jana, and Giulia Leoni. "**Accounting and auditing at the time of blockchain technology**: **a research agenda**." *Australian Accounting Review* 29.2 (2019): 331-342. p 335

[2]Basma chouchane. **Op cit** . p 134

[3]عوينات فريد، **الممارسات المحاسبية الجزائرية في ظل التوافق مع النموذج الدولي للتوحيد** ، أطروحة دكتوراة ، جامعة ورقلة الجزائر ، 2018 ، ص 76

أكبر الصعوبات التي واجهتنا أثناء القيام بالدراسة الميدانية هو التأجيل الكثير والمتكرر لمواعيد المقابلات حتى ألغي بعضا منها بقرار من الطالب،**الجدول رقم (1_22)والجدول الموالي يوضح سيرورة إجراء المقابللات مع أفراد العينة:**

مقابلات تم إجراءها في الموعد من أول مرة	9
مقابلات أجلت 3 مرات	2
مقابلات أجلت 5 مرات	20
مقابلات أجلت 7 مرات	9
مقابلات أجلت أكثر من 8 مرات وتم إلغاؤها	15

المصدر: من إعداد الطالب

وبعد الاستفادة من منحة من طرف الجامعة تم التوجه إلى مكتبات جامعة الشارقة في دولة الامارات العربية المتحدة شهر نوفمبر 2023، حيث حاولنا جاهدين القيام بمقابلات مع أعضاء هيئة التدريس هناك وتم التواصل مع الإدارة بخصوص هذا الشأن ورغم مكوثنا وترددنا أكثر من أسبوعين على الجامعة إلى أننا لم نتمكن من القيام بمقابلة واحدة، حيث كان هدف الطالب من القيام بمقابلات هناك هو مناقشة النتائج التي تم التوصل لها ومحاولة تفسيرها برؤية دولية، ومناقشة موضوع التقارب مع المعايير الدولية والوقوف على وجهة نظر قد تكون لها إظافة في ماكان الباحث يطمح له

كما أن فترة المقابلات تباينت في المدة الزمنية من 45 دقيقة إلى 1 ساعة و40 دقيقة للمقابلة، وتم الإستعانة بالتسجيل الصوتي للهاتف المحمول، وكل المقابلات التي تمت مع أفراد العينة خارج الولاية والبالغ عددهم 11 كانت مكالمات هاتفية باستثناء مقابلة واحدة كانت عبر البريد الالكتروني.

المطلب الثاني : الأداة المستخدمة والأسلوب المتبع في التحليل

الفرع الأول : أداة جمع البيانات

المقابلات[1]: نهدف من خلال استعمالنا لأداة المقابلة إلى طرح فرصة للتعامل المباشر وملاحظة التعابير الشخصية للمستجوبين، وهذا مايميز هذه الطريقة عن مثيلاتها فالإنقباض أو الإرتياح في التعامل أثناء المقابلة تعتبر بمثابة معلومة خام لها مدلولاتها التي يمكن تفسيرها وتحليلها، وقد إتخذت المقابلة التي تم إجراؤها شكلين هما:

1 المقابلة المفتوحة: وهي التي لا يسبقها تحضير وتحديد للأسئلة وإنما تكون مناقشة للموضوع مع المختصين في المجال سواءا كانوا مهنيين أوأكادميين، وأكثر من تم معهم هذا النوع من المقابلات هم الأساتذة الجامعيون الذين يمارسون العمل المحاسبي في مكاتبهم الخاصة وقد بلغ عدد هذه المقابلات 07، كما تم القيام بإتصال هاتفي مع الاستاذ ب. بن من جامعة الجزائر 03 كجانب من المقابلة المفتوحة ومدة المكالمة 45 دقيقة. وهذا في الفترة من ديسمبر 2021 إلى مارس 2022

[1] مهاوة أمال ؛ **محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي بالدول النامية على ضوء الإنتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية "دراسة حالة الجزائر** ؛أطروحة دكتوراة ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ الجزائر ؛ 2016 ؛ ص 65

2 المقابلة المصوبة :[1] وتسمى كذلك بالمقابلة الموجهة ذات الأسئلة الخاصة، وهي المقابلة التي يقوم بها الباحث بوضع مجموعة من الأسئلة المغلقة، أعدت من نتائج المقابلات المفتوحة بالطريقة التي تخدم أهداف وفرضيات البحث، وهذا النوع يشبه إلى حد كبير الإستبيان إلا أن الباحث في ظل هذا النوع من المقابلات يمكنه التدخل وطلب تفسيرات وتوضيحات من المستجوب حول الأجوبة التي تحصل عليها، كما يسمح هذا النوع من المقابلات بالحصول على سلسلة من الإجابات القابلة للقياس والمقارنة بينها وقد بلغ عدد هذه المقابلات **40** مقابلة، ويؤكد (MILES & HUBERMAN)[2] بأن ستة إلى ثمانية لقاءات أو مقابلات تكفي لتبرير نتائج الدراسة.

وقد تم تصميم دليل هذه المقابلات على ضوء ماتم تناوله في الجانب النظري وكذا نتائج المقابلات المفتوحة وتم من خلال ذلك وضع 4 محاور حسب فرضيات البحث، وفي هذا الصدد تم إعداد استمارة المقابلة والقيام بها مع أفراد العينة.

وقد شملت الإستمارة على جزأيين، الجزأ الأول من الأسئلة هدفه الحصول على معلومات عامة حول المستجيب، والجزأ الثاني تضمن على 04 محاور رئيسية وفقا لفرضيات الدراسة التي اندرجت تحتها مجموعة من الأسئلة، وتم الحرص على أن تغطي المحاور بأسئلتها الإشكالية الرئيسية للموضوع.

الفرع الثاني : أداة التحليل المتبعة

تم الإعتماد عل المنهج الإستقرائي، وقد اعتمدنا في ذلك (معالجة البيانات) على أسلوب تحليل المحتوى لإجابات المستجوبين إثر المقابلات التي قمنا بها وهذا تماشيا مع أداة البحث المتبعة والمتمثلة في العينة القصدية .

[1] فاطيمة حميد ؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص 115

[2] مهاوة أمال ؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص 65

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المطلب الأول: النتائج

سنحاول في هذا المطلب عرض النتائج المتوصل إليها في معاجة البيانات التي تم جمعها عن طريق المقابلة باستخدام تحليل المحتوى لها

الفرع الأول : الخصائص الديمغرافية المتعلقة بعينة الدراسة

سنتطرق للخصائص الديمغرافية للعينة التي أجريت معها المقابلة بالتطرق للمعلومات الشخصية لأفراد هذه العينة (العمر، الخبرة ، التخصص العلمي) وذلك كما تبينه الجداول التالية :

1الجدول رقم (1_23) : العمر

الفئات العمرية	التكرار	نسبة المشاركة
من 30 _ 40 سنة	11	27.5 %
من 40 _ 50 سنة	15	%37.5
من 50 _60 سنة	10	%25
فوق 60 سنة	4	%10

المصدر: من إعداد الطالب

يلاحظ من خلال الجدول أن الفئة العمرية الأكثر مشاركة في هذه الدراسة هي مابين 40_50 سنة بنسبة 37.5%، تليها الفئة العمرية من 30_40 ثم فئة من 50_60 سنة، في حين الفئة العمرية الأكثر من 60 سنة هي الأقل فئات حيث حصلت على نسبة 10% من مجموع العينة، وبالتالي يمكن القول أن الفئة السائدة في عينة الدراسة تتراوح أعمارهم من40 إلى 60 سنة، وهذا يخدم الدراسة كونها تناولت موضوع المعايير المحاسبية الدولية من خلال مواكبتهم لمختلف المحطات التي مرت على موضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر والاطلاع على التجارب الدولية في هذا المجال

2الجدول رقم (1_24): الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	عدد أفراد العينة	نسبة المشاركة
أقل من 10 سنوات	2	% 5
من 10_15 سنة	10	% 25
من 15_20 سنة	11	27.5%
من 20_30 سنة	10	%25
فوق 30 سنة	7	%17.5

المصدر: من اعداد الطالب

يتضح من خلال الجدول لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية أن النسب جاءت متباينة بين فئات الدراسة، حيث كانت الفئة ذات أقل خبرة هي الأقل من 10 سنوات بنسبة 5%، ثم تليها فئة فوق 30 سنة بنسبة 17.5%، ثم تتساوى فئتين من 10_ 15 سنة وفئة من 20_ 30 سنة بنسبة 25% ، وجاءت النسبة الأكبر لفئة من 15_20 سنة بنسبة 27.5%، من خلال هذه النسب يمكن القول أنها تسمح لنا بالاطلاع على كافة إجابات أفراد العينة من مختلف فئات الخبرة وبنسب متقاربة بشكل كبير باستثناء الفئة الأولى، وبالتالي هناك قدرة لأفراد العينة على الإجابة بموضوعية حول موضوع الدراسة مما ينعكس إيجابا على إيجابات العينة ويزيد من قوتها ومصداقيتها.

3الجدول رقم (1_25) : التخصص

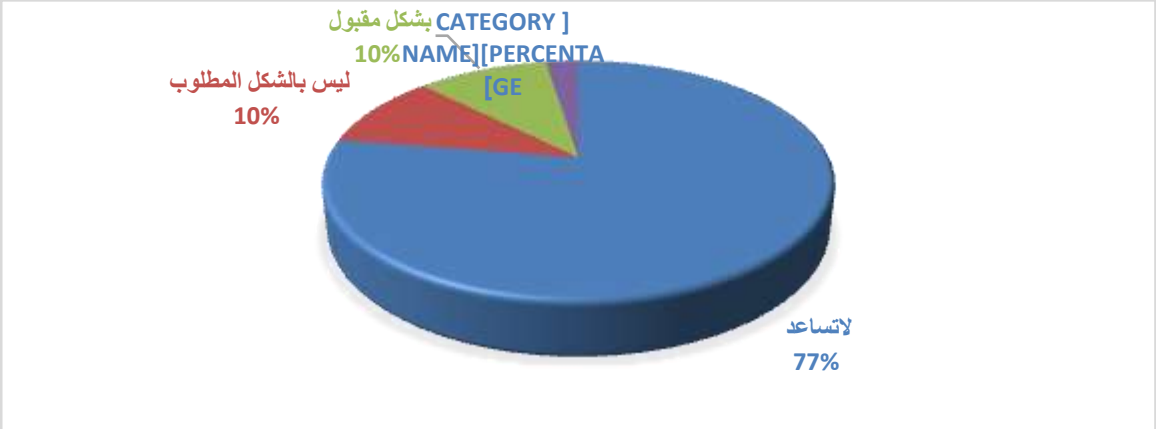
التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	**31**	**% 77.5**
جباية	**3**	**% 7.5**
تدقيق	**6**	**% 15**
مالية	**0**	**% 0**

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال النتائج المتحصل عليها من الجدول نلاحظ أن الفئة الأكثر تكرار ضمن تخص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 77.5% وهي نسبة عالية وجيدة وذالك لأن موضوع الدراسة يتطلب أن يكون المبحوث ذو دراية ومعرفة كافية في مجال المحاسبة وخاصة المعايير المحاسبية الدولية، في حين نجد أن الفئة الثانية من حيث عدد المبحوثين ضمن تخصص التدقيق أين وصلت نسبتهم 15% إذ نجد أن أفراد العينة لهم دراية ومعرفة قاع دية حول أساسيات المحاسبة وحول موضوع الدراسة، كما نجد أن الفئة الثالثة ضمن تخصص الجباية بلغت نسبة 7.5% وهي نسبة صغيرة مقارنة بحجم العينة إلا أنها تبقى ذات أهمية بالنسبة لموضوع الدراسة من زوايا أخرى، في حين نجد أن فئة تخصص المالية كانت 0% وهذا راجع أننا في إختيارنا للعينة التي كانت بشكل مقصود ركزنا جهدنا في اختيار الأشخاص الأقرب لموضع الدراسة.

الفرع الثاني :ملائمة البيئة الإقتصادية لتطبيق النظام المحاسبي المالي

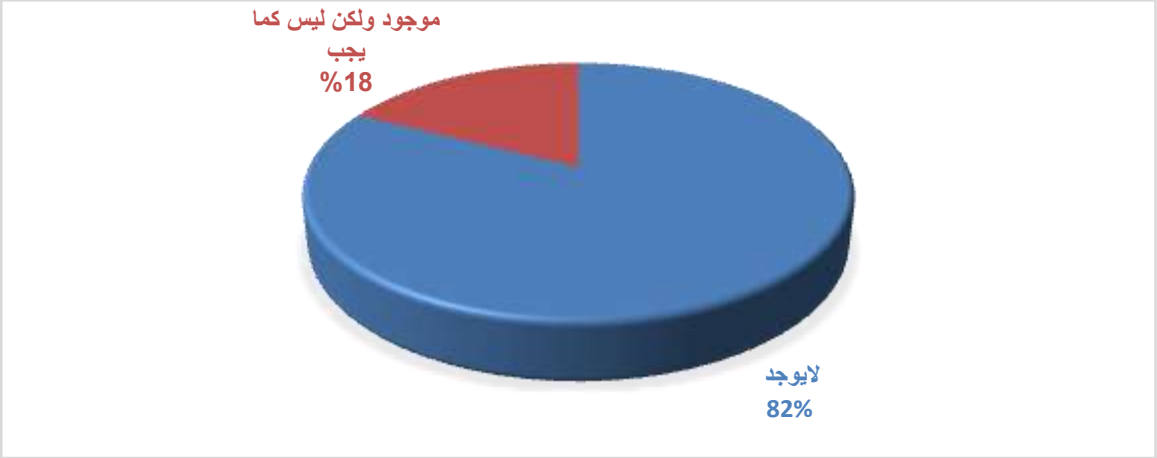
الشكل (1_1) ما تقييمك لمدى الإعتماد على المعلومة المحاسبية الصادرة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي في عملية إتخاذ القرار ؟



المصدر: من إعداد الباحث

أظهرت المقابلات أن مايعادل 77% من أفراد العينة لايرون أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان له أثر في عملية إتخاذ القرار، فهو لم يغير شئ في مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية الصادرة عن المؤسسات المطبقة والملزمة بتطبيق النظام، هذا في ظل بقاء المحاسبة موجهة لخدمة الغرض الضريبي واقتصار الاعتماد عليها في حالة اللجوء للتمويل المصرفي كما أنه لايوجد نظام معلومات تكنولوجي متطور يسمح للشركات والمستثمر سواءا داخلي أو خارجي الإطلاع على القوائم المالية لأي مؤسسة، لأن الإشكال المطروح هو قيمة المحاسبة بالجزائر غير موجودة و هي مجرد إلتزام قانوني وعملية التسيير ليست علمية، أما في الدول الأخرى فالمحاسبة عبارة عن صناعة ومنتوج له قيمة وله أثر في إتخاذ القرار، كما عبر مانسبته 10% أن القرارات داخل المؤسسة لم تكن بالنسبة والصفة المطلوبة والمنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي فنجد أن المنطق الاقتصادي السائد في المؤسسة الجزائرية قضى على الهدف الاقتصادي والربحي فهدفها سياسي إجتماعي، في حين عبر مانسبته 10% أن القوائم المالية وفق scf فيها إضافة تبين نتيجة السنة الحالية والسابقة(N, N_1) فيستطيع القارئ معرفة رأس المال بين سنتين كما وضحت بعض النقاط الأخرى وكذلك الملاحق يتم من خلالها توضيح السياسات المتبعة خلال السنة المالية، كما سهلت للمحلل المالي عمله أكثر، فبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبح متاح مباشرة فقد خفف عنه عبء التحويل للميزانيات بينما في السابق كان يعاد بناء القوائم من جديد، كما ارجع احد افراد هاته النسبة أن الإفادة مرتبطة بطبيعة القرار فإذا كان استراتيجي وكبير فهي تفيد ،لأن القائمة وفقا scf مفيدة لها اهداف وتحقق غايات إتخاذ القرار ، ولكن الفكر المحاسبي في الجزائر مازال محدود ، كما نجد أن scf حمل البيئة أكبر من إحتياجها وتوجد بعض المستحدثات التي أتى بها سنصل إليها في المستقبل، في حين ترى 3% الباقية أن الذين لهم تكوين قوي في scf وحدهم قادرين على إتخاذ القرار بناء على القوائم المالية .

الشكل (2_1) هل تلمس مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني في الواقع الإقتصادي ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 82% من أفراد العينة أن التركيز على القواعد (الالتزام بالنصوص القانونية) أكثر من المبادئ (المفاهيم المحاسبية)في العمل المحاسبي غيب هذا المبدأ ، لأن الذهنية في العمل المحاسبي هي عبارة عن تصريح ضريبي لاتقدم معنى، فأكبر مشكلة هي أن أغلب الميزانيات التي تعد جوفاء ليس لها طابع إقتصادي، فلا يمكن ملاحظة تطبيق هذا المبدأ من خلال الممارسة المحاسبية في سياق المعاملات والنشاطات التي تقوم بها المؤسسات في البيئة الجزائرية، ونذكر هنا مثال أن الحصول على بعض الاصول في إطار عقود الإيجار التمويلي قد يقتصر على شركة الطيران أو بعض الشركات البترولية ، كما نجد أن إعادة التقييم لم تفعل وهذا عنصر حقيقي وفعال في معرفة مساهمة وفعالية النظام المحاسبي المالي في الاقتصاد وفي المؤسسة بالنسبة لوضعيتها المالية والاقتصادية، وحتى متطلباتها غائبة فيجب أن تتوفر البيئة الإقتصادية والقانونية (التشريع الجبائي) لأنه حتى لو طبق بالخيار الثالث وهو التقدير الشخصي يصطدم بالإدارة الجبائية ، فهذا المبدأ غير موجود ويعتبر نظري وكل ماهو في scf نظري حتى ينخرط الجيل الذي تكون في الجامعة في الجانب العملي والتشريعي لاحقا ، بينما يرى مانسبته 18% أن هذا المبدأ موجود ولكن ليس كما يجب فلا نجد له دلالة قوية ، وربما الجزء المطبق منه هو الذي يظهر جليا في أشغال قيد الإنجاز ورسملة تكاليف الإستثمار وإنتاج المؤسسة لذاتها وكذا مؤونات المعاش أو ما يقدم للمؤسسة كهبة ، كما نجد أن في pcn سابقا قد تكون قيمة غير حقيقية ولكن مسجلة في وثيقة لأن لها سند قانوني، بينما في scf أصبح عنصر غير مُمتلك من طرف المؤسسة و يدر منافع يسجل في حالة استثمار على شكل إمتياز ، فهو ملموس في بعض الجوانب و المحاسب ملزم بتطبيق القانون.

ونجد أن scf جاء ليعطي الإستقلالية التشريعية للمحاسبة (اختيار السياسات) بفصله عن التشريع الجبائي بينما الجانب الجبائي لايزال يتحكم وهذا هو الواقع ، إلا أن الاعتراف بهذا المبدأ شيء إيجابي حيث يغير من ذهنية المحاسب كخطوة أولية .

الشكل (3_1) لماذا لم يكون هناك أي أثر للنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للنهوض ببورصة الجزائر ؟

المصدر: من إعداد الباحث

عبر مانسبته 100% من أفراد العينة بأن البورصة تعاني من مشكل هيكلي مرتبط بالاقتصاد الجزائري ، ويعود ذلك إلى عوامل أخرى لاتتعلق بالنظام بحد ذاته (تغيير مدونة الحسابات أو بعض قواعد الادراج أو التقييم غير كافي) ، فعدم رغبة وحاجة الكيانات والمؤسسات للدخول إلى البورصة وتوفير بدائل التمويل (التمويل المصرفي خصوصا) بالإظافة إلى غياب الإرادة السياسية لتفعيل البورصة خاصة بإدراج الشركات الوطنية مثل سونطراك وسونلغاز ، فإذا تحركت ونشطت تكون هناك إستفادة واهمية للقوائم المالية ظاهرة ، فعندما يريد المستثمر شراء أسهم في شركة يحتاج إلى قراءة قوائمها المالية لمعرفة صورة المؤسسة ، إلا أن الواقع ليس لها تأثير في الحركة الإقتصادية ، كما ان الصورة التي وضعت بها البورصة في البداية وكأنها من أجل وضع بورصةوفقط وبقيت كذالك حيث عبر الخبير المحاسبي **ل . ن** أنها ولدت ميتة ، من جانب آخر نجد أن المجتمع مازال لم يفهم وينضج للسير نحو البورصة، والشركات عمومية والشعب ليس له ثقافة الإدخار الذي يتطلب تفكير إقتصادي راشد، ففي البداية يجب بناء ثقافة إقتصادية ورشادة إقتصادية ثم يأتي الحديث عن فعالية البورصة، فإذا كان إنشاء شركات ذو طابع عائلي أو بين الأصدقاء وهذا على خلاف فلسفة إنشاء شركات المساهمة، وحتى يزيد الوعي يجب أن تسير الدولة في أن لامركزية البورصة فلا بد من فتح بورصات جهوية فالدولة إستطاعت أن تفتح جامعة في كل ولاية فكان يجب أن تقوم بإنشاء على الأقل بورصات جهوية حتى يزيد الوعي الإدخاري والاستثماري الذي نجده عند البعض ، فمثلا يقول محافظ الحسابات **خ . ع** أنه كان يمسك حسابات لشخص معنوي لمدة طويلة وبعد أن قرر التوقف عن العمل قام ببيع الشركة فهذا تصرف إقتصادي صحيح، بينما لوكانت هناك بورصة جهوية لقام بعرضها في البورصة ، ولا بد من وضع قيود على الشخص الطبيعي ومنح امتيازات للشخص المعنوي لترغيب المجتمع في الشخص المعنوي فهو الذي يتوجه للبورصة ، من جانب آخر المجتمع لديه تخوف ما يجعلهِ يعزف عن الاستثمار، إذنجد البعض يقومون بادخار أموالهم في البيت ويخفونها بطرق تقليدية ولايتم إيداعها في البنك فضلا عن التداول في البورصة وبالتالي ضعف الاقبال على البورصة .

الشكل (4_1) ماهو النموذج الأقرب والأفضل للجزائر من أجل إصلاح البورصة من بين خياري الاقتصاديين ؟

المصدر: من إعداد الباحث

عبر مانسبته 63% من أفراد العينة أن النموذج الثاني هو الأفضل لتنشيط بورصة الجزائر فالمستثمرين المحللين ليسوا واعيين بالمنطق الإقتصادي وهذا مايجب السعي إليه في ظل دولة القانون والحكم الراشد ومرونة القوانين، كما أن مشكلتنا هي أن النموذج الإقتصادي المتفق عليه مجتمعيا لم نصل إليه بعد، وعبر مانسبته 30% أن الخيار الأول يكون أفضل لأن النموذج الثاني يمكن الشركات الأجنبية بالدخول للبورصة هذا قد يرهن السيادة، كما أن الإرادة السياسية تتجنب التمويل الخارجي وتصريحات الوزارة تقول أننا في غنى عن التمويل الخارجي لأنه يرهن السيادة وخاصة أن الازمات المالية العالمية والصدمات تنتقل عبر أسواق رأس المال، فالخيار الأول أفضل وذلك من خلال إنشاء نوع جديد من شركات المساهمة، كما أن القانون الجديد للشركات المساهمة البسيطة يخدم هذا المجال، ومنح إمتيازات للقطاع الخاص من أجل التسعير في البورصة وخلق سوق تنافسية بأسعار حقيقية ، كما أن احداث بنك خليفة لازالت عالقة في أذهان المتضررين و يجب على الدولة أن تتحمل المسئولية وتعوضهم لكسب الثقة ومحو هذا الملف من ذاكرة هؤلاء المتضررين والمجتمع حتى يمكن السعي في الخيار الأول، والذي يكون بخوصصة جزء كبير من الشركات التابعة للدولة مثل التجربة الأولى التي كانت مع صيدال فهكذا تنشط البورصة، ويتم منح إمتيازات أكثر للخواص لإغرائهم للدخول والتسعير في السوق المالي حتى تكون البورصة في مستوى البورصات الناشئة، ثم تفرض على الشركات المتعددة الجنسيات عند بنود الإتفاقية فتح جزء من رأس مالها في البورصة الجزائرية.

في حين عبر مانسبته 5% أن الخياران لايصلحان مع أن الأول موجود ولم يقدم الجديد، لأن البورصة في حقيقة الأمر تقيس درجة حرارة الإقتصاد خاصة الاقتصاد السوق الحر، لذلك الجزائر تحتاج إعادة هيكلة حقيقية تلغى فيها القيود الإقتصادية لأنه عندما تكون بيئة الاعمال ضيقة تمنح فرص الإستثمار لفئات معينة ويتحكم فيه أشخاص معينون فلا يمكن أن يكون هناك دور للبورصة، حتى لو أدرجت فيه الشركات لن تفعل إلا إذا كانت فيه إعادة هيكلة إقتصادية حقيقية على أساليب وقواعد المنافسة التامة والسوق الحرة ونقل فيها القواعد الجبائية، فإذا تحقق هذا يكون هناك حركية للبورصة التي تنعكس على النظام المحاسبي المالي وتكون تحصيل حاصل كاستجابة للحركة الإقتصادية فالمشكل هيكلي بنيوي يرتبط بالإقتصاد .

فإذا كان هناك توجه عام نحو بناء إقتصاد قوي، فالقوانين من الجانب الجبائي والمحاسبي والإستثمار تكون منسجمة في مسعى واحد ويكون لدينا بورصة تعكس الإقتصاد الحقيقي، فالفساد المالي الناتج عن الفساد السياسي يحجم عن إدماج الشركات في البورصة، فلابد من الإصلاح السياسي ثم الإقتصادي، فمثلا دولة تركيا رغم الإختلافات الأيدلوجية تطورت وصارت قوة إقتصادية

والسبب القرار السياسي، فلا بد من قدوم رجل سياسي قوي والذي تَبنيه المدارس كأردوغان رئيس تركيا مكون في مدرسة لها فكر ومرجعية ، وكذا رئيس ماليزيا له فكر ناجح وخطوات علمية مدروسة وهذا هو المطلوب.

بينما يرى مانسبته 2% أن النموذج المناسب لحالة بورصة الجزائر هو الذي يقوم على عوامل وأسباب فشلها ولعلى اهمها مايلي:

1_ توفير الارادة السياسية في ظل الشعارات التي تم اعلانها بفترة الاقلاع الإقتصادي في الجزائر 2023_2024

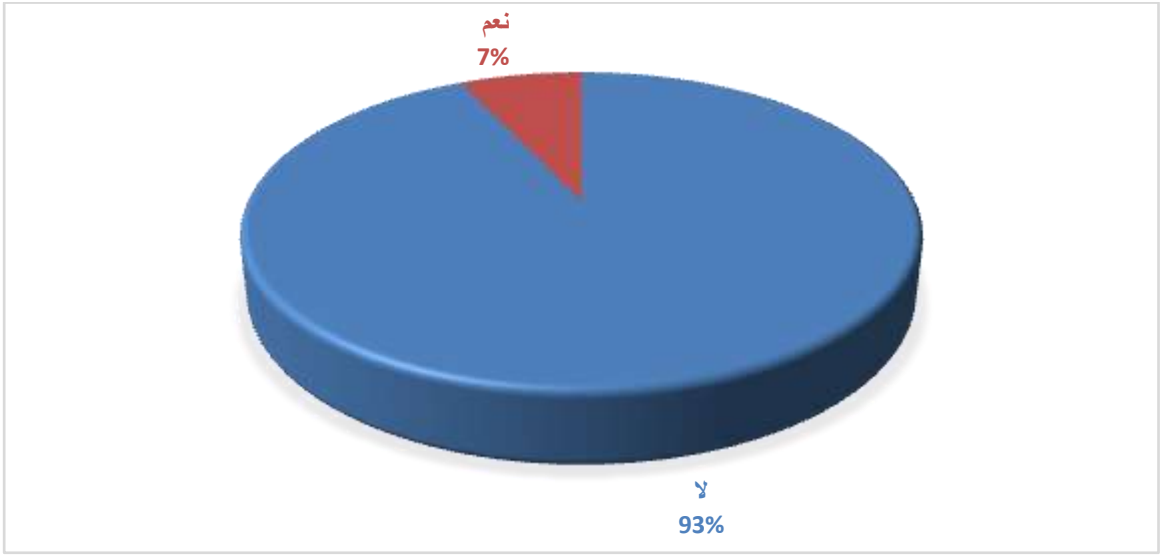
2_ طبيعة الشركات (النسيج المؤسساتي) : الغالبية العظمى من الشركات والمؤسسات حكومية لاتحتاج إلى التمويل واللجوء إلى البورصة ، وهذا لتوفر البديل وهو التمويل المصرفي ، وعليه يجب توقيف التمويل المصرفي لها وإجبارها على الادراج في البورصة والمساهمة في التداول سواءا طالبة أو عارضة للمساهمة في تنشيط البورصة هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد أن المؤسسات الخاصة على صنفيين مؤسسات عائلية مانسبته 2% تعتمد على التمويل الذاتي ومتحفظة بخصوص فتح رأس مالها (كابح بسيكولوجي) والصنف الآخر مؤسسات صغيرة ومتوسطة 98% تفتقد للشروط التي تؤهلها لدخول البورصة، وهذا مايدعو إلى إعتماد إجراءات وآليات تحفز هذه المؤسسات بدخول البورصات سواءا عارضة أو طالبة للتمويل كمنح إمتيازات جبائية أو غير ذالك.

3 _ بالإضافة إلى تشجيع ودفع الشركات الأجنبية بالدخول إلى البورصة

4_ العامل الديني: وذالك بالعمل على توفير الصيغ الاسلامية لتشجيع المواطنين على الولوج إلى البورصة والاستثمار المالي فيها وتعتبر وجهة النظر السائدة إتجاه البورصة (البورصة منظومة ربوبة)

5_الجانب القانوني والتنظيمي: يستوجب إعادة النظر في طريقة تسيير البورصة وتركيبتها البشرية والاطار القانوني الذي يحكمها، والقضاء على السوق الموازي إلى غير ذالك من العوامل التي يجب العمل عليها للوصول إلى النموذج المناسب لتفعيل وتنشيط بورصة الجزائر .

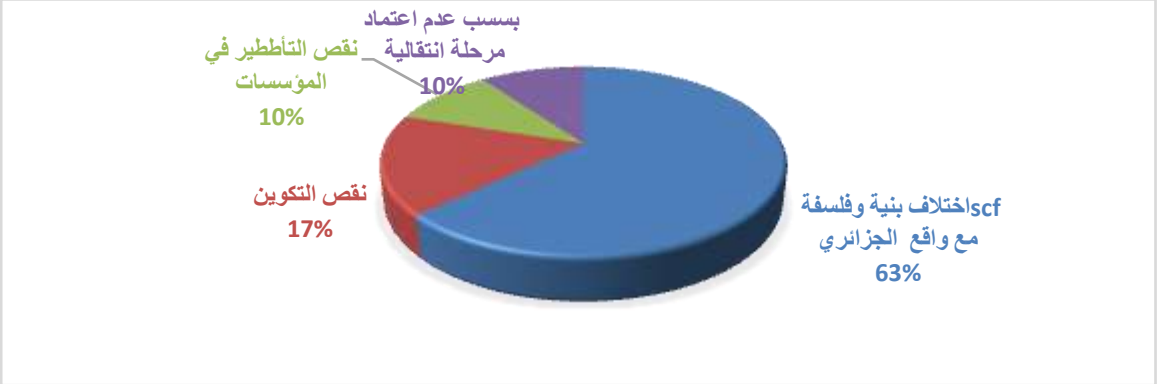
الشكل (5_1) هل ترى أن النظام المحاسبي المالي يلبي إحتياجات المستثمرين



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 93% من أفراد العينة أن النظام المحاسبي المالي لايلبي احتياجات المستثمرين ، لأن الحاجة إلى المعلومة المحاسبية غائبة في البيئة الجزائرية فالواقع يؤكد أن فئات مستخدمي المعلومة محصورة جدا، ويقتصر الامر على الإدارة أو الدراسات الأكاديمية أوالهيئات الحكومية لغرض تقييم الأداء والضريبة والحسابات الحكومية بالإ ضافة إلى خصوصية النسيج المؤسساتي ، فلم نصل بعد لخلق بيئة إقتصادية يزيد الطلب على المعلومة ومعرفة أدائها المالي وشخصية محافظ الحسابات لأن ثقافة إستخدام مخرجات العملية المحاسبية غائبة، فالبيئة ضعيفة والواقع فارض نفسه ، بينما يرى مانسبته 7% أنه يلبي وهذا طبيعي إذا توفرت الأسباب وذلك بتطبيق النظام فعلا و تحسين المنظومة الجبائية.

الشكل (6_1) العديد من المؤسسات الحزائرية غير قادرة على تطبيق النظام المحاسبي المالي ، إلى مايعود ذالك؟



المصدر: من إعداد الباحث

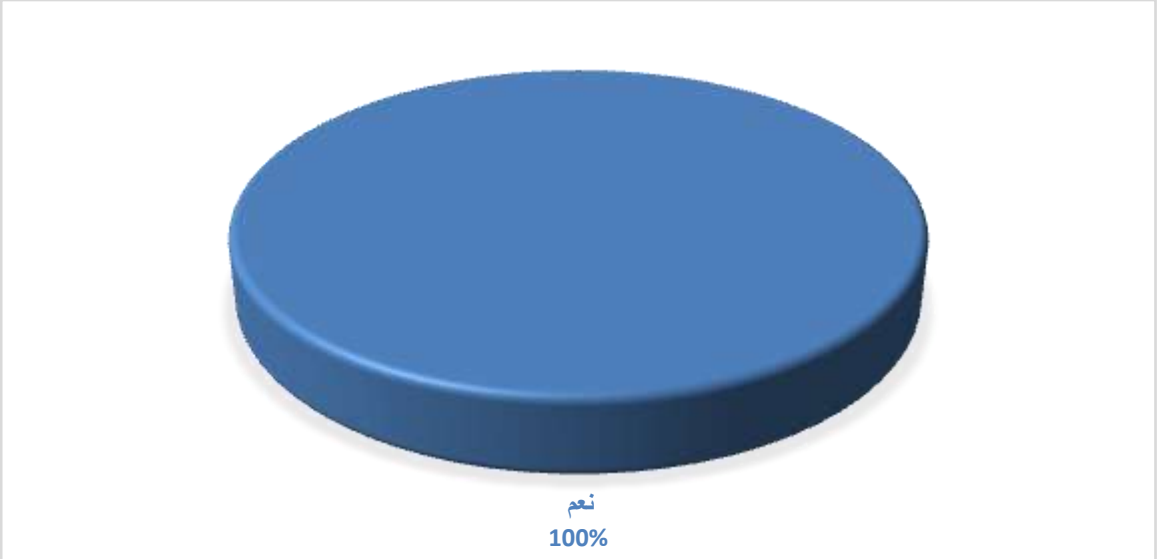
يرى مانسبته 63% من أفراد العينة أن عدم القدرة على تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الجزائرية راجع إلى أن تصميم النظام الذي لم تُراعى في إحتياجات البيئة ومتطلباتها، فالمؤسسة لاتطبق الأشياء التي تتجاوز حجمها لأن إعداد scf موجه للشركات الكبيرة فمن الطبيعي بعضها لايطبق، فالنظام وُلد كبيرا والطموح الذي وضع به يتجاوز حجم النسيج المؤسساتي الموجود ، فقد صُمِّم النظام لتطبيقه في اقتصاد السوق ولاكن إقتصادنا لايزال موجه، فلا يختلف عن النظام السابق لان الدولة متحكمة في كل شيء ، والجزء المطبق من scf ليس ببعيد عن النظام السابق ومن كان متمكن منه فلايواجه صعوبة في تطبيق الجزء المطبق حاليا، كما أن البيئة لاتسمح بتطبيق مستحدثات النظام الجديد فهي غير مهيئة بوعي من قبل السلطة، ويقول محافظ الحسابات خ . ع أنه قام بجولة على مكاتب المحاسبة سنة 2021 فوجدناهم يقومون بالعمل وفق النظام السابق، وبعد الاستفسار عن هذا تلقى إجابة وهي أنهم بعد الانتهاء يقومون بتحويل الحسابات إلى scf بنفس الصفة التي تم معالجة بها القوائم في المرحلة الانتقالية سنة 2010 ، والعجيب أن هذا لم يؤثر ولم يشعُر بهذا لا الإدارة الجبائية ولا المنظمات المهنية، وهذ يعتبر خطر على scf والقوائم المالية ومدام هاته المعاملة تسير إلى اليوم فيحق لنا أن نتساءل ماهو دور scf وماذا حقَّق، فهو لم يحقق شيء لأن scf ليس أرقام وحسابات فقط، الا ان الملاحظ للواقع الاقتصادي يقول أنه أرقام حسابات ، فالفرق بين النظام السابق والنظام الحالي (SCF) هو الشكل n, n_1 ، كما أن تطبيق scf كان يجب ان يتماشى معه الاصلاح الاقتصادي والجبائي وقانون الاستثمار والمنظومة الجبائية اصلاحات في العمق .

بينما يرى مانسبته 17% من أفراد العينة أن نقص التكوين المرتبط به ورسكلة خريجي الجامعة تأخرت، كما ان الوضوح في الاختلاف بين النظام السابق (PCN) والنظام الحالي (SCF) غير ظاهر جليا لآن العمل تقني، إلا أن scf فيه أمور فلسفية و التكوين الذي تم على scf هو تكوين تقني بينما scf يحمل عدة أبعاد فلسفية يجب فهمها حتى يتسنى تطبيق مستحدثاته، كما

نجد أن المنظمات تقوم بدورات تكوينية ولكن ليس إجباري ولاتوجد عقوبات وتبعات على من تغيب، ويقول محافظ الحسابات المشار إليه سابقا أنه بعدما تلقى التكوين على scf في فرنسا كمكون وكان عددهم 90 متربصا آنذاك ، حاول القيام بدورات تكوينية مع الخواص والمؤسسات ولكن الحضور كان 3 أشخاص فقط فلا توجد إستجابة على حد قوله، ويرى مانسبته 10% من أفراد العينة أن السبب يعود إلى غياب التأطير في المؤسسات الإقتصادية، فنجد أن المؤسسات لاتريد التوسع ولا تسعى لتطوير موظفيها وهذا ما يجعل المحاسب لايبذل جهد في تحسين وتطوير نفسه، بينما أرجع النسبة الباقية من أفراد العينة المقدرة ب 10% أن السبب يعود إلى عدم قيام الهيئات الوصية المكلفة بالاشراف على إعداد وتطبيق النظام المحاسبي المالي باعتماد فترة إنتقالية وتجريبية حتى يتم تكييف النظام وفق احتياجات البيئة الجزائرية خاصة ماتعلق بظروف وخصوصية النسيج المؤسساتي في الجزائر، فإذا لاحظنا الغاية المنوطة بالمعايير المحاسبية الدولية هو خدمة مصالح الشركات الدولية والشركات متعددة الجنسيات بدرجة كبيرة، فالجزائر دخلت للرأسمالية بعقلية إشتراكية ومازالت المؤسسات العمومية ذات طابع إشتراكي، وهذا ينعكس على شفافية المؤسسات وهذا أثر حتى على فاعلية السوق المالي الذي يتطلب الشفافية الكبيرة، والدليل ان المؤسسات العمومية قائمة ومستمرة في حين كان يجب إفلاس بعضها وإعلان الإفلاس.

ويرى الخبير المحاسبي **هـ. س** أن مستحدثات النظام هي خيار وليس إلزام على المؤسسة فتطبيقها حسب الاحتياج ويرى أن هذا القرار وهو "عدم قدرة المؤسسات على تطبيق النظام" مجحف وبعد إعلامه أنها نتيجة من الدراسات السابقة تساءل عن جدية هاته الدراسات.

الشكل (7_1) هل الإلتزام بتطبيق scf مكن الشركات متعددة الجنسيات من إزالة أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية في مجال المعلومة المحاسبية؟

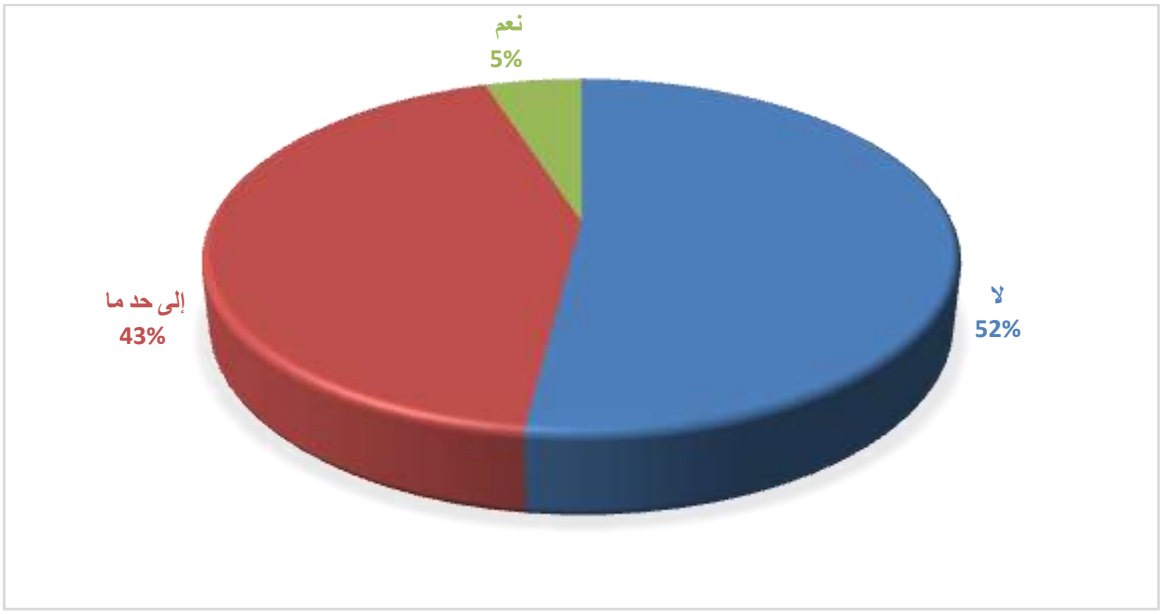


المصدر: من إعداد الباحث

أجمع افراد العينة أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يفترض أنه يكون ذا منفعة لهاته الشركات لأنه مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، فالجانب الكبير من scf مبني لصالح الشركات الاجنبية حتى تندمج في مسار التوحيد فهذا هو الهدف ولكن يجب ألا نغفل قاعدة 49/51 بالنسبة للمستثمر الأجنبي كما أن السلوك الطفيلي الذي تمتاز به الشركات متعددة الجنسيات يجعلها لاتهتم بدرجة كبيرة للنظام المحاسبي المطبق، فلربما تكون المستفيد من إختلاف الأنظمة للقيام بعمليات التهرب الضريبي المزدوج ، كما أعرب جل العينة

أن الاجابات المقدمة في هذا العنصر مبنية على فرضية الاحتمال والتتبع للأحداث فلن يستطيع أحد ان يقدم إجابة كاملة في هاته الجزئية إلا من يشتغل داخل هاته الشركات ويجب على الباحثيين التوجه إلى القيام بذلك إلا أن عقلية التحفظ الموجودة ورثت عقلية عرقلة الباحثيين من القيام بمهامهم العلمية لإكتشاف النقص وتقديم الإظافة والقيام بالمقارنات ومنعت الشركات أن تتطور ومنعت الدولة من أن تستفيد وتحقق الأمور التي تدعو إليها .

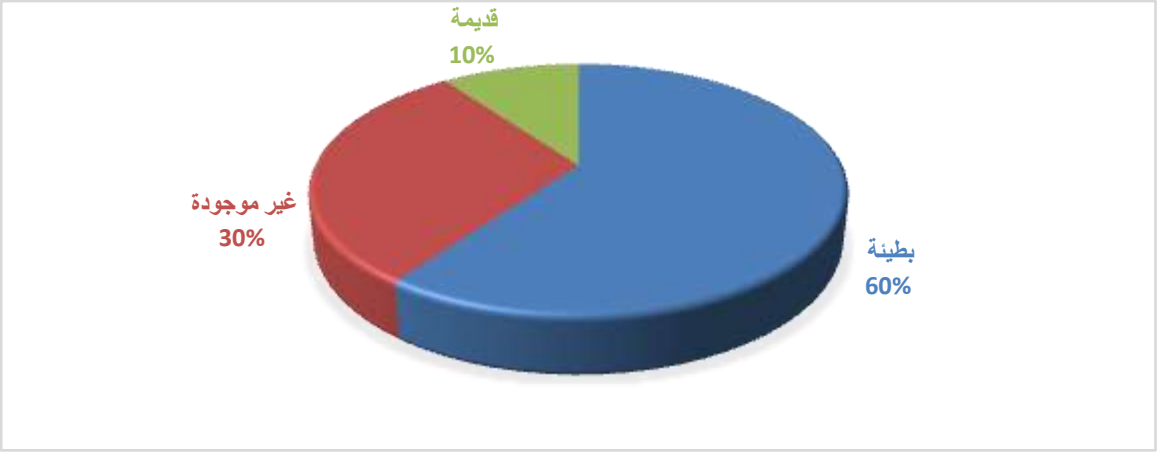
الشكل (8_1) : هل يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان بمثابة أداة رقابية للدولة على التقارير المالية للشركات الأجنبية ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 52% من أفراد العينة بلا وإنما لتطوير المنظومة الإقتصادية لأن PCN غير كافي وأنه يجب التماشي في سياق العولمة مع المعايير المحاسبية الدولية للإستفادة من مزايا الإستثمار الخارجي، كما أن للإتفاق مع المنظمة العالمية للتجارة أثر في ذلك فليس برغبتها طبقت SCF، ويرى مانسبته 43% من أفراد العينة أنه إلى حد ما يعتبر ذلك صحيحا إلا أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لايعني أو يحد من إنتهاج هذه الشركات سلوكيات إحتيالية لتضليل الدولة الجزائرية والقيام بممارسات التهرب الضريبي مهما كان شكله وتحت أي غطاء، وترى النسبة المتبقية المتمثلة في 10% أن ذلك صحيحا لأن المعايير أسست من اجل الشركات المسعرة في البورصة، الغرض منها تحويل رؤوس الأموال ، والذي يشرف على تمويل صناعة المعايير هي المنظمات الدولية والمتعددة الجنسيات خدمة لمصالحها

الشكل (9_1) : ماهي أهم المتغيرات التي حدثت في البيئة الإقتصادية الجزائرية من أجل التحرك نحو المعايير الدولية للتقارير المالية؟

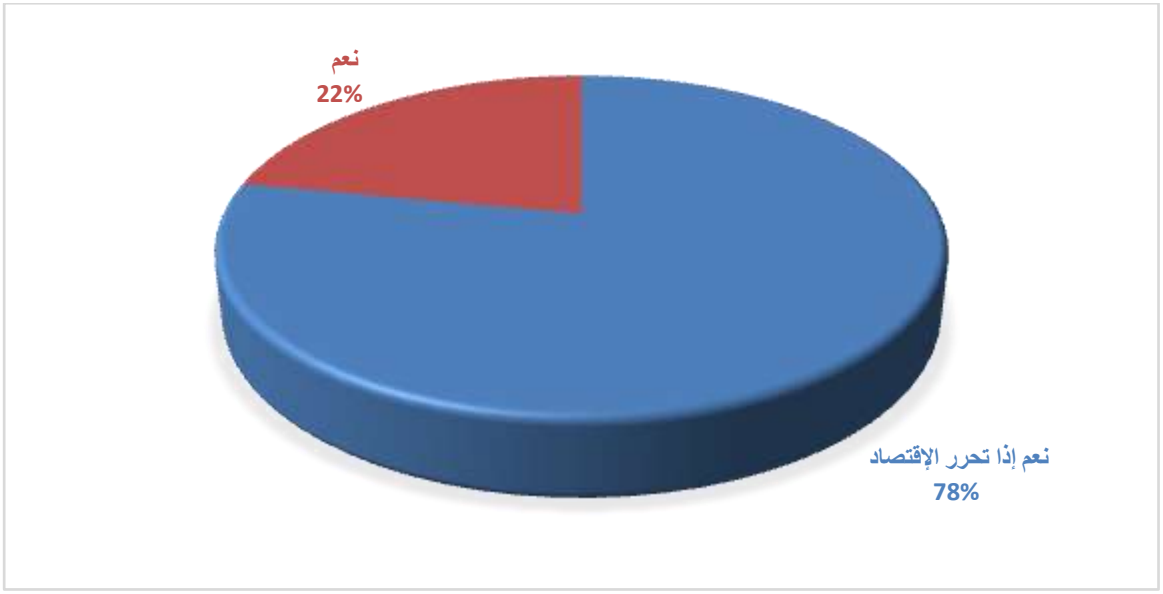


المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 60% من أفراد العينة أن الحركة بطيئة جدا ما أجل التحرك نحو الإنفتاح لتطبيق المعايير، ولايمكن أن نلمس ذلك إلا في الجانب الأكاديمي في التكوين والتظاهرات العلمية كما أن التربصات المهنية كانت في فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي والآن توقفت ، كما نرى أن هناك دخول لبعض الشركات الاجنبية ولكن ماذا قدمت للتنمية الاقتصادية فلا يمكن أن نلمس شيء ، بينما يرى مانسبته 30% من أفراد العينة أنه لاتوجد حركة ، لأن المشكلة ليست محاسبية فالإقتصاد يتحكم فيه الجانب السياسي الذي لم يُعطي فرصة للخواص حتى يتحركوا، كما أنه لاتوجد ضمانات فأصحاب المال موجودين ولكن همغيرم ندمجن في الحركة الإقتصادية، وهذا له تأثير كبير جدا على التنمية الإقتصادية في الجزائر.

والواقع أن السوق الموازية لها تأثير كبير وهي نشطة، وخطط الدولة غير مدروسة فمثلا قانون لونساج ساوى بين الشباب وضخت الدولة اموال ولكن كم عدد الذين إستفادت الدولة منهم وقامو بحركة إقتصادية ؟ ، فغالبية المؤسسات ذهبت ويقول يوجد عندي قضايا البنوك تتابع حاليا الشباب المستفيد (4 قضايا) وهؤلاء المستفيدين ليس لهم نشاط حاليا والسبب أن معايير انتقاء خاطئة ولاتوجد متابعات فكان الأولى بناء مصانع أو تدعيم الشركات التي كانت في تلك المرحلة تحتاج إلى تطهير مالي ودعمها لبعثها مجددا في الحركة الإقتصادية، ولكنها أفلست وحولت إلى مراكز للأمن والشرطة أو محطات توقف العمال (باركينغ) بينما هي شركات كبيرة غادرت المشهد، ويقول نفس الشخص أن صاحب مؤسسة ناشئة له دكتوراة من بولونيا أراد أن يستثمر في الجزائر وجد عراقيل إدارية لأخذ الرخصة كما صرح هذا المستثمر أنه ندم بعد أن إختار الجزائر للإستثمار ولم يكمل الإجراءات وغاد ر، بينما ترى النسبة المتبقة المتمثلة في 10% أن الحركة كانت في فترة سابقة كمنح قرض لونساج للمؤسسات ذات الشخص الوحيد كدعم لها، وكذلك في نهاية الألفية الثانية شهدت الجزائر وضعا إقتصاديا منهارا تحت قيود الإستدانة الخارجية إظطرت فيها إلى إعادة جدولة الديون وفرض عليها القيام بإصلاحات إقتصادية من قبل (FMI) كالتوجه نحو الخوصصة سنة 1997وهذا بغرض الإنفتاح على إقتصاد السوق وفي ظل سعي الجزائر إلى الإنظمام للمنظمة العالمية للتجارة(OMC)

الشكل (10_1) هل يعتبر تبني scf خطوة أولية لتبني المعايير بشكل كامل في المستقبل؟



المصدر: من إعداد الباحث

عبر مانسبته 78% من أفراد العينة أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر كخطوة أولية إيجابية رغم كثرة المآخذ عليه ولكنه فتح النقاش كمجال فكري جديد والسائد في عالم اليوم فهذه تعتبر أرضية وخطوة لها أثر على المدى الطويل، فيعتبر SCF أفضل من PCN وهذا لنُواكب التوجه العالمي شريطة أن نأخذ من المعايير حسب إحتياجنا، ولكن لابد من السعي في طريق العولمة للمواكبة حتى ولو بنسبة 10% وهذا حتى لانبقى منعزلين عن لغة التواصل العالمية، ولنضع القاعدة الأولى ويتفتح المجتمع على هذا الطرح العالمي وتبقى لغة تواصل واحدة، بينما يرى 22% من أفراد العينة أن ذلك مفيدة شريطة تحرر الإقتصاد وخلق بيئة تنافسية وإقتصاد متكامل بخُطى صحيحة ذات رؤى علمية عملية ونظرة إستراتيجية من أهل الإختصاص، بهذا فقط يمكن أن نعتبر أن النظام المحاسبي المالي خطوة أو مرحلة إنتقالية لتحيين الفكر المحاسبي في الجزائر .

الشكل (11_1) : هل يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية ضرورة ملحة؟

المصدر: من إعداد الباحث

يرى أفراد العينة جميعا أن تبني المعايير المحاسبية أمر محتوم لامفر منه وذلك لمواكبة العالم وحتى لانبقى منعزلين، كما يُمكن الإستفادة من المزايا التي تكون بالإتفاقيات مع الشركات الأجنبية، ولكن لابد من الاستفادة من تجربة تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي في تصحيح الأخطاء وذلك بفتح النقاش الجاد والعميق مع أهل المهنة من أجل تصويب العمل المحاسبي ووضع المهنة في وضع حسن

الشكل (12_1) : هل سعي الجزائر بالتحول لاقتصاد السوق واعتماد scf تحقق أم لا؟

المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 60% من أفراد العينة أنه سعي الجزائر بالتحول لاقتصاد السوق وتطبيق scf تحقق بشكل نسبي جدا يكاد لايُذكر، كما أن هذا التغيير مرتبط في بعض التوجهات والمقاربات الفكرية البحثية، فالنظام هو رأسمالي بعقلية إشتراكية، كما أن سياسة بناء السكنات والدعم الإجتماعي لاتقدم مردودية فالأفضل ترفع الدعم وتحسن المردودية الإقتصادية لأفراد المجتمع في مسعى إعادة توزيع الدخل والعدالة الإجتماعية، و الإصلاح الإقتصادي له أسباب موضوعية ترتبط بالوضع الإقتصادي والمحاسبي العام ، فمنذ منتصف الثمانينات بدأ الإنفتاح على الفكر الأنجلوساكسوني في دول العالم من خلال توسعه في المحاسبة حتى في عقر الدول التي تُعرف بعراقة المدرسة الفرنكوجرمانية، فكان من الطبيعي إعادة النظر في المنظومة المحاسبية الجزائرية هذا في السياق العام ، وأسباب خاصة وهي أن PCN أظهر محدودية كبيرة في التطبيق فمنذ بداية 1990 بدأ التفكير في الإصلاح، ويقول الخبير المحاسبي **ق. م. ع** أن الذي حدث بشأن SCF أنه لم تكن هناك جرأة عند السلطات لإصلاح عميق ومباشر لإصلاح المنظومة المحاسبية وذلك لأن البيئة غير جاهزة فكان يجب أن تكون بيئة إقتصادية قادرة أن تستوعب النظام وكذا كادر تكويني ومؤسسات نسيجها التنظيمي يستطيع أن يواكب، ويظيف أن الأمر أعمق من هذا يتعلق بالثقافة، فالمحاسبة يُنظر إليها على أنها إلتزام قانوني ولاتساعد في إتخاذ القرار، في حين يرى مانسبته 30% من أفراد العينة أن التحول لهذا التوجه الإقتصادي واعتماد النظام المحاسبي المالي لم يكن بمحض إرادة الدولة الجزائرية، ويقول في هذا الصدد الخبير المحاسبي **ن.ل** أن النظام المحاسبي المالي كان بسبب ظغوطات لتغيير النظام ويلمس ذلك في الإستعانة بالخبرة الأجنبية، ويؤكد الخبير المحاسبي **هـ.س** أننا توجهنا بخطوات ثقيلة نحو إقتصاد السوق فلم نبقى في النظام القديم ولم نخرج منه، كما أنه فُرض علينا الدخول لاقتصاد السوق، ويعتبر SCF حتمية حتى ندخل في المشهد الدولي ونستقطب الإستثمارات الأجنبية في حين يرى مانسبته 10% من أفراد العينة أن ذالك نسبي فالتغيير من العقلية الإشتراكية التي دبت زمنا في البيئة الجزائرية لن يكون إلا بعد فترة من الزمن وهذه أولى خطواتها ونحن نسير لاقتصاد السوق، ولكن لابد من تغيير النظام حتى نواكب الإنسجام الدولي ولايكون هناك عائق أمام الشركات المتعددة الجنسيات، ففي الجزائر نشاطنا الإقتصادي عادي.

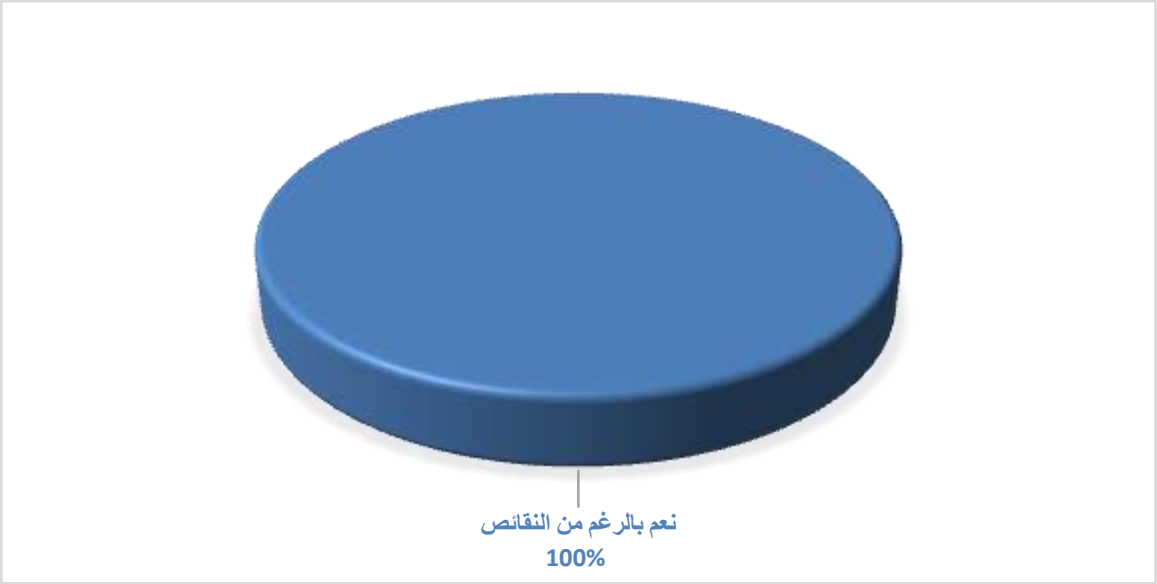
الشكل (13_1) : هل يمكن تفسير عدم تحرير الإقتصاد بسبب إعتماد الدولة على الريع ؟

المصدر: من إعداد الباحث

عبر مانسبته 95% من أفراد العينة أن الإقتصاد الريعي أثر بشكل سلبي، فلو كان هناك تنافس و الاقتصاد متنوع ومبني على الانتاج لالوحظ وجود مستعملين كما يتطلب النظام المحاسبي المالي، فالانفتاح غير موجود إلا في قطاع المحروقات كما ان تسعيرة المحروقات تخضع للسوق الدولية، ونجد دول الخليج العربي(السعودية ...) عندهم البترول ولكن كوَّنوا شركات وأسسو إقتصاد حقيقي وتبنو خطوات حقيقية أتت ثمارها، أما الجزائر بقيت حبيسة البترول فالريع يصبح نقمة وليس نعمة في ظل التوزيع العشوائي، وبنية الفساد الإجتماعي مع بنية الإقتصاد الريعي جعلت ممارساتنا فاسدة ، فالريع من بين العوامل الذي جعل مهنة المحاسبة لايُنتظر منها أداء جيد، بحيث ان المحاسبة لايمكن أن تدرس بعيدا عن البنية السياسية والإجتماعية، فبيئة الريع مع طرق التفكير المحلية جعلت من المهنيين ليسو في مستوى الأحداث على حد رأي محافظ الحسابات **بن . م .ص** ، فالنظام الريعي ساكن منذ الإستقلال فالتغيير إما حتمي بسبب الاتفاقيات الدولية أو لإسكات المنظومة الإجتماعية، ولكن مع السلطة السياسية الحالية يُلتمس نية حسنة لتوفير بيئة للمستثمرين الأجانب وبداية التخلي الجزئي لأن البيئة الاستثمارية الجزائرية خصبة للمستثمر الاجنبي ومن بينها دول الخليج العربي (السعودية...)

بينما يرى مانسبته 5% خلاف ذالك فالريع نعمة وحُبوة إلاهية فهو ليس عيب على الدولة الاعتماد عليه ،حيث يقول الخبير المحاسبي **ق. م. ع** أن أي دولة يجب عليها أن تستغل الميزة التنافسية التي عندها وتكون بتكلفة منخفضة فالجزائر عندها بترول بتكلفة منخفضة جدا وعائدات جد معتبرة، بينما لو تم التوجه لمجال آخر فأكيد ستنتج ولكن المبالغ التي ستنفق كتهيئة أولية لغاية الإنتاج كبيرة مقارنة مع دول أخرى لنفس المجال الإنتاجي وهذا لتكوين بنية قاعدية لذالك المجال لأن الإنطلاقة حينها من الصفر بينما الدول الأخرى في نفس المجال (السياحة أو الزراعة مثلا) عندها سنوات خبرة وتجارب وعلاقات تصدير ومؤسسات ، ومثال على ذالك أن دولة النيجر كونت علاقة مع الجزائر من أجل تصدير الغاز نهاية سنة 2022 وفضلت الجزائر على المغرب لأن الجزائر جاهزة عندها شركات وإنتاج يبقى فقط توقيع الإتفاقية وربط شبكة التصدير، بينما المغرب عليها تأسيس شركات وتفتح عقود للعمال ويلزمها فترة طويلة حتى تكون قادرة على صفقات مثل هاته، لذلك فعلى كل دولة أن تركز على أهم مورد عندها وتتخصص فيه، يبقى الامر المهم على حد قول الخبير المحاسبي المشار إليه أنه يلزم ترشيد النفقات وتكون هناك خارطة إقلاع إقتصادية صحيحة وواضحة بمشاركة أهل الإختصاص وهذا الأمر الغائب في الجزائر للأسف.

الشكل (14_1):في ظل حتمية اصلاح النظام ، هل ترى أن scf كان الخيار الأفضل بعد تطبيقه للأكثر من 13أكثر سنة؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى أفراد العينة جميعا أن تطبيق النظام المحاسبي أفضل من البقاء في PCN رغم عيوبه ونقائصه إلا أن PCN أبعد عن الرؤية الدولية التي يجب السعي إليها، فخطوة تبني النظام المحاسبي المالي يمكن إعتبارها مفيدة بشرط السير في تغيير النمط الإقتصادي وخلق بيئة إقتصادية حقيقية يكون فيها تنويع النشاط الإقتصادي وكذا يكون للبورصة دور فعال مايخلق لنا طلبا على المعلومات المالية ، حينها قد يكون SCF مفيدا وقد تكون فيه بعض الجوانب التي تصبح متأخرة عن واقع البيئة إذا كانت هناك فاعلية بيئية ، فلابد من الدخول للسياق الدولي الجديد حتميا يجب ان نسير في مسار العولمة حتى لانبقى منغلقيين ولابد من التقييم المتكرر والتقويم المستمر لأن الدول الأنجلوساكسونية مرت على هذا المسار فلابد من التكوين المستمر ومهمة الباحث الوقوف على الفجوات وتقديم التوصيات للجهات المعنية بمعزل عن المتغيرات ولايمكن تجاهلها الذي قد يكلف خسائر مالية نتيجة الصفقات التي لن تتم بوجود إختلافات في الأنظمة المحاسبية(تكلفة الفرصة البديلة)

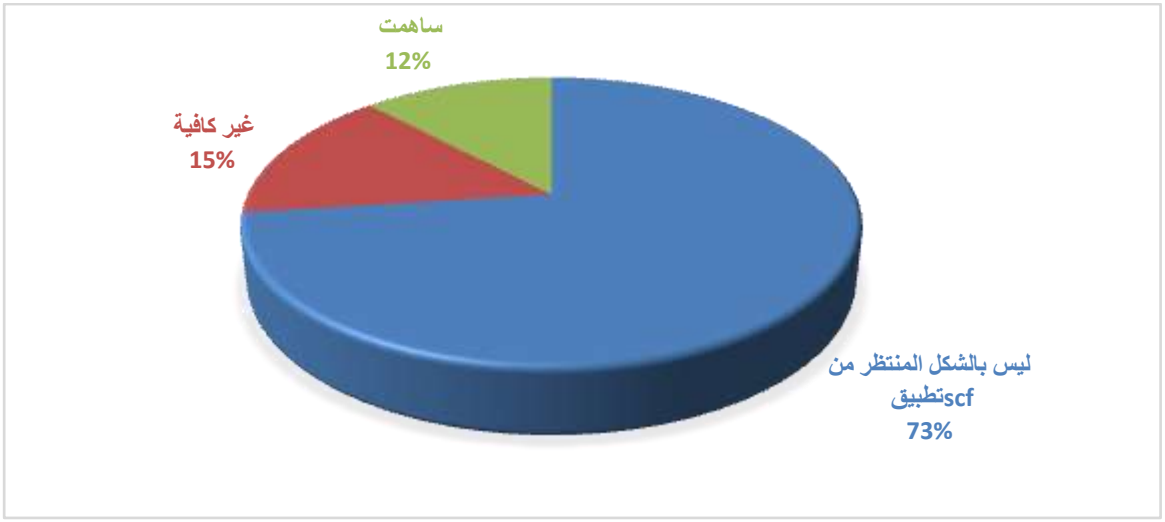
الفرع الثالث: العامل القانوني

الشكل (2 _1) هل ترى أن النصوص القانونية أخذت بعين الإعتبار مشاركة أصحاب المصالح بهدف توجيه الممارسات بما يتوافق مع واقع بيئتنا؟

المصدر: من إعداد الباحث

يجمع أفراد العينة جميعاً أن النصوص القانونية التي صدرت سواءا عشية تطبيق النظام المحاسبي المالي أو قبل ذالك أو بعده لم تؤدي أي غرض يعود بالمنفعة الملموسة والواضحة على الممارسة المحاسبية التي يجب أن يكون عليها الحال بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي له إطار تصوري وفلسفة فكرية لها مرجعية دولية تحقق أغراض وغايات متعددة لمستخدمي القوائم المالية كما هو عليه الشأن في الأنظمة المحاسبية الأخرى ، فلو أن عملية تشريع النظام المحاسبي المالي أو الإصلاح المحاسبي بمفهومه الواسع أخذ بعين الإعتبار مشاركة أصحاب المصالح بالاستناد على آرائهم وأحكامهم بخصوص الواقع الميداني لكان أحسن مما كان وذالك بأن يساهم بتوجيه الممارسات المحاسبية بما يتوافق مع واقع بيئتنا ، ولابد من مراعاة الجانب الأكاديمي

الشكل (2_2) هل ترى بأن مدونة القوانين والتشريعات ساهمت في تحسين الاعتماد على القوائم المالية في سياق تطبيق scf من قبل الأطراف ذوي العلاقة في البيئة المحاسبية الجزائرية؟



المصدر: من إعداد الباحث

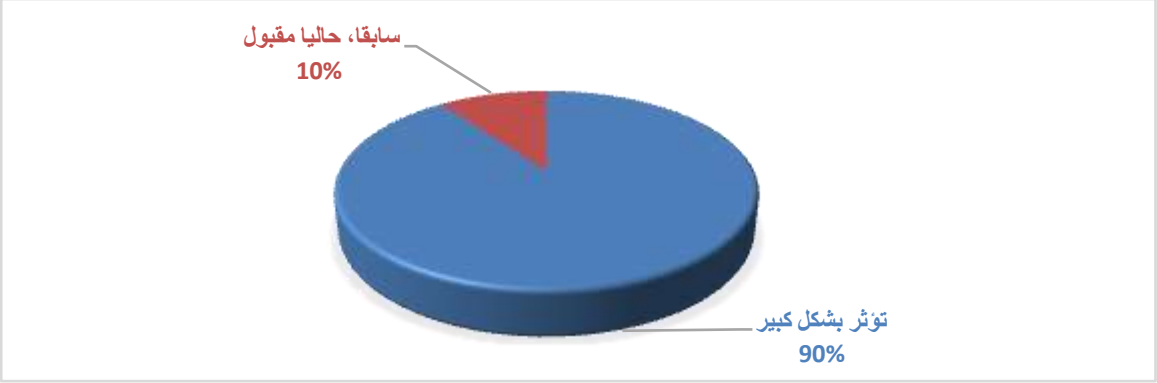
يرى مانسبته 73% من أفراد العينة أن مدونة القوانين والتشريعات لم تساهم بالشكل المطلوب والمنتظر من عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي سعيا لتقديم القوائم المالية ذات جودة بما يلبي احتياجات مستخدميها وتشجيع الطلب عليها، ويمكن الإشارة هنا لإمكانية الإعتماد عليها لأغراض التحليل المالي بحكم أن القوائم المالية اخذت طابعا ماليا في عرض وتقييم بنودها بالاستناد إلى نصوص النظام المحاسبي المالي، في حين يرى مانسبته 15% أنها ساعدت ولكن غير كافية فلم تكن بمثابة المرافقة في تغيير العمل المحاسبي لعدم استجابة التشريع الجبائي لمتغيرات scf كما أنه يجب ظبط واستقرار في تشريع المراسيم والقرارات ، بينما ترى الفئة البقة المتمثلة في 12% أنها ساهمت وأدت ماعليها .

الشكل(2_3) يعتقد المشرع في البيئة الجزائرية أن هناك توافق في المبادئ لتطبيق مستحدثات SCF ما أثر ذالك على الممارسة المحاسبية ؟

المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 95% من أفراد العينة أن هذا الإعتقاد مخالف للواقع ، فقد نص النظام المحاسبي المالي على تطبيق نموذج التكلفة التاريخية ، كما أجاز إستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي تحت مسمى القيمة الحقيقية في إطار التقييم اللاحق عند إقفال السنة المالية، وهذا ينتج عنه عدم تجانس وتماثل الأرقام المحاسبية ، مع العلم أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية التي تشهد تحسينات بينما النظام المحاسبي جامد ، بالإضافة إلى الثقافة المحاسبية الراسخة لدى الممارسيين حتى بعد إعتماد scf ونخص بالذكر هنا الحيطة والحذر (درجة التحفظ) فكلما إرتفع مستوى الحذر أو التحفظ كلما تم تبني أساليب القياس التقليدية والطرق تعكس توخي الحذر عند القيام بالقياس كنموذج التكلفة التاريخية وهو يتجسد في الجزائر من خلال التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد (كتقدير العمر الإقتصادي للتثبيت واعتماد طريقة الاهتلاك الخطي الذي قد لايرتبط بالمدة النفعية للتثبيت والعكس صحيح، ضِف إلى ذالك أن عدم تطبيق القيمة العادلة قد يعود أصلا إلى إعتبارات ضريبية) ، بينما ترى الفئة الباقية والمقدرة ب 5% أنه توجد مرجعية متمثلة في النظام المحاسبي المالي يبقى فقط محاولة التطبيق من خلال تناسق التشريعات.

الشكل (2 _4) تعتبر المحاسبة في الجزائر مجرد إلتزام قانوني اتجاه مصلحة الضرائب بالدرجة الأولى، ماأثر ذالك على دور المحاسبة في تقديم الصورة العادلة على نشاط المؤسسة؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى الأغلبية من أفراد العينة أي مانسبته 90% أن توجيه الممارسات المحاسبية في الجزائر ينصب في خدمة الأغراض الضريبية ، وبالتالي تؤثر على الممارسة المحاسبية عموما وعلى دور المحاسبة في تقديم الصورة الوفية على نشاط المؤسسة خصوصا، فلما يكون المحاسب تفكيره جبائي فالكثير من الاصول التي لها المظهر الإقتصادي لاتُعطى لها أهمية وهذا ينعكس بشكل مباشر أوغير مباشر على الصوة الوفية، خاصة مع تعدد الإصلاحات الجبائية وحالة إرتفاع الظغط الضريبي الأمر الذي يفتح المجال أمام الممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي بتضخيم التكاليف وتقليل الإيرادات والتي تأثر على مضامين القوائم المالية التي أغلبها لاتعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة، فأبسط مثال على ذالك في قيمة العتاد فمثلا سيارة نفعية قيمتها التاريخية 200 مليون سنتيم في سنة 2015 ولاكن حاليا قيمتها تفوق ذالك بكثير ولاكن التسجيل المحابسي لها يبقى بالقيمة التاريخية، ونتائجها السلبية لاحصر لها، أولا : من جانب الميزانية فهي خاطئة ، ثانيا: لاتعبر عن النشاط الفعلي وأرقامها لاتعبر عن النشاط الفعلي ، ثالثا: الهدف ليس إقتصادي ، رابعا: تؤثر في مجال المنازعات الجبائية فهي تثقل كاهل الإدارة بالمنازعات لأنه تصبح هناك تحقيقات

وتتبع هل الفواتير حقيقية أو وهمية وهل هم متهربون أم لا، وهذا يزيد ويثقل كاهل الإدارة الجبائية والمنازعات الجبائية أمام الإدارة وأمام القضاء ، فالقضايا المتراكمة أمام القضاء كبيرة جدا ، لهذا يجب أن يفكرو في محكمة إدارية خاصة بالمنازعات الجبائية حتى يستطيعو أن يكملوا هذه الملفات والمنازعات من كثرتها، فعدم الإرتباط بين المحاسبة والجباية يؤثر بحكم ثقافتنا لايوجد إستثمار وانفتاح حتى تكون أهداف أخرى ،في حين أن المحاسبة في الأصل تخدم المجتمع فإذا كان الغرض من القوائم المالية ونية الشركة فتح رأس مالها يكون داعي لتحسين صورة المؤسسة أما الواقع الجزائري فهذا غير موجود، فالمجلس الوطني للمحاسبة إنخرط في مساعي العولمة والتوحيد المحاسبي بينما المديرية العامة للضرائب تعمل على تعظيم المردودية الجبائية بشكل كبير ماجعل القوائم المالية تُعد لصالح الإدارة الجبائية بالدرجة الأولى، كما أن نموذج الأعمال التي تعمل به كبرى الشركات تسعى لتعظيم الأرباح وتدنية التكاليف والتهرب الجبائي ماأمكن وتخزن مواردها المالية في أماكن خارج الرقابة(أوفشور) فإذا كان المجتمع العالمي بدراية بهاته القضية فلن يُعِير إهتماما للقوائم المالية فهو يعلم انها لاتعكس الصورة الحقيقية للشركات، وفي النموذج الجزائري نجد رجال أعمال في السجون بتهم قضايا فساد، بينما ترى الفئة الباقية مانسبته 10% أن ذالك كان في السابق في النظام القديم ولاكن حاليا نوعا ما مقبول، فتوجد أطراف أخرى غير الجباية تطلب القوائم متمثلة في المدقق الخارجي وكذا البنوك لمعرفة الملائمة المالية لطالب القرض.

الشكل (2_5) ماهو سبب عدم الوعي بالمحاسبة كضرورة إقتصادية بدلا من إلزام قانوني ؟

المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبتع 55% من أفراد العينة أن سبب عدم الوعي بالمحاسبة كضرورة إقتصادية بدلا من إلتزام قانوني يعود إلى البيئة غير المحفزة، فلا توجد الحاجة الإقتصادية للمحاسبة ، فالمنظومة المحاسبية الحالية في ظل النشاطات الاقتصادية لاتصنع الثروة، حيث نجد أن المؤسات عائلية لاتريد فتح رأس مالها، والقطاع العام هدفه يثبت تصرفاته بوثائق والقطاع الخاص لايحتاج إلى محاسبة وليس بالحجم الكبير، والشكل القانوني ليس شركات مساهمة بل محدودة ويشغل أفراد، ولو لم تكن إلزامية ليتم التخلي عنها،كما ان فئة مستخدمي القوائم المالية بقيت نفسها بالنسبة للنظام القديم حتى وان كان الحديث عن الأطراف ذوي العلاقة فهو نظري فقط، و البنوك تطلب ضمانات فلا تؤسس قرارها على القوائم المالية، كما نجد في الواقع أن للعلاقات الخاصة دور في تحصيل القروض،والبعد الجبائي ليس خطأ أوعيبا ورغم ذالك فهو مستثمر والمحاسبة جامدة، فهنا يَطرح أحد أفراد هاته النسبة سؤال وهو لماذا القوانين الجبائية في تجدد ولكن SCF جامد؟، كما يجب على أعوان الإدارة الجبائية أن يدرسوا scf وهو المستخدم الوحيد للشخص الطبيعي ويمثل الاغلبية والدولة لم تُرقي الشخص الطبيعي إلى الشخص المعنوي، المفروض حتى تخرج الدولة من هذا المأزق تحدد رقم أعمال ليس من النظام الجزافي إلى النظام الحقيقي بل من الشخص الطبيعي إلى المعنوي حتى يتم تحويلهم إلى أشخاص معنويين فلا بد من تغيير الفكر، ومدام الشخص الطبيعي هو الغالب فهذا يعيق نجاح SCF والمعايير فما فائدة الدواء

للجسد الميت، فلا بد على الدولة أن تمنح إمتيازات للشخص المعنوي أكثر ويسقف رقم الأعمال للشخص الطبيعي ب 3 مليار ليتحول إلى شخص معنوي بنفس فكرة تسقيف النظام الجزافي وتقدم له إمتيازات و هنا يمكن تحقيق الهدف من SCF و يتحول الفكر المحاسبي.

والملاحظ أن فكرة المؤسسات الناشئة المطروحة حاليا في برنامج رئيس الجمهورية نجاحها سيغير المشهد الاقتصادي، فالعديد من الدول كانت في ازمات مالية نجحت بفكرة المؤسسات الناشئة مثل كوريا كتجربة آسيوية، كما أن لتدخل الدولة المباشر والفعال في توجيه العمل المالي والمحاسبي تأثير كبير، فيجب ان تُقدَّم اهمية للمنظمات المهنية كما هو الشان في الدول المتقدمة إذ يتمثل دورها في التشريع دور شريك وللمنظمات المهنية الدور الفعال والدولة بمثابة رقيب على النظام الإقتصادي و العكس بالنسبة للجزائر، فيجب على CNC أن يترك للمنظملت المهنية المتمثلة في كل من لمصف والغرفة والمنظمة أن تلعب الدور الفعال في سن أي قانون يتعلق بالمنظومة المحاسبية في الجزائر إذا أردنا ركب سلم النجاح ، بينما يرى مانسبته 40% أن السبب هو في التراكمات المعرفية السابقة للممارسات المحاسبية على طول فترة التوجه الإشتراكي للجزائر والوعي بقيمة المحاسبة فمازلنا نطبق SCF بخلفية PCN ، وترى الفئة الباقية بنسبة 5% أن السبب يعود إلى الظروف والممارسات المحاسبية السائدة .

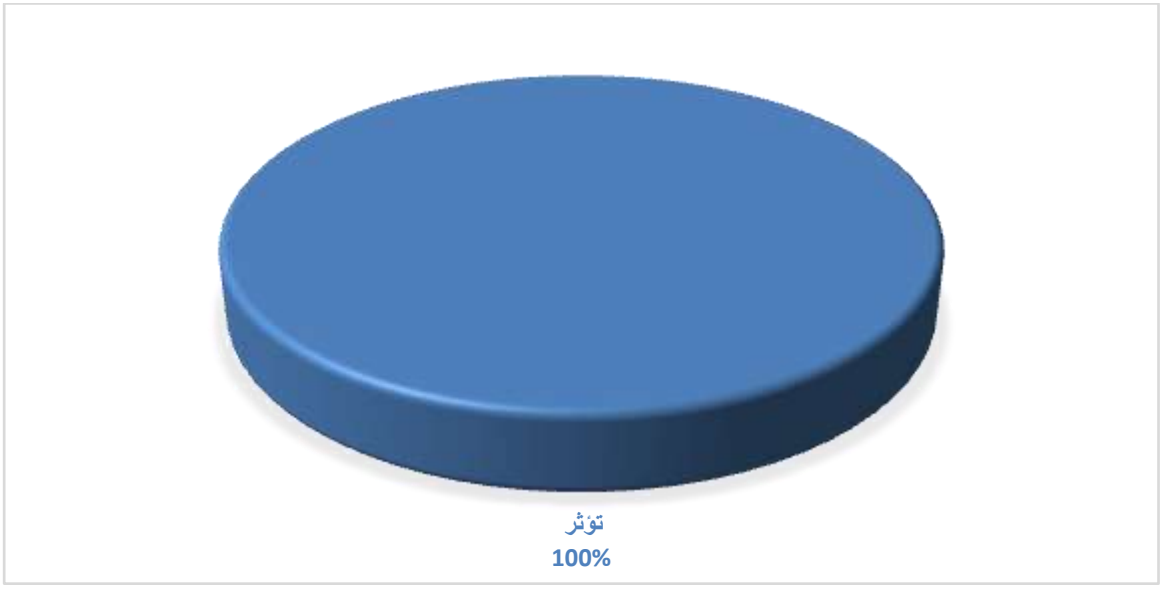
الشكل (2_6) إصدار scf كقانون يجعله يتسم بعدم المرونة والتي تصعب عملية التعديل للتجاوب مع المتغيرات البيئية، مارأيكم؟

المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 78% من أفراد العينة أن عمق المشكل يكمن في ذلك فكان لايجب أن يكون هناك مخطط وطني أصلا، فالدُّول الناجحة تبنت الفكر الأنجلوساكسوني مباشرة، بينما الإصلاح المحاسبي الجزائري هجين بين المدرسة الأنجلوساكسونية والمدرسة الفرنسية التي تتميز بمدونة الحسابات وكيفية سيرها وتنظيم المحاسبة، فالنقطة السلبية هي إصدار SCF في شكل قانون بدلا من معايير محاسبية وطنية، فيُعاب على عملية التصميم الأولي ل SCF ذالك، في حين نجد النظام التونسي رغم الإستعانة بالخبرة الفرنسية واستطاعت البعد عن نهج المدونة، فكان بالامكان أفضل مما كان بإصدار معايير وطنية يتم تحديثها وتعديلها وفق ماتقتضيه التغيرات في البيئة الجزائرية وليس وفق تحديثات المعايير المحاسبية الدولية لأننا لسنا في حاجة لتلك التحديثات لأنها وفق أحداث إقتصادية ليست متوفرة في الجزائر، هذا إذا كان الهدف من الإصلاح المحاسبي مواكبة المتطلبات والرهانات الإقتصادية للبلاد، ويقول الخبير المحاسبي **ق. م. ل.** عندما قررت الدولة إعادة النظر في المنظومة المحاسبية السائدة في 1975 كانت المعايير

المحاسبية موجودة ، وبالتالي المنظِّر المحاسبي آنذاك المتمثل في وزارة المالية لم يُراعي التغيرات الموجودة على الفكر الأنجلوساكسوني وبقي حبيس المدرسة الفرنكوجرمانية فالمخطط ماهو إلا موائمة المخطط المحاسبي العام والمطبق سابقا مع خصوصيات الإقتصاد في السبعينات فأدخل المشرع تحسينات لإعطاؤه صورة وصبغة جزائرية ، وفي الإصلاح الثاني المتمثل في SCF وإن كان أكبر وأوسع ولكنه جعل المعايير الدولية بعيدة عن التطبيق وأبقى القانون المكتوب هو الأساس، عكس العديد من الأنظمة التي ربطت أنظمتها بالمعايير، وهذه المرونة لم تجسد لأن السلطات العليا مسيطرة على القاعدة المحاسبية من خلال خلقها أو تعديلها أو إلغاؤها، بينما ترى النسبة الباقية المقدرة ب22% أنه لايعيق بالعكس يعالج قطعة بقطعة ولابد أن يكون بشكل قانون حتى يكون إلزام وتُلزم به المؤسسات، لأن هناك إختلاف في الفكر والمدرسة القانونية بين الجزائر والدول التي تنظر للمعايير .

الشكل (2_7) هل إنخفاض السلطة المهنية وإرتفاع السيطرة القانونية تأثير على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي؟



المصدر: من إعداد الباحث

أجمعت العينة برمتها أن إرتفاع السيطرة القانونية تأثير على النظام المحاسبي المالي، فمدام السلطة (CNC) هي التي تُشرع فالممارسات دائما غير جيدة فكلما كان النظام مفصلا تقل المرونة والفائدة وكذلك الفجوة بين الجباية والمحاسبة، فلا بد من تغيير الذهنية ونخرج من التركيز على الوعاء الجبائي فالجانب الجبائي هو المقيد ل SCF ، أبسط مثال في إختيار طرق الإهتلاك نجد التوجه الجبائي مقتصر على الإهتلاك الخطي فقط، فالسلطة القانونية تأثر على مرونة الممارسات المحاسبية في SCF فتاريخيا كان لها تأثير ويتضح ذلك بسيناريو اعتماد المخطط المحاسبي الوطني مرورا بالنظام المحاسبي المالي، وحتى في اللجوء إلى إعتماد نتائج التحيين التي قامت به الهيئات الوصية في الفترة الأخيرة (التي تأخرت ربما بسبب كوفيد 19)كل هذا يتعارض مع توجه الدولة في أن تسير للتوجه الدولي وعولمة المحاسبة، لأننا لازلنا نسير وفق المخططات وهذا لأن الإرث القانوني فرانكوجرماني، بينما الأنجلوساكسوني يكون وفق الأعراف وهي ملزمة بينما الفرنكفوني كل المظاهر مقننة مثل SCF عبارة عن قانون يلزم بينما في

التوجه الأنجلوساكسوني نجد الأعراف ونقابة المهنة هي التي تشرع، بينما في الجزائر الدولة هي التي تشرع ، ولاكن هذا طبيعي لأن طبيعة شكل القانون يخول للسلطة التدخل في سن القوانين حسب قول الاستاذ **ق ع**

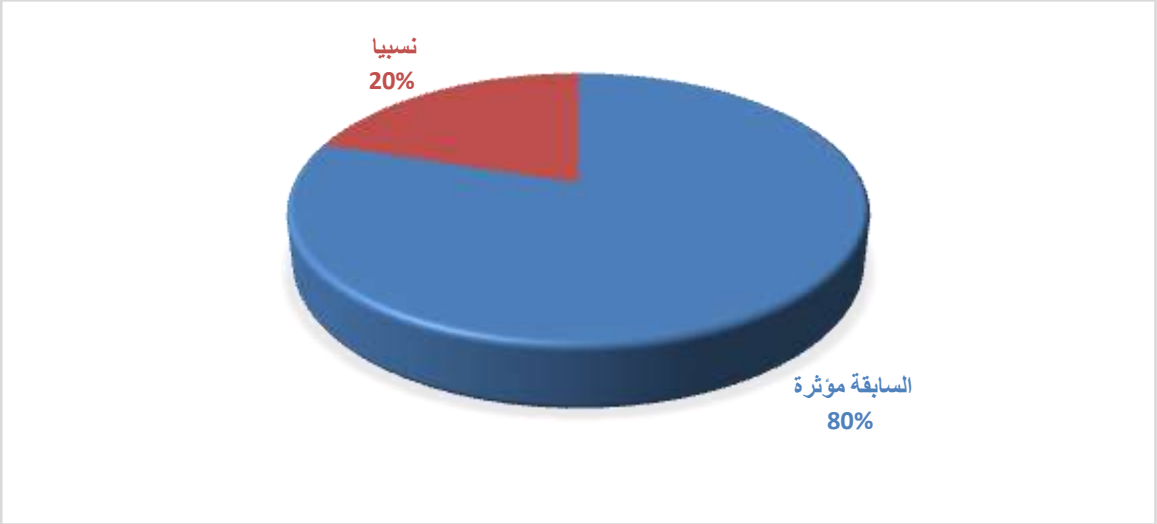
الشكل (2_8) بالنظر إلى النظام القانوني وهيكلة الشركات هل تعتقد ان هناك إمكانية للجزائر الاعتماد المعايير في الوقت المناسب؟

المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 60% من أفراد العينة أن الجزائر تستطيع تطبيق المعايير بشرط التغيير الفعلي والعميق لكل مكونات البيئة المحاسبية، فلابد من تغيير القانون وتوسع النشاط وفتح البيئة والوصول إلى رفاهية المجتمع والقضاء على السوق السوداء وبناء سوق مالي فعال والصيرفة الإلكترونية، وإصلاح المنظومة المصرفية وإصلاح النظام الإقتصادي الجزائري ونظام الرقمنة وإعطاء للكفاءات مكانتها ومخابر البحث العلمي كذلك هنالك تكون ضرورة وحاجة للمحاسبة بهذا فقط ننجح، كما لايجب التسرع في التطبيق فالأفضل يطبق على الشركات الكبيرة ونستخلص أحسن صيغة لباقي المؤسسات والقطاعات، كما يجب أن تقترح كفكرة ويحدد مدى زمني ثم تُدرس ردود فعل المنظمات المهنية وهذا ماغاب في تطبيق SCF ، فمدام هناك مخرج نستطيع ذلك بشرط الوضوح والاستمرار في المرافقة، بينما يرى مانسبته 30% من أفراد العينة أننا لانستطيع ذلك وهذا راجع لطبيعة الشركات ذات الصيغة العائلية وذات الشخص الوحيد ولانلمس رغبة في الخروج عن هاته الصيغ، كما أن المعايير يتم إنشاؤها من قبل الخبراء الأنجلوساكسونيين، ونجد أن الدولة الأمريكية لم تغير معاييرها ، وحتى الجزائر يقول الخبير المحاسبي **ص.ف** لآيظهر أنها ستغير وتتخلى عن تطبيق SCF وربما تزيد من تحديثاته فالجزائر حاليا تسعى للوصول إلى 400 خبيرمحاسبي وذلك لتطوير الممارسة المحاسبية، في حين ترى النسبة الباقية 10% أنه لاتوجد قدرة على تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر إلا لبعض الشركات كما نجد من المفارقات أن شركات SARL أفضل من SPA في الجزائر .

الفرع الرابع: العامل الثقافي

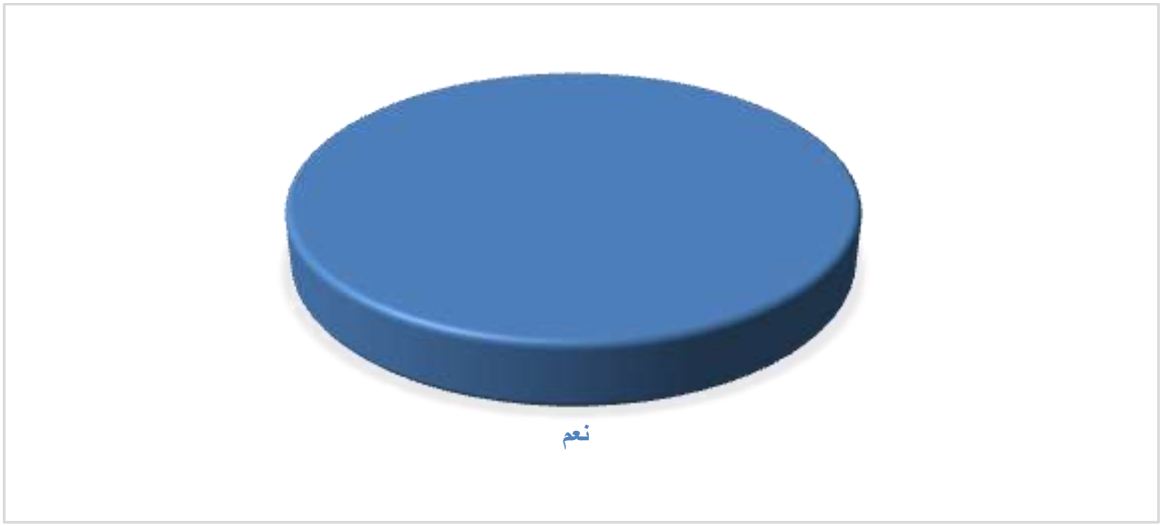
الشكل (3_1) هل تظنون أن النظام المحاسبي المالي أثرعلى الثقافة المحاسبية في الجزائر، أم أن الثقافة في الجزائر هي التي أثرت في سن قانون النظام والتطبيق العملي له؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 80% من أفراد العينة أن الثقافة المحاسبية هي التي أثرت على سن قانون النظام وكذا التطبيق الفعلي له ، فمن جهة سن قانون النظام نلاحظ ان النظام المحاسبي المالي وكأنه إمتداد للمخطط المحاسبي الوطني الفرنسي وتم تحسينه وكذا استمرار التبعية لفرنسا في عملية الاصلاح المحاسبي والتشريع للنظام، أما من جهة التطبيق العملي فالثقافة المكتسبة قبل إعتماد النظام المحاسبي المالي مازال تأثيرها على الممارسة المحاسبية لأن المنطق المحاسبي لم يتغير، كما يقول الخبير المحاسبي **ح. م. س** أننا في بعض الحالات نعود إلى PCN أو PSG فالذهنية ثابتة والتغيير في الأرقام، ومثال على ذلك بخصوص إعتماد التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي يرجع لعدة عوامل منها ثقافة تبني الحيطة والحذر والأهمية النسبية، وكذا الأخذ بمتطلبات الإفصاح المحاسبي بما يخدم التصريح الضريبي ، وهذا راجع لأن كبار السن لايزالون يمارسون ، لذالك يُقترح أنه لابد من فرض التكوين على المهنيين وتدويل التعليم المحاسبي ، كما أن الإعتماد لم يمنح لأي محاسب معتمد منذ 2010 فالذين درسو النظام الجديد في الجامعة هم أفضل من يطبقونه ولاكن الإعتمادات لاتزال تمنح لمن وضعو طلباتهم وملفاتهم قبل 2010 ، (إلى غاية هذا العام حتى أعلن بتقديم ملفات للمحاسبين المعتمدين ففترة 13 سنة كانت فترة طويلة جدا) بينما ترى النسبة الباقية المتمثلة في 20% أن له أثر وفي الجانب الأكاديمي بشكل خاص أما الجانب المهني ليس بالشكل الكبير والمنتظر وهذا يعود لأن التحضير لتطبيقه لم يكن في المستوى، كما أن المحاسبة في الواقع محاسبة قواعد وليست محاسبة مبادئ مع ذلك نجد أن SCF قدم مفاهيم جديدة ويقول محافظ الحسابات **بن . م. ص** أن في الفترة الأولى من سنة 2009 إلى غاية 2013 إعتبر المهنيين كبار السن أن SCF فُرض عليهم كما شعروا بالإقصاء في بناء النظام ، واعتبر هؤلاء المهنيين المطلعين على PSG أثناء التكوين في فرنسا أن SCF ماهو إلا PSG نفسه ، ولكن بعد 2013 سايروا المرحلة وكانت صعبة والتكوين كان يجب أن يكون جيد .

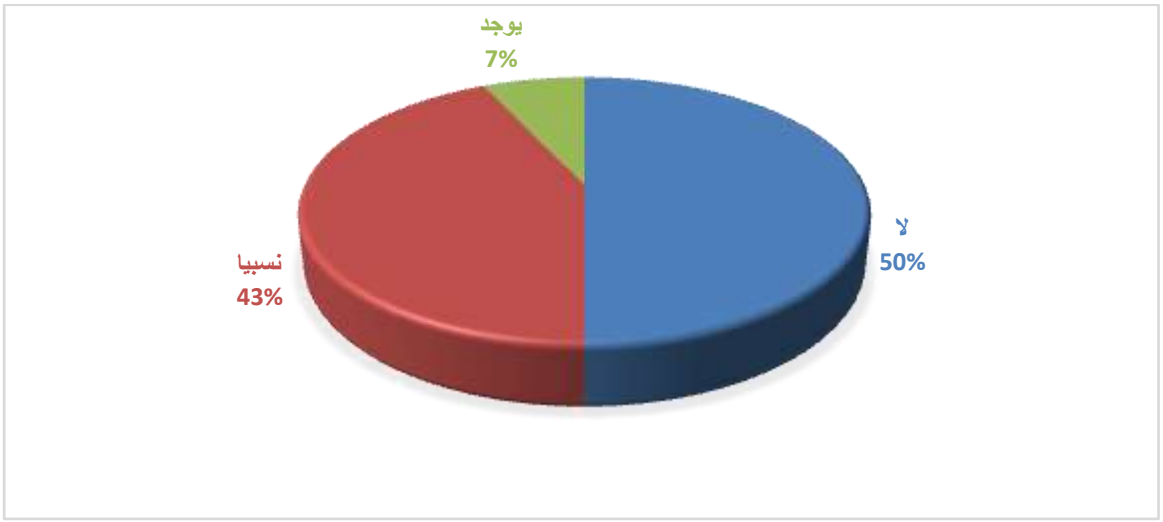
الشكل (3_2) يرى المهتمون بالمحاسبة بأن SCF كبير وغير ملائم لبيئة الأعمال الوطنية بالنظر لمستوى الثقافة المحاسبية في الجزائر هل تؤيد ذلك؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى أفراد العينة جميعا أن SCF غير ملائم لبيئة الأعمال الجزائرية بالصيغة التي صدر بها خاصة وأنه مستمد بشكل كبير من المعايير المحاسبية الدولية وإعداده بني على مرجعتيين الفرنكفونية والأنجلوساكسونية فيما يتعلق بمدونة الحسابات والإطار التصوري ، أي التأثير بثقافتين وتطبيقه في بيئة ذو ثقافة مخالفة تماما، كما أن إعطاء الجواز لإعتماد القيمة العادلة مثلا يتنافى مع واقع السوق المالي في الجزائر ، ف SCF غير متماشي مع البيئة لأنها غير مهيأة لتطبيق المستحدثات الجديدة لأن خلفية أبعادها الثقافية غير موجودة كما يعتبر SCF إمتداد للمعايير في سنة إصداره.

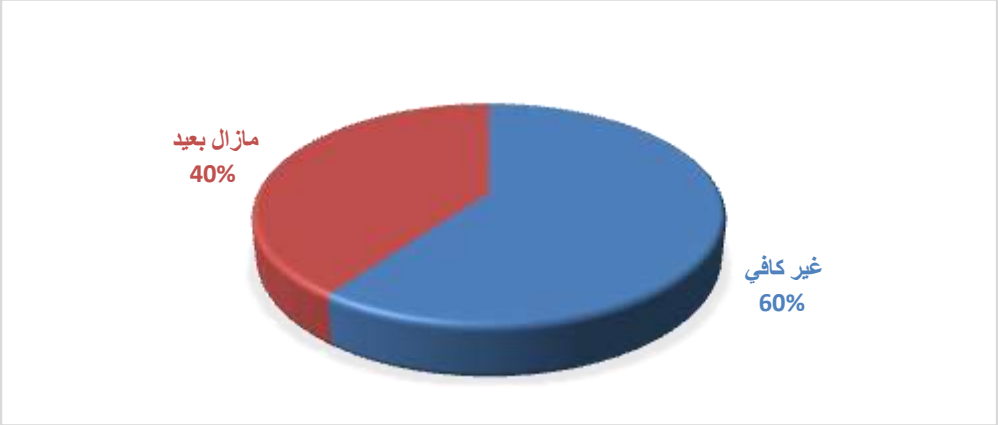
الشكل (3_3) هل ترى أن هناك تغيير في الثقافة المحاسبية التي كانت قائمة على الخلفية الجبائية وبالتالي أصبح ينظر للمحاسبة على أنها أداة إتصال مالي بعد تطبيق scf؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته50% من أفراد العينة أننا لا نمكن أن نعتبر أن النظام المحاسبي المالي غير في المنظور للمحاسبة لدرجة إعتبارها أداة إتصال مالي لأن النظرة في الواقع العملي قائمة على الخلفية الجبائية ، وهذا الملاحظ حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 إلى غاية اليوم، فالمحاسبة مستقلة من الناحية التشريعية فقط ولكن عمليا مرتبطة بالجباية كما أن غياب سوق حقيقية للإستثمار أبقت الوضع على ماهو عليه، في حين يرى مانسبته 43% أنه التغيير هنا نسبي وذلك مقتصر على المهني وهو أكاديمي في نفس الوقت لأنه يطالع المعايير فخلفيته الفكرية والمعرفية أكبر من واقع البيئة ، بينما ترى الفئة الباقية متمثلة في 7% أن له هذه الميزة لأنه لغة الحوار وإن كانت بنسبة صغيرة .

الشكل (3_4) مامدى رضاك على مجريات الأحداث والتغيرات في حقل المحاسبة في الجزائر؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 60% من أفراد العينة أنه غير كافي رغم مايبذل من جهود حثيثة للنهوض بالمهنة والدليل القوانين التي تصدر فهذه إيجابية ولكن مطلوب العمل اكثر مدامت الجزائر هاته السنة (2023) في ثورة تشريعية في العديد من المجالات ، ويوجد تطور أكاديمي فهناك تحديثات وتحسينات كبيرة مرت على برامج التعليم المحاسبي في الجزائر قبل تطبيق SCF بتدويين مجموعة من المقاييس المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي والنظرية المحاسبية، ولعل آخرها عملية تحيين البرامج التي قامت بها اللجنة البيداغوجية الوطنية برئاسة البروفيسور **لجلط ابراهيم** في ميدان العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية صيف 2021 واعتمادها إنطلاقا من السنة الاولى جذع مشترك لموسم 2023/2022، وهذا مؤشر إيجابي لمستوى التكويين والتعليم الجامعي ، بينما يرى مانسبته 40% أننا مازلنا بعيدون بسبب التكوين فيجب التطوير للمواكبة كما يجب أن تكون هناك مرونة في التشريعات ولابد من عدم التبعية للدولة (يجب أن تكون المهنة مستقلة) لأن الإدارة هي الغالبة على اللجا ، كما أن إحتكار الدولة لعملية التوحيد وإهمال دور الهيئات والاعوان الإقتصاديين الذين يمكن لهم المساهمة كان غالبا على عملية التشريع المحاسبي في الجزائر، كما أن التكويين الجامعي جاف فلا بد له من الديناميكية حتى يحتك بالمهنيين، لان التكوين النظري وحده لايكفي، فالإشكال في عدم الترابط بين التطبيقي والنظري رغم انه من المفروض أنهما مستمدين من شيء واحد، فعلى الجامعة القيام بفرض تربصات ميدانية للطلبة وتكون إلزامية تدخل في التقييم كمقياس ويكون تربص كامل وحقيقي وتعطى فيه إمتيازات لمكاتب المهنيين من أجل إستقطاب الطلبة، لأن طلبة اليوم هم إطارات الغد فلا بد من تكوينهم تكوين متكامل، والواقع يأكد انه لاتوجد محاسبة بقوة المحاسبة ومادام تابعة للجباية ومتحكمة فيها فستبقى المحاسبة شكلية وهذا ماجعل من الحاجة للمعلومة المحاسبية منعدمة في

الواقع، فمنذ الإستقلال والنسيج المؤسساتي شركات عمومية أما الخاصة وكأنها غير موجودة وحتى مقياس محاسبة الشركات يدرس في نهاية الماستر أما البقية محاسبة عامة كما أن مستقبل المهنة يبقى مجهول في ظل النظام الإقتصادي الغير الواضح .

الشكل (3_5) إلى أي مدى ترى ضرورة تشجيع ودعم البحث العلمي في مجال معايير المحاسبية الدولية للمساهمة بشكل فعال في إعداد معايير محاسبية وطنية تلائم البيئة الجزائرية؟ (الإستفادة بالمنتوج الجامعي)

المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 43% من أفراد العينة أن ذلك يجب أن يكون بمرافقة المهنيين لأن في جميع دول العالم يستدعى الأكاديمي والمهني في آن واحد مع الهيئات حتى يصدر النظام أو المعايير، كما أن التاريخ الأكاديمي المحاسبي الجزائري ضعيف، فالتخصص المحاسبي في الدراسات العليا في المحاسبة حديث، فلا بُدَّ من الدمج بينهما فهاته حتمية وهي ضرورية فالجامعة هي مركز إشعاع تساهم بنسبة كبيرة في كل الإصلاحات وهده الحلقة المفقودة حتى الدراسات العليا والأطروحات تبقى حبيسة الأدراج والخبراء المحاسبيين يقومون بذلك بطابع مهني ولا يُعتد بهم، فلو يتم الدمج أفضل، وقد تكون أفضل صيغة أن المبادرة والعملية تكون بين المزاوجيين بين الشق الأكاديمي والشق المهني، في حين يرى مانسبته 37% من أفراد العينة أنها مهمة بشكل كبير فكان من المفترض بناء النظام يكون بهاته الطريقة فلماذا نستدعي خبراء خارجيين ليَبنوا نظامنا، ويقول الخبير المحاسبي **ن.ل** أن بناء SCF كان وفق ظغوط خارجية فهو صنع سياسي فالأفضل بناء معايير وطنية بهاته الصيغة تكون وفق خصوصية الإقتصاد الجزائري فمادام إقتصادنا ريعيا كان يمكن للدولة ان توجه معاييرها لنوع الإقتصاد ولاتثقل كاهل المهنة بمنطق إقتصادي أكبر من إحتياجنا ويخلق تعارض مع الإدارة الجبائية ، كما أن تشجيع ودعم البحث العلمي في مجال معايير المحاسبة أكثر عامل يجب العمل عليه في فترة تحديث النظام بما يليق ويلائم ظروف البيئة الجزائرية باستغلال مخابر البحث وتوجيه فرق البحث للتكوين الجامعي (PRFV) للإستفادة من المنتوج الذي قد ينتج عن ذلك، بينما يرى مانسبته 20% من أفراد العينة أنه لاتوجد ضرورة لتغيير النظام أصلا لأن الإشكال ليس في النظام وإنما في البيئة، فالتغيير ليس له مبرر وإنما يزيد التكلفة وإنما يجب تحيينه بالممارسة والتأطير وتقام له أيام دراسية لمعرفة الخلل وتُصوب فيه جوانب إيجابية ويكفيه أنه نظام محاسبي مالي عكس PCN ، فالمطلوب تعديل التشريعات الجبائية كما أن في

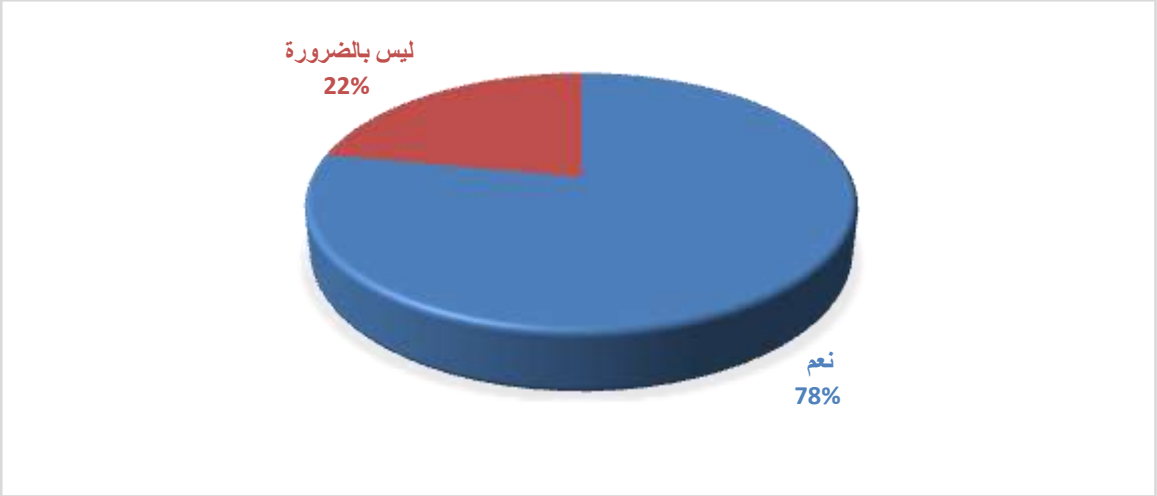
الفكر الأنجلوساكسوني لانجد التعارض بين القوانين وإنما تكون متوافقة لأن الفاعليين في المنظمات المهنية هم أصحاب مؤسسات أصلا.

الشكل (3_6) هل تعتقد أن عدد سنوات في هيكلة LMD تسمح بتزويد الطالب بأهم المعارف في مسار التكوين؟

المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 60% من أفراد العينة أن عدد سنوات التدريس غير كافية فمسار التكوين للطالب الجامعي وفق LMD هو سلبي لايسمح بتزويد الطالب بأهم المعارف والمكتسبات العلمية خاصة ماتعلق بالمحاسبة والتدقيق ففيه نقص في المادة العلمية نظرا لضيق الوقت ومن بين أهم مافُقد هو تفاعل الطالب مع المؤسسات المحيطة بدراسات ميدانية في سنوات التدرج مايُفقده الإحتكاك بالشق المهني فهو ليس نظام صالح وإنما ظرفي دعت إليه الضرورة، والدليل على ذلك أن في النظام السابق كانت البرامج تكتمل على خلاف النظام الحالي مايؤدي إلى نقص التكوين ويظهر ذلك جليا بعد إقامة إتفاقية بين الجامعة والمؤسسات المهنية وعودة بعض المهنيين الذين تكونوا في النظام السابق وجدو أنفسهم أفضل وأحسن مستوى ويتفوقون عنهم في المراتب الأولى وحتى في مسابقات الدكتوراة، وهدا ما يجعل المنظومة وفق النظام الحالي فيها خلل يجب أن يعالج، فهندسة التكوين غير دقيقة و هناك مقاييس مهمة لبناء فكر الطالب والباحث مفقودة كما أن الطالب هدفه أن ينجح فقط وليس التكوين، حتى مذكرات التخرج أصبحت تحصيل حاصل، ومع ذلك يمكن التفاءل خيرا بعملية تحيين برامج التكوين الجامعي التي قامت بها اللجنة الوطنية للبداغوجيا (CPND) في 2021 واعتمدت في موسم 2023/2022، كما ينبغي التعليم وفق المعايير الدولية، بينما ترى الفئة الباقية بنسبة 40% أنها كافية بالنسبة للطالب ا لمجتهد كما ان نوعية الأستاذ وطريقة التدريس ومحتوى البرامج وكذا المدة الزمنية المخصصة للأعمال الموجهة كلها عوامل مؤثرة، فنظام LMD لم توفر له الأرضية فالأستاذ يبذل جهد كبير حتى يدرس البرنامج كاملا ويبقى على الطالب أن يجتهد للوصول لتطبيق المعارف المكتسبة .

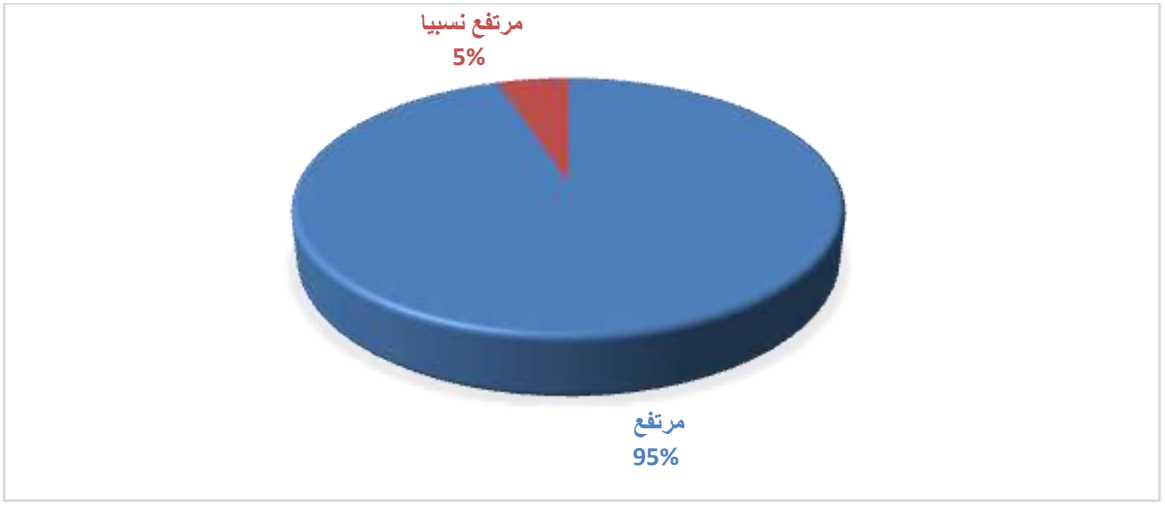
الشكل (3_7) هل تعتقد أن إقامة علاقة تعاون مهنية مع هيئات مهنية دولية تسمح بتطوير المؤهلات لدى المحاسبين؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 78% من أفراد العينة أنه من الضروري إقامة علاقة تعاون مع الهيئات الوطنية المهنية والدولية وحتى مع دول الجوار في مجال التكوين المحاسبي والممارسة المهنية (تكوين المهنيين مع المهنيين الدوليين والأكاديميين مع الأكاديميين الدوليين فالإحتكاك بالخبراء والمؤلفيين يجعلنا مثقفين وواعين أكثر) وهذا لتبادل الثقافات فهم في حاجة إلى هذا الإحتكاك ويقول الخبير المحاسبي **هـ. س** أن هذا موجود مع الخبراء المحاسبيين فهم يقومون بذلك في اللقاءات العربية والإفريقية وهذا للإستفادة منها في ترشيد التشريع المحاسبي وتحسين الممارسة المحاسبية والوقوف على أهم الفضائح والسلوكيات الإحتيالية للشركات للإحتياط منها في البيئة الجزائرية، ولكن هذا يكون بموافقة المشرع الذي يجب أن لا يفرض نظرته وإنما يترك المجال للمنظمات المهنية هم الذين يقترحون كيف يتم تنظيم هذا الجانب، فالمبادرة تكون من المهنيين بالانفتاح على الهيئات المهنية الوطنية والإقليمية والقارية والعالمية والمهنيين يقترحون البرنامج فإذا تمت بهاته الطريقة تنجح ويكون لها أثر كبير في نجاح العمل المالي والمحاسبي في الجزائر، بينما يرى مانسبته 22% الباقية أنه ليس بالضروة القيام بذلك فالذي يرفع المستوى هو الممارسة المحاسبية فمادام لاتوجد ممارسة في الأحداث الإقتصادية المتطورة والمعمقة لا تزيد التكوينات الخارجية أية إظافة مدام أنه لن يستمر في تطبيقه في أرض الوطن ، وهنا تكون الفائدة غير موجودة .

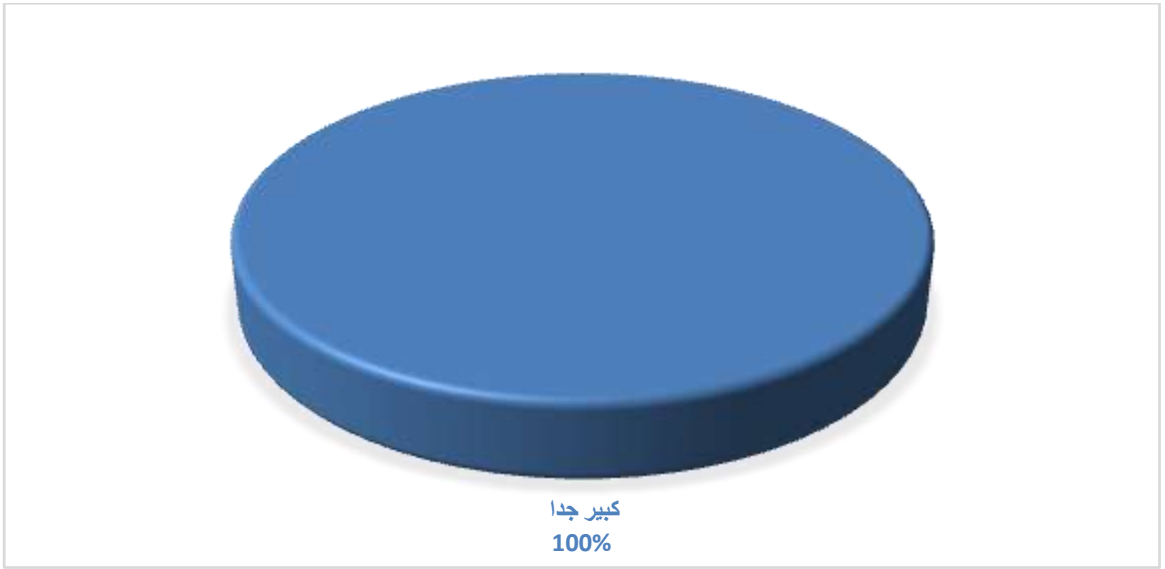
الشكل (3_8) مستوى التوحيد



المصدر: من إعداد الباحث

يرى الأغلبية الساحقة 95% من أفراد العينة أن مستوى التوحيد في الجزائر مرتفع لأنه لاتوجد حاجة أصلا لتحسين المعلومة كما أن المحاسب ملزم بتطبيق القانون فالبدائل المحاسبية في طرق الإهتلاك وطرق تقييم المخزون ليست إلزامية، وهذا يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية الصادرة عن الكيانات الإقتصادية، في حين يرى مانسبته 5% أن المرونة موجودة ولكنها مكلفة لأن الحاجة إليها (تحسين مخرجات العملية المحاسبية) غير موجودة وكذلك الإشكال أننا نتوجه للتقديرالشخصي من قبل الخبراء وهذا غير منصوح به والسبب عدم وجود سوق والإشكال انها تختلف مع الإدارة الجبائية .

الشكل (3_9) ماهو رأيكم حول مستوى التحفظ المحاسبي في الجزائر ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى أفراد العينة جميعا أن مستوى التحفظ في الممارسة المحاسبية في الجزائر مرتفع نسبيا، وهذا مايؤكد عدم التخلي على إعتماد نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي بدلا من القيمة العادلة (وهذا يتوافق مع إفتراض GRAY) وهذا اكيد يؤثر على الممارسة المحاسبية الصادرة عن الكيانات الإقتصادية في الجزائر .

الشكل (3_10) كيف ترى تقارب وإعتماد المعايير المحاسبية الدولية من الجوانب الثقافية مع التقاليد والخلفيات المحاسبية المختلفة عبر البلدان؟

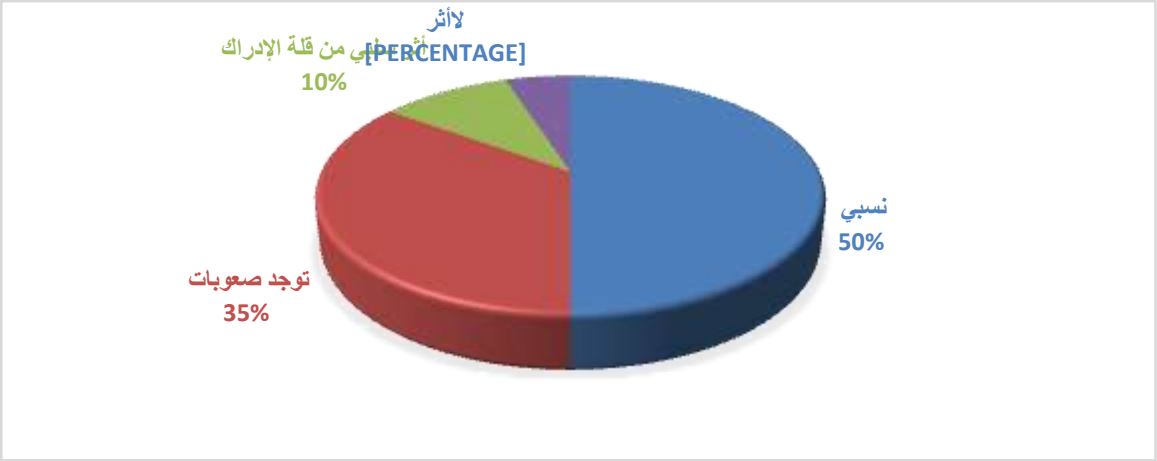
المصدر: من إعداد الباحث

يرى 80% من أفراد العينة أن المعايير في جوانبها العامة متقاربة في العالم يبقى بعض الإختلافات خاضعة للدولة وثقافتها (الديانات ، الأعراف ، الموروث الإستعماري)، كما أن المعايير أُسِّست من أجل الشركات المسعرة في البورصة الغرض منها تحويل رؤوس الأموال، والذي يُشرف على تمويل صناعة المعايير هي المنظمات الدولية والمتعددة الجنسيات خدمة لمصالحها، فالدول القوية إقتصاديا تواكب العولمة والمعايير وتستفيد من مزاياها، أما الدول غير المتطورة إقتصاديا فهي تابعة لقوى الظغط فتكون مُجبرة نوعا ما على مسايرة العولمة المالية في سياق تبني المعايير (طالما أنك مستعمر نوعا وغير مستقل)، فمصالح الإقتصاد تستدعي التوافق مع المعايير للإستفادة من الحصول على قروض أو للوفاء بالديون وليس لحاجة البيئة للتغيير، كما نجد أن الدول المتقدمة الرأسمالية وحتى أوروبا بشكل عام تطبق بشكل كبير لأن الأزمات المالية دعتها لتطبيقها مثل الأزمة الأوروبية واليونانية وأزمة إنرون وغيرها دعتها لتطبيق المعايير بحثا عن الشفافية ولأن الأسواق المالية تستدعي ذلك، بينما يرى مانسبته 10% أن التقارب يواجه عدة عوائق لأن العولمة المالية الأمريكية في طريقها للفشل، كما أن خروج بريطانيا من الاتحاد الأوروبي يجعلها غير ملزمة بتطبيق المعايير وفق القرار سنة 2005، كذلك إذا تطور الإقتصاد الصيني قد يؤثر على صناعة المعايير فهذا كله يجعلنا نتوقع أن النموذج الأمريكي المطبق في المحاسبة يؤول إلى التغيير، كما أن ألمانيا قد تخرج من الإتحاد الأوروبي لأنه أصبح تكلفة عليها، وهذا سيضع العولمة المحاسبية في مسار آخر وهذا سيؤثر على التبني الدولي للمعايير وأسواق المال والتوجه نحو الأدوات المالية والنموذج الأمركي سيغيب في هذا الجانب وهذا سيؤثر على المعايير، وتجدر الإشارة هنا إلى أن أي دولة تسعى إلى مصالحها ففي الجانب المحاسبي تتبنى المعايير حسب إحتياجها فلا يجب أن يُنظر للدول التي تتبنى المعايير أنها نماذج قوية وإنما تبحث عن مصالحها، فلا يمكن أن نتحدث عن الإقتصاد بمعزل عن السياسة، كما يجب أن لانغفل على جانب مهم وهو أن الدول القوية إقتصاديا بها كبار رجال الأعمال في العالم (النخب المالية العالمية) والذين لهم القدرة على صناعة رؤساء الدول ويؤثرون على الأنظمة، فعندما تُنادي هذه الدول بتبني المعايير فورائهم أرباب أعمال والنفوذ، وهم يملكون حسابات مالية موجودة في العالم الأُفشور فدعوتهم للمعايير بدعوى التغطية على أعمالهم، وهذا يستدعي أن لا ننظر إلى هاته الدول على أن أياديها بيضاء ولها نموذج فعال يجب أن يُحتذى به، ومن جانب آخر كذلك لا يجب أن ننسى منطق التفكير البشري فالفرد الياباني ليس كالأمريكي فالثقافة الإدخارية والإستثمارية والإستهلاكية مختلفة ولا يجب أن نغفل هاته الأشياء، فلا يجب أن نحصر قضية إسقاط (تبني) المعاير في التطبيق والنصوص، بقدر مايجب أن نعرف العامل البشري كيف يفكر وكيفية سلوكه، وترى النسبة الباقية 10% أنه رغم التوجه الدولي لاعتماد المعايير الدولية لاعداد للتقارير المالية بأنماط وأشكال مختلفة للتبني إلا أن الدول النامية لها بعض التحفظات متعلقة بعدة عوائق ترتبط بالجوانب الثقافية

والخلفية المحاسبية لهاته الدول التي تسعى إلى تطبيقها والتي أغلبها لاتتوفر على بيئة ناضجة لاستيعاب هذه المعايير المعدة في بيئة مختلفة تماما من كل النواحي.

الفرع الخامس :العامل المهني

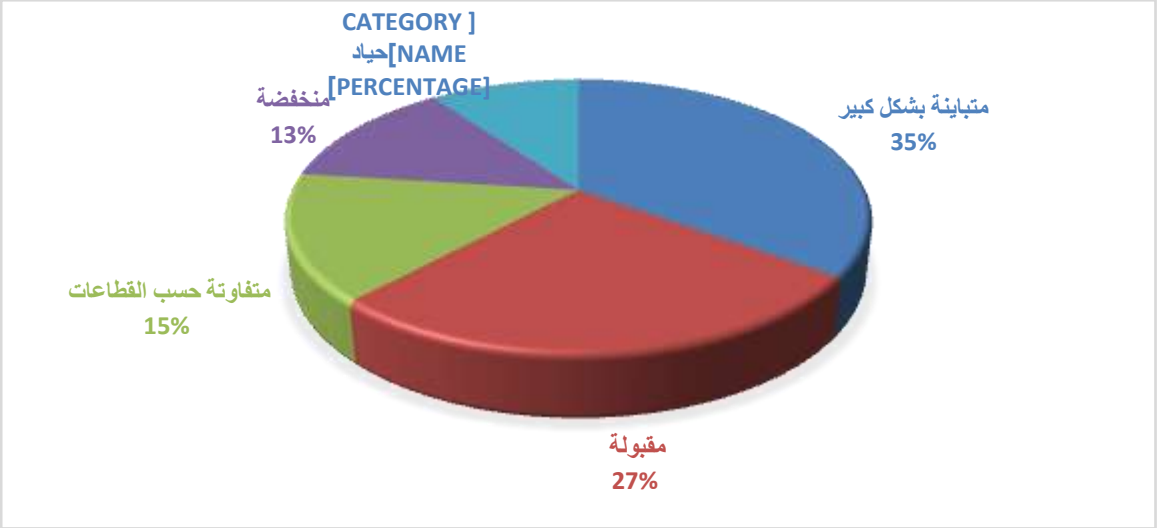
الشكل (4_1) هل ترى أن إعتماد SCF في الجزائر كان له أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 50% من أفراد العينة أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يكن له ذلك الأثر الإيجابي المنتظر منه على الممارسة المحاسبية خاصة، وهذا يعود لعوامل مرتبطة بالنظام في حد ذاته وأخرى مرتبطة بظروف البيئة الجزائرية، ورغم ذلك يمكن ان نشير إلى بعض الإيجابيات كإدراج الأصول المحصل عليها في إطار عقود الإيجار التمويلي وهذا في سياق تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني، وكذا الترخيص باعتماد القيمة العادلة في التقييم اللاحق، التي من شأنه تحسين المعلومة المحاسبية حتى وإن كانت المعلومات الحالية ليست بالمستوى المطلوب والذي إستهدفناه، إلا أنه على الأقل توجد دعوة لتحسين منطق التفكير في المحاسبة فيمكن القول أن SCF أعطى روح جديدة، في حين يرى مانسبته 35% أن تطبيقه يواجه عدة صعوبات ميدانية وذلك يعود لعدة جوانب وهذا مُبرر في الواقع، في حين يرى مانسبته 10% أن له تأثير سلبي من قلة الإدراك الذي سببه نقص التكوين والتحضير له وتهيئة البيئة، في حين يرى 5% أنه لاأثر ملموس على أرض الواقع لأن الإقتصاد جامد والسبب يعود للبعد السياسي فإذا تحركت الإرادة السياسية يتحرك الإقتصاد وتتطور المحاسبة، ومدام لاتُوجد هناك بورصة ومؤسسات كبيرة ومنافسة حقيقية فSCF لن يُقدِّم إظافة نوعية، ولكن كنموذج بالإطار التصوري فهو جميل قابل للتطوير بالبحث والتمحيص المستمر .

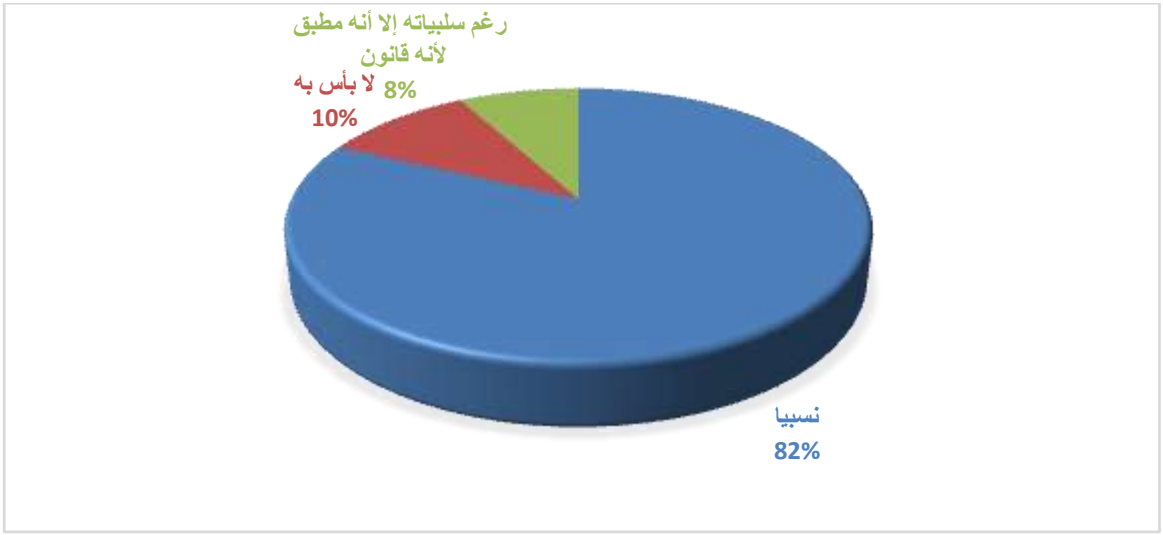
الشكل (4_2) كيف تقيمون كفاءة المحاسبين الجزائريين ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 35% من أفراد العينة أن التباين في مستوى المحاسبين الجزائريين كبير جدا في الكفاءة والشهادة، وهذ راجع للتكوين الشخصي، ففي الأمور المعاملات المحاسبية العادية فجميع المحاسبين يؤدونها بشكل عادي، أما في المحاور الكبرى أو الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي فنجد فروقات كبيرة جدا، والقدرات ضعيفة مقارنة بالدول المتقدمة، لغياب التكوين المستمر ومع ذلك موجود أشخاص لهم كفاءة عالية، في حين يرى مانسبته 27% أن كفاءة المحاسبين الجزائريين مقبولة ولهم القدرة على التحسن أكثر لأنه نجد من الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات ذوي المستوى العالي، ويقول الخبير المحاسبي **ح. م. س** أنه بعد دخول واندماج الأكاديميين في المهنة تحسنت جدا كما يجب إدماجهم في منظومة التشريع، في حين يرى مانسبته 15% من أفراد العينة أن الخبرة متفاوتة حسب القطاعات، فتوجد مؤسسات مثل سونطراك كونت محاسبيها بمبالغ ضخمة بسبب كبر حجم مداخيلها وذلك مفروض حتى تستطيع أن تَسِير في عملها، في حين أننا نجد محاسبي بعض المؤسسات الأخرى محدودين لأن طبيعة العمل تفرض عليه المكوث في مكان واحد فلا يصل إلى بناء الميزانية فهو يتابع بعض الحسابات المسندة إليه فقط، أما المكاتب الخاصة فصعب التقييم نظر للتباين الكبير ولابد من إحصائيات رسمية، كما يرى مانسبته 13% أن كفاءة المحاسبين منخفضة لضعف التكوين فالقليل جدا من هو متمكن من المحاسبة، كما ان الكفاءة المهنية ترتفع بالممارسة والتأهيل المهني فلابد من التكوين المستمر، لأن الغالبية ينقصُها التحسين كما نجد بعض المحاسبين يخفون ويتسترون على أخطاء زملائهم، في حين بقي مانسبته 10% على الحياد في تقييم كفاءة المحاسبين الجزائريين حيث قال الخبير المحاسبي **هـ.س** أنه لايُمكن الحكم بل يجب دراسة لكل المهنيين فالحكم ليس منطقي من غير دراسة شاملة ، كما أن الكفاءة تُقاس با لم ممارسة فمطلوب إدخال الشركات الأجنبية والتي تعطي خبرة للمحاسبين الجزائرين

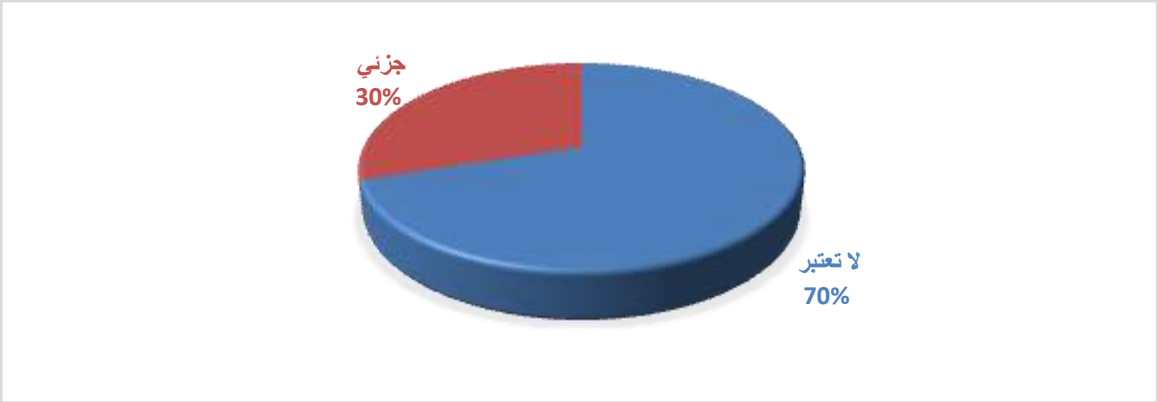
الشكل (4_3) بعد أكثر من 13 سنة من تطبيق SCF ، ماهو رأيكم حول التطبيق هذا النظام ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 82%من أفراد العينة أن النظام المحاسبي المالي مطبق بشكل جزئي ويرجع ذالك لطبيعة المؤسسات لذلك لابد من تحسين البيئة الإقتصادية وكذا التشريعات الجبائية وقانون الاستثمار، لأن SCF نظام حَسَن ويبقى عليه أن يتطور أكثر بمواكبة الاقتصاد فإذا تطور الاقتصاد يُواكبه النظام المحاسبي اكثر، لأنه في الوقت الحالي الحاجة إلى تحسين القوائم المالية غير موجودة،كما ان الإشكال ليس في النظام وإنما في البيئة ولتفعيل نجاح تطبيق SCF لابُدَّ أن لاتكون السلطة هي المشرع (عدم تدخل السلطة في تشريع النظام وإنما أهل المهنة) ولابد من دراسة البيئة الإقتصادية وكذا التوجه نحو التنوع الإقتصادي والخروج من الإقتصاد الريعي، لأن النظام بقي ثابت من كل الجوانب ففي الدول المتقدمة نجد في كل سنتين كتاب أو مؤلف تخص المتغيرات الجديدة في المهنة فبعد 10 سنوات تصبح مدارس ومؤلفات تُوضِّح التخصص والغموض، ومع ذلك فيه بعض العناصر تُجبرنا أن نتطور كل عام ففي كل سنة يجب تقييم العناصر كما أن التوجه للمعايير القطاعية يكون أفضل صيغة متوقعة، لأن النظام المحاسبي الحالي يعتبر أكبر من إحتياجات البيئة ويتضح ذلك من نتائج التطبيق الفعلي له من طرف الكيانات الإقتصادية والصعوبات التي تواجهها، خاصة أن هذا النظام ينطوي على مرجعتين (الفرنكوفونية والأنجلوساكسونية) وكذا عدم توفر فئات عديدة من مستخدمي المعلومات المحاسبية خاصة المستثمرين المستقبلين والتي من صالحها الطلب على المعلومات مخرجات النظام المحاسبي المالي، وعليه يجب إعادة النظر في التناقضات SCF وظبط بعض قواعد التقييم التي تُلائم البيئة الجزائرية، في حين يرى مانسبته 10% أنه مطبق بشكل معتبر (لابأس به) وتوجد بعض الغموض في بعض المواد وهذا لأننا حولنا نصوص المعايير إلى مواد دون توفيقها إلى مايحتاج الواقع، ولكنه فتح المجال للنقاش ويبقى SCF أفضل من PCN، في حين ترى الفئة الباقية أي بنسبة 8% أنه مطبق رغم سلبياته لأنه قانون، وتطبيقه على الشركات التي كونت موظفيها كما أن البيئة الإقتصادية غير مساعدة ، والجزء المطبق منه من قبل المحاسبة كما يعرفها سابقا من الجانب التقني فقط ، أما فلسفةSCF غير موجودة .

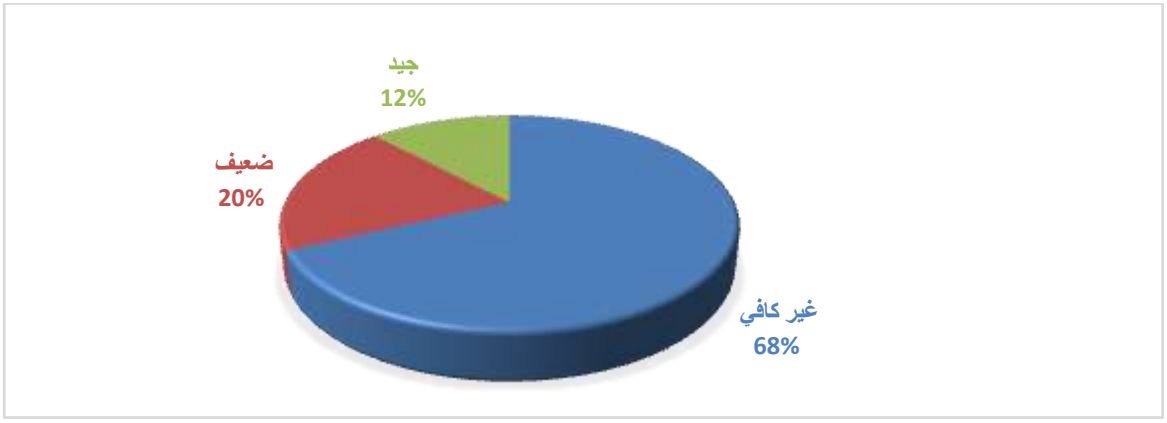
الشكل (4_4) إلى أي مدى إقتربت نظرة مستخدمي المحاسبة في الجزائر إلى حد إعتبارها نظام معلومات أساسي لاتخاذ القرار ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 70% من أفراد العينة أن نظرة المحاسبة في الجزائر لايُعتمد عليها في إتخاذ القرار فهي بعيدة كل البعد فمازال نظرة مستخدمي المحاسبة في الجزائر محدودة (غائبة) في إعتبار المحاسبة نظام معلومات أساسي لاتخاذ القرار ويتجلى ذلك من نوعية حجم الطلب على المعلومات المحاسبية باعتبارها مخرجات هذا النظام واستخدامها في اتخاذ وترشيد القرارات مهما كان طبيعة المستخدمين الحاليين في البيئة الجزائرية، كما ان تطبيق SCF لايزال وفق عقلية PCN ، بينما يرى مانسبته 30% أن ذلك بشكل نسبي ولكن ليس بالشكل المنتظر من تطبيق النظام المحاسبي المالي وبالنظر إلى بقية الدول التي إنخرطت في مسار العولمة المحاسبية .

الشكل (4_5) مارأيكم في دور المجلس الوطني للمحاسبة وماذا يُنتظر منه ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 68% من أفراد العينة أن المجلس الوطني للمحاسبة رغم ماقدمه يبقى دوره ناقص فمازال يُتنظر منه الكثير فمسئوليته مهنية وتاريخية كبيرة جدا فيقع على عاتقه نجاح المهنة، كما أن تركيبته البشرية قوية يمتلك كفاءات إذا لم تُعطل وتسلب منه حرية العمل، رغم أنه قدم إظافة من بينها يظبط الرقابة على الممارسات كما انه أعاد تجديد الإعتماد وراقب منحها، ولكن طريقة سيره غامضة بل كان المفروض تقديم خطة عمل حتى يكون المهتم بالشأن المحاسبي على دراية بالإستراتيجية المتبعة، كما أنه بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يحدث الإنتقال السلس وإنما حدث صراع مع الجيل القديم وذلك لفترة 4 سنوات، كما ورث ملفات غير

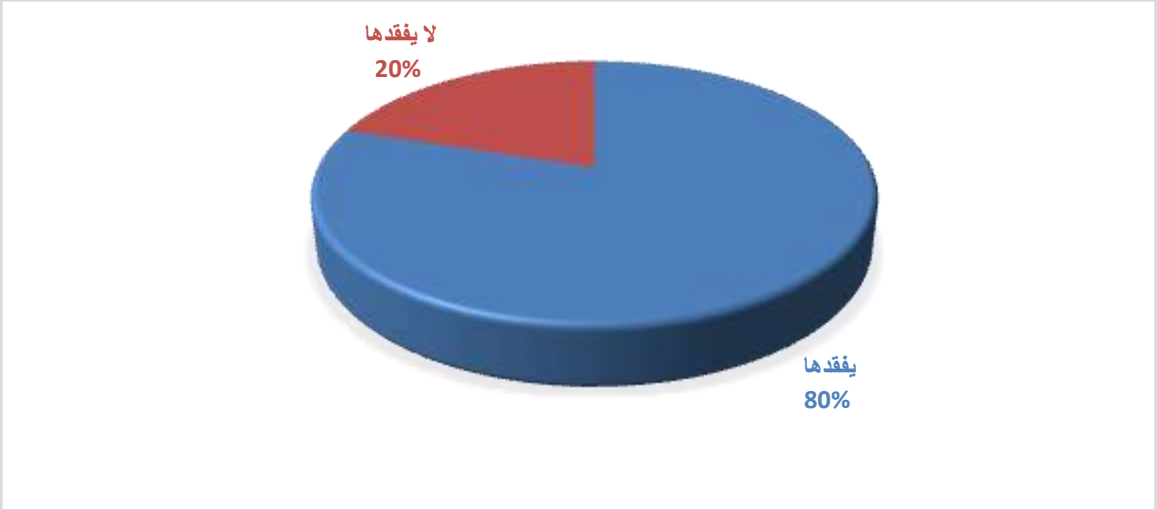
مكتملة جعلته لايستطيع السير في النظام الجديد وبقي في تصفية الملفات القديمة، ثم سير المسابقات التي كانت متوقفة لمسابقات الخبير المحاسبي، كما إستأنف مجلة ب3 لغات كانت متوقفة وهي مهتمة بالبحوث المحاسبية فُعِّلت سنة 2023، فنجد من خلال كل هذا أنه لم يقم بعد بالسير في الخطة التي تبناها بالسعي في مسار العولمة نظرا للحمل الذي أُلقي على عاتقه، كما تُلمَس النية الحسنة ويعتبر صدور 16 معيار للمراجعة أفضل إنجاز له حتى الآن، كما نشهد أنه كان له دور في تحسين المهنة إلا أن فصل المهن يَظُر بالمهنة فقد أصبح ملكا لأشخاص في الدولة، كما أن التقييد يكون تحت قوانين دستورية وليس تحت الوصاية التي فُرضت على المنظمات المهنية فعندما كان المهنيين أحرار كانو أفضل، ولايوجد إشكال في مشاركة الدولة بشرط عدم التقييد وهذا ينافي بشكل غير مباشر منطق إقتصاد السوق، فلابد من التشاور أكثر حتى نصل إلى الحلول فلا يجب ان يكون منغلق على أشخاص أو هيئات معينة وإنما يُتيح المجال لكل من تربطه علاقة بالمهنة، في حين يرى مانسبته 20% أنه ضعيف وتزامن إعادة هيكلة الهيئات المهنية للمحاسبة لتحظى على تنظيم المصفات الجهوية للخبراء والمحافظين والمحاسبين منظمات لكل منهما حسب الهيكلة الجديدة ، لاتعكس بالضرورة دور المجلس (CNC) في تطوير المهنة بل تعود للصراعات بين ذوي المصلحة في الفترة التي شهدت تطبيق النظام المحاسبي المالي، ونُشير إلى أن التعديل في هياكل الهيئة الوصية زاد من مشقة المهنيين الحاليين والمتربصيين في هاته الفترة لاستكمال تربصاتهم في أحسن الظروف، كما أن عليه القيام بتكوين المحاسبين فقد قيل أنه سيُأَسَّس معهد ولم يجسد على أرض الواقع كما يمكن القول أن به نوع من الجمود ومثال على ذلك من المهنة نجد أن SCF طبق في 2010 وقانون المهنة في نفس السنة وقانون المجلس عدل في 2011 فبعد 13 سنة صدر المرسوم التنفيذي الذي يؤهل ويحدد الشهادات التي بإمكانها أن تصنف محاسب عمومي أو محافظ حسابات ؟؟؟؟ هذا التأخر يدل على شبه جمود،، ويبقى مرهون بصلاح المنظومة السياسية ومن بعده النظام الإقتصادي، والفساد السابق مؤثر فلابد من محاسبة الكل أو التجاوز عن الكل فلازال يَنتظره عمل كبير، كما أن عدم تقديم الإعتماد منذ 2010 إلى يومنا لخريجي الجامعة المتكونيين في SCF يُعتبر من الجمود، بينما يرى مانسبته 12% أنه جيد ويُؤدي ماعليه، فلا يمكن تحميله أكثر من المهام المسندة إليه في قانون إنشاؤه فبالمقارنة نجده قام بها وزيادة .

الشكل (4_6) هل الإستراتيجية التي أعتمد في إصلاح النظام أتت ثمارها وتجاوزت إنتقادات ونقائص النظام السابق؟ خاصة ماتعلق بمستوى الممارسة المحاسبية في الجزائر؟

المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 63% من أفراد العينة أنه رغم النقائص التي كانت مسجلة على النظام السابق والتي إنعكست على جودة الممارسة المحاسبية إلا أن الإستراتيجية التي تم إعتمادها في عملية الإصلاح المحاسبي لم تكن مُوفقة في تحقيق الأهداف المرجوة من وراء ذلك، خاصة بإهمال العوامل المؤثرة على الممارسة المحاسبية وهي مكونات البيئة المحاسبية خصوصا الإقتصادية والمهنية منها، فالتغيير للأفضل مفيد إلا أن SCF النظام الجديد فيه قيود، لأن الذهنية لم تتغير فيجب التحرر من القيود الجبائية، فمدام المحاسبة في الغالب الأعم مجرد إلتزام قانوني جبائي فلن نشعر بالإظافة والنقلة النوعية لSCF، ولكنه فتح المجال للأكاديميين في جانب المعايير المحاسبية الدولية بحيث يكون لهم علاقة بالأحداث في البيئة الخارجية وفي حالة قدوم مؤسسات خارجية نجد لبنة الفكر في طريق التحسن والمؤسسات التي تكون مملوكة لفئة الأكاديميين هؤلاء تكون لها الخلفية العالمية فهاته هي النقلة النوعية وهي الزامية شئنا أم أبينا، كما أن الإنتقادات المقدمة بخصوص SCF هي ظاهرة صحية لإثراه وتحسينه وتطوير مستوى ونوعية وجودة المعلومة، كما يرى مانسبته 30% من أفراد العينة أنها وُفّقت نسبيا (بشكل معتبر) وصرنا نبحث عن الأشياء والمفاهيم الجديدة وننظر للمستقبل في المعايير رغم مانجده من إشكال في التطبيق في بعض المواد والذي هو نتيجة البيئة المحدودة وبعضها بمواد ليس لنا بها حاجة، بينما يرى مانسبته 7% أنها تجاوزت ذلك وأصبح الفكر متفتح أكثر وقابلية للتفاعل مع الأحداث الإقتصادية بنظرة أوسع .

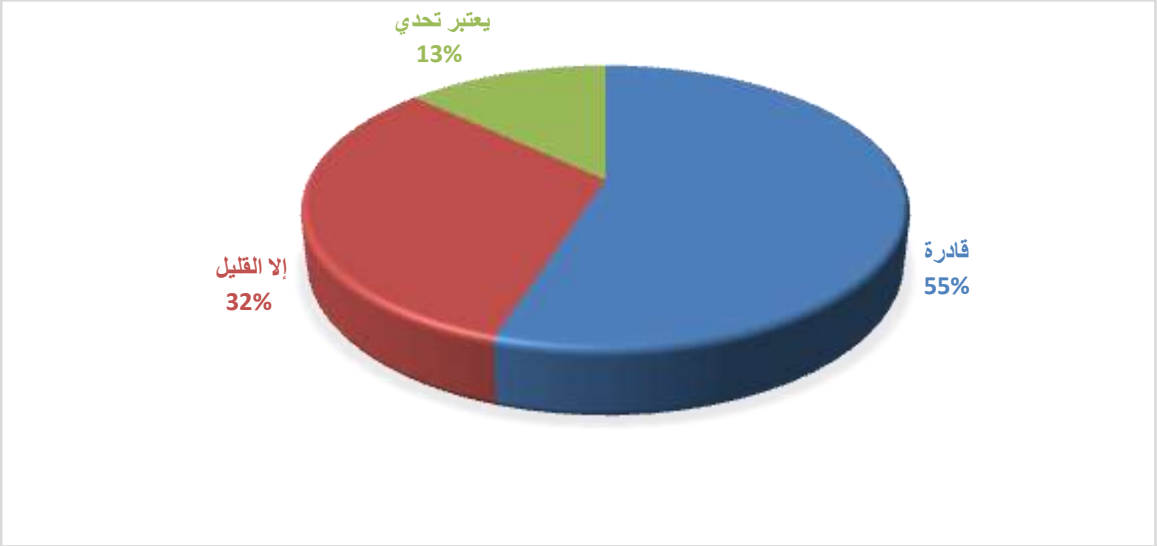
الشكل (4_7) هل ترى أن جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية لايفقدها إستقلاليتها ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 80% من أفراد العينة أن جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارةالمالية يفقدها الإستقلالية فتسييرها من قبل المهنيين أفضل وليس الوزارة فهم أدرى بالمهنة، كما أن تعيين رؤساء الغرف الثلاث والأمناء العامون هل يتم وفق معايير محددة أم بالمحاباة، كما نجد أن مهنة المحاماة في الجزائر تابعة للقضاء ولكن الهيئات المهنية لها تأثير واستقلالية حيث وصلت بقوتها إلى توقيف قوانين شرعت من قبل الدولة كقانون تحويلهم إلى النظام الحقيقي فقاوموا وأرجعوها للنظام الجزافي وقوتها مستمدة من جِدِّية المهنيين، كما إعتبر أحد أفراد هاته النسبة أن مهنة المحاسبة أضعف مهنة في الجزائر وهي فاقدة للإستقلالية ، فالأفضل أن المجلس كان يُنتخب أفضل كاستقلالية القضاء بينما CNC60% منه معين، ويقول محافظ الحسابات **بن . م . ص** أنه تم مصادرة المهنة بعد الهيكلة الجديدة فكان الأفضل بقاء المهنة مستقلة ويكون للوزارة تمثيل داخل المجلس، فلا بد من مراعاة الخصوصية فالشروط لايجب أن تملى لدرجة أن محافظ الحسابات لا يستطيع أن يقدم تقرير سلبي فالحر يكون مبدع أكثر، كما نجد أن القانون السابق للمهنة 08_91 تتجسد فيه الإستقلالية أكثر، في حين يرى مانسبته 20% أنه لايفقدها الإستقلالية بل ساهم في تنظيمها ويقول الخبير المحاسبي **هـ . س** أنه في السابق كانت هناك فوضة فالمهنيين لم يقومو بالمطلوب على أحسن وجه بل العكس الذي حدث حيث كانت هناك تلاعبات والاعتماد كان يُقدم لأي شخص لذلك الدولة إسترجعته، وعدم الإستقلالية القانونية ليس مضرا مدام الإستقلالية الوظيفية موجودة ولها الحرية المهنية، كما أنه لاتوجد قضية بارزة عارضت فيها الوزارة المجلس، وهذا ليس إشكال حتى الإرث التراكمي عنده دور فنحن لازلنا جدد في المهنة .

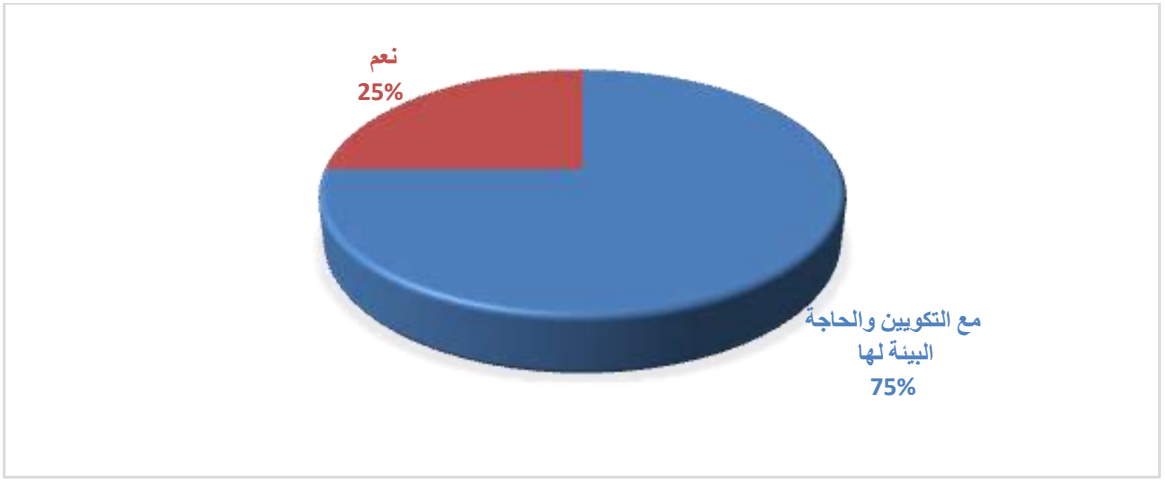
الشكل (4_8) هل ترى ان مهنة المحاسبة في الجزائر قادرة على المنافسة الدولية ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 55% من أفراد العينة أن مهنة المحاسبة في الجزائر قادرة على تقديم خدمات عالية فهناك الكفاءات و محافظي حسابات يمسكون محافظات في قطر، فالإمكانات البشرية موجودة يبقى هل هي مستغلة أم لا؟ ، والدليل أن هناك من لهم عضوية دولية، وشركة سوناطراك عابرة للقارات ولها فروع وتقوم محاسبتها على كفاءات جزائرية، بينما يرى مانسبته32% أن ذلك ممكنا للقليل من المهنيين والذين لهم تكوين جيد، لأن الشركات الدولية حاليا تسير وفق تقنية عالية جدا وبمستوى عالي في الرقمنة والعمليات المحاسبية الإلكترونية والملاحظ أن المحاسبة في الدول المتقدمة في طريق الإنقراض بعد ولوج الروبوت على المهنة، كما تجدر الإشارة إلى أن شركة KBMG قامت بتكوين في فترة الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي ولكن لوقامت بتكوين شركة كبيرة للإستشارات لكان أفضل، في حين يرى مانسبته 13% أن قدرة مهنة المحاسبة في الجزائر على المنافسة الدولية وتقديم خدمات نوعية بمقاييس عالمية يُعدُّ تحديا بالغ الأهمية للمهنة والذي يجب السعي له، ولايتحقق إلا بالعمل على الولوج والإن ضمام إلى الهيئات المهنية الدولية للمحاسبة والتدقيق التي لها باع في اعمال التوحيد الدولية، وكذا السعي للحصول على خدمات المحاسبة والتدقيق ولو بالتعاون مع الشركات والهيئات المرموقة في هذا المجال للإستفادة من خبراتها في تأدية العمال والمهام وتحسين سمعة وصورة المحاسبة والممارسون لها في الجزائر.

الشكل (4_9) هل المهنيين مستعدين لتطبيق المعايير في حالة تبنيها في الجزائر ؟



المصدر: من إعداد الباحث

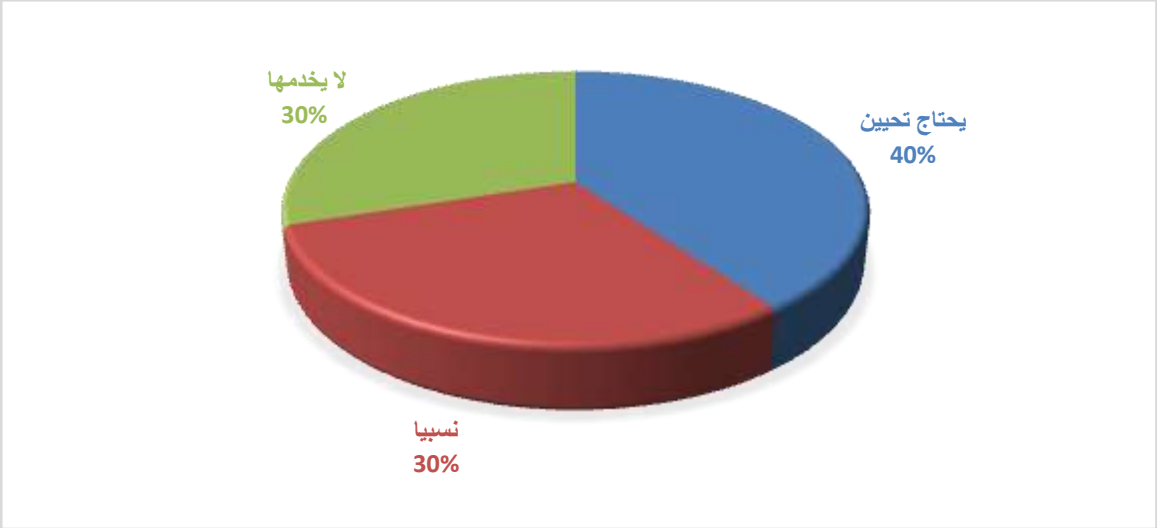
يرى مانسبته 75% من أفراد العينة أنهم قادرين على ذلك إذا توفر التكوين المكثف والنوعي وضرورة وجود المبرر البيئي المقنع لها لأن البيئة لازالت راكدة وبعيدة عن تلك الديناميكية الإقتصادية التي تستوجب معايير بتلك القيمة، لذلك فهي مرتبطة بالواقع الإقتصادي وحتى التكوين وتطبيق المعايير لن تكون له فائدة ولا معنى، فإذا تطور الإقتصاد ونمت المؤسسات وسوق رأس المال تكون هناك حاجة إلى إتخاذ قرارات إقتصادية حقيقية، وبتوفر هاته الأمور تتطور المحاسبة (فالطبيب المتكون جيدا ولا يجد الحالات ليعالجها يصبح بدون معنى) لأن المحاسبة تتطور حسب حاجة البيئة، فاليوم نجد أنه أصبح معيار للعملة الرقمية في اليابان، كما أنه قد يكون في المستقبل معايير للأصول الإلكترونية إذا تم قبولها عالميا، ويرى مانسبته 25% أن ذلك ممكنا فبعد مرور أكثر من 10 سنوات على تطبيق النظام المحاسبي المالي والإنتشار المعتبر لتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على المستوى الدولي، وماقام به المهنيون بالمشاركة في العديد من التربصات والأيام العلمية حول النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ومهنة المحاسبة بشكل عام، فإن المهنيين الجزائريين قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية في صورة معايير محاسبية جزائرية بشرط تكييفها مع ظروف وإحتياجات البيئة الجزائرية حتى يكون التطبيق سلس بما ينعكس على جودة الممارسات المحاسبية في ذات السياق.

الشكل (4_10) هل تعتقد ان المهنة تؤدي دورها الإقتصادي ؟

المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 83% من أفراد العينة أن مهنة المحاسبة لا تؤدي دورها الإقتصادي، ونستدل في ذلك على عدم قدرتها على تشجيع الطلب على المعلومات المحاسبية (مخرجات النظام المحاسبي المالي) واقتصارها على فئة قليلة من المستخدمين، فكمية المعلومات المالية المفقودة في المحاسبة والتي نحتاجها كبيرة، والأدهى من ذلك ان في حالة اللجوء إلى الإقتراض من البنوك يستوجب على الكيان تقديم ميزانية (القوائم المالية) الجبائية وهذا يبين اهمية القوائم المالية التي يعدها المحاسب من خلال SCF ، في حين يرى مانسبته 17% أنها تؤدي ذلك إلى حد ما(في حدود ضيقة جدا) مقتصرة على الأساسيات لأن البيئة محدودة .

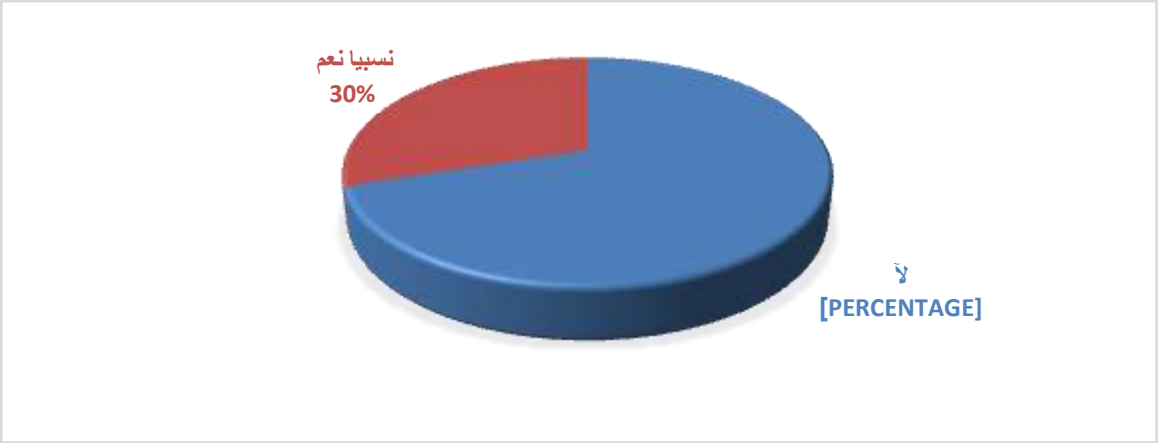
الشكل (4_11) هل التنظيم المعمول به يخدم المهنة ويساهم في تطويرها ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 40% من أفراد العينة أن التنظيم المعمول به حاليا يحتاج إلى تحيين ليواكب المتطلبات ويستجيب للتوصيات المقدمة والملاحظات المسجلة على تطبيق النظام المالي وزيادة العمل أكثر، في حين ترى مانسبته 30% من أفراد العينة أن يخدمها بشكل نسبي فلا توجد نقائص كبيرة في هذا التنظيم وهو يتحسن مع الوقت، بينما ترى مانسبته 30% من أفراد العينة أن التنظيم المعمول به حاليا لايخدمها ولا يساهم في تطويرها من خلال الممارسة المحاسبية على أرض الواقع على مستوى تراب الجمهورية، لأن مركزية الهيئات المهنية يزيد من مشاق وعوائق التواصل بين الهيئات والممارسين المحاسبيين (الحاليين والمتربصين) وعليه من الأهمية بمكان تقريب هذه الهيئات إلى الممارسين ولو في صيغة فروع جهوية من شأنها توجيه الممارسات المحاسبية وتنظيم مهنة المحاسبة تبقى تحت وصاية هاته الهيئات المهنية المركزية CNC وحتى فكرة إنشاء معهد تكوين المحاسبيين ومحافظي الحسابات على مستوى القليعة قد لاتكون مجدية وعادلة في منح فرص التكوين لكل من يرغب في ذلك ومن أي منطقة كان في هذا الوطن في ظل هاجس البيروقراطية والمحسوبية المتفشية في الإدارة الجزائرية بشكل عام .

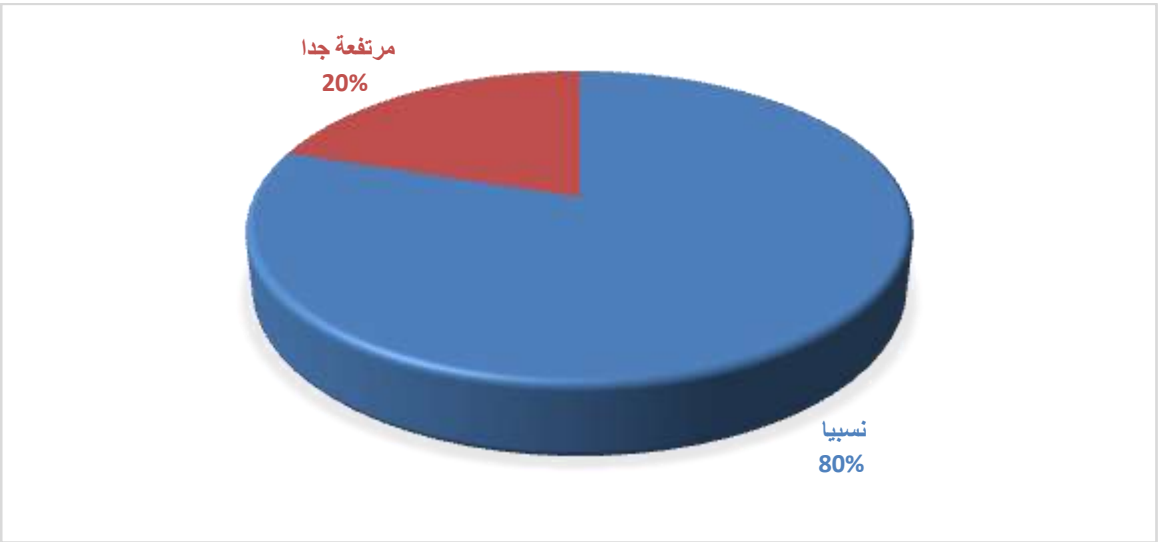
الشكل (4_12) هل ترى أن المهنيين وذوي العلاقة بالمهنة مستوى منخفض من المهنية مايخول للهيئة التشريعية إحتكار عملية التوحيد ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 70% من أفراد العينة أن مستوى المهنيين لايُخول للهيئة الوصية إحتكار عملية التوحيد فهو بالمستوى المقبول الإشكال هو في التباين الكبير بين المهنيين في المستوى، كما أن الفكرة وليدة بيئتها فهم أدرى من يُشخِّص الإختلالات والنقائص ويقترح الآلية الأنجع لسن شكل وآلية النظام المحاسبي، كما أن المتكونين تكوينا جيدا في الجيل الذي درس SCF قادر على مواكبة كل الأحداث على مستوى عملية التوحيد الدولية فكل من تكون أكاديميا جيدا وتمرس مهنيا يتأقلم وله المستوى الذي يؤهله للقيام بعمليات التوحيد بكل ثقة وتمكن وأهلية لذلك ، بينما يرى مانسبته 30% من أفراد العينة خلاف ذلك ، فمستوى تباين المهنيين يجعل من عملية التوحيد (إذا سلمت للمهنيين) تنتابها أصابع الإتهام بالتحيز لفئة عن غيرها فالكوادر المؤهلة التي لها القدرة على ذلك ليست بالعدد الكبير، لذلك القيام بها من طرف الهيئة التشريعية أمر صائب لفض الخلاف يبقى عليها تشخيص الإحتياجات الحقيقية للبيئة المحاسبية الجزائرية.

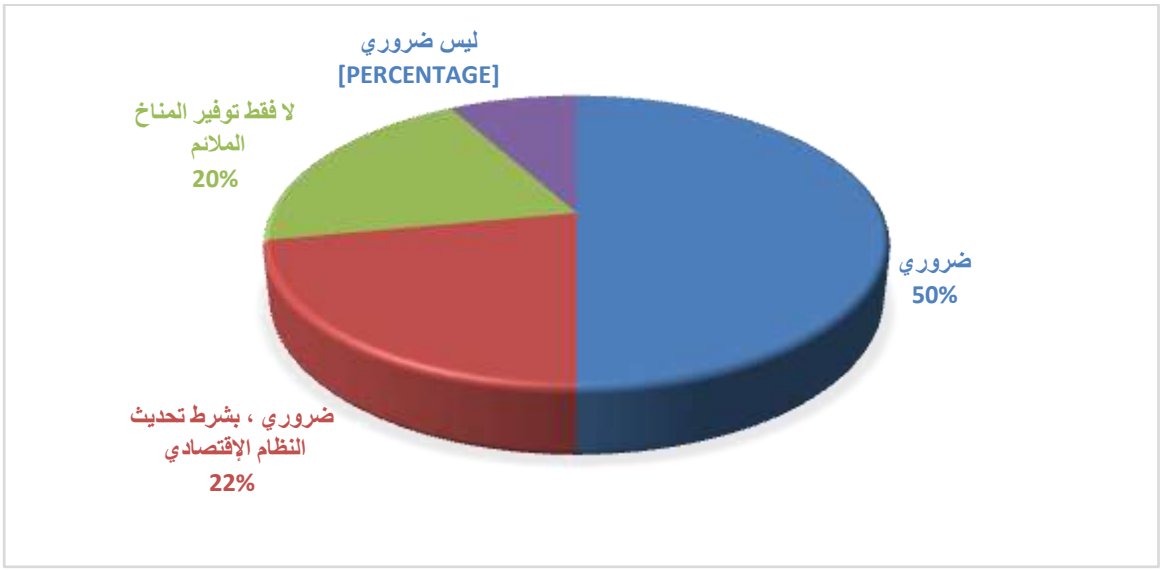
الشكل (4_13) هل تكاليف تأهيل الموظفين الجدد مرتفعة ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 80% من أفرادالعينة أن تكاليف تأهيل الموظفيين الجدد (خرجي الجامعات بالتحديد) مرتفعة نسبيا لأن التكوين الجامعي الغالب الأعم منه نظري، والميزة الملاحظة أن الطالب الجامعي مردوديته أكبر مقارنة بخرجي المعاهد، فالتكلفة إلى حد ما مقبولة وتبقى على حسب تكوين الطالب فإذا كان متكون جيدا فلايأخذ فترة زمنية كبيرة ويبقى كذلك الأمر مرتبط بالهيئة التي تقوم بالتكوين خاصة (مكتب مستقل) أو مؤسسة، والأجدر أن تكون المقارنة بين تكاليف التأهيل والعوائد المنتظرة من التأهيل على مستوى جودة الممارسات المحاسبية حتى نحكم على مدى إرتفاعها في البيئة الجزائرية وفي العموم فترة من 6 أشهر إلى سنة كافية للإندماج في العمل، في حين يرى مانسبته 20% أنها مرتفعة فلابد من تكثيف الدراسات التطبيقية وتكون إلزامية حتى يَتعَرَّف الطالب على الواقع، لأنه يُفترض على الجامعة أن يتخرج له خلفية عملية مثل من يتعلم السياقة تكون له القدرة الأولية على السياقة ثم يتحسن، ويقول الخبير المحاسبي **ح. م. س** أنه إقترح على الجامعة مادام لديها قاعات الإعلام الآلي تستطيع أن تتعاقد مع الخبراء لتخصيص حصص تطبيقية في المحاسبة لفائدة الطلبة وهاته التجربة طبقت في معهد سوناطراك ونجحت التجربة ولاقت نجاح كبير، فلو يكون مقرر حصة رسمية تدخل في التقييم السداسي ويكون محتواها كل مايتعلق بالمحاسبة كالتسجيل المحاسبي في اليوميات المساعدة، التصريحات الجبائية، الأجرة إلخ، وهذا مثل مايدرس SPSS وغيرها من المواد التابعة للإعلام الآلي، ولكن عينة الدراسة من الأكاديميين رفضوا المقترح بحجة أنه في بداية تدريس SCF في الجامعة تم التعاقد مع المهنيين المكونيين في فرنسا ومصر على حد السواء وكانو يفتقدون للمنهجية التدريسية ولكن إذا تم هذا التعاقد مع المهنيين وهم أكاديميون (خبير محاسبي وهو برتبة بروفسور) تكون مقبولة وناجحة .

الشكل (4_14) ماحاجة SCF للتحديث ؟

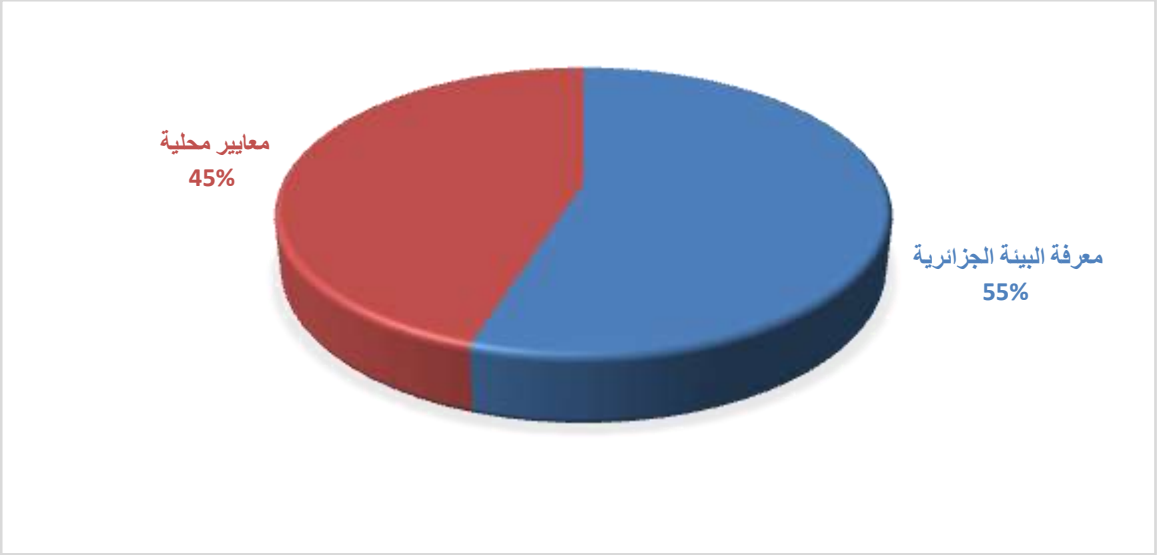


المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته 50% من أفراد العينة أن تحديث SCF ضروري ، فالطريقة التي تم بها سن قانون النظام المحاسبي المالي وكذا تطبيقه بدون دراسة مفصلة ودقيقة لاحتياجات البيئة الجزائرية وواقعها الإقتصادي، ومادام هو مستمد من المعايير المحاسبية الدولية التي أُعدِّت في بيئة ناضجة ومغايرة، هذا يستوجب القيام بعملية التحديث لمواكبة المتطلبات والرهانات الإقتصادية للبلاد واحتياجات الكيانات الناشطة في البيئة الإقتصادية الجزائرية، فكل مسار إصلاحي يحتاج تحديث فلا يوجد شيء مطلق فكل 3 سنوات يجب

مراجعة دورية أو 5 أو 7 سنوات، لأننا أصبحنا بعيدين على المرجعية الدولية المعروفة بمرونتها فنجد فيها معايير أُلغيت ومنها ماتم تعديله كما صدرت العديد من الإرشادات والبلد يتخبط في عدة إشكالات أخرى وهذه فرصة ذهبية لتحيين النظام لأن هناك ثورة تشريعية كمشروع المحاسبة العمومية الذي عُدِّل وكذا مشروع النقدي والمصرفي وقانون الإستثمار الذي تم إ علانه، وكذا مشروع الجماعات المحلية والإقليمية تم القيام به وفيه حديث عن الإستقلالية والإنفتاح، فيجب تحيينه بنظرة إستشرافية وفق الخطة الإقتصادية للبلاد، فالدول وصلت لتطبيق المعايير وكان لها تقدم ومسار إقتصادي ونجحوا وحسنوا أنظمتهم وفق المرجعية الدولية، أما الجزائر فطبقت نظام المتطور مباشرة دون توفير وتهيئة البيئة في حين يرى مانسبته 22% من أفراد العينة أن تحديثه ضروري بشرط تحديث النظام الإقتصادي معه (أي خلق بيئة إقتصادية منفتحة متعددة النشاطات والإستثمارات) ، ويكون بخلفية المعايير المحاسبية الدولية والتي نرى أنها كانت سياسة ترويجية لتبني SCF يوما ما، في حين يرى مانسبته 20% أنه ليس من الضروري تحديثه وإنما توفير المناخ الإقتصادي الملائم ففيه أشياء لم تطبق بسبب عدم جاهزية البيئة لها، بينما يرى مانسبته 8% أنه لايحتاج تحديث فالأمور التي لم تطبق فيه سنصل إليها في المستقبل وتطبيقه يتحسن بمرور الزمن .

الشكل (4_15) هل تحديث النظام يستوجب إنتاج معايير وطنية تلائم الواقع الجزائري ؟



المصدر: من إعداد الباحث

يرى مانسبته% 55 من العينة التي رأت بضرورة تحديث النظام وذالك بمعرفة البيئة الجزائرية، بمعنى يمكن إبقاءه بصيغة قانون والتحديث في النقاط التي لاتتماشى مع واقع وخصوصية البيئة الجزائرية وفق فلسفة وخلفية المعايير لانه المرجعية لها، أما إذا كان من أجل التحديث ومن أجل مواكبة المعايير فقط فلا فائدة من ذلك ، فلا بد من فتح النقاش مع كل الأطراف وتشخيص النقائص وتصميم النظام يكون بوضع أطر لبناؤه، في حين يرى مانسبته 45%من أفراد العينة الذي رأو بتحديث النظام أنه سيناريو إستنتاج معايير محاسبية وطنية يُعتبر الخيار الأفضل، فعمق المشكل أنه لايجب ان يكون هناك مخطط وطني أصلا، فالدول الناجحة تبنت الفكرالأنجلوساكسوني حيث يكون فيها التركيز على المبادئ بدلا من القواعد، وهذا نظرا للسلبيات المسجلة على SCF في شكله الحالي الذي من الممكن أن يفقد مصداقيته مقارنة إذا كان في شكل معايير وطنية التي يمكن تعديلها وإلغاؤها أو إستبدالها

كما هو الحال في المعايير المحاسبية الدولية ، لكن واقع البيئة الجزائرية يؤكد أن المحاسبة موجهة من طرف الدولة، فمن المستبعد ان يتمخض عن عملية تحديث النظام صياغة معايير محاسبية وطنية.

المطلب الثاني : مناقشة النتائج

بعد ماتم وصف نتائج الدراسة المتعلقة بهذا المحور، يمكن مناقشة وتفسير هذه النتائج

الفرع الأول: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى ملائمة البيئة الإقتصادية الجزائرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي

ترى أغلبية العينة أن قيمة المحاسبة في الجزائر غائبة، وهذا الإشكال جعل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على اتخاذ القرار ضعيففي ظل بقاء المحاسبة موجهة لخدمة الغرض الضريبي، وفي ظل الاعتماد على القواعد أكثر من المبادئ في العمل المحاسبي هذاماغيب روح وجوهر SCF الذي يعزز مبدأ أسبقية الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني بينما الذهنية والبيئة لاتزال بعيدة عن هذا المبدا ، وهذا يعود لغياب أهم آالية والمتمثلةبالسوق المالي الجزائري الغير مفعل تماما فلا نجد له أي أثر في الحياة المحاسبية في ظل ركود البيئة الإقتصادية وعدم تكفل الإدارة والسلطة السياسية بتصليح الوضع لأن لها الصلاحية بخوصصة جزء كبير من الشركات العمومية وفتح رأس مالها في السوق المالي من أجل تنشيطه وهذا مايراه ثلث العينة أن تفعيل السوق يكون بالإرادة السياسية سواءا بهذا الجانب أو ترك المجال للمؤسسات الخواص شريطة إصلاح الواقع الإقتصادي وكذا السياسي .

في الواقع حسب الوضع الإقتصادي الحالي لاقيمة للمعلومة المحاسبية من خلال جمود الطلب عليهامن قبل مستخدميها وخصوصا المستثمرين الذين توجه لهم الأولوية في الفكر الأنجلوساكسوني (المعايير المحاسبية الدولية) ،كما نجد أن المؤسسة الاقتصاديةالجزائرية وهي الجهة المعنية بتطبيق SCF نجدها لاتواكب مستحدثاته ولعلى هذا يعود لانتصميم النظام لم يُراعَى فيه طبيعة وإحتاج هاته المؤسسات، كما أن هاته الاخيرة لاتريد التوسع والسعي لتطوير موظفيها مما أدى بغالبية المهنيين بعدم المواكبة بالشكل الكافي للنظام المحاسبي المالي، من جانب آخر نجد أن المشرع لم يُراعي خصوصية الإنتقال السليم لتطبيق النظام باعتماد فترة إنتقالية لتكييفه مع خصوصية النسيج المؤسساتي، كما لم تشهد البيئة الاقتصادية الجزائرية حركة مستمرة منذ تطبيقSCFلتحسين الوضع، وحتى يتسنى تطبيق النظام الذي كان يجب أن يتماشى معه الإصلاح المالي والجبائي، كما يعتبر SCF رغم كثرة المآخذ إلا أنه فتح المجال للنقاش والوقوف على جوانب مختلفة للبيئة الإقتصادية الجزائرية التي لو تدرس بعناية ونية حقيقية لتغيير الحياة الإقتصادية سيكون لَبِنة أُولى لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المستقبل ، الذي يُعتبر أمر لامفر منه في ظل الإنسجام والعولمة الدولية، حتى لاتبقى البيئة المحاسبية الجزائرية معزولة عن العالم وللإستفادة من فوائد الشركات المتعددة الجنسيات،مايتفق مع غالبية الدراسات السابقة مثل (James O. , Khalifa AHSINA and others OUBAHOU Yassine. EL , Khalifa AHSINA. Omar TAOUAB , Alabede ,Manh Dung TRAN and others , هاجر مزوار ,Olga Golubeva , OUAFA Khalid Imene MELLAL. Mounira OUARAS) ، من جانب آخرتأثيرالإقتصاد الريعي الذي تنتهجه الجزائر أثَّر وقتل الحياة الإقتصادية الذي تكون في ظل إقتصاد تنافسي متنوع يخلق حركة إقتصادية تكون للمعلومة المحاسبية قيمة وطلب ولكن

لانزال شاردين عن هذا التوجه، كما أن توجه الدولة لاقتصاد السوق لم يتحقق ولن يتحقق بهكذا تعارض وغموض وعدم تهيئة حقيقية للواقع الإقتصادي ولا الهدف من SCF سيتحقق مدام بقاءالبيئة راكدة، فالعامل الإقتصادي الركيزة الأولى يجب أن يكون متحرك وله ديناميكية حتى تستجيب له الأنظمة المحاسبية ويقيس درجة حرارة الواقع وهو الذي من خلاله نَتطلع إلى تحسين النظام بمواكبة حداثة المعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الثاني: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لملائمة العامل القانوني لتطبيق النظام المحاسبي المالي

من خلال النتائج المتوصل إليها في هذا المحور فقد أجمعت العينة أن النصوص القانونية لم تَأخُذ بعين الإعتبار مشاركة أصحاب المصالح لتوجيه الممارسة المحاسبية بما يخدم واقع البيئة الجزائرية في ظل الإصلاح المحاسبي ذو المرجعية الدولية، فلم تساهم التشريعات لدرجة الإستفادة بالشكل المطلوب والمنتظر من التطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يُنتج قوائم مالية ذات جودة عالية بما يُلبي إحتاجات مستخدميها ويزيد الطلب عليها ، في حين أن عدم تناسق التشريعات وتحديدا إختلاف SCF مع القانون الجبائي في العديد من الجوانب أبرزها تطبيق القيمة العادلة في القياس يُبَيِّن عدم التناسق في التوجه التشريعي، فبقاء المحاسبة في الجزائر موجهة لخدمة الغرض الضريبي ينعكس بشكل مباشر على دور المحاسبة في تقديم الصورة الوفية عن نشاط المؤسسة والتي يجب أن تكون في خدمة المجتمع وليس مصلحة الضرائب فقط، كما نجد أن المجلس الوطني للمحاسبة إنخرط في مسعى التوحيد العالمي بينما المديرية العامة للضرائب تسعى لتعظيم المردودية الجبائية مايُبقي الكثير من المستحدثات في SCF غير ممكن تطبيقها وهذا مايعزز عدم تناسق التشريع ووقوف الجباية حاجزاً أما المحاسبة في الجزائر، وهذا نابع من واقع البيئة الذي ليس به نشاطات إقتصادية وتنافسية وتنوع إنتاجي، حتى فئات مستخدمي المعلومة بقيت نفسها كما في النظام السابق لأن التراكمات المعرفية طوال فترة التوجه المباشر والصريح للنظام الإشتراكي لازالت مؤثرة ولم تجد المبرر البيئي المقنع لتغييرها فلا يزال يُطبق SCF بخلفية PCN ، كما أن المشرع نفسه لم يتخلى عن فلسفة النظام القديم ويظهر ذالك في صدور النظام الجديد على شكل قانون مايعيق عملية التعديل وفق إحتياجات ومتغيرات البيئة كما هو عليه الحال في الفكر الأنجلوساكسوني وهو الملاحظ على المعايير المحاسبية الدولية ، بينما في الجزائر هاذه المرونة لم تُجسَّد لأن السلطات العليا مسيطرة على القاعدة المحاسبية من خلال خلقها أو تعديلها أو إلغاؤها، كما أننا لازلنا نسير وفق المخططات وهذا لأن الإرث القانوني فرانكوجرماني، ومدام الدولة هي التي تُشرِّع وليس للمنظمات المهنية دور في ذالك فستبقى الممارسة إعتيادية وهذا مايتفق مع دراسة كل من (Charles ,Ophias Kurauone and others Gary Kleinman . Betsy Beixin Lin· Rebecca Bloch,Agyeman)، لذالك لابد من تغيير الذهنية ومنح للمنظمات المهنية دورها ومكانتها ، وكذا التغيير الفعلي والعميق لكل مكونات البيئة المحاسبية من أجل السير في القضاء على كل مامن شأنه أن يعيق التوجه السليم لبناء الإقتصاد الذي ينعكس على الفكر القانوني ويتطلب من خلاله تحسين التشريعات.

الفرع الثالث: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لملائمة وتوافق مقومات العامل الثقافي المتواجد في المعايير المحاسبية الدولية في الواقع المحاسبي الجزائري

من خلال النتائج المتوصل إليها في هذا المحور نجد أن أفراد العينة يؤكدون أن الثقافة السائدة في العمل وحتى الفكر المحاسبي نفسها الثقافة السابقة قبل تطبيق SCFلأن المنطق المحاسبي لم يَتغَير وتتجسد من خلال طريقة سن قانون النظام (الإعتماد على المخطط) ،كما أنه مستحدثاته لم تُطبق إلى الآن وهذا راجع لأن البيئة غير جاهزة لتطبيق هكذا متغيرات، كما أنه لم يؤثر على إتخاذ القرار بناءا على مخرجاته وهذا راجع إلى أن النظرة في الواقع العملي قائمة على الخلفية الجبائية مع غياب سوق حقيقية للمنافسة أبقت الوضع والمفهوم على ماهو عليه ، رغم ماقدم SCF من بدائل في طرق القياس والتقييم إلى أن مستوى التوحيد والتحفظ الذي تقوم بها المؤسسات الجزائرية كبير جدا، ورغم مايُبذل من جهود تشريعية للنهوض بالمهنة من الجانب المهني وحتى الأكاديمي من خلال تحسين برامج التكوينين إلى أن هذا يبقى رهين نتائجه لذالك لابد من المتابعة المكثفة والتقويم المستمر والإهتمام بالطلبة وتكوينهم لأنهم يمثلون إطارات الغد ،كما أن الدراسة وفق LMD تشوبها بعض النقائص لذالك لابد من العمل أكثر، كما يجب منح الإستقلالية المهنية للهيئات وتكون الدولة مشرفة فقط، لأن المهنة حاليا تابعة للدولة وغُيِّب دور الهيئات المهنيية ، فلابد من إعطاؤها الأولوية التشريعية والمهنية حتى يُمكنها القيام بدورها وتفعيل لقاءات مهنية مع هيئات دولية من أجل الإستفادة والإحتكاك مع خبرات وأكفَاء قارين ودوليين مهنيين وأكاديميين وحتى مؤلفيين ما يمكننا من الإنفتاح على الخارج أكثر وبصورة مهيكلة ،وهذا يتوافق مع بعض نتائج الدراسات السابقة مثل دراسة :(Besma Chouchane،Khudair Majeed Allawi and others،Jhon Urasti Blesia، وفاطمة حميد)، من جانب آخر إذا أرادت الهيئة الوصية القيام بإصلاح للنظام أو تحديثه لابد من إشراك المهنيين والأكاديميين في نفس الوقت ويمكن الإقتصار على الذين يجمعون بين الشقيين في عملية الإصلاح المحاسبي بأي صيغة كانت كتحديث أو تغيير من أجل تشخيص الإحتياجات الحقيقية للبيئة الجزائرية ومعرفة أي نموذج محاسبي أنسب لواقع البيئةوهذا ماكان غائبا في إعداد SCF، لأن عملية إعداد نظام محاسبي أو معايير محاسبية وطنية في عالم اليوم لها عدة أبعاد وجوانب ثقافية وسياسية، ورغم مايشهده العالم اليوم من تبني الدول للمعايير المحاسبية الدولية لايَجعلُنا ننساق وفق هذا المسار بدعوى ان الدول المتطورة إقتصاديا واكبت هذا الطرح العالمي، فهاته الدول تسعى إلى مصالحها بشكل أو بآخر كما انها قد تكون تحت ظغوطات معينة داخلية من أرباب المال والنخب المالية أو خارجية كالحصول على القروض أو تحت وطأة المديونية الخارجية، لذالك يجب التشديد على أن أي عملية تحديث أو تغيير في النظام المحاسبي الحالي يجب أن يكون على يد المتخصصين الوطنيين لتفادي أي تبعات لها أثرها على المدى الطويل .

الفرع الرابع: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لملائمة العامل المهني للإنخراط في مساعي التوحيد الدولية وانعكاس تجربة SCF على الواقع المهني

من خلال النتائج المتوصل إليها في هذا العنصر نجد أن أفراد العينة لايرون أن SCF قدم الإظافة المنتظرة منه على الممارسة المحاسبية كنظام له بعد وفلسلفة دولية باعتباره مستمد من المعايير المحاسبية الدولية ، وهذا أن تصميم النظام لايتوافق مع البيئة، كما لايمكن أن ننفي أنه قدم دعوة لتحسين منطق التفكير في المحاسبة، كما ان التباين الموجود في كفاءة المحاسبيين الجزائرين كبير

ومتفاوت حسب الأشخاص والقطاعات يُؤثِّر على مدى ومقدار تطبيق SCF، كما أن ركود البيئة الإقتصادية جعل من الحاجة إلى تحسين القوائم المالية بمنطق SCF غير موجودة ماجعل من المهنة لاتؤدي دورها الإقتصادي وهذا إنعكس على بقية مكونات البيئة المحاسبية ، وانعكس أيضا على نظرة وقيمة مخرجات العملية المحاسبية في إتخاذ القرار من قبل مستخدمي المعلومة المرتبين عكس ما تدعو إليه المعايير المحاسبية الدولية لأننا نجد الإدراة الجبائية بالمرتبة الاولى ثم الدائنون كأهم مستخدمين ثم يلي ذالك المحلل المالي بالنسبة للجانب الأكاديمي، وبالتالي مسئولية المجلس الوطني للمحاسبة كبيرة جدا من أجل النهوض بالمهنة فهو المسئول الأول، فرغم مايقدمه من جهود حثيثة وجب عليه العمل أكثر فهو يملك كفاءات عالية كما أن تَحَمُّله لتركة التنظيم السابق جعلته يتأخر في تجسيد مسار التوحيد المحاسبي الدولي، كما نجد أن تبعيته لوزارة المالية يُفقده إستقلاليته ، فالأفضل أن تسير المهنة من قبل المهنيين ويكون للوزارة تمثيل داخل المجلس ،وترى الغالبية من عينة الدراسة 70% أن التنظيم الحالي لايخدم المهنة، كما أن الإستراتيجية التي أعتمدت في الإصلاح المحاسبي وفق SCFحسب رأي أفراد العينة لم تكن موفقة بسبب إهمال المكونات الأساسية للبيئة المحاسبية وهذا ماأشارت إليه دراسة (فيروز خويلدات)، فالممارسة المحاسبية وفق SCF هي نفسها كما في النظام السابق إلا من الجانب الأكاديمي الذي فتح فيه المجال للإطلاع على المعايير المحاسبية وتجارب الدول في هذا المجال وهذا يعتبر خطوة ودفعة ضئيلة في طريق التغيير للأفضل وهذا يتوافق جزئيا مع دراسة (L. Cernuşca, D. E. Balaciu و دراسةPAUL DE LANGE and others) ويختلف مع دراسة (Alaa Malo-Alai and others) الذي وجدت تأثير إيجابي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البيئة السعودية ، كما ان للمهنيين الجزائريين الكفاءة التي تؤهلهم لبناء نظام وفق المرجعية الدولية ويتناسب مع إحتياجات البيئة المحاسبية الجزائرية، فالمحاسبين الجزائريين لهم القدرة على المنافسة الدولية في جانب المحاسبة من خلال الكفاءات البشرية،فشركة سونطراك تحوي على قدرات جزائرية وهي عابرة للقارات فالأمر متوقف على التكوين كما لايجب ان نهمل الحاجة البيئة (الحدث المنشئ للممارسة المحاسبية)، حتى تطبيق المعايير بصورة معايير جزائرية تكون له القابلية بهاته الطريقة فقط ، وترى أغلبية العينة بضرورة تحديث SCFولكن قبل ذلك خلق بيئة إقتصادية حقيقية يكون فيها التنوع الإقتصادي، سوق مالي نشط وفعال، الشفافية والافصاح والمعلومة متاحة بدون تكلفة وفتح المجال امام الإستثمار الأجنبي، والاصلاح الجبائي والرقمنة فكل هاته الأمور يجب أن تطبق لأنه مشاريع القوانين موجودة ولكن التطبيق بطيئ جدا، بعد ذلك يكون الحديث عن تحديث النظام ليتماشى مع الوضع الإقتصادي الجديد ويكون إما معايير وطنية أو نظام قانوني والذي من المرجح أن يكون عليه الحال في حالة توجه الدولة إلى تحديث SCF.

من الجدير بالذكر أن:

وتجدر الإشارة هنا أن في هذا المحور نجد أن مانسبته 20% من أفراد العينة رأوو بعدم وجود ضرورة لتغيير النظام لأن الإشكال ليس في النظام وإنما في البيئة وهذا غير معقول في نظري، لأن الأصل أن أي نظام يكون وفق إحتياجات البيئة فلا يمكن أن نأتي ونطلب من البيئة أن تتحرك وتتغير حتى تصل إلى إمكانية تطبيقه والدليل أن المعايير المحاسبية الدولية في حد ذاتها دعت إليها الحاجة الدولية لمقارنة المعلومات المحاسبية، فحاجة البيئة الدولية هي التي إستوجبت وبررت الحاجة لوجود هاته المعايير فالتغيير الأصل يكون نابع من واقع واحتياج البيئة المحلية أو الدولية على حد السواء

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا الإجابة على إشكالية الدراسة وذالك من خلال الاعتماد على دراسة ميدانية باستخدام أداة المقابلة باستهداف عينة قصدية لفئة من المهنيين والأكاديميين وفي الأخير يمكن القول أن هاته الدراسة خلصت إلى النتائج التالية:

رغم أن تطبيق المعايير المحاسبية منتشر بين الدول إلى أن هناك الكثير من القيود التي تحول دون التطبيق الكامل لها كما أنه لابد على الدول النامية وربما كل الدول أن تتبنى المعايير بشكل غير كامل وذلك عن طريق تكييفها حسب خصوصيتها المحلية

ويعتبرالتغيير المحاسبي الذي قامت به الجزائر ورغم مايحمل هذا المشروع من مستحدثات برؤى وفلسفة دولية إلا أن قيمة المحاسبة ظلت غائبة في الجزائر كون البيئة الإقتصادية في الجزائر لاتزال راكدة كما أن التغيير المحاسبي في الجزائري لم يؤدي إلى أي تغيير ثقافي وإنما بقيت نفسها الممارسات السائدة قبل تطبيق النظام المحاسبي وهذا راجع إلا أن المنطق المحاسبي لم يتغير

كما يعتبر النظام المحاسبي المالي رغم كثرة المآخذ إلا انه قدم دعوة لتحسين منطق التفكير في المحاسبة وفتح المجال للنقاش والوقوف على جوانب مختلفة للبيئة الاقتصادية الجزائرية التي لو تدرس بعناية ونية حقيقية لتغيير الحياة الاقتصادية سيكون لبنة أولى لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المستقبل، والذي يعتبر أمر لامفر منه في ظل الانسجام والعولمة الدولية وحتى لاتبقى البيئة الجزائرية معزولة عن العالم

الخاتمة

الخاتمة

إننا نعيش اليوم في عالم يتسم بالتغير والتطور، وتتسارع الاحداث فيه بشكل كبير وفي كل المجالات، لامجال فيه لتخلف الدول عن ركوب قطار التحديث إذا أرادت التقدم والتطور وتعتبر المعايير المحاسبية كمطلب أساسي لتطوير العمل المحاسبي، لاكن لابد من القول أنه على الرغم من الجهود المبذولة لتحقيق التوافق فإنه لايمكن التوقع اختفاء الاختلافات المحاسبية بين الدول وتحقيق المقارنة المحاسبية في مختلف الممارسات كما يسعى لها مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وذالك نظرا لعدم قدرة البيئات والدول تطبيق هاته المعايير نظرا للفروقات فيما بينها، من ناحية أخرى لايمكن إغفال حقيقة أنه لم يكن لدى جميع الدول الخيار في اعتماد المعايير طواعية، فكيف يمكن التعامل مع التغيير في النظام المحاسبي أو المعايير، وخيار الاندماج في الاتجاه نحو المرجعية الدولية يعتمد على مدى جاهزية الأطراف المعنية بذلك.

لذالك ومن خلال هاته الدراسة نرى أنه لابد أن تكون المعايير في العالم مقننة بين الأقاليم أو على حسب مستوى التطور والتماثل الإقتصادي أو التقسيم الجغرافي، ويكون لكل تجمع معاييره الخاصة يبقا على الخبراء المحاسبيين أو المستثمرين العالميين أن يكونو مجتهديين لتعلم أكثر من نظام كما هو الحال بالنسبة للمتحدثين أكثر من لغة وتكون قابلية المقارنة داخل الإقليم معقولة يُمكن إدراكها في العالم الحقيقي.

كما أنه ليس بالضرورةالتوجه لاقتصاد السوق، والدراسات التي أوصت بضرورة تحسين البيئة ليتسنى تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر غير صائبة، لأن الأصل التغيير الذي يكون نابع من البيئة في حدا ذاتها، والدليل أن التغيير وحاجة البيئة الدولية هي التي استدعت الحاجة لوجود المعايير المحاسبية الدولية، فالتغيير ينبع من البيئة وليس على البيئة أن تتكيف مع ما يُفرض عليها سواءا من قبل منظمات عالمية أو باجتهادات محلية لاتناسب مع الواقع.

كما أن ماتحتاج إليه الجزائر اليوم هو بيئة مؤسسية قوية، وإطار تنظيمي قوي يتناسب مع سياقها الثقافي والاجتماعي والاقتصادي، كما يتبين ان تأثير فرض المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي صَرَف إنتباه المهنة المحاسبية في الجزائر عن هذه المهمة بالذات واتجهت الجهود في محاولة إيجاد الآليات الكفيلة بكيفية القدرة على التكيُّف مع النظام الجديد وتهيئة البيئة المناسبة له، وهذا ما أضاع الكثير من الجهد والوقت حسب نظري في غير محله أو ليس في المسار الصحيح، لذا على الدول أن لا تركز على تبني المعايير أكثر من التركيز على التطور الإقتصادي للبد، لأن الأصل في نشاط المؤسسة الذي هو سبب نشأتها إلا أن التركيز على المستثمرين وتلبية رغباتهم من المعلومة تم التركيز عليهكثيرا، وتم بشكل أو بآخر تغييب الدور الأساسي الذي تقوم عليه الشركات وهو الإنتاج بأقل التكاليف للمساهمة في حلحلة القضية الإقتصادية الكبرى والأساسية وهي " الندرة النسبية للموارد مقابل الطلب المتزايد والمتنامي " ، فالقيمة التي تقدمها المؤسسة للمجتمع لاتنحصر على المستثمرين (تلبية رغباتهم بالإفصاح عن النشاط الفعلي) وهذا لايعني إنكار حاجة القوائم المالية المجمعة وتحقيق قابلية المقارنة التي يسعى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتحقيقها، لكن لايُمكن أن تأخذ قيمة أكبر من النشاط الأساسي للشركة في التنمية الإقتصادية المحلية فنجد أن البعد عن النشاط الرئيسي للشركة الذي يصنع الثروة والنشاط الطبيعي العادي لها والمتمثل في النشاط (**الاستثماري، التشغيلي، المالي**)، لكن التركيز الكبير على الملائمة والإفصاح لاستقطاب المستثمر الخارجي والاعتماد الكبير عليه فيه إهمال نسبي لباقي النشاطيين، فالأصل أن توفَّر المعايير التي تعكس حقيقة النشاط وجودة الإفصاح التي تحقق المقارنة ويبقى أنه من إقتنع من المستثمرين بنشاط ومَلاءة الشركة يمكنه الإكتتاب لأن الشركة لها نشاطين رئيسين الإستثماري والاستغلالي لايقلان أهمية

حاولنا من خلال الدراسة معالجة الإشكالية التي تدور حول فكرة المستوى المعقول لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية داخل بيئة محاسبية لاتتناسب معها وتختلف في مقوماتها الاقتصادية والثقافية والقانونية والمهنية، من خلال النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية.

عرض نتائج إختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: **توجد تحديات تواجه نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الإقتصادية السائدة** ومن خلال تحليل نتائج الفرضية نستنتج أن عينة الدراسة يؤكدون وجود العديد من العراقيل التي تجعل من الصعب تطبيق الحيثيات التي لأتى بها النظام رغم مرور أكثر من عقد من الزمن على تطبيقه ولعل أهم بسبب عدم إحتياج هكذا بدائل فضلا عن عدم المقدرة ومنه **قبول الفرضية الأولى**

الفرضية الثانية:**طبيعة النظام القانوني تحول دون تطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي**، من خلال تحليل نتائج هاته الفرضية نستنتج أن عينة الدراسة يثبتون أن البعد والشق القانوني في الجزائر يجعل من المحاسبة مكبلة لكونها مرتبطة بقوة بهيئة وصية دون ترك المجال لأصحاب المهنة، وعدم فعالية المنظمات المهنية في سن القوانين المنظمة للمهنة يجعل من المحاسبة في الجزائر رهينة المشرع مايثبت **صحة الفرضية الثانية**

الفرضية الثالثة:**لا تتناسب الثقافة المحاسبية في الجزائر مع الفكر الأنجلوساكسوني**، بعد تحليل نتائج الفرضية يتبين أن تراكم المعرفة المحاسبية قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي لاتزال هي المؤثرة والغالبة في ذهنية الممارسين، كما أن عدم الحاجة الحقيقة التي تبرر التغير مع واقع جديد أبقت النظرة للمحاسبة حبيسة التوجه الجبائي في ظل نمطية المعاملات ونمطية تداول المعلومة في بيئة يلب عليها التحفظ المحاسبي ومنه **قبول الفرضية**

الفرضية الرابعة: **لم يتحسن واقع المهنة في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي**، يوضح تحليل نتائجهاته الفرضية أن إعادة هيكلة المهنة التي تزامنت مع تطبيق النظام المحاسبي المالي لم تكن فعالة كما يجب من أجل وضع إظافة قوية للمهنة بسبب عدم تكامل التشريع والإصلاح على جميع الأصعدة، فضلا عن رؤية بعض المهنيين أن الهيكلة الجديدة كانت بمثابة مصادرة للمهنة ماجعل الواقع المهني لايزال رهين إصلاحات جذرية للوصول إلى وضع حسن ومنه**قبول الفرضية**

نتائج الدراسة

من خلال الدراسة نقدم أهم النتائج

1: رغم أن تطبيق المعايير المحاسبية منتشر بين الدول إلى أن هناك الكثير من القيود التي تحول دون التطبيق الكامل لها

2: من خلال الدراسة اتضح أن مشروع التقارب الدولي لايحظى بالإجماع العام وإنما هناك معارضين يقدمون أدلة قاطعة عن عدم إمكانية تطبيق المعايير على كل الدول وفي مختلف البيئات

3: لابد على الدول النامية وربما كل الدول أن تتبنى المعايير بشكل غير كامل وذلك عن طريق تكييفها حسب خصوصيتها المحلية، ويبقا على الشركات متعددة الجنسيات الناشطة والمسعرة في البورصات الدوليةوحدها من تطبق المعايير الصادرة عن المجلس

4: إن التغيير المحاسبي الذي قامت به الجزائر ورغم مايحمل هذا المشروع من مستحدثات برؤى وفلسفة دولية إلا أن قيمة المحاسبة ظلت غائبة في الجزائر كون البيئة الإقتصادية في الجزائر لاتزال راكدة

5: نجد أن المؤسسات الجزائرية لاتطبق أغلب مستحدثات النظام المحاسبي ولعل هذا يعود أن تصميم النظام لم يراعى فيه طبيعة وإحتياج هاته المؤسسات

6: من خلال الدراسة نجد أن المجلس الوطني للمحاسبة إنخرط في مسعى التوحيد العالمي بينما المديرية العامة للضرائب تسعى لتعظيم المردودية الجبائية مايبقي الكثير من مستحدثات النظام المحاسبي المالي غير ممكن تطبيقها وهذا مايعزز عدم تناسق التشريع ووقوف الجباية حاجزا أمام المحاسبة في الجزائر

7: إن التغيير المحاسبي في الجزائري لم يؤدي إلى أي تغيير ثقافي وإنما بقيت نفسها السائدة قبل تطبيق النظام المحاسبي وهذا راجع إلا أن المنطق المحاسبي لم يتغير

8: يعتبر النظام المحاسبي المالي رغم كثرة المآخذ إلا انه قدم دعوة لتحسين منطق التفكير في المحاسبة وفتح المجال للنقاش والوقوف على جوانب مختلفة للبيئة الاقتصادية الجزائرية التي لو تدرس بعناية ونية حقيقية لتغيير الحياة الاقتصادية سيكون لبنة أولى لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المستقبل، والذي يعتبر أمر لامفر منه في ظل الانسجام والعولمة الدولية وحتى لاتبقى البيئة الجزائرية معزولة عن العالم

توصيات الدراسة

1: إن أي محاولة أو نية لاصلاح النظام أو تغييره أو تحديثه يجب أن تكون وفق خصوصيات البيئة المحاسبية المحلية ليتسنى تطبيقه ومتابعة أثر ذالك التغيير الذي يكون نابع من إحتياج البيئة فمن بين مآخذ على السلطة الوصية انها لم تراعي خصوصية الانتقال السليم لتطبيق النظام المحاسبي المالي باعتماد فترة إنتقالية، كما يجب التشديد على ان عملية تحديث أو تغيير في النظام المحاسبي الحالي يجب أن تكون على يد متخصصين وطنين لتفادي أي تبعات لها أثرها على المدى الطويل

2: إن ضرورة تنويع الحياة الاقتصادية أمر لامفر منه لخلق حركة إقتصادية تخلق الحاجة للتطور في الذهنية المحاسبية ما يجعل هناك طلب لتعديل الممارسات والسعي لذالك من خلال التوجه نحو المعالجات وفق المرجعية الدولية التي يجب ان تكون وفق مبدأ الصالح الداخلي قبل كل شيء

3: إن إنتماء الدولة إلى مدرسة قانونية يكون تأثير على جميع المهن مايجعلها خاضعة لتلك المدرسة، إلا أنه يجب السير وفق الدول التي استطاعت تغيير أو الخروج عن القيود الفكرية القانونية بما يساهم في تحقيق المنفعة كما تحقق ذالك في دولة تركيا وتم الإشارة إلى ذالك مسبقا في تهاته الدراسة

4: لتغيير المنطق المحاسبي لدى الأطراف ذوي العلاقة في البيئة المحاسبية الجزائرية لابد من المرور بمسعى النهوض بواقع البيئة الاقتصادية لان التراكم الفكري بتنويع المشهد الاقتصادي وخلق حركية هو الذي يخلق في الاذهان التحرر من الأفكار او الاعتقادات او الممارسات القديمة وأن تغيير الأنظمة دون احتياج حقيقي بيئي يكون عليه الطلب والحاجة والاقتناع لدى مختلف الأطراف ذوي العلاقة لن يكون إلا حبرا على ورق

5: لابد على المهتمين بالشأن المحاسبي في الجزائر بتحديد الفروق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، ودراسة هذه الفروق واستبدال البدائل والحلول المختلفة في النظام المحاسبي بمثيلاتها في المعايير الدولية إذا كانت الظروف تسمح بذالك، وأن يُحدد خطة ومدى زمني لأنجاز هاذه الأهداف لأننا نجد الاتحاد الأوروبي قرر سنة 2002 تطبيق المعايير بعد 3 سنوات أي سنة 2005، كل هذا من أجل التحضير رغم أفضلية دول الاتحاد الأوروبي على الدول النامية من بينها الجزائر

6:ضرورة وجود خارطة وطنية واضحة للبحث العلمي تحدد توجهاتها وأولوياتها من قبل مجلس أعلى للبحث العلمي يتم إنشاؤها في مخابر الجامعات

آفاق الدراسة

في الختام نأمل أن نكون قد وفقنا لمعالجة جوانب البحث بشكل جيد ونكون قد اعطينا قيمة مضافة في مجال البحث وبالأخص بالنسبة للبيئة الجزائرية، كما ننوه إلى صعوبة كبيرة واجهتنا أثناء القيام بالدراسة الميدانية عن طريق المقابلة، كما أننا نقترح الآفاق التالية المكملة للدراسة:

1: محاولة إجراء دراسات تبحث عن مدى تأثير العامل السياسي في تبني الدول للمعايير المحاسبية الدولية من قبل الدول المختلفة

2: محاولة إجراء دراسات تهتم بالبحث عن اهم المقومات الواجب توفرها في بيئة محاسبية معينة من أجل ضمان الحد الادني المعقول لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة

3: دراسة الإمكانية الفعلية المعقولة لتلبية القوائم المالية لكافة إحتياجات المستخدمين المحليين والدوليين على حد السواء

4: دراسة التحولات الإقتصادية التاريخية وأثرها على تغيير الفكر الإقتصادي الذي ينعكس على بقية مكونات البيئة المحاسبية

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع

1- العربية

1 كتب

1. احسان محمد الحسن، النظريات الاجتماعية المتقدمة دراسة تحليلية في النظريات الاجتماعية المعاصرة، كتاب، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، 2015
2. أحمد ريان البلقاوي ، تعريب رياض العبد الله، نظرية المحاسبة، الجزء الثاني، دار اليازوري للطباعة والنشر ،2009
3. أحمد ريان البلقاوي، تعريب رياض العبد الله وطلال الجحاوي، نظرية المحاسبة ، الجزء الأول، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان_ الأردن ، 2009
4. حسام الدين محمود فياض، كتاب، مكتبة نجوم علم اجتماع تنويري، 2018
5. رياض العبد الله، المحاسبة سلاح ايدلوجي نفاذ، كتاب، المجلة العربية للإدارة، 2007
6. سعود جايد مشكور العامري، النظام المحاسبي الموحد، كتاب ، دار المناهج للنشر والتوزيع ،2020
7. سعود جايد مشكور، المعايير المحاسبية الدولية معايير الإبلاغ المالي، كتاب ، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2021
8. سعود جايد مشكور، المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي ، كتاب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ، 2021 ،
9. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة الطبعة الاولى 1990
10. ماكس فيبر، الأخلاق البروتستانتية وروح الرأسمالية، ترجمة محمد علي مقداد، مركز الإنماء القومي
11. وليد بن ترادايت ، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية ، صندوق النقد العربي ،2018
12. طه الطاهر إبراهيم وآخرون، تصميم النظم المحاسبية، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 2017

2: أطروحات ومذكرات

13. أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر 3
14. آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة في الجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال فترة 2010_2013 ، أطروحة دكتوراة ، جامعة الجزائر 03 ، 2014
15. بدر سعد المطري ، الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إستقرار السوق المالي في دولة الكويت، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011
16. بدر سعد المطري، الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إستقرار السوق المالي في دولة الكويت ، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011

17. بن أودينة بوحفص، مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة _ دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، أطروحة دكتوراة، جامعة غرداية الجزائر، 2020

18. بودبة خالد، دراسة عوامل المحيط المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسات الإقتصادية في ظل أعمال التوافق المحاسبي الدولي _ حالة الجزائر، أطروحة دكتوراة، جامعة سطيف1 ، 2018،

19. حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراة، جامعة أحكد بوقرة بومرداس، 2013

20. سميرة دواق ، مدى ملائمة البيئة المحاسبية في الجزائر لمتطلبات القياس والإفصاح وفق معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراة، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2020

21. صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010

22. صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي وآفاق تبني النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2010

23. صلاح الدين سوالم، مدى مساهمة الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في إستقطاب الإستثمار الأجنبي المباشر _ حالة الجزائر، أطروحة دكتوراة، جامعة العربي بن المهيدي أم البواقي، 2014

24. طاطا إيمان ، أثر العوامل البيئة على التطور المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر3، 2017

25. علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010_2012، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012

26. عوينات فريد، الممارسات المحاسبية الجزائرية في ظل التوافق مع النموذج الدولي للتوحيد، أطروحة دكتوراة ، جامعة ورقلة الجزائر ، 2018

27. عوينات فريد، دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية، مذكرة ماجستير ، المركز الجامعي بالوادي ، 2011

28. فاتح سردوك، المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير،جامعة محمد بوظياف المسيلة

29. فاطمة حميد، أثر ثقافة الفاعليين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراة ، جامعة الجزائر 3، 2017

30. فيروز خويلدات، واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر_دراسة تحليلية تقييميةى خلال الفترة 2010_2015، أطروحة دكتوراة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015

31. مارية علي صوشة، المسار التعليمي لمهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية ، أطروحة دكتوراة ، جامعة محمد بوظياف _المسيلة ، 2018

32. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية _ بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراة، جامعةالجزائر3، 2004

33. مصطفى عوادي ، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراة ، جامعة العربي بن المهيدي _ أم البواقي، 2014

34. مهاوة أمال ؛ محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي بالدول النامية على ضوء الإنتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية "دراسة حالة الجزائر ؛أطروحة دكتوراة ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ الجزائر ؛2016

35. هشام شلغام، دراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية_ دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين لحالة الجزائر، أطروحة دكتوراة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2019

3: مقالات ومداخلات

36. إبراهيم خليل حيدر السعدي ، المنظور المحاسبي لتفيل أدوات العولمة عبر آليات المعايير المحاسبية الدولية، مقال، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية ، المجلد15، العدد 55، 2009 ، 230 _ 246

37. ابراهيم خليل حيدر. "المنظور المحاسبي لتفعيل ادوات العولمة عبر أليات معايير المحاسبة الدولية ". *Journal of Economics and Administrative Sciences* 15.55 (2009): 230-230.

38. أحمد بكاي، تجربة الدول الأوروبية مع IFRS _قراءة قياسية تقييمة للفترة 2006 _2020 ، مقال، مجلة دفاتر الإقتصادية، المجلد10 ، العدد 2 ، 2018 ، 250_ 264

39. أسامة معمري، إطار مقترح لتحيين النظام المحاسبي المالي لمواكبة تطورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مقال، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد5، العدد1، 2019 ، 62_79

40. إلياس ميدون، تقييم التجربة الجزائرية في ظل الاصلاح الإقتصادي الهيكلي، مقال، مجلة إليزا للبحوث والدراسات، المجلد1، العدد1، 2016، 23_39

41. أمال مهاوة، تقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: وجهة نظر تحليلية، مقال، مجلة الباحث، عدد15، 2015

42. باري عبد اللطيف، شتيوي علي، الإصلاحات الإقتصادية الجزائرية في ظل توجيهات المؤسسات المالية الدولية ، مقال، مجلة البحوث السياسية والإدارية، المجلد7، العدد1، 2018، 290_301

43. براق محمد ، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011 جامعة قاصدي مرباح ورقلة

44. بلهامل شهرزاد، بيصار عبد المطلب، التجربة التونسية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي AIS/IFRS، مقال ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، العدد02 ، 2016 ، 129 _ 140

45. ثابت حسان ثابت وآخرون، دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في التنمية الإقتصادية (دراسة التجربة الجزائرية خلال الفترة 2005 _ 2017) ، مقال، مجلة إقتصادات الأعمال والتجارة، العدد السادس ،2018

46. ثابت حسان ثابت، ليث خليل إبراهيم، تقييم مدى جودة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق، مقال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد12 ، العدد 35، 2016

47. حجاج زينب ، دور العوامل البيئة في إعداد النظام المحاسبي للمؤسسات بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية _ دراسة تجربة تونس_ مقال، مجلة الأبحاث الإقتصادية ، العدد 8 ، 2013 ، 319_ 330

48. حسين هادي حسين عنيزه and ,سلام عادل عباس النصراوي. "تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية IFRS/IAS- إطار مقترح ".*مجلة الكلية الاسلامية الجامعة* 1.44 (2017): 81-106.

49. داني بن بلغيث، عوينات فريد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر _ دراسة تحليلية تقييمة، مداخلة في الملتقى الدولي بجامعة ورقلة يومي 30/29 نوفمبر 2011

50. دربوشمحمد الطاهر، بن الطاهر حسين، البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبية، مقال ، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد12 ، 2014 ، 71 _84

51. سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، متطلبات تطوير الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، مقال، مجلة ، الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 5، العدد1، 2019، 110_137

52. سعود جايد مشكور ، تحديد مدى علاقة الارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية المحلية العراقية _ دراسة مقارنة، مقال، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والادارية ، العدد25 ، 2017

53. سليمان بلعور، عبد القادر قطب، متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية على عينة من الكادميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية ، مداخلة في الملتقى الدولي جامعة ورقلة2014 ، 285 / 302

54. شعيب شنوف ، لعلى رمضاني، دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في جلب الإستثمارات في البلدان العربية، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات _إتجاهات النظام المحاسبي المالي الجزائري على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة الجزائر 24و25 نوعمبر 2014 ، 451_ 463

55. شيرين شعال. "دور اللوبي السياسي المحاسبي في إصدار المعايير المحاسبية الأمريكية وأثره في إصدار المعايير المحاسبية

56. طويلب محمد، إشكالية التوافق المحاسبي الدولي ، مقال ، مجلة علوم الإقتصاد والتسيير والتجارة ، المجلد 3، العدد28، 2013،

57. عادل عبد الحميد المشاط، سناء ضوء أبوزيد، مدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في البيئة الليبية موقف المحاسبين الليبين، مقال، المجلة الجامعة، المجلد الرابع، العدد السادس عشر، 2014، 185_220

58. علاء بوقفة، صالح حميداتو، أثر النظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية _استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكادميين بعد 4 سنوات من تطبيق SCF ، مداخلة في الملتقى الدولي حول دورمعايير المحاسبة الدولية في تفعيل أدء

المؤسسات والحكومات _ إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة يومي 24و25 نوفمبر 2014 ، 545_ 569

59.علي سماي ، خلف الله بن يوسف،مدى إستجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات المؤسسات الإقتصادية الجزائرية _ دراسة إستطلاعية على بعض المؤسسات بعد مرور 4 سنوات من تطبيق SCF مقال، مجلة دفاتر الإقتصادية ، المجلد 7، العدد 1، 2016، 176_194

60.عماد علي السويح ، مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقييم التجربة بعد أربع عقود، مقال ، مجلة كلية الإقتصاد للبحوث العلمية ، المجلد الأول، العدد الثاني ، 2015

61.عمري أسامة، متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجيهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية(IFRS) وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة، مقال، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، المجلد 5، العدد2، 2018، 449_473

62.كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (AIS/IFRS) في الجزائر، مقال، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد5، العدد6 ، 2009، 289_312

63.كريمة نسرين، عرض وتقييم بعض تجارب البلدان الأجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة _ فرنسا, ألمانيا, أنجلترا, أمريكا, اليابان، مداخلة ، المؤتمر العلمي الدولي الثالث حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقاة، 29و 30 أكتوبر 2011

64.محمد الرخوصي وآخرون، تأثير الدوافع الخارجية في النية السلوكية للأكاديميين بكلية العلوم بجامعة السلطان قابوس نحو التشارك في المعرفةباعتماد نظرية الفعل المبرر، مقال ، Revue des Sciences Humaines & Sociales (1) 1 :(1): 56–74. Archived from the original on 2020-08-05. ISSN:2588-2104.

65.ماهر علي حسين، أحمد محمد خليل، واقع نظرية المحاسبة وانعكساته على أهداف وخصائص نظام المعلومات المحاسبية/ دراسة تحليلية لآراء عينة من أكاديمي أقسام المحاسبة في الجامعات الحكومية إقليم كوردستان ، مقال ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، مجلد 16، العدد50، 2020 ، 97 _ 123

66.محمد إبراهيم علي، تحليل ومناقشة المداخل الإستراتيجية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية_ إطار مقترح، مقال، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العددالثاني والخمسون، 355_ 382 ، 2017

67.محمد راضي عبد الكاظم. "مبررات التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية في ظل التغيرات في البيئة العراقية ". *Journal of Madenat Alelem University College* ، 10.1 (2018): 176-195 ، 181 .

68. مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية في المركز الجامعي بالوادي، يومي 17_18 جانفي 2010

69. مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي _ حالة الجزائر، مقال، مجلة الباحث، العدد 1 ، 2002، 52_59، ص 56

70. مسعود درواسي ، جمال خليفاتي، مدى موافقة البيئة الإقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي _ دراسة إستطلاعية، مقال، مجلة دراسات العدد الإقتصادي، المجلد3، العدد1، 2012، 9_47

71. مسكيني أنس وآخرون، التطور المالي ودوره في جذب الإستثمار الأجنبي المباشر (دراسة قياسية لعينة من دول شمال إفريقيا خلال فترة 1990 _ 2017) ، مقال، مجلة المقريزي للدراسات الإقتصادية والمالية، المجلد 5 ، العدد 1، 2021، 174_193

72. المعتز بالله منادي، ياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل إختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعتيين الفرنسية والأنجلوساكسونية، مقال، مجلة دفاتر بوداكس، مجلد6، العدد1، 2018، 5_28

73. ميادة جعفر ناجي، المعايير المحاسبية العراقية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية على تطوير الممارسات المحاسبية في العراق _ دراسة مقارنة للتوفيق بين المعايير، مقال، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد2، العدد3 ، 2012 ، 148_179

74. نورالدين عياشي، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر والمرجعية الدولية للمحاسبة، مقال، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ب ، العدد 41، 2014، 375_396

4: تقارير المنظمات المهنية

75. **مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الأونكتاد، استعراض قضايا التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي: تأثير الأزمة المالية، 2009**

2- المراجع الأجنبية

76. Martucheli, Camila Teresa, and Antonio Dias Pereira Filho. "The principles underlying the IFRS and

77. Yasmine, M. E. H. E. N. N. I., and GRINE DAHMANE Lynda. "L'impact des dimensions culturelles sur la pratique comptable en Algérie The impact of cultural dimensions on accounting practice in Algeria." Revue Administration et Développement Pour les Recherches et les études ,(2022), P 508 – 527,p59

78.. Archambault, Jeffrey J., and Marie E. Archambault. "A multinational test of determinants of corporate disclosure." The International Journal of Accounting 38.2 (2003): 173-194.

79. Weber, Max, Talcott Parsons, and Rh Tawney. The Protestant Ethic and the Spirit of Capitalism. Dover Publications, 2003

80. Ritzer ،George (2008). The McDonaldization of Society. Los Angeles: Pine Forge Press. ISBN:0-7619-8812-2

81. Abramkin, S. A., et al. "Convergence of financial politics and regulation on the financial markets to the stimulation of the economy." *Asian Social Science* 11.11 (2015): 259

82. Ahern, Kenneth R., Daniele Daminelli, and Cesare Fracassi. "Lost in translation? The effect of cultural values on mergers around the world." *Journal of Financial Economics* 117.1 (2015): 165-189.

83. Albu, Nadia, Cătălin N. Albu, and Sidney J. Gray. "Institutional factors and the impact of international financial reporting standards: the Central and Eastern European experience." *Accounting Forum*. Vol. 44. No. 3. Routledge, 2020.

84. Alhashim, D., Arpan, J ., International Dimensions of Accounting, Second Edition.: PWS-Kent Publishing Company, Boston, 1992

85. Alves, M., and Eduardo Antunes. "International accounting standards in Europe: A comparative study." *International Research Journal of Finance and Economics* 61 (2011): 64-73

86. Asiena, Etumudon Ndidi. "Private Sector Preference for Professional Accountants in Nigeria." *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 7.3 (2021): 208-225

87. Bell, Janice, et al. "International harmonization and national particularities of accounting." *Journal of Accounting & Organizational Change* 8.3 (2012): 431-451.

88. Benaicha badis, Hamid fatma, Facteur culturel et pratiques comptables en Algerie, مجلة الباحث, عدد13 ,2013 ,27_38,

89. Bierstaker, James L., Lori S. Kopp, and Danielle R. Lombardi. "Are financial professionals ready for IFRS?: An exploratory study." *Advances in Accounting* 35 (2016): 1-7.

90. Borker, David R. "Accounting and cultural values: IFRS in 3G economies." *International Business & Economics Research Journal (IBER)* 12.6 (2013): 671-686.

91. Botzem, Sebastian, Sigrid Quack, and Solomon Zori. "International accounting standards in Africa: Selective recursivity for the 'happy few'?." *Global Policy* 8.4 (2017): 553-562.

92. Budiawan, Effan, Muhammad Sadani, and Iskandar Muda. "The Benefit of Special Journal in Corporate Financial Reporting Based on International Standard."International Journal of Mechanical Engineering"Vol. 7 No. 1 January, 2022 . 6783_6790.

93. Carnegie, Garry, Lee Parker, and Eva Tsahuridu. "It's 2020: what is accounting today?." *Australian Accounting Review* 31.1 (2021): 65-73,

94. Cernusca, Lucian, and Diana Elisabeta Balaciu. "The perception of the accounting students on the image of the accountant and the accounting profession." *Journal of Economics and Business Research* 21.1 (2015): 7-24.

95. Chen, Rui. "International accounting standards. Future adoption of IFRSs in Japan and the Japanese accounting system." *rapport nr.: Externredovisning och företagsanalys 08-09-130* (2009).,

96. Chen, Rui. "International accounting standards. Future adoption of IFRSs in Japan and the Japanese accounting system." *rapport nr.: Externredovisning och företagsanalys 08-09-130* (2009).

97. Chouchane, Besma. "Pertinence des normes comptables IAS/IFRS au contexte culturel tunisien." *La Revue des Sciences de Gestion* 5 (2010): 129-140,

98. Christensen, Hans B., et al. "Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption?." *European Accounting Review* 24.1 (2015): 31-61.

99. Christensen, Hans B., et al. "Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption?." *European Accounting Review* 24.1 (2015): 31-61.

100. Clarkson, Peter, et al. "The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings." *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 7.1 (2011): 1-17

101. Claudia, Michelle, Lindawati Gani, and Rafika Yuniasih. "Comparative Study of the Financial Reporting Act: A Case Study of Indonesia." *Journal ofAccounting and Investment Vol* 22.2 (2021).

102. De George, Emmanuel T., Xi Li, and Lakshmanan Shivakumar. "A review of the IFRS adoption literature." *Review of accounting studies* 21 (2016): 898-1004.

103. De Lange, Paul, Beverley Jackling, and Themin Suwardy. "Continuing professional development in the accounting profession: Practices and perceptions from the Asia Pacific region." *Accounting Education* 24.1 (2015): 41-56.,

104. DeFond, Mark, et al. "The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability." *Journal of accounting and economics* 51.3 (2011): 240-258.

105. DeFond, Mark, et al. "The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability." *Journal of accounting and economics* 51.3 (2011): 240-258.,

106. DeFond, Mark, et al. "The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability." *Journal of accounting and economics* 51.3 (2011): 240-258.

107. Diaconu, Paul, and Nicoleta Coman. "Accounting research from the globalization perspective." *Available at SSRN 949431* (2006).

108. DIALLO, Amadou THIERNO, and Zülküf ÇEVİK. "TRANSITION FROM LOCAL ACCOUNTING STANDARDS TO INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: A COMPARISON BETWEEN THE OHADA MEMBER COUNTRIES AND TURKEY." *Yorum Yönetim Yöntem Uluslararası Yönetim Ekonomi ve Felsefe Dergisi* 9.1 (2021): 1-20.

109. Ding, Yuan, Thomas Jeanjean, and Hervé Stolowy. "Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture." *The international journal of accounting* 40.4 (2005): 325-350.

110. Ding, Yuan, Thomas Jeanjean, and Hervé Stolowy. "Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture." *The international journal of accounting* 40.4 (2005): 325-350.

111. Doupnik, Timothy S., and Stephen B. Salter. External environment, culture, and accounting practices: a preliminary test of a general model of international accounting development. 1995.

112. Elad, Charles. "The development of accounting in the Franc zone countries in Africa." *The International Journal of Accounting* 50.1 (2015): 75-100.

113. Elbayoumi, Ahmed F., Emad A. Awadallah, and Mohamed AK Basuony. "Development of Accounting and auditing in Egypt: origin, growth, practice and influential factors." *The Journal of Developing Areas* 53.2 (2019).

114. Fontes, Alexandra, Lúcia Lima Rodrigues, and Russell Craig. "A theoretical model of stakeholder perceptions of a new financial reporting system." *Accounting Forum*. Vol. 40. No. 4. No longer published by Elsevier, 2016.

115. Gastón, Susana Callao, et al. "IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance." *Advances in Accounting* 26.2 (2010): 304-313.

116. Gastón, Susana Callao, et al. "IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance." *Advances in Accounting* 26.2 (2010): 304-313

117. Gastón, Susana Callao, et al. "IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance." *Advances in Accounting* 26.2 (2010): 304-313.

118. Gray, Sidney J. "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally." Abacus 24.1 (1988): 1-15.

119. Gray, Sidney J., et al. "Earnings management in Europe post IFRS: do cultural influences persist?." *Management International Review* 55 (2015): 827-856

120. Gulin, Danimir, Mirjana Hladika, and Ivana Valenta. "Digitalization and the Challenges for the Accounting Profession." *ENTRENOVA-ENTerprise REsearch InNOVAtion* 5.1 (2019): 428-437.

121. Hofstede, Geert. "The cultural relativity of organizational practices and theories." Journal of international business studies 14 (1983): 75-89.

122. Iatridis, George, and Sotiris Rouvolis. "The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece." *Journal of international accounting, auditing and taxation* 19.1 (2010): 55-65

123. Iatridis, George, and Sotiris Rouvolis. "The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece." *Journal of international accounting, auditing and taxation* 19.1 (2010): 55-65.

124. Irvine, Helen. "The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates." *Accounting Forum*. Vol. 32. No. 2. No longer published by Elsevier, 2008.

125. Irvine, Helen. "The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates." *Accounting Forum*. Vol. 32. No. 2. No longer published by Elsevier, 2008,

126. Istrate, Costel. "On the Translation in Romanian of IAS/IFRS." *Procedia Economics and Finance* 20 (2015): 308-315.

127. Izvekov, Arkady I. "Breakdown of the Anglo-Saxon Model of Globalization." *Journal of History Culture and Art Research* 7.5 (2018): 103-112.

128. Jeanjean, Thomas, and Hervé Stolowy. "Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption." *Journal of accounting and public policy* 27.6 (2008): 480-494.

129. Jermias, Johnny. "Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems." *Accounting, Organizations and Society* 26.2 (2001): 141-160.

130. Judge, William, Shaomin Li, and Robert Pinsker. "National adoption of international accounting standards: An institutional perspective." *Corporate Governance: An International Review* 18.3 (2010): 161-174.

131. Judge, William, Shaomin Li, and Robert Pinsker. "National adoption of international accounting standards: An institutional perspective." *Corporate Governance: An International Review* 18.3 (2010): 161-174.

132. Kalbuana, Nawang, and Adelina Suryati. "Interpretation of sharia accounting practices in Indonesia." *J. Legal Ethical & Regul. Isses* 24 (2021):

133. Karelskaia, Svetlana N., Viatcheslav Y. Sokolov, and Ekaterina I. Zuga. "Development of the Accounting Profession Illustrated by the History of Russian Accounting Societies." *5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016)*. Atlantis Press, 2016.

134. Kauffman, Robert J., Yuzhou Hu, and Dan Ma. "Will high-frequency trading practices transform the financial markets in the Asia Pacific Region?." *Financial Innovation* 1.1 (2015): 1-27.

135. Khudair Majeed Allawi, **Hussein Hoshan Jarullah, #Alaa Saleh Abdallah , The Effect of Applying International Accounting Standards on Accounting Values in Iraq (Experiences of Some Countries): A Review, International Journal of Research in Social Sciences and Humanities, (IJRSSH) 2020, Vol. No. 10, Issue No. IV, Oct-Dec,

136. Kovalenko, S. N., et al. "Artificial intelligence in the accounting profession." *Laplage em Revista* 7.Extra-B (2021): 378-383,

137. Li, Siqi. *Does mandatory adoption of International Accounting Standards reduce the cost of equity capital?*. Diss. University of Southern California, 2008.

138. Măciucă, Geanina, Elena Hlaciuc, and Antonela Ursache. "The role of prudence in financial reporting: IFRS versus Directive 34." *Procedia Economics and Finance* 32 (2015): 738-744.

139. Macve, Richard. "What should be the nature and role of a revised Conceptual Framework for International Accounting Standards?." *China Journal of Accounting Studies* 2.2 (2014): 77-95.

140. Martucheli, Camila Teresa, and Antonio Dias Pereira Filho. "The principles underlying the IFRS and the measurement bases of the elements comprising the financial statements." *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036* 13.1 (2021).

141. Melnyk, Nataliya. "History of origins and development of system of international accounting." ААЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СОВРЕМЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СИСТЕМ-2019

142. Metelytsya, Volodymyr, et al. "Institutionalization of the Accounting Profession: Ukrainian Case." *Independent Journal of Management & Production* 12.3 (2021): s167-s186.

143. Moussa, Ibrahim. *Evolution et adaptabilité du système comptable en Libye par rapport aux changements environnementaux étude du facteur culturel*. Diss. Clermont-Ferrand 1, 2009,

144. Mueller, Choi, (1999). SEARCH international case–control study of childhood brain tumours: role of index pregnancy and birth, and mother's reproductive history. Paediatric and perinatal epidemiology, 13(3), 325-341. .

145. Noémi HAJNAL. The Harmonization of Accounting. ACTA UNIV. SAPIENTIAE, ECONOMICS AND BUSINESS, 5, (2017) 29–43

146. Okougbo, Peace Onuwabhagbe, Elewechi Ngozi Okike, and Amos Alao. "Accounting ethics education and the ethical awareness of undergraduates: an experimental study." *Accounting Education* 30.3 (2021): 258-276.

147. Pasko, Oleh. "Institutionally Speaking,are Global Standards Adoptable in a Given Jurisdiction? A Critical Analysis of the IFRS's Use in Ukraine through the Lens of New Institutional Accounting." *Periodica Polytechnica Social and Management Sciences* 30.1 (2022): 36-48

148. Perkušić, Dijana, and Ivica Pervan. "DE JURE HARMONIZATION OF FINANCIAL REPORTING FOR LISTED COMPANIES: EVIDENCE FOR SELECTED CEE COUNTRIES." *DIEM: Dubrovnik International Economic Meeting*. Vol. 6. No. 1. Sveučilište u Dubrovniku, 2021.

149. Perumpral, Shalini E., et al. "The evolution of Indian accounting standards: Its history and current status with regard to International Financial Reporting Standards." *Advances in Accounting* 25.1 (2009): 106-111.

150. Richardson, Alan J. "Professionalization and the accounting profession."Odette school of business publications, (2017).

151. Salem, Rahma Ben, Salma Damak-Ayadi, and Malek Saïhi. "Determinants of full IFRS adoption." *International journal of managerial and financial accounting* 9.2 (2017): 105-123

152. Samuel, Agbi Eniola, Muhammad Buba Mamman, and Lateef Olumide Mustapha. "Historical development of accounting profession in Nigeria: Threats and issues." *International Journal of Business and Management Review* 5.10 (2017): 89-100,

153. Savova, Kameliya. "Differences in application of accounting standards-current aspects." *Ekonomicko-manazerske spektrum* 15.1 (2021): 111-122.

154. Schmitz, Jana, and Giulia Leoni. "Accounting and auditing at the time of blockchain technology: a research agenda." *Australian Accounting Review* 29.2 (2019): 331-342.

155. Shkulipa, Liudmila. "Analysis of impact of changes in IFRSs on Convergence of Accounting Systems in World." *Studia Universitatis Vasile Goldiş, Arad-Seria Ştiinţe Economice* 31.3 (2021): 75-103.

156. Silva, Ana Paula, Alexandra Fontes, and Adelaide Martins. "Perceptions regarding the implementation of international financial reporting standards in Portugal and Brazil." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 44 (2021): 100416.

157. Sofian, Ioana. "Perspectives of Romanian accounting professionals on Integrated Reporting." *Journal of Accounting and Management Information Systems* 20.1 (2021): 76-110.

158. the measurement bases of the elements comprising the financial statements." *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036* 13.1 (2021).

159. Tiron-Tudor, Adriana, et al. "Managing change with and through blockchain in accountancy organizations: A systematic literature review." *Journal of Organizational Change Management* 34.2 (2021): 477-506,

160. Trabelsi, Raoudha. "International accounting normalization and harmonization processes across the world: History and overview." *GSTF Journal on Business Review (GBR)* 4 (2015): 1-11.

161. Tsunogaya, Noriyuki, Hiromasa Okada, and Chris Patel. "The case for economic and accounting dualism: Towards reconciling the Japanese accounting system with the global trend of fair value accounting." *Accounting, Economics, and Law* 1.2 (2011).

162. Zehri, Fatma, and Jamel Chouaibi. "Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries." *Journal of Economics Finance and Administrative Science* 18.35 (2013): 56-62.

163. Zhang, Xiangjun. "Research on Accounting Standards Setting Problems." *GSTF Journal on Business Review (GBR)* 3.4 (2014).

164. Zogning, Felix. "Comparing financial systems around the world: Capital markets, legal systems, and governance regimes." *Economics, Management, and Financial Markets* 12.4 (2017): 43-58.

165. الدولية." *Tishreen University Journal-Economic and Legal Sciences Series* 36.6 (2014).

2- المواقع الالكترونية

166. https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis.

قائمة الملاحق

جامعة قاصدي مرباح ورقـــلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

استمارةم قابلة

حول موضوع أطروحة دكتوراة في العلوم المالية والمحاسبية تخصص– محاسبية وتدقيق– و الموسومة بـ:

" تقييم العوامل المؤسسية والنظم التشريعية في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء الإنفتاح نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية "

– دراسة ميدانية لعينة من المهنيين و الأكاديميين بولاية وقـــلة–

الهاتف: (0664956954)

البريد الالكتروني: limamlimam470@gmail.com

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته أستاذي الكريم ؛ يشرفني أن أقدم لكم هاته الإستمارة كجانب من الدراسة الميدانية حول مدى استجابة العوامل المؤسسية والنظم التشريعية في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء الإنفتاح نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ؛ لذا نرجو من سيادتكم التكرم بعملية الإجابة وإعطائها الأهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتائج الدراسة شاكرا لكم حسن تعاونكم .

الطالب : الامام إبراهيم **إشراف الدكتورة : مهاوة أمال**

تحية طيبة وبعد،،،

المعلومات الشخصية

1. الاسم واللقب:.....

2. العمر :.....

3الشهادة العلمية.....

4الشهادة مهنية .....

5 الوظيفة أو المهنة .....

6 .الخبرة .....

7 الهيئة أو الشركة المستخدمة .....

8 .المكان أو الموقع .....

9. عنوان البريد الالكتروني .....

المحور الأول : مدى ملائمة البيئة الإقتصادية لتطبيق النظام المحاسبي المالي

1: ماتقييمك لمدى الإعتماد على المعلومات المحاسبية الصادرة عن تطبيق التظام المحاسبي المالي في عملية إتخاذ القرارات ؟

2: هل تلمس تطبيق مبدأ تغليب الجوهرالإقتصادي على الشكل القانوني في الواقع الاقتصادي؟

3: لماذا لم يكن هناك أي أثر للنظام المحاسبي المالي مستوحى من معايير محاسبية دولية للنهوض بورصة الجزائر ؟

4: يرى بعض الإقتصاديين أن تطوير السوق المالية يتم إما من جانب العرض من خلال تشجيع انشاء شركات الاموال وخلق أدوات جديدة، وإما من جانب الطلب وذالك بتوفير المناخ الملائم إقتصاديا وسياسيا ونشر الوعي الادخاري لدى الافراد وتوفير المعلومات الكافية عن قطاعات اعمال مختلفة ونشاطاتها وفتح المجال للمستثمر الاجنبي ، ماهو النموذج الاقرب الذي تراه الاقرب والمناسب في الجزائر؟

5: هل ترى أن النظام المحاسبي المالي يلبي احتياجات المستثمرين (الحاليين والمرتقبين) بالدرجة الأولى ؟

6: العديد من المؤسسات الجزائرية غير قادرة على تطبيق النظام المحاسبي المالي ، إلى مايعود ذالك؟

7: هل الإتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي مكن الشركات متعددة الجنسيات من إزالة أهم
الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية في مجال المعلومات المحاسبية؟.

8: هل يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان بمثابة أداة رقابية للدولة على التقارير المالية للشركات الأجنبية ؟

9: اهي أهم المتغيرات التي حدثت في البيئة الإقتصادية الجزائرية من أجل التحرك نحو المعايير الدولية للتقارير المالية؟

10: هل يعتبر تبني scf خطوة أولية لتبني المعايير بشكل كامل في المستقبل؟

11: هل تبني المعايير ضرورة ملحة ؟

12: هل سعي الجزائر بالتحول لاقتصاد السوق واعتماد scf تحقق أم لا؟

13: هل يمكن تفسير عدم تحرير الاقتصاد بسبب اعتماد الدولة على الريع ؟

14: في ظل حتمية اصلاح النظام، هل ترى أن scf كان الخيار الأفضل بعد تطبيقه لأكثر من عقد من الزمن، أو بصيغة أخرى هل كان سيختلف الامر كثيرا إذا طبق الخيار الأول بعد تشخيص PCN؟

المحور الثاني : مدى ملائمة البيئة القانونية للتطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي

:1هل ترى بأن النصوص القانونية والتشريعية في الجزائر أخذت بعين الإعتبار مشاركة أصحاب المصالح (المؤسسات الإقتصادية ؛ المهنيين ؛ البنوك بمختلف اختصاصاتهم (المحاسبة ؛ التأمين ؛ الجباية) بهدف توجيه الممارسات المحاسبية بمايتوافق مع واقع بيئتنا ؟ كيف ذالك ؟

:2هل ترى بأن مدونة القوانين والتشريعات ساهمت في تحسين الإعتماد على القوائم المالية في سياق تطبيقSCF من قبل الأعوان الإقتصاديين في معاملاتهم ؟

:3يعتقد المشرع في البيئة المحاسبية الجزائرية أن هناك توافق في المبادئ المحاسبية لتطبيق مستحدثات النظام المحاسبي المالي كالقياس وفق القيمة العادلة ؛ فما أثر ذالك على الممارسة المحاسبية ؟

:4تعتبر المحاسبة في الجزائر مجرد إلتزام قانوني اتجاه مصلحة الضرائب بالدرجة الاولى؛ ماأثر ذالك على دور المحاسبة في تقديم الصورة الوفية عند ذالك ؟

:5ماهوسبب عدم الوعي بالمحاسبة كضرورة إقتصادية بدلا من إلزام قانوني ؟

:6إصدار scf كقانون يجعله يتسم بعدم المرونة والتي تصعب عملية التعديل للتجاوب مع المتغيرات البيئية، مارأيكم؟

:7هل لانخفاض السلطة المهنية وارتفاع السيطرة القانونية تأثير على تطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي ؟

:8بالنظر إلى النظام القانوني وهيكل الشركات هل تعتقد أن هناك إمكانية للجزائر لاعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الوقت المناسب؟

المحور الثالث : مدى ملائمة البيئة الثقافية للتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي

1: هل تظنون أن النظام المحاسبي المالي أثر على الثقافة المحاسبية في الجزائر أم أن الثقافة المحاسبية في الجزائر هي التي أثرت في سن قانون النظام والتطبيق العملي له ؟

2: يرى المهتمون بالمحاسبة في الجزائر بأن النظام المحاسبي المالي كبير وغير ملائم لبيئة الأعمال الوطنية ؛ بالنظر لمستوى الثقافة المحاسبية في الجزائر لدى الممارسيين في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؛ هل تؤيد ذالك؟

3: هل ترى أن هناك تغيير في الثقافة المحاسبية التي كانت قائمة على الخلفية الجبائية ؛ وبالتالي أصبح ينظر للمحاسبة على أنها أداة اتصال مالي جراء تطبيق SCF ؟

4: مامدى الرضا على المجريات والتغييرات في حقل المحاسبة في الجزائر؟

5: إلى أي مدى ترى ضرورة تشجيع ودعم البحث العلمي في مجال معايير المحاسبية الدولية للمساهمة بشكل فعال في إعداد معايير محاسبية وطنية تلائم البيئة الجزائرية ؟

(الإستفادة من المنتوج الجامعي)

6: هل تعتقد أن عدد السنوات في الهيكلة الجديدة لنظام ل.م.د تسمح بتزويد الطالب بأهم المعارف في مسار التكوين ؟

7: هل تعتقد أن إقامة علاقة تعاون مع هيئات مهنية وطنية أو دولية في مجال التكوين يسمح بتطوير المؤهلات لدى المهنيين على المستوى المهني ؟

8: حسب رأيكم فيما يخص مستوى التوحيد في الجزائر، هل تطبق المؤسسة نفس الطرق المحاسبية من سنة إلى أخرى ؟

9: هل ترى ان هناك نوع من المرونة في الجزائر في عدم تفضيل استعمال الطرق التقليدية وتبني النهج الحذر في القياس ؟

10: كيف ترى تقارب واعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من الجوانب الثقافية مع التقاليد والخلفيات المحاسبية المختلفة عبر البلدان؟

المحور الرابع : مدى ملائمة البيئة المهنية للتطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي

1: هل ترى أن إعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر كان له أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية ؟

2: كيف تقيمون كفاءة المحاسبيين الجزائريين ومستوى المهنية في الجزائر ؟

3: بعد أكثر من عقد على تطبيق النظام المحاسبي المالي ؛ ماهو رأيكم حول التطبيق الفعلي لهذا النظام ؟

4: إلى أي مدى إقتربت نظرة مستخدمي المحاسبة في الجزائر إلى حد اعتبارالمحاسبة نظام معلومات أساسي لاتخاذ القرار ؟

5: مارأيكم في دور المجلس الوطني للمحاسبة (CNC))بهيكلته الجديدة التي تزامنت مع تطبيق (SCFفي تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر ؟ وماذا ينتظر منه ؟

6: هل الإستراتيجية التي أعتمدت في اصلاح النظام أتت ثمارها وتجاوزت انتقادات ونقائص PCN ؟ خاصة ماتعلق بمستوى الممارسة المحاسبية في الجزائر ؟

7: هل ترى أن جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية لايفقدها استقلاليتها ؟

8: هل ترى ان مهنة المحاسبة في الجزائر قادرة على المنافسة الدولية ؟

9: هل المهنيين مستعدين لتطبيق المعايير في حالة تبنيها في الجزائر ؟

10: هل تعتقد ان المهنة تؤدي دورها الإقتصادي ؟

11: هل التنظيم المعمول به يخدم المهنة ويساهم في تطويرها ؟

12: هل ترى أن المهنيين وذوي العلاقة بالمهنة مستوى منخفض من المهنية مايخول للهيئة التشريعية إحتكار عملية التوحيد ؟

13: هل تكاليف تأهيل الموظفين الجدد مرتفعة ؟

14: ماحاجة SCF للتحديث لمواكبة المتطلبات والرهانات الإقتصادية في البلاد ؟

15: هل تحديث SCF يستوجب استنتاج معايير محاسبية وطنية تلائم الواقع الإقتصادي الجزائري ؟

الملحق رقم02 : قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة
01	مقدم خالد	أستاذ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
02	كويسي محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
03	عوينات فريد	أستاذ محاضر أ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
04	صديقي فؤاد	أستاذ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
05	خروبي يوسف	أستاذ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة

www.psdgraphics.com

الفـهرس

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الاهداء	I
شكر وتقدير	II
ملخص الدراسة	III
قائمة المحتويات	IV
قائمة الجداول	V
قائمة الاشكال البيانية	VI
قائمة الملاحق	VIII
قائمة الرموز و الإختصارات	IX
المقدمة	ب
الفصل الأول: الأدبيات النظرية	
مدخل	2
المبحث الأول: العولمة والحاجة للتوافق المحاسبي الدولي	6
المطلب الأول: نحو نظام محاسبي مستمد من المعايير	6
الفرع الأول: عوامل الإختلاف المحاسبي	6
الفرع الثاني: النظام المحاسبي	8
الفرع الثالث:التوجه للمعايير	11
المطلب الثاني : التوافق المحاسبي والجهود المبذولة في سبيله	12
الفرع الأول : التوافق ومبرراته وعوائقه	12
الفرع الثاني : الجهود الدولية المبذولة في سبيل تحقيق التوافق الدول	16
الفرع الثالث : تأثير العولمة على تبني المعايير المحاسبية	18
الفرع الرابع: إشكالات ناتجة عن تطبيق المعايير	21
المطلب الثالث: واقع تطبيق المعايير على المستوى الدولي	22
الفرع الأول : مداخل تطبيق المعايير	22
الفرع الثاني: موقف الهيئات الدولية من تطبيق المعاير (أو الجهود لتطبيق)	25
الفرع الثالث: المعايير بين المعارضة والتأييد	25
المطلب الرابع: آثار تطبيق المعايير	31

الفراع الأول: السوق	31
الفرع الثاني: جودة المحاسبية	32
المبحث الثاني: العوامل المؤسسية وتأثيرها على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	33
المطلب الأول: العامل الإقتصادي	35
الفرع الأول: درجة التطور الإقتصادي	35
الفرع الثاني: تطور الأسواق المالية	37
الفرع الثالث : درجة النشاط التجاري الدولي	40
المطلب الثاني : العامل القانوني	43
الفرع الأول: نظام متكيف ومرن	43
الفرع الثاني : نظام صارم وغير مرن	44
المطلب الثالث: العامل الثقافي	46
الفرع الأول: نموذج الأبعاد الثقافية لهوفستد 1980	47
الفرع الثاني: نموذج جراي 1988	48
المطلب الرابع: العامل المهني	50
الفرع الأول : تطور المهنة	50
الفرع الثاني: تنظيم المهنة	54
الفرع الثالث: دور الهيئات المهنية	57
الفرع الرابع : الاداء (التاهيل) العلمي والمهني للمحاسبين	58
المبحث الثالث: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية	62
المطلب الأول: الجزائر دولة نامية سعت للتحول لاقتصاد السوق	62
الفرع الأول: البيئة المحاسبية للدول النامية والمعايير المحاسبية الدولية	62
الفرع الثاني : التحول لاقتصاد السوق	66
الفرع الثالث: تبني النظام المحاسبي المالي scf	69
المطلب الثاني: البيئة الإقتصادية والقانونية	73
الفرع الأول :واقع البيئة الإقتصادية	73
الفرع الثاني: واقع البيئة القانونية	80
المطلب الثالث: البيئة الثقافية والمهنية	82
الفرع الأول: واقع البيئة الثقافية	82
الفرع الثاني : واقع البيئة المهنية	86

خلاصة الفصل	92
الفصل الثاني: الدراسات السابقة	
مدخل	94
المبحث الأول: دراسات متعلقة بالعامل الإقتصادي والقانوني	95
المطلب الأول: العامل الإقتصادي	95
الفرع الأول: دراسات خاصة بالسوق المالي	95
الفرع الثاني : دراسات خاصة بالإستثمار الأجنبي	100
الفرع الثالث: دراسات أخرى	106
المطلب الثاني: العامل القانوني	109
المبحث الثاني دراسات متعلقة بالعامل الثقافي والمهني	114
المطلب الأول: العامل الثقافي	114
المطلب الثاني: العامل المهني	120
المبحث الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	123
المطلب الأول: أوجه التشابه والإختلاف	123
الفرع الأول: أوجه التشابه	123
الفرع الثاني: أوجه الإختلاف	123
المطلب الثاني: مساهمة الباحث ومجال الإستفادة من الرداسات السابقة	124
الفرع الأول:مايميز الدراسة الحالية	124
الفرع الثاني: مجال الاستفادة من الدراسات السابقة (تم الاستفادة من الدراسات السابقة في الجوانب التالية)	124
خلاصة الفصل	125
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
مدخل	127
المبحث الاول: الطريقة والادوات	128
المطلب الأول : الطريقة المستخدمة	128
الفرع الأول : منهج وجمع بيانات الدراسة	128
الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	128
المطلب الثاني : الأداة المستخدمة والأسلوب المتبع في التحليل	130

الفرع الأول : أداة جمع البيانات	130
الفرع الثاني : أداة التحليل المتبعة	131
المبحث الثاني: النتائج والمناقشة	132
المطلب الأول: النتائج	132
الفرع الأول : الخصائص الديمغرافية المتعلقة بعينة الدراسة	132
الفرع الثاني :ملائمة البيئة الإقتصادية لتطبيق النظام المحاسبي المالي	134
الفرع الثالث: العامل القانوني	147
الفرع الرابع: العامل الثقافي	154
الفرع الخامس :العامل المهني	162
المطلب الثاني : مناقشة النتائج	175
الفرع الأول: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى ملائمة البيئة الإقتصادية الجزائرية لتطبيق النظام المحاسبي المالي	175
الفرع الثاني: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لملائمة العامل القانوني لتطبيق النظام المحاسبي المالي	176
الفرع الثالث: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لملائمة وتوافق مقومات العامل الثقافي المتواجد في المعايير المحاسبية الدولية في الواقع المحاسبي الجزائري	177
الفرع الرابع: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لملائمة العامل المهني للإنخراط في مساعي التوحيد الدولية وانعكاس تجربة SCF على الواقع المهني	178
خلاصة الفصل	180
الخاتمة	182
المراجع	187
الملاحق	
الفهرس	