



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

❖ أ.د/ أحمد قايد نور الدين

من إعداد الطالب:

❖ بن لاغة محمد

.....	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2019-2018

الشجر

والإهداء

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذه العمل فالحمد أوله وآخره ولا يسعني وأنا بصدد وضع
اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن أتقدم بشكري وتقديري وعرفاني وامتناني إلى أستاذي
المشرف الأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين الذي لم يبخل علي بإرشاداته وتوجيهاته
السديدة وكذا حرصه الدائم لإتمام هذا العمل

كما أتقدم بجزيل الشكر أسمى عبارات التقدير إلى كل الأساتذة على كل التوجيهات
والمساعدات القيمة التي قدموها لي من أجل انجاز هذا العمل

كما أتقدم بالشكر لكل من ساهم من بعيد أو من قريب بدعاء من إداريين ومهنيين في الكلية
وخارجها

وأخيرا أسدي عبارات العرفان إلى كل زملائي وزميلاتي في الماستر الذين ساعدوني على
إتمام هذا العمل

دون أن أنسى أعز صديق أيوب على تشجيعه المتواصل وحرصه الدائم على إتمام هذا
العمل

بن لاغة محمد

الإهداء

إلى الذي إذا نابني الدهر ما أنكر سواه..

إلى الذي إذا جانبتي الأيام فلا أبكي إياه..

أهدي نفحة من عملي إلى..

أبي الغالي.

إليك أنت أيها الغالي حيث ما كان عطرك في كل مكان. فأتمنى أن يكون سندسا

خضرا واستبرقا، وما عساي أقول سوى أدامك الله علينا دنيا وآخرة

إليك أنت يا من إذا غضبت فاطلب العفو

يا من إذا بكيت فاطلب الغفران

يا من إذا فرحت فهناك تكون سعادتني

أهديك عبق عملي الذي بداخله لا يحتوي سوى التقدير والاحترام لك فلولاك ما كنت أنا، فأين

أين انا منك ما دمت رمزا للحب والعطاء والدفء والحنان فأبقى أنا الصفر على اليسار .

ويبقى قدمك مسكني يا حبيبتي...أمي الغالية

لکم أنتم إذا أحببتكم أو كرهتكم فستبقون دوما أنتم أنتم، وأنا

أنا..وباستثناءاتكم يبقون كل الأمل في الحياة

إليك أنتي زوجتي يا من لم أجد أعز منها، وإذا نظرت إلى السماء فأنتي فقط تذكرين قصة

القمر الذي باسمك.

والى فلده كبدي ابنتي الغالية تسنيم وابني الغالي أحمد بارك الله لكما وفيكما

والى جهاز الشرطة بكل عناصره وخاصة الذين قامو بتقديم يد العون في مشواري الدراسي
والعملي لكم مني فائق الاحترام والتقدير

إليكن أنتم يا زهور الحب المفتحة ولكن فيكم قصة إذا جمعتموهم كن رواية. أسكنتم قلبي
الذي مفتاح بابه بيد كل فرد فيكم فإليكم أنتم يا أصحاب المفتاح ذو العلامة السوداء أهديكم
خاصة عبق عملي. إليكم أنتم يا من طوال مشواري الدراسي كنتم النصيحة المثال والقنوة
وكنت حيث ما كنت هناك لا مكان للمستحيل أهديكم عبق عملي... يامن شملنا رحم أمي
الغالية

إليكم أنتم عائلتي ومن باب الفضل فستبقون السبب في الاستقرار.....

الى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم مذكرتي ولم يذكرهم قلبي

بن لاغة محمد

فهرس

المحتويات

الصفحة	بيان المحتويات
	الإهداء
	الشكر والتقدير
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	فهرس المحتويات
أ-ج	مقدمة
1	الفصل الأول: عوامل البيئة المحاسبية
2	تمهيد الفصل
26-3	المبحث الأول: العوامل البيئية وتأثيرها على المحاسبة الدولية.
6-3	المطلب الأول: بناء نموذج لتطور الممارسات المحاسبية
26-6	المطلب الثاني: أهم العوامل المشكلة للبيئة المحاسبية الدولية.
28-26	المبحث الثاني: المعايير المحاسبية والبيئة المحاسبية للدول النامية
27-26	المطلب الأول: تصنيف Nobes والدول النامية في ضل المعايير المحاسبية الدولية
28-27	المطلب الثاني: الدول النامية وعوامل بيئتها المحاسبية
33-28	المبحث الثالث: دراسة خصائص البيئة المحاسبية الجزائرية.
30-28	المطلب الأول: العوامل الاقتصادية للبيئة الجزائرية
31-30	المطلب الثاني: البيئة القانونية والتعليمية والثقافية في الجزائر.
33-31	المطلب الثالث: تنظيم مهنة المحاسبة.
34	خلاصة الفصل
35	الفصل الثاني: جودة المعلومة المحاسبية
36	تمهيد الفصل
50-37	المبحث الأول: المعلومة المحاسبية
43-37	المطلب الأول: ماهية المعلومات المحاسبية.
46-43	المطلب الثاني: أهمية المعلومة المحاسبية
50-46	المطلب الثالث: مصادر و مستخدمو المعلومة المحاسبية.

فهرس المحتويات

58-51	المبحث الثاني: الجودة في المعلومة المحاسبية
51	المطلب الأول: تعريف جودة المعلومة المحاسبية
52-51	المطلب الثاني: معايير جودة المعلومة المحاسبية
58-52	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية
-59	المبحث الثالث: الإفصاح عن المعلومة المحاسبية
60-59	المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي (مفهومه، أهميته وأهدافه)
64-61	المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي
67-64	المطلب الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي و العوامل المؤثرة فيه
68	خلاصة الفصل
69	الفصل الثالث : دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية
70	تمهيد الفصل
76-71	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
73-71	المطلب الأول: أدوات الدراسة الميدانية
75-73	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية
76-75	المطلب الثالث: اختبار ثبات أداة القياس وحدود الدراسة
91-77	المبحث الثاني: دراسة وتحليل مفردات الاستبيان
81-77	المطلب الأول: المعلومات العامة حول الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
89-82	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان
91-89	المطلب الثالث: معامل الارتباط Correlation بين متغيرات الدراسة
92	خلاصة الفصل
94-93	خاتمة
	قائمة المراجع
	ملخص الدراسة بالعربية
	ملخص الدراسة بالإنجليزية

قائمة

الأشكال

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

صفحة	رقم الشكل
4	شكل رقم 1 نموذج Doupniks& Salter لتطور المحاسبة
7	شكل رقم 2 نموذج J. Archambault, M, E, Archambault. للتفاعل عوامل البيئة المحاسبية والتطبيقات المحاسبية
11	شكل رقم 3 نموذج Gray حول تأثير الثقافة على النظم المحاسبية.
15	شكل رقم 4 أبعاد Gray المحاسبية وعلاقتها بالقياس والإفصاح المحاسبي النظم المحاسبية
28	شكل رقم 5 تصنيف Nobes والدول النامية في ظل المعايير المحاسبية الدولية
43	شكل رقم 6 خصائص المعلومة المحاسبية
48	شكل رقم 7 مصادر المعلومة المحاسبية
75	شكل رقم 8 تمثيل الاستثمارات الصالحة والغير صالحة لمجتمع الدراسة

قائمة

المجاهدين

قائمة الجداول

قائمة الجداول

صفحة	رقم الجدول
14	جدول رقم 1 العلاقة بين أبعاد Gray المحاسبية وأبعاد Hofstede الثقافية
74	جدول رقم 2 طرق توزيع استمارات الاستبيان
77	جدول رقم 3 الجنس
78	جدول رقم 4 العمر
78	جدول رقم 5 الوظيفة
79	جدول رقم 6 المستوى التعليمي
79	جدول رقم 7 الخبرة المهنية
80	جدول رقم 8 عدد الأشخاص الذين يستعملون أجهزة الكمبيوتر
80	جدول رقم 9 شبكات المعلومات المستعملة
81	جدول رقم 10 تملكون صفحة في إحدى شبكات التواصل الاجتماعي
81	جدول رقم 11 تملكون موقع إلكتروني
82	جدول رقم 12 تقسيم مستويات الموافقة على فقرات الاستبيان
90	جدول رقم 13 معامل الارتباط من برنامج spss Corrélations

مقدمة

مدخل

تعتبر دراسة الاختلافات المحاسبية الدولية في الساحة المحاسبية الدولية أحد أهم جوانب المحاسبة الدولية، ويرتكز هذا النوع من الدراسات على تحليل عوامل البيئة (المحيط) المحاسبية للدول، حيث تعتبر أن الاختلاف في الخصوصيات الاقتصادية، الثقافية، القانونية، السياسية والديموغرافية وكذلك الدينية بين الدول هو المسبب المحدد الأساسي للاختلافات المحاسبية الدولية.

في ظل التحولات الجذرية المتسارعة التي ميزت الساحة المحاسبية الدولية في العقود الثلاثة الأخيرة ظهر مفهوم التوافق المحاسبي الدولي، حيث أدى انتشار وتوسع نشاط وأعمال الشركات المتعددة الجنسيات، إلى إيجاد لغة محاسبية موحدة بين الدول تسهل وتعزز التجارة الدولية وتدفقات رأس المال والنمو الاقتصادي.

تصنف البيئة الجزائرية ضمن مجموعة البيئات المحاسبية ذات المحاسبة القارية هذه البيئة تتميز بنظام القانون المدني الذي يتميز بضعف دور هيئات الضبط وإنفاذ القوانين المحاسبية، كما تعتبر القروض البنكية المصدر الأساسي في تمويل الشركات، إضافة إلى ضعف وتخلف السوق المالي وتركيز ملكية رأس المال على مجموعة من المالكين .

مشكلة الدراسة

وعليه مما سبق يمكن تقديم مشكلة الدراسة تكمن في الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي :

ما هو تأثير عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية :

ما هي آثار التوسع الدولي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ؟

ما هو دور الذي تلعبه عوامل البيئة المحاسبية الدولية السائدة على مستوى جودة المعلومة المحاسبية؟

ما هي أهم العوامل المكونة للبيئة المحاسبية الجزائرية وما دورها كمحدد لجودة المعلومة المحاسبية؟

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في تحديد أهم الآثار المرتبطة بانتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، حيث تعتبر الجزائر من الدول النامية التي لها عوامل بيئة محاسبية تختلف كثيرا عن توجهات وفلسفة المعايير المحاسبية الدولية، وتعتبر دراستنا ضمن الدراسات المهمة بالدول النامية التي لم تحظى باهتمام كبير من طرف الباحثين.

أهداف الدراسة

تحديد أهم العوامل المشكلة للبيئة المحاسبية الدولية.

معرفة مدى تلبية عوامل البيئة المحاسبية الجزائرية لمتطلبات إنجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

معرفة أهم العوامل المشكلة للبيئة المحاسبية الجزائرية وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية للشركات بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي .

فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤلات الفرعية للإشكالية تمت صياغة الفرضيات الآتية :

تلعب معايير المحاسبة الدولية دورا مهما في عوامل البيئة المحاسبية وتساهم في تسهيل تدفق رؤوس الأموال العالمية وكذا زيادة ترابط الأسواق المالية العالمية وتحسين مستوى جودة المعلومة المحاسبية.

تلعب عوامل البيئة المحاسبية السائدة في دولة ما دورا مفصليا في إنجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص في تحديد مستوى شفافية المعلومة المحاسبية للشركات.

لا تساهم العوامل المكونة للبيئة المحاسبية الجزائرية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بعد تطبيق النظام المحاسبي الجديد.

متغيرات الدراسة

تم تحديد متغيرات الدراسة كالتالي :

متغير تابع :

جودة المعلومة المحاسبية

متغير مستقل :

عوامل البيئة المحاسبية

حدود الدراسة

- **الحدود المكانية:** تهتم هذه الدراسة بدراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر كغيرها من الدول.
- **الحدود الزمنية:** هي السنة التي تم خلالها توزيع الاستمارات واستلامها ومعالجة البيانات التي تم الحصول عليها خلال أبريل 2019- ماي 2019.
- **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الذين تربطهم علاقة وطيدة بمجال المحاسبة والتدقيق بصفتهم ممارسي هذه المهنة.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بموضوع عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية.

منهج الدراسة

تحقيقا لهدف البحث وفي ضوء طبيعته وأهميته ومفاهيمه وفروضه وحدوده وحتى نستطيع الإجابة عن أسئلة البحث والإلمام بكل جوانبه ,واختبار صحة الفرضيات المذكورة سلفا في ضوء ما يتوفر لنا من بيانات ومنه ركزنا على في بحثنا هذا على المنهج الاستقرائي عن طريق استقراء الدراسات و الأبحاث و الكتب العربية والأجنبية التي تمت في مجال البيئة المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية وذلك خدمة لهدف البحث ,بالإضافة إلى المنهج التحليلي الوصفي وذلك بهدف تحليل البيانات التي تتوافر عن مشكلة البحث ,وتجدر الإشارة هنا إلى اتساع عنوان البحث وشموليته لن يتيح تعميق التحليل .

الفصل الأول

عوامل البيئة المحاسبية

تمهيد:

لقد حظيت فكرة دراسة علاقة المحاسبية بالبيئة المحيطة باهتمام الكثير من الباحثين، ولهذا كانت العديد من البحوث التي أجريت منذ الستينيات من القرن الماضي وقد بينت تلك الدراسات أن التطبيقات المحاسبية السائدة في البيئة محاسبية هي نتاج للتفاعل الموجود بين المحاسبة والعوامل الأخرى المكونة لهذه البيئة، ومن هذا المنطق سننظر فصلنا إلى أهم الأبحاث الخاصة بهذا الاتجاه ودورها في التحليل التطور المحاسبية الدولية ، وهذا التحليل سيمكننا في الأخير من التحليل بعض الجوانب المتعلقة بالبيئة المحاسبية والدور الذي تلعبه كمؤثر على جودة المعلومة المحاسبية ولهذا قسمنا فصلنا إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: العوامل البيئية وتأثيرها على المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني: أهم الخصائص المكونة للبيئة المحاسبية في الدول النامية.

المبحث الثالث: أهم خصائص البيئة المحاسبية الجزائرية.

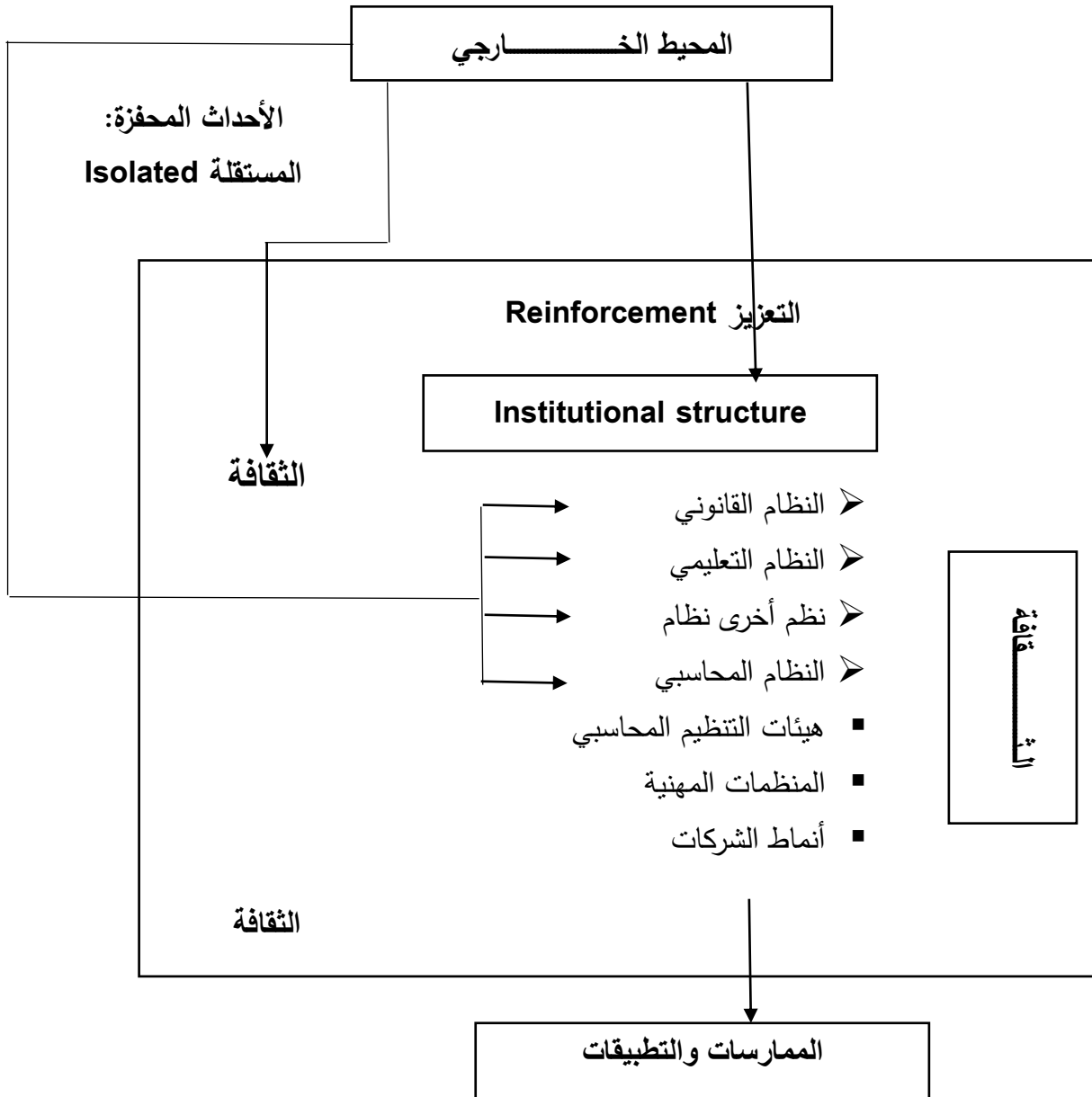
المبحث الأول: العوامل البيئية وتأثيرها على المحاسبة الدولية.

لقد أخذت دراسات المحاسبية مع العوامل البيئية المشكلة حيزا كبيرا في الأدب المحاسبي المعاصر، وترجع جذور هذا النوع من الدراسات إلى بداية القرن العشرين وبالضبط إلى دراسة Hatfield سنة 1911 لكن عرف هذا النوع من الدراسات رواجاً إبتداءً من النصف الثاني من القرن العشرين وحتى وقتنا الحالي، حيث كانت العديد من الدراسات مثل دراسة (Seidler (1967؛ دراسة جمعية المحاسبين الأمريكيين سنة 1978؛ دراسة (Puxty et al. (1987). دراسة (Gray (1988، دراسة (Doupnik&Salter (1995 ودراسة Nobes خلال سنوات 1983، 1998، 2003، 2008، دراسة (D'Arcy(2001... إلخ، وحاولت تلك الدراسات إيجاد إطار نظري يفسر علاقة الممارسات والتطبيقات أو النظم المحاسبية للدول مع عوامل بيئتها وحاولت حصر أهم العوامل الأكثر تأثيراً وطبيعة العلاقة فيما بينها.

المطلب الأول: بناء نموذج لتطور الممارسات المحاسبية

حاولت دراسة (Doupnik& Salter(1995 حصر أهم العوامل البيئية المحاسبية وفهم طريقة تفاعلها فيما بينها وكيفية خلق الاختلافات المحاسبية بين الدول، وقدمت نمودجا لتطور المحاسبة كما هو موضح في الشكل (3-1) وتقترض الدراسة وجود ثلاثة عوامل أساسية تتفاعل فيما بينها لكي يتحدد اتجاه التغيير في نظام محاسبي لدولة ما، حيث تعتبر العوامل الخارجية (جميع المؤثرات على المستوى الدولي مثل التطور التكنولوجي، الأزمات الاقتصادية والسياسية الدولية، الجغرافيا، التاريخ، العلاقات مع المجتمعات الدولية، الاستعمار، التغييرات الثقافية... إلخ) العنصر الأول من تلك العوامل، فهي تعتبره احد المؤثرات المهمة على الثقافة والتركيبية الهيكلية داخل البلدان، في نفس الوقت تعتبرها كمحفز خارجي لحدوث التغيير في العنصرين السابقين) مثلا تعتبر الازمة المالية العالمية 2008 التي أعطت شكوك كثيرة حول مبدأ العادلة أو أزمة Enron سنة 2001 التي كانت كمحفز لإعادة النظر في مبادئ المراجعة)

شكل رقم 1: نموذج Doupniks & Salter لتطور المحاسبة



Source :T.S.Doupnik, S.B Salter, Exteral environment, culture, and accounting practices :a preliminary test of a general model of international accountig development international journal of Accountina n° 3 .1995. p :192.

وتعتبر القيم المشكلة لثقافة دولة معينة العامل الثاني من عوامل البيئة المحاسبية، فهي تلعب دورا مؤثرا على التركيبية الهيكلية للدول من خلال التأثير على الممارسات والتطبيقات المحاسبية التي يقوم بها أفراد النظام المحاسبي وأفراد باقي الأنظمة التي تتفاعل مع النظام المحاسبي، في نفس الوقت تُؤطر الثقافة العلاقة بين الأنظمة المكونة للتركيبية الهيكلية والمحفزات الخارجية، حيث تحجم أو تعظم الدور الذي تلعبه المحفزات

الخارجية كعامل محرك (محفز) لتلك الأنظمة، أما العامل الأخير فهو التركيب الهيكلية للدول وهي عبارة عن جميع الأنظمة القانونية، السياسية، المحاسبية (المعايير المحاسبية)... الخ المكونة لتلك التركيبية داخل بلد ما.¹

إذن، فحسب الدراسة السابقة تتفاعل العوامل الثلاثة المذكورة سابقا عبر خطوات مترابطة ليحدث التطور المحاسبي عبر الزمن، حيث تتفاعل مجموع الأنظمة المكونة للتركيبية الهيكلية لكل بلد بما مثل النظام القانوني والسياسي والتعليمي وكذلك النظام المحاسبي من أنظمة فرعية مثل هيئات التنظيم المحاسبي، المنظمات المهنية، الشركات... الخ، وبما أن المحيط الخارجي أو الدولي يؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على التركيبية الهيكلية للدول بما فيها النظام المحاسبي من خلال التأثير على الأبعاد الثقافية للمجتمع التي بدورها تؤثر على التركيبية الهيكلية، وتكون الأحداث المحفزة للتغير هي المحرك لذلك حيث تنقسم إلى أحداث مستقلة مثل الأزمات المالية، التغيرات الحادة في أسعار الصرف، وأحداث مساعدة على انتشار التغيير مثل الاستعمار، التضخم، التغير من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق.

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

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

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

¹-Doupnik ,T.S. Salter ,S.B ,Exteralenvironment,culture, and accounting practices :a preliminary test of a general model of international accountigdevelopment international journal of Accounting n° 3 .1995. p :192-193.

² - Ibid, p :193.

توجد دراسات أخرى حاولت حصر أسباب الاختلاف المحاسبي مثل (Alhashim&Arpan (1992) التي اعتبرت أن العوامل الاقتصادية؛ الثقافة؛ الاجتماعية؛ النظام القانوني والنظام السياسي هي أهم العوامل المؤثرة على المحاسبة ، وحسب نفس الدراسة فإن مجموعة المعايير والسياسات وكذلك الممارسات المحاسبية السائدة في بلد ما هي إلا نتاج عملية تفاعل مجموعة معينة من العوامل السابقة.¹

في نفس السياق قام (Cooke&Wallace (1990) بتقسيم العوامل السابقة إلى ما هو مرتبط بالبيئة الداخلية للبلد مثل درجة التطور الاقتصادي؛ طبيعة الهدف أو دور المحاسبة في المجتمع؛ طبيعة النظام القانوني؛ طبيعة السياسي والإقتصادي؛ الثقافة السائدة ودرجة تطور التعليم، وما هو مرتبط بالبيئة الخارجية والتي تجعل هيئات التوحيد المحاسبي داخل بلد ما تهمل أولاً تعطي أهمية كبيرة للعوامل الداخلية، وتتمثل بالأساس في روابط الاستعمار؛ تأثير التكتلات الاقتصادية الإقليمية؛ دور الشركات المتعددة الجنسيات؛ درجة المساهمة داخل هيئات المعايير المحاسبية الدولية ودور شركات المراجعة الدولية ومهنة المحاسبة وحسب نفس الدراسة فإن العوامل الداخلية والعوامل الخارجية بالإضافة إلى طرق التوحيد المحاسبي و National Accounting Regulation وطرق دعم وتنفيذ القوانين Enforcement Accounting تتفاعل فيما بينها، كما أن العوامل الداخلية يكون أثرها كبير في الدول المتقدمة بينما يكون أثر العوامل الخارجية أكبر في الدول النامية.²

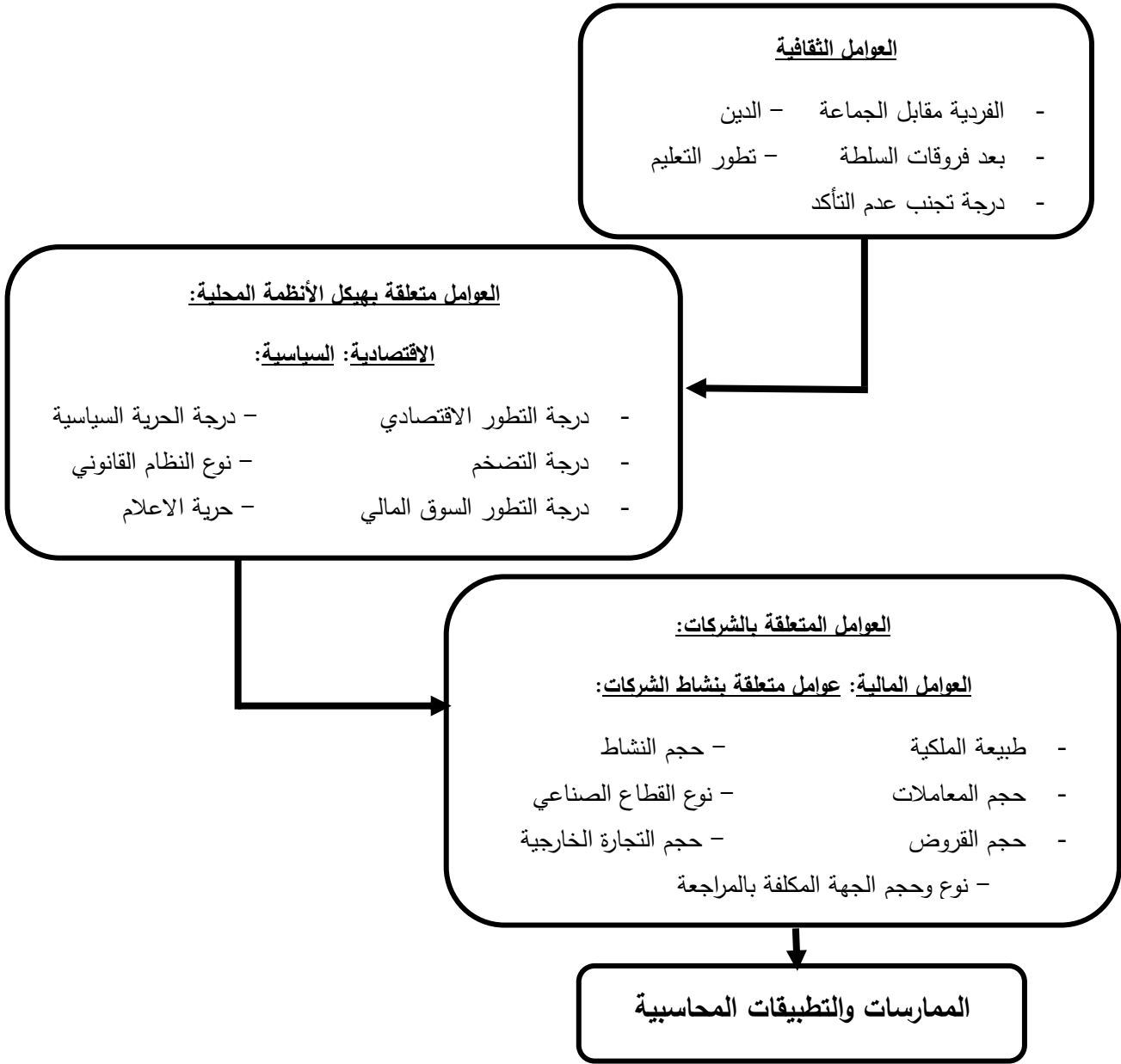
المطلب الثاني: أهم العوامل المشكلة للبيئة المحاسبية الدولية.

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

¹-Alhashim,D ,Arpan,J ,International Dimensions of Accounting, Second Edition: PWS-Kent PublishingCompany, Boston, 1992.

²-Cooke, T, Wallace, O, Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis, Journal of Accounting and public policy,N°9 (2), 1990, pp :82-84.

شكل رقم 2: نموذج J. Archambault, M. E. Archambault. لتفاعل عوامل البيئة المحاسبية والتطبيقات المحاسبية



Source :J.J.Achambault,M.E.Archambault,Amultinational test of determinants of corporatedisclosure ,The International Journal of Accounting, n° : 38, 2003, p176

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

أولاً: العوامل الثقافية.

- أبعاد Hofstede للثقافة:

تعتبر الثقافة كما عرفها Hofstede على انها البرمجة الجماعية للعقل التي تجعل الأفراد مجموعة معينة تتميز عن الأخرى¹، كما تعتبر أحد الأسباب الأساسية لوجود الاختلافات المحاسبية بين الدول فحسب الدراسة التي قام بها Gray (1988) بعنوان "Towards a Theory of Cultural on the Development of Accounting Systems Internationally"، وحاول فيها بناء نموذج لعلاقة المحاسبة بالثقافة على أساس المحاور الثقافة الأربعة التي جاء بها Hofstede، حيث تركز الدراسة على فرضية أن العامل البشري هو أحد مكونات الأساسية لأي نظام محاسبي (لأنه الطرف الأساسي الذي يقوم بجميع الأعمال من تسجيل وترحيل وكذلك مراجعة الحسابات... الخ)، وبما أن البشر ذوي طبيعة اجتماعية تتأثر وتؤثر بالمجتمع أو محيط الموجود فيه²، كذلك بما أن المعتقدات والقيم السائدة في مجتمع ما كما عرفها Hofstede البرمجة الجماعية للعقل ستلعب دورا مهما في توجيه تصرفات أفرادها وتمييزها عن باقي المجتمعات، هذا يجعل الثقافة كأحد العوامل الأساسية لفهم كيفية تغير النظم الاجتماعية لأن الثقافة تؤثر في المبادئ والقيم داخل كل نظام معين، ومن جهة أخرى تؤثر الثقافة على سلوك المجموعات عندما تتفاعل فيما بينها وكذلك بينها وبين باقي النظم.³

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

¹-Hofstede, G., the Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories, Journal of International Business Studies, 14,(2),1983, p :76.

²-Perera, M.H.B.,The Cultural Relativity of accountingsystems, Vidyodaya Journal of Arts, Science and Letters,14(1), Sri Lanka,1983,pp :53-79.

³-Harrison, G.L.,Mckinnon, J.L., Cultural and Accounting Change : A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation, Accounting Organizational and Society,11(3),1986,p :239.

⁴-Gray, S.J.,Towards a Theory of cultural influence on the development of accountingsystemsinternationally, Abacus,3,1988,p :5.

"Individualism" فروقات السلطة "Distance Power"؛ درجة عدم التأكد "Uncertainty Avoidance" والذكورية "Masculinity" مع المحاسبة.¹

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

- الفردية مقابل Individualism versus Collectivism .

يشير هذا البعد إلى الدرجة التي يقيم بها الافراد انتمائهم إلى مجتمعهم، بمعنى هل يغلب أفراد مجتمع معين مصالحهم الشخصية والعائلية على المصلحة العامة أم العكس، ففي حالة نعم نقول عن ذلك المجتمع فردي "Individualist" أما إذا كان أفراد المجتمع يُغلبون المصلحة العامة على مصالحهم الشخصية نقول عنه أنه مجتمع "Collectivist". إذن فهذا البعد يركز على درجة التناسق والترابط في تركيبة أفراد مجتمع ما، وهو يرتبط بدوره بالمفهوم الشخصي لكل فرد "أنا أو نحن" فيما يخص انتمائه نحو المجتمع.²

- بعد فروقات السلطة Large Versus Small Power Distance

يشير هذا البعد إلى نظرة أو طريقة تعامل أفراد مجتمع ما مع حقيقة أنهم غير متساويين من الناحية الفيزيولوجية والقدرات الفكرية، التي بدورها يمكن أن تتحول في بعض المجتمعات إلى عدم المساواة في السلطة والثروة اللتان يمكن أن تتحولا إلى شيء متوارث ليس له علاقة بعدم المساواة الفيزيولوجية والفكرية. إذن فحقيقة عدم المساواة بين أفراد المجتمع هي موجودة لكنها تتدرج بين بلد وآخر، لأنه في الواقع لا يوجد أي بلد تتحقق فيها المساواة التامة بين أفرادها نظرا لوجود أسباب قاهرة تقف وراء ذلك.³

بإسقاط مفهوم بعد فروقات السلطة داخل المؤسسة نجده يتعلق بمركزية السلطة ودرجة الاستبداد في القيادة داخلها، هذا يعني درجة قبول التدرج الهرمي في مناصب السلطة بين أفراد المؤسسة، حيث أن المجتمعات ذات التوجه القوي في بعد فروقات السلطة سوف يكون لهم قبول بهذا التدرج الهرمي، وبالتالي فإن كل فرد يقبل بالوضع الذي يكون عليه فيما يخص التدرج السلطوي ولا يحتاج إلى تبرير آخر لذلك، بينما في المجتمعات ذات الاتجاه الضعيف لبعء فروقات السلطة يكون نوع من عدم القبول بالوضع الذي يكونون عليه من حيث التدرج السلطوي وبالتالي فهم يكافحون من أجل تخفيض وتدليل فوارق مستويات السلطة فيما بينهم.

¹-Salter, S.B & Niswander, F. Cultural Influence on Development of Accounting Systems Internatioally :A Test of Gray's[1988] Theory ,Journal of International Business Studies, 26(2) 1995,P :5.

²-Hofstede, G,Cultural Dimensions In Management And Planning, Asia Pacific Journal of Management, January,1984 , p :83.

³-Hofstede, G, The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories,Op. cit,p :81.

- درجة تجنب عدم التأكد Strong versus Weak Uncertainty Avoidance

هذا البعد يبين مدى التخوف والارتياح تجاه المستقبل، أي مدى التخوف مما سيحدث في المستقبل المجهول ففي المجتمعات ذات التوجه الضعيف لبعده تجنب عدم التأكد يكون للأفراد عدم تخوف وتقبل لما سيحدث في المستقبل، وبالتالي يكون لديهم اهتمام بالممارسات أكثر من المبادئ وسيطغى عليها الجانب النفاولي في تنبؤاتهم للمستقبل، أما المجتمعات ذات التوجه القوي في تجنب عدم التأكد فسيحاول الأفراد التنبؤ بالمستقبل وتجنب المخاطر لخلق جو من الارتياح والأمان، كما تحافظ تلك المجتمعات على مجموعة من القواعد والقوانين المحددة لمعتقداتهم وسلوكياتهم وهم أقل تسامحا لمن يتجاوزها، كما يلعب كل من الدين والقانون دورا هاما في توفير جو من الشعور بالأمان لدى افراد المجتمع.¹

- الذكورية مقابل الأنوثة Masculinity Versus Femininity

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

حسب Hofstede فإن المجتمعات الذكورية يحدد دور كل جنس فيها بشكل واضح فيضطلع الرجل بالأدوار الحازمة والمهنية، بينما يتجه دور المرأة إلى التربية والرعاية. وتكون القيم المسيطرة داخله تعكس صفات الذكورة بما فيها طريقة تفكير النساء فيه التي تشتمل على البطولة والنجاح المادي وحب البروز وكل ما هو متعلق بإثبات الذات واتجاه منخفض نحو رفاهية الأعضاء الآخرين للمجتمع في المقابل تغلب على أفراده المجتمعات الأنثوية الصفات الأنثوية-بما فيها الذكور- مثل الميل لبناء العلاقات مع الآخرين والتواضع والاهتمام برفاهية كل أعضاء المجتمع ومساعدة الضعفاء.²

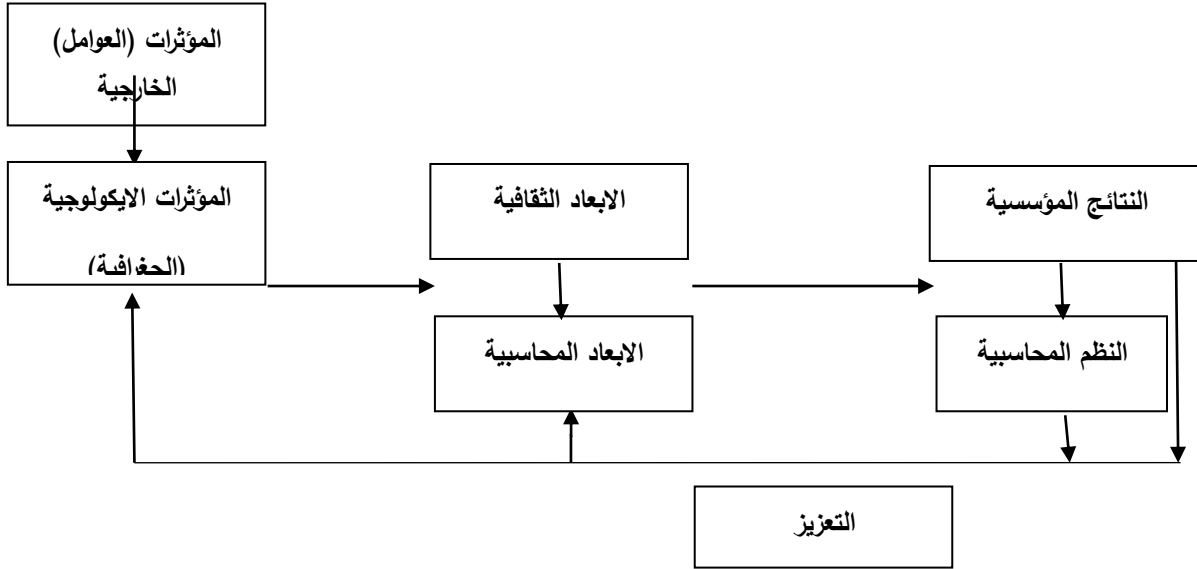
¹-Hofstede, G,Cultural Dimensions In Management And Planning, Op .cit ,p :84.

²-Hofstede, G, The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories,Op. cit,p :83-85.

ثانيا: الأبعاد المحاسبية لـ Gray وعلاقتها مع الأبعاد الثقافية لـ Hofstede

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

شكل رقم 3: نموذج Gray حول تأثير الثقافة على النظم المحاسبية.



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

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

فحسب الشكل رقم 3 تؤثر العوامل الخارجية مثل التجارة والاكتشافات التكنولوجية على العوامل الإيكولوجية مثل العوامل الديموغرافية، الجغرافية والاقتصادية وكذلك التكنولوجية التي بدورها تؤثر على القيم الثقافية (لأن الاختلاف في تلك العوامل يؤدي إلى الاختلاف في القيم الثقافية) التي تؤثر بدورها على طريقة وتركيب المجتمع (التركيب الهيكلية أو المؤسسية) مثل التعليم، السياسة وخصائص الأسرة، الدين، التشريع (طريقة وضع القوانين)... الخ في نفس الوقت تدعم وتعزز العوامل المؤسسية العوامل الخارجية والأبعاد الثقافية.¹

¹ -Salter, S.B & Niswander, Op,cit,P :6.

إن يمكن القول أن Gray بنى نموذج انطلاقا من القيم (الأبعاد) الثقافية (CV) Cultural Values (CV) Hofstede وصولا إلى النظم المحاسبية، حيث قام بتوسيع نموذج Hofstede من خلال إضافة مستويين، الأول هي القيم المحاسبية (AV) Accounting value حيث أن القيم الثقافية هي التي تحدد القيم المحاسبية (الجدول 1-2)، وكذلك في نفس الوقت تؤثر القيم المحاسبية على مميزات أو خصائص النظم المحاسبية (AS) Accounting Systems أي (CV → AV → AS) وفي نفس الوقت يفترض Gray أن النظام المحاسبي يتأثر أيضا بالنتائج المؤسسية (IC) Institutional Consequences المتمثلة في النظام القضائي، طبيعة ملكية الشركات، السوق المالي، التعليم، الدين وكذلك التنظيمات المهنية التي بدورها هي نتاج الأبعاد الثقافية أي (CV → IC → AS) ومنه يمكن القول أن النظم المحاسبية تتأثر بالعوامل الثقافية من خلال جانبين، من خلال التأثير المباشر في القيم المحاسبية ومن خلال التأثير غير المباشر للنتائج المؤسسية.

تتأسس فرضية Gray كالتالي [مادام أن Hofstede قام بتحديد بشكل دقيق كل من الأبعاد الفردية؛ فروقات السلطة؛ درجة تجنب عدم التأكد والذكورة الأبعاد للثقافة داخل المجتمعات فيمكن ربطها بالأبعاد المحاسبية، ومادام أن هذه العلاقة موجودة بينها فيمكن ربط العلاقة بين القيم المجتمعية والنظم المحاسبية وكذلك يمكن قياس درجة الترابط بينهما].¹

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

وتتمثل الأبعاد المحاسبية في أربعة عناصر هي المهنية professionalism؛ التوحيد Uniformity؛ التحفظ Conservatism؛ السرية Secrecy بحيث تتفاعل الأبعاد الأربعة السابقة مع الباقي للنتائج المؤسسية للثقافة مثل أسواق رأس المال لنحصل في الأخير على نظام محاسبي مكون من ممارسات محاسبية ومهنية تختلف من بلد إلى آخر نظرا لاختلاف حدة الأبعاد المحاسبية من بلد إلى آخر،² وعرف Gray الأبعاد المحاسبية على النحو التالي:³

- المهنية مقابل الرقابة التشريعية Professionalism versus statutory control

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

¹-Gray, S.J., Op, cit, p :6.

²-Salter, S.B & Niswander, Op, cit, P :382.

³-Gray, S.J., Op, cit, p :11-9.

- التوحيد مقابل المرونة Uniformity Versus Flexibility

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

- التحفظ مقابل التفاؤل Conservatism Versus Optimism

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

- السرية مقابل الشفافية Secrecy Versus Transparency

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

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

التالية:

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

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

المستقبل، في نفس الوقت ستكون سرية الإفصاح المحاسبي عالية لأن الأفراد يسعون دائما إلى التقليل من دائرة تداول المعلومة.

جدول رقم 1: العلاقة بين أبعاد Gray المحاسبية وأبعاد Hofstede الثقافية

القيم المحاسبية (gray) Accounting values				القيم الثقافية
السرية	التحفظ	التوحيد	المهنية	Cultura Values
Secrecy	conservatism	Uniformity	Professionalism	(Hofstede)
+	?	+	-	فروقات السلطة Power Distance
+	+	+	-	تجنب عدم التأكد Uncertainty Avoidance
-	+	-	+	الفردية Individualism
-	-	?	?	الذكورية Masculinity
بالنسب للإشارة+ تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين؛ أما الإشارة- تدل على وجود علاقة عكسية بين المتغيرين؛ أما الإشارة؟ فتدل أن العلاقة غير محددة				

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

ويستمتع الممارسين والمهنيين في المجتمعات الفردية بحرية أكبر في ممارسة الأحكام والتطبيقات المحاسبية وسيكون هناك تنظيم ذاتي (مهني) للممارسات المحاسبية، وبالتالي سيكون تنوع ومرونة في الممارسات المحاسبية وستكون هذه الأخيرة أكثر تفاوتاً في التقييم أكثر شفافية في الإفصاح.

من خلال ما سبق يمكن القول ان انعكاسات القيم المحاسبية السابقة على النظام المحاسبي لأي بلد تنحصر في ثلاثة عناصر كما قدمها Radebaugh & Gray (1993) هي الحكم أو السلطة "Authority" وهي كل ما يتعلق بمسار التنظيم والتوحيد المحاسبي، والتقييم المحاسبي والإفصاح المحاسبي كما هي مبنية في الشكل رقم 2-4 المقدم من طرف Gray، ويبين الشكل أيضا أن المهنية والتوحيد هما القيمتين الأكثر صلة بعملية التنظيم المحاسبي وعملية فرض التطبيق لها Authority & Enforcement، كما تعتبر خاصية التحفظ الأكثر صلة بعملية القياس المحاسبي وخاصية السرية هي الأنسب لعملية الإفصاح المحاسبي.¹

¹-Doupnik,T,S,Tsakumis, G,t,ACriticalReview Of Tests Of Gray's Theory Of Cultural Relevance, Journal of Accounting Literature,23,2004 ,p :12.

إن قام Gray بتصنيف النظم المحاسبية للدول باستعمال الخاصيتين الأولين من جهة والخاصيتين الأخيرتين من جهة أخرى من خلال الربط بين المناطق الثقافية لـ hofsrede

شكل رقم 4: أبعاد Gray المحاسبية وعلاقتها بالقياس والإفصاح المحاسبي النظم المحاسبية

أو	مميزات النظم المحاسبية الممارسات	القيم المحاسبية	القيم الثقافية
	مسار التنظيم والتوحيد Authority & enforcement	المهنية مقابل الرقابة التشريعية والتوحيد مقابل المرونة	القرب مقابل بعد فروق السلطة
	التقييم والقياس	التحفظ مقابل التفاؤل	ضعف مقابل كبر تجنب عدم التأكد
	الإفصاح المحاسبي	السرية مقابل الشفافية	الفردية مقابل الجماعية الذكورة مقابل الأنوثة

Sourc : Ravidoun . N & Willett, R, ON , CIT, n : 71

كما قلنا سابقا حول Gray الربط بين القيم الثقافية والقيم المحاسبية واستعمالها لتصنيف النظم المحاسبية الدولية، لكن في الحقيقة لم يقدم إثباتات أو إسقاطات واقعية لنموذجه لهذا جاءت بعده دراسات كثيرة حاولت اختبار صحة نموذجه، من خلال البحث عن وجود علاقة بين القيم الثقافية والقيم (أو قيمة واحدة فقط) المحاسبية وفي نفس الوقت تصنيفه للنظم المحاسبية الدولية مثل (Eddie, 1990, Salter and Niswander, 1995 : Gray and Vint, 1995, Sudarwan and Fongarty, 1996, Zarzeski, 1996. 1997, Jaggi and Low, 2000 , Hope, 2003 , Wingate على بعد السرية الخاصة بـ Gray ربما لأنها الأسهل للاختبار من الناحية العملية.¹

مثلا أكدت دراسة (Gray & Vint, 1995) فرضيات نموذج Gray بالنسبة لخاصية السرية، حيث وجدت أن هناك علاقة طردية بين الفردية والذكورية مع الإفصاح المحاسبي، وعلاقة عكسية بينه وبين بعدي تجنب عدم التأكد وفروقات السلطة، كذلك فإن بعدي الفردية وتجنب عدم التأكد هما الأكثر ترابط مع الإفصاح المحاسبي،

¹-Tsakumis, G, T ,The influence of cultar on accountants' application of financial reporting rules. Abacus, 43(1), 2007,p.31.

كما أشارت الدراسة إلى ضرورة الأخذ بعين الاعتبار تأثير العوامل المؤسسية على الإفصاح المحاسبي مستقبلياً.¹

وقام (2000) Jaggi&Low باختبار علاقة الإفصاح المحاسبي مع الثقافة وطبيعة النظام القانوني حيث افترض الدور الوسيط الذي تلعبه طبيعة النظام القانوني بين الثقافة والإفصاح المحاسبي، فهو يفترض أن الثقافة تلعب دوراً أكبر من قوى السوق المالي في التأثير على الإفصاح المحاسبي داخل الدول ذات النظام المدني، بينما تلعب قوى السوق دوراً أقوى من الثقافة في الدول ذات القانون العرفي. وأكدت الدراسة تلك الفرضية، حيث وجدت علاقة طردية بين الإفصاح المحاسبي وأبعاد الفردية وفروق السلطة وتجنب عدم التأكد، وعلاقة عكسية مع الذكورة داخل الدول ذات نظام القانون المدني. وأضاف الباحثين أنه لا توجد علاقة بين الأبعاد الأربعة للثقافة والإفصاح المحاسبي إذا أخذنا بالحسبان العامل القانوني.² لكن قدم (2003) Hope رأياً مخالفاً حيث يقول " إنه لمن المبكر جداً استبعاد الثقافة من العوامل المحددة لدرجة الإفصاح المحاسبي للشركات".³

كما حللت الدراسة (2005) Han et al دور الثقافة السائدة على سلوك إدارة الأرباح من طرف المسيرين للفترة بين 1992-2003 في اثنتان وثلاثون بلداً، وأكدت وجود علاقة طردية بين سلوك إدارة الأرباح والفردية وبالأخص في البلدان التي تتميز بحماية قانونية كبيرة للمستثمرين كما بينت وجود علاقة عكسية بين سلوك إدارة الأرباح وتجنب عدم التأكد، لكن تلك العلاقة تصبح طردية في البلدان التي تتميز بحماية أكبر للمستثمرين. وهو ما يعني أن درجة حماية المستثمرين تقلل من سلوك إدارة الأرباح مهما كانت البيئة الثقافية، بمعنى أن عوامل درجة حماية المستثمرين والفردية وتجنب عدم التأكد تؤثر بالإيجاب على سلوك إدارة الأرباح حتى ومع تطبيق معايير محاسبية ذات جودة عالية.⁴

مما سبق يمكن القول أن كيفية تقبل وفهم وتطبيق القواعد المحاسبية من طرف المحاسبين (وبالأخص تلك التي تتطلب الحكم أو الاجتهاد الشخصي) ستختلف من بيئة ثقافية إلى أخرى نظراً لاختلاف القيم الثقافية الموجودة بينها (2007) Tsakumis⁵. ويدعم هذا الكلام Hefstede حيث يقول " كلما كان العمل أو الوظيفة تتطلب الحكم الشخصي كلما تحكمت فيه القيم الثقافية المختلفة ومن الطبيعي نجد أن أهم القيم المحاسبية التي

¹-Gray,S,J,& Vint, H, The impact of Culture on Accounting Disclosures : Some International

²-B. Jaggi, P.Y.Low,Impact of Culture, Market Forces, and Lrgal, System on Financial Disclosures, The International Journal of Accounting,35(4),pp.495-519

³-Hope,O .K, Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin, Journal of International Financial Management, 14,2003, p :223

⁴-Han et al, A cross-country study on the effects of national culture on earnings management, Journal of International Business Studies, 2010,41, p :123-141.

⁵-Tsakumis,The influence of culture on accountants'application of financial reporting rules, Abacus, 43(1), 2007, PP :78 .

تؤثر بشكل كبير على الحكم الشخصي هما التحفظ السرية وهما بالأساس اللتان تحكمان كل من القياس والإفصاح المحاسبي على التوالي¹ (Baydoun&Willett 1995).

Religion الدين -

يعتبر الدين أحد أهم العناصر المساهمة في تطور المحاسبة بين العصور لأنه يمس معتقدات الأفراد والقيم كذلك فهو يوجه سلوكياتهم وحتى تعاملاتهم الاقتصادية. حيث يمكن القول أن الدين هو الموجه للحياة الاقتصادية للمجتمعات، فمثلا في المجتمعات الإسلامية نجد أن الدين الإسلامي يوجه ويحدد جميع نواحي الحياة بما فيها الحياة الاقتصادية مثل تحريمه للربا وفرضه للزكاة وكذلك تحريمه للاحتكار... الخ، هذا سيحجم تطور السوق المالي وبالتالي تقليص الدور المعلوماتي للمحاسبة وتطورها.² كذلك يجد المتتبع لتطور المحاسبة عبر التاريخ أنها كانت تلبى احتياجات ذلك المجتمع في كل حقبة، وبما أن كل حضارة تستفيد من إرث الحضارات السابقة لها وتقوم بتطوير تلك العلوم لتلبي احتياجاتها، وبما أن كل حضارة كانت لديها مجموعة من الأطر كانت توجهها ويعتبر الدين أحد تلك العناصر إذن بشكل غير مباشر فإن الدين يلعب دورا مهما في تحديد وتطوير المحاسبة.

كذلك لأن الدين يتحكم في المعتقدات والقيم السائدة في مجتمع ما، فهو يحدد ما يجب على الأفراد اتجاهاً خالقها وما يجب عليها اتجاهاً المخلوقين، إذن فالدين يتدخل مباشرة في تحديد الثقافة السائدة في مجتمع معين أو بالأحرى القيم الثقافية التي ذكرناها سابقا وبالتالي القيم محاسبية³، وبما أن هناك العديد من الشرائع عبر العالم فسيؤدي ذلك إلى وجود قيم ثقافية وقيم محاسبية مختلفة وفي الأخير أنظمة محاسبية مختلفة. في نفس الوقت يلعب الدين دورا مهما في تحديد أطر المسؤولية الاجتماعية، فمثلا نجد أن الدين الإسلامي الذي يقدم للمسلمين قواعد لأخلاقيات التجارة، ومن منطلق أن كل مسلم هو مسؤول ومحاسب عن كل أفعاله بما فيها المدير والملاك وكذلك المحاسبين والمراجعين، فهذا سيجعلهم أكثر حرصا وأكثر مسؤولية عن الأمانة المقدمة إليهم وبالتالي سيبدلون قصار جهدهم في سبيل تحقيق النفع للمؤسسة وكذلك المجتمع.⁴

ثالثا: درجة تطور التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة.

تظهر العديد من الدراسات أن درجة تطور التعليم كأحد العوامل المؤثرة على الممارسات المحاسبية، وبالتالي أحد أسباب الاختلافات المحاسبية بين الدول وذلك لعدة أوجه. أولا لأن هناك علاقة بين درجة تطور التعليم ودرجة تطور مهنة المحاسبة الموجودة في بلد ما، ففي البلدان متطورة التعليم تكون مخرجات التعليم

¹-Baydoun, N,&Willett, R, Cultural, relevance of western accounting Systems to developing countries, Abacus, 31,(1), 1995, pp :78.

²-Archambault, J.J. &Archambault, M.E., Op.cit, p :6.

³-Hamid S., et al., Religion : A Confounding Cultural Element in the International Harmonization of Accounting ?, Abacus, 29(2), 1993 , p :131 .

⁴- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص:180.

المحاسبية التي تتمثل في المهنيين المحاسبين وكذلك مستخدمي المعلومات المحاسبية ذات كفاءة عالية، هذا سينتج عنه وعي إيجابي وطلب متزايد عن معلومات محاسبية ذات جودة عالية¹، وهو ما سيرفع التحدي أمام هيئات التوحيد المحاسبية في تلك البلدان من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات جودة عالية، ومن جهة أخرى سيخلق ضغوط على معدي المعلومات المحاسبية والمالية لإنتاجها بجودة عالية². كذلك هناك علاقة بين التعليم المحاسبى للدول النامية مع نظيره في الدول المتقدمة حيث تكون في أغلب الأحيان تابعة للدول المستعمرة لها، وهذا ما يخلق علاقة وطيدة بين المهنة والتطبيقات المحاسبية بين تلك الدول، فمثلا توصلت دراسة (Wijewardena&Yapa,1998) إلى أنه بالرغم من مرور زمن طويل لاستقلال بلد سنغافورة وسيريلانكا إلى أن التعليم المحاسبى فيهما بقي تابعا لنمط التعليم للبلد المستعمر لهما (إنجلترا).³

كما يعتبر التعليم المتطور أحد العوامل المساعدة أو المسهلة لمسار التوافق المحاسبى الدولي، حيث يساعد أولا في فهم وترجمة المعايير المحاسبية الدولية بشكل جيد (لأنه بالضرورة تكون مخرجات التعليم المتطور مهنيين وممارسين وكذا محللين ذوي درجة عالية من الكفاءة)، وبالتالي نقل التكنولوجيا المحاسبية بشكل جيد. في نفس الوقت سينتج عن التعليم الجيد بحوث محاسبية ذات جودة عالية تساعد على فهم حيثيات المحيط المحاسبى لتلك الدول، كما أن الترابط الموجود بين اللغة والثقافة سيحدد طريقة إدراك أفراد مجتمع ما للمفردات والمفاهيم المحاسبية الأجنبية، فكلما كانت الثقافات واللغات متقاربة فإن ذلك يؤدي بالضرورة إلى القابلية والفهم الجيد لها، ومنه نجاح وسهولة نقل تلك التكنولوجيا المحاسبية ويتجسد هذا المفهوم في الدول المستعمرة من طرف الدول الأنجلوساكسونية التي تكون اللغة الإنجليزية هي اللغة الرسمية الأولى أو الثانية في تلك البلدان، وقد وجدت سهولة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تعد باللغة الإنجليزية.⁴

- العوامل الاقتصادية.

- درجة تطور ونوع النظام الاقتصادي السائد.

تؤثر درجة التطور الاقتصادي ونوع النظام الاقتصادي (الاقتصاد الموجه أو الاقتصاد الرأسمالي) المتبني في دولة ما تأثيرا مباشرا على الممارسات المحاسبية الموجودة في تلك الدولة. فدرجة التطور الاقتصادي تؤثر باطراد مع تطور الأنظمة والممارسات المحاسبية، ففي الاقتصاديات ذات النمو الاقتصادي الكبير يجب أن تؤدي المحاسبة دورها في المجتمع كأداة للقياس والافصاح لمواكبة التطورات والتعقد الذي يحصل في الأنشطة

¹-Cooke, T, Wallace, O, Op.cit,p :84.

²-Belkaoui, A, Economicpolitical and civil indicators and reportingdisclosureadequacy-empirical investigation, Journal of Accounting and Public Policy, 2,1983,p :208.

³-Wijewardena, H.&Yapa, S., Colonialism and Accounting Education in Developing Countries : the Experiences of Singapore and Sri Lanka, The International Journal of Accounting,3(2), 1998, pp :26-281.

⁴- Evans, L, Language, Translation and the Problem of International Accounting Communication, Accounting, Auditing&Accountabiliy Journal, 17(2),2004 , p :2.

الاقتصادية من خلال إيجاد نظم ومعايير محاسبية متطورة.¹ ويغلب على الاقتصاديات الإنتاجية مثل تقييم الثبنيات المادية أصبح أقل اهتماما وفي نفس الوقت ينصب الاهتمام على تقييم الأصول المعنوية والموارد البشرية.²

كما نجد أن في الاقتصاديات المتطورة يكون اقتصادها مرتفع التكنولوجيا وتتعدد فيه النشاطات والشركات الاقتصادية، وبالتالي فإن المحاسبة يجب أن تتطور لتلبي المتطلبات الجديدة لمتخذي القرار التي تتطور بتطور النشاطات الاقتصادية (يزداد مشكل الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرار).³ أما في الاقتصاديات الأقل تطورا فنجد أن الأنشطة الاقتصادية تكون أقل تعقيدا وتطورا مما هي عليه المتطورة، وبالتالي فهي لا تحتاج إلى محاسبة معقدة لتلبية احتياجات مستعملي القوائم المحاسبية. على سبيل المثال نجد أن براءات الاختراع وحقوق الملكية الصناعية والتجارية تكون ذات أهمية كبيرة في البلدان المتطورة، ما يوجب على المحاسبة لتتطور من أجل حمايتها وهو ما لا نجده في البلدان المتخلفة لأن حقوق الملكية الصناعية لا تتمتع بالأهمية كبيرة في البلدان المتطورة، ما يوجب على المحاسبة لتتطور من أجل حمايتها وهو ما لا نجده في البلدان المتخلفة لأن حقوق الملكية الصناعية لا تتمتع بالأهمية التي تحظى بها في البلدان المتطورة.⁴

يحدد نوع النظام الاقتصادي المطبق بدولة دور وأهداف المحاسبة وبالتالي الممارسات المحاسبية الموجودة فيه، لأن الشيء المحدد لهدف ودور المحاسبة هو كيفية تنظيم الاقتصاد من طرف الدولة وبالتالي ما طبيعة الدور الذي تلعبه المحاسبة، ففي الاقتصاديات الموجهة يكون كل شيء مراقب من طرف الدولة ومحدد مركزيا (الأسعار، العرض والطلب...إلخ)، في هذه الحالة يكون للمحاسبة دورين أساسيين هما المساعدة في عملية التخطيط المركزي والمساعدة في مراقبة الاقتصاد، ولا يكون هدفها المساعدة على تحقيق الربح وهو عكس ما تكون عليه في الاقتصاد الرأسمالي الذي تلعب فيه الدولة دور المنظم دون التدخل في الحياة الاقتصادية، حيث تحدد الأسعار عن طريق العرض والطلب في السوق، وهو ما يخلق جوا من المنافسة ويجعل دور المحاسبة يكمن في تحديد الأرباح والمساعدة في اتخاذ القرارات من طرف أعوان الاقتصاديين.⁵ ولكن يعتبر الكثير من الكتاب أن الاقتصاد الرأسمالي هو الأنسب لتطور المحاسبة لأن دور المؤسسة فيه لا يجب أن يقتصر فقط على إنتاج السلع والخدمات، بل يجب أن يتعدى إنتاج معلومة محاسبية ومالية تلبي احتياجات مستعمليها، وهو سيخلق الكثير من الضغوط على المحاسبة لتلبيتها مما يجعلها في تطور مستمر.⁶

¹-Zeghal,D,Mheddhi, K, An analysis of the factors affecting The adoption of IAS by developing countries, the International Journal of Accounting, 41, 2006, pp :376-377.

²-Choi, F,D.S., Meek, G.K, International accounting.

³-Choi,F,D,S, Meek , G.K.International Financial Reporting, prentice hall,3rd ed, UK,2005,p :148 .

⁴- أمين السيد أحمد، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص249.

⁵-Roberts, C,et al, Op.Cit,pp :146-147.

⁶-Belkaoui,A , 1983,Op,cit,p :210.

- نمط تمويل الشركات السائد.

يعتبر نمط تمويل الشركات أحد أهم المحددات والمؤثرات الأساسية على الأنظمة المحاسبية للدول، ونجد في الغالب تمويل الشركات يكون عن طريق القروض أو عن طريق إصدار الأسهم، حيث يلعب كلا النوعين دورا مهما في تحديد طرق القياس والاعتراف المحاسبي وكذلك طرق ومواصلات الإفصاح.¹ على سبيل المثال تلعب البنوك والعائلات الثرية أو الدولة في فرنسا وألمانيا وإيطاليا واليابان دورا كبيرا في تمويل المؤسسات الموجودة في تلك الاقتصاديات، بينما تلعب الأسواق المالية دورا ثانويا في عملية التمويل مما سيطغى على الممارسات المحاسبية صفة التحفظ في عملية التقييم، كالمبالغة في تخصيص الاهتلاكات والمؤونات بهدف تخفيض النتيجة والحفاظ على مصالح المقرضين الذين يستطيعون الوصول والحصول على جميع المعلومات الخاصة بالمؤسسة. وبالتالي فإن الطلب على الإفصاح في هذا النوع يكون أقل، وكذلك نفس الشيء بالنسبة للمراجع الذي يكون معين في اغلب الأحيان من طرف مجموعة قليلة من المساهمين الذين يملكون الأغلبية من رأس المال، وبالتالي فدوره يكون رقابي بشكل أكثر على المسيرين². كذلك تكون الأسواق المالية ضعيفة ولا يتمتع المستثمرين داخلها بحماية كبيرة.³

في المقابل وفي الدول التي تسود الأسواق المالية كنمط للتمويل مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا يجب أن تساعد الممارسات المحاسبية المستثمرين في تقييم المؤسسة وكذلك التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، وهو ما يجعل المحاسبة أقل تحفظا وتنتج في تقييمها إلى المستقبل⁴، كذلك فإن مستخدمي المعلومات المحاسبية لا يستطيعون الحصول على المعلومات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسات إلا عن طريق القنوات الرسمية " الإفصاح الرسمي" وهو ما سيولد ضغطا كبيرا على الشركات لكي تقوم بالإفصاح عن وضعيتها لكي تلبي احتياجات المستثمرين الحاليين الذين لهم الحق في معرفة كيفية تسيير استثماراتهم، وكذلك المستثمرين المستقبليين الذين يريدون معرفة أكبر قدر ممكن عن الشركة التي يريدون الاستثمار فيها. وهو ما يفسر وجود حماية كبيرة لحقوق المستثمرين داخل تلك الدول من طرف هيئات مراقبة الأسواق المالية. من جهة أخرى تمارس هيئات رقابة الأسواق المالية ضغطا كبيرا على هيئات التوحيد المحاسبي داخل الدولة لكي تفرض عليها الممارسات المحاسبية التي تخدم أو ترعى مصالح المستثمرين، وخير دليل على ذلك دور لجنة مراقبة البورصة الأمريكية في مسار التوحيد المحاسبي للولايات المتحدة الأمريكية.

من جهة أخرى أثبتت العديد من الدراسات أن الدول التي يكون فيها نمط التمويل الشركات بالأسواق المالية هو السائد تكون أكثر احتمالا لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، حيث تؤكد دراسة

¹ - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص139.

² - Nobes, C, Parker, P, Compartive interanational accounting, 10thed, Prentice Hall imprint, England, 2008, p: 31 .

³ - Porta, R. La. et al, legal determinats of external Finance, Journal of Finance, 52(3), 1997, p: 1131

⁴ - Roberts, C, et al, Op. Cit, pp :156.

Zeghal&Mhedhbi وجود عدة عوامل تتحكم في نجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية داخل الدول النامية وتلعب درجة تطور السوق المالي دورا إيجابيا في العملية.¹ وهي نفس الفكرة التي أكدت دراسة Adhikari&Tondkar(1992) حيث بينت أن الدول ذات الأسواق المالية الكبيرة تقوم بالإفصاح عن معلومات أكثر من تلك الموجودة في الدول ذات الأسواق المالية الصغيرة،² وأضاف إلى ذلك (Salter(1998) أن بعد درجة تجنب عدم التأكد يعتبر من بين أسباب التي تعيق تطور الأسواق المالية وبالتالي تطور الإفصاح المحاسبي نظرا لأن الكلب على هذا الأخير هو تابع لتطور السوق المالي.³

- حجم الأنشطة الاقتصادية الدولية.

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

كذلك فإن لحجم وعدد الشركات المتعددة الجنسيات في دول معينة تأثيرا مباشرا على الممارسات المحاسبية فيها، لأن النشاطات والعمليات تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات تختلف عن الشركات المحلية، فعلى سبيل المثال عمليات تجميع القوائم المالية " Consolidated Information " التي تتطلب قواعد محاسبية خاصة كذلك معالجة أرباح وخسائر أسعار الصرف والتحويل، كما أن الشركات متعددة الجنسيات تلعب دورا مهما في نشر الممارسات المحاسبية الخاصة ببلادها الأصلية عن طريق الضغط على هيئات التوحيد المحلية.

- مستوى التضخم:

يعتبر التضخم أحد العوامل الاقتصادية المؤثرة على الممارسات المحاسبية وهو بمثابة العوامل المحفزة للتغير حسب نموذج Doupnik&salter المذكور سابقا، حيث كلما كان معدل التضخم السائد مرتفع كلما ازدادت معه مشاكل التقييم بالتكلفة التاريخية.⁴ ويعرف التضخم على أنه الارتفاع المستمر والملحوظ في

¹-Zeghat,D, Mhedhbi, K, Op.cit,p :384.

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

³-Salter, S,B, Corporate Financial disclosure in emerging markrts : does economic development matter ? International journal of Accounting,1998, 33(2),228 .

⁴-Roberts ,C,etal,Op. cit, p :149.

المستوى العام للأسعار، مما يجعل تقييم الأصول حسب مبدأ التكلفة التاريخية غير صالحا لكي تعكس القوائم المالية الواقع الحقيقي للشركات، وهو ما يستوجب القيام بتعديلات على الممارسات المحاسبية من أجل معالجة الآثار الناجمة عن التضخم كاعتماد مبدأ القيم الجارية في عملية التقييم.¹

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

- الروابط والعلاقات الاقتصادية:

تعتبر الروابط والعلاقات الاقتصادية مع الدول الأخرى من العوامل التي تؤثر على الممارسات والنظم المحاسبية للدول، ويعتبر الاستعمار عاملا مهما في ذلك لأن الدول المستعمرة بعد خروجها من إبقاء نفوذها وتحكمها في البلدان المستعمرة بجميع الوسائل. كذلك فإن الدول المستعمرة بعد خروجها من الاستعمار تلجأ إلى تطبيق النظام المحاسبي الخاص بالدول التي المستعمرة لها لأنها تكون منهكة من طرف الاستعمار، ولأنها لا تملك الإمكانيات والوقت لإنشاء نظم خاصة بها تلاءم بيئتها³، ومثال ذلك الجزائر عند استقلالها سنة 1992 عن فرنسا قامت بتبني النظام المحاسبي العام الفرنسي (PCG) plan comptable Général Français

ومن جهة ثانية تلعب التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية كعامل آخر مؤثر على المستوى الإقليمي والدولي ويعتبر الاتحاد الأوروبي مثلا عن ذلك، حيث كان له تأثيرا على الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء بهدف خلق تكامل اقتصادي فيها، ولتسهيل هذا التكامل ظهرت الحاجة لخلق ما يسمى بالتوافق المحاسبي عن طريق محاولة تقريب الاختلافات المحاسبية ما بين الدول الأعضاء من خلال وضع إطار يحصر تلك الاختلافات.⁴

¹-أمين السيد أحمد، مرجع سابق، ص:250.

²-محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص:159.

³-Chamisa, F.E, The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe, The International Journal of Accounting, 35(2), 2000, p :277.

⁴-Colasse,B, harmonisation comptable internationale,Op,Cit,p :758.

- العوامل السياسية والقانونية:

- العوامل السياسية:

تؤثر نوعية النظام السياسي السائد على المحاسبة بطريقة غير مباشرة، فالفلسفة التي يحملها في طياته نوعية النظام السياسي تؤثر بشكل كبير على نمط الحياة العامة لأفراده وعلى الحياة الاقتصادية بشكل خاص كنوعية النظام الاقتصادي السائد والنظام المحاسبي. حيث أن نوع النظام السياسي يؤثر على الحريات الفردية، مثلاً إذا كان النظام دكتاتورياً هذا يؤدي إلى عدم وجود حرية في اختيار الشعب للحكومة وبالتالي لا تكون هناك حرية ومشاركة في اتخاذ القرار، وهذا لا يساعد على تطوير مهنة المحاسبة بشكل يبرز فيه مبدأ الإفصاح الكامل والعدل حيث يقول Belkaoui " إن درجة الحرية السياسية تتأثر بثلاثة عوامل أساسية هي درجة حرية الحقوق الساسية، الحرية الفردية ونوع نظام السياسي، وأن القمع السياسي في أي دولة ينتج عنه خسارة وفقدان للحرية السياسية وكذلك الحرية الفردية مع وجود أنواع معينة من النظم السياسية التي يمكن أن تعيق تطور المحاسبة"¹.

ويؤثر الاستقرار السياسي على الاستقرار الاقتصادي الذي يعتبر ضرورياً من خلال التطور والتحسين المستمر للمحاسبة، فهو يؤثر على كمية الاستثمارات الأجنبية المباشرة التي تلعب دوراً مهماً في دفع عجلة التطور الاقتصادي. وقد قام مكتب Ernst & Young الذي يعتبر من مكاتب المراجعة الدولية بدراسة استقصائية لـ 1000 شركة من الشركات العالمية التي تعاني من عدم استقرار سياسي الذي ينعكس بدوره على وضع الاستثمار في ذلك البلد، وقد ذكر 53 % من المستجوبين أن عدم وجود استقرار سياسي يعتبر عائقاً رئيسياً للاستثمار.²

تمثل العوائق البيروقراطية العامل الثالث من العوامل السياسية، حيث تؤدي الإجراءات البيروقراطية إلى بطاً وتأخذ اتخاذ القرارات وبالتالي لا تكون في أوانها مما يؤثر في عملية التطور الاقتصادي وتطور المحاسبة.³ كما يساهم النظام السياسي الفاسد في تدهور الاقتصاد للبلد، حيث أن وضع السياسة واتخاذ القرار عن طريق القائمين بالسلطة يؤدي إلى تخصيص غير كفاء للموارد الاقتصادية بسبب تغليب المصلحة الخصية على مصلحة البلد من طرف الطبقة الحاكمة والمحابة في توزيع المناصب على عامل الكفاءة.⁴ كما يلعب التدخل

¹-Belkaoui, A, Econmic, political and civil indicators and reporting and disclosure adequcy : Empirical investigation, Journal of Accounting and Public Policy,2,1983, p :209.

²- امين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص:252.

³-Zehri, F.et al, Adoption determinant of the International Accounting Standards IAS/IFRS by The developing countries, Journal of Economics, finance and Administrative Science, 18,2013, p :59.

⁴-Deese, D.A, Whypolitical and civil Freedom are Fundamental to economic Freedom, reform, and restructuring. Journal of PrivateEnterpris, 14(1), 1998, Fall , p :65.

السياسي في الحياة الاقتصادية وبالأخص في البلدان النامية كأحد أكبر العوائق التي تقف أمام نجاح التوافق المحاسبي الدولي.¹

- العوامل القانونية:

تحدد الأنظمة القانونية الكيفية التي يتعايش بها أفراد مجتمع ما مع هيئات الدولة (مؤسسات الدولة) فيما بينهم، وعلى هذا الأساس فنوعية النظام القانوني في بلد ما سيؤثر بالطبع على طريقة إصدار القوانين المحاسبية (طرق التوحيد المحاسبي) وهو ما يؤثر على نوعية الممارسات المحاسبية السائدة.² فحسب دراسة *Porta et al* (1998) توجد في العالم عائلتين للأنظمة القانونية هما الأنظمة القانونية المكتوبة أو المدنية "code ar civil law" والأنظمة القانونية العرفية "common or case law".

فالعائلة الأولى أي "Civil Or Romano –Germanic" التي أصبحت تسمى القارية "Continental" تتحدر جذورها إلى القانون الروماني، وتكون القوانين فيها مكتوبة وتغطي جميع نواحي الحياة العملية كما تكون تفصيلية ولا تعطي مجالاً كبيراً للاجتهاد الشخصي، وبالتالي فمن الطبيعي أن تصبح المبادئ والقواعد المحاسبية جزءاً من القوانين العامة للدولة ولا يجوز تجاهلها، وتكون القواعد المحاسبية داخلة في العديد من القوانين مثل القانون التجاري وقانون الضرائب. وتوجد هناك ثلاثة تقسيمات فرعية لهذا النوع هي القانون الفرنسي الذي يعود أصله إلى عهد نابليون سنة 1807 والذي انتشر إلى بلجيكا، هولندا، إيطاليا، غرب ألمانيا وأجزاء من بولندا، وانتقل خلال الحقبة الاستعمارية إلى جميع مستعمرات فرنسا في إفريقيا وآسيا، كما توسع أوروبا إلى الكسمبورج، إسبانيا والبرتغال اللتين بدورهما نشرتا هذا النوع داخل مستعمراتها في أمريكا اللاتينية. أما القانون الألماني الذي كتب سنة 1897 بعد توحيد ألمانيا من طرف بسمارك فانتشر في سويسرا، يوغسلافيا، المجر، اليونان، سويسرا، اليابان، كوريا وتشيكوسلوفاكيا، أما القسم الثالث فهو القانون الإسكندنافي الذي ينتشر في البلدان الإسكندنافية.³

يعتبر القانون العرفي "Common Law" العائلة الثانية من القوانين ويعود أصله إلى القانون البريطاني، وتحدد القانونين الخطوط العريضة التي يجب على الأفراد أن يتبعوها ويترك لهم مجال الاجتهاد في الأحكام التفصيلية أي أن القوانين لا تعالج جميع النواحي الحياة حالة بحالة على عكس النظام الأول، كما يعتبر التراكم كمصدر للقوانين في هذا النوع (تجميع اجتهادات القضاة عند معالجتهم القضايا) على عكس النوع الأول الذي يكون مصدره الدراسات المنهجية. انتشر هذا النوع في المستعمرات البريطانية على غرار الولايات المتحدة

¹–Nurunnabi, M, Doesaccountingregulationmatter?: An experience of international financialreporting standards implementation in an emerging country, Research in Accounting, 26, 2014, p :236.

²–Doupink, T.S.& Salter, S.B, op. cit , 1995, p : 195.

³–Porta et al, Law and Finance, Journal, of Politica Economy,106, 1998, pp :1118–1119.

الأمريكية، كندا، أستراليا والهند،¹ وتكون الممارسات المحاسبية عامة وتوجيهية ويترك لممارسي المحاسبة حرية التصرف مع الحالات، مع مراعاة الخطوط العريضة المحددة مسبقا من خلال المعايير والقواعد المحاسبية الموضوعة من طرف المنظمات المهنية الخاصة والمستقلة، هها يخلق نوع من المرونة والابتكار في تلك الممارسات.²

بالربط بين التقسيم السابق للنظم القانونية والنظم المحاسبية نجد أن الأول يؤثر في الثاني من عدة أوجه، فيحدد النظام القانوني الإطار العام الذي تدير عليه الشركات (القانون التجاري) وكذلك مسار التوحيد المحاسبي (وضع المعايير والقوانين المحاسبية) داخل البلدان، كذلك يحدد العاملين السابقين بالإضافة إلى القوانين الضريبية (النظم القانونين المدني) الشروط العامة للإفصاح والتقييم المحاسبي للشركات. حسب دراسة (Porta et al (1998) تعتبر الدول ذات القانون العرفي الأكثر حماية لحقوق المستثمرين، يليها في الوسط القانوني الألماني والاسكندنافي بينما يأتي في الأخير القانون الفرنسي، كذلك نفس الشيء بالنسبة لدرجة حماية المقترضين، أضافت الدراسة أن هناك علاقة عكسية بين درجة الحماية كبيرة في البلدان التي تكون ملكية شركاتها موزعة بين عدد كبير من المساهمين نظرا للضغوط الممارسة من قبلهم على الهيئات الرقابية للأسواق المالية. من جهة أخرى فوجود درجة حماية كبير للمساهمين في بلد معين يضمن لهم عوائد عن أموالهم المستثمرة مما يشجع صغار المساهمين للدخول في الأسواق المالية، وبالتالي توسيع ملكية المؤسسات بين المساهمين وتطور الأسواق المالية.³

- النظام الضريبي:

يعتبر النظام الضريبي أحد أوجه تأثير النظام القانوني على المحاسبة، ويبرز ذلك جاليا في درجة الترابط بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية بمعنى آخر هل أن القواعد المحاسبية التي تطبقها الشركات في حساب النتيجة هي نفسها القواعد المطبقة لحساب النتيجة الضريبية، وكذلك ما هو الطرف الأكثر تأثيرا القواعد المحاسبية أم القواعد الضريبية، وبما أن درجة الترابط تختلف من بلد إلى آخر فان ذلك سيؤدي بالضرورة إلى اختلاف النظم المحاسبية مثلا، حسب دراسة (Lamb et al 1998) التي أجريت على فرنسا وألمانيا وبريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية ودرست درجة الترابط بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من حيث الجهة الأكثر تأثيرا حيث توصلت إلى وجود ترابط كبير بينهما وأن القواعد الضريبية هي المؤثرة في كل من فرنسا وألمانيا، لكن وجدت عدم ترابط بينهما في كل من بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية.⁴

¹-Ibid,p :1119 .

²-Choi, F.D.S,G.K.Meek, International accounting, Pearson Prentice Hall, 6 Th ed. U S A, 2008, pp : 36-37.

³-Porta et al, Op.cit, p :1152.

⁴ Lamb,m.,nobses,c.,roberts,a.,internaitional variations in the connection between tax and financcial reporting, accounting and business research, 28(3) 1998, p, 186-187.

رابعاً: مهنة المحاسبة ودرجة تطور التعليم المحاسبي:

تتأثر الممارسات المحاسبية بحجم وعمر مهنة المحاسبة وكذلك قوة المنظمات المهنية فيها وهي بدورها تؤثر على عملية التنظيم المحاسبي¹، هذا بالإضافة إلى تأثير وتدخّل النظام القانوني في عملية التنظيم المحاسبي داخل الدول ذات النظام القانون العرفي حيث تلعب المنظمات المهنية دوراً أساسياً في توجيه الممارسات المحاسبية كما تتمتع مهنة المراجعة بالاستقلالية التامة ولا يكون تدخّل تأثير الدولة في عملها، أما في الدول التي يسود فيها نظام القانون المدني فتكون عملية التوحيد موكلة لهيئة تابعة للدولة، وبالتالي فدرجة تدخّل وتأثير المنظمات المهنية في عملية التوحيد تكون ضعيفة.

في نفس الوقت تلعب مهنة المحاسبة دوراً مهماً في النمو الاقتصادي، فحسب عبد المحمدي و توكر 2002 تكون الدول الأكثر نمواً هي الأكثر تطوراً في مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي، وتكون عملية التنظيم المحاسبي مشتركة بين الدولة والمنظمات المهنية، وترجع نفس الدراسة سبب ذلك إشراك المراجعين والمحاسبين في عملية التوحيد المحاسبي لأنهم يعتبرون كأطراف فعالة، ولأنهم يساهمون في إعطاء الطول والاقتراحات للمشاكل المتعلقة بالمحاسبة، كما أن المشاركة في عملية التنظيم المحاسبي ستتمى الشعور بالانتماء لديهم هذا ما يخلق حافزاً أمام التطبيق الجيد للنظم والقوانين المحاسبية وبالتالي التحسين من جودة المعلومة المحاسبية، وهو ما سيحسن قدرة المؤسسة على المنافسة الداخلية والخارجية الذي سينتج في الأخير نمواً اقتصادياً.²

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية والبيئة المحاسبية للدول النامية.

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

المطلب الأول: تصنيف Nobes والدول النامية في ضل المعايير المحاسبية الدولية

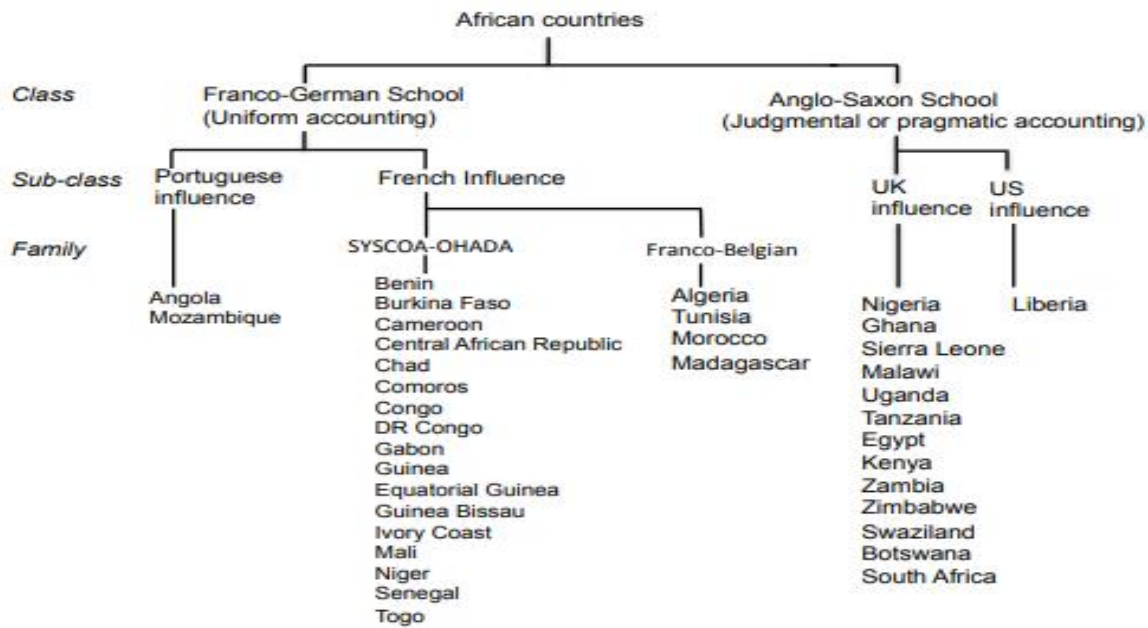
تعتبر دراسة Elad 2014 من الدراسات القلائل التي قامت باختبار صلاحية تصنيف Nobes لأنظمة الدول الإفريقية في ضل انتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وقد أكدت إمكانية تطبيقه على تلك الدول كذلك بينت الدراسة أن أغلب الدول التي تتبع الثقافة المحاسبية الأنجلوساكسونية هي الأكثر اتجاهاً نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية، بينما الدول التي تتبع الثقافة المحاسبية القارية هي الأقل احتمالاً.

¹ Roperts, c. et al, op. cit, p,159.

² Abdolmohammadi, m.j., tucker, r.r., the influence of accounting and auditing on a country's economic development, review of accounting and finance, 1(3), 2002, pp, 48-49.

واعتمدت الدراسة على قاعدة البيانات المقدمة من طرف pricewaterhouser coopers لسنة 2011 الخاصة بـ30 دولة افريقية، من اجل تصنيف الأنظمة المحاسبية لها باستعمال طريقة التصنيف الهرمي واستعملت الدراسة نفس طريقة تقسيم Nobes إضافة أنها استعملت مصدر التأثير أو الثقافة المهيمنة كعامل أساسي للتقسيم لأن الدول الإفريقية بقيت تابعة بشكل كبير حتى بعد استقلالها الى الدول المهيمنة ثقافيا في الكثير من جوانب الحياة الاقتصادية بما فيها الجانب المحاسبي حتى وبعد تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية ونلاحظ من خلال الشكل أن هناك قسمان رئيسيان هما المدرستان الأنجلوساكسونية والمدرسة الفرانكو ألمانية وكلاهما ينقسم إلى أقسام فرعية وكل قسم فرعي يتفرع عنه عائلات.

الشكل رقم 5: تصنيف Nobes والدول النامية في ضل المعايير المحاسبية الدولية



Source: elad, c., the development of accounting in the franc zone countries in africa, the international journal of accounting, 2014, p,26.

المطلب الثاني: الدول النامية وعوامل بيئتها المحاسبية

نجد أغلب الأنظمة المحاسبية للدول النامية تكون مستوحاة اما من أنظمة الدول المتقدمة التي استعمرتها أو القريبة منها جغرافيا مثلا حسب دراسات zehri & zehal 2006; elad 2014; chouaibi 2013 يعتبر النظام المحاسبي الفرنسي في الدول الفرانكفونية والنظام المحاسبي البريطاني بالنسبة للدول الكومنوليث مصدر اغلب أنظمتها المحاسبية بل هناك من ذهب الى ابعد من ذلك فمثلا يقول perera & baydoun 2007 أن النظام القانوني والنظام المحاسبي في أغلب الدول النامية مستورد من دولة متقدمة واحدة وبطبيعة الحال الدولة التي لها روابط استعمارية في السابق.¹

¹ Perera, h., baydoun, n., convergence with international financial reporting standards: the case of indonesia, advance in international accounting, 20, p201-224.

إضافة إلى ما سبق تعتبر العوامل القانونية والسياسية مؤثر أساسي للمحاسبة في البلدان النامية فالنظام السياسي الاستبدادي السائد في اغلب تلك الدول، ووهم ما ينتج عنه تفشي الرشوة والمحسوبية والتضييق على الحريات الفردية للمجتمع كل ذلك سيؤثر بالسلب على تطور المحاسبة في الدول النامية و بالأخص عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية التي يغلب عليها الطابع السياسي وليس الاقتصادي في تلك الأنظمة.¹

المبحث الثالث: دراسة خصائص البيئة المحاسبية الجزائرية.

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى أهم خصائص البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال تقديم أهم الخصائص الاقتصادية والثقافية والقانونية لها.

المطلب الأول: العوامل الاقتصادية للبيئة الجزائرية

أولاً: الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق:

لقد انتهجت الجزائر منذ استقلالها النظام الاشتراكي حتى نهاية الثمانينات من القرن الماضي وخلال تلك المرحلة كانت الدولة تتدخل في جميع نواحي الحياة الاقتصادية فكانت ملكية رأس المال الشركات للدولة كما كانت تخضع عملية تسييرها للهيئات المركزية...الخ، وكانت عملية تسيير الدولة عبر المخططات الاقتصادية الكلية طويلة الأمد، هذه الأخيرة هي بدورها تقسم إلى مخططات متوسطة وقصيرة الأمد بحيث يجب أن ينعكس ذلك على جميع نواحي الحياة الاقتصادية والثقافية، القانونية...الخ، وفي نفس الوقت فان المؤسسات العمومية يجب أن تخدم تلك المخططات الاقتصادية، وبالرغم من أن الشركات تهدف لتحقيق الربح فيمكن تجاوز هذا الهدف ففي سبيل تحقيق تلك المخططات الاقتصادية.²

بعد فشل السياسات الاقتصادية السابقة دخلت الجزائر ففي بداية التسعينات تحولاً نحو اقتصاد السوق، ولهذا كان لزاماً عليها القيام بمجموعة من إصلاحات بهدف إيجاد الطريقة المثلى لنقل الاقتصاد الجزائري إلى اقتصاد السوق وركزت في ذلك على النقاط التالية:³

إصلاح النظام الجبائي بتبسيطه وإدراج الضريبة على القيمة المضافة واستحداث ضرائب خاصة بالجماعات المحلية مع توسيع أوعية وتخفيض المعدلات الضريبية.

¹ Poudel et al., the adoption of international financial reporting standards in a non-colonized developing country: the case of nepal, advances in accounting, incorporating advances in international accounting, 2014, p,213.

² Merrouche, c., the role of accounting in economies in transition: the case of algeria, transsition and development in algeria: economic social and cultural challenges, intellect books ed, usa, 2005 p,36.

³ عبد المجيد قدي، الأزمة المالية وأثارها على الاقتصاديات العربية: الجزائر نموذجاً، بحث مقدم المؤتمر الثاني للجامعة الأردنية: القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، أيام 15/14 أبريل 2009.

إصلاح نظام النقد والبنوك بإعطاء الاستقلالية للسلطة النقدية في وضع إدارة السياسة النقدية وإبعاد الخزينة العمومية عن دائرة الائتمان وتمكين البنك المركزي من القيام بأدواره التقليدية لتحقيق أهدافه المنشودة.

تغيير نظام الاستثمار بإزالة القيود المفروضة عليه بتكريس مبدأ حرية الاستثمار وإزالة التمييز بين الاستثمار الوطني والأجنبي وبين العمومي والخاص مع منح الحوافز الجبائية وتبسيط الإجراءات الخاصة بها.

إقرار مبدأ خوصصة المؤسسات العمومية كأداة للاندماج في اقتصاد السوق والتخلص من المؤسسات العمومية ضعيفة الأداء.

ثانيا: واقع القطاع المالي في الجزائر:

- القطاع المصرفي:

يلعب دورا مهما في حلقة التنمية الاقتصادية حيث يساهم في تمويل المشاريع وقد عرف هذا القطاع إصلاحات كبيرة من خلال قوانين أهمها الأمر رقم 10.01 المؤرخ بتاريخ 14 أبريل 1990 المتضمن قانون النقد والقرض، ثم جاء الأمر 01.01 المؤرخ في 27/02/2001 ليتممه ويعدله، بعد ذلك جاء الأمر 03.11 تضمن آليات وقواعد الرقابة لدى البنك المركزي وباقي البنوك من أجل ضمان توازنها وسيولتها وكذا قدرتها الائتمانية¹ لكن بالرغم من تلك الإصلاحات بقي القطاع المصرفي في الجزائر يعاني تأخرا كبيرا وعدم مواكبته للتطورات الحاصلة في الساحة العالمية.

- السوق المالي "بورصة الجزائر":

يعتبر إنشاء بورصة الجزائر أحد أهم الأحداث التي كرسنت انتقال الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، ولكن قبل ذلك كان عليها خلق الجو المناسب لذلك، لهذا قامت الحكومة بمجموعة من الإجراءات أهمها تقديم الاستقلالية لمجموعة كبيرة من الشركات الاقتصادية العمومية وتأسيس صناديق المساهمة لتكون المسير لتلك الشركات لتصبح فيما بعد منشط عمل بورصة الجزائر، لأجل هذا أصدرت مجموعة من القوانين من بينها القانونين 10-88 و 04-88 المؤرخين في 12 جانفي 1988 و المتعلقين بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقواعد الخاصة المطبقة عليها، كذلك القانون 03-88 المتعلق بصناديق المساهمة، وبعدها وفي 09/12/1990 أمضت صناديق المساهمة عقدا تأسيسيا لتشكيل شركة القيم المنقولة برأسمال قدره 320000 دج هدفها الأساسي هو وضع تنظيم يسمح بتسيير سوق المفاوضات على القيم المنقولة وفق أفضل الشروط، كما شكل مجلس إدارة الشركة الذي يتكون من ثمانية أعضاء يمثل كل واحد منهم أحد الصناديق السابقة، وشهدت هذه المرحلة إصدار مجموعة من التشريعات التي تنظم عمل شركة القيم المنقولة مثل المرسومان التنفيذيان 169-91 و 170-91 اللذان ينظمان المعاملات الخاصة بالقيم المنقولة وكذا

¹ قدي عبد المجيد النظام المصرفي الجزائري أمام التحديات العالمية المعاصرة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث لجامعة العلوم التطبيقية الخاصة حول "إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة" المنعقدة أيام 27-29 أبريل 2009، ص10.

طبيعتها وأشكالها وشروط إصدارها، والمرسوم التنفيذي 91-171 المؤرخ بتاريخ 21 ماي 1991 المتعلق بلجنة البورصة، نظرا لل صعوبات والعوائق التنظيمية والقانونية وضآلة رأس مالها وبعض المشاكل الأخرى المرتبطة بضبط مهامها بقيت شركة القيم المنقولة دون تشغيل وتأخرت في الانطلاق، وبعدها رغبة في تجاوز تلك العقبات تم اتخاذ قرار رفع رأس مالها ليصل إلى مبلغ 9320000 دج شهر فيفري 1992 أي بزيادة 09 ملايين دج إلى جانب تغيير اسمها من شركة القيم المنقولة إلى بورصة القيم المنقولة.¹

المطلب الثاني: البيئة القانونية والتعليمية والثقافية في الجزائر.

أولا: البيئة القانونية والجبائية:

- القانون التجاري:

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

- القانون الجبائي:

من المعروف انه يوجد نوعين من النتيجة الخاصة بالشركات هما النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية بحيث يتحصل على الأولى عند تطبيق القانون المحاسبي والثانية يتحصل عليها عند تطبيق القانون الضريبي، كما أن درجة الاختلاف بينهما ترجع إلى درجة التطابق والاختلاف بين القوانين، ومن المعروف أيضا أن في دول يكون فصل بين تقوم القانونين الشركات بنوعين من الإفصاح، يوجه الجبائي إلى الإدارة الضريبية من أجل فرض الضريبة ويوجه المحاسبي إلى المساهمين وبقية مستعملي المعلومة المحاسبية، بل أكثر من ذلك تخضع الممارسات المحاسبية إلى القوانين الجبائية حيث تحدد هذه الأخيرة ما هي التطبيقات المحاسبية المسموح للشركات تطبيقها وما هي غير المسموح تطبيقها مثل طرق الاهتلاك والمصاريف التي يسمح بحسبها من نتيجة الدورة وما هي تلك غير المسموح بحسبها...الخ.

ثانيا: البيئة الثقافية والتعليمية:

يعتبر المجتمع الجزائري من المجتمعات العربية المسلمة حيث يعتبر الدين الموجه والمحرك الأساسي لسلوكيات أفرادها بما فيها الاقتصادية مثلا يحرم الدين الإسلامي التعامل بالربا الذي يعتبر عائقا كبيرا أمام تطور المعاملات التجارية التي تتعامل بالربا وفي نفس الوقت يعد عائقا أمام الأدوات المالية ومحاسبتها لكي تتماشى أخلاقيات مهنة المحاسبة مع تلك الموجودة في الدين الإسلامي يلاحظ أيضا عدم وجود تصنيف للثقافة الجزائرية

¹ بوكساني رشيد، معوقات أسواق الأوراق المالية العربية وسبل تفعيلها، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2006، ص190.

لدى Hofstede لكن الدراسة الوحيدة التي قامت بذلك هي دراسة mercure et al 1997 حيث بينت الدراسة أن المجتمع الجزائري يتمتع بمعدل متوسط في بعد فروقات السلطة (10/5.36) ومعدل عالي في بعدي تجنب عدم التأكد (10/8.6) والجماعية (10/7.2).¹

أما بالنسبة للتعليم فقد بذلت الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا جهودا كبيرة من أجل القضاء على الأمية وكذلك من أجل تحسين التعليم ولذلك يقدم التعليم بجميع أطواره مجانا، لكن يلاحظ أن نوعية التعليم تبقى ضعيفة الشيء الذي ينعكس على جودة التعليم المحاسبي في الجزائر، وبالنظر إلى طريقة الحصول على ترخيص ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر فهي تمنح من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة الذي كان يشترط لحصول المترشح على شهادة الخبير المحاسب حصوله على شهادة الليسانس في تخصصات متعلقة بالمحاسبة زائد ترخيص ميداني لمدة سنتين لدى خبير محاسب أو الشركة الوطنية للمحاسبة.²

المطلب الثالث: تنظيم مهنة المحاسبة.

أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة:

يعود استحداث المجلس الوطني للمحاسبة إلى المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتضمن استحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وحسب المادة الثانية منه يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها من أهم الانجازات التي قام بها المجلس الوطني للمحاسبة في ظل التنظيم القديم هو إعداده للنظام المحاسبي المالي الذي صدر بالجريدة الرسمية بتاريخ 25 نوفمبر 2007 وبعدها أعيد تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق القانون 07-11 وأصبح له مسؤولية الإشراف على مهنة المحاسبة في الجزائر خاصة بعد صدور القانون رقم 10-01، كما يضم المجلس الوطني للمحاسبة حسب المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره في 26 عضو ممثلين لمختلف الهيئات المهمة بالمحاسبة بحيث يكون رئيس المجلس هو وزير المالية أو ممثلا عنه كذلك ممثلين عن وزارات معنية، كالطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، وكذلك ممثلين عن هيئات لها علاقة بالتوحيد المحاسبي، ويتطلع المجلس بالمهام التالية:

الاعتماد حيث يقوم بخصوص ذلك باستقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كذلك تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول وإعداد

¹ Yahia-berrouiguet, algerian national culture and tqm, journal of economics and business researc, XXI(2), 2015, p.150.

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة بومرداس، 2012، ص118.

ونشر قائمة المهنيين في الجدول واستقبال الشكاوي التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها وتنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها واستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

التوحيد المحاسبي حيث يقوم بجمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها، والعمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية كما يقترح كل الإجراءات التي تهدف إلى ترميم المحاسبة ودراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الرأي فيها وتقديم التوصيات بشأنها والمساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في المجال المحاسبي ومتابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.

تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية عن طريق المساهمة في ترقية المهن المحاسبية والمساهمة تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين وكذلك متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي ومتابعة وضمان تحقيق العناية المهنية.

ثالثاً: التنظيمات المهنية للمحاسبة.

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

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

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في: 2011/01/27 تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، وبحسب المادة 18 من القانون رقم: 10-01 يعد خبيراً محاسبياً كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات التي تكلفه بهذه المهمة ويسمح له القانون للقيام بكل أعمال مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل والتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات كم يمكنه تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي وممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تعتبر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كتتنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم أشخاصاً طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات ويضم هذا التنظيم تسعة أعضاء عن طريق الانتخاب العام كما يضم ممثلاً لوزير المالية يتبوأ المنصب الذي يحدده له التنظيم.

يحدد المرسوم التنفيذي رقم: 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيره وبحسب المادة 22 من القانون رقم: 10-01 يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ومهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ومن مهامه يشهد بعد قيامه بالفحص اللازم بأن التقارير السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة، يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها، يبين رأيه في قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط.

- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

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

خلاصة الفصل

توصلنا من خلال دراستنا لهذا الفصل إلى أن الخصوصيات الاقتصادية والثقافية والقانونية والسياسية والديموغرافية وكذلك الدينية هي المتسبب والمحدد الأساسي للاختلافات المحاسبية بين الدول حيث تلعب دورا مهما في جودة المعلومة المحاسبية ونظرا للاختلاف الموجود بين العوامل السابقة سيؤثر في مصداقية و موثوقية المعلومة المحاسبية وتحدد أيضا طرق الإدراك والفهم لدى مستعملي المعلومة المحاسبية في بيئة محاسبية معينة كما توصلنا إلى أن الدول النامية لها خصائص بيئة محاسبية مختلفة عن الدول المتقدمة، وتبين لنا أن البيئة المحاسبية الجزائرية التي تميزت بتحولها من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي وهذا التحول كانت ولا زالت أمامه عقبات كبيرة.

الفصل الثاني

الإطار النظري للمعلومة المحاسبية

تمهيد

تعتبر المحاسبة بصفة عامة نظاما يتميز بقدرته على توفير المعلومات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية حيث أصبحت هذه المعلومات ركيزة أساسية من ركائز صنع القرارات سواء ذلك على المستوى الكلي لرسم السياسات التنموية المختلفة أو على مستوى استراتيجيات الشركات. والجدير بالذكر أن هناك انفجار هائل في هذه المعلومات بمعدلات كبيرة نتيجة للتطورات ولكن مع هذا كله يجب أن تتمتع هذه المعلومات بالمصداقية والجودة والإفصاح.

وفي هذا السياق قسمنا الفصل الثاني إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: المعلومة المحاسبية

المبحث الثاني: الجودة في المعلومة المحاسبية

المبحث الثالث: الإفصاح عن المعلومة المحاسبية

المبحث الأول: المعلومة المحاسبية

تعد المعلومة المحاسبية ذات أهمية بالغة لمجموعة من المستفيدين -الداخليين و الخارجيين- من خلال تقديم معلومات هامة تخدمهم في اتخاذ القرارات، حيث تعتمد تلك القرارات على جودة المعلومة المحاسبية خلال القوائم و التقارير المالية، و عليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المعلومات المحاسبية و الخصائص النوعية لها و الأطراف المستخدمة لها و كذلك جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية المعلومات المحاسبية.

أولاً: مفهوم المعلومات المحاسبية.

المعلومة المحاسبية "هي نتائج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلاتها و معالجتها و إخراجها في شكل قوائم للمعلومات المحاسبية آلية تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط و التوجيه و الرقابة.¹

المعلومة المحاسبية هي تلك المعلومة ذات المصادر المختلفة و التي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلاً و تفسيراً و شرحاً و وصفاً، لمعالجتها و إخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات.²

وعموما تعرف المعلومات المحاسبية على أنها بيانات يتم تجميعها و قياسها و تلخيصها وتبويبها وعرضها في القوائم المالية حتى تمكن مستخدميها من التقييم واتخاذ القرارات.

¹ عبد المالك عمر زيد، المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي، الجزء الأول إطار تاريخي للمحاسبة، عمان، 2002، ص 1.
² المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "المحاسبة الأساسية و إعداد البيانات المالية"، المطابع المركزية، عمان، 2003، ص

ثانيا: الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية:

- الملاءمة:

أي أن تكون المعلومات قادرة على التأثير في القرارات التي يتخذها المستفيدون منها، بحيث تساعدهم على تقييم الأحداث التي حصلت في الماضي أو تساعدهم على تكوين تنبؤات عن المستقبل.¹، و عليه فالملائمة يقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المزمع اتخاذه، أي أنها تؤثر على القرار المتخذ من جانب مستخدم المعلومات. فالمعلومة غير المؤثرة تمثل "حشوا" لا طائل منه، و ينبغي استبعادها. فمثلا كنا بصدد دراسة التدفقات النقدية، فإن المعلومات غير النقدية هي معلومات غير ملائمة، و تكون مضللة عادة.²

كما تعرف الملاءمة بأنها القدرة على خدمة قرار معين، إما من خلال تخفيض حالة عدم المعرفة لدى متخذي القرار أو زيادة المعرفة لدى متخذي القرار أو زيادة المعرفة لدى متخذي القرار بخصوص الموقف الذي يتخذ القرار بشأنه.³

إن ملاءمة أو مناسبة المعلومات المحاسبية تعد أهم الخصائص التي يجب أن تتصف بها هذه المعلومات، وتعني الملاءمة أن المعلومات يجب أن تكون هامة ومفيدة عند دراسة المشكلة التي نحن بصدد حلها ومعالجتها واتخاذ قرار حيالها. والملاءمة أمرا هاما سواء كانت المعلومات للاستخدام الداخلي للمنشأة أو الاستخدام الخارجي، لكنها أكثر أهمية بالنسبة للاستخدام الداخلي، فالنتائج الخارجية كقائمة الدخل والميزانية عادة ما تخدم مستخدمين متعددين وبالتالي يجب أن تكون شاملة وملاءمة لأغراض عديدة ومختلفة. لكن بالنسبة للتقارير الداخلية فإن مفهوم الملاءمة يكون أمرا هاما ومؤثرا، ذلك لأن هذه التقارير الداخلية تساعد المديرين على اتخاذ قرارات فردية معينة، و تعين على حل مشاكل معينة بذاتها، و بالتالي فإن التقارير الداخلية لا بد وان تشمل فقط البيانات والمعلومات المحاسبية المفيدة و المناسبة لكل مدير في مستوى إداري معين، والتي تعينه وتساعد على اتخاذ ما يعينه من قرارات وما يصادفه من مشاكل. غير أن القيد الأساسي على هذه

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، "الرقابة و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، دار الراجحة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 85.

² رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، دار حامد، الأردن، 2004، ص 52.

³ عصفت سيد أحمد عاشور، "دراسات في المعلومات المحاسبية"، دار النهضة للطباعة و النشر، بيروت، لبنان، 1996، ص 11.

التقارير المحاسبية الداخلية هو تكلفة إعداد هذه التقارير ... و من هنا تبرز أهمية دراسة التكلفة و العائد، بمعنى أن التنظيم يكون مستعداً لإنتاج أي معلومات، -فقط- إذا كان العائد أو الفائدة من ورائها تفوق ما نتكبده من تكاليف الحصول عليها تطبيقاً لمبدأ اقتصاديات المعلومات.¹

إضافة إلى ما سلف ذكره و حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

- الموثوقية:

يقصد الموثوقية خلو المعلومات المحاسبية من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة وتمثل المعلومات بصدق و تعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر. وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراءها.²

وبتعريف آخر وفي نفس السياق تشير الموثوقية إلى أنه يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية إذا وجد متخذ القرار أنها تعكس الظروف الاقتصادية والأحداث التي تعبر عنها، وتتوافر خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ والتحيز و معروضة بأمانة وأن تكون هذه المعلومات قابلة للتحقيق. ولكي تكتسب المعلومات المحاسبية الثقة من جانب المستخدمين يجب توفر هذه الصفات: أمانه التعبير، الحيادية، قابلة للتحقيق والكمال.³

كما تعتبر المعلومة ذات مصداقية إذا استملت على الحياد، و هذا بضمان عدم تمثيل جزئي لحدث ما، و الصدق في تمثيل الأحداث أو المبادلات التي تبحث في عرضها و كذلك إمكانية مراجعتها و قياسها، و يرتبط التمثيل الصادق للمعلومة بدرجة خلوها من الأخطاء.

إذن حتى تكون المعلومات المحاسبية ذات منفعة في عملية اتخاذ القرارات، يجب أن تعطي صورة صادقة وأمنية عن الظواهر الاقتصادية التي هي بصدد التعبير عنها. وتبرر خاصية الأمانة ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات التي تحتويها وإمكان الاعتماد عليها. والصدق في

¹ لينزاي هيتجر، سيرج ماتولتس، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1988، ص 26.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبية الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 274.

³ محمود عبد ربه محمد، "طريقك إلى البورصة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصدر، 2000، ص 138.

التعبير عن الظواهر الاقتصادية يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات و الظواهر المراد قياسها و التعبير عنها. و يكون ذلك بتمثيل المضمون و ليس مجرد الشكل فقط و ليس من الضروري لكي تكون المعلومات تتميز بالصدق أن تكون مؤكدة أو دقيقة بصورة مطلقة.

- قابلية التثبت و التحقق:

ويقصد بها أن النتائج المتوصل إليها من قبل شخص باستعماله لأساليب قياس وإفصاح محدد هي نفس النتائج التي يتم التوصل إليها من قبل شخص آخر لو قام باستخدام نفس أساليب القياس والإفصاح، وتضمن عملية التحقق والتثبت من المعلومات عدم تحيز الشخص القائم بعملية القياس لكنها لا تضمن بأن أساليب القياس المستعملة هي الأساليب الصحيحة للتعبير عن الظواهر تعبيراً صادقاً. رغم هذا فإمكانية التثبت من المعلومات لا تكفي لتحقيق خاصية الثقة في المعلومات، وذلك أن المعلومات قد تكون نتيجة تطبيق صحيح للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، أنها قد لا تكون هذه الأخيرة صادقة في التعبير عن مضمون الظواهر المراد قياسها والإفصاح عنها.¹

إن خاصية القابلية للتحقيق تذكرنا بفرضية "الموضوعية" في المحاسبة، والتي تقتضي أن تكون للبيانات الواردة من التقارير المالية قابلية للتحقق، بمعنى أن تكون التقارير المالية قابلة للتحقق منها من قبل المحاسب أو من قبل شخص آخر، ويمكن للمحاسب أو غيره التأكد من الأرقام الواردة في التقارير المالية بالرجوع إلى المستندات المتعلقة بالعمليات المالية في أي مرحلة، بالإضافة إلى إمكانية التحقق من القوائم المالية بالرجوع إلى نفس القياس الموضوعي الذي ينسجم مع واقع الحياة الاقتصادية.²

- الحيادية:

وتشير هذه الخاصية إلى أن المعلومات المحاسبية يجب ألا تؤثر في مستخدميها، كما يجب عدم تفضيل مصالح مجموعة على مصالح مجموعة أخرى.

¹ مداحي عثمان، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 69-70.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، "نظرية المحاسبة"، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع ز دار الثقافة للنشر و التوزيع،

عمان، الأردن، 2001، ص 776.

ومعنى ذلك أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز لفئة معينة من المستخدمين،

أي لا تغلب مصالح فئة معينة من المستخدمين على غيرها من الفئات.¹

عموماً خاصية الحيادية تعني أن المعلومات المحاسبية يجب أن لا تكون منحازة لأي مستخدم كان من مستخدمو المعلومات المحاسبية (في شكل قوائم مالية)، و إنما تفي باحتياجاتهم المشتركة دون تفضيل طرف على حساب طرف آخر، و بالتالي فالحياد يعني أيضاً أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يركز الاهتمام على ملاءمة المعلومات المحاسبية و إمكانية الاعتماد عليها و ليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة.

- **الحياد:** حيادية المعلومات تعني عند إعداد المعلومة ينبغي عدم التحيز إلى طرف معين و خدمة جميع الأطراف المستخدمة لها.
- **قابلية التحقق:** أي أنه يحصل توافق بين المعلومات الواردة و تلك التي يتوصل إليها بقياسات أخرى مستقلة مستخدمة نفس أساليب القياس.
- **التمثيل الصادق:** و تعني الإخلاص في تمثيل العمليات المالية و الأحداث و أن تكون معبرة بصدق.

ثالثاً: الخصائص الثانوية:

- **القابلية للمقارنة:** تعتبر المعلومات التي تم قياسها و التقرير عنها بصورة مماثلة عن المنشآت المختلفة قابلة للمقارنة و تمكن هذه الخاصية المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق و الاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير مماثلة.²

- **الثبات:** نقول عن المعلومات المحاسبية أن تتميز بالثبات عنها تطبيق الوحدة المحاسبية التي تستخدمها عندما يثبت أن الطريقة الجديدة هي الأفضل، و في هذه الحالة يجب الإفصاح عن

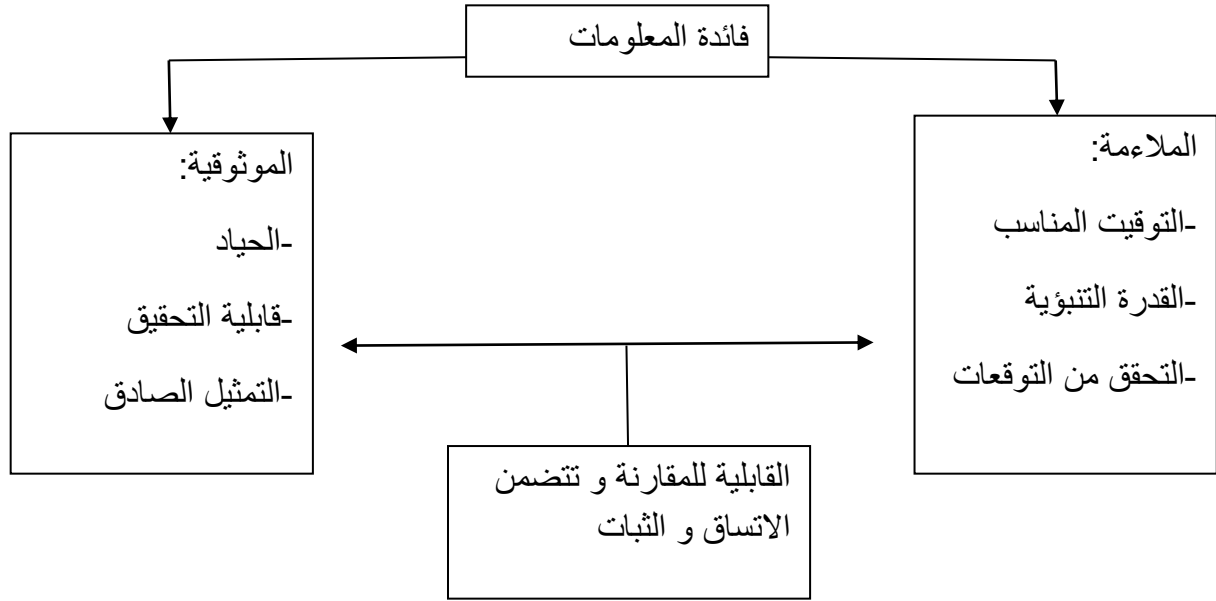
¹ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية"، مرجع سبق ذكره، ص 53.

² محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير البلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية و العلمية-، دار وائل للنشر، الأردن،

طبيعة الأثر في هذا التغيير المحاسبي، و مبرر إجراؤه في القوائم المالية الخاصة في الفترة التي حدث فيها التغيير.¹

و يمكن تبيان الخصائص الرئيسية و الثانوية للمعلومات المحاسبية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 06: خصائص المعلومة المحاسبية



المصدر: رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار حامد، الأردن، 2004، ص 31.

المطلب الثاني: أهمية المعلومة المحاسبية:

لم يعد هناك أي شك في أن المعلومات أصبحت في عصرنا الحالي موردا رئيسيا لأي مؤسسة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها، فالمعلومات هي أحد ثلاثة موارد في المؤسسة (الموارد البشرية، الموارد المالية، المعلومات) و لقد أصبحت المعلومات بالنسبة لمنظمات الأعمال المعاصرة و الناجحة بمثابة القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها لممارسة أعمالها

¹ Ahmed m.oboidat ,accounting information qualitative characteristics gap :evidence from jordan international management review ,vol.3 n2 ,2007 p 28.

في ظل بيئة الأعمال المتغيرة و المعقدة، و التي تحيط بالمؤسسة حاليا و مستقبلا و تمثل المعلومات الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات.¹

وتنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة و حالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي و كذلك لإمدادهم بالمزيد من المعرفة حيث أن وفرة المعلومات الضرورية إما تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبلا، أو تقليل حجم التباين في الخيارات، و ذلك عندما يستخدم المعلومات المحاسبية متخذو القرارات تلك المعلومات المحاسبية كسب احتمالية للاختيار بين البدائل المتاحة²....

و عدم توفر المعلومات الكافية و الصحيحة التي تعتمد عليها المؤسسة يعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات الإدارية و القصور في الموازنات التخطيطية و في الرقابة و تقييم الأداء، و تحتاج الإدارة في كل أوجه نشاطها آلية المعلومات حيث يطلب صناع القرار -على إختلاف مستوياتهم التنظيمية- معلومات صحيحة و حديثة تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات و تنظيم الأنشطة، كالتخطيط الرقابة على التنفيذ و غيرها من المجالات، و هناك نقطة توازن بين فعالية صنع القرار و كمية المعلومات التي تجب توفرها.³

و قد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر لوجود عوامل متعددة أدت إلى تلك الزيادة مجملة فيما يلي: ⁴

النمو في حجم الوحدة الاقتصادية: ازدياد حجم غالبية الوحدات يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة و دائمة.

ازدياد قنوات الاتصال في الوحدات الاقتصادية: الامر الذي يعني ضرورة توفير المعلومات بصورة عمودية و أفقية و تبادلها معا.

¹ ثابت عبد الرحمان إدريس، نظم المعلومات الإدارية في منظمات الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 79.

² زياد عبد الرحمان القاضي، محمد خليل أبو زلطة، تصميم نظم المعلومات الإدارية و المحاسبية، مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، 2010، ص 369.

³ أحمد حلمي جمعة و آخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص-ص 9-10.

⁴ زياد عبد الرحمان القاضي، محمد خليل أبو زلطة، مرجع سابق، ص 37.

تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية: لم يعد هدف الوحدة محصورا بتنظيم الربحية بل تعددت أهدافها الأمر الذي يتطلب توفير معلومات تخدم الاهداف المختلفة.

التأثر بالبيئة الخارجية: من الواضح او الوحدة الاقتصادية تتأثر بالبيئة و تؤثر عليها، و قد ازدادت هاته العلاقة نتيجة كثرة التغيرات التي تحدث في البيئة، و ينبغي على إدارة الوحدة ان تكون على دراية كافية بهذه الظروف و تغيراتها، لتتمكن من اتخاذ الخطوات الضرورية لملائمة عملياتها و نظامها مع تلك التغيرات و هذا يتطلب قدرا كبيرا من المعلومات.

وانطلاقا من أهمية المعلومات المحاسبية، بذلت جهودا كبيرة من عديد الجهات و المؤسسات الأكاديمية و المهنية لتعزيز و تحسين المعلومات المحاسبية و جعلها أكثر إفادة للمستخدم، تبرز أهم هذه الجهود فيما يلي:

- تقرير لجنة ترولود:

لدراسة أهداف التقارير المالية الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1973، حيث أصدرت هذه الدراسة مجموعة من الأهداف للقوائم المالية و هذا من خلال "بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1)" نذكر منها:

- ينبغي أن تقدم القوائم المالية معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين و غيرها من المعلومات المحاسبية للمستخدمين، و هذا لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ينبغي أن تقدم القوائم المالية معلومات مفيدة للمستثمرين و الدائنين و غيرها من المعلومات المحاسبية للمستخدمين للتنبؤ بالمقبوضات النقدية (التدفقات النقدية) المستقبلية من الأرباح و الفوائد و العائدات من البيع أو استحقاق السندات أو القروض من حيث المبالغ و التوقيت و نسبة عدم التأكد.
- ينبغي أن تقدم القوائم المالية معلومات مفيدة عن الموارد الاقتصادية للشركة و الالتزامات و حقوق المالكين و هذا يساعد على تحديد نقاط القوة المالية للشركات و الضعف و تقييم السيولة والأداء.
- ينبغي أن تقدم القوائم المالية معلومات مفيدة حول السيولة و الملاءمة المالية و تدفقات الأموال و أي معلومات حول كيفية تحصيل و إنفاق النقد و الاقتراض و السداد و توزيع الأرباح النقدية.
- ينبغي أن تتضمن القوائم المالية تفسيرات و تأويلات لمساعدة المستخدمين على فهم المعلومات المالية المقدمة.

- ينبغي ان تقدم القوائم المالية معلومات حول كيفية إدارة الشركة و توزيع المسؤوليات لاستخدام المعلومات المحاسبية لصالح المؤسسة.
- تقرير الأهداف لهيئة معايير المحاسبة المالية سنة 1980:

ويقصد به البيان رقم (04) الصادر عن (FASB) سنة 1980 حول أهداف التقارير المالية وهي:¹

- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين و المرتقبين و غيرهم في مجال تقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة و تحديد مدى قدرتها على الاستثمار.
- توفير المعلومات بين الموارد الاقتصادية المتاحة عن الالتزامات القائمة على هذه الموارد وعن صافي الموارد القائمة لدى الوحدة، و كذلك التغيرات التي طرأت على عناصر المجموعات الثلاثة السابقة.
- توفير المعلومات التي تفيد في التعرف على مصادر الحصول على الأصول و غيرها وكذلك أوجه استخدامها.
- توفير المعلومات التي تتعلق بإيضاحات أو ملاحظات ترى إدارة الوحدة أنها تساعد المستخدمين في اتخاذ قراراتهم.

المطلب الثالث: مصادر و مستخدمو المعلومة المحاسبية.

مع تنوع اطراف مستخدمو ومصادر المعلومات المحاسبية ، اصبح من الصعب لهذه الاخيرة الاستجابة للجميع ، وقد صنفت هذه الاطراف ما يلي:

أولاً: مصادر المعلومة المحاسبية.

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات الوسيطة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات للأطراف الخارجية ، حيث توفر هذه الأخيرة المعلومات التي تساعد متخذي القرارات والمستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار ولاتئتمان الرشيد وكذلك القرارات المتشابهة وتتمثل هذه التقارير فيما يلي:

- **القوائم المالية:** وهي من اهم انواع التقارير المالية وهي عبارة عن "كشوف وجداول مالية تعكس المرحلة الاخيرة في الدورة المحاسبية والتي يتم فيها بيان الاعمال بالاستعانة بنتائج تجميع وتبويب

¹ رضوان حلوة حنان ،النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير ،دار وائل ،الأردن ،،ط2، 2006، ص-ص

وتلخيص البيانات المحاسبية¹، وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) فان مكونات القوائم المالية تتمثل في²:

- **الميزانية المالية:** وتسمى قائمة المركز المالي وهي الوسيلة المحاسبية لبيان المركز المالي لشركة تاريخ معين غالباً ما يكون نهاية الشهر او سنة والتي تظهر عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية .

- **قائمة الدخل:** تقدم هذه القائمة معلومات تمكن من تحديد نتيجة اعمال الشركة من ربح او خسارة خلال فترة مالية، وهو ما يقتضي مقابلة الايرادات المكتسبة خلال هذه الفترة من مصروفات المتعلقة بهذه الايرادات³.

- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** تقدم هذه القائمة معلومات عن التغيرات في حقوق الملكية على مدار الفترة المالية وبالتالي تفسير اسباب الفرق في رصيد قوق الملكية في بداية الفترة وفي نهاية الفترة وتبين هذه القائمة:

- جميع التغيرات في حقوق الملكية (حقوق المساهمين) خلال فترة.

- التغيرات في الحقوق الملكة ما عدا تلك الناجمة عن العمليات مع المالكين مثل زيادة او تخفيض راس المال او توزيعات الارباح .

- **قائمة التدفقات النقدية:** هي كشف بالمقبوضات و المدفوعات النقدية للشركة خلال فترة مالية معينة، "و قد أزم مجلس معايير المحاسبة المالية الشركات بإعداد هذه القائمة من خلال إصدار المعيار الدولي رقم (07)"⁴.

السياسات المحاسبية الهامة و الإيضاحات التفسيرية الأخرى: و تبين ملخصاً للسياسات المحاسبية و ملاحظات تفسيرية تتعلق ببند القوائم المالية، و الإفصاحات التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية تخص الشراكة، الارتباط و التنازل بين الوحدات و غيرها عن المعلومات الإيضاحية.

¹ أحمد صلاح عطية، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2004، ص 54.

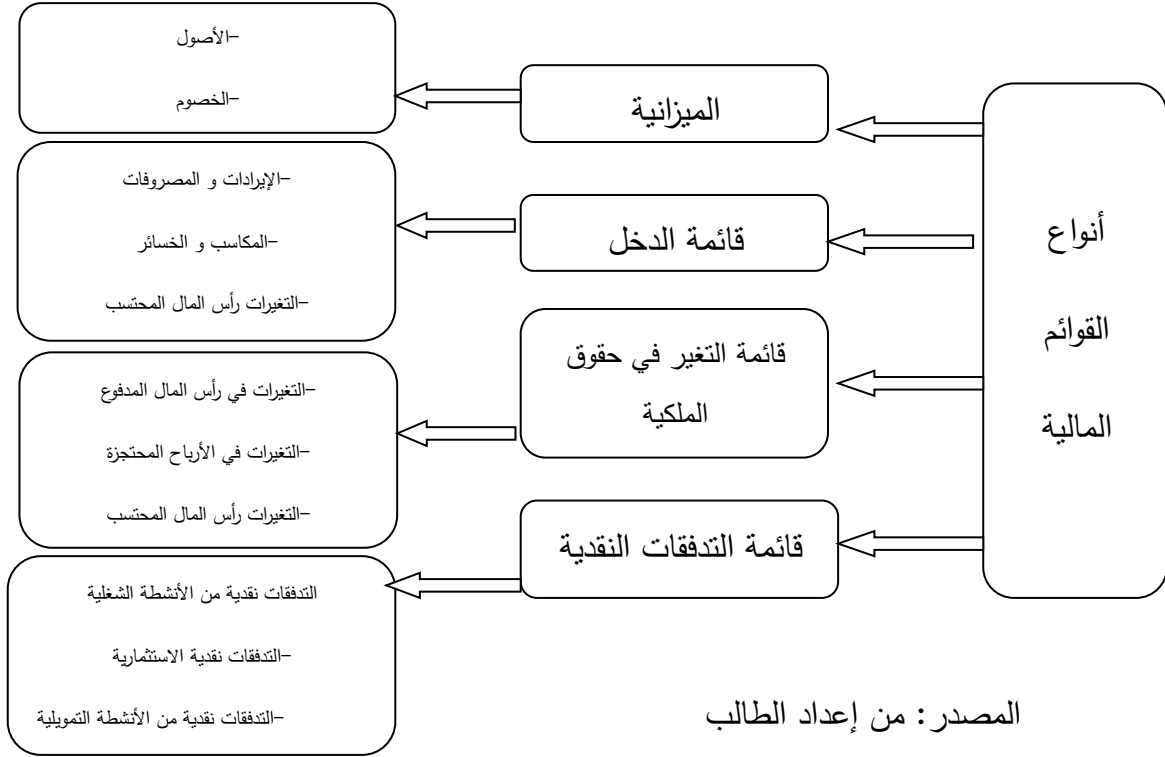
² محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص - ص 22- 23.

³ محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص 71.

⁴ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي، 2009، ص 49.

و الشكل الموالي يوضح أنواع القوائم المالية:

الشكل رقم 07: مصادر المعلومة المحاسبية



- تقرير مراجع الحسابات:

بالإضافة إلى القوائم المالية تحتوي التقارير المالية للشركات على تقرير مراجع الحسابات الخارجي، و الذي يرفق مع القوائم المالية المعدة، حيث يقوم المراجع من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه لهذه القوائم و مدى دقة المعلومات الواردة فيها، و مدى تمثيلها لواقع الامور في الشركة، كما يوضح المراجع رأيه بمدى توافق إعداد هذه القوائم و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى بيان رأيه بخصوص كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية.¹

- تقرير مجلس الإدارة

هو التقرير الذي يقوم فيه مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة الشركة خلال فترة مالية معينة حيث يتضمن التقرير معلومات عن المركز المالي للشركة و التسويق، بالإضافة إلى حجم المبيعات و نموها و تطورها، بالإضافة للمشاريع التي أنجزتها الشركة خلال

¹ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 51.

العام و ما تنوي انجازه في العالم القادم هذا بالإضافة إلى بعض المعلومات التكميلية التي قد يحتاجها مستخدمو القوائم المالية¹، و يشمل تقرير مجلس الإدارة عادة:

-خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين.

-تحليلات و توقعات الإدارة المستقبل.

ثانيا: مستخدمو المعلومة المحاسبية:²

- الاطراف الخارجية:

وهي الاطراف الخارجية عن الشركة وتتمثل فيما يلي :

- **المالكين الحاليين والمستثمرين والسماسرة:** يرغب هؤلاء في معرفة المعلومات و النشاط الذس تزاوله الشركة لاتخاذ القرارات سواء لابقاء على استثماراتهم واسحبها او بشراء حصص جديدة، وهذا من خلال معرفة نتيجة اعمال الشركة ومقارنتها بشركات اخرى.

- **المقترضين:** هي المؤسسات المالية والمصارف، حيث يستخدم هؤلاء المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح القروض و معرفة مدى القدرة على الالتزام بسداد الديون.

- **الموردين:** تساعد المعلومات المحاسبية الموردين على معرفة وضع و مدى نجاح الشركة حتى يستمر التعامل معها باعتبارها زبون للموردين.

- **الجهات الحكومية:** و تشمل دائرة الضرائب و دائرة الإحصاء و السلطات القضائية و المخططون الاقتصاديون، حيث تستعمل هذه الأطراف المعلومات المحاسبية لغرض فرض الضرائب على أرباح الشركة و حساب الدخل اليومي، وفض النزاعات و تحليل النشاط الاقتصادي.³

- **نقابات العمال:** يهتم هؤلاء بخطط الشركة في الأجور و المكافآت و معرفة مدى قدرة الشركة على سداد معاشاتهم.

¹ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 52.

² Saci djatal ,comptabilité de l'entreprise ett système économique ,l'experience algérienne ,opu ,alger ,1991 ,p72.

³ هادي رضا الصغار، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعيات، الإسكندرية، 2006، ص 31.

- **العملاء:** يهتم العملاء بمعرفة مستقبل الشركة و مدى قدرتها في إمدادهم بالسلع و الخدمات.
- **الجمهور:** يهتم بجمهورهم بمعرفة مستوى أرباح الشركات و أثرها على مستويات الأسعار والدخل القومي كما يهتم الجمهور بالأداء الإقتصادي لجميع الشركات.¹

ثالثا: الاطراف الداخلية:

- هي كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة الشركة و استخدام المعلومات المحاسبية مواردها الاقتصادية و البشرية في سبيل تحقيق أهداف الشركة و تتمثل هذه الأطراف فيما يلي:²
- **الإدارة العليا:** و يقصد بها مجلس الغدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط و السياسات المرسومة للشركة، حيث أن الإدارة العليا مسؤول اتجاه الهالكين، و تستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط الشركة.
- **المستويات الإدارية:** و يقصد بها المدراء في المستويات لوسطى و الدنيا التي تتولى متابعة النشاط و الإشراف على الأعمال اتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، و تكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، و لذلك هي بحاجة إلى التقارير المحاسبية بصورة دورية.
- **الموظفين:** من أجل مزاوله أعمال الشركة يحتاج الموظفين إلى معلومات لمعرفة مدى استقرار وظائفهم و كذلك مدى ملائمة الأجور و الرواتب التي يتقاضونها مع نتيجة المحققة للشركة.

¹ عبد الحي مرعي و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص- ص 85 - 86.

² هادي رضا الصغار، مرجع سابق، ص - ص 31 - 32.

المبحث الثاني: الجودة في المعلومة المحاسبية

جودة المعلومات هي تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، لأن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق و الأساليب البديلة.

المطلب الأول: تعريف جودة المعلومة المحاسبية

قد عرفت جودة المعلومات المحاسبية "بمدى الامتثال للقواعد و الإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام و إخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة و الأهمية النسبية للأحداث المسجلة".¹ و نعني بالجودة بالجودة في هذه المجال "المعيار الذي يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لاهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس و الإفصاح لمحاسبي في التقارير المالية بما يتيح اختيار أكثر المعلومات الجيدة هي تلك الأكثر إفادة في ترشيد القرارات".²

و عموما تعني جودة المعلومات المحاسبة التي تتضمنها التقارير و القوائم المالية ما تحققه من منفعة للمستخدمين، و ذلك من خلال خلوها من التزييف و التضليل و ان تكون معدة في ضوء مجموعة المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية.

المطلب الثاني: معايير جودة المعلومة المحاسبية

يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودتها على النحو التالي:³

الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية

إن المعلومات الدقيقة تكون مهمة في التقييم الدقيق للأحداث سواء في المستقبل أو الحاضر أو الماضي.

¹ Celine micchailiesco qualité de l'information comptable ,manucrit auteur ,publiedans encyclopédie de comptabilité ,controle de gestion et audit ,2009 ,pp 1023 –1033 p: 2.

² عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1991، ص - ص 195-144.

³ مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار السيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص- ص 305 -306.

المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية

و هي استخدام المعلومة من أجل منفعة معينة، و يمكن التمييز بين عدة أشكال المنفعة:

-منفعة شكلية: أي تجانس الشكل مع احتياجات المستخدم.

-منفعة زمنية: الحصول عليها وقت الحاجة لها.

-منفعة التقييم (تصحيحية): أهميتها و قدرتها في تقييم و تصحيح نتائج تنفيذ القرارات.

الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية

و هي العلاقة بين الاهداف و النتائج، أي مدى تحقيق المعلومة المحاسبية للأهداف المسطرة لأجلها و ذلك بمقارنتها مع نتائج استخدامها.

التنبؤ كمقياس جودة المعلومات المحاسبية

أي كلما كانت المعلومة مساعدة على التنبؤ كلما كانت أكثر جودة، لأن من بين أهم أهداف المعلومات استخدام حقيقة عن الماضي للتنبؤ بمعلومات متوقعة في المستقبل .

الكفاءة كمقياس بجودة المعلومات المحاسبية

هي العلاقة بين الاستخدام والنتائج، اي تحقيق اهداف الشركة باقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدا اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات باقل تكاليف ممكنة والتي لايجب ان تزيد عن قيمة المعلومة .

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية:

العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية:

إن النظم المحاسبية في ضل تلك البيئات (الاقتصادية و الاجتماعية و القانونية و السياسية)، و غيرها من الجوانب المستمرة في تغييرها في البلدان المختلفة بمرور الزمن، فإنها بدورها تعمل في ظل بيئة متغيرة و أن البيئة الاقتصادية و الاجتماعية على وجه الخصوص لها تأثير كبير على

الهياكل و العمليات المحاسبية و ان تلك البيئة تتكون من أنشطة متبادلة التأثير من حيث تداخل العلاقات بين الأنشطة الاقتصادية و الإجتماعية على المستوى الكلي.¹

و على هذا الأساس يمكن تقسيم العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية إلى: اقتصادية، اجتماعية، قانونية و سياسية كما يلي:

العوامل الاقتصادية:²

تساعد النتائج الاقتصادية للقرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية، في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين و للمستخدمين الآخرين للمعلومات تكون النتيجة اتخاذ القرارات الاقتصادية صحيحة و تخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات في سبيل الحصول على هذه الأخيرة.

كما تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد في الدولة، ففي ظل نظام الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، حيث يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات المحاسبية الملائمة لاحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية، بينما في ظل نظام نظام الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة و لغرض إحكام المراقبة المركزية.

و من العوامل الاقتصادية كذلك نجد التضخم، ففي ظل إرتفاع معدل التضخم يجعل من المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا للتكلفة التاريخية غير ملائمة.

العوامل الاجتماعية:

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية و الوقت ... إلخ، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع و نشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم

¹ أمين السيد لطفی، "نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)"، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 15.

² الطالب بالإعتماد على:

- هندركسن، "النظرية المحاسبية"، ترجمة كمال أبو زيد، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 215.
- ناصر محمد علي المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية و أثرها في اتخاذ القرار"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008-2009، ص 65.

بقائمة الدخل، و تعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة، ربع سنوية مثلاً، و العكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.¹

و تعتبر المحاسبية عن المسؤولية أحدث مراحل التطوير المحاسبي و التي تتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أسس من القيم الإجتماعية السائدة في الزمان و المكان و يتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية و تتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الإجتماعية أو العائد الإجتماعي.²

العوامل القانونية:

تتمثل العوامل القانونية أساساً في مجموعة الانظمة و القواعد القانونية، التي تؤثر بكل مباشرة و غير مباشر على مهنة المحاسبة و الرقابة و الإشراف على ممارستها خصوصاً مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الغدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية و الضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها و هذا يعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات و كيفية عرضها في التقارير المالية و ذلك بهدف إضافة نوع من الثقة لمستخدمي المعلومات، و يمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها و تقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.³

فالممارسة المحاسبية تتأثر سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بشدة بالمنظمات المرتبطة بقوانين الشركات و التشريعات القانونية و الضريبية و المقاييس التنظيمية الأخرى. و لا شك ان تلك التشريعات القانونية قد زادت من إمكانية مقارنة و منفعة تلك المعلومات المحاسبية، و لا يعتبر غياب المقاييس القانونية و التشريعات أو التمسك و الالتزام الدقيق بها أمراً مرغوباً فيه و يعتمد ذلك على المراحل التطور الإقتصادي و الاجتماعي الموجود في مجموعة الدول المختلفة التشريعات القانونية.⁴

¹ ناصر محمد علي المجلي، "خصائص المعلومات المحاسبية و آثارها في اتخاذ القرار"، مرجع سبق ذكره، ص 67.

² عباس مهدي الشيرازي، "النظرية المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 27-28.

³ محمود ابراهيم عبد السلام تركي، "تحليل التقارير المالية"، شؤون المكاتب جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1993، ص 28.

⁴ أمين السيد لطفي، "نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)"، مرجع سبق ذكره، ص 18

العوامل السياسية:

العوامل السياسية لبيئة المحاسبية لها تأثير كبير على الهياكل و العمليات المحاسبية لأنها تلزم تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية الاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج و توزيع المعلومات، و على المؤسسة و المهنة تقع مسؤولية توجيهه و تطوير إمكانياتهم و قدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات و بين ما هو ممكن التحقيق.¹

إن وضع و إنشاء المعايير المحاسبية هو بالدرجة الأولى نتاجا لتصرف سياسي، و قد أكد ذلك بصورة أكثر وضوح تقرير لجنة تابعة لمجلس الشيوخ الأمريكي عام 1996، و الذي انتقدت فيه ممارسة الرقابة من طرف واحد على وضع المعايير، و التأكيد على ضرورة إيجاد هيئة اتحادية لوضع المعايير تأخذ في عين الاعتبار المصالح المتعددة للأطراف المستفيدة منها دون تحيز.²

و قد تنتظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف القومية أو مع الأهداف المعنية لهذه الجهات، و هذا هو سبب التدخل السياسي في إعداد السياسات و الإجراءات المحاسبية. كما أن إعداد السياسة المحاسبية لا يختلف جوهريا عن السياسات الخاصة بإعداد الإحصائيات الاقتصادية، المعلومات الملائمة و يجب أن تتم محاولة صادقة لتحقيق الحياد فيما يتعلق بالنتائج الاقتصادية.³

العوامل الثقافية:

الجدير بالذكر أنه كلما تغير المستوى الثقافي لاي بلد كلما تغير ايضا هيكل نظم العمليات المحاسبية، ومن اهم هذه العوامل الثقافية المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، اذا يعد المستوى التعليمي احد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب على الاغلبية من الناس فهم واستيعاب محتويات

¹ يوسف محمود جرعون، "نظرية المحاسبة"، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، بدون سنة نشر، ص 42.

² رضوان حلوة حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 119، بتصرف.

³ هندركسن، "النظرية المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص ص 225-226.

التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، وعلى العكس في البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل وكذلك بالنسبة لوضع المنظمات المهنية ففي الدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها، تولى هذه المنظمات اهتماما متزايد في الوقت الحاضر ونجد أن هذه المنظمات تلعب دورا كبيرا في التأثيرات على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية.¹

العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية:

لاختبار نوعية المعلومات المحاسبية فانه من الممكن التركيز على بعض الجوانب التالية:²

التصوير و التمثيل:

وهو ما يقصد به على التلاؤم الواقع مع شكل المعلومة ومستخدمها وان يكون تمثيل الواقع مفهوما لمستعمليه.

التأكد:

يفترض أن تعكس الأرقام المعطاة كمعلومة صورة موضوعية للواقع، حيث ينبغي أن يؤدي إعداد آخر لنفس النتيجة.

أجل الحصول على المعلومة:

باستعمال قاعدة بيانات متاحة لقرائها فانه تكون الإجابة عن تساؤل ما بسرعة بعد صياغته، بتعبير آخر المعلومة المخزنة يمكن الوصول إليها عند الحاجة والطلب عليها.

التحديد:

المعلومات المحددة بدقة هي تلك المعلومات التي تعطي تفاصيل أكثر بحيث يكون القياس الرقمي مثلا: يحمل الكثير من الأجزاء العشرية و بالتالي عدد التصنيفات للفئات يكون كبيرا و قد يؤدي هذا التفصيل إلى عدم الفهم أو رفع احتمال الخطأ، فهذا يحتم أن يؤخذ العنصر بكل الجوانب.

¹ ناصر محمد علي المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية و آثارها في اتخاذ القرار"، مرجع سبق ذكره، ص 69.

² عائشة طاسيني، "التقرير المالي للمؤسسة في ظل عدم التماثل المعلوماتي"، رسالة ماجستير من كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005، ص 72.

كمال المعلومة و تمامها:

الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات الضرورية.

الملاءمة:

تهدف المعلومات لاتخاذ القرار أو القيام بنشاط ما، و تعتبر الملاءمة للمعلومة المفصح عنها عنصرا أساسيا و معيارا في المحاسبة تعد وفقه المعلومات على أساس منفعتها، و ربطها بالنشاطات التي تتعلق بها أو النتائج المنتظر الحصول عليها، و يقترن مفهوم الملاءمة أساسا بالمصادقية و الصورة الوافية للمعلومات التي يتطلبها مستعملوها.

تقارير المراجعة الخارجية:

يجدر بنا التذكير على ان المعلومات المحاسبية و المالية كانت، و ما تزال، غير موثوق فيها لدى الكثير من مؤسساتنا، مما يثقل كاهل متخذي القرارات، في مختلف المستويات، كما تصعب مهمة مصلحة الضرائب عند فحصها لتلك الحسابات بهدف فرض الضرائب و الرسوم عليها، بالإضافة إلى تضليل كل راغب في التعامل معها حالة اعتماده على بياناتها.¹

كما يتضح من مظاهر الحياة الإقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الإقتصادية، و نتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصادقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، و لذلك فإن عملية مراجعة الحسابات الخارجية (المستقلة) للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة مراجع الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات و نتائج عن طريق تقرير رسمي.

حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة و المصادقية و الثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات و من طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 23.

الخارجي المستقل والذي يترجم تقريره، يمثل مقياس لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولاً عاماً والتي تعزز عملية مراجع الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع افتراض استقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية على أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع بخبر عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية.¹

¹ سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004/2003، ص ص 20-21، بتصرف.

المبحث الثالث: الإفصاح عن المعلومة المحاسبية

يعتبر الإفصاح المحاسبي الوظيفية الرئيسية الثانية للمحاسبة الى جانب وظيفة القياس المحاسبي للحدثات والمعلومات الاقتصادية والمالية وقد ازدادت اهميته خصوصا بعد تحول التاريخي الذي حدث في شكل المؤسسات، والذي ادى الى انفصال الملكية عن الادارة، هنا استوجب معه البحث عن السبل والاساليب التي تمكن المالكين من الرقابة عن ممتلكاتهم، فارتقى شأن الإفصاح المحاسبي وأوكلت له مهمة تحقيق الرقابة والشفافية على اموال الممتلكين، وكذا نقل الصورة الحقيقية عن المركز المالي للمؤسسة ، وحتى يقوم الإفصاح لهذا الدور الجديد، فانه يستوجب توافر مجموعة من الاركان والمقومات.

المطلب الاول: الإفصاح المحاسبي (مفهومه، اهميته واهدافه)

مفهوم الإفصاح المحاسبي

لقد زاد الاهتمام في العقود الاخيرة من بداية الستينيات - بموضوع الإفصاح وهذا لاعتماد العديد من الجهات بشكل كبير في قراراتها على ما تنتشره الشركات من المعلومات، مما ادى لظهور وجهات نظر مختلفة حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة وهذا لاختلاف مصالح الاطراف ذات العلاقة حيث يعرف الإفصاح بشكل عام بانه "عملية ائصال ونقل المعلومات التي اعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة او خارجها، بحيث يجب مراعاة اهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم فيه الإفصاح بأي وسيلة".¹

وعرف الإفصاح المحاسبي ايضا بانه "كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة الاقتصادية وهذا يعني ان تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس او تضليل"²

¹ مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المامول و الموجود، ملتقى تحت عنوان: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية -المركز الجامعي بالوادي، جانفي، 2010، ص 3.

² وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي، دار حنين، عمان الاردن، 1996، ص

كما عرف الإفصاح المحاسبي على انه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لاعطاء مستخدم هذه صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.¹

ومن جهة اخرى فقد عرف الإفصاح المحاسبي بانه "تقديم المعلومات والبيانات الى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد".²

اهمية واهداف الإفصاح المحاسبي

تكمن اهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية في اهداف تلك القوائم و التقارير المالية و هي بصفة عامة توفير كل المعلومات التي من شأنها خدمة مستخدميها.

و يلعب الإفصاح المحاسبي دورا هاما في تحقيق الآلية الخاصة بسوق رأس المال من حيث تحديد الأسعار المناسبة للأسهم و تحقيق التوازن بين الدرجة المخاطرة و العائد الذي تحققه هذه الأسهم، فالإفصاح المحاسبي يؤدي إلى تخفيض درجة عدم التاكيد فيما يتعلق بالإستثمار و إقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين و بالتالي كبر حجم سوق رأس المال متمثلا في زيادة عدد الأسهم المعروضة للشراء و البيع و كذلك في زيادة حجم التعامل عمليات الشراء و البيع لهذه الأسهم يؤدي إلى إمكانية تشغيل المعلومات مثل تنبؤات المحللين الماليين، تنبؤات إدارة المشروعات من الأرباح المستقبلية و نشر المعلومات عن حالة الاقتصاد القومي مثل سعر الفائدة و معدل التضخم و إذا تحققت كفاءة السوق المالي فإن ذلك سيؤدي إلى تحقيق تنمية اقتصادية شاملة.³

أما الهدف من الإفصاح المحاسبي يتمثل فيما يلي:

- عرض القوائم المالية إلى المستثمرين بصورة خالية من التشويش و التضليل في هذه القوائم.

- سرد كل المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للشركة بشكل يفيد مستخدميها.

¹ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 322.

² رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي -مدخل نظرية المحاسبة-، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص 211.

³ كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص - ص

المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح عن المعلومات في المحاسبة في التقارير المالية على المقومات التالية:

تحديد المستخدم المستهدف لمعلومات التقارير المالية

تتعدد الفئات المستخدمة لمعلومات التقارير المالية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، و قد كرس -devine- أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومة المالية كركن أساسي في تحديد الإفصاح المناسب بالقول ان -أهمية تحديد الجهة التي تستخدم المعلومات المالية تتبع من حقيقة أساسية هي ان الاغراض التي تستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضا مختلفة¹ لذلك فإن الحاجة لتحديد الجهة المستخدمة للمعلومات تسبق تحديد الحاجة لتحديد غرض استخدامها، و ان هذه الجهات المستخدمة للمعلومات سوف تساعد في تحديد خواص هذه المعلومات من حيث المحتوى أو من حيث الشكل، كما أن اختلاف احتياجات الجهات المستفيدة من المعلومات تضع معدي القوائم المالية أمام إختيارين² الأول: إعداد قوائم المعلومات المحاسبية آلية حسب تعدد حاجة الفئة المستخدمة و هذا يزيد من تكلفة المعلومة، و الثاني: إصدار قوائم المعلومات المحاسبية آلية متعددة الأغراض تلبي حاجات المستخدمين و هذا الخيار غير واقعي لأنه سيجعل القوائم المالية كبيرة الحجم و مفرطة جدا في التفاصيل، و لحل هذه المشكلة فإن مهنة المحاسبة افترضت نوعين من المستثمرين -مستخدمي القوائم المالية-:³

مستثمر عادي و مستثمر واعي، و قد إعتمدت لجنة الاستثمارات و البورصة (SEC) على أن المستخدمين للمعلومات المحاسبية من النوع الأول و هذا خلال الفترة 1935 إلى 1973، أما هيئة المعايير المحاسبية المالية (FASB) و منذ تكوينها 1973 فقد أبدت النوع الثاني (مستثمر واعي و محترف).

أما المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نحو منحى اكثر شمولية في تحديد هوية المستخدم المستهدف بحيث لا يبقى محصورا بفئة معينة فقط من الفئات المستخدمة للتقارير المالية، بل يتعدى ذلك ليشمل مجموعة الفئات الرئيسية المستخدمة لهذه التقارير، و قد بنا موقفه على

¹ محمد مطر، موسى السويطري، التأصيل النظري للممارسات المهنية لمحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 345.

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 372.

³ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق ص 476.

مفهوم التقرير المالي متعدد الأغراض، لذلك فقد استقر الرأي النهائي في عالم مهنة المحاسبة على أن المستخدم المستهدف لمعلومات التقارير المالية يتمثل في مجموعة الفئات التي يحتمل استخدامها للتقارير المالية مع التركيز على فئات المستثمرين الحاليين و المستثمرين المحتملين و الدائنين.¹

تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية

ينبغي ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المالية بخاصية ملائمتها و تلتقي في هذا الإطار وجهتا نظر كل من المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) و جمعية المحاسبة الامركية (AAA) التي عبرت عن وجهة نظرها في أحد تقاريرها لعام 1966 بالقول " في حين تعد الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي حدد حجم و كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، تعد الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات و الإفصاح عنها من جهة و الغرض الرئيسي لاستخدامها من جهة أخرى"

لذلك لا بد قبل تحديد ما إذا كانت المعلومة ملائمة أو غير ملائمة يلزم تحديد الغرض الذي ستستخدم فيه أولاً إذ أن المعلومة تكون ملائمة لمستخدمها في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض أو لمستخدم آخر.²

تحديد طبيعة و نوع المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها

تتمثل المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الأساسية في الميزانية العمومية، و قائمة الدخل و قائمة التدفقات النقدية و قائمة التغيير في حقوق الملكية بالإضافة إلى المعلومات التي تعرض في الملاحظات و الإيضاحات و الملاحق المرفقة بالقوائم المالية و التي تعد جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم، حيث يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لمجموعة من الافتراضات و الأعراف و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.³

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص- ص 373- 374.

² المرجع نفسه، ص - ص 374- 375.

³ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 376.

تحديد أساليب و طرق الإفصاح

يمكن تصنيف أكثر الطرق شيوعاً في الإفصاح على النحو التالي:

القوائم المالية: يجب أن تظهر المعلومات الهامة و الملائمة في صلب القوائم المالية، فالأصول و الالتزامات و نتائج الأعمال و حقوق المساهمين يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية طالما يمكن قياس العمليات و التغيرات الأخرى بموثوقية و درجة عالية من الدقة.

استخدام المصطلحات المستخدمة في وصف محتويات القوائم المالية و درجة التفصيل فيها من الأمور الهامة في عملية الإفصاح، لأن ذلك يساعد القارئ في مدى فهمها لإزالة الغموض عليها، و كلما كان التفصيل في عملية الإفصاح مناسبة و أكثر فائدة لاتخاذ القرارات فيجب إعطائها أولوية.

استخدام الإيضاحات أمام بنود القوائم المالية، المعلومة المعترضة أو بين قوسين: هذا في حالة البنود المدرجة بالقوائم المالية غير واضحة و لا تحتاج لشرح مطول، هنا يتم وضع تعريف أو ملاحظة بين أقواس تتبع عناوين تلك البنود، كما قد يكون من الضروري ربط بند في أحد القوائم المالية ببند آخر في نفس القائمة أو في قائمة أخرى، أو إجراء شرح مختصر لقيده معين أو إحالة القارئ لشرح مطول عن قيد في الهوامش.¹

التقارير و الجداول الملحقة: و تستخدم هذه الوسيلة إذا لإظهار بعض المعلومات الإضافية و التفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية و قد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات و الهوامش أو في صورة تقارير مستقلة و غير ذلك.

تقرير مجلس الإدارة: و هذا التقارير يعتبر متمماً للقوائم المالية و الذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية.

تقرير المراجع الخارجي: و يعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح أو عدم إفصاح للمعلومات عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.²

¹ حواس صلاح، التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه دولة، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007 - 2008، ص - ص - 126 - 127.

² مجدي أحمد المغربي، الإصلاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، دراسة ميدانية على الشركات السعودية للصناعات الأساسية (سايبك) شركة مساهمة سعودية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2011، ص 8.

توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يعد توقيت المناسب صفة هامة لخاصية ملائمة المعلومات المالية فإذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات قد تفقد ملائمتها لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب و توفير المعلومات الموثوقة، و حتى يكون الإفصاح مفيدا فإنه بالإضافة إلى اشتراط أن تكون هذه المعلومات كافية و موثوقة و قابلة للمقارنة و الفهم يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعدادها و عرضها و تقديمها لمستخدمي تلك المعلومات و تتناقص منفعة المعلومة و تزول إذا لم تأت في وقتها، و لذلك حرصت قوانين الشركات في الدول المختلفة و تعليمات الهيئات أسواق رأس المال العالمية أن تلتزم الشركات المدرجة في تلك الأسواق ان تقوم بإعداد و عرض هذه المعلومات خلال الفترة زمنية معقولة من تاريخ انتهاء السنة المالية أو الفترة المرحلية و تزويد هيئة الأوراق المالية بنسخ من قوائم المالية المرحلية الربيعية أو نصف سنوية بهدف توفير المعلومات الحديثة و المستمرة على فترات متقاربة للمتعاملين في الأسواق المالية.

المطلب الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي و العوامل المؤثرة فيه

أنواع الإفصاح المحاسبي

الإفصاح الكامل: يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل كافة المعلومات اللازمة للتعبير الصادق، فإذا ترتب عن حذف أو إستبعاد بعض المعلومات تصبح القوائم المالية مضللة فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضروري، و تشمل القوائم المالية المنشورة في الوقت الحاضر على الملاحظات و المذكرات الإيضاحية التي تعتبر جزء ضروري من القوائم المالية، و ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في تلك المذكرات مكملة للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية.¹

الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالدعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على المصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع الفئات بشكل متوازن.

¹ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبية المالية المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبية الدولية و المصرية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 80.

الإفصاح الشامل: و يعني مدى شمولية القوائم و التقارير المالية لكافة المعلومات المفيدة و الغير مضررة للمستثمرين، و يأتي التركيز على الإفصاح الكامل (الشامل) من اهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، و لا يقتصر الإفصاح الشامل على الإفصاح عن الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يعتمد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية.¹

الإفصاح التفاضلي: يتم التركيز في القواعد المالية بصورة ملخصة و مختصرة على التفاصيل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية و تحديد الاتجاه العام للتغيرات أو التفاصيل و يعتمد مدخل الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة الملخصة بحجة أو بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، و لكن الكثير منهم لا يحتاجون إلا إلى معلومات مالية ملخصة و ذات تحليل فني أقل.²

الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات و ظروف المنشأة و طبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين و الدائنين و تتناسب مع نشاط المنشأة و ظروفها الداخلية.

الإفصاح الوقائي: هو عرض المعلومات الكافية لجعل القوائم المالية مفيدة و غير مضللة للمستفيدين منها خاصة المستثمر العادي المحدود القدرة في استخدام هذه المعلومات.³

من خلال ما سبق نجد بان الإفصاح المحاسبي و حتى يؤدي لغرض منه يكون فعالا لجميع الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية تجب أن تتسم بما يلي:

تجب ان تكون جميع المعلومات المنشورة مفيدة و ملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

تجب ان تكون جميع المعلومات المفصح عنها تتميز بالخصائص النوعية (الأساسية و الثانوية) و التي تتمثل في: الملائمة و الموثوقية و قابلية للفهم و القابلية للمقارنة و الثبات.

تجب أن تكون جميع المعلومات المفصح عنها تلاءم قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية و عدم التحيز لأي طرف و في الوقت المناسب.

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، -الاسكندرية، 2000، ص- ص 48، 49.

² رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص- ص 474 -475.

³ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص 475.

العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي:

تتعدد العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي و التي يمكن تقسيمها إلى عوامل بيئية لها علاقة بالمجتمع الذي تعد فيه القوائم المالية، و أخرى تخص بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، و هناك عوامل لها علاقة بالمنشأة ذاتها، و يمكن احتمالها على النحو التالي:¹

العوامل التي لها علاقة بالبيئة

تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اجتماعية و اقتصادية و عوامل حاجة المستفيدين إلى المزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية و أثرها على الوحدة الاقتصادية بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية و تحديد المسؤوليات الاجتماعية لكل منها.

العوامل التي لها علاقة بالمعلومات

تتأثر درجة الإفصاح عن المعلومات و خاصة من ناحية مدى توافر الملائمة و الثقة في هذه المعلومات علاوة على القابلية للتحقق و المقارنة إلى مقارنة التكلفة بالعائد (اقتصادية المعلومات) و تحديد تكلفة المعلومات مستوى الإفصاح المتوفر في القوائم المالية، أي أن تكون المنفعة من المعلومات تفوق تكلفة الحصول عليها.

العوامل التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية

حجم الوحدة الاقتصادية: وجد في العديد من الدراسات الميدانية علاقة بين حجم الوحدة الاقتصادية و درجة الإفصاح في القوائم المالية و يرجع ذلك إلى تكلفة المعلومات تكون قليلة الأهمية في المشروعات الكبيرة قياساً بالمشروعات الصغيرة.

عدد المساهمين: وجود علاقة طردية بين عدد المساهمين و درجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين يؤدي إلى زيادة درجة الإفصاح.

تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية: و لهذا العامل أثر مباشر في زيادة الإفصاح، بسبب الشروط التي تضعها تلك الأسواق.

¹ محمود إبراهيم تركي، تحليل التقارير المالية، مجلة جامعة سعود، الرياض، 1993، ص 43.

المدقق الخارجي: حيث يقوم المدقق بتقويم درجة الإفصاح عند تدقيقه لحسابات الشركة و الوقوف على مدى التزامها بالأسس و القواعد و المبادئ التي يقرضها دستور المهنة.

العوامل الأخرى: و من أهمها الريح و رغبة الإدارة في الإفصاح عن المعلومات و أجهزة الإشراف و الرقابة على أعمال شركات المساهمة.

العوامل التي لها علاقة بالجهات المسئولة عن وضع معايير الإفصاح

و تتمثل في الجهات المنظمة و المسئولة عن تطوير و تنظيم و إصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة إذا نجد في العديد من الدول خاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على الإفصاح غالباً ما تكون من المنظمات المهنية الحكومية.

العوامل التي لها علاقة بالمنظمات و المؤسسات الدولية.

بالإضافة إلى المنظمات و القوانين المحاسبية فإن المنظمات و المؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، و من أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير المحاسبية.¹

و نتيجة لهذا التحول الذي سيمس المؤسسات من الناحية المحاسبية يقع على عاتق مختلف الممارسين سواء الداخليين أو الخارجيين، من خبراء محاسبين و محافظي حسابات معتمدين بذل مساعي حثيثة للسهر على ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي من خلال التحقق مما يلي:

التحقق من أن المعلومات المفصح عنها تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة دون الالتزام بالشكل القانوني.

التحقق من وجود علاقة بين التكاليف التي تتكبدها المؤسسة و المنتجات التي تم الحصول عليها.

الأخذ بعين الاعتبار عند فحص القوائم المالية الأهمية النسبية للعناصر الواردة في القوائم.

¹ زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكليف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث، العدد 07، 2009، ص 84.

خلاصة الفصل

تعتبر المعلومة المحاسبية الركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرار وذلك لأهميتها حيث تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية ولكن لا بد لها من صفات وخصائص ومعايير جودة حتى تزيد من قيمة تلك الوحدات ودرجة عالية من الإفصاح من أجل أن تفيد مستخدميها في عملية اتخاذ القرار وهذا ما يزيد موثوقية ومصداقية المعلومة المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة
المحاسبية على جودة المعلومة
المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

تمهيد

أدت التطورات والتغيرات المستمرة فضلا عن التنافس من خلال عوامل البيئة المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية لمواجهة الوحدات الاقتصادية المختلفة تحديات كبيرة الأمر الذي تطلب دراسة عوامل البيئة المحاسبية مدى فاعليتها على جودة المعلومة المحاسبية التي تدعم قدرة النظام على اعتمادها.

والجزائر كغيرها من الدول تبنت بعض القوانين التي من شأنها أن تستعمل عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية ويساعد مهنة المحاسبة على القيام بمهمتها الأساسية ألا وهي مدى إمكانية الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: دراسة وتحليل مفردات الاستبيان

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

نهدف من خلال الدراسة الميدانية إلى شرح مختلف الخطوات المنهجية التي تسمح لنا برصد المعلومات الضرورية للدراسة وتحليلها، وعليه من أجل اختبار فرضيات الدراسة ثم وصف واقع استعمال المعلومة المحاسبية في مجال البيئة المحاسبية في الجزائر بالتحديد المحاسبين والمدققين، والدور الذي يلعبه هذا الأخير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، فقد قمنا بوضع استبيان مقسمة إلى قسمين، يحتوي القسم الأول منها على معلومات شخصية حول المهنيين المستجوبين، وحدد القسم الثاني للأسئلة، وقد تمّ الإجابة عليها لدى المهنيين محل الدراسة.

المطلب الأول: أدوات الدراسة الميدانية

سنقوم بالتطرق في هذا الصدد إلى تفاصيل الأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية والكيفية التي تمت بها.

جمع المعلومات

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى المعلومات، والتي تهتم بموضع البيئة الحاسبية والمعلومة المحاسبية في الجزائر، باعتبارها الخطوة الأساسية التي بدأت قبل انطلاق البحث، حيث تعددت هذه الوثائق إلى:

- كتب المحاسبة خاصة التي تبحث في البيئة المحاسبية والمعلومات المحاسبية.
- المواد العلمية والمقالات التي تبحث في البيئة المحاسبية والمعلومات المحاسبية.
- أطروحات الدكتوراه التي تبحث في البيئة المحاسبية والمعلومات المحاسبية.
- دراسات أجريت خارج الجزائر.

بالإضافة إلى ذلك اعتمدنا على قنوات أخرى من أجل الحصول على المعلومات التي تمثلت أساسا في الشبكة العنكبوتية الانترنت، من خلال التصفح المستمر للمواقع المتخصصة في البيئة المحاسبية والمعلومات المحاسبية خصوصا الأجنبية منها، والتي ساعدتنا كثيرا في تصور منهجية العمل الميداني والوصول إلى الأهداف المنشودة.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

المقابلات والملاحظات

إنّ عنصر المقابلات في الدراسة الميدانية يكتسي أهمية بالغة كمصدر أساسي للحصول على المعلومات، حيث قمنا من خلال هذا المبدأ بإجراء سلسلة من المقابلات تمحورت أساساً حول موضوع البيئة المحاسبية، والبيئة الجديدة التي أصبح لزاماً أن يتأقلم معها، واثراً ذلك على توليد معلومات محاسبية ذات جودة عالية قليلة الأخطاء، حيث حاولنا جاهدين في هذا الصدد استخلاص واستنتاج وجهات نظر مختلف لأطراف الفاعلة في ميداني البيئة المحاسبية والمعلومات المحاسبية، وقمنا في هذا الصدد بمحاورة بعض المحاسبين والمدققين.

وقد كان تركيزنا على المقابلات غير الرسمية نظراً للإجراءات الصعبة المتبعة من أجل إجراء مقابلات رسمية، وحاولنا من خلال ذلك إجراء بعض التحليلات من خلال هذه المقابلات، واستعمالها في موضوع بحثنا، على الرغم من تفاوت المعلومات المحصل عليها نتيجة ضعف تكوين بعض الإطارات.

وتشير أيضاً إلى بعض الملاحظات التي سجلناها على المحاسبين والمدققين الذين قمنا بزيارتهم، والتي كان لنا فيها نصيب من الحوار والمناقشات، والتي تمحورت حول موضوع الدراسة.

تحضير الاستبيان

تمّ معالجة البيانات التي تمّ الحصول عليها من خلال تصميم الاستبيان الخاص بموضوع الدراسة، وغطت كل منها كافة الجوانب التي تناولها الإطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة، إذ تمّ توزيع الاستبيان على عينة الدراسة من خلال الطالب شخصياً.

وقد حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة بسيطة قابلة للفهم لمن يقرأها، ولا يتم تقديم تفسيرات متعددة أخرى، حيث كانت الأسئلة تتمحور حول موضوع الدراسة، هذا فضلاً عن الديباجة التي تأتي في المقدمة، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الوصول إليها، وذلك من أجل تبرير القيام بهذا الاستبيان، وإحاطته بأنّ المعلومات سوف تُستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، بالإضافة إلى الجامعة التي أنتمي إليها، وذلك لزيادة قبولها والثقة من طرف أفراد العينة.

ولقد صمّم الاستبيان بناءً على الأدبيات المتعلقة بالموضوع، ولقد استخدم مقياس ليكرت الخماسي لبيان آراء أفراد عينة الدراسة حول العبارات الواردة في الاستبيان، حيث طلب من كل فرد من أفراد

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

الدراسة وضع إشارة (x) تحت الحالة التي تنطبق مع رأيه في كل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان، وكانت خيارات الإجابة كما يلي:

(1 موافق بشدة)	(2 موافق)	(3 محايد)	(4 غير موافق)	(5 غير موافق بشدة)
----------------	-----------	-----------	---------------	--------------------

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

سوف نقوم في هذا الجزء بتوضيح بعض العناصر المتعلقة بعينة الدراسة، من إطار المجتمع والعينة التي قمنا بتوزيع الاستبيان لها.

مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين والمحاسبين، وللتعرف على تأثير عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية لدى المؤسسات الاقتصادية، تم اختيار مجتمع الدراسة من محاسبين ومدققين ضمن ولاية بسكرة، حيث توزيع الاستبيانات على هؤلاء جميعاً، وتوضح الجداول اللاحقة الإطار العام للدراسة ومجموع الاستبيانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي والنسب المئوية من إجمالي عدد الاستبيانات الموزعة.

مُبررات اختيار مجتمع الدراسة:

وقع الاختيار على مجتمع الدراسة المتمثل في محاسبين ومدققين في ولاية بسكرة، نظراً لوجود مجموعة من الأسباب تتمثل فيما يلي:

الأسباب الذاتية:

➤ نظراً لقرب هؤلاء المهنيين من مقر سكني.

➤ لسهولة الوصول إليهم والحصول على المعلومة بطريقة سهلة.

الأسباب الموضوعية: تمثلت الأسباب الموضوعية في:

➤ تطابق وتشابه المهنيين مع الولايات الأخرى، بحيث يمكنها تمثيل المجتمع الجزائري.

➤ خضوعهم لأحكام القانون العام والخاص مثلهم مثل المحاسبين والمدققين عبر الوطن.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

طرق توزيع الاستثمارات من خلال عينة الدراسة:

تم أخذ عينة قصدية من مجتمع الدراسة، والتي بلغ عددها 37، وفيما يتعلق بمجتمع الدراسة فإن المهنيين الذين تم تقديم لها الاستثمارات، والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان:

الجدول رقم (02): طرق توزيع استثمارات الاستبيان

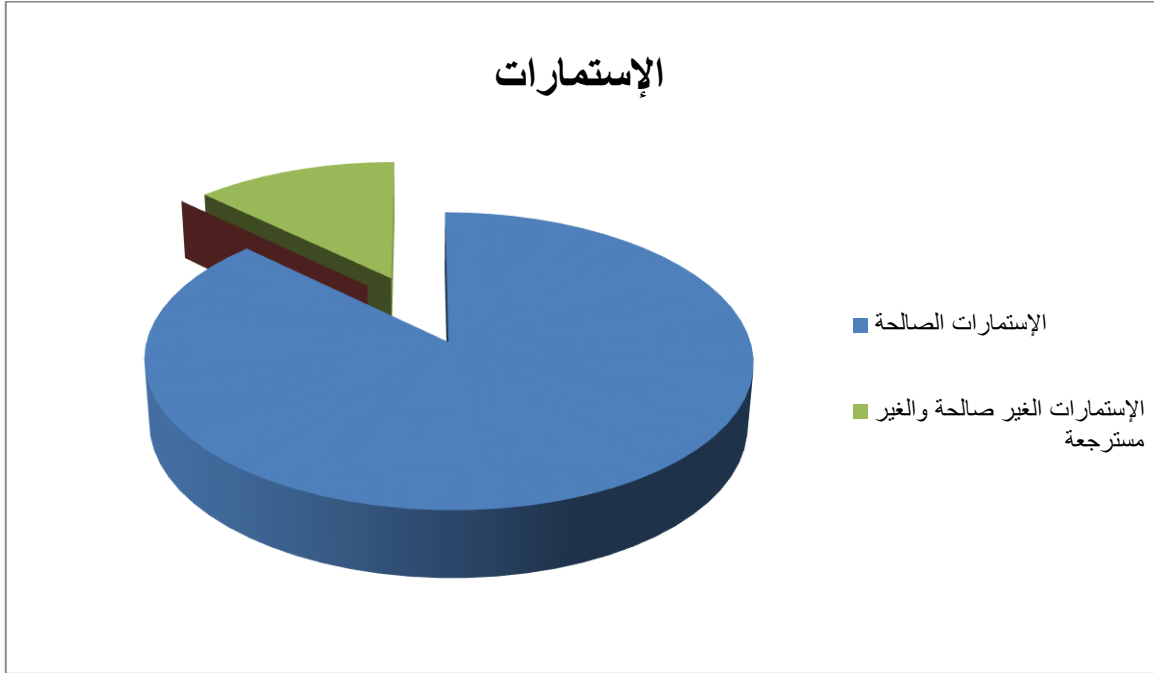
طريقة تسليم الاستبيان	التسليم العادي	التسليم قيد الهاتف	المجموع
إجمالي الاستثمارات الموزعة	35	2	37
الاستثمارات المسترجعة	34	2	36
الاستثمارات الملغاة	2	0	2
مجموع الاستثمارات الصالحة للدراسة	32	2	34
النسبة	91%	100%	87%

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لاستثمارات الاستبيان

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن مجموع الاستثمارات الصالحة للدراسة بلغت 34 استثمارة، لتمثل عينة الدراسة؛ أي ما يقارب بالنسبة المئوية 87% من مجموع الاستثمارات الموزعة، وهذا بعد الفرز والتنظيم، وتم استبعاد استمارتين نظراً لعد اكتمالها أو تضارب الإجابات.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

الشكل رقم (08): تمثيل الاستثمارات الصالحة والغير صالحة لمجتمع الدراسة



المطلب الثالث: اختبار ثبات أداة القياس وحدود الدراسة

اختبار ثبات أداة القياس

قام الباحث باستخدام مكون من جزأين رئيسيين هما:

الجزء الأول:

خُصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجوبين من المحاسبين والمدققين داخل عينة الدراسة.

الجزء الثاني:

وُخِصص للعبارات التي غدت متغيرات الدراسة، والتي تتمثل في دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، واستخدم الطالب مقياس ليكرت الخماسي.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

اختيار الصدق الظاهري

تمّ عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين من أساتذة للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وبعد استرجاع الاستبيانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين قبل أن يتم توزيعها على عينة الدراسة.

الاسم	الرتبة	الهيئة المستخدمة
الزين يونس	استاذة محاضرة أ	جامعة الوادي
تقرارات يزيد	استاذة محاضرة أ	جامعة أم البواقي
طايبية سليمة	استاذة محاضرة أ	جامعة قالمة
بوهرين فتيحة	استاذة محاضرة أ	جامعة قسنطينة

اختيار ثبات الأداة

تمّ استخدام **Alpha de Cronbach** ألفا كرونباخ لقياس درجة الثبات الداخلي لفقرات الاستبيان، والاتساق الداخلي بين ردود فعل المستجوبين، حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ %64، وهي نسبة جيدة لذا يُمكن تعميم النتائج كونها أعلى من النسبة المقبولة ألا وهي %60.

حدود الدراسة

- **الحدود المكانية:** تهتم هذه الدراسة بدراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر كغيرها من الدول.
- **الحدود الزمنية:** هي السنة التي تمّ خلالها توزيع الاستمارات واستلامها ومعالجة البيانات التي تمّ الحصول عليها خلال أفريل 2019 - ماي 2019.
- **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الذين تربطهم علاقة وطيدة بمجال المحاسبة والتدقيق بصفتهم ممارسي هذه المهنة.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بموضوع عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

المبحث الثاني: دراسة وتحليل مفردات الاستبيان

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تمّ جمع البيانات وتبويبها من خلال استخدام برنامج الحزم الإحصائية spss، حيث يعتبر مصدر لتحليل مختلف النتائج الواردة في الدراسة.

المطلب الأول: المعلومات العامة حول الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

تمّ اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية للمديرين والمحاسبين والمدققين في ، من أجل بيان بعض الحقائق المتعلقة بهؤلاء، إذ قام الطالب باستخدام التكرارات والنسب المئوية للأسئلة الخاصة بهذه المتغيرات باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي وفقا لما تمّ الحصول عليه من إجابات عينة الدراسة، وتبين النتائج في الجداول التالية خصائص أفراد عينة الدراسة، من حيث (العمر، المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي...)، وتبين النتائج الواردة في الجداول التالية خصائص عينة الدراسة وهي كالتالي:

جدول رقم 03: الجنس

النسبة المئوية	التكرار	
94,1	32	ذكر
5,9	2	أنثى

المصدر: من إعداد الطالب

يُمكن استنتاج أنّ أغلب المبحوثين يتكون من الرجال بنسبة تُقدر بـ94,1%، نظرا للمهام التي يقومون بها خاصة في مجال المحاسبة والتدقيق، ثمّ يأتي بعد ذلك النساء بنسبة تُقدر بـ5.9%.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية
بالمؤسسات الاقتصادية

جدول رقم 04: العمر

النسبة المئوية	التكرار	
0	0	أقل من 20 سنة
67,6	23	من 20 إلى أقل من 40 سنة
26,5	9	من 40 إلى 60 سنة
5,9	2	أكثر من 60 سنة

المصدر: من إعداد الطالب

يُمكن استنتاج أنّ أغلب المبحوثين تتراوح أعمارهم ما بين 20 سنة إلى أقل من 40 سنة، ويُشكلون ما نسبته 67.6% من إجمالي حجم العينة، ثمّ بعد ذلك تأتي الفئة التكرارية من 40 سنة إلى 60 سنة، حيث يُشكلون ما نسبته 26.5% من إجمالي حجم العينة، ثمّ تأتي الفئة التكرارية أكثر من 60 سنة، حيث تُشكل ما نسبته 5.9%.

جدول رقم 05: الوظيفة

2,9	1	مساعد رئيس مدير عام مكلف بالتدقيق
38,2	13	محاسب
58,8	20	مدقق
0	0	أخرى

المصدر: من إعداد الطالب

يُمكن استنتاج أنّ أغلب المبحوثين يعملون في وظيفة بنسبة 58.8%، ثمّ تأتي من بعد ذلك وظيفة المحاسب 38.2%، ثمّ في المرتبة الأخيرة مساعد رئيس مدير عام مكلف بالتدقيق بنسبة 2.9%، وهذا ما سيخدم البحث ويُساعد في الحصول على معلومات جيدة وثقيد البحث والوصول إلى النتائج المرجوة.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية
بالمؤسسات الاقتصادية

جدول رقم 06:المستوى التعليمي

76,5	26	مستوى جامعي
20,6	7	مستوى غير جامعي
2,9	1	أخرى

المصدر: من إعداد الطالب

يُمكن استنتاج أنّ أغلب المبحوثين لديهم مستوى جامعي بنسبة تُقدّر بـ76.5% من حجم العينة، وذلك لتوجه المؤسسات إلى توظيف هذه الفئة، أمّا الفئة الأخرى فتبلغ النسب بـ20.6% من حجم العينة، فهي ذات خبرة.

جدول رقم 07:الخبرة المهنية

5,9	2	أقل من 5 سنوات
64,7	22	من 06 إلى 10 سنة
8,8	3	من 11 إلى 15 سنة
8,8	3	من 16 إلى 20 سنة
11,8	4	أكثر من 20 سنة

المصدر: من إعداد الطالب

يتبين من خلال الجدول السابق أنّ غالبية المبحوثين في عينة الدراسة تتمثل خبرتهم المهنية بنسبة تُقدّر بـ64.7% من حجم العينة، ثمّ جاءت الفئة الأكثر من 20 سنة في المرتبة الثانية بنسبة تُقدّر بـ11,8%، ثمّ حلت الفئتين من 06 سنة إلى 10 سنوات ومن 11 سن إلى 15 سنة في المرتبة الثالثة بنسبة بلغت 8.8%، ثمّ أخيراً الفئة أقل من 05 سنوات بنسبة بلغت 5.9%.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

جدول رقم 08: عدد الأشخاص الذين يستعملون أجهزة الكمبيوتر

أقل من نصف المهنيين	0	0
نصف المهنيين	1	2,9
كل المهنيين	33	97,1

المصدر: من إعداد الطالب

يُمكن استنتاج أنّ أغلب توجهات المبحوثين داخل عينة الدراسة يُبينون أنّ أغلب مؤسساتهم تستعمل أجهزة الكمبيوتر داخلها نظرًا لأهميتها البالغة في إنجاز الأعمال وأكّدوا على عدم الاستغناء عنها، واستعمالها بشكل دائم ومستمر.

جدول رقم 09: شبكات المعلومات المستعملة

نظام المعلومات	1	2,9
شبكة الانترنت	33	97,1
شبكات أخرى خارجية	0	0

المصدر: من إعداد الطالب

يُمكن استنتاج أنّ أغلب توجهات المبحوثين داخل عينة الدراسة يبينون أنّ أغلبهم يستعملون شبكة الانترنت، نظرًا لأهميتها البالغة في إنجاز التعاملات وأكّدوا على عدم الاستغناء عنها واستعمالها بشكل دائم ومستمر.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

جدول رقم 10: تمتلكون صفحة في إحدى شبكات التواصل الاجتماعي

نعم	28	82,4
لا	6	17,6

المصدر: من إعداد الطالب

يُمكن استنتاج أنّ أغلب المبحوثين أكدوا أنّهم يمتلكون صفحات على شبكات التواصل الاجتماعي بنسبة تُقدر بـ 82.4%، حيث أصبحت هذه الوسيلة منتشرة في الآونة الأخيرة لما لها من أثر على مستوى التواصل.

جدول رقم 11: تملكون موقع الكتروني

نعم	26	76,5
لا	8	23,5

المصدر: من إعداد الطالب

يُمكن استنتاج أنّ أغلب المبحوثين أكدوا أنّهم تملك صفحات على شبكات التواصل الاجتماعي بنسبة تُقدر بـ 76.5%، حيث أصبحت هذه الوسيلة منتشرة في الآونة الأخيرة، وترى الفئة الأخرى أنّها لا تستعمله وقد قدرت هذه النسبة بـ 23.5%.

المتوسط الحسابي المرجح

وسوف يستخدم الطالب في تحليل المعلومات المجمعة ميدانياً مقياس ليكارت الخماسي الذي يعمل على أساس المعايير المبينة في الجدول أدناه، ومنه تكون الفترة المعبرة عن كل إجابة وفقاً للعلاقة التالية: طول الفئة = المدى العام. عدد الفئات.

وبالتالي يُصبح طول الفئة كالتالي $(1-5) / 0,8=5$ وتكون مجالات المتوسطات المرجحة المقابلة

لكل إجابة وفقاً لما يأتي:

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية
بالمؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم 12: تقسيم مستويات الموافقة على فقرات الاستبيان

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 حتى 1,79	موافق بشدة
من 1,8 حتى 2,59	موافق
من 2,6 حتى 3,39	محايد
من 3,4 حتى 4,19	غير موافق
من 4,2 حتى 5	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

الفرضية الأولى: لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية لاستخدام عوامل البيئة المحاسبية على المعلومة المحاسبية.

فقرات الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الدلالة
1. ما هو رأيك من أن استخدام عوامل البيئة المحاسبية على المعلومة المحاسبية يُساعد على إنجاز الأعمال بسرعة أكبر وفي أقرب وقت.	1,4412	0,50399	0,000
2. ما هو رأيك من أن عوامل البيئة المحاسبية على المعلومة المحاسبية يُحسن من جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الالكترونية المستخدمة.	1,7059	0,46250	0,000
3. ما هو رأيك من أن استخدام عوامل البيئة المحاسبية يُساعد على حفظ وأمن المعلومات.	2,0000	0,69631	0,000
4. ما هو رأيك من أن استخدام عوامل البيئة المحاسبية على المعلومة المحاسبية يُحقق دقة أكبر في العمل.	1,8235	0,71650	0,000
5. ما هو رأيك من أن استخدام عوامل البيئة المحاسبية على المعلومة المحاسبية يُساهم في تحسين جودة عملية الإفصاح.	1,9118	0,79268	0,000
6. ما هو رأيك من أن استخدام عوامل البيئة المحاسبية على المعلومة المحاسبية يُساعد المسيرين في اتخاذ القرارات السليمة داخل المنشأة.	1,9118	0,66822	0,000
7. ما هو رأيك من أن استخدام عوامل البيئة المحاسبية على المعلومة المحاسبية يُساعد أصحاب المصالح في مراقبة وتتبع وضعية المنشأة.	1,8529	0,60964	0,000
8. ما هو رأيك من أن عوامل البيئة المحاسبية والاتصال تتناسب مع احتياجات مدقق الحسابات.	1,7059	0,57889	0,000
9. الاستثمار في عوامل البيئة المحاسبية ينعكس بالإيجاب على سرعة تنفيذ الأعمال المحاسبية.	2,0000	0,60302	0,000

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

وقد تمت معالجة هذه الفرضية من خلال تسعة عبارات حققت وسطا حسابيا عاما 1,8170 بانحراف معياري 0,32925، وبما أنّ المتوسط الحسابي يقع أكبر 1,5 فيمكن القول أنّ هناك تأثير لتكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق من وجهة نظر العاملين في عينة الدراسة كانت بدرجة مرتفعة.

وبعد اختبار الفرضية الأولى من خلال الجدول السابق كانت النتائج كما يلي:

T المحسوبة	T الجدولية	T المعنوية	نتيجة الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
4,824	16,919	0,00	رفض	1,8170	0,32925

من خلال النتائج، وبما أنّ T المحسوبة أقل من T الجدولية، فهذا يعني قبول الفرضية البديلة، كما أنّ متوسط إجابات هذه الفئة أكثر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,8170 بانحراف معياري 0,32925، وذلك حسب مقياس ليكرت الخماسي، مما يدل على أنّ ميل مختلف إجابات المبحوثين كان حول الإجابة موافق، وقد بلغت t للدلالة المعنوية أقل من 0,05، وهي دالة إحصائية، ومن ثم نقبل الفرضية القائلة بوجود فروق ذو دلالة إحصائية لاستخدام عوامل البيئة المحاسبية على المعلومة المحاسبية، لما تُوفره التقنية الحديثة من اختصار للوقت ودقة في العمل وتُساعد المهنيين على أداء مهامهم دون عناء.

ويوجد لاستخدام عوامل البيئة المحاسبية فاعلية على أداء نظم المعلومات لأنها تُساعد في القدرة على تشغيل حجم كبير من البيانات في وقت محدود وتكلفة قليلة، كما أنّها تمتاز بالسرعة الهائلة على أداء العمليات الحسابية، وسرعة تبادل البيانات والمعلومات عن بعد.

ومن خلال المقابلة التي أجريت مع عدة محاسبين ومدققين ولاية بسكرة، أكدوا لنا أنّ استخدام عوامل البيئة المحاسبية أصبح أمراً لا بُدّ منه، ويجب تحيينه من فترة إلى أخرى، وأكد مساعد رئيس مدير عام مكلف بالتدقيق أنّ عوامل البيئة المحاسبية أصبحت تقلل من الغش والأخطاء بصفة آلية.

ومن شأن اعتماد عوامل البيئة المحاسبية ضمان ممارسات محاسبية منتظمة، كما المحاسبة الجيدة بالممارسات لها آثار عديدة لرجال الأعمال ومديري الشركات الصغيرة والمتوسطة.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

مصاحة عوامل البيئة المحاسبية أن تنمو بشكل متزايد نظرًا لأنها تمثل موردًا استراتيجيًا لمعظم مشاريع إنشاء في مجتمع المعلومات الحديث، حيث أنها توفر الدعم اللازم لتحقيق المزايا التنافسية التي تسهم في تعزيز الموقع، واستمرار ونجاح المشروع.

هذا لا يتحقق تلقائيًا، ولكنها تتطلب زيادة مستوى أداء عمليات المشروع وتحسين إنتاجيتها، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون رضا العميل زيادة ويتعين على معنويات الأشياء لها أن تكون تحسين، ضرورة إنشاء نظام معلومات جديد أو تعديل واحد موجود يظهر عند حدوث فشل أو مشكلة النظام المطبق حاليًا، قد يكون للمنظمة فرصة لاستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة والمتطورة التي تمكن المنظمة من تقديم أفضل المعلومات وتحسين القدرة التنافسية، ومعظم الكتاب والمتخصصين في نظم المعلومات تتفق أن المحاسبة نظم المعلومات تذهب من خلال دورة الحياة، بدءًا من مرحلة تحليل النظام في كلب إخضاعه للدراسة العملية التي نظمت لغرض زيادة قدرتها على تحقيق الأهداف المطلوبة ومرحلة تأسيس كل تفاصيل خاصة إلى النظام الجديد، وانتهاء مرحلة تنفيذ وتقييم نظام لضمان أنها تعمل بشكل جيد، وأنه قادر على تحقيق الأهداف المرجوة .

وفيما يتعلق بمرحلة التنفيذ، حيث يرتبط في المقام الأول مع إمّا تصميم لنظام المحاسبي المتكامل الجديد، أو نظام المحاسبة فرعي حين تأسيس النظام الجديد أو توسيع العملية من المشروع الحالي¹.

1- ReemOkab, Mohammed Ali Al- Oqool the role of Accountants in E- accounting Information systems' life cycle at the Joranian Banking sector, Internatinal Journal ob Business and social science, vol. 5 No. 4(Special Issue- March 2014), p267.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

الفرضية الثانية: لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية لدور استخدام عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية.

قيمة الدلالة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فقرات الفرضية الثانية
0,000	0,55772	1,8529	1. يُساعد استخدام عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بشكل أدق وأفضل.
0,000	0,78363	2,1471	2. استخدام عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية من أجل مراجعتها مع فريق المحاسبين والمدققين.
0,000	0,77621	2,0588	3. استخدام عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية يُساعد المحاسبين والمدققين في عملية إعداد أوراق العمل والمصادقات بشكل أفضل.
0,000	0,62694	2,0294	4. إنَّ استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق يُساعد المدقق والمحاسب في إنجاز العمليات الحسابية والكتابية بشكل أفضل.
0,000	0,62694	2,0294	5. إنَّ استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق يُساعد المدقق والمحاسب في إعداد الرسائل والتقارير، والتي سوف يتم رفعها للإدارة.
0,000	0,69375	2,0588	6. تتميز القوائم المالية التي يتم فحصها من خلال عوامل البيئة المحاسبية بخلوها من الأخطاء.
0,000	0,71898	2,2941	7. تتميز القوائم المالية التي يتم فحصها من خلال عوامل البيئة المحاسبية بخلوها من الغش والتلاعبات.
0,000	0,49597	2,2353	8. يُضفي استخدام عوامل البيئة المحاسبية نوعاً من المصداقية والموثوقية على المعلومات الحسابية.
0,000	0,68664	1,9706	9. يضيف استخدام عوامل البيئة المحاسبية نوعاً من الملائمة على المعلومات المحاسبية.
0,000	0,72883	2,1176	10. يعتبر استخدام عوامل البيئة المحاسبية من أهم العوامل المساعدة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

وقد تمت معالجة هذه الفرضية من خلال عشرة عبارات حققت وسطاً حسابياً عامّاً 2,0971 بانحراف معياري 0,22086، وبما أنّ المتوسط الحسابي يقع أكبر 1,5 فيمكن القول أنّ هناك تأثير عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين في عينة الدراسة كانت بدرجة مرتفعة.

وبعد اختبار الفرضية الثانية من خلال الجدول السابق كانت النتائج كما يلي:

T المحسوبة	T الجدولية	T المعنوية	نتيجة الرفض	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
15,412	16,919	0,00	رفض	2,0971	0,22086

من خلال النتائج وبما أنّ T المحسوبة أصغر من T الجدولية، فهذا يعني قبول الفرضية البديلة، كما أنّ متوسط الإجابات لهذه الفئة أكثر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,0971 بانحراف معياري 0,22086، وذلك حسب مقياس ليكرت الخماسي، ممّا يدل على أنّ ميل مختلف إجابات الباحثين كان حول الإجابة موافق، وقد بلغت قيمة t للدلالة المعنوية أقل من 0,05، وهي دالة إحصائية، ومن ثم نقبل الفرضية القائلة، يوجد فروق ذو دلالة إحصائية لدور استخدام عوامل البيئة المحاسبية على جودة لمعلومات المحاسبية، ممّا يدل على أنّ استعمال عوامل البيئة المحاسبية تُحسن من جودة المعلومات المحاسبية المتمثلة أساساً في الملائمة والمصادقية.

إنّ عوامل البيئة المحاسبية تساعد المحاسب والمدقق في انجاز العمليات الحسابية والكتابية بشكل أفضل، كما تتميز القوائم المالية التي يتم فحصها من خلال عوامل البيئة المحاسبية بخلوها من الأخطاء، وأيضاً تتميز القوائم المالية التي يتم فحصها من خلال عوامل البيئة المحاسبية بخلوها من الغش والتلاعبات، فيضفي استخدام عوامل البيئة المحاسبية نوعاً من المصادقية والموثوقية على المعلومات المحاسبية.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

الفرضية الثالثة: توجد معوقات تواجه عوامل البيئة المحاسبية، والتي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.

فقرات الفرضية الثالثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الدلالة
1. يُعتبر أمن المعلومات من أهم المسائل التي يهتم بها محاسب و مدقق الحسابات، والتي تؤثر على جودة المعلومات المقدمة لإدارة المؤسسة.	2,2941	0,87141	0,000
2. لا توجد خبرة كافية لدى المحاسب و مدقق الحسابات لاستخدام عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية.	2,5588	0,56091	0,000
3. لا يوجد تدريب كافي للمحاسب و لمدقق الحسابات يجعله قادراً على استخدام عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية.	2,7941	0,72944	0,000
4. عدم التقيد بكامل عوامل البيئة المحاسبية في الجزائر أو عدم استعمالها أصلاً.	2,5882	0,65679	0,000
5. عدم توفر بنية متكاملة عوامل البيئة المحاسبية في الجزائر.	2,500	0,66287	0,000
6. عدم وجود تشريعات أو قوانين صارمة تلزم باستخدام عوامل البيئة المحاسبية على سبيل لعدم استخدامها.	2,6765	0,84282	0,000
7. تؤثر الجرائم الالكترونية والغش على جودة المعلومات المحاسبية خاصة مع ضعف التكوين لدى المدقق والمحاسب.	2,7353	0,79043	0,000
8. ارتفاع تكلفة عوامل البيئة المحاسبية.	2,7941	0,72944	0,000
9. صعوبة تقدير مخاطر عوامل البيئة المحاسبية، والتي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.	2,7941	0,71898	0,000
10. عدم توفر خاصية الاستقلالية للمحاسب و لمدقق الحسابات.	2,7353	0,61835	0,000

المصدر: من إعداد الباحث

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

وقد تمت معالجة هذه الفرضية من خلال عشرة عبارات حققت وسطا حسابيا عاما **2.6353** بانحراف معياري **0.35850**، وبما أنّ المتوسط الحسابي يقع أكبر **1.5** فيمكن القول أنّ هناك تأثير مخاطر عوامل البيئة المحاسبية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر العاملين في عينة الدراسة كانت بدرجة مرتفعة.

وبعد اختبار الفرضية الثالثة من خلال الجدول السابق كانت النتائج كما يلي:

T المحسوبة	T الجدولية	T المعنوية	نتيجة الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
28,706	21,026	0,08	قبول	2,6353	0,35580

من خلال النتائج وبما أنّ **T** المحسوبة أكبر من **T** الجدولية، فهذا يعني قبول الفرضية، كما أنّ متوسط الإجابات هذه الفئة أكثر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي **2,6353** بانحراف معياري **0,35580**، وذلك حسب مقياس ليكرت الخماسي، مما يدل على أنّ ميل مختلف إجابات المبحوثين كان حول الإجابة محايد، وقد بلغة قيمة اللدلالة المعنوية أقل من **0,05** وهي دالة إحصائية، ومن ثم نقبل الفرضية القائلة توجد معوقات تواجه استخدام عوامل البيئة المحاسبية، والتي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية أكثر بأمن المعلومات.

المطلب الثالث: معامل الارتباط **Correlation** بين متغيرات الدراسة

يستخدم هذا الأمر لمعرفة العلاقة بين المتغيرين أو أكثر، ويرمز له بالرمز r وتكون العلاقة إما طردية أو عكسية أو تامة، وتكون قيم معامل الارتباط محصور بين $-1 \leq r \leq 1$.

حددت القيم التالية من حيث قوتها

➤ **0.8** - عكسية قوية.

➤ **0.9** طردية قوية.

➤ تامة.

Spearman Correlation يستخدم في حالة البيانات الوصفية.

Person Correlation يستخدم في حالة البيانات الكمية.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

قيمة معامل الارتباط 0,005 تدل على وجود ارتباط طردي متوسط (×)

قيمة معامل الارتباط 0,005 تدل على وجود ارتباط طردي ضعيف (/)

الفرضية الصفرية: لا يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين المتغيرات $p=0$

الفرضية البديلة: يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين المتغيرات $p \neq 0$

الجدول رقم 13: معامل الارتباط من برنامج spss

Corrélations

	عوامل البيئة المحاسبية	جودة المعلومات المحاسبية
Corrélation عوامل البيئة	1	,506**
De Pearson sig المحاسبية		,002
(bilatérale) N	34	34
Corrélation جودة المعلومات	,506**	1
De Pearson sig المحاسبية	,002	
(bilatérale) N	34	34

** . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

تحليل البيانات:

اسم الاختبار: Person Corrélation

إذن معامل الارتباط بين عوامل البيئة المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية = 0.506 طردي متوسط.

الفرضية الصفرية: لا يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين عوامل البيئة المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية $p=0$.

الفرضية البديلة: يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين عوامل البيئة المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية $p \neq 0$.

قيمة الاحتمال (Sig): 0.002

القرار: بما أن قيمة sig أقل من 0.05 إذن نقبل الفرضية البديلة، ونرفض الفرضية الصفرية إذن يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين عوامل البيئة المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية.

الفصل الثالث دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية

خلاصة الفصل:

مما سبق يُمكن استنتاج أنّ عوامل البيئة المحاسبية مكنت مهنة المحاسبة والتدقيق من القيام بالأعمال الموكلة إليها بشكل أفضل وأسهل لدى المهنيين، وبالأخص عينة الدراسة التي أكدت على هذا الدور، عوامل البيئة المحاسبية وفرت عوامل عديدة منها: الثقافية والاقتصادية والسياسية وغيرها، هذه العوامل لم تُسهل فقط عمل المدقق والمحاسب بل مكنت من أداء العمل بشكل أفضل، ذلك كان ممكنا لمزايا عديدة يُمكن بلوغها باستخدام عوامل البيئة المحاسبية، كما تمّ في هذا الفصل التحدث عن المميزات التي أُضيفت لمهنة المحاسبة والتدقيق بفضل هذه عوامل البيئة المحاسبية لدى عينة الدراسة، وقد يصعب التكهن بما يُستجد من خدمات في البيئة المحاسبية، ولكن بكل تأكيد سيصعب ذلك في مصلحة الحاسب والمدقق في الجزائر.

الخاتمة

تعرضت الدراسة في هذه المذكرة الى دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية حيث حاولت معالجة الاشكالية التي تدور حول فكرة تأثير عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولهذا حاولنا في الفصل الأول تسليط الضوء على عوامل البيئة المحاسبية ودورها في خلق الاختلافات المحاسبية الدولية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية وحاولنا تسليط الضوء في الفصل الثاني على جودة المعلومة المحاسبية ودور معايير الجودة والافصاح في المعلومة المحاسبية وفي الأخير حاولنا معرفة أثر عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية لعينة من المحاسبين والمدققين الجزائريين.

نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

لقد كان لنجاح واتساع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية العديد من الآثار الايجابية وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى المتعلقة دور عوامل البيئة المحاسبية ومساهمتها في تسهيل تدفق رؤوس الأموال العالمية وزيادة ترابط الأسواق المالية العالمية وتحسين مستوى جودة المعلومة المحاسبية. هناك دلائل على زيادة مستوى الشفافية في الإفصاح عن المعلومة المحاسبية. توجد زيادة ففي موثوقية المعلومة المحاسبية المعدة وفق عوامل البيئة المحاسبية. أدى زيادة مستوى شفافية المعلومة المحاسبية الى زيادة فهمها ومقارنتها من طرف المستخدمين للمعلومة المحاسبية. في دول القانون العرفي يكون المستثمرين والمقرضين حماية أكبر داخل السوق المالي مقارنة بدول القانون المدني مما يفرض قيودا أكبر لتحسين جودة المعلومة المحاسبية. يلعب النظام القانوني دورا مهما في وضع الإطار العام لسير عوامل البيئة المحاسبية. تلعب الثقافة دورا مفصليا في انجاح تطبيق عوامل البيئة المحاسبية. تلعب الروابط والعلاقات السياسية والاقتصادية دورا مهما في انجاح عوامل البيئة المحاسبية. تلعب عوامل البيئة المحاسبية دورا مهما في تصنيف الأنظمة المحاسبية للدول حيث تم تصنيفها على أساس العوامل المتشابهة بينها.

من النتائج السابقة يتأكد لنا صحة الفرضية الثانية تلعب عوامل البيئة المحاسبية السائدة في دولة ما دورا مفصليا في إنجاح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص في تحديد مستوى شفافية المعلومة المحاسبية للشركات.

المقترحات والتوصيات

بعدما استخلصنا نتائج الدراسة يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

الاهتمام بعوامل البيئة المحاسبية من الناحية التطبيقية ومن الناحية العلمية لمهنة المحاسبة.

نشر الوعي المحاسبي الدولي لدى مهنيي مهنة المحاسبة.

تطوير مهنة المحاسبة وفق متطلبات الساحة المحاسبية الدولية.

آفاق الدراسة

من خلال تعرفنا في هذه الدراسة على كل من عوامل البيئة المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية يمكن

أن نترك آفاق تكون منطلقا لدراسات أخرى في المستقبل:

أثر عوامل البيئة المحاسبية الجزائرية على جودة المعلومة المحاسبية.

تأثير الثقافة المحاسبية الدولية على مهنة المحاسبة في الجزائر.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب

- (1) أحمد حلمي جمعة و آخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2007.
- (2) أحمد صلاح عطية، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2004.
- (3) أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مبادئ المحاسبية المالية المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبية الدولية و المصرية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.
- (4) أمين السيد لطفی، "نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)"، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005.
- (5) ثابت عبد الرحمان إدريس، نظم المعلومات الإدارية في منظمات الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- (6) حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبية الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- (7) حسين القاضي، مأمون حمدان، "نظرية المحاسبة"، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع ز دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- (8) رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، دار وائل، الأردن، ط2، 2006.
- (9) رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، "أسس المحاسبة المالية"، دار حامد، الأردن، 2004.
- (10) رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي -مدخل نظرية المحاسبة-، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
- (11) عبد الحي مرعي و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- (12) عبد المالك عمر زيد، المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي، الجزء الأول إطار تاريخي للمحاسبة، عمان، 2002.
- (13) عصفت سيد أحمد عاشور، "دراسات في المعلومات المحاسبية"، دار النهضة للطباعة و النشر، بيروت، لبنان، 1996.
- (14) عطا الله أحمد سويلم الحسينان، "الرقابة و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، دار الراجحة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- (15) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "المحاسبة الأساسية و إعداد البيانات المالية"، المطابع المركزية، عمان، 2003.

قائمة المراجع

- 16) محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير البلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية و العلمية-، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- 17) محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.
- 18) محمد مطر، موسى السويطري، التأصيل النظري للممارسات المهنية لمحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
- 19) مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي، 2009.
- 20) محمود ابراهيم عبد السلام تركي، "تحليل التقارير المالية"، شؤون المكاتب جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1993.
- 21) محمود عبد ربه محمد، "طريقك إلى البورصة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصدر، 2000.
- 22) هادي رضا الصغار، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعيات، الإسكندرية، 2006، ص 31.
- 23) هندركسن، "النظرية المحاسبية"، ترجمة كمال أبو زيد، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 24) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، -الإسكندرية، 2000.
- 25) وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي، دار حنين، عمان الاردن، 1996.
- 26) كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- 27) لبنزاي هيتجر، سبرج ماتولتس، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1988.
- (28)

الرسائل والأطروحات

- 29) زياد عبد الرحمان القاضي، محمد خليل أبو زلطة، تصميم نظم المعلومات الإدارية و المحاسبية، مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، 2010.
- 30) حواس صلاح، التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه دولة، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007 - 2008.

قائمة المراجع

- 31) سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004/2003، بتصرف.
- 32) عائشة طاسيني، "التقرير المالي للمؤسسة في ظل عدم التماثل المعلوماتي"، رسالة ماجستير من كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- 33) مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المامول و الموجود، ملتقى تحت عنوان: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية -المركز الجامعي بالوادي، جانفي، 2010.
- 34) ناصر محمد علي المجهلي، "خصائص المعلومات المحاسبية و أثرها في اتخاذ القرار"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008-2009.

المجلات

- 35) زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكليف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث، العدد 07، 2009.
- 36) مجدي أحمد المغربي، الإصلاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، دراسة ميدانية على الشركات السعودية للصناعات الأساسية (سايك) شركة مساهمة سعودية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2011.

مراجع باللغة بالأجنبية

- 37) Abdolmohammadi, m.j., tucker, r.r., the influence of accounting and auditing on a country's economic development, review of accounting and finance, 1(3), 2002.
- 38) Alhashim,D ,Arpan,J ,International Dimensions of Accounting, Second Edition: PWS-Kent Publishing Company, Boston, 1992.
- 39) B. Jaggi, P.Y.Low,Impact of Culture, Market Forces, and Lrgal, System on Financial Disclosures, The International Journal of Accounting,35(4).
- 40) Baydoun, N,&Willett, R, Cultural,relevance of western accounting Systems to developing countries, Abacus, 31,(1), 1995.

قائمة المراجع

- 41) Belkaoui, A, Economic, political and civil indicators and reporting and disclosure adequacy : Empirical investigation, Journal of Accounting and Public Policy,2,1983.
- 42) Chamisa, F.E, The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe, The International Journal of Accounting, 35(2), 2000.
- 43) Choi, F.D.S,G.K.Meek, International accounting, Pearson Prentice Hall, 6 Th ed. U S A, 2008.
- 44) Choi,F,D,S, Meek , G.K.International Financial Reporting, prentice hall,3rd ed, UK,2005.
- 45) Cooke, T, Wallace, O, Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis, Journal of Accounting and public policy,N°9 (2), 1990.
- 46) Deese, D.A, Why political and civil Freedom are Fundamental to economic Freedom, reform, and restructuring. Journal of Private Enterpris, 14(1), 1998.
- 47) Doupnik ,T.S. Salter ,S.B ,Extera lenvironment,culture, and accounting practices :a preliminary test of a general model of international accounting development international journal of Accounting n° 3 .1995.
- 48) Doupnik,T,S,Tsakumis, G,t,ACritical Review Of Tests Of Gray's Theory Of Cultural Relevance, Journal of Accounting Literature,23,2004.
- 49) elad, c., the development of accounting in the franc zone countries in africa, the international journal of accounting, 2014.
- 50) EnvironmentalFactorsinfluencingaccountingdisclosurererequirements of global stock exchanges, Journal of International Financial Management and Accounting,4(2), 1992.
- 51) Evans, L, Language, Translation and the Problem of International Accounting Communication, Accounting, Auditing&Accountabiliy Journal, 17(2),2004.

قائمة المراجع

- 52) Gray, S, J, Towards a Theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, Abacus, 3, 1988.
- 53) Gray, S.J., Towards a Theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, Abacus, 3, 1988.
- 54) Gray, S, J, & Vint, H, The impact of Culture on Accounting Disclosures : Some International.
- 55) Hamid S., et al., Religion : A Confounding Cultural Element in the International Harmonization of Accounting ?, Abacus, 29(2), 1993.
- 56) Han et al, A cross-country study on the effects of national culture on earnings management, Journal of International Business Studies, 2010.
- 57) Harrison, G.L., Mckinnon, J.L., Cultural and Accounting Change : A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation, Accounting Organization and Society, 11(3), 1986.
- 58) Hofstede, G, Cultural Dimensions In Management And Planning, Asia Pacific Journal of Management, January, 1984.
- 59) Hofstede, G., the Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories, Journal of International Business Studies, 14,(2), 1983.
- 60) Hope, O .K, Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin, Journal of International Financial Management, 14, 2003.
- 61) J.J. Archambault, M.E. Archambault, A multinational test of determinants of corporate disclosure , The International Journal of Accounting, n° : 38, 2003.
- 62) Lamb, m., Nobses, c., Roberts, a., international variations in the connection between tax and financial reporting, accounting and business research, 28(3) 1998.
- 63) Merrouche, c., the role of accounting in economies in transition: the case of algeria, transition and development in algeria: economic social and cultural challenges, intellect books ed, usa, 2005.

قائمة المراجع

- 64) Nurunnabi, M, Does accounting regulation matter?: An experience of international financial reporting standards implementation in an emerging country, *Research in Accounting*, 26, 2014.
- 65) Perera, h., baydoun, n., convergence with international financial reporting standards: the case of indonesia, *advance in international accounting*, 20.
- 66) Perera, M.H.B.,The Cultural Relativity of accounting systems, *Vidyodaya Journal of Arts, Science and Letters*,14(1), sri Lanka,1983.
- 67) Porta et al, *Law and Finance, Journal, of Politica Economy*,106, 1998.
- 68) Poudel et al., the adoption of international financial repoting standards in a non-colonized developing country: the case of nepal, *advances in accounting, incorporating advances in international accounting*, 2014.
- 69) Salter, S,B, Corporate Financial disclosure in emerging markrts : does economic development matter ? *International journal of Accounting*,1998.
- 70) Salter, S.B &Niswander, F. Cultural Influence on Development of Accounting Systems Internatioally :A Test of Gray's[1988] Theory ,*Journal of International Business Studies*, 26(2) 1995.
- 71) T.S.Douppnik, S.B Salter,Exteralenvironment,culture, and accounting practices :a preliminary test of a general model of international accounting development *international journal of Accountina* n° 3 .1995.
- 72) Tsakumis, G, T ,The influence of cultar on accountants' application of financial reporting rules. *Abacus*, 43(1), 2007.
- 73) Tsakumis,The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules, *Abacus*, 43(1), 2007.
- 74) Wijewardena, H.&Yapa, S., Colonialism and Accounting Education in Developing Countries : the Experiences of Singapore and Sri Lanka, *The International Journal of Accounting*,3(2), 1998.

قائمة المراجع

- 75) Yahia–berrouiguet, algerian national culture and tqm, journal of economics and business researc, XXI(2), 2015.
- 76) Zeghal,D,Mheddhbi, K, An analysis of the factor saffecting The adoption of IAS by developing countries, the International Journal of Accounting, 41, 2006.
- 77) Zehri, F.et al, Adoption determinant of the International Accounting Standards IAS/IFRS by The developing countries, Journal of Economics, finance and Administrative Science, 18,2013.

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة الى معرفة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية وأخذنا المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث استعملنا معايير الجودة لقياس المعلومة المحاسبية لعينة من المهنيين في المحاسبة لأجل معرفة دور تطبيق عوامل البيئة المحاسبية من جهة، ودور العوامل القانونية والضريبة كعاملين مكونين للبيئة المحاسبية الجزائرية من جهة أخرى، توصلت الدراسة الى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي زاد من جودة المعلومة المحاسبية بالنظر الى عوامل البيئة المحاسبية الدولية، كما نجد أن التأثير العكسي للعوامل القانونية والضريبية قد قل بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: عوامل البيئة المحاسبية - جودة المعلومة المحاسبية - خصائص البيئة

المحاسبية الجزائرية

Study Summary

The study aimed to know the factors of the accounting environment on the quality of accounting information and took us to the Algerian economic institutions, where we used the quality standards to measure the accounting information of a sample of accounting professionals in order to know the role of applying the factors of the accounting environment on the one hand, and the role of legal factors and tax as factors that make up the Algerian accounting environment on the other hand , The study found that the application of the financial accounting system has increased the quality of accounting information in view of the factors of the international accounting environment, and we find that the adverse impact of legal and tax factors has decreased after the application of the accounting system My Financial.

Keywords: Accounting environment factors – Quality of accounting information – Characteristics of the Algerian accounting environment