

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم
فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية

بعنوان:

محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: دراسة حالة الجزائر

من إعداد المترشحة : أمال مهاوة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

صديقي مسعود (أستاذ، جامعة ورقلة).....رئيسا
بن عيشة باديس (أستاذ محاضر "أ"، جامعة الجزائر "3").....مناقشا
بالرقي تيجاني (أستاذ، جامعة سطيف الباز).....مناقشا
سويسي الهواري (أستاذ، المركز الجامعي إليزي).....مناقشا
بكارى بلخير (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة).....مناقشا
بن عيسى محمد المهدي (أستاذ، جامعة ورقلة).....مدعو
مداني بن بلغيث، (أستاذ، جامعة ورقلة).....مشرفا ومقررا

الإهداء

أشكر الله العليّ القدير وأحمده لأنّ وفقني في إتمام هذا العمل
أهدي ثمرة هذا العمل إلى من كان لي حافظاً للعلم والمثابرة إلى أبي الغالي حفظه الله الذي
لم يبخل عليّ بعطفه وحنانه ودعمه المادي والمعنوي ولطالما تمنى وانتظر هذا اليوم؛
وإلى التي غمرتني بلطفها ودعواتها تاج رأسي أمي رعاها الله عز وجل؛
إلى زوجي عبد الغفور قرّام الذي أتمنى له كل النجاح في عمله ولعائلته؛
إلى جميع إخوتي وأخواتي وعائلاتهم؛ إلى أساتذتي ومشايخي ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع؛
إلى جميع الأصدقاء والزملاء وكل من مد يد العون وفسح الطريق أمام طريقي أبواب العلم والمعرفة؛
وأخص بالذكر صديقتي الغالية وعائلتها عواطف محسن؛
إلى كل من ثابر في سبيل العلم وجعله نورا يستضاء به.

شكر وتقدير

الحمد والشكر الجزيل، لصاحب الفضل الأول والأخير،

إلى الهادي إلى الصراط المستقيم، إلى الله عزّ وجلّ،

نحمده حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه على نِعَمِهِ التي لا تُعدّ ولا تُحصى؛

إلى الأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور مداني بن بلغيث

الذي لم ييخل علينا بتوجيهاته وإرشاداته القيمة؛

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

وإخراج هذا العمل في شكله النهائي.

الملخص

قامت الجزائر بتبني استراتيجية إصلاح تأخذ بالمعايير IFRS رغم الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية، بدعوى مواكبة الإصلاح الاقتصادي وتحقيق متطلبات التنمية والكفاءة الاقتصادية، لكن لم تسلم هذه الاستراتيجية من نقد ومساءلة الأطراف الفاعلة في إدارتها، لذا جاءت إشكالية الدراسة للبحث عن كيفية تفعيل دور الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير والإصلاح المحاسبي بما يحقق مستوى كاف من القبول والاعتراف لضمان شرعيته، وذلك بهدف تحديد المستوى الأمثل لتحقيق القبول والاعتراف المؤسس للشرعية. للقيام بذلك، اعتمدت الباحثة دراسة ميدانية لعرض تجربة الجزائر باستخدام أدوات البحث العلمي المتمثلة أساسا في: المقابلة، الملاحظة والتحليل الوثائقي وبتوظيف مقاربة سيوسولوجية للنظرية المؤسسية الجديدة. وقد خلصت نتائج الدراسة إلى عدم تحقق شرعية الإصلاح المحاسبي بالجزائر لارتباطه إلى حد كبير بضغوطات مؤسسية خارجية على عكس الاعتقاد الحالي السائد أن اعتماد المعايير يرتبط بجلب فوائد اقتصادية مقابلة لها من ناحية، ومن ناحية أخرى هيمنة سلطة الدولة عن باقي الأطراف الفاعلة في اتخاذ قرار الإصلاح والمساهمة في إدارته.

كلمات المفتاح

شرعية الإصلاح المحاسبي، المعايير الدولية للتقارير المالية، النظرية المؤسسية الجديدة، الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير

Abstract

Despite the criticism of the legitimacy of the international financial reporting standards, Algeria has adopted a reform strategy that takes IFRS to keep pace with economic development and efficiency requirements, but this strategy itself was the matter of criticism and accountability of the key actors. So, the problematic of the study seeks to get accounting reform that achieve a sufficient level of acceptance and recognition which ensure its legitimacy. To do this, we adopted a case study of Algeria by using a variety of tools mainly in: interview, observation and analysis of archival data. On the based of sociological approach of the new institutional theory, the study finds that the accounting reform in Algeria does not legitimate because institutional pressure is a major factor that drives the decision of the reform on one hand, and on the other hand, the dominance of the state in making and managing accounting reform.

Key words

The legitimacy of the accounting reform, International Financial Reporting Standards, new institutional theory, the key parties

قائمة المحتويات

الصفحة	العنصر
I	الإهداء.....
II	شكر وتقدير.....
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
VI	قائمة الأشكال البيانية.....
VII	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الملاحق.....
IX	قائمة الاختصارات والرموز.....
01	المقدمة.....
08	الفصل التمهيدي : تطور الفكر المحاسبي في تناول قضايا شرعية الإصلاح المحاسبي.....
10	المبحث الأول : شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية.....
14	المبحث الثاني : شرعية إستراتيجيات الإصلاح المحاسبي بالدول النامية.....
17	المبحث الثالث : ملخص الرؤى ومناقشة النتائج.....
24	الفصل الثاني : الأدبيات النظرية حول شرعية الإصلاح المحاسبي.....
25	المبحث الأول : مفهوم الشرعية وأسس تحقيقها.....
25	المطلب الأول : تعريف الشرعية "The legitimacy".....
27	المطلب الثاني : أسس تحقيق الشرعية.....
31	المطلب الثالث : تقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية.....
40	المبحث الثاني : اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية : أزمة أخرى للشرعية.....
41	المطلب الأول : النظرية المؤسسية الجديدة.....
45	المطلب الثاني : اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في ظل تفسير النظرية المؤسسية الجديدة.....
47	المطلب الثالث : إستراتيجيات الإصلاح المحاسبي بالدول النامية وتفسير التماثل القسري.....
49	المطلب الرابع : إطار نظري لتفسير شرعية إستراتيجيات الإصلاح المحاسبي.....
53	الفصل الثالث : عرض تجربة الجزائر في إدارة التغيير والإصلاح المحاسبي.....
55	المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية.....

55	المطلب الأول : تصميم البحث ومصادر جمع البيانات.....
58	المطلب الثاني : إطار ومجتمع الدراسة
61	المبحث الثاني : عرض، معالجة وتحليل نتائج الدراسة
61	المطلب الأول : قرار الاصلاح المحاسبي في ظل تفسير التماثل القسري.....
73	المطلب الثاني : تقييم إستراتيجية الإصلاح المحاسبي بالجزائر.....
88	الخاتمة.....
93	المراجع.....
99	الملاحق
102	فهرس المحتويات.....

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	نموذج الشرعية للمعايير الدولية للتقارير المالية	01-01
32	الهيكل التنظيمي لهيئة المعايير الدولية للتقارير المالية	01-02
34	مقارنة هيكل الرقابة لكل من IFRS-US GAAP	02-02
39	إجراءات وضع المعايير	03-02
42	الفرق بين مفهوم الشرعية والنظرية المؤسسية الجديدة في تناول مفهوم الشرعية	04-02
50	إطار نظري لتفسير شرعية النماذج المحاسبية بالدول النامية	05-02
68	النسبة المئوية لمساهمة قطاع المحروقات من إجمالي إيرادات الحكومية	01-03

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
35	التوزيع الحالي والمفترض للمقاعد في هيئة معايير المحاسبة الدولية حسب التوزيع القاري	01-02
37	التوزيع المفترض للمقاعد في هيئة المعايير IFRS حسب معدلات الناتج المحلي الإجمالي والقيمة السوقية للدولة	02-02
57	عدد مقابلات خلال المرحلة الثانية حسب كل فئة مستجوبة	02-03
59	عدد المهنيين المسجلين في المجلس الوطني للمحاسبة	03-03
63	مؤشرات إدارة الحكم بالجزائر	04-03
67	مساهمة قطاع المحروقات بالنسبة إلى الإيرادات الحكومية	05-03
67	النسبة المئوية لمساهمة قطاع المحروقات من إجمالي إيرادات الحكومية	06-03
68	حصيلة التجارة الخارجية	07-03
69	مساهمة قطاع المحروقات إلى الناتج المحلي الإجمالي	08-03

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	الملحق
101	إستمارة أسئلة المقابلة	(01)

قائمة الإختصارات والرموز

A&AROSC	<i>Accounting and Auditing Reports on the Observance of Standards and Codes</i>
AOSSG	<i>Asian-Oceanian Standard-Setters Group</i>
ASAF	<i>Accounting Standards Advisory Forum</i>
BCBS	<i>Basel Committee on Banking Supervision</i>
CCA	<i>Comptabilité Contrôle Audit</i>
CD	<i>Consultation document</i>
EC	<i>European Commission</i>
EFRAG	<i>European Financial Reporting Advisory Group</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FCAG	<i>Financial Crisis Advisory Group</i>
G20	<i>Group of Twenty</i>
GDP	<i>Gross domestic product</i>
IAASB	<i>The International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
ICAB	<i>The Institute of Chartered Accountants of Bangladesh</i>
ICMAB	<i>The Institute of Cost and Management Accountants of Bangladesh</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IFRS-F	<i>International Financial Reporting Standards Foundation</i>
IMF	<i>International Monetary Fund</i>
IOSCO	<i>International Organization of Securities Commissions</i>
JFSA	<i>Japan Financial Services Agency</i>
MB	<i>Monitoring Board</i>
NEPAD	<i>The New Partnership for Africa's Development</i>
NIS	<i>New Institutional Theory</i>
OECD	<i>L'Organisation de coopération et de développement économiques</i>
SCF	<i>Système Comptable Financier</i>
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SSRN	<i>Social Science Research Network</i>
UN	<i>United Nations</i>
US GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
WB	<i>The World Bank</i>
WTO	<i>The World Trade Organization</i>

WVSD

World Values Survey Data

المقدمة

أ. طرح الإشكالية

خلفت الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 العديد من الآثار السلبية على اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، وقد اتهمت العديد من الجهات منها (قمة العشرين G20 في مؤتمر وزراء المالية لندن 2008) وأعضاء من مجلس الشيوخ الأمريكي والاتحاد الأوروبي، المعايير الدولية للتقارير المالية بصفة عامة ومعايير القيمة العادلة بصفة خاصة أحد أهم أسباب نشوء هذه الأزمة، إذ كانت بمثابة الثغرة التي تم استغلالها للتلاعب في الأرباح وتضخيم الأصول، كما طالبت بوقف العمل بمعايير القيمة العادلة وإعادة النظر فيها وفي تطبيقاتها لتحسين مستوى النزاهة والشفافية. وقد دعت المفوضية الأوروبية (EC) رسمياً في رسالة مؤرخة في 27 أكتوبر 2008 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لإجراء مزيد من التعديلات على معيار المحاسبة الدولي 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 "الأدوات المالية" من ناحية والعمل أكثر مبدأً الحيطه والحذر لمعالجة القضايا المحاسبية التي أثرت في سياق الأزمة المالية، وإلا سوف توقف المفوضية التمويل المالي للمجلس.

ردا على الاتهام الموجه للمعايير الدولية للتقارير المالية بأنها أحد الأسباب الرئيسية للأزمة المالية العالمية 2008 وفي محاولة للدفاع عن موقفها والتقليل من شدة التوتر، قامت هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية بإنشاء مجلس المراقبة MB كجزء من إصلاح الإدارة وتعزيز المساءلة العامة والرقابة، وإصدار تعديل معيارين "IAS39"، "IFRS 9" بطريقة استثنائية وبدون إتباع الإجراءات المعمول بها وفق بروتوكول وضع المعايير، وبالرغم من موقف الهيئة هذا والتبرير من خلال الهيكل التنظيمي الجديد وتعديل الإجراءات القانونية الواجبة بوضع حالات استثنائية وبالإضافة إلى تهديد المفوضية الأوروبية بتوقيف تمويلها للمجلس، شكل ذلك مصدر رئيسي للتشكيك في شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية ونواة العديد من القضايا التي طرحت للنقاش والبحث الأكاديمي، لم تكن مطروحة في السابق أو على الأقل لم تكن مطروحة بالدرجة نفسها. وفي هذا الشأن، نجد (and Masaki Kusano Masatsugu Sanada 2013) يصفان هذه الاستجابة بقمة أزمة شرعية المعايير IFRS، في حين (2010 Burlaud Bernard Colasse et Alain) قد صنفا الضوء على تدخل المفوضية الأوروبية في عمل هيئة المعايير IFRS خلال الأزمة المالية العالمية 2008 بأنه تهديد لشرعيتها.

طرحت قضية شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية من عدة جوانب دون تحديد واضح لمفهوم الشرعية، ففي حين يتناوله (1978 Weber) من حيث علاقة الهيمنة ويصفها بأنها إيمان "اعتقاد" المهيمن عليه بمشروعية المهيمن لامتلاكه خصائص معينة تمثل مصدر قوته، تؤهله للقبول والاعتراف به، نجد (1973 Habermas) يعالجها من حيث إجراءات صياغة القواعد ومحتواها، وفي حين تجمع (2012 Sanada) بين بوضع المفهومين نموذج لتعريف الشرعية يفصل فيه بين الشرعية الإجرائية (شرعية إجراءات وضع المعايير) والشرعية المؤسسية

(شرعية الهياكل المشكلة لهيئة المعايير IFRS)، نجد (1983 DiMaggio and Powell) يتناولان هذا المفهوم من وجهة نظر سوسيولوجية (ذات طابع اجتماعي) في عرضهما للنظرية المؤسسية الجديدة New Institutional Sociology (NIS) ويصفانها بدافع القبول والإعتراف، حيث أن NIS تشير إلى حقيقة أن المؤسسات في سعيها لاكتساب الشرعية "تحقيق القبول والإعتراف بها" تتماثل (تجانس) لكسب شرعية مبنية على الممارسات القائمة (2008 Irvine Helen)، وأن اعتماد IFRS يمثل أحد مظاهر المنطق المؤسسي العالمي لكسب الشرعية.

بناء على ما سبق، يمكن القول بأن هناك مفهوم نسبي للشرعية، ففي حين تعرف الشرعية على أنها قاعدة تنشأ عن الاتفاق والإجماع ينتج عنها الإمثال والطاعة، يعرفها المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة بأنها دافع القبول والإعتراف من منطلق المنطق المؤسسي العالمي، إذ يقصد بالمنطق المؤسسي العالمي الضغط في جميع أنحاء العالم من أجل التغيير باسم "تكامل أوثق بين دول وشعوب العالم" (Irvine Helen 2008)، بمعنى آخر للشرعية المؤسسية للمنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة، الشرعية المقنعة المرتبطة بهيمنة النموذج الأقوى القائم على الاستغلال وممارسة النفوذ.

وبذلك، الحديث عن شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية يختلف عن الحديث في شرعية قرار اعتماد IFRS في دولة ما أو شرعية نماذج محاسبية وطنية، فإذا كانت الأولى ترتبط بالمفهوم الحقيقي للشرعية، ترتبط الثانية بالشرعية المقنعة من منطلق المنطق المؤسسي العالمي، حيث تلجأ الدول النامية إلى استراتيجيات تقارب نحو المعايير الدولية للتقارير المالية بدعوى تحقيق التنمية والكفاءة الاقتصادية ومن ثم الشرعية لاعتقادها أن الدول التي تعتمد IFRS تكون تقاريرها في أعلى مستوى من الشفافية والقابلية للمقارنة تكون أكثر شرعية وبالتالي تتيح لها فرص أكبر لجذب المزيد من الاستثمارات، وزيادة الفائض المالي، وتحقيق أعلى معدلات النمو الاقتصادي، ومع ذلك، أثبتت العديد من الدراسات عكس ذلك، أي أن اعتماد IFRS يمثل أحد أشكال الضغط العالمي للتغيير باسم الشرعية وبما يخدم مصالح القوى المهيمنة وليس لتلبية منافع اقتصادية.

وقد أكد بعض الباحثين والأكاديميين مثل (1999 Andrew Rosser) أن الإصلاح المحاسبي بالدول النامية هو نوع من الهيمنة الاستعمارية الجديدة، ويبن عمل (2006 Zeghal and Mhedhbi) بأن قرارات الدول في اعتماد IFRS لا ترتبط بتطوير الناتج المحلي الإجمالي (GDP) ونمو الاستثمار الأجنبي المباشر (FDI) بل يرتبط إلى حد كبير بضغوطات مؤسسية خارجية على عكس الاعتقاد الحالي السائد أن اعتماد المعايير يرتبط بجلب فوائد اقتصادية مقابلة لها، إذ يستمر هذا الاتجاه بغض النظر أنه يؤدي بالضرورة إلى الفوائد الاقتصادية كما تروج لها هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية. وباستخدام تفسير النظرية المؤسسية الجديدة، يؤكد (Monir 2005 Zaman Mir and Abu Shiraz Rahaman) أن قرار اختيار الدول النامية لاعتماد IFRS،

بدراسة تجربة بنغلاديش، يرتبط إلى حد كبير بظغوط مؤسسية خارجية "تفسير التماثل القسري للنظرية المؤسسية الجديدة"، أي أن الإصلاح نتاج ضغوطات مؤسسية عالمية مرتبطة بهيمنة النموذج الأقوى لتحقيق الشرعية المقنعة. وبتوظيف نفس المنظور، يفسر (2012 Iwona Wellam) أسباب مستوى امتثال متدني للمعايير في بولندا بهيمنة سلطة الدولة ونفوذها على عملية المعايير.

وعلى اعتبار أن الجزائر، مثل العديد من الدول النامية، قامت بتبني إستراتيجية إصلاح تأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية بدعوى مواكبة الإصلاح الاقتصادي وتحقيق متطلبات التنمية والكفاءة الاقتصادية، كما جاء في وثيقة عرض مشروع القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي SCF أمام المجلس الشعبي الوطني من طرف وزير المالية المؤرخ في 12 سبتمبر 2007، وبدعم من الصندوق الدولي وبناء على توصياته، لم تسلم هذه الاستراتيجية من نقد الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير، فقد عبر العديد من المهنيين عن استيائهم لعدم إشراكهم في إجراءات وضع ومتابعة مشروع الإصلاح المحاسبي، الأمر الذي زاد من حدة الصراع بين الدولة (الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة) وأصحاب المهنة انتهى باسترجاع وصاية الدولة على تنظيم وتسيير المهنة.

إضافة إلى ذلك، تم تهميش دور وتأثير باقي الأطراف الفاعلة الأخرى، مثل المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين، في حين إدارة التغيير المحاسبي هي استراتيجية تُبنى على أساس تظافر جهود مختلف الأطراف الفاعلة بما يضمن مستوى كاف من تحقيق شرعية الإصلاح المحاسبي، الأمر الذي أدى إلى الاعتقاد بأن استراتيجية الإصلاح المحاسبي بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية بالجزائر تعتبر غير شرعية لعدم رضی وقبول (اعتراف) الأطراف المعنية بإدارة التغيير باستراتيجية الإصلاح من ناحية، وأن اتخاذ قرار الإصلاح ارتبط إلى حد كبير، بظغوطات مؤسسية خارجية على عكس الاعتقاد الحالي السائد أن قرار الإصلاح يرتبط بجلب فوائد اقتصادية مقابلة لها من ناحية أخرى. بمعنى آخر، اتخذ الجزائر قرار الإصلاح المحاسبي بتبني استراتيجية توحيد تأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية جاء لتحقيق الشرعية من منطلق المنطق المؤسسي العالمي وليس بالمفهوم الحقيقي للشرعية، وأن هذا المنطق الجديد يفرض منطق مؤسسي وطني قائم على هيمنة سلطة الدولة على باقي الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير والإصلاح مما يخل بشرعية اتخاذ القرار وشرعية إدارة التغيير (شرعية الإصلاح).

وعليه السؤال الرئيسي الذي تحاول الباحثة الإجابة عليه هو:

كيف يمكن تحقيق التوافق بين الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير المحاسبي، لبلوغ مستوى كاف من القبول والاعتراف لضمان شرعية الإصلاح المحاسبي ونجاحه بالجزائر؟

وتزداد أهمية هذا السؤال إذا عرفنا أن شرعية الإصلاح هنا هي مفهوم يرتبط بمدى قدرة الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير على وضع استراتيجية لتحقيق الأهداف المرجوة من الإصلاح، أي نجاح وفعالية الإصلاح، في حين

أهداف إدارة التغيير والإصلاح تتسم بالغموض، الأمر الذي زاد من تعميق التساؤل عن ماهية الأسباب الرئيسية وراء اتخاذ قرار الإصلاح المحاسبي بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الجزائر؟

بالإضافة إلى ذلك، إدارة التغيير المحاسبي ينبغي أن تُبنى على أساس تظافر جهود مختلف الأطراف الفاعلة بما يضمن مستوى كاف من قبول واعتراف هؤلاء لمشروع الإصلاح ومن ثم الحديث عن جدواه وتحقيق المنافع الاقتصادية والنجاعة المرجوة منه، لكن إذا كانت إدارة واستراتيجية التغيير هذه لم تسلم من نقد هؤلاء الفاعلين، ما هو دور وتأثير كل من "هيئات التوحيد الوطنية، المهنة والمؤسسات الاقتصادية" في صنع قرار الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟

في عمق هذه الحقائق، وفي حين مفهوم الشرعية من منظور النظرية المؤسسية الجديدة التي ترتبط بالمنطق المؤسسي العالمي هو مفهوم يخل بالمفهوم الحقيقي للشرعية، فعلى هذا الأساس، كيف يمكن للنظرية المؤسسية الجديدة تفسير شرعية الإصلاح المحاسبي؟

أ. مبررات اختيار الموضوع

تنبع مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

- غموض الأسباب الحقيقية للقيام بإصلاح محاسبي ومشاكل إدارة التغيير بالجزائر الذي أبرز الواقع محدوديته وأنه مجرد إصلاح شكلي، بمجرد دخوله حيز التنفيذ؛
- الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، التي ولدت الجدل حول شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية في الوقت الذي تم اعتمادها في أكثر من 100 دولة من بينها الجزائر؛
- الإخلال بالمفهوم الحقيقي للشرعية في قياس شرعية الإصلاح المحاسبي.

ب. مساهمة الدراسة

- على الصعيد الدولي: تكمن مساهمتنا على الصعيد الدولي في توضيح زوايا اختلاف الباحثين والأكاديميين في تناول موضوع الشرعية لعدم وجود تعريف متفق عليه نسبيا.
- على الصعيد الوطني: تكمن مساهمتنا على الصعيد الوطني في إيجاد إطار لتفعيل دور الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير المحاسبي بما يضمن تحقيق مستوى أمثل من الاعتراف والقبول بالإصلاح المحاسبي بالجزائر.
- على صعيد المعرفة النظرية:

إن تحقيق التماثل في السعي لاكتساب الشرعية بمختلف أنواعها (قسري، معياري، محاكاة)، يمثل توجه يخالف المفهوم الحقيقي للشرعية القائم على دافع القبول والاعتراف.

ج. أهمية الموضوع

يستمد البحث أهميته من العلاقة الوثيقة بين الشرعية والإصلاح المحاسبي، فدون الشرعية لا يمكن الحديث عن نجاح وهدوى إصلاح محاسبي يرقى ويسمح باستيعاب حتمية التعاون الاقتصادي الدولي ومراعاة اعتبارات تحقيق الكفاءة والنمو الاقتصادي الوطني.

يضاف إلى ذلك التوضيح النظري لمفهوم الشرعية المعتمد من طرف الباحثان (DiMaggio and Powell 1983) في بناء النظرية المؤسسية الجديدة، لأن الشرعية من هذا المنظور السوسيولوجي للنظرية تحالف المفهوم الحقيقي للشرعية القائم على دافع القبول والاعتراف.

د. أهداف البحث

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي:

- وضع إطار نظري يوضح الشروط الكفيلة بتفعيل دور الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير المحاسبي لضمان تحقيق مستوى كاف من القبول والاعتراف بالإصلاح المحاسبي؛
- توضيح الخلل في تناول مفهوم الشرعية المعتمد من وجهة نظر المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة مقارنة بالمفهوم الحقيقي المبني على دافع القبول والاعتراف؛
- وفي الأخير، نهدف إلى تقديم رؤى وأدلة ميدانية لنتائج الضغط القسري في إدارة التغيير المحاسبي من خلال تجربة الجزائر.

ه. منهجية الدراسة وأدواتها

السياق العام للبحث جاء لمعالجة مستويات تحقيق الشرعية بين الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير ضمن تفسير المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة والمفهوم الحقيقي للشرعية وبمقاربة تنظيمية اجتماعية. وللإجابة عن السؤال الرئيسي للأطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي، لأن

طبيعة الدراسة هي استكشافية وليس تأكيدية، أما الأسلوب المعتمد هو البحث النوعي، ذلك لاختيار المستجوبين بطريقة غير عشوائية (العينة القصدية "Purposive Sample" (Creswell 2007). الفكرة من استخدام البحث النوعي هي لتحديد مقابلات بشكل مقصود، وتحديد الأشخاص الذين يمكن أن يساعدوا الباحثة على فهم المراد من المقابلة وإشكالية الدراسة، وهذه عينة غير ممثلة لكافة وجهات النظر ولكنها تعتبر أساس متين للتحليل العلمي ومصدر ثري للمعلومات التي تشكل قاعدة مناسبة للباحثة حول موضوع الدراسة. أما أدوات الدراسة ارتبطت أساساً في: المقابلة والملاحظة والتحليل الوثائقي.

و. خطة وهيكل البحث

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، إضافة إلى تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، وعرضاً للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي إرتأينا بأنها ضرورية بناءً على النتائج المتوصل إليها.

الفصل التمهيدي: خصصنا هذا الفصل لعرض تطور الفكر المحاسبي في تناول قضايا شرعية الإصلاح عند مستويين: شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية (فحوى الإصلاح) من ناحية، وكذا إدارة استراتيجيات الإصلاح المحاسبي من المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة من ناحية أخرى، بالإضافة إلى مناقشة نتائج كل دراسة ووضع ملاحظتنا وملخص الرؤى حولها، سعياً منا لتصوير نطاق الدراسة التي نحن بصدد إعدادها وحدودها.

الفصل الثاني: يعالج هذا الفصل الأدبيات النظرية حول شرعية الإصلاح المحاسبي في الدول النامية في شقين، تناول الأول تقييم لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية عند مستويي الشرعية (الشرعية المؤسسية والشرعية الإجرائية)، واستشهدنا بذلك بنموذج "سنادا" لبناء الشرعية مع الإشارة إلى بعض أوجه الاختلاف في تأسيس النموذج بين المدرستين الانجلوسكسونية والفرنكوجرمانية، في حين تناول الثاني وجه آخر لتقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية في سياق العلاقات والتفاعلات الدولية، وذلك بتوظيف المنظور السوسولوجي لنظرية المؤسسية الجديدة. وتحديداً، الاعتماد على تفسير التماثل القسري في شرح دوافع الإصلاح المحاسبي باعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية.

الفصل الثالث: نتناول في هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة بعرض تجربة الجزائر في اتخاذ قرار الإصلاح المحاسبي بتبني إستراتيجية تقارب نحو المعايير الدولية للتقارير المالية والوقوف أمام الدوافع والأسباب الرئيسية التي كانت وراء صنع القرار والتي أثرت بدورها على عدم شرعية الإصلاح المحاسبي بالجزائر مستشهدين ببعض آثار الانشقاق وعدم الامتثال المترتبة عن ذلك. وللقيام بذلك قمنا بجمع البيانات من مصادر متعددة، تمثلت أساساً في المقابلات والملاحظات المباشرة وجمع وثائق أرشيفية متنوعة وتحليلها.

الفصل التمهيدي

تطور الفكر المحاسبي في تناول قضايا

شرعية الإصلاح المحاسبي

انطلاقاً من التحولات التي تشهدها الدول النامية على مدى العقدين والنصف الماضية، والتي ارتبطت أساساً بالتغيير والإصلاح المحاسبي بتبني استراتيجيات توحيد تأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، كجزء من برامج واسعة للإصلاحات الاقتصادية الموجهة أساساً نحو اقتصاد السوق، قام العديد من رواد الفكر المحاسبي بطرح عدة تساؤلات من قبيل ما يلي: كيف يمكن فهم هذه التطورات (موجة التغيير والإصلاح المحاسبي)؟ هل يقودها قلق لخفض تكلفة رأس المال، وتعزيز التنمية الاقتصادية وتحسين الكفاءة في تخصيص الموارد؟ أو هي مدفوعة من قبل حكومات أجنبية وشركات متعددة الجنسيات كجزء من مشروع استعماري جديد للدول النامية؟ أو أنها ذات صلة بتغيرات هيكلية لاقتصاد دولي معاصر تحولت فيه السلطة اللغوية المهيمنة؟ وبالإضافة إلى ذلك، هل هذه التطورات هي نقطة النهاية لظهور أنظمة محاسبة على النمط الغربي في الدول النامية؟ أو الضغط من أجل الإصلاح في إطار نظم قائمة على السلطة والفائدة؟

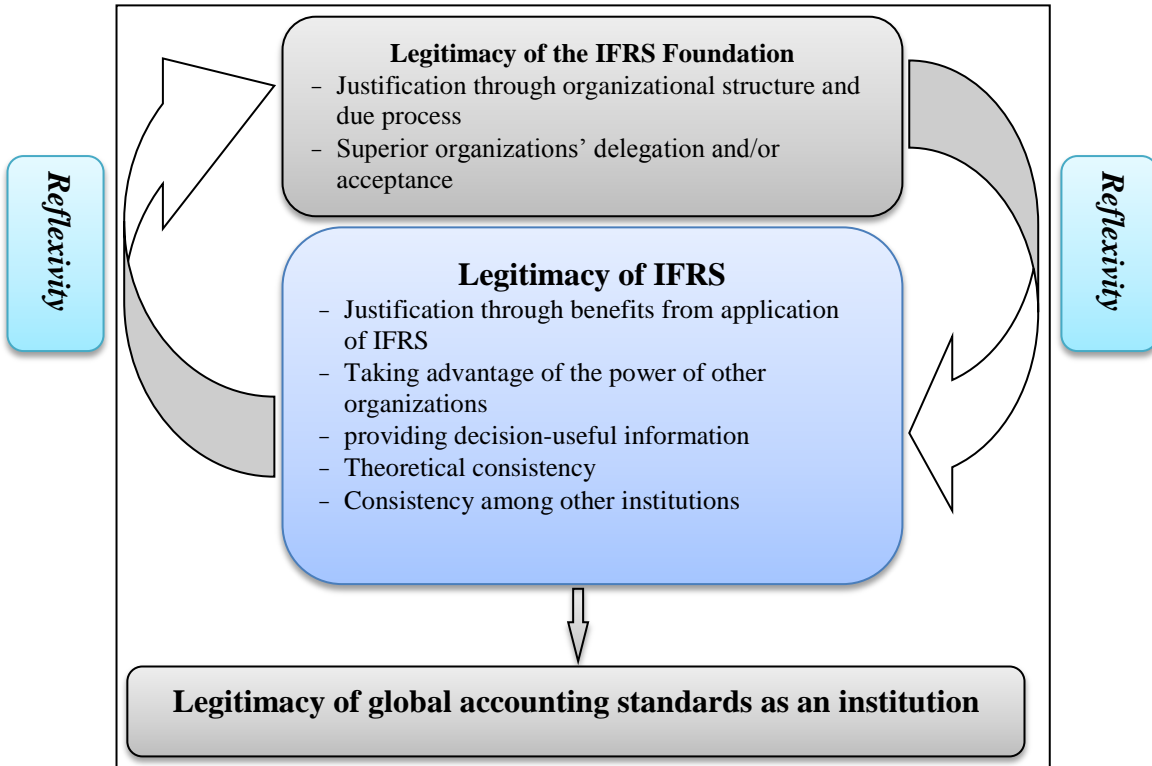
وللإجابة عن هذه التساؤلات، ارتبط الحديث عن شرعية الإصلاح المحاسبي بتبني استراتيجيات توحيد تأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، بمستويين للشرعية: شرعية فحوى الإصلاح (المعايير الدولية للتقارير المالية) من ناحية، وشرعية إدارة الإصلاح من ناحية أخرى.

طالما ارتبط توسع وانتشار المعايير الدولية للتقارير المالية بدعوى تحقيق واكتساب الشرعية من منطلق المنطق المؤسسي العالمي المبني على هيمنة النموذج الغربي القائم على الاستغلال وممارسة النفوذ، لكن الحديث عن الشرعية من خلال تطور الفكر المحاسبي في تناول قضايا شرعية المعايير واعتمادها كان له أبعاد مختلفة لهذا المفهوم سوف نحاول فهمها من خلال مايلي:

المبحث الأول: شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية

يشكل قرار تبني أو اعتماد دولة ما للمعايير IFRS مصدر شرعيتها، ذلك لاعتبار أن هذه المعايير تمتلك خصائص قوة تشكل مصدر القبول والاعتراف بها ومن ثم التوسع العالمي لها، وقد قامت (2012 Sanada) بوضع نموذج لتوضيح مصدر شرعية المعايير IFRS من خلال الفصل بين شرعية هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية (الشرعية المؤسسية)، وشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية (الشرعية الإجرائية)، وبتوظيف مفهوم الإنعكاس بينهما. ويقصد بمفهوم الإنعكاس العلاقة المتبادلة بين المستويين، فالمعايير شرعية لأنها صادرة من قبل واضعي معايير (الهيئة) شرعيين، والعكس صحيح. الشكل أدناه يوضح النموذج:

الشكل رقم (01-01): نموذج الشرعية للمعايير الدولية للتقارير المالية



Source: Masatsugu Sanada, **Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework**, without mention the edition home, Japan, 2012, p19.

ويوضح النموذج المقترح من الباحثة مصادر تحقيق الشرعية كالتالي¹:

أولاً: **الشرعية الإجرائية**: الشرعية الإجرائية هيئة المعايير IFRS Foundation محقق من خلال مايلي:

1. التبرير من خلال الفوائد المترتبة من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية " Justification through "

"benefits brought from application of IFRS": شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية مبرر من

خلال الفوائد المترتبة من تطبيقها، فعلى سبيل المثال الآثار الإيجابية الملموسة من اعتماد IFRS نجد أن

الشركات المتنبية لها يمكنها الوصول بسهولة إلى أسواق الأسهم في الدول الأخرى التي تعتمد IFRS، فضلا عن

تجنب التكاليف الإضافية لترجمة التقارير المالية، إذن تبرير اعتماد IFRS يصبح سلوك اقتصادي رشيد؛

2. الاستفادة من قوة المنظمات الأخرى في التطبيق " Taking advantage of the power of other "

organizations": الاستفادة من الهيئات والمنظمات الدولية مثل هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات

المتحدة SEC، المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO والاتحاد الأوروبي كقوات تنظيمية لفرض عملية

الامتثال. وفي هذا الشأن تدرج علاقة الهيئة الواضحة للمعايير مع الهيئات الداعمة لها من خلال التعاون

والاستفادة من قوتها السياسية بدلا من ممارسة سلطتهم عليها وتكون عملية وضع المعايير نتاج سياسي أكثر منه

نتاج منطقي أو عملي؛

3. توفير معلومات مفيدة لصنع القرار "Providing useful decision-making information": إذا

كان اعتماد IFRS من شأنه أن يوفر معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، سيكون بمثابة دافع للقبول والامتثال

لها؛

4. الاتساق النظري "Theoretical consistency": إعداد المعايير استنادا إلى بعض النظريات والقواعد

المفسرة والمدروسة مسبقا من شأنه أن يجعل التقارب واعتماد المعايير سهل حيث سيكون دافع للقبول؛

ثانيا: **الشرعية المؤسسية** (شرعية هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية): يوفر الهيكل التنظيمي للهيئة فرص

لمختلف أصحاب المصلحة لتحقيق مبدأ المشاركة ومبدأ التمثيل الكفاء والعادل بالشكل الذي يمكنهم من التعبير

عن آرائهم لجعل عملية وضع المعايير أكثر ديمقراطية، فضلا عن تحقيق مبدأ الاستقلالية.

¹ Masatsugu Sanada, Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework, **Social Science Research Network "SSRN"**, without country, 2012.

ورغم هذه الحقائق، وجه العديد من رواد الفكر المحاسبي انتقادات لمصادر شرعية المعايير IFRS، فعن الشرعية المؤسسية لهيئة المعايير الدولية للتقارير المالية، أثبتت دراسة للباحثين (Masaki Kusano)² (2013 Masatsugu Sanada and IFRS-Foundation ومعاييرها IFRS خلال الأزمة المالية العالمية (2008) وعملية ترميمها من خلال التركيز على إستجابة الهيئة IFRS-Foundation للأزمة المالية، أن هيئة المعايير تعاني من أزمة إستقلالية من خلال محاولتها الاحتفاظ بتأييد الاتحاد الأوروبي، إذ قامت الهيئة IFRS Foundation إثر الأزمة بإصدار معيارين وتعديلهما دون إتباع الإجراءات القانونية الواجبة والمنصوص عليها في بروتوكول إجراءات وضع المعايير، أما ما ارتبط بالشرعية المؤسسية، فإنها تعاني من أزمة فقدان الثقة، إذ قامت هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية بإنشاء مجلس للمراقبة "Monitoring Board" (MB) كحل وسط لتخفيف حدة التوتر، في حين هذا الإجراء زاد من حدة أزمة الاستقلالية، فلقد تغيرت طبيعة إشراك الهيئات المختصة المالية الوطنية والدولية في وضع المعايير الدولية للتقارير المالية خلال الأزمة المالية، بعبارة أخرى، تغيرت مشاركتهم من غير مباشرة إلى مباشرة "رفيعة المستوى ومتعددة الأوجه".

وفي هذا الشأن، يشير الباحثان (2010 Bernard Colasse et Alain Burlaud)³ ويوضحان أن الهيئة تعاني من أزمة استقلالية، فوجود مجموعة من الخبراء معا لا يمثل أي سلطة حكومية ولا جماعة سياسية أو قوة اقتصادية على اختلاف أجناسهم، يثبت استقلالية الهيئة رغم طريقة توظيفهم ودفع الأجور، فعالية الأعضاء لديهم خبرة مهنية في مكاتب وشركات محاسبية ذات ثقافة اقتصادية متقدمة ومرجعية انجلوسكسونية، الأمر الذي يخلق ضمنا التحيز والتواطؤ الفكري، وهذا ما يؤدي إلى بناء معايير لا تخدم أغراض المحاسبة المالية، فضلا عن الشرعية السياسية وهي أحد الشروط التي طرحها الباحثان لبناء شرعية الهيئة IFRS Foundation ومعاييرها، أي أن المنظمة يجب أن تكون ذات طابع رسمي، فالافتقار إلى تفويض رسمي يهدد عملية الإنصاف بين أصحاب المصلحة وقد يخلق نوعا من التحيز إلى طرف معين من الأطراف ذات العلاقة، كما يضيف الباحثان بأن اكتساب الهيئة للشرعية السياسية الحالية ما هو إلا عن طريق الصدفة وممارسة النفوذ، فتزامن تاريخ إنشائها مع إطلاق مبادرة الإتحاد الأوروبي لتوحيد وتنسيق التشريعات المحاسبية منح الهيئة دعم الإتحاد الأوروبي خاصة في ظل غياب جهات منافسة لها، فضلا عن استغلال أعضاء الهيئة نفوذهم بعضويتهم في منظمات وهيئات أخرى.

² Masaki Kusano and Masatsugu Sanada, FINANCIAL CRISIS AND LEGITIMACY OF GLOBAL ACCOUNTING STANDARDS, Social Science Research Network "SSRN", without country, May 2013.

³ Bernard Colasse et Alain BURLAUD, Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?, CCA, France, 2010.

إلى جانب (2010 Bernard Colasse et Alain Burlaud) طرح (1989 Nobes) وجه آخر لتحقيق الشرعية وهو الشرعية العلمية، حيث انتقد الباحث الهيئة من حيث كفاءة وفعالية النظرية العلمية المعتمدة في تلبية احتياجات مختلف مستخدمي التقارير المالية وفي ظل تباين البيئة الاقتصادية بين الدول، كما وصف الباحثان Bernard Colasse et Alain Burlaud إجراء الهيئة المتمثل في وضع إطار مفاهيمي سنة 1982 والمحدد لمجموعة من الأهداف، المبادئ المحاسبية والمستفيدين من القوائم المالية، أنه محاولة لإضفاء الصفة العلمية للمعايير. فإلى أي مدى يعكس هذا الإطار مبادئ ونظريات محاسبية علمية؟

وعن حجة الشفافية والمشاركة، يوضح الباحثان (Bernard Colasse et Alain Burlaud) 2010) بأن إجراءات وضع وتطوير المعايير المعروفة بسياسة الجمهور لا ترتقي إلى مستوى إضفاء الشفافية والنزاهة والإشراك العام، فالجمهور ليس له أي تأثير على عملية المعايرة، ولا يعني إرسال تعليق على مسودة عرض المشاركة الفعلية وتحقيق مبدأ التشاور، فالمجلس له كل الحرية في اختياراته، فضلا عن وجود عوائق أخرى تحد من فرص المشاركة كحاجز اللغة الإنجليزية خاصة في دول العالم الثالث.

يبين الباحث (2008 Bright Amisi) ، أوجه قصور أخرى لشرعية الهيئة تمثلت فيما يلي⁴:

- هناك هيمنة واضحة لدول G-20 على هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية وهيكلها، حيث يتأثر توزيع المقاعد في هيكل حكم الهيئة IFRS-Foundation (هيكل صنع القرار) بحجم سوق رأس مال دولة ما. ومع ذلك، توفر إجراءات الحوكمة العادلة للهيئة IFRS-Foundation المزيد من فرص مشاركة الجهات المعنية وهيئات التوحيد الوطنية.
- تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية لا يقتصر على الشركات المدرجة، إذ لا يقل عن 101 دولة تعتمد IFRS للتطبيق من قبل شركات غير مدرجة في البورصة، وبالتالي فإن تخصيص مقاعد في هيكل حكم الهيئة IFRS-Foundation على أساس معيار حجم سوق رأس المال غير مناسب، لذا من الأجدر إعادة النظر في هذا المعيار وكذا معيار استخدام الناتج المحلي الإجمالي كمعيار لتخصيص مقاعد في هيكل الحكم. الناتج المحلي الإجمالي هو أفضل مؤشر للنشاط الاقتصادي للدول من حجم أسواق رأس المال، كما يقترح أيضا ربط مساهمات تمويل دولة ما للهيئة إلى نسبة الناتج المحلي الإجمالي.

⁴ Bright Amisi, **The legitimacy of International Financial Reporting Standards (IFRS): An assessment of the due process of standard-setting**, submitted in accordance with the requirements for the degree of master of commerce, University of South Africa, Africa, 18 February 2013.

• ليس لكل الدول المهارات التقنية والموارد المالية للمشاركة في أنشطة وضع المعايير IFRS، إذ أن الدول النامية تتبنى المعايير الدولية للتقارير المالية بسبب نقص الموارد اللازمة لتطوير المعايير الخاصة بها، لذلك ترشيح الممثلين الإقليميين لهماكل حكم الهيئة IFRS-Foundation يفوض إلى هيئات التوحيد الإقليمية.

وفي هذا الشأن، خلصت (2013 et Olivier Henri Yammine Mira)⁵ بأن المعايير الدولية للتقارير المالية لا تتمتع بمستوى كافٍ من الشرعية، ذلك لظهور أوجه قصور أدخلت بشرعية هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية ومعاييرها IFRS خلال الأزمة المالية العالمية (2008)، فقد أكد الباحثان بأن المعايير الدولية للتقارير المالية تعاني من أزمة الاستقلالية ومن أزمة فقدان الثقة بسبب طريقة استجابة الهيئة للأزمة المالية وعملية ترميمها، فهذه الاستجابة جاءت لضمان والحفاظ على الدعم المباشر والمتعدد الأوجه الذي يقدمه الاتحاد الأوروبي والاستفادة من قوة المنظمات الدولية الأخرى.

المبحث الثاني: شرعية إستراتيجيات الإصلاح وإدارة التغيير المحاسبي

حاول بعض الباحثين مثل (2007 Lina) توضيح أن اعتماد الدول النامية للمعايير IFRS جاء لتكون تقاريرها في أعلى مستوى من الشفافية والمقارنة من ناحية، والشرعية من ناحية أخرى، مما يتيح لها فرص أكبر لجذب المزيد من الاستثمار الأجنبي وتحقيق التنمية الاقتصادية، ومن أجل أن يُنظر إليها كمشارك شرعي في أسواق رأس المال الدولية، كما يوضح البعض الآخر مثل (2008 Irvine Helen) أن اعتماد IFRS هو أحد مظاهر المنطق المؤسسي العالمي، وهو جزء من موجة عامة من التوحيد الذي يحدث في سياقات أوسع لتحقيق المواءمة بين الممارسات المحاسبية، وهناك علاقة انعكاسية بين IFRS والنظام المؤسسي العالمي، وهذا يعني أن اعتماد IFRS مظهر من مظاهر عولمة المؤسسات، وفي الوقت نفسه، هو تقنية يتم من خلالها تعبئة ذلك، حيث أن العولمة هي الضغط في جميع أنحاء العالم من أجل التغيير باسم "تكامل أوثق بين دول وشعوب العالم"⁶.

ورغم هذه الحقائق، أكد البعض الآخر من الباحثين مثل (2011 Lasmin) أن المنافع الاقتصادية المرغوبة من اعتماد IFRS غير ممكنة التحقيق، حيث رأت Lasmin بأن دول مثل بوسنونا، هايتي، نيبال، بنما، بابوا غينيا الجديدة، وطاجيكستان، وفنزويلا هي من بين الدول التي اعتمدت بشكل كبير IFRS ومع ذلك لم تكن قادرة على الحصول على المنافع الاقتصادية. وقد أكدت حقيقة أنه في سياق الترويج للعولمة والتعاون المتعدد الجنسيات وتحقيق أهداف خاصة تمارس المنظمات الدولية مثل صندوق النقد الدولي (IMF) والبنك

⁵ Yammine Mira et Olivier Henri, ENFORCEMENT OF RULES – AN EMPIRICAL STUDY OF IAS 36 IMPAIRMENT OF ASSETS, CCA, France, 2013.

⁶ Irvine Helen, *The global institutionalization of financial reporting: the case of the United Arab Emirates*, Accounting forum 32, Australia, 2008.

الدولي (WB) والشركات متعددة الجنسيات والاتحاد الأوروبي والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) والأمم المتحدة (UN)، ضغوطاً على الدول النامية لتطبيق IFRS، مستغلة بذلك ضعف موقفها التفاوضي وقدرتها المحدودة جداً في إعداد نظم محاسبية خاصة بها⁷.

وأما عن حجة تحقيق المواءمة بين الممارسات المحاسبية بأنها السبب الرئيسي وراء تبني بعض الدول للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، فقد خلصت نتائج دراسة الباحث (1999 Andrew Rosser)، إلى أن الإصلاح المحاسبي لم يكن نتاج خيارات رشيدة من قبل السلطة الحاكمة لتحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية بل هي نوع من الهيمنة الاستعمارية الجديدة وممارسة الضغوطات عليها، هيمنة قوى مثل المستثمرين الماليين الدوليين وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، التي استغلت الموقف التفاوضي الضعيف للدول النامية الناجم عن الأزمات الاقتصادية الدورية التي شهدتها، وحاجتها لجذب مساعدات مالية خارجية⁸. ويشير الباحث في تحليله حول التنمية المستقبلية للأنظمة المحاسبية في الدول النامية أنها ستصبح حتماً أكثر انجلوسكسونية، ذلك أن الدول النامية ذات موقف تفاوضي ضعيف في الاقتصاد العالمي، ليس لديهم الخيار سوى تبني سياسات محاسبية تحدم مصالح الأطراف المهيمنة على حساب تحقيق التنمية والمنافع الاقتصادية الوطنية، بل أكثر من ذلك هي أيضاً مضطرة لتوفير بيئة قانونية وسياسية ومالية تؤدي إلى إعادة إنتاج رأس المال، وتقديم تنازلات لقوى رأس المال مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي إذا كان هذا سيضمن استمرار صحة الاقتصاد الرأسمالي. هذا بدوره يعني أن التغييرات الهيكلية في الاقتصاديات العالمية والمحلية غالباً ما تُترجم إلى تغيير السياسات لأنها تعزز موقف مجموعات مهيمنة وجها لوجه مع المجموعات الأخرى.

وفي هذا الشأن، قدمت دراسة (2014 Anna Alon and Peggy D. Dwyer) تفسيراً للأسباب التي تجعل الدول النامية أكثر عرضة لاعتماد معايير وقواعد دولية، بأن الدول التي هي بحاجة أكبر للموارد هي أكثر عرضة لتأثيرات العوامل والقوى الخارجية وأكثر عرضة لخيار "تتطلب اعتماد IFRS" في وقت مبكر، في حين باقي الدول الأقل عرضة لتأثير القوى الخارجية أظهرت مستوى أدنى من الاعتماد إما باختيار "خيار السماح باعتماد IFRS" أو "عدم السماح باعتماد IFRS"، أي أن الاقتصاد الذي يعاني من تنمية

⁷ Lasmin, An Institutional Perspective on International Financial Reporting Standards Adoption In Developing Countries, SSRN, without country, 2011.

⁸ Andrew Rosser, The Political Economy of Accounting Reform in Developing Countries: The Case of Indonesia, Murdoch, Asia, July 1999.

ضعيفة ومستوى فقر أكبر يكون أكثر ميولا لاعتماد معايير وقواعد دولية من اقتصاد أعلى مستوى تنمية وأقل فقر⁹.

وقد أكدت الباحثة (2012 Iwona Wellam) من خلال دراسة تجرية بولندا، أن هذه الأخيرة تعاني من ضغوطات قسرية قوية مُورست على سلطة الدولة لفرض تطبيق المعايير IFRS رغم أن (1998 Nobes) صنف بولندا بأنها دولة ذات توجه قوي للضرائب وضعف أسواقها المالية¹⁰. وفي نفس السياق، يؤكد الباحث (2008 Irvine Helen)، عند تقييمه لتجربة الإمارات العربية المتحدة، بأن الدول النامية قد استجابت لضغوط عالمية قوية لتطوير نظم اقتصادية وسياسية تتوافق مع تلك الموجودة في الدول الغربية المتقدمة، وهي تواجه صعوبات كثيرة في تنفيذ المعايير IFRS والامتثال لها في الواقع الميداني.

الإشكال الذي يُطرح بشدة بمناسبة الحديث عن الإصلاح المحاسبي يتمثل في البحث عن الأسباب الحقيقية وهل هناك حاجة فعلية تخدم الأطراف المعنية¹¹. ومهما كانت الأسباب المهم هو كيف يمكن تسيير المرحلة الإنتقالية بفعالية، ففي عمق هذه الحقائق، حيث أصبحت الاقتصاديات الوطنية بالدول النامية عرضة بشكل متزايد إلى الصدمات الخارجية الناجمة عن توسيع الاقتصاد العالمي، نجد إدارة التغيير والإصلاح المحاسبي بهذه الدول يشوبه العديد من المشاكل والصراع بين الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير، ففي دراسة تجرية بنغلاديش، يؤكد الباحث (2012 Mohammad Nurunnabi) أن إدارة التغيير بالدول النامية تتميز بعدم وجود تعاون بين هيئات التوحيد الوطنية التي تشكل الحقل المؤسسي للمحاسبة¹²، وهناك أدلة على "ثقافة لوم" بين مؤسسات الدولة والهيئات المهنية، وتبادل اللوم هو محاولة لإزالة السلطة والمسؤولية، فضلا عن انخفاض معدلات الإمتثال للمعايير IFRS، وهو الأمر الذي تم تأكيده كذلك من طرف (2008 Ahmed Kholeif) بعرض تجرية مصر.

⁹ Anna Alon and Peggy D. Dwyer, EARLY ADOPTION OF IFRS AS A STRATEGIC RESPONSE TOTRANSNATIONAL AND LOCAL INFLUENCES, *The International Journal of Accounting*, vol 49, 2014.

¹⁰ Iwona Wellam, *The Adoption of IFRS in Poland: An Institutional Approach*, University of Greenwich, A thesis submitted in partial fulfillment of the requirement of the University of Greenwich for the degree of doctor philosophy, Poland, 2012.

¹¹ Monir Zaman Mir and Abu Shiraz Raham, The adoption of international accounting standards in Bangladesh (An exploration of rational and process), Emerald Accounting, *Auditing and Accountability Journal*, without country, 2004.

¹² Mohammad Nurunnabi, *The role of the state in implementing IFRSs in a developing country: the case of Bangladesh*, Submitted in fulfilment of the requirements for the degree of PhD in Accounting, The Edinburgh Business School, August 2012.

وفيما ارتبط بحجة تحقيق الشرعية بأنها سبب اعتماد المعايير IFRS بالدول النامية، تضاربت الآراء حول المقصود من مفهوم هذه الشرعية، فهل يقصد به المفهوم الحقيقي للشرعية كما جاء به (1978 Weber) في وصفه لعلاقة الهيمنة أو المفهوم المقنع للشرعية من منطلق المنطق المؤسسي العالمي الذي يهيمن فيه الطرف الأقوى القائم على الاستغلال وفرض قوته كما تفسره النظرية المؤسسية الجديدة للباحثين (DiMaggio and Powell, 1983).

المبحث الثالث: ملخص الرؤى والملاحظات ومناقشة النتائج

أظهرت حالة المعرفة أن الحديث عن شرعية الإصلاح المحاسبي كان بدعوى تحقيق واكتساب الشرعية من منطلق المنطق المؤسسي العالمي، وهذه الأخيرة فرضت منطق مؤسسي وطني تهيمن فيه سلطة الدولة وقوة نفوذها على باقي الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير، والحديث عن اكتساب الشرعية من المنطلقين يختلف عن الحديث حول المفهوم الحقيقي لكسب الشرعية القائم على القبول والإعتراف. وفي مايلي نحاول الوقوف على ملخص رؤى وملاحظات رواد الفكر المحاسبي ثم مناقشتها.

تناولت "سنادا" مفهوم الشرعية من خلال الفصل بين شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية وشرعية هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية، الأمر الذي وفر إطار تفسيري منظم لتوضيح هذا المفهوم ومصادر إكتسابه، فرغم تناوله في العديد من الدراسات المحاسبية الحديثة (دراسة Chua and Taylor 2008) إلا أن معظمها إكتسبها الكثير من الغموض في تحديد واضح لهذا المفهوم. وقد اعتمدت في وضع نموذج الشرعية من خلال تشخيص المصادر والإجراءات المعتمدة من طرف الهيئة في تبرير شرعيتها دون الاستناد إلى إطار نظري لتقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية من عدمها أو الإشارة إلى جوانب الخلاف الأخرى في تأسيس الشرعية مثل الشرعية السياسية أو التنظيمية، لهذا، وبالإضافة إلى تقييم الشرعية المؤسسية والإجرائية، سوف نحاول من خلال دراستنا هاته تقييم شرعية المعايير بناءً على ما توصل إليه رواد الفكر المحاسبي في تحديد المستوى الأمثل للشرعية مع الإشارة إلى وجهة نظر (Bernard Colasse et Alain Burlaud 2010) في دور السلطة في تأسيس الشرعية السياسية.

وفي هذا الشأن، نجد الباحثان (Bernard Colasse et Alain Burlaud 2010) يستندان في تقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية إلى بعض خصائص بناء الشرعية من وجهة نظرهما، في حين هذه الخصائص لا تزال محل نقاش واختلاف بين رواد الفكر المحاسبي ولم تحظ بالاتفاق والإجماع العلمي في اعتبارها أسس لبناء الشرعية من عدمها، فعلى سبيل المثال يعتبر الباحثان تدخل المفوضية الأوروبية في إجبار الهيئة على تعديل معيارين بمثابة دليل لعودة الشرعية السياسية في بناء المعايير وهو الأمر الذي افتقد قبل الأزمة، في حين يرى

بعض رواد الفكر المحاسبي في المدرسة الأنجلوسكسونية مثل (Masatsugu and Masaki Kusano) (2013 Sanada) أن هذا التدخل يعتبر قمة الإخلال بالشرعية لأن تدخل الهيئات الحكومية كسلطة سياسية في عملية المعايرة قد يخل بتحقيق مبدأ الاستقلالية في تأسيس الشرعية المؤسسية.

وبناءً على ما أثاره الباحثان (2010 Bernard Colasse et Alain Burlaud) من تساؤل عما إذا كان تهديد الاتحاد الأوروبي لهيئة المعايير الدولية للتقارير المالية يشكل عودة المحاسبة إلى حقلها القانوني الرئيسي، نشير إلى أنه رغم وجود تأثير للتدخل السياسي على القرارات، إلا أنه يمكن اعتبار هذا التدخل كقوة تنظيمية في فرض الإمتثال والإلتزام بالمعايير. فبناءً على هذا الموقف سوف نحاول من خلال دراستنا توضيح دور الجانب السياسي في تأسيس الشرعية كقوة لمتابعة عملية التنفيذ والإمتثال وليس الإحتكار السياسي لعملية المعايرة.

تمثل دراسة الباحثان الفرنسيان (2010 Bernard Colasse et Alain Burlaud) مثالاً لرأي المدرسة الفرنكوجرمانية في تأسيس الشرعية، وعلى الرغم من أنهما قد تناولا بعض خصائص أو عناصر تأسيس الشرعية في هذه المدرسة، إلا أنهما لم يقدموا إطار واضح لبنائها كما هو الحال في المدرسة الأنجلوسكسونية، فضلاً عن غياب مفهوم واضح للشرعية المستخدم في نطاق الدراسة.

أما بالنسبة لدراسة (2008 Bright Amisi) نجد اعتماد الباحث على تقييم الشرعية على نموذج "سنادا" للشرعية الذي يعكس النظرة الأنجلوسكسونية في بناء مستويات الشرعية، في حين سنتناول جانبين لتقييم هذه الشرعية، الأول: تقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية، والثاني: تقييم شرعية اتخاذ قرارات تبني هذه المعايير بين مختلف الدول والدول النامية على وجه الخصوص، الأمر الذي لم يتطرق له الباحث رغم أن موطنه يصنف ضمن إحدى الدول النامية واكتفى فقط بالإشارة إلى نسب مشاركة هذه الدول في تخصيص مقاعد التمثيل في هيكل حكم الهيئة IFRS-Foundation.

نظرياً، يشير الباحث إلى مجموعة من مظاهر إكتساب شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية مثل تقارب هيكل الحكم مع النموذج الأمريكي FASB كنقطة إيجابية لاكتساب شرعية المعايير IFRS، في حين قد يكون ذلك خطوة لأزمة أخرى للشرعية، فكيف لنموذج يُوصف بالنموذج الدولي إكتساب شرعيته من الإمتثال لأحد النماذج الوطنية ولو كان النموذج الأمريكي؟ إذ يظل تفسير ذلك في الهيمنة الأمريكية على النموذج الدولي للمحاسبة خاصة في ظل مشروع التقارب بين IASB و FASB.

الباحث استند في تحليل نتائج دراسته إلى إجراءات تعديل معياريين خلال فترة أطلق عليها قمة أزمة شرعية النموذج الدولي للمحاسبة الناجمة عن ضغوطات الاتحاد الأوروبي، والتي تفسرها هيئة المعايير الدولية للتقارير

المالية بأنها ظروف استثنائية للأزمة لا يمكن القياس على أساسها وتبرر القيام بإجراءات استعجالية مخالفة لما هو منصوص عليه في بروتوكول إجراءات وضع المعايير. قد تكون نتائج الدراسة أكثر مصداقية لو أجريت خلال فترات أخرى لتفادي تأثير الأزمة على نتائج الدراسة لأن فترة الأزمة المالية العالمية 2008 اعتبرت قمة أزمة شرعية هيئة المعايير ومعاييرها.

أثار الباحث أهم قضية طُرحت عقب الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، ولعل نقطة البدء هنا تكمن في إلقاء الضوء على أوجه قصور المعايير الدولية للتقارير المالية خاصة بعد موجه الانتشار الدولي لاعتمادها في الدول النامية والمتقدمة على حدٍ سواء، دون التشكيك في إمكانية تطبيقها ومراعاة الخصائص الإجتماعية والاقتصادية أو القانونية لهذه الدول، في حين سوف نحاول من خلال دراستنا هذه إظهار أوجه أخرى لاختلال شرعية المعايير IFRS لم يتطرق لها الباحث، خاصة ما ارتبط بشرعية اعتماد المعايير في سياق التفاعلات الدولية معها، وبشكل أكثر عمقاً عند تناول أوجه قصور النموذج، فضلاً عن وضع إطار تفسيري لتقييم الشرعية من منظور تفاعل الدول النامية مع المعايير IFRS.

أوضح الباحثان (2013 Masatsugu Sanada and Masaki Kusano) أن إنشاء مجلس المراقبة وإصدار تعديل معيارين بطريقة استثنائية مثلاً ثغرة لممارسة الضغط على الهيئة والمساس بشرعية المعايير وهيمنة المؤسسات القوية عليها، الأمر الذي يؤكد المخاوف بشأن التدخل السياسي في عملية وضع المعايير، كما قاما بتقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية من خلال عرض بعض مظاهر الإخلال بتأسيس الشرعية والناجمة أساساً عن استجابة الهيئة للأزمة المالية العالمية 2008، لكن قد لا تثبت نتائج الدراسة حتى على المدى القصير، باعتبار حدوث الأزمة قد يبرر بعض المواقف وردود الأفعال، فضلاً عن سياسات الإصلاح التي انتهجتها الهيئة لدعم شرعيتها فيما بعد الأزمة. وقد اعتمد الباحثان على النظرية المؤسسية الجديدة في تقييم شرعية IFRS، في حين سوف نستخدم النظرية المؤسسية الجديدة NIS في تفسير شرعية قرارات اعتماد IFRS في مختلف الدول، بعبارة أخرى استخدام النظرية في تفسير عدم شرعية العملية وليس محتواه، لأن هذه الأخيرة سوف نقوم بتقييمها من خلال نموذج مقترح لتقييم الشرعية.

وفي الحديث عن شرعية إدارة التغيير والإصلاح الناجمة عن توسع وانتشار المعايير، نجد الباحثان (Anna) (2014 Alon and Peggy D. Dwyer) قد تناولوا مؤشرات كلية لدراسة عوامل التأثير على مستوى قرار اعتماد المعايير في دولة ما، إلا أن تأثير هذه العوامل يكون نسبياً، كما أن هناك الكثير من العوامل الأخرى ذات الصلة المباشرة مثل مهنة المحاسبة، مكانة الجباية والمؤسسات الاقتصادية المعنية بتطبيقات المحاسبة ذات تأثير واضح على قرارات الاعتماد، كما أن العوامل الممثلة في (هياكل الحكم، التنمية الاقتصادية وأخيراً القومية) هي جدُّ مهمة ومؤثرة في خيارات الدول النامية للإصلاح المحاسبي، لكن قد لا تؤثر في خيار الاعتماد بشكل مباشر بل

هي فقط تضعف موقف الدولة التفاوضي وإبراز الموقف المهيمن بشكل أكثر قوة لفرض قرارته، ففي ظل ضعف موقف الدولة التفاوضي قد تتخذ هذه الدول قرارات قد لا تكون لصالحها بل فقط لإرضاء الطرف الأقوى ومن ثمة القبول والإعتراف بما ولو كان ذلك على حساب تحقيق التنمية والكفاءة الاقتصادية الوطنية.

تمثل دراسة (Anna Alon and Peggy D. Dwyer 2014) مثالا عن عدم شرعية قرار الإصلاح والتغيير لعدم تأسيسه على خيارات عقلانية دون التطرق إلى إدارة التغيير والإصلاح في السياق الوطني، الأمر الذي نجده في دراسة (Mohammad Nurunnabi 2012) التي تناولت إشكالية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية بالدول النامية من خلال احتكار الدولة لعملية الإصلاح كاستجابة لضغوط قوى مؤسسية دولية مهيمنة من خلال عرض لتجربة بنغلاديش والدوافع الرئيسية وراء تبني استراتيجية التقارب نحو المعايير الدولية للتقارير المالية، لكنها هي الأخرى افتقرت لإطار نظري يُقِيم على أساسه استراتيجية التبيّن، والإكتفاء فقط بدراسة تأثير مجموعة من العوامل على الإمتثال للمعايير.

انطلاقاً من أوجه القصور هذه، نحاول استغلال نتائج الدراسة لتقديم إطار نظري تفسيري معياري لوصف استراتيجيات تقارب الدول النامية نحو المعايير الدولية للتقارير المالية، فضلاً عن توضيح العوامل المدروسة والمؤثرة على مستوى الإمتثال على أنها أوجه قصور تم استغلالها في مرحلة سابقة لممارسة ضغوطات في صنع قرار اعتماد المعايير.

أغلب الدراسات، بما فيها تلك المذكورة سابقاً، تمت في بيئة محاسبية شبيهة للبيئة الأنجلوسكسونية الرأسمالية. دراسة تجرية بولندا للباحث (Iwona Wellam 2012) على وجه التحديد، تقدم مثلاً لدراسة عملية تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في اقتصاد يتميز ببيئة ديناميكية ذات ثقافة فرنكوجرمانية وفي سياق التحول الاقتصادي الذي حدث في اقتصاديات ما بعد الشيوعية في أوروبا الوسطى والشرقية، ففي تصنيف طرحه (Nobes 1998) صنف بولندا بأنها دولة ذات توجه قوي للضرائب وضعف أسواقها المالية. أوضحت الدراسة الكيفية التي أثرت فيها مهنة المحاسبة والدولة ونظامها في بولندا على مستويات الإمتثال للمعايير. وقام الباحث باستخدام نفس الإطار التصوري "النظرية المؤسسية الجديدة" الذي سوف نعتمده في دراستنا، إلا أن الاختلاف الجوهرى بين الدراستين يكمن في أن الأولى سعت لاستخدام النظرية في تفسير مستويات الإمتثال نسبةً إلى قوة تأثير كل من المتغيرات الثلاث: مهنة المحاسبة، السلطة والنفوذ من مؤسسات الدولة وأخيراً مستوى الاعتماد على السوق المالية في تحديد وتوزيع موارد الدولة، في حين دراستنا تستخدم النظرية المؤسسية الجديدة في تفسير تأثير نفس المتغيرات على عدم شرعية استراتيجيات الإصلاح المحاسبي في الدول النامية.

هناك نوعان من الدراسات الحديثة التي يمكن من خلالها استخدام النظرية المؤسسية (1983 DiMaggio and Powell)، النوع الأول وهو استخدام النظرية لشرح الأسباب الأساسية وراء اتخاذ قرار

إعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية بالرجوع إلى عوامل خارج حدود الوطن كما هو مستخدم في دراسة (Lasmin 2012)، أما النوع الثاني هو استخدام النظرية لدراسة العوامل الداخلية (داخل الحدود الوطنية) والمتمثلة في المجال المؤسسي لبيئة المحاسبة داخل الحدود الوطنية. سنحاول من خلال دراستنا هذه التركيز على النوع الثاني مع الإشارة إلى العلاقة بين النوعين، فضلا عن استخدام النظرية لتقييم شرعية استراتيجيات الدول النامية في التقارب نحو النموذج الدولي.

بالنظر إلى أن بعض البلدان التي تعتمد IFRS لم تحقق الفوائد الاقتصادية المتوقعة لقراراتها، هناك احتمال قويّ بأن هذه الدول اتخذت قرار اعتماد IFRS لأسباب غير اقتصادية بل نتيجة ضغوطات من قبل قوى خارجية مثل المنظمات الدولية وعمليات يُنظر إليها على أنها شرعية كما جاء في تفسير النظرية المؤسسية الجديدة، تمثل تجربة الإمارات العربية المتحدة أحد أشكال التماثل للنظرية المؤسسية الجديدة على عكس تجربة بنغلاديش وبولندا التي يغلب عليها "التماثل القسري" الناجم عن ضغط المؤسسات الدولية المالية، إذ نجد تجربة الإمارات العربية المتحدة يغلب عليها شكل "التماثل المعياري" الناجم عن ضغط متطلبات المحاسبة والهيئات المحاسبية المهنية و"تماثل المحاكاة" الناجم من ضغط المؤسسات الاقتصادية لما تتميز به من السيطرة على الموارد الطبيعية الخاصة بها ورغم اعتمادها على عائدات النفط والغاز، وسّعت اقتصادها بشكل كبير من خلال التجارة والتمويل، ونشطت في البحث عن شراكات تجارية مع الخارج، وتشهد حاليا مستوى عالٍ من الأعمال التجارية ونمو إيراداتها.

استخدام النظرية المؤسسية الجديدة في تفسير قرار حكومة دولة الإمارات العربية المتحدة باعتماد المعايير IFRS يوضح نوع آخر من الضغوط الناجمة عن العولمة ومتطلبات الاقتصاد العالمي رغم غياب الفرض المباشر لاعتمادها، فالرغبة في مسايرة متطلبات العولمة والاقتصاد العالمي تفرض نفسها، فلا يمكن لدولة ما تريد أن تشارك العصر أن تنعزل عمّا يجري فيه.

تقييم استراتيجية بنغلاديش في اعتماد المعايير IFRS والتقارب نحو النموذج الدولي للمحاسبة يعتبر مثالا جيدا للمشاكل التي تواجهها الدول النامية الناجمة عن الخيار اللاإرادي في اعتماد المعايير IFRS وهي أحسن مثال للتماثل القسري الذي تمارسه الهيئات الدولية المانحة والمقرضة للمال، واستغلالها لنفوذها المالي في فرض سياسات تحمّل مصالحها بالدرجة الأولى بدل المساعدة في تنفيذ خطط التنمية الوطنية.

تعتبر بنغلاديش من المستعمرات الإنجليزية، بعد الاستقلال ضلت تعمل بنفس التشريعات البريطانية، فنظم التسيير والإدارة ظلت نفسها وبالتالي نسبة كبيرة من بيئة المحاسبة ببنغلاديش مشابهة للدول الانجلوسكسونية، لهذا من المفترض نجاح النموذج الأنجلوسكسوني فيها إلى حد ما، على عكس الدول الفرنكوجرمانية ومستعمراتها كما هو حال في دولة الجزائر، ففي حين كانت الممارسات المحاسبية السائدة في

بنغلاديش هي ممارسات غربية (نموذج أنجلوسكسوني) وبالتالي عملية اعتماد المعايير هي تقنين للممارسات السائدة آنذاك، فإن الممارسات السائدة بالجزائر تعكس نظم محاسبية وفق النموذج الفرنكوجرمانى، فما هو الحال عند اعتماد المعايير؟. هذا ما سنحاول الإجابة عليه في الدراسة التي نحن بصدد إعدادها.

الدراسة تناولت الآثار المترتبة عن عدم ملائمة IFRS في الدول النامية، فانخفاض درجة الإمتثال IFRS هي نتيجة منطقية لعدم ملائمة المعايير الدولية للتقارير المالية للدول النامية، حيث تساهم هذه الورقة في توضيح مشاكل الاقتصاديات النامية والانتقالية من خلال اعتماد معايير مستوردة إلى دول ذات ثقافات مختلفة جداً وهيكل اقتصادية وسياسية كذلك، وبشكل خاص مشاكل الإمتثال نتيجة منطقية لعدم شرعية عملية التقارب نحو المعايير الدولية للتقارير المالية.

توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن الشركات المصرية ذات إمتثال ضعيف للمعايير الدولية للتقارير المالية دون التطرق لأسباب ذلك والإشارة فقط إلى فكرة عدم ملائمة المعايير لبيئة الدول النامية، لهذا سوف نتناول في بحثنا هذا أسباب وجود مستوى متدني من الإمتثال والمرتبطة أساساً بغياب مستوى كافٍ من شرعية استراتيجيات تقارب نحو IFRS ، كما أن دراسات إضافية لحالات اعتماد IFRS في الاقتصاديات النامية والانتقالية الأخرى، مع ثقافات وهيكل سياسية مختلفة قد تساعد على اختبار موثوقية نتائج هذه الدراسة.

يشير الباحث في تحليله حول التنمية المستقبلية للأنظمة المحاسبية في الدول النامية أنها ستصبح حتماً أكثر انجلوسكسونية، ذلك أن الدول النامية ذات موقف تفاوضي ضعيف في الاقتصاد العالمي، ليس لديهم الخيار سوى تبني سياسات محاسبية تخدم مصالح الأطراف المهيمنة على حساب تحقيق التنمية والمنافع الاقتصادية الوطنية، بل أكثر من ذلك هي أيضا مضطرة لتوفير بيئة قانونية وسياسية ومالية تؤدي إلى إعادة إنتاج رأس المال، وتقديم تنازلات لقوى رأس المال مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي إذا كان هذا سيضمن استمرار صحة الاقتصاد الرأسمالي. هذا بدوره يعني أن التغييرات الهيكلية في الاقتصاديات العالمية والمحلية غالباً ما تترجم إلى تغيير السياسات لأنها تعزز موقف مجموعات مهيمنة وجها لوجه مع المجموعات الأخرى. وقد أوضح الباحث أن الإصلاح المحاسبي بالدول النامية هو جزء من الهيمنة الإستعمارية الجديدة للمؤسسات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات بدراسة ديناميكية الإصلاح المحاسبي في أندونيسيا، ولإظهار نتيجة مشابهة سوف نتناول ديناميكية الإصلاح المحاسبي في الجزائر لكن باستخدام تفسير النظرية المؤسسية الجديدة "NIS".

خلاصة الفصل

اتفق رواد الفكر المحاسبي من خلال تناول استراتيجيات الإصلاح المحاسبي بالدول النامية باعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، على وجود دوافع تقف وراء إتخاذ قرار الإصلاح غير تلك المعلن عنها رسمياً والمتمثلة أساساً في تحقيق متطلبات التنمية والكفاءة الاقتصادية، وأن ممارسة ضغوطات مؤسسية خارجية عليها هي السبب الرئيسي وراء ذلك، الأمر الذي أخل بتحقيق شرعية إتخاذ قرار الإصلاح المحاسبي وإدارة التغيير بهذه الدول. وفي مايلي نوجز أهم ما تم التوصل إليه في هذا الشأن:

- تتخذ الدول النامية قرار الإصلاح المحاسبي باستراتيجية توحيد تأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية تحت ممارسة ضغوطات خارجية عليها وتبرر ذلك بالفوائد الاقتصادية المقابلة لها؛
- من خلال تفسير المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة نجد أن: في سعيها لإكتساب الشرعية، تتماثل المؤسسات بطرق غير شرعية؛
- الدول ذات مستوى تنمية أقل وحاجة أكبر لموارد مالية هي أكثر عرضة لممارسة ضغوطات قسرية عليها لإعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية؛
- من منظور سوسولوجي، إعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية بالدول النامية يمثل مظهر من مظاهر عولمة المؤسسات على أساس أن مفهوم العولمة يعني مختلف الضغوطات من أجل التغيير باسم "تكامل أوثق بين دول وشعوب العالم"؛
- عدم شرعية الإصلاح المحاسبي بالدول النامية، انعكس في مستويات منخفضة للامتثال.

الفصل الثاني

الأدبيات النظرية حول شرعية

الإصلاح المحاسبي

ارتبط استخدام مصطلح الشرعية بمجال المعرفة السياسية والسوسولوجية، لكن في الآونة الأخيرة أخذ هذا المصطلح نصيبه من الإستعمال في علم الاقتصاد بصفة عامة والمحاسبة بصفة خاصة، فنظراً لأهمية تحديد وفهم المصطلحات الخاصة بكل حقل علمي على حدى، سوف لن نعتمد في تحديد مفهوم الشرعية على التعريف القاموسي، لأنه خارج نطاق الدراسة، بل تعريفه في سياق البحوث والدراسات التي أوردها بعض الباحثين في مجال المحاسبة. وتجدر بنا الإشارة إلى أن المكانة التي احتلها مفهوم الشرعية في القضايا المحاسبية المعاصرة يعود لما لهذا المفهوم من دور في تحديد الأسس والركائز التي يجب أن تبنى على أسسها النظم المحاسبية من أجل أن ترقى إلى مستوى القبول العام والطوعي والإمتثال لها.

المبحث الأول: مفهوم الشرعية وأسس تحقيقها

المطلب الأول: تعريف الشرعية "The legitimacy"

تعددت الآراء ووجهات النظر في تناول مفهوم الشرعية، إلا أنهم اتفقوا بأن دافع القبول والإعتراف وراء السعي لتحقيق الشرعية. وقد صنف "فرنك" (1988 Franck) هؤلاء إلى مجموعتين: تضم المجموعة الأولى وجهة نظر (1978 Weber) وتعرف بمفهوم "Weberian للشرعية"، في حين يتأسس الثانية وجهة نظر (1973 Habermas) وتعرف بمفهوم "Habermasian للشرعية".

الفرع الأول: مفهوم Weberian للشرعية

يعرف ماكس فيبر Weber الشرعية بأنها عقيدة (إعتقاد)، الذي يمتلكه الأفراد، حول مدى أحقية قاعدة (حكم) أو شخص، بالمقابل، يستلزم استعدادهم للطاعة والإمتثال. وقد تناول "Weber" هذا المفهوم عند وصفه لظاهرة الهيمنة باعتبارها أحد أشكال العلاقات الإجتماعية، ففي حين يعرف ماكس فيبر الهيمنة على أنها علاقة قيادة وطاعة بين المهيمين والمهيمن عليه، يعرف الشرعية بأنها إيمان (إعتقاد) المهيمّن عليه بمشروعية المهيمين لامتلاكه خصائص معينة تمثل مصدر قوته "قوة المهيمين"¹³ دون وصف أو تحديد لهذه الخصائص. وهذا الإعتقاد يُستمد من واحد أو أكثر من المصادر الثلاثة التالية: الهيمنة التقليدية والهيمنة العقلانية والهيمنة الكاريزمية.

¹³ Weber, M, *Economy and society: an outline of interpretive sociology*, University of California Press, California 1978, p12.

الهيمنة التقليدية: تتأسس من الإعتقاد بقداسة التقاليد القديمة والعادات المتوارثة والمحفورة في الذاكرة التي تحدد الأحقية في الهيمنة¹⁴.

الهيمنة العقلانية (العقلانية القانونية): تُستمد من الإيمان بأحقية القواعد القانونية في تحديد الواجبات والحقوق على أساس الكفاءة والعدالة وليس على أساس المحسوبة والقرابة. وتكون في المجتمعات التي تقوم على التعاقد والمساواة القانونية بين أفرادها¹⁵.

الهيمنة الملهمة (الكاريزمية): تُستمد من إعجاب الأفراد بشخصية المهيم (الزعيم، القائد) إزاء فضائله البطولية والحميدة أو لقدراته على حفظ الأمن والإستقرار، وهي تقع في درجة عالية من العاطفية. التصور والإعتقاد بمشروعية مؤسسة ما، فالمؤسسة شرعية إذاً يكون للمواطنين ثقة فيها وبالتالي استحسانها وقبولها، فدافع القبول والإعتراف مبني على أساس الثقة¹⁶.

ضمن نفس السياق، نجد "سوشمان" (1995 Suchman) عالم الإجتماع والاقتصاد يعرف الشرعية، في كتابه حول النهج الاستراتيجي والمؤسسي، بأنها تصور (إعتقاد) أو إفتراض أن تصرفات كيان (شخص طبيعي أو معنوي) مرغوبة، مناسبة وملائمة في نظام إجتماعي ما¹⁷.

انتقد عالم الإجتماع والاقتصاد والفيلسوف الألماني (1973 Habermas) بشدة مفهوم Weberian للشرعية نظراً لخلطه بين الشرعية والخضوع للسلطة المهيمنة، فهذه الأخيرة، حسب "Habermas"، تسعى لفرض القبول والإمتثال دون البحث في مصادر خلق القيمة الذاتية التي تؤدي إلى الشرعية، كما أنه لا يمكن إعطاء تصور أو إعتقاد معمم للشرعية في ظل تنوع فئات المجتمع. لكن أنصار "Weber"، مثل (Salam 2003)، أوضحوا بأن الخضوع للسلطة من فرض قبول وإعتراف المهيمن عليه للمهيمن بطريقة أو بأخرى، في حين يبين ماكس فيبر أن القبول والإعتراف مبني على قناعة المهيمن عليه بالقيمة الذاتية للمهيمن.

الفرع الثاني: مفهوم Habermasian للشرعية

تناول "Habermas" (1973) مفهوم الشرعية من حيث صياغة القواعد ومحتواها، فيمكن أن تتحقق من خلال المشاركة في صياغة القواعد للتوصل إلى توافق في الآراء حول دوافع عقلانية في بناء هذه القواعد، في حين أن الآراء المتفق عليها يجب أن تُبنى على حجج وتبريرات توفر أساس منطقي لبعض وجهات النظر، كما

¹⁴ Ibid. P13.

¹⁵ Idem

¹⁶ Idem

¹⁷ Pierre Marc Lanteigne, **Institutional and Organizational Unconscious Theories: An Alternative Way for Explaining Challenges in Inter-Agency Cooperation**, R&D Centre for Security Science, CANADA, 2012, p14.

ينبغي أن تكون قوة الحجّة الوسيطة الوحيدة لقناعة وإيمان المهيمَن عليه، و الأجدر به أن يكون على استعداد لتنفيذ أي نتائج ولو كانت ضدّ مصالحه لاعتماده على قوة الحجّة في موافقة المهيمِن لآرائه، وبالتالي تحقيق الكفاءة والمساواة في توزيع المنافع¹⁸. يورد "Habermas" الجانب الإجرائي كشرط لإضفاء الشرعية مع إهماله للجانب المؤسسي بحجة أزمة الشرعية هي أزمة الهوية التي تنتج من فقدان الثقة في المهيمِن، والذي يحدث على الرغم من أنه لا يزال يحتفظ بالسلطة القانونية التي يمكن من خلالها الحكم¹⁹.

مما سبق، نجد أن مفهوم Weberian للشرعية يركز على وجود خصائص قوة يتميز بها المهيمِن تؤهله وتمنحه صفة الشرعية، في حين مفهوم Habermas يركز على الجانب الإجرائي لتأسيس الشرعية. وبين المفهومين، جاء بعض رواد الفكر المحاسبي مثل (Zimmermann 2008) وآخرون، لوضع مفهوم جامع بينها ويفصل فيه بين الشرعية المؤسسية والشرعية الإجرائية²⁰، ويوضح أن الهياكل التنظيمية ينبغي أن تيسر المساءلة والرقابة على العمليات والسلوكيات التي تنطوي عليها أنشطتها، في حين ينبغي أن تكون الإجراءات عادلة وتحقق الشفافية والمشاركة.

يقدم عمل "سوتمان" (Suchman 1995) وصف للشرعية المؤسسية الممكنة، ووضع (Esty 2006) إطار لأدوات الحوكمة التي تضيف الشرعية، أما من حيث الشرعية الإجرائية، يعتبر عمل (Richardson and Eberlein 2011) المثل الأعلى في وصفها.

المطلب الثاني: أسس تحقيق الشرعية

عند الحديث عن شرعية نظام محاسبي ما، نحن بحاجة إلى افتراض أن هناك أطراف متأثرة "أصحاب مصلحة متعددين"، الأمر الذي يمكننا بسهولة تصور الشرعية بأنها دافع قبول وإعتراف هؤلاء بالنظام المحاسبي. وقد تعددت وجهات نظر رواد الفكر المحاسبي في تناول شروط ومتطلبات تأسيس الشرعية، حيث إقترح المؤلفان (Johnson and Solomons 1984)، واحدة من الدراسات المبكرة في هذا المجال، ثلاثة شروط أساسية لتأسيس الشرعية: (1) سلطة كافية: تملك سلطة كافية عندما يكون لديها ولاية واضحة للسلطة من هيئة

¹⁸ Habermas, Moral consciousness and communicative action. Cambridge Polity Press, Cambridge, United Kingdom, 1990, p14.

¹⁹ Suchman, Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. Academy of Management Review, 1995, p52.

²⁰ Zimmermann and others. Global governance in accounting: Rebalancing public power and private commitment, Palgrave Macmillan, New York, 2008, p25.

سياسية أو حكومية مثل هيئة الأوراق المالية والبورصات "Securities and Exchange Commission" (SEC). (2) وجود مبرر كافٍ لممارسة السلطة. و (3) يمنح لجميع الأطراف المعنية فرصة معقولة وفي الوقت المناسب لإسماع صوتهم والتأثير على عملية صنع المعيار. انشقت هذه الشروط من طرف (Wahlen et al 1999) لأنها لم تُبنَ على أساس مفهوم واضح للشرعية IFRS ومن هنا عرفها (Wahlen et al 1999) بأنها تقبل قرارات هيئة وضع المعايير IFRS من قبل جماهيرها، وقد اقترح في هذا الصدد الخصائص المرغوبة لإعداد التقارير المالية الدولية، أي متطلبات تأسيس شرعية المعايير IFRS، كالاتي: الاستقلالية، المساءلة، الخبرة، التمثيل، المحاكمة العادلة، الموازنة بين السلطة، المسؤولية والموارد الكافية وترتيبات التنفيذ اللازمة.

قامت (2012 Sanada) بانتقاد العديد من دراسات تقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية بحجة أنها لم تفصل بين مستويات الشرعية، لهذا قامت باقتراح نموذج وفق تصنيف (2008 Zimmermann) للشرعية، تفصل فيه بين شرعية هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية (الشرعية المؤسسية)، وشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية (الشرعية الإجرائية)، على اعتبار أن الشرعية الإجرائية لنموذج "سانادا" لا يقصد بها شرعية وضع المعايير كما سوف نتطرق له من خلال هذا الجزء، بل تعني الشرعية الإجرائية في سياق التفاعلات الدولية مع المعايير، الأمر الذي نتناوله في المبحث الثالث باستخدام تفسير النظرية المؤسسية الجديدة NIS. وبناءً على نموذج "سانادا" قمنا بتحديد مستويات الشرعية كالتالي:

الفرع الأول: الشرعية المؤسسية (Institutional legitimacy)

تقصد (2012 Sanada) بإضفاء الشرعية المؤسسية، شرعية الهيئة والجهة الوصية بوضع المعايير والقواعد المحاسبية كمؤسسة قائمة بذاتها ولها حق التأسيس والتمثيل، إذ من المرجح أن تتحقق من خلال القبول (التفويض) بالهيئة واستقلال هيكلها وعمليات صنع القرار، وتوضح (Sanada) أن الشرعية عند هذا المستوى تحدد الأسس والمبادئ التي يجب أن يلتزم بها الهيكل التنظيمي ككل ليحظى بالقبول والإعتراف.

وفي هذا الشأن، يؤكد (2008 Zimmermann) بأن الهيكل التنظيمي ينبغي أن يُيسر المساءلة والرقابة على العمليات والسلوكيات التي تنطوي عليها أنشطتها، إذ لخص (2004 Tamm Hallstrm) الشرعية المؤسسية في ثلاثة مبادئ: مبدأ الاستقلالية، مبدأ التمثيل ومبدأ الرقابة والمساءلة. وقد اقترح "سوشمان" (1995 Suchman)²¹، في عمله حول النهج الإستراتيجي والمؤسسي في بناء الشرعية، ثلاثة أشكال لبناء الشرعية المؤسسية:

²¹ Suchman, Op. Cit., P 24.

أولاً: الشرعية الواقعية "pragmatic legitimacy": عندما تستجيب المؤسسة إلى مصالح المعنيين، ينظر إليها بأنها شرعية؛

ثانياً، الشرعية الأخلاقية "moral legitimacy": تستند على ما إذا كان الحكم على تصرفات مؤسسة أخلاقياً، أي على المؤسسة أن تلتزم بالمعايير المقبولة إجتماعياً؛

ثالثاً: الشرعية المعرفية "Cognitive legitimacy": يتم تحقق شرعية معرفية عندما تنتهج المؤسسة الأهداف التي ترى بأنها مناسبة ومرغوبة.

وحسب (2006 Esty)، يتم إضفاء الشرعية المؤسسية عندما يتحقق مربع أدوات الحوكمة* حول أحكام القانون الإداري. والذي يركز على أربعة أبعاد تمثلت في: السيطرة (الرقابة) على الفساد؛ وضع قواعد منهجية وسليمة، الشفافية والمشاركة العامة وتقاسم السلطة، إذ يوضح (2006 Esty) الرقابة على الفساد لمنع تضارب محتمل في المصالح وإساءة استخدام السلطة، في حين يشير بأن وضع قواعد منهجية وسليمة يؤمن موضوعية النتائج وكفاءتها، أما الشفافية والمشاركة فتؤدي إلى توفير فرصة طرح مختلف الآراء وتجنب النمط غير المرغوب فيه، وأخيراً تقاسم السلطة يؤدي إلى تعزيز المساءلة²².

الفرع الثاني: المستوى الإجرائي (Procedural legitimacy)

تشمل الشرعية الإجرائية خيار التعاون مع أصحاب المصلحة بشكل قوي في هياكل صنع القرار والإستجابة لإحتياجاتهم، وهي تخضع لثلاثة مبادئ (2004 Tamm Hallstrm):

أولاً: مبدأ الكفاءة في جانبيه (المعرفي والشخصي): الجانب المعرفي يلزم وضع المعايير من قِبل أطراف يتمتعون بالمعرفة العالية الناجمة عن المستوى الثقافي والتخصص والخبرة الميدانية المتنوعة، على أن لا تخلق الخبرة الميدانية نوع من التحيز الناجم عن الخبرة المتراكمة لحقل معين، أما الجانب الشخصي فهو القدرة على التمثيل والدفاع على وجهة النظر المبنية على الحجة والإقناع؛

ثانياً: مبدأ التمثيل؛

ثالثاً: مبدأ إحتياجات المستخدمين.

* يستخدم مفهوم الحوكمة في سياق هذه الدراسة على أنه أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة.

²² Esty, Good governance at the supranational scale: Globalizing administrative law, *The Yale Law Journal*, without country, 2006, p 31.

وصف (2011 Richardson and Eberlein) الشرعية الإجرائية باعتبارها عملية مكونة من ثلاث مراحل: شرعية المدخلات، شرعية المعالجة وشرعية المخرجات²³، إذ يصف الباحثان شرعية المدخلات في مبدأ المشاركة، أي مشاركة وتمثيل جميع الأطراف المتأثرة على قدم المساواة ولا ينبغي فقط الاهتمام بكمية وتكافؤ فرص المشاركة ولكن أيضاً بنوعية وتكلفة المشاركة، في حين تكمن شرعية المعالجة، في مبدأ الشفافية أي نزاهة عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات والصرامة في اتخاذ القرارات. وأخيراً تنجم شرعية المخرجات من مدى تلبية احتياجات مختلف أصحاب المصلحة على ألا تفرض هذه الشرعية عبأً غير ضروري لتزيد من الفائدة المستحقة²⁴.

الفرع الثالث: الشرعية السياسية (Political legitimacy)

ألقى بعض رواد الفكر المحاسبي مثل (2010 Alain Burlaud et Bernard Colasse)، جانباً ثالثاً لتأسيس الشرعية وهو الشرعية السياسية. فحسب نفس الباحثين، إكتساب هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS-Foundation للشرعية السياسية كان نتيجة تزامن تاريخ إنشائها مع إطلاق مبادرة الإتحاد الأوروبي لتنسيق المواصفات والتنظيمات التشريعية المحاسبية²⁵، وهذا لا يعني أنها تتمتع بالشرعية السياسية. يوضح الباحثان (2013 Sanada and Masaki Kusano)²⁶ ميزة التدخل السياسي في إكتساب نوع من ضمان التنفيذ المنظم فقط وليس من الإعتراف بالشرعية السياسية، ذلك لأن هذا النوع من التدخل يكون من خلال الأداة الرئيسية المتمثلة في الدولة التي يركز فيها استخدام السلطة "السياسة" في عملية المعايير، الأمر الذي يتناقض مع مبدأ الاستقلالية. الإستفادة من قوة المنظّمات الأخرى في التطبيق، مثل هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة SEC، المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO والإتحاد الأوروبي كقوات تنظيمية لفرض عملية الامتثال²⁷ فقط.

²³ Idem, p50.

²⁴ Idem

²⁵ Bernard Colasse et Alain BURLAUD

²⁶ Masatsugu Sanada and Masaki Kusano, **FINANCIAL CRISIS AND LEGITIMACY OF GLOBAL ACCOUNTING STANDARDS**, without mention the edition home, Japan, 2013, p4.

²⁷ Masatsugu Sanada, **Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework**, without mention the edition home, Japan, 2012, p19.

المطلب الثالث: تقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية

إزاء الاتهام الموجه للمعايير الدولية للتقارير المالية بأنها أحد الأسباب الرئيسية للأزمة المالية العالمية 2008 وفي محاولة للدفاع عن موقفها والتقليل من شدة التوتر، شرعت الهيئة في عقد العديد من الاجتماعات والمشاورات التي أدت إلى إنشاء المجموعة الاستشارية للأزمة المالية "Financial Crisis Advisory Group" (FCAG). طُلب من المجموعة تحديد القضايا المحاسبية الهامة التي تتطلب اهتماماً عاجلاً وفورياً ويمكن أن تساعد على تعزيز ثقة المستثمرين في الأسواق المالية، وكذلك القضايا التي يُنظر فيها على المدى الطويل²⁸، حيث دعت المجموعة إلى إعادة هيكلة مصالح الهيئة بما يحقق شرعية مؤسسية وتعديل بروتوكول إجراءاتها بما يحقق شرعية إجرائية، لذا سوف نقوم بمحاولة لتقييم هذه الشرعية بناءً على نموذج (2012 Sanada) بمستوييه وعلى ضوء هذه المستجدات.

الفرع الأول: من حيث الشرعية المؤسسية

نص تقرير المجموعة FCAG لسنة 2009²⁹ العمل على تحقيق مبدأ الإستقلالية والمساءلة "Independence and Accountability" من أجل تحقيق الشرعية المؤسسية، إذ أقرت المجموعة بأن تطوير معايير ذات جودة عالية وغير متحيزة، يستلزم تحقيق هيئة المعايير IFRS-Fondation درجة عالية من الإستقلالية والمساءلة، فالأزمة المالية ولدت مجموعة هائلة من الضغوط السياسية على هيئة المعايير أخلّت بشرعيتها، فمن الضروري على صنّاع القرار (الهيئات والمنظمات الحكومية) أن تحترم استقلال عملية وضع المعايير وحماية هيئة المعايير من أي ضغوطات خارجية لضمان عدم تحيز المعايير وشفافيتها، وأن يتم تطويرها فقط على أساس كفاءتها، وفي نفس الوقت يجب أن تتمتع الهيئة بحريّة التصرف بشكل مستقل وأن تكون أيضاً على درجة عالية من المساءلة، وتستمد المساءلة من مصدرين: الإمتثال لإجراءات وقواعد الحوكمة العادلة في وضع المعايير من ناحية والرقابة القوية من أصحاب المصلحة على الهيئة من ناحية أخرى، كما يدعو الفشل في أي من هذه المناطق الهيئة لموضع تساؤل وتقاضي، علاوة على ذلك، تم إعادة هيكلة هيئة المعايير IFRS-Fondation كما يلي:

²⁸ FCAG, Report of the Financial Crisis Advisory Group, London, July 28, 2009, p2.

²⁹ Idem

الشكل رقم (01-02): الهيكل التنظيمي لهيئة المعايير الدولية للتقارير المالية



Source: IFRS Foundation, Who we are and what we do, London, January 2014, p2.

يعكس الشكل رقم (02-01) هيكل الهيئة الجديد عند ثلاث مستويات، وبالشكل الذي يحقق مبادئ الشرعية المؤسسية، وعلى هذا الأساس، صرح (2013 Michel Prada) في تقرير الهيئة IFRS-Foundation

* المنتدى الاستشاري حول معايير المحاسبة Accounting Standards Advisory Forum (ممثلون عن المجتمع الدولي لوضعي المعايير)

لسنة 2013³¹ أنه تم الإنتهاء من تنفيذ جميع التوصيات والإجراءات التي من شأنها تحقيق الشفافية والمساءلة والإمتثال لإجراءات الحوكمة العادلة، وبالتالي، هي الآن واحدة من المنظمات الدولية الأكثر استقلالية وعلى درجة تمثيل ومساءلة أكبر من ذي قبل وبالتالي الأكثر شرعية. علاوة على ذلك نحاول في مايلي تقييم لهذه المبادئ:

من حيث مبدأ الاستقلالية والتمثيل، تشير إعادة هيكلة الهيئة IFRS-Foundation أن المستويات الثلاث للحكم يرأسها المسؤولون الحاليون والسابقون للمنظمة الدولية للبورصات العالمية " International Organization of Securities Commissions " (IOSCO). يرأس مجلس المراقبة رئيس مجلس IOSCO، ويرأس IFRS-Foundation الرئيس السابق للجنة الفنية للمنظمة IOSCO ويرأس مجلس معايير المحاسبة الدولية نائب الرئيس السابق للجنة الفنية³²، فضلاً عن أن عملية إختيار أعضاء مجلس المراقبة MB تتم بالتشاور مع منظمة IOSCO على إعتبار هذه المنظمة تعمل على تعزيز وتنمية وجود مجموعة واحدة من معايير محاسبة دولية عالية الجودة، الأمر الذي يؤكد تركز سلطة صنع القرار عند ممثلي عمالقة رأس المال، ومن هذا الموقف، يصبح الحديث عن الشرعية هو الخضوع للسلطة، كما عبّر عنها (1973 Habermas) في إشكالية الخلط بين الشرعية والخضوع للهيمنة "الخضوع للسلطة".

إضافةً إلى ذلك، يمكن ملاحظة هذا التمرکز في مجلس المراقبة "MB" Monitoring Board الذي تأسس في فيفري 2009 بعضوية مبدئية مشكّلة من ستة (06) أعضاء، شمل مفوض عن السوق الداخلية والخدمات في المفوضية الأوروبية، نائب مفوض للشؤون الدولية من الوكالة اليابانية للخدمات المالية (JFSA)، مفوض من الوكالة اليابانية للخدمات المالية (JFSA)، رئيس هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)، ممثل عن لجنة الأسواق الناشئة لمنظمة (IOSCO)، النائب التنفيذي لمجلس الخدمات المالية، ممثل عن مجلس (IOSCO) ورئيس لجنة الأوراق المالية والإستثمارات الأسترالية، رئيس لجنة بازل BAZL للرقابة المصرفية BCBS عضو ممثل بصفة مراقب. ليتم إضافة عضوين آخرين في سنة 2014 (رئيس لجنة الأوراق المالية البرازيلية ورئيس لجنة الخدمات المالية بكوريا)³³. لقد عبّر (2010 Alain BURLAUD et Bernard Colasse)، في انتقادهما لإستقلالية هيئة المعايير، أن غالبية الأعضاء الذين لديهم خبرة مهنية في أسواق مالية دولية ومكاتب وشركات محاسبية ذات ثقافة اقتصادية متقدمة ومرجعية أنجلوسكسونية يخلق ضمناً التحيز والتواطؤ الفكري، كما يكشف

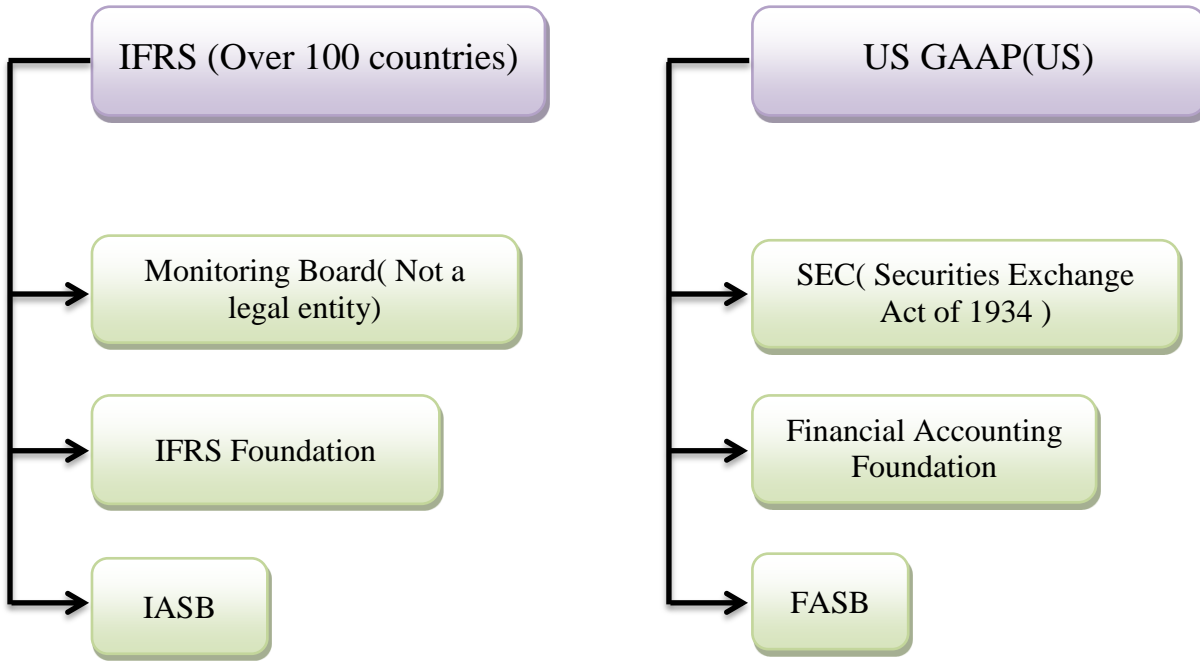
³¹ IFRS Foundation, ANNUAL REPORT 2013, London, 2014, p8.

³² Bright Amisi, **The legitimacy of International Financial Reporting Standards (IFRS): An assessment of the due process of standard-setting**, submitted in accordance with the requirements for the degree of Master of Commerce, University of South Africa, 2013, p45.

³³ IFRS Foundation (IFRSF), Annual Report 2013. London, p45.

تقرير FCAG (2009) أن سبب إنشاء MB يدخل ضمن إستراتيجية الهيئة في خلق صلة رسمية " formal link" مع سلطات رأس المال التي تخدم المصلحة العامة، فضلاً عن تحقيق التقارب مع المجلس FASB ومواءمة الحكم معه. يوضح الشكل أدناه هذا التقارب:

الشكل رقم (02-02): مقارنة هيكل الرقابة لكل من IFRS-US GAAP



Source: Bright Amisi, **The legitimacy of International Financial Reporting Standards (IFRS): An assessment of the due process of standard-setting**, submitted in accordance with the requirements for the degree of Master of Commerce, University of South Africa, 2013, P55.

انتقد بعض رواد الفكر المحاسبي تحقيق التقارب مع المجلس FASB ومواءمة الحكم معه على أنه شكل جديد من أشكال أزمات شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية، على إعتبار أن نموذج محاسبي دولي يجب ألا يتحيز لأحد النماذج المحاسبية الوطنية، وهذا الإجراء ما هو إلا محاولة لإكتساب الشرعية السياسية.

في المستوى الثاني من الهيكل الجديد للهيئة، نجد أمناء مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية "Trustees" المسؤولين مسؤولية كاملة عن الحكم والإشراف يتم تعيينهم من قبل مجلس المراقبة³⁴ لمدة ثلاث

³⁴ Maiillet Baudrier et autres, **Normes comptables international IAS/IFRS**, BERTI édition, 2006, p16.

سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ويبلغ عددهم حاليا 22 عضوا. التوزيع القاري للأعضاء (الأمناء) كما يلي³⁵: ستة من كل من آسيا وأوقيانوسيا، ستة من أوروبا، ستة من أمريكا الشمالية؛ وواحد من كل من أفريقيا، واحد من أمريكا الجنوبية؛ واثنين من أي منطقة مع مراعاة الحفاظ على التوازن الجغرافي الكلي. وتوفير التوازن المهني، يكون من خلال التنوع بين المدققين ومعدّي التقارير ومستخدميها والأكاديميين والمسؤولين عن خدمة المصلحة العامة، ويكون اثنان من الأمناء شركاء في شركات المحاسبة الدولية البارزة. يتم اختيار الأمناء بعد التشاور مع المنظمات الوطنية والدولية (بما في ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين)، وينص دستور الهيئة على أن عضوية الأمناء يجب أن تعكس معيار نسبة المشاركة في أسواق رأس المال الدولية ومعيار التنوع الجغرافي والمهني بما يحقق التمثيل العادل والكفاء. يقارن الجدول رقم (01-01) بين عدد المقاعد المخصصة المفروضة والفعلية وفق التوزيع الجغرافي، في حين يوضح الجدول رقم (02-01) التوزيع المفترض حسب كل من معيار الناتج المحلي الإجمالي والقيمة السوقية لمجموع دول القارة:

الجدول رقم (01-02): التوزيع الحالي والمفترض للمقاعد في هيئة معايير المحاسبة الدولية
حسب التوزيع القاري

Continent		MB			Trustees			IASB		
		current	Supposed	Variance	current	Supposed	Variance	current	Supposed	Variance
Africa	%17	0	1	-1	1	4	-3	1	3	-2
Asia/Oceania	%28	3	2	+1	7	6	+1	5	3	+2
Europe	%29	2	2	0	6	6	0	5	5	0
North America	%18	1	1	0	6	4	+2	4	4	0
South America	%8	0	0	0	1	1	0	1	1	0
total	100%	6	6	/	21	21	/	16	16	/

Source: Bright Amisi, **The legitimacy of International Financial Reporting Standards (IFRS): An assessment of the due process of standard-setting**, submitted in

³⁵ Idem

accordance with the requirements for the degree of Master of Commerce, University of South Africa, 2013, p 57.

يرتكز التوزيع القاري في ثلاث قارات عند المستويات الثلاث، فالجدول أعلاه يشير أن قارة إفريقيا على سبيل المثال، ليس لديها أي تمثيل في مجلس المراقبة MB وتخسر ثلاثة مقاعد لدى الأمناء ومقعدين في المجلس IASB، رغم أن لديها الحق في مقعد واحد في مجلس المراقبة MB وأربعة مقاعد مع الأمناء في حين ثلاثة مقاعد في المجلس IASB باعتبار عدد الدول التي تعتمد IFRS فيها يمثل نسبة 17%. بالإضافة إلى ذلك، نجد المقعد الوحيد والمخصص لقارة إفريقيا في المجلس لـ "داريل سكوت" (الرئيس المالي التنفيذي الأسبق، لمجموعة فيرستا رند المصرفية بجنوب إفريقيا)، والمقعد المخصص بين الأمناء "لوايزمان نكوهلو" (الرئيس الأسبق لمعهد جنوب أفريقيا للمحاسبين القانونيين)، أي التمثيل اقتصر على دولة جنوب إفريقيا.

ينص دستور الهيئة على شرط تحقيق التنوع والتوزيع الجغرافي المتوازن لتحقيق مبدأ التمثيل العادل، ولهذا يتم انتقاء أعضاء المجلس MB وفق للمعايير التالية:

- يجب أن تكون الدولة العضو تمثل سوقاً رئيسية لزيادة رأس المال في السياق العالمي، ويقاس ذلك على أساس حجم القيمة السوقية لها، وعدد شركاتها المدرجة ونشاط رأسمال هذه الشركات عبر الحدود؛
- يجب أن يكون العضو في هيئة المعايير IFRS-Foundation، له كذلك عضوية في هيئة سوق رأس المال مسؤولة عن تحديد شكل ومضمون التقارير المالية في دولته مع مسؤوليته في حماية وتعزيز المصلحة العامة؛ وأن يلتزم بشكل قوي لدعم تطوير المعايير الدولية للتقارير المالية ذات الجودة العالية؛
- أن تكون دولته خطت خطوة اتجاه تطبيق المعايير أو السماح بتطبيقها ويتجلى ذلك إما في وجود قرار بشأن التحول إلى التطبيق في فترة معقولة من الزمن أو تخصيص تكاليف عملية الانتقال.

يقارن الجدول رقم (02-02) أدناه التوزيع الحالي للمقاعد في هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية إلى توزيع افتراضي استناداً على معدلات الناتج المحلي الإجمالي (GDP) والقيمة السوقية للدولة التي تسمح أو تتطلب استخدام IFRS لمدة ست (06) سنوات (2006-2011). المتوسطات لمدة ست (06) سنوات ضرورية لتحديد تأثير التغيرات في قيم الناتج المحلي الإجمالي نتيجة للأزمة المالية العالمية.

الجدول رقم (02-02): التوزيع المفترض للمقاعد في هيئة المعايير IFRS حسب معدلات الناتج المحلي الإجمالي والقيمة السوقية للدولة

Continent	GDP					Market Capitalization				
	indicator		Distribution of seats			indicator		Distribution of seats		
	value (US \$ bn)	% of total	current	GDP	Variance	value (US \$ bn)	% of total	current	Market Capitalization	Variance
Africa	1.024	2%	2	1	+1	1.014	2%	2	1	+1
Asia/Oceania	17.766	31%	18	18	0	15.142	31%	18	18	0
Europe	17.981	32%	20	18	+2	12.225	25%	20	15	+5
North America	16.898	30%	14	17	-3	18.676	38%	14	22	-8
South America	2.785	5%	2	3	-1	1.481	3%	2	2	0
Other			2	0	+2		0	2		+2
total	56.454	100%	58	58	0	48.538	100%	58	58	0

(GDP) الناتج المحلي الإجمالي

(US \$ bn) القيمة بالبلين دولار أمريكي

Source: Bright Amisi, **The legitimacy of International Financial Reporting Standards (IFRS): An assessment of the due process of standard-setting**, submitted in accordance with the requirements for the degree of Master of Commerce, University of South Africa, 2013, p 79.

إنطلاقاً من الجدول أعلاه، نجد أن أفريقيا وأوروبا ممثلتان تمثيلاً زائداً على حساب أمريكا الشمالية، في حين تخصيص المقاعد لمنطقة آسيا وأوقيانوسيا يبقى نفسه، أما منطقة أمريكا الجنوبية نجد أنها تكسب مقعد واحد إضافي على أساس الناتج المحلي الإجمالي ولكن يبقى التخصيص ثابت على أساس القيمة السوقية. وستكون أوروبا الخاسر الأكبر في التمثيل والتخلي عن خمسة مقاعد على أساس القيمة السوقية ومقعدين على أساس GDP، في حين أمريكا الشمالية ستكون الفائز الكلي إذا تم التخصيص على أساس GDP أو على أساس القيمة السوقية وهذا قد يعكس حجم وتأثير أسواق رأس المال في الولايات المتحدة.

في المقابل، نلاحظ من التوزيع الحالي تركز المقاعد "التمثيل" بالترتيب في الإتحاد الأوروبي (20 مقعداً) ثم آسيا/أوقيانوسيا وتليها أمريكا الشمالية وهي المناطق الممثلة والمشكلة لعضوية MB وهي عبارة عن مراكز مالية ممثلة لأسواق رأس المال الكبرى، كما أن المقاعد المخصصة لمناطق أخرى لتحقيق التوازن الجغرافي محتلة من طرف هذه المناطق على التوالي. يدعم بعض الباحثين المحاسبين مثل (2013 Bright Amisi) ملائمة استخدام معيار الناتج المحلي الإجمالي GDP في تخصيص المقاعد خاصة أن الهيئة تفكر بالفعل بتحديد نسبة مساهمات تمويل الهيئة إلى نسبة البلد من GDP. إلى جانب ذلك يقيس GDP النشاط الاقتصادي الكامل والحقيقي للدول.

عند المستوى الثالث والأخير من هيكل الهيئة، نجد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المسؤول عن وضع المعايير والأنشطة ذات الصلة، بمساعدة لجنة تفسير المعايير الدولية والمجموعات الاستشارية، حيث تكمن مهام المجلس الأساسية في وضع وتحسين معايير المحاسبة المالية للمؤسسات، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير وتعيين لجان التوجه وإقرار مسودة الإعلان والمعايير الدولية للتقارير المالية في شكلها النهائي، ويتكون المجلس من ستة عشر (16) عضواً، يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءاتهم، يعمل على الأقل ثلاثة عشر (13) عضواً منهم بنظام الوقت الكامل، والباقي يعمل وفق نظام الوقت الجزئي. التوزيع الجغرافي للمجلس كان: أربعة (04) أعضاء من آسيا، أربعة (04) أعضاء من أوروبا، أربعة (04) أعضاء من أمريكا الشمالية وعضو واحد (01) لكل من أفريقيا، وأمريكا الجنوبية وعضوان (02) من أي منطقة بشرط التوازن الجغرافي الكلي³⁶.

المؤهلات الرئيسية لعضوية المجلس هي الكفاءة المهنية والخبرة العملية المتنوعة من أجل المساهمة في تطوير معايير ذات جودة عالية. يدعم المجلس لجنة تفسيرات المعايير الدولية "The IFRS Interpretations Committee" التي تعتبر إمتداداً له ولمهامه، ويتم تعيين أعضاؤها الأربعة عشر (14) من قبل الأمناء. دورها الرئيسي يتمثل في تفسير المعايير الدولية للتقارير المالية وتقديم التوجيه لمستخدميها. التشكيل الحالي لأعضاء المجلس IASB مكون من سبعة (07) أعضاء من أوروبا وأربعة (04) من أمريكا الشمالية وثلاثة (03) من منطقة آسيا وأوقيانوسيا.

يخول دستور الهيئة الحق للأمناء في تعيين ممثلي الهيئات التنظيمية بصفة مراقبين في لجنة تفسيرات المعايير الدولية، وهذه الأخيرة هي جزء من المجلس IASB، الأمر الذي يثير مخاوف بشأن إستقلالية إجراءات وضع

³⁶ www.iasb.org,02/04/2015.

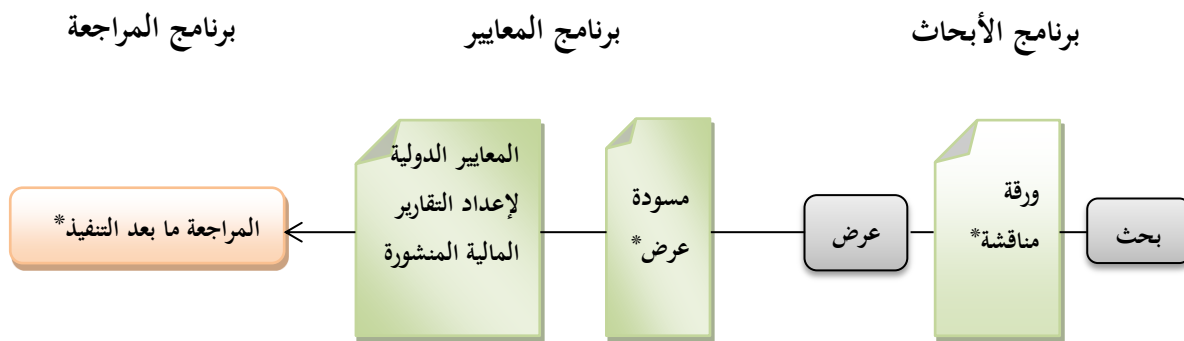
المعايير على الرغم من أن صفة المراقب لا تمنح حق التصويت إلا أنها تتيح الفرصة للتحدث في الاجتماعات وبالتالي منح فرصة الوصول إلى صناع القرار، الذي يوفر بدوره فرص الضغط على صناع القرار.

الفرع الثاني: من حيث الشرعية الإجرائية

قام المجلس IASB باعتماد بروتوكول إجراءات وضع المعايير بما يضمن تحقيق المبادئ الثلاثة التي نص عليها دستور الهيئة "مبدأ الشفافية، مبدأ المشاركة ومبدأ المساءلة" بناءً على توصيات المجموعة الاستشارية للأزمة المالية (FCAG). تتحقق الشفافية من خلال عقد إجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية بشكل مفتوح مع أصحاب المصلحة، ونشر مسودات العرض ورسائل تعليق من أجل الإثراء والمناقشة من خلال الموقع الإلكتروني للهيئة، فضلاً عن إجراء مشاورات مكثفة وجلسات الإستماع العامة والزيارات الميدانية، وإطلاق مشروع ملخصات وبيانات ردود الفعل لشرح الأساس المنطقي لقرارات معينة.

يتم نشر جدول إجتماعات على موقع هيئة المعايير IFRS قبل مدة كافية من عقدها لمنح الوقت الكافي لمختلف الأطراف المعنية من أصحاب المصالح للتحضير لها. وفي بعض الأحيان، يتعين عقد إجتماعات في ظرف قصير وذلك فقط في ظروف إستثنائية. يوضح الشكل أدناه بروتوكول (إجراءات) وضع المعايير:

الشكل رقم (02-03): إجراءات وضع المعايير



* منشور ومفتوح للتعليق العام

Source: IFRS Foundation, Who we are and what we do, London, January 2014, p3.

يعمل المجلس على تحقيق مبدأ المشاركة والتشاور الواسع مع أصحاب المصلحة من خلال وسائل مختلفة منها: دعوات التعليق، والاجتماعات الفردية. يشير بروتوكول وضع المعايير إلى أن بعض إجراءات التشاور إلزامية والبعض الآخر إختياري. ويدعم المجلس شبكة من الهيئات الوطنية والدولية في وضع المعايير بتوفير التوجيه بشأن أولويات القضايا الجديدة المطروحة للنقاش، فضلا عن المشاركة في إجراء البحوث وتسهيل التعاون مع الأطراف ذات العلاقة في دولهم. ومن أمثلة هذه الهيئات المنتدى الإستشاري حول معايير المحاسبة ASAF، مجموعة واضعي المعايير في آسيا وأوقيانوسيا AOSSG والمجموعة الإستشارية الأوروبية للتقارير المالية (EFRAG). ويمتد التشاور حتى مع هيئات التدقيق مثل مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي "The International Auditing and Assurance Standards Board" (IAASB) للنظر في قضايا إمكانية مراجعة الحسابات والتقارير المالية المعدّة وفق المعايير والتعديلات الجديدة المقترحة ذات الصلة³⁷.

ألقى الباحثان (2010 Alain Burlaud et Bernard Colasse) الضوء على أوجه قصور مبدأ المشاركة من خلال ما عرف بسياسة الجمهور، التي لا ترتقي إلى مستوى إضفاء الشفافية والنزاهة والإشراك العام، باعتبار الجمهور ليس له أي تأثير على عملية المعايرة ولا يعني إرسال تعليق على مسودة عرض المشاركة الفعلية وتحقيق مبدأ التشاور.

وفي تقييم مدى تحقيق مبدأ الشفافية يكفي إلقاء الضوء مرة أخرى على نص بروتوكول المجلس لنجد أنه ينص على أن للمجلس الحق في اتخاذ قرارات استعجاليه (وضع معايير بطريقة مستعجلة) عند مواجهة حالات وظروف إستثنائية طارئة، كما ينص على أن المسائل غير التقنية والإدارية الأخرى تمنحه الحق في الإستفراد بقراراته³⁸، الأمر الذي يمثل ثغرة تجنبه المساءلة عند ممارسة ضغوطات معينة عليها والتي على أساسها وبشكل خاص يتم إستخدام إجراءات وضع المعايير المعجلة دون الرجوع إلى الإجراءات المنصوص عليها، وهذا ما يخدم مصالح فئة معينة عن غيرها، ومن المرجح أن تكون إجراءات المساءلة على أساسها سليمة كما هو الحال عند ممارسة الإتحاد الأوروبي ضغوطاته خلال الأزمة المالية لسنة 2008.

المبحث الثاني: إعتقاد المعايير الدولية للتقارير المالية: أزمة أخرى للشرعية

دافع القبول والإعتراف هو أساس السعي لتحقيق الشرعية، فالمهيمن يحاول دائما الإلتزام بشروط تأسيس الشرعية ليحظى بقبول وإعتراف المهيمّن عليه، ففي دراسة شرعية قرار الدول النامية في إعتقاد المعايير الدولية

³⁷ www.iasb.org,02/04/2015.

³⁸ IFRS Foundation, Due Process Handbook, London, 2013, p36.

للتقارير المالية IFRS سوف نقوم بدراسة أسباب القبول والإعتراف بين المهيمن (المعايير الدولية للتقارير المالية) والمهيمن عليه (الدول النامية)، وباستخدام المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة، سوف نقوم بدراسة مدى شرعية قرار الدول النامية في اعتماد IFRS على ضوء الإنتقادات الموجهة لشرعية IFRS. يمثل هذا الجزء دراسة للشرعية على المستوى الكلي، بمعنى شرعية تفاعل الدول وبصفة خاصة الدول النامية مع المعايير الدولية للتقارير المالية.

المطلب الأول: النظرية المؤسسية الجديدة (NIS) New Institutional Theory

ظهرت النظرية المؤسسية الجديدة NIS في أواخر السبعينات مع أعمال (Meyer et 1977) و Rowan و (DiMaggio and Powell 1983) ولكن ترجع أصولها إلى أواخر القرن التاسع عشر مع ظهور النظرية المؤسسية القديمة في علم الاجتماع، هذه الأخيرة لم تدمج المؤسسة باعتبارها هيكل تنظيمي بل تحليل الاقتصاد كنظام في تحول مستمر (تحليل المؤسسات الاجتماعية) مثل العمل الفردي داخل العمل الجماعي³⁹.

خلال العشرين عاما الأخيرة، بدأت البحوث في مجال المحاسبة التي تندرج في إطار النظرية المؤسسية الجديدة (Mezias 1990، Fogarty 1992)، وشمل ذلك عدة فروع في مجال المحاسبة منها: مهنة المحاسبة والخيارات المحاسبية للشركات والمنظمات المصدرة للمعايير المحاسبية وكان أهمها تلك البحوث التي تعالج قضايا إكتساب الهيئات المحاسبية الدولية للشرعية (Carpenter and Feroz 1992)، (Covalesski and 1988) (DiMaggio and Powell 1983) و (Meyer 1977).

ويقصد بالمؤسسية أو المؤسساتية الجديدة النظرية التي تسعى إلى تطوير وجهة نظر حول سوسولوجية المؤسسات، بمعنى الطريقة التي تتفاعل والطريقة التي تؤثر بها على المجتمع⁴⁰، فباعتبار أن المؤسسات تعمل في بيئة ما مع المؤسسات الأخرى المنافسة، وهذا ما يسمى بالبيئة المؤسسية، هي تتأثر بعضها ببعض لتصبح مماثلة "متجانسة" على الرغم من أنها تتطور بطرق مختلفة (DiMaggio and Powell 1983)، حيث تؤكد النظرية حقيقة أن المؤسسات تعتمد هياكل وإجراءات قائمة بدافع القبول والإعتراف بها باسم الشرعية في البيئة المؤسسية لا بدافع تحقيق الكفاءة الاقتصادية (Carpenter and Ehsan H 2001). النظرية المؤسسية تفترض أن المؤسسات تعتمد هياكل وممارسات الإدارة التي تعتبر شرعية من قبل مؤسسات أخرى في مجال عملهم

³⁹ Paul DiMaggio et Walter W. Powell, Des organisations en quête de légitimité, HAL, 2012, p2

⁴⁰ Ibid., P3.

بغض النظر عن فائدتها الفعلية (2001 Carpenter and Feroz). الشرعية هنا هي مفهوم أساسي لفهم الديناميكية المؤسسية للنظرية المؤسسية الجديدة.

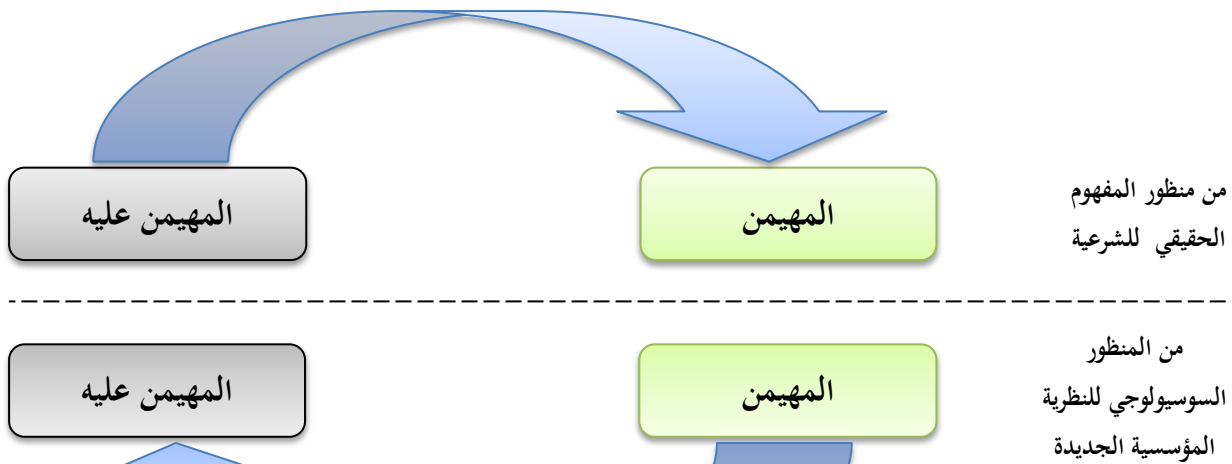
انطلق (1983 DiMaggio and Powell) في صياغة النظرية المؤسسية الجديدة من مفهوم Weberian للشرعية⁴¹. وللتذكير، "ماكس فيبر" عرّف الشرعية بأنها الإيمان (الإعتقاد) بالقيمة الذاتية للمهيمن التي تُلزم، بالمقابل، إمتثال وقبول (إعتراف) المهيمن عليه، ومن ثمّ النظرية المؤسسية الجديدة تؤكد حقيقة أن المؤسسات تقوم بإعتماد هياكل وقواعد قائمة يُتصور لها بأنها شرعية، بالإضافة إلى ذلك، يوضح "ماكس فيبر" مفهوم الشرعية في وصفه لعلاقة الهيمنة، أين يكتسب المهيمن قيمة ذاتية بطريقة أو أخرى تؤهله، ويسعى من خلالها، لإكتساب قبول وإعتراف المهيمن عليه، لكن المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة يؤكد أن تحقيق الشرعية هو دافع يسعى إليه المهيمن عليه بناءً على تأثير (ضغط) البيئة المؤسسية بهدف قبول وإعتراف المهيمن بالمهيمن عليه.

هناك مفارقة مثيرة للدهشة، كل من مفهوم الشرعية والنظرية المؤسسية الجديدة يوضح أن دافع القبول والإعتراف هو أساس السعي لتحقيق الشرعية، لكن الإختلاف بين المفهومين يكمن في مصدر الحصول على القبول والإعتراف. يوضح الشكل رقم (01-05) أدناه الفرق بين المنظورين في تناول مفهوم الشرعية كمايلي:

الشكل رقم (02-04): الفرق بين مفهوم الشرعية والنظرية المؤسسية الجديدة

في تناول مفهوم الشرعية

مصدر دافع القبول والإعتراف (الشرعية)



⁴¹ Paul DiMaggio and Walter W. Powell, Des organisations en quête de l'légitimité, HAL, 2012, p3.

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على معلومات سابقة

يوضح الشكل أعلاه أن مفهوم الشرعية يأتي من سعي المهيمن لخلق قيمة ذاتية تمكنه من حصوله على إقرار وقبول المهيمن عليه، في حين المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة يؤكد أن دافع القبول والإقرار هو هدف يسعى للحصول عليه المهيمن عليه من المهيمن، الأمر الذي يدفعنا بالتفكير أن الشرعية من منظور النظرية المؤسسية الجديدة هي الخضوع للهيمنة أو مثل ما عبر عنها (Habermas 1973) في نقده لمفهوم Weberian للشرعية، الخضوع للسلطة باسم الشرعية بغض النظر عن القيمة الذاتية للمهيمن. وصفت بعض الدراسات الحديثة مثل دراسة (Stanislav D. Dobrev and Aleksios Gotsopoulos 2008) الشرعية من المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة بشرعية الفراغ "legitimacy vacuum" وحاولت توضيح كيف أن السعي نحو هذه الشرعية يقلص من فرص البقاء على قيد الحياة.

من هذا الموقف، المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة يؤكد حقيقة أن المؤسسات، بدل أن تسعى لتحقيق معايير الكفاءة والنجاح في ظل المنافسة الحرة لكسب خصائص قوة تأهلها للإقرار والقبول من المجتمع، تتجه نحو اعتماد نماذج قائمة بذاتها لهيمنة هذه الأخيرة عليها وفرض نفوذها في البيئة المؤسسية. وهكذا، الشرعية تؤدي إلى التماثل (Meyer and Scott 1992) و (Deephouse 1996)

وفي هذا الشأن، يوضح (Brunsson echoed Zucker and Meyer 1993) بأن الشرعية أصبحت مقابل الكفاءة، حيث ترتبط الكفاءة بالبيئة التقنية التي تشير إلى جميع معايير تحقيق الفعالية والنجاح، في حين ترتبط الشرعية بالبيئة المؤسسية الخارجية التي تشير إلى جميع معايير القبول والإقرار، ويضيف الباحثان أن هاتين المجموعتين من المعايير الحالية في بيئة المؤسسات كثيراً ما تتشابك مع بعضها ببعض في حين تتطور بشكل منفصل في نفس المؤسسة مما يدفع، في الكثير من الأحيان، بالمؤسسات لمحاولة تحسين الشرعية الخارجية، بينما تحاول تبرير تصرفاتها بتحسين الكفاءة، مما يؤدي إلى نوع من اللغة المزدوجة والعديد من التناقضات واتخاذ القرارات التي قد تبدو غريبة ومشكوك فيها⁴².

⁴² Pierre-Marc Lantaigne, Institutional and Organizational Unconscious Theories: An Alternative Way for Explaining Challenges in Inter-Agency Cooperation, R&D, Canada, 2012, p17.

البيئة المؤسسية هي الأخرى، مفهوم أساسي لتوضيح تفسير النظرية المؤسسية الجديدة، إذ عرفها (1983 DiMaggio and Powell) بأنها حقل تنظيمي معين يتميز بأربعة عناصر:

- وجود هياكل وتحالفات تمثل أفراد (أطراف) الحقل؛
- وعي هذه الأطراف بانتمائهم لهذا الحقل؛
- زيادة التفاعلات التنظيمية بين هذه الأطراف؛
- زيادة مستوى المعلومات الواجب تجهيزها⁴³.

والمؤسسة هنا هي مفهوم عام ونسبي حسب الحقل التنظيمي المدروس، إذ يمكن أن تكون منظمة في بيئة المنظمات أو دولة في بيئة الدول، كما قد تكون شركة في بيئة الشركات. توجد بعض الإنتقادات الموجهة للنظرية المؤسسية الجديدة NIS بسبب غموضها في الفصل بين المنظمة كمؤسسة والبيئة كمؤسسة، فالعديد من رؤاد الفكر المحاسبي مثل (1992 Peters) فشلوا في إقامة تمييز واضح بين المفهومين، فضلا عن أن مفهوم المؤسسة هو متقلب ويشير إلى أشياء مختلفة⁴⁴. ومع ذلك، أنصار النظرية مثل (2008 Scott)، يوضح بأن المؤسسة هي فرد (طرف) في البيئة المؤسسية ويمكن أن تكون منظمة، قاعدة أو وظيفة، تهدف إلى تطوير شيء أساسي والحفاظ عليه في النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي تشارك فيه بفعالية، والمفهوم هو نسبي بحسب طبيعة مجال الدراسة المراد تفسيره.

علاوة على ذلك، المنظور السوسيولوجي يسعى لتوضيح كيف أن لعوامل موجودة في البيئة المؤسسية تؤثر على المؤسسة لتعتمد هياكل وإجراءات يتم قبولها إجتماعيا وأن مثل هذه الخطوات لا تستند بالضرورة إلى الكفاءة الاقتصادية (2001 Vivian L. Carpenter and Ehsan H.). يوضح (Meyer and Rowan 1977) من جهته، أن الأساس المنطقي وراء هذه الضغوطات المؤسسية هي في المقام الأول الإعتماد المالي، هذا يعني ضمنا، وجود طرف من أطراف البيئة المؤسسية (مؤسسة) تؤثر (تضغط) على طرف آخر مما يؤدي إلى التماثل مع ما هو موجود في البيئة المؤسسية، لذا سُميت هذه الظاهرة بظاهرة التماثل "Isomorphisme". التفسير الحالي للمنظور السوسيولوجي يميز ثلاثة أنواع للتماثل المؤسسي "الضغوطات" وهي:

التماثل القسري "L'isomorphisme coercitif": وينتج من الضغوط الرسمية وغير الرسمية، تنشأ الرسمية من المصادر التنظيمية مثل الإتفاقيات الدولية وغير الرسمية يفرضها المجتمع والعلاقات غير الرسمية، لذلك من

⁴³ Paul DiMaggio and Walter Powell, Ibid, p4.

⁴⁴ Pierre-Marc Lantaigne, Ibid., p19.

الضروري بالقوة والإقناع والتواطؤ، التوافق مع الممارسات المستخدمة والمدعى بأنها تتسم بالشرعية⁴⁵. ونسبة التماثل القسري تزداد عندما تعتمد المؤسسة اعتمادا كبيرا على البيئة المؤسسية.

التمائل المعياري "L'isomorphisme normatif": وجود شبكات مهنية مبنية على أساس الخبرة والإحتراف يسمح بإنشاء وإنتشار سريع للمعايير المهنية التي يسعى مَعْدوها لتعزيز وتبني تطبيقها على أوسع نطاق ممكن، ونسبة التماثل المعياري تزداد في المجتمعات التي تعتمد على الشبكات المهنية بشكل واسع⁴⁶.

تماثل المحاكاة "L'isomorphisme mimétique": تماثل المحاكاة يحدث في فترات من عدم اليقين، إذ تميل المؤسسات أيضا لتكرار القوالب الموجودة على حدود نفقاتها من الموارد، المؤسسات تميل أيضا إلى تقليد المؤسسات الأخرى التي تعتبر أكثر نجاحا أو شرعية، حيث يتم هذا في روح من التنافس على الشرعية، كما يوضح (1983 DiMaggio and Powell) أن عدم اليقين يشجع التقليد بقوة، فعندما تواجه المؤسسات حالات عدم التأكد، فإنها تميل إلى نسخ النماذج التي أثبتت نفسها في حالات مماثلة في منظمات أخرى (اللجوء إلى الشركات الإستشارية الدولية، في كثير من الأحيان، يضخم نهج المحاكاة)⁴⁷. ونسبة تماثل المحاكاة تزداد عندما تكون المؤسسة منفتحة على البيئة المؤسسية وليس بالضرورة تعتمد عليها كما هو الحال في التماثل القسري.

إعترف (1983 DiMaggio and Powell) أن المؤسسات تبحث عن الشرعية والقبول الاجتماعي من المؤسسات الأخرى لأنها لا تتنافس فقط على تحقيق منافع اقتصادية، بل من أجل السلطة السياسية والشرعية المؤسسية، وكذا إستعادة لياقتها الاجتماعية والاقتصادية، لذلك زعموا أن مفهوم التماثل المؤسسي هو أداة مفيدة لفهم السياسة وحقل الحياة التنظيمية الحديثة، وبالأحرى هو أداة توضح كيفية الإندماج في ثقافة الأقوى.

المطلب الثاني: إعتداع المعايير الدولية للتقارير المالية في ظل تفسير النظرية المؤسسية الجديدة

إعتبر عديد الباحثين من بينهم (2000 Irvine، 2000 Bums J.، 1996 Fogarthy)، أن النظرية المؤسسية الجديدة في علم الاجتماع والبحوث التنظيمية إطار نظري متكامل لتقديم وجهة نظر حول أسباب الإعتداع المبكر للمعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء مقارنة بباقي النظريات ذات العلاقة مثل النظرية الاقتصادية للشبكات "The economic theory of networks"، فهي توضح كيف أن أنواع مختلفة من الضغوط قد تساهم في التماثل تجاه الممارسات التي تتمتع بالشرعية، وقد أثبتوا وجود تغييرات متماثلة حتى في مجالات أخرى مثل أنظمة التعليم والسياسات الاقتصادية الموجهة نحو التنمية التي تبحث هي الأخرى عن الشرعية في سياق الثقافة العالمية (1996 Finnemore).

⁴⁵ Idem

⁴⁶ Paul DiMaggio and Walter Powell, Ibid., p6.

⁴⁷ Idem

بالإعتماد على تفسير النظرية المؤسسية الجديدة، يعترف (1977 Meyer and Rowan) بأن هناك مجموعة واسعة من الضغوط هي التي تدفع بالدول إلى اعتماد IFRS وذلك من أجل الحصول على شرعية التقارير المالية الخارجية. ومن نفس المنظور، يبين (2010 Judg) أن الدافع وراء اعتماد IFRS هو المزيد أكثر من الضغوط الإجتماعية للشرعية. ويضيف (2008 Chua and Taylor) أن نشر واعتماد IFRS هو نتاج أبعاد سياسية وإجتماعية للعملة وليس نتاج الفوائد الاقتصادية المزعومة من التقارب. وعلى الرغم من أن النظرية المؤسسية الجديدة تميز من الناحية النظرية بين ثلاثة أنواع من التأثير أو الضغوط (التماثل) المفسرة لأسباب اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، من الصعب القول أن إحدى هذه التفسيرات قد تتحقق لوحدها بشكل كامل، ويبدو أن التماثل القسري هو الأقرب إلى وصف إستراتيجيات الدول النامية للتقارب نحو المعايير IFRS، في حين تماثل المحاكاة والتماثل المعياري الأقرب لوصف إستراتيجيات تقارب الدول المتقدمة نحو المعايير IFRS.

يشير الباحثان (2006 Cooper et Robson) أن قرار اعتماد المعايير IFRS هي عملية داخلية تخضع لضغوط خارجية، وتبين النظرية المؤسسية الجديدة كيف لنوع وطبيعة الضغوط الخارجية أثر يعكس طبيعة الطرف المبادر والمهيمن في إدارة التغيير على المستوى الداخلي. في دراسة أجراها (Annelise Couleau et Samira Demaria Dupont 2010) بالإعتماد على النظرية المؤسسية الجديدة في تفسير دور وأثر شركات المحاسبة الدولية والمهنية على الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير المحاسبي بفرنسا، وجدوا أن التماثل المعياري وتماثل المحاكاة هو الأقرب لهذا التفسير، وأن التماثل القسري لم يقدم المعلومات ذات الصلة لفهم التغييرات الحاصلة في الإصلاح المحاسبي بفرنسا⁴⁸، لأن إدارة التغيير المحاسبي والمتابعة كانت بقوة من طرف الهيئات المهنية.

المؤسسة في سياق هذه الدراسة، هي الدولة، على إعتبار أننا نقوم بتقييم شرعية إتخاذ الدول قرار الإصلاح المحاسبي بإعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية. ويتم فهم تفسير المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة ومصادر الضغط والتأثير، من خلال أشكاله الثلاث كما هو موضح في مايلي:

▪ التماثل القسري: يوضح كل من (1989 March et Olsen) و(1986 Shleiffer et Vishny) أن إدارة التغيير القسري (الإكراه) تكون في حالة الدول التي هي بحاجة إلى المال، فهي ملزمة باحترام مؤردي المال من مستثمرين وجهات مانحة (مقرضة) للمال. وقد يظهر تأثير مباشر من المستثمرين في ممارسة نفوذ قسري من خلال المحللين الماليين، هذه الفئة تقدم معلومات للمستثمرين لتحفيزهم على قرار الإستثمار من عدمه وبالتالي لها تأثير مباشر على طبيعة المعلومات الواجب الحصول عليها (1996 Williams). علاوةً على ذلك،

⁴⁸ Idem

المؤسسات (الدول) التي تسعى للحصول على موارد مالية تكون أكثر عرضة لممارسة الضغط عليها واستغلال كل ألوان القصور والتقصير فيها، وتأتي مبادرة التغيير غالبا من سلطة الدولة⁴⁹.

- التماثل المعياري: يكون تأثير (ضغط) معياري من الوزن المتزايد لشركات المحاسبة المهنية والتحالفات المهنية، فإذا كان وجود قوي، على المستوى الداخلي، للمهنة وقوة إحترافها سوف تأتي مبادرة التغيير وإدارتها من طرف هذه الفئة، حيث أوضحت نتائج بعض الدراسات مثل (1995 Al-Basteky, 1995 Dumontier et Raffournier, 1999 Murphy)، دور وتأثير مراجعوا ومدققوا الحسابات في فرض ممارسات محاسبية معينة، وذلك من خلال وظيفتهم في المصادقة على حسابات الشركات، حيث يمكنهم رفض المصادقة على التقارير المالية إذ لم تقدم "صورة عادلة وحقيقية" عن الوضع المالي. وفي هذا الشأن، هناك أيضا تأثير هيئات ومنظمات أسواق رأس المال في ضبط المعايير والقواعد الواجب إعتماها في الشركات المدرجة (Flanigan,) (1999 Tondkar et Andrews). يؤكد (1998 Bensedrine et Demil) أن الجمعيات والمنظمات المهنية تمارس تأثيرها، سواءً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، في فرض ومتابعة إصلاح محاسبي معين، وبالتالي الدول ذات مستوى عالي من الإحتراف المهني وقوة أصحاب المهنة هي أكثر عرضة للتماثل المعياري.
- تماثل المحاكاة: في ظل حالة عدم اليقين، الدول تميل لإعتما سلوكيات مشابهة لتلك الدول التي أثبتت نجاحها (2011 Philippe Tournon)، ويظهر ذلك بشكل أكبر في الدول الأكثر عولمة وإندماج اقتصادي قوي، إذ تتخذ قرارات على أساس إعتبرات العولمة وحتمية التعاون الاقتصادي⁵⁰.

وعلى الرغم من أن النظرية المؤسسية الجديدة تمثل الإطار الأنسب لفهم إستراتيجيات التقارب نحو المعايير الدولية للتقارير المالية، تشير بعض الأدبيات الأخرى مثل (1997 Dacin) أنه لا يمكن إهمال قوى أخرى مثل، المنافسة والتبعية التاريخية التي تؤثر على سلوك الدول. ومع ذلك، تتناول النظرية المؤسسية الجديدة هذه القضية بإدخال مفهوم البصمة "Imprinting" أين يظهر تأثير عوامل الماضي والحاضر، في ظل فترات عالية من التأثيرات تطور المؤسسة خصائص تعكس سمات بارزة في بيئتها مع استمرار هذه البصمات على الرغم من التغييرات المؤسسية (2008 Scott).

⁴⁹ Karthik Ramanna and Ewa Sletten, **Why do countries adopt International Financial Reporting Standards**, Harvard Business School, 2009, p4.

⁵⁰ Philippe Tournon, **THEORIE INSTITUTIONNELLE ET ADOPTION DE NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES RECONNUES : ETUDE DE TROIS CAS FRANÇAIS SUR LA PERIODE 1989-1993**, HAL, 2011, p6.

المطلب الثالث: إستراتيجيات الإصلاح المحاسبي بالدول النامية وتفسير التماثل القسري

في بيئة مُعَوْلَمة، تواجه الدول النامية والمتقدمة على حدٍ سواء مجموعة مماثلة على نحو متزايد من الضغوط التي تساهم في أوجه التشابه الاقتصادي والسياسي وحتى الثقافي بين المجتمعات (2001 Guillen)، لكن صنف العديد من الباحثين، مثل (2003 Djelic and Quack, 2004 Hegarty, 2007 Chua and) (Suddaby)، قرار اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية بالدول النامية ضمن تفسير التماثل القسري للنظرية المؤسسية الجديدة، ذلك حسب إعتقادهم أن هذه الدول هي أكثر عرضة لإعتماد معايير وقواعد دولية في ظل تعدد أوجه قصورها (2013 Anna Alon)، وأن هناك مزيج معقد من تفاعل ضغوط دولية (خارجية) وعوامل وطنية (داخلية) تدفع بهذه الدول للإعتماد المبكر للمعايير IFRS من أجل إظهارها كمشارك شرعي في نماذج عالمية تُعتبر (يُتصور) بأنها شرعية (2006 Zeghal and Mhedhbi).

من أمثلة الضغوط الخارجية، نجد مطالب المؤسسات الدولية لتوحيد وتوافق التقارير المالية في جميع أنحاء العالم، أحد أهم مصادر ممارسة هذه الضغوط. على سبيل المثال، قام كلٌّ من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي (FMI) بتقديم مساعدات مالية مقابل شرط اعتماد معايير دولية خلال أزمة البلدان الآسيوية وتشجيع استخدام IFRS (2007 Chua and Suddaby)، وعلى وجه الخصوص، بدأت هذه المنظمات منذ 1999 بتقديم مساعدات مباشرة لمشاريع اعتماد IFRS بالدول النامية، على سبيل المثال منح البنك الدولي 200.000 \$ لحكومة بنجلاديش لتطوير المحاسبة والمراجعة (Monir Zaman Mir and Abu Shiraz Rahaman) (2005)⁵¹. وفي سنة 1999 أطلق البنك الدولي وصندوق النقد الدولي مبادرة "تقارير معايير وقواعد المحاسبة والمراجعة التي يجب مراعاتها" "Accounting and Auditing Reports on the Observance of Standards and Codes" (A&AROSC)، حيث اعتُبرت هذه المبادرة واحدة من الأهداف التي تعزز الإستقرار المالي، من خلال اعتماد وتنفيذ معايير دولية (2005 FMI and World Bank).

كذلك، صنف مدى اعتماد دولة ما على الموارد المالية الأجنبية، على أنه عامل يعكس طبيعة (درجة) اعتماد IFRS والتي يمكن أن تتراوح من القبول إلى المقاومة، بمعنى أن بعض الدول تطلب IFRS، بينما تسمح أخرى بإعتماد IFRS أو الحفاظ على المعايير الوطنية (2013 Anna Alon). ضمن نفس السياق، سلط (2008 Nobes and Zeff) الضوء على الفروقات الملاحظة في مستوى تبني IFRS، حيث وجد الباحثان أن بعض الدول تعتمد IFRS بشكلها الكامل في حين تستمد دول أخرى معاييرها الوطنية من IFRS أو تسمح

⁵¹ Monir Zaman Mir and Abu Shiraz Rahaman, The adoption of international accounting standards in Bangladesh, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Emerald Group Publishing, without country, 2007,p6.

بما لأغراض محددة. كانت الدول الأقوى والأكثر استقلالية ماليا أقل عرضة لتبني IFRS وأكثر قوة في الحفاظ على سلطتها في إعداد معاييرها، كما أن الدول النامية التي تسعى للمنافسة في السوق العالمية هي الأكثر استعدادا لإعتماد نظام إبلاغ يُتصور بأنه مناسب وشرعي (Irvine 2008). أيضا، يوضح Irvine، أن قرار الانتقال إلى IFRS يكون مدفوعا بالرغبة في تجنب الوقوع في الإستثمارات المكلفة في عملية وضع المعايير الوطنية.

بالإضافة إلى ما سبق، تواجه الدول النامية عدة عوامل على المستوى الوطني تضعف موقفها التفاوضي في مقاومة عمليات التقارب أو تحريك ساكن لمواجهة أخطار التقارب والتماثل، إدارة الحكم والتنمية هي أحد العوامل التي تعتبر مسؤولة عن مواجهة ذلك (Nobes 1988، 1998). جودة الحكم هي أساس البنية التحتية لدولة ما وهي ما يؤكد حقيقة قدرة الأفراد في المشاركة والتعبير عن آرائهم في السياسات الحكومية ومدى شفافية القانون ومصداقية المؤسسات العامة.

تعكس إدارة الحكم في معظم الدول النامية هيمنة سلطة الدولة ومؤسساتها على النسيج الاقتصادي والسياسي ومن ثم احتكارها لإدارة التغيير المحاسبي. الدول التي لديها بنية تحتية أو إدارة حكم قوي ومتطور هي أقل عرضة للضغوط الدولية من أجل إجراء تغييرات على السياسات والمعايير المحاسبية الوطنية (Globerman 2003). وكمثال لدولة نامية، يوضح (Monir Zaman Mir and Abu Shiraz Rahaman 2005) الصراع القائم بين الأطراف الفاعلة في التغيير المحاسبي بينجلاديش، ورغم وجود حاجة للعمل والتنسيق فيما بين هؤلاء بشكل تعاوني لضمان المتابعة والتبني السليم للمعايير IFRS، هناك توتر واضح بين هيئات التوحيد الوطنية ناجم عن نقص التشاور مع أعضاء معهد التكلفة وإدارة المحاسبين بينجلاديش (ICMAB) والإكتفاء فقط بالتعاون مع لجنة الأوراق المالية ومؤسسات الإقراض الخارجية (ICAB)، وقد اعتبر أعضاء ICMAB إستراتيجيات تقارب بنجلاديش نحو IFRS بأنها غير ديمقراطية⁵².

إضافة إلى إدارة وجودة الحكم، مستوى التنمية الاقتصادية يعكس مدى حاجة الدولة لبيئتها الخارجية، وفي هذا الشأن، أكد (Judge 2010) أن الدول ذات مستوى تنمية أقل هي أكثر عرضة لإعتماد قواعد ومعايير دولية وهي تحاول الحصول على إقرار رسمي من جانب القوى المهيمنة (Judge 2010)، كما عبر عنها "ابن خلدون" بأن المغلوب مغرم بتقاليد الغالب، بالإضافة إلى ذلك، يعكس مستوى التنمية مدى حاجة الدولة للموارد المالية الأجنبية، الأمر الذي يضعف موقفها التفاوضي وممارسة الضغط عليها.

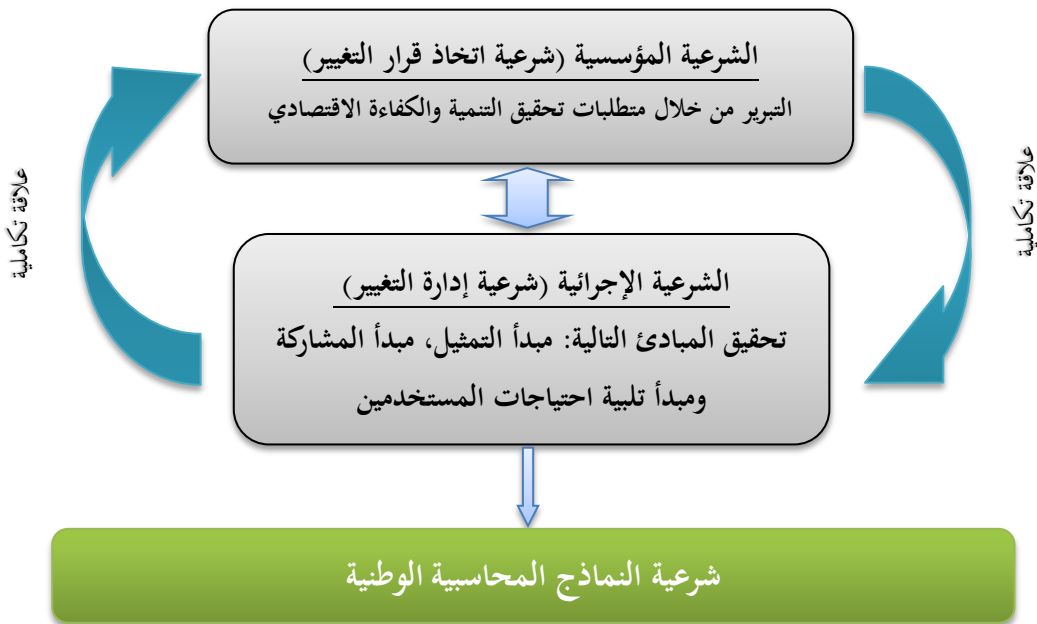
المطلب الرابع: إطار نظري لتفسير شرعية إستراتيجيات الإصلاح المحاسبي

⁵² Monir Zaman Mir and Abu Shiraz Rahaman, Ibid, P11.

انطلاقاً مما سبق، يبدو أن الحديث عن شرعية إستراتيجيات الإصلاح المحاسبي بالدول النامية بإعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية يتوقف على فهمنا لمستويين للشرعية: شرعية إتخاذ قرار الإصلاح المحاسبي من ناحية، وشرعية إدارة التغيير من ناحية أخرى. كما هو موضح في مايلي:

- المستوى الأول: شرعية إتخاذ قرار إعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، بمعنى هل جاء قرار الإصلاح على أساس تلبية متطلبات التنمية الاقتصادية الوطنية أو نتيجة ضغوطات خارجية كما توضحها النظرية المؤسسية الجديدة من خلال أشكال التماثل الثلاث،
- المستوى الثاني: شرعية إدارة التغيير والإصلاح المحاسبي: عند هذا المستوى تتحقق الشرعية بضمان قبول وإعتراف مختلف الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير لإستراتيجية ومضمون الإصلاح، ذلك من خلال تلبية أهم مبادئ تحقيق الشرعية الممثلة أساساً في: مبدأ المشاركة، مبدأ التمثيل، مبدأ تلبية إحتياجات المستخدمين. الشكل أدناه يوضح لنا المستويين:

الشكل رقم (02-05): إطار نظري لتفسير شرعية النماذج المحاسبية بالدول النامية



المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على معلومات سابقة

□ يوضح النموذج أعلاه شرط تحقق شرعية النماذج المحاسبية الوطنية بالدول النامية بتحققها عند مستويين، والإخلال بأحدهما يعني الإخلال بالشرعية وهذا ما سوف نوضحه فيما يلي:

❖ **الشرعية المؤسسية (شرعية المحتوى) التبرير من خلال متطلبات تحقيق التنمية والكفاءة الاقتصادية**

الشرعية عند هذا المستوى يقصد بها شرعية دوافع إتخاذ قرار الإصلاح المحاسبي بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية بالدول النامية، الأمر الذي يفرض أن يكون إتخاذ القرار مبني على الفوائد المترتبة من تطبيق IFRS وليس نتيجة ضغوطات خارجية كما تم تفسيره بالمنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة. ومن هذه الفوائد نجد على سبيل المثال، تلبية إحتياجات الدولة، الأمر الذي ينعكس في كفاءتها في تسيير وإدارة شؤونها والمضي قدما نحو تحقيق التنمية، أما تلبية إحتياجات المهنة ينعكس في جودة المخرجات من القوائم المالية التي على أساسها يتم إتخاذ قرارات رشيدة، وأخيرا تلبية إحتياجات المؤسسات الاقتصادية ينعكس في كفاءتها ونجاحاتها الاقتصادية وبالتالي المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية.

❖ **الشرعية الإجرائية:**

الشرعية عند هذا المستوى ترتبط بخيار التعاون فيما بين الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير بشكل قوي في هياكل صنع القرار، وعلى وجه الخصوص خيار التعاون ما بين سلطة الدولة، المهنة، المؤسسات الاقتصادية. كما رأينا سابقا في الحديث عن شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية، حدد (Richardson and Eberlein) (2011) ثلاثة مبادئ للشرعية الإجرائية: مبدأ المشاركة، مبدأ التمثيل وأخيرا مبدأ تلبية إحتياجات مختلف أصحاب المصلحة.

خلاصة واستنتاجات الفصل

- تبيّن لنا من خلال تناول الجزء النظري للدراسة مجموعة من النتائج تمثلت أساساً في:
- الحديث عن الشرعية من منطلق المنطق المؤسسي العالمي يختلف ويحل بالمفهوم الحقيقي للشرعية القائم على القبول والإعتراف، ففي حين المفهوم الحقيقي يوضح أن القبول والإعتراف مصدره المهيمّن عليه في علاقة الهيمنة، المنطق المؤسسي العالمي يصرح بأن مصدره المهيمّن؛
 - تتحقق شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية بتحقيق مستويين للشرعية: الشرعية المؤسسية والتي يقصد بها شرعية هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية، والشرعية الإجرائية التي يقصد بها شرعية وضع المعايير؛
 - الحديث عن توسع وانتشار المعايير الدولية للتقارير المالية جاء بدافع ودعوى تحقيق الشرعية؛
 - توسع وانتشار المعايير الدولية للتقارير المالية من هذا المنطق يفرض هو الآخر منطق مؤسسي وطني قائم على هيمنة سلطة الدولة وقوة نفوذها عن باقي الأطراف الفاعلة في إتخاذ قرار الإصلاح والمساهمة في إدارة التغيير؛
 - بالإعتماد على تفسير المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة (NIS and DiMaggio 1983) (Powell ، يتضح أن إعتماد IFRS بالدول النامية يرتبط إلى حد كبير بضغوطات إجتماعية مختلفة

تؤدي إلى تغييرات تماثلية (أي التماثل القسري، تماثل المحاكاة، والتماثل المعياري) التي تتعارض مع الإعتقاد السائد بأن اعتماد IFRS يرتبط إلى حد كبير إ بالفوائد الاقتصادية المقابلة لها؛

- الإشكالية الرئيسية في اعتماد الدول النامية IFRS ترجع بالدرجة الأولى لإستراتيجية (عملية) الإصلاح المحاسبي أكثر من محتواها، فتأثير البيئة المؤسسية يدفع بالدول إلى إتخاذ قرارات على حساب إعتبرات تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية لكي تبدو مشروعة على المدى القصير؛

الفصل الثالث

تقييم إستراتيجية الإصلاح

المحاسبي في الجزائر

الحديث عن توسع وانتشار المعايير الدولية للتقارير المالية، في الواقع، طالما ارتبط بدعوى تحقيق وإكتساب الشرعية، لكن إذا كانت الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، قد أثارت العديد من أوجه قصور هذه الشرعية ذلك من خلال تهديد الإتحاد الأوروبي لوقف تمويل الهيئة، فضلا عن اتهامها بأنها أحد أهم أسباب نشوء الأزمة وكذا الدعوة إلى وقف تطبيق جميع المعايير الخاصة بالقيمة العادلة، في ظل كل هذه التطورات كيف يمكن فهمها بدعوى تحقيق الشرعية. بالإضافة إلى ذلك، إذا كانت إدارة التغيير والإصلاح بالجزائر ذات صلة بهذه التطورات، كيف يمكن الحديث عن جدوى وفرص نجاح إستراتيجية الإصلاح التي لم تسلم هي الأخرى من نقد الأطراف الفاعلة في إدارتها، على سبيل المثال: ردود الفعل المعارضة لأعضاء الهيئة التشريعية بمناسبة مناقشة مشروع قانون النظام المحاسبي المالي SCF على مستوى المجلس الشعبي الوطني، كذلك موقف أصحاب المهنة الذي انتهى باسترجاع وصاية الدولة على تنظيمها وتسييرها، فضلا عن القيام بإصلاحات جبائية مناقضة لأهداف الإصلاح المحاسبي.

سعيًا منا لتوضيح مدى تحقيق شرعية الإصلاح وإدارة التغيير بالجزائر من عدمها، سوف نقوم بتشخيص المناخ الاقتصادي والسياسي وبيئة الأعمال بالجزائر، بالإضافة إلى تقييم إستراتيجية وإدارة التغيير من وجهة نظر الفاعلين فيها، باستخدام أدوات متنوعة تمثلت في: المقابلة والملاحظة والتحليل الوثائقي.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

نسعى من خلال هذا الجزء إلى تقديم ووصف الطرق المتنوعة المستخدمة (المقابلات، التحليل الوثائقي والملاحظة المباشرة) لاختبار تفسير النظرية المؤسسية الجديدة بدراسة حالة الجزائر وتحقيق أهداف الدراسة. وقد تم استخدام مقابلات مباشرة مع الجهات الفاعلة الرئيسية على عدة مراحل ومستويات، فضلا عن جمع وتحليل وثائق أرشيفية، الأمر الذي يمثل ضرورة جوهرية للوصول إلى الدقة والإكتمال في المعالجة الموضوعية، وأخيرا ملاحظات مباشرة لمحاولة جمع البيانات في ظروف طبيعية وواقعية تُمكننا من الحصول عليها لحظة حدوثها. برهن (Fuentes 2006) على أن استخدام أساليب متنوعة توفر تفاصيل أكثر ثراء وموضوعية.

المطلب الأول: تصميم البحث ومصادر جمع البيانات

الفرع الأول: منهجية تصميم البحث

يوضح الباحث (2001 De Vaus) أن وظيفة تصميم البحوث هي تأكيد على أن الأدلة التي تم الحصول عليها يمكن من الإجابة على إشكالية الدراسة.

“The function of a research design is to ensure that the evidence obtained enables us to answer the initial question as unambiguously as possible”⁵³.

هناك نوعان من مناهج البحث: منهج إستباطي (deductive) ومنهج إستقرائي (inductive)، فالإستباطي هو منهج مستخدم من قبل باحثين يطورون فرضيات قابلة للاختبار في الواقع (2008 Bryman)، في حين المنهج الإستقرائي ينطلق من ملاحظات تفصيلية نحو مزيد من التعميمات والأفكار المجردة (Neuman 2000)، الهدف من الدراسة التي نحن بصدد إعدادها، هو معرفة دور وتأثير الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير المحاسبي وعوامل بيئة المحاسبة مثل "جودة الحكم، التنمية الاقتصادية، العلاقات الدولية" في إدارة هذا التغيير (الإصلاح المحاسبي)، الأمر الذي يوضح بدوره طبيعة ونوع العوامل الخارجية المؤثرة "الضغوط" التي فرضت التغيير من ناحية، والمستوى الأمثل لتفعيل دور الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير بما يضمن لنا تحقيق شرعية الإصلاح، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال المنهج الإستباطي، لأن طبيعة الدراسة هي إستكشافية.

⁵³ DE Vaus, Research Design in Social Research, SAGE Publication, London, without year of publication, p9.

نستخدم في الدراسة طريقة البحث النوعي لاختيار المستجوبين بطريقة غير عشوائية (العينة القصدية "Purposive Sample") (2007 Creswell). الهدف من إستخدام البحث النوعي هو لتحديد مقابلات بشكل مقصود، وتحديد الأشخاص الذين يمكن أن يساعدوا الباحثة على فهم المراد من المقابلة وإشكالية الدراسة، وهذه عينة غير ممثلة لكافة وجهات النظر ولكنها تعتبر أساس متين للتحليل العلمي ومصدر ثري للمعلومات التي تشكل قاعدة مناسبة للباحثة حول موضوع الدراسة.

الفرع الثاني: مصادر جمع البيانات والأدوات المستخدمة

أولاً: المقابلات

تهدف من خلال استعمالنا لأداة المقابلة إلى الحصول على فرصة للتعامل المباشر وملاحظة التعابير الشخصية للمستجوبين، حيث تمت خلال مرحلتين، تميزت الأولى بإجراء مقابلات حرة ومفتوحة، دون تحديد أسئلة مسبقاً وبدون احتمالات لإجابة معينة، بحيث يُترك فيها قدر كبير من الحرية للمستجوب للإدلاء بآرائه واتجاهاته حول الموضوع، أما المرحلة الثانية تميزت بنوع من التنظيم (مقابلة منظمة)، حيث تم تحديد مجموعة من الأسئلة للإجابة عنها.

1. المرحلة الأولى

أجرينا مقابلات أولية على مدى ستة أسابيع، من الخامس (05) نوفمبر إلى السابع عشر (17) ديسمبر 2014، خلال رحلة علمية تزامنت وانعقد مؤتمرين، كان أولهما ملتقى دولي بعنوان "دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات" يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، أين كانت الباحثة عضواً في اللجنة التنظيمية للملتقى ومشاركة بمدخلة، في حين جاء الملتقى الدولي الثاني الذي انعقد يومي 07 و 08 ديسمبر، بعنوان "دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) والمعايير الإسلامية". الملتقيان شهدا توافد الكثير من المهنيين ونخبة من الأكاديميين الجزائريين والعرب، فضلاً عن أعضاء يشغلون مناصب رئيسية في المؤسسات المهنية التي تمثل المجال المؤسسي للمحاسبة والأطراف الفاعلة في إدارة التغيير المحاسبي في الجزائر، مثل رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ورئيسة مشروع الإصلاح المحاسبي في القطاع العمومي بوزارة المالية.

قمنا بإجراء ما مجموعه 55 مقابلة خلال هاته الفترة، حيث يؤكد (Miles and Huberman 1994) بأن ستة إلى ثمانية لقاءات تكفي لتبرير نتائج الدراسة، حيث بلغت مدة معظم المقابلات من 30 دقيقة إلى 90 دقيقة.

البحث النوعي لا يشير بالضرورة إلى عدد كبير من المشاركين كما هو الحال في البحث الكمي (Patton 2001) الذي يعتمد على إختيار عينات كافية للدراسة.

الهدف من المرحلة الأولى هو إكتشاف الإتساق في وجهات النظر وجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات، تم على إثرها إعداد أسئلة المقابلة للجولة الثانية للحصول على بيانات مفصلة ومعقدة، ففي حين اتسمت أسئلة الجولة الأولى بنوع من العمومية كانت أسئلة الجولة الثانية أكثر دقة وبشكل مباشر.

2. المرحلة الثانية

خلال المرحلة الثانية تم إجراء مقابلات بشكل أكثر تركيز ومع مجموعة أوسع من المستجوبين، حيث كان عددهم الإجمالي (125) مقابلة، مقسمة إلى أربع مجموعات (أ. ثمانيه (08) صانعوا (واضعوا) السياسات، ب. (65) مهنيون، ج. (28) أكاديميون وباحثون، ت. (24) مستخدموا القوائم المالية). كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (03-01): عدد مقابلات خلال المرحلة الثانية حسب كل فئة مستجوبة

عدد المقابلات	الفئة
08	صانعوا (واضعوا) السياسات
65	المهنيون
28	الأكاديميون والباحثون
24	مستخدموا القوائم المالية
125	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة

وبالإضافة إلى المقابلات خلال المرحلتين، استخدمنا أساليب أخرى لجمع البيانات منها أساليب التحليل الوثائقي والملاحظات المباشرة، حيث تم اختيار هذه الأساليب المتعددة عمدا إلى جانب المناقشة الجماعية مع بعض الباحثين من أجل التوصل إلى تفسير متفق عليه لقضايا معينة، واستخدام مصادر متعددة من الأدوات في دراسة الحالة هذه له ما يبرره من زيادة في المصداقية.

ثانيا: التحليل الوثائقي

- شملت هذه الأداة وثائق متعددة لتمكيننا من إستيعاب إشكالية الدراسة بشكل عام، وتمثل أهمها فيما يلي:
- عرض مشروع القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي SCF أمام المجلس الشعبي الوطني من طرف وزير المالية، الجريدة الرسمية لمداورات المجلس الشعبي الوطني، مؤرخة في 12 سبتمبر 2007؛
 - مداخلات النواب خلال الجلسة العلنية المنعقدة يوم الاثنين 03 سبتمبر 2007، الفترة التشريعية السادسة للدورة العادية الأولى حول مناقشة مشروع القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي SCF؛
 - النصوص والقوانين التشريعية بشكل عام، والقوانين المتعلقة بالمالية والمحاسبة بشكل خاص؛
 - دراسات وبحوث عديدة ذات الصلة بالإصلاح المحاسبي في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء؛
 - التقارير الصادرة من طرف هيئات مهنية وطنية ودولية على غرار هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية والهيئات ذات العلاقة؛

ثالثا: الملاحظة

أداة الملاحظة تكتسي أهمية بالغة في الدراسة الميدانية كمصدر هام ورئيسي، تمكننا من الوقوف على بعض الحقائق والسلوكيات وقت حدوثها، فضلاً عن أنها مصدر ووسيلة رئيسية للحصول على المعرفة تلقائياً، فمن خلال مقابلاتنا والزيارات الميدانية، استطعنا تسجيل، على العموم، مجموعة من الملاحظات التي ساعدتنا في توجيه منهجية البحث واستقراء الواقع.

المطلب الثاني: إطار ومجتمع الدراسة

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

استخدمنا في هذه الدراسة مجموعة واسعة من المشاركين، مقسمة إلى أربع مجموعات محددة للمقابلات، على النحو التالي: (أ) صانعو السياسات، (ب) معدّوا الحسابات والمهنيون، (ج) المستخدمون و(د) الأكاديميون / الباحثون.

أ. صانعو السياسات: مسؤولون في كل من المجلس الوطني للمحاسبة CNC، المديرية العامة للمحاسبة، والمصرف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقا. وعلى الصعيد الدولي، كان لدينا

اتصالات مع مسؤولين في هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية عن طريق الهاتف والبريد الإلكتروني وبالتحديد مع "فليب دنجو" "Philippe Danjou" و"مايكل ويلز" "Michael Wells"، وقد تم إختيار أفراد العينة من هذه الفئة على أساس مشاركتهم بصفة مباشرة وغير مباشرة في عملية إتخاذ قرار الإصلاح بالإعتماد على المعايير .IFRS

ب. مُعدّوا الحسابات والمهنيّون: تمثل هذه الفئة مجموعة معتبرة من المجتمع الأكاديمي، إذ يوضح الجدول رقم (03-02) مجموع المهنيين بأصنافهم الثلاثة (خبير محاسب، محافظ حسابات ومحاسب معتمد)، إذ يقدر عددهم 3660 مهنيّاً.

قمنا بإجراء مقابلات مع مجموعة متنوعة من هذه الفئة (65 مهنيّاً)، وقد تم إختيارهم بطريقة مقصودة كونهم أطراف نشطة وفاعلة في تمثيل المهنة وتنظيمها ولهم إنجازات في هذا السياق. هذه الفئة تمثل الجزء الأكبر من العينة.

الجدول رقم (03-02): عدد المهنيين المسجلين في المجلس الوطني للمحاسبة

العدد	طبيعة الشخصية	المهنة
1562	شخص طبيعي	محاسب معتمد (Comptable agréé)
01	شخص معنوي	
1851	شخص طبيعي	محافظ حسابات (Commissaire aux comptes)
03	شخص معنوي	
241	شخص طبيعي	خبير محاسب (Expert-comptable)
02	شخص معنوي	
3660		المجموع

Source : CNC, Experts comptables et Commissaires aux comptes et Comptables agréés, liste personnes morales + personnes physiques, Algérie, Juillet 2015, p 10,44,55.

ج. المستخدمون: مثلت هذه الفئة أفراد مثل مدراء البنوك، مسؤولون في مصالح الضرائب ومصالح السجل التجاري ومسيري المؤسسات الاقتصادية. وقد تم إختيارهم على أساس خبرتهم (لا تقل عن 05 سنوات) في مجال إستخدام القوائم المالية.

د. الأكاديميون والباحثون: تمثلت هذه الفئة في الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة بالإضافة إلى بعض طلبة الدراسات العليا في نفس التخصص، إذ تم إختيارهم على أساس تخصصهم وتجاربهم في البحث بموضوع وقضايا الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الأمر الذي كوّن لديهم آراء بشأن هذه المسألة.

كانت هناك مجموعة خامسة على الصعيد الدولي، لكن لم تكن في شكل مقابلة بل إتصال هاتفي لمدة 43 دقيقة مع عضو مجلس معايير المحاسبة الدولية "فليب دنجو" "Philippe Danjou" والرئيس السابق لقسم المحاسبة بسلطة الأسواق المالية (AMF) *Autorité des Marchés Financiers* والمدير التنفيذي لمعهد المحاسبين القانونيين الفرنسي *l'Ordre des Experts Comptables* (OEC) في الفترة الممتدة من 1982 حتى سنة 1986. وإتصال آخر عن طريق البريد الإلكتروني "e-mail" مع "مايكل ويلز" "Michael Wells" مدير مبادرة تعليم IFRS.

الفرع الثاني: المقاييس المعتمدة في الدراسة

بناءً على ما تم تناوله في الشق النظري، سوف نعلم في قياس شرعية الإصلاح المحاسبي في الجزائر على شقين كما يلي:

أولاً: تفسير التماثل القسري للنظرية المؤسسية الجديدة (NIS): فيما ارتبط بدوافع إتخاذ قرار الإصلاح المحاسبي بإعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، بمعنى، هل القرار جاء بدافع تحقيق المنافع الاقتصادية والتنموية أو هو نتاج ضغوطات خارجية وليس للجزائر الخيار في ذلك نتيجة لعدة عوامل داخلية وخارجية أضعفت موقفها التفاوضي.

ثانياً: نموذج الشرعية فيما ارتبط بالمبادئ التالية:

□ من حيث مبدأ المشاركة: فيما بين الأطراف الفاعلة في صنع القرار سواء بشكل مباشر أو غير مباشر؛

□ مبدأ التمثيل وتلبية إحتياجات المستخدمين: فيما تعلق بتمثيل أصحاب المصلحة المتعددين للدفاع عن مصالحهم وتلبية إحتياجاتهم من ناحية، وتقييم مدى كفاية النظام المحاسبي المالي SCF في تلبية إحتياجات مختلف أصحاب المصلحة ومستخدموا القوائم المالية في الجزائر من ناحية أخرى.

الفرع الثالث: قيود ومشاكل الدراسة

تنشأ بعض القيود من إجراء المقابلات في الجزائر، كمثال لدولة نامية من:

- بعض المقابلات تم إلغاء مواعيدها والبعض الآخر كان الإنتظار طويلا للغاية؛
- جاء البعض في شكل مكالمات هاتفية؛
- عدم تلقي إجابات واضحة ودقيقة في بعض المقابلات واكتسى بعضها الإجابة ب: "نعم / لا" و/ أو "لا تعليق" ويترددون كثيراً في شرح ذلك؛
- هاجس السّرية الذي طبع سلوك بعض الموظفين، وقد لمسنا ذلك بشكل ملحوظ عند التعامل مع موظفي وأعضاء هيئة التوحيد الوطنية CNC؛
- وجود بعض أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجد الباحثة، الأمر الذي حال دون قيامها بالتوضيحات اللازمة في حالة ما إذا وجدوا أي لبس أو غموض.

المبحث الثاني: عرض، معالجة وتحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول: قرار الاصلاح المحاسبي في ظل تفسير التماثل القسري

أثبت الباحثان (2014 Anna Alon and Peggy D. Dwyer) أن أسباب من قبيل: هشاشة إدارة الحكم، انخفاض مستوى التنمية الاقتصادية، القومية... إلخ، هي التي تجعل من الدولة النامية أكثر عرضة لإعتماد معايير وقواعد دولية، بمعنى أن نسبة زيادة أوجه قصور دولة ما يُعتبر مصدر ممارسة ضغوطات خارجية عليها، ويحد من قدرتها في المفاضلة بين خيار تحقيق معايير القبول والإعتراف باسم الشرعية وخيار تحقيق المنافع الاقتصادية، وبناءً عليه، سوف نناقش نسبة زيادة فرص حدوث التماثل القسري بين أطراف النظرية الطرف المهيمن والطرف الأضعف المهيمن عليه، بزيادة أوجه القصور والتقصير التي تضعف الموقف التفاوضي للجزائر

وتقيد قدرة السلطة على الإهتمام الجاد بالإصلاح المحاسبي من ناحية، وبزيادة العلاقة والإعتماد بشكل أكبر على البيئة المؤسسية الخارجية من ناحية أخرى، ذلك من خلال وكلاء هذا الإعتماد على المستوى الوطني (هيكل وإدارة الحكم، التنمية الاقتصادية وأثر الاقتصاد الريعي، وأخيراً الإعتماد على البيئة المؤسسية الخارجية)، وعلى الرغم من حقيقة أن الدول النامية يمكن أن تطور أهداف جديدة وممارسات، على المدى الطويل، الجهات الفاعلة التنظيمية فيها تصنع القرار بناءً على ضغوطات مؤسسية تقيد قدرتها على مواصلة تغيير وتحسين الأداء.

الفرع الأول: إمكانات (مصادر) الضغط وأوجه القصور

ليس الغرض من هذا الجزء استعراض الأوضاع الاقتصادية والسياسية السائدة في الجزائر بشكل تفصيلي، فهذا الأمر يجاوز حدود الدراسة، وإنما الغرض هو الإشارة إلى عدد من الأمور التي أضعفت موقف الجزائر وكان لها تأثير في ممارسة الضغط عليها واستغلالها. ويمكن أن نشير إلى ثلاثة قضايا كان لها تأثير عميق وهي:

أولاً: هيكل وإدارة الحكم

إدارة الحكم أو ما يسمى كذلك بالحكم الراشد، من العوامل الحديثة التي ترصد أثر المتغيرات السياسية في صنع قرارات عقلانية مبنية على أساس تحقيق التنمية والكفاءة الاقتصادية، فتسليط الضوء على بعض مؤشرات إدارة الحكم يقدم لمحة عن العديد من نقاط قوة أو ضعف دولة ما، والتي تقف حائلاً عن تحقيق متطلبات التنمية، فضلاً عن ضعف موقفها في سياق علاقاتها الدولية، وإذا كان الحكم الجيد أو الراشد يتسم بالشفافية والمشاركة والمساءلة والإستقلالية، فإنه يُنظر إليه على أنه يتّسم بالشرعية والقدرة على البقاء والمواجهة، يتم التعبير بواسطته عن مصالح المواطنين ويمارسون من خلاله حقوقهم القانونية ويوفون بالتزاماتهم. لهذا ومن أجل تقييم هشاشة نظام الحكم في الجزائر كوجه من أوجه القصور التي استغلّت لممارسة الضغط عليها لصالح أطراف أقوى، قمنا بإختيار عدد من متغيرات إدارة الحكم بالإعتماد، بشكل رئيسي، على الدراسات السابقة التي عالجت قضايا الإصلاح المحاسبي. وقد جاءت هذه المتغيرات كالاتي:

1. التعبير والمساءلة (Voice and Accountability): مؤشر يعبر عن مدى قدرة المواطنين في المشاركة

لإختيار حكوماتهم ومراقبتها ومساءلتها وفقاً لأسس موضوعية وظروف تستدعي ذلك.

2. الإستقرار السياسي (Political Stability): مدى قبول الأفراد للحكومة ومدى تعرضها للتغيير بشكل

سلمي عن طريق الإجراءات الدستورية.

3. سيادة القانون (Rule of Law): مدى ثقة المتعاملين في النظام القانوني والإلتزام بقواعد المجتمع، وخاصة نوعية تنفيذ العقود وحقوق الملكية، والشرطة، والمحاكم. نظام قانوني قوي يمكن أن يكون بديلا عن قواعد ضعيفة.

4. الفساد (Corruption): إلى أي مدى تُمارس السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة، بما في ذلك الأشكال سواءً الصغيرة والكبيرة من الفساد، فضلا عن سيطرة الدولة من قبل النخب ومصالح خاصة.

5. فعالية الحكومة (Government Effectiveness): نوعية الخدمات العامة ودرجة إستقلاليتها عن الضغوط السياسية، ونوعية وضع السياسات وتنفيذها، ومصداقية إلتزام الحكومة لهذه السياسات.

6. نوعية التنظيم والإجراءات (Regulatory Quality): قدرة الحكومة على صياغة وتنفيذ السياسات واللوائح التي تسمح بتعزيز تنمية القطاع الخاص.

تم الحصول على مؤشرات جودة الحكم من قائمة بيانات نشرها البنك الدولي يصنف فيها ستة أبعاد للحكم: الصوت والمساءلة، الإستقرار السياسي، فعالية الحكم، الجودة التنظيمية، سيادة القانون والسيطرة على الفساد. تتراوح مؤشرات إدارة الحكم، حسب نفس المصدر، بين (-2.5 و 2.5) حيث كلما زادت القيمة عكس ذلك جودة إدارة الحكم وكلما قلت دل ذلك على رداءتها. ويوضح الجدول رقم (03-03) مؤشرات إدارة الحكم بالجزائر كما يلي:

الجدول رقم (03-03): مؤشرات إدارة الحكم بالجزائر

السنة	1996	1998	2000	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
التعبير والمساءلة (Voice and Accountability)	-1.27	-1.38	-1.21	-1.12	-1.14	-0.82	-0.76	-0.92	-1.00	-0.99	-1.06	-1.03	-1.00	-0.90	-0.89
الاستقرار السياسي (Political Stability)	-1.86	-1.96	-1.50	-1.70	-1.78	-1.37	-0.93	-1.12	-1.13	-1.09	-1.22	-1.26	-1.36	-1.32	-1.17
فعالية الحكومة (Government) (Effectiveness)	-0.95	-0.81	-0.96	-0.61	-0.61	-0.52	-0.44	-0.52	-0.60	-0.61	-0.58	-0.48	-0.58	-0.55	-0.60
الجودة التنظيمية (Regulatory) (Quality)	-0.77	-0.72	-0.69	-0.59	-0.55	-0.54	-0.43	-0.58	-0.62	-0.79	-1.07	-1.17	-1.19	-1.29	-1.19
سيادة القانون (Rule) (of Law)	-1.19	-1.18	-1.17	-0.59	-0.54	-0.55	-0.70	-0.64	-0.71	-0.71	-0.76	-0.75	-0.79	-0.77	-0.68
الفساد (Corruption)	-0.48	-0.97	-0.95	-0.94	-0.67	-0.63	-0.42	-0.49	-0.52	-0.56	-0.55	-0.49	-0.51	-0.49	-0.48

Source: World Bank, The Worldwide Governance Indicators (WGI), Washington 2014, p1

تشير نتائج الجدول أعلاه، أن الجزائر تعاني من ضعف موقفها في سياق العلاقات الدولية، المؤسسات المهنية فيها بصفة عامة والمحاسبية منها بصفة خاصة في صراع دائم مع الحكومة على السلطة، كما تشير مؤشرات إدارة الحكم إلى هشاشة نظام الحكم وإستمرار تدهور الأوضاع السياسية مع مرور السنوات، فالنظام السياسي يعاني من ضعف شديد في الإستقرار السياسي، يصل مؤشر هذه الأخيرة إلى أقصاه (-1.78) في سنة 2003، وهو المؤشر الأكثر ارتفاعاً على مدار الزمن مقارنةً بالمؤشرات الأخرى. يوضح (Hassab 2003) أن الإستقرار السياسي في بلدٍ ما أمر بالغ الأهمية في تطوير المحاسبة، فبيئة وحرية سياسية مواتية تعني سياسة وتعاون بين مؤسسات الدولة والهيئات المهنية لتؤثر إيجاباً على تطوير المحاسبة وإصلاحها، أما مؤشر التعبير والمساءلة (Voice and Accountability) الذي يعبر على مدى قدرة المواطنين في المشاركة لإختيار حكوماتهم ومراقبتها ومساءلتها يؤكد وصف الطبيعة غير الديمقراطية لإستراتيجية التقارب الناجمة عن هيمنة سلطة الدولة ومؤسساتها التي خلقت وعززت الصراع بين مختلف الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير في الجزائر، بالمقابل نجد مستويات عالية نسبياً من الفساد الحكومي، الأمر الذي يقلل من فرص وجود إرادة سياسية لإدارة أي تسيير وتغيير.

الدول ذات هياكل حكم ضعيفة هي أكثر عرضة لضغوطات دولية لإجراء تغييرات على السياسة المحاسبية الوطنية (Anna Alon 2013)، ويضيف (Belkaoui 2012) أن مستوى الحرية الاقتصادية والمدنية عاملٌ حاسمٌ في تطوير ممارسات ونظم محاسبية، كما أشار إلى أن الدول ذات مستوى منخفض من الحريات السياسية والاقتصادية وعدم قدرة المواطنين فيها على إختيار ممثليهم بطريقة ديمقراطية، لا يمكنهم إنشاء نظام محاسبي على أساس مبدأ "الإفصاح الكامل والعدل" بنجاح أو إنشاء مهنة محاسبية قوية ومؤثرة.

ثانياً: خصوصية المناخ الاقتصادي والتبعية المتزايدة للاقتصاد الريعي

تعتبر قدرة دولة ما على رفع مستوى الرفاه الاقتصادي والإجتماعي لسكانها مؤشر يعكس إلى حد كبير مدى فعالية وكفاءة إستخدام الموارد الاقتصادية المتاحة في ظل العوامل الداخلية والخارجية المشتركة التي تؤثر على تنميتها. في دراسة أجرتها (Lasmin، 2011) أكدت أن الدول ذات مستوى تنمية اقتصادية ضعيفة هي أكثر عرضة لإعتماد المعايير IFRS، فضعف وضعها الاقتصادي وهشاشة مؤسساتها مع عدد قليل من البدائل المتاحة لتعزيز اقتصادياتها يجعلها أكثر تورط في الأسواق العالمية وأكثر عرضة لممارسة ضغوطات خارجية عليها. وفي هذا الشأن، توضح النظرية المؤسسية الجديدة NIS بأن الدول ذات تنمية اقتصادية أقل يكون دورها التفاوضي ضعيف وتكون أكثر عرضة لتأثيرات العوامل والقوى الخارجية. العديد من الدول النامية تعتمد على المساعدات المالية الأجنبية للتخفيف من العجز المسجل في موازاتها، بعض من هذه المساعدات تكون في شكل إستثمارات أجنبية خاصة والمعروفة باسم الإستثمارات الأجنبية المباشرة (FDI)، والبعض الآخر يكون في شكل منح أو

قروض وغالبا ما تكون مصحوبة بشروط. وقد أصبح إستخدام هذه المساعدات جزءاً لا يتجزأ من خطط التنمية الاقتصادية والإصلاح في معظم الدول النامية.

التحليل الموالي للأبعاد الاقتصادية في الجزائر قد يسفر عنه الأفكار التي ستساعد في فهم الطريقة التي تم بها التأثير على فرض إستراتيجيات إصلاح إقتصادية بصفة عامة وإصلاح محاسبي يأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية بصفة خاصة.

ورث الاقتصاد الجزائري عن الإستعمار إمكانيات مادية معتبرة للتنمية الاقتصادية، فإلى جانب مؤسسات النفط والمعادن والمرافق الأساسية مثل الطرقات والموانئ والسكك الحديدية والمطارات، كان هناك نحو 2.5 مليون هكتار⁵⁴ من الأراضي المستصلحة والتي تزرع بالطرق الحديثة للزراعة، فضلا عن المرافق الإجتماعية مثل المستشفيات والمدارس. وفي أواخر سنة 1963 تم إنشاء مؤسسة "سوناطراك" التي كان لها دور متزايد في مختلف العمليات المتعلقة بالنفط التي عززت بدورها دور الدولة وسلطتها في استغلالها لمواردها الطبيعية من النفط والغاز الطبيعي، ومع بداية حركة التأميم التي إنتهجتها الجزائر منذ سنة 1968، بصدر أمر يقضي بالتأميم الكامل لمعظم الشركات التي تعمل في قطاع المحروقات وتأميم شركات النفط الأجنبية غير الفرنسية، أضحت الجزائر تسيطر على صناعتها النفطية التي كرس لها كل الجهود لتنفيذ برامج توسيع هائلة الحجم والتكاليف، فتكثف إنتاج المحروقات، وأقيمت لذلك إستثمارات ضخمة، وإذا كان المخطط الثلاثي 1967-1969 قد خصص ما يقارب 2,3 مليار \$ للإنتاج البترولي بنسبة وصلت إلى 45% من المبالغ المخصصة للإستثمار الوطني، فقد رفعت الدولة من الحصة المخصصة للقطاع إلى 9 مليار \$ بنسبة فاقت 49% من إجمالي الإستثمارات مع بداية إرتفاع أسعار النفط منذ سنة 1970، ومن ثمَّ ارتبطت التنمية الاقتصادية في الجزائر بالقطاع النفطي والإعتماد على عوائده في تنفيذ خططها التنموية والنهوض بباقي قطاعاتها⁵⁵.

وفي سنة 1983 بدأت أسعار النفط في الإنخفاض لأول مرة منذ 1974 ليلبغ هذا الإنخفاض أدناه سنة 1986، مما أدى بالبعض إلى الحديث عن أزمة نفطية، تعرضت الجزائر إثرها إلى إختلال هيكلية في مؤشرات التنمية الاقتصادية، فقد سجل الميزان التجاري عجزاً كبيراً بلغ 6589.45 مليون دج سنة 1986⁵⁶، كما سجل ميزان المدفوعات هو الآخر عجزاً قدره 15 مليار دج، في حين قفزت ديون الجزائر الخارجية من 17,5 مليار دولار

⁵⁴ اسماعيل العربي، التنمية الاقتصادية في الدول العربية في المغرب، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون ذكر سنة النشر، ص 37.

⁵⁵ نفسه

⁵⁶ بنك الجزائر، النشرة الإحصائية الثلاثية رقم 32، الجزائر، ديسمبر 2015، ص 26.

سنة 1985 إلى 21 مليار دولار سنة 1986 لتصل سنة 1990 قيمة 25 مليار دولار، الأمر الذي جعلها تلتزم بمجموعة من الإصلاحات في إطار برامج التصحيح الهيكلي تحت إشراف صندوق النقد الدولي، تمثلت أهمها في ما يلي:

- تحرير الأسعار من خلال تقليص الدعم على العديد من المنتجات والخدمات لتصل إلى أسعارها الحقيقية؛
- التحكم في السياسات المالية من خلال تقليص الإنفاق العام؛
- إصلاح السياسة النقدية؛
- إصلاح المؤسسات العامة والمخصصة.

في سنة 1998، ازدادت البيئة الخارجية سوءاً بسبب إنخفاض متوسط سعر تصدير النفط بنسبة 33%، نجم عنه تدهور في الوضع الاقتصادي مرة أخرى، إنتقل إثرها التوازن المالي من فائض قدره 2.4 % من الناتج المحلي الإجمالي سنة 1997 إلى عجز بقيمة 3.9% من الناتج المحلي الإجمالي في سنة 1998⁵⁷، وتدهور بشكل حاد إجمالي الاحتياطات من 8.4 مليار دولار سنة 1998 إلى 4.5 مليار دولار سنة 1999. ونتيجة لذلك، عكس التدهور في الاقتصاد العام زيادة الإنفاق وإنخفاض في عائدات النفط والغاز. ورغم ذلك، لم يلبث أن تغيرت الأوضاع واستقرت نتيجة إرتفاع أسعار النفط مرة أخرى.

بعد إستعادة إستقرار مؤشرات الاقتصاد الكلي تحت ظروف صعبة للغاية، مع دعم صندوق النقد الدولي، إتمدت الجزائر سياسة الاقتصاد الكلي المحافظ في 1999-2000 إلى جانب إرتفاع عائدات النفط، الأمر الذي انعكس في تعزيز كبير للميزان المدفوعات وتحسنا في مؤشرات الديون الخارجية، فضلا عن إنخفاض ملحوظ في معدل التضخم (من 2.6 % سنة 1999 إلى 0.3 % سنة 2000)، وإرتفاع إجمالي الإحتياطيات من 13.5 مليار دولار أمريكي في نهاية سنة 2000 إلى 19.6 في نهاية سنة 2001 مع إرتفاع مستمر ليصل 170 مليار دولار سنة 2010⁵⁸.

وبذلك إرتبط تحسن وتدهور مؤشرات الاقتصاد الجزائري بالعائد النفطي حتى أصبح يعرف "بالاقتصاد الريعي" وأصبح النفط بذلك المحرك الأساسي لهذا الاقتصاد، الأمر الذي جعله رهينة حركة التقلبات السعرية للنفط المرتبطة أصلا بالعوامل الخارجية ما يجعله عرضة لصدمات مختلفة. ولتبيان المكانة الخاصة التي يحتلها قطاع المحروقات في الاقتصاد الجزائري، يكفي أن نستشهد بما يمثله بالنسبة إلى أهم ثلاثة مؤشرات أداء الاقتصاد الوطني، كما يلي: بالنسبة إلى الإيرادات الحكومية، بالنسبة إلى الصادرات، بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي.

⁵⁷ www.theglobaleconomy.com/Algeria, 28/12/2015

⁵⁸ Idem

1. بالنسبة إلى الإيرادات الحكومية:

الجدول رقم (03-04): مساهمة قطاع المحروقات بالنسبة إلى الإيرادات الحكومية

القيمة بالبلون دينار جزائري (In billion of DA)																	السنوات (years)	
2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	1995	1994		1993
2905	2412.7	4089	2796.8	2899	2353	1571	1350	1007.9	1016	1213.2	588.2	425.9	592.5	519.7	358.8	257.7	185	إيرادات النفط والغاز Hydrocarbon) (revenues
1477	1259.4	1102	890.9	840.8	730	644.1	616.7	595.1	398.2	349.5	314.8	329.8	334.1	305.1	242.1	176.5	135.1	الإيرادات غير النفطية NonHydrocarbon) (revenues
4383	3672.9	5191	3687.9	3640	3083	2215	1967	1966.6	1479	1578.1	950.5	774.6	926.6	824.8	600.9	434.2	320.1	إجمالي الإيرادات العامة (Total revenues public)

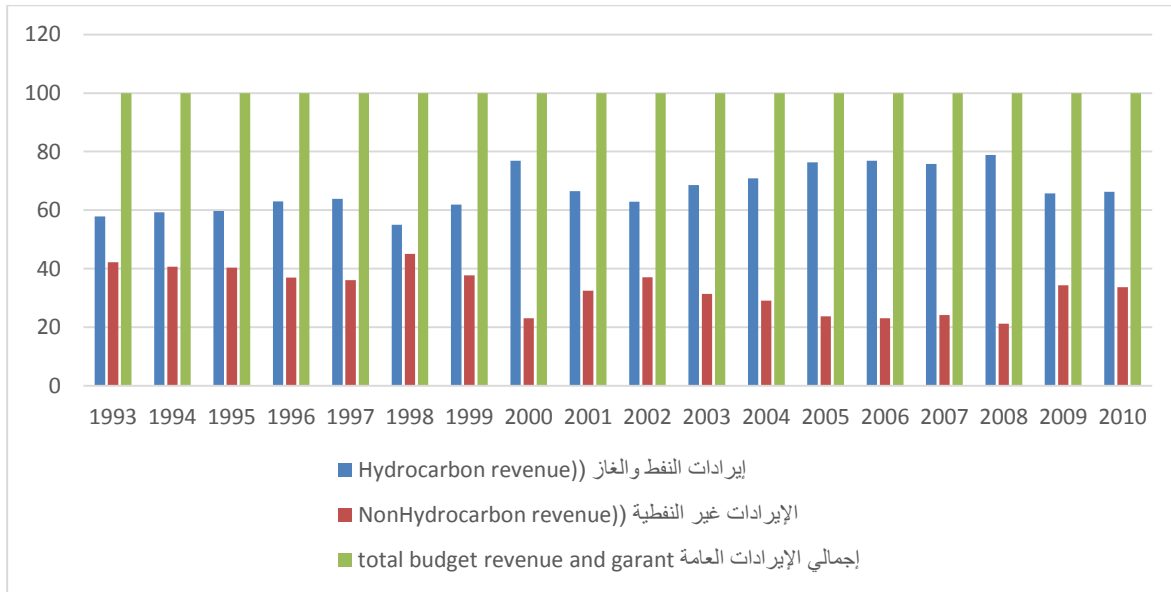
المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نشرات صندوق النقد الدولي لسنوات 2001، 2004، 2011.

الجدول رقم (03-05): النسبة المئوية لمساهمة قطاع المحروقات من إجمالي إيرادات الحكومية

بالمئة من إجمالي إيرادات الميزانية العامة (budget revenue in percent of total)																	السنوات (years)	
2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997	1996	1995	1994		1993
66.3	65.7	78.8	75.8	76.9	76.3	70.9	68.6	62.9	66.5	76.9	61.9	55	63.9	63	59.7	59.3	57.8	إيرادات النفط والغاز Hydrocarbon) (revenues
33.7	34.3	21.2	24.2	23.1	23.7	29.1	31.4	37.1	32.5	23.1	37.7	45	36.1	37	40.3	40.7	42.2	الإيرادات غير النفطية NonHydrocarbon) (revenues
100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	إجمالي الإيرادات العامة (total public revenues)

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نشرات صندوق النقد الدولي لسنوات 2001، 2004، 2011.

الشكل رقم (03-01): النسبة المئوية لمساهمة قطاع المحروقات من إجمالي إيرادات الحكومية



المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على معطيات الجدول رقم (03-05)

يوضح كل من الجدولين رقم (03-04) ورقم (03-05)، بأن الصناعة النفطية تشكل أكثر من نصف الإيرادات الحكومية منذ بداية التسعينات وحتى قبل ذلك، لتصل نسبة أقصاها 78.8 % في سنة 2008 وأدناها بنسبة 55 % في سنة 1998، ذلك لأولوية الدولة وإعتمادها الكبير على تصديره وإنتاجه كما تم توضيحه سابقا.

2. ثانيا: بالنسبة إلى الصادرات:

الجدول رقم (03-06): حصيلة التجارة الخارجية

السنة	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الصادرات خارج قطاع المحروقات	1099	1158	1332	1937	1066	1526	2062	2062	2165	2810
الصادرات من المحروقات	43937	53456	58831	77361	44128	55527	71427	69804	63752	14660
الواردات	20048	21456	27631	39479	40473	39294	47247	47490	54852	33058
الميزان التجاري	24989	33157	32532	39819	5900	16580	26242	24376	11065	6264

القيمة بمليون دولار امريكي

Source : www.andi.dz/index.php/ar/statistique/bilan-du-commerce-exterieur, 10/01/2015.

3. بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي:

الجدول رقم (03-07): مساهمة قطاع المحروقات إلى الناتج المحلي الإجمالي

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014
نسبة قطاع المحروقات إلى الناتج المحلي الإجمالي (%)	31.2	34.9	34.9	35.8	34.1	29.8

المصدر: بنك الجزائر، النشرة الإحصائية الثلاثية رقم 32، الجزائر، ديسمبر 2015، ص26.

تمثل الصناعة النفطية أكثر من 30% من الناتج المحلي الإجمالي، و95% من الصادرات و60% من الإيرادات الحكومية ويشكل إحتياطي النفط الخام في الجزائر حوالي 96 مليار دولار، أي قرابة 10% من الإحتياطي العالمي، حيث يبقى الاقتصاد الجزائري يعتمد بشكل كبير على قطاع النفط ورهينة تقلبات أسعاره.

تكمن خطورة الإعتماد الكبير للاقتصاد الجزائري على إنتاج النفط وتصديره كأساس للحصول على إيراداتها ومواجهة نفقاتها، في أنه إنتاج مورد غير متجدد وقابل للنفاذ، بتعبير آخر حقيقة بيع وتصدير النفط هو بيع وتصدير مورد من ممتلكات الثروة العينية للدولة مقابل مورد مالي، فالدولة بحاجة إلى مصادر تمويل عامة ومتجددة تتناسب وطبيعة وظائفها. من هنا تتضح خطورة الاقتصاد الريعي على تحقيق متطلبات التنمية المستدامة والإستقرار الإجتماعي.

أوضحت المعطيات السابقة أن المناخ الاقتصادي والسياسي بالجزائر هش يفضي إلى إصلاح محاسبي يستجيب لمصالح أجنبية بدلا من تحقيق منافع اقتصادية، وأكدت حقيقة عدم قدرة الأفراد في التعبير عن آرائهم بالنظام السياسي والسلطة وإتخاذ قرارات مبنية على أساس تحقيق التنمية والكفاءة الاقتصادية، كما تشير مؤشرات التنمية والكفاءة الاقتصادية والإعتماد على الاقتصاد الريعي بالجزائر إلى ضعف دورها التفاوضي وجعلها أكثر عرضة للتأثيرات العوامل والقوى الخارجية.

ثالثا: صندوق النقد الدولي وسياسات تدخله في فرض إصلاح اقتصادي بالجزائر

إزاء تفاقم المديونية الخارجية وتدهور الأوضاع الاقتصادية في الجزائر وما نجم عن أزمة النفط منذ سنة 1986، لجأت الجزائر إلى صندوق النقد الدولي للحصول على قروض لسد عجزها الخارجي. وبموجب المادة الرابعة من نظامه الأساسي، قام الصندوق بالإتفاق مع الحكومة الجزائرية على متابعة ومساندة برنامجها للإصلاح الاقتصادي في مقابل تمويلها بشروط معينة، بدعوى أنها جزء من جهود الصندوق لتعزيز الشفافية والمراقبة والوقاية من الأزمات. رغم خطورة هذه الخطوة لما تؤديه عبر الزمن من زيادة التدخل الأجنبي في صياغة برامج التنمية

والإشراف على تنفيذها، لم يكن للجزائر الخيار في ذلك وهي تحت ضغط عدد من عوامل حدّت من قدرتها على التفاوض وأكستها طابعا نادرا من الحيوية التي كانت يمكن أن تشكل قاعدة لمجهود الإنطلاق في طريق التنمية. وقد شدد الصندوق على موقفه نُجاه سياسات الإصلاح الاقتصادي والتنفيذ السريع لبرامج الإصلاح.

تمخض عن الإتفاق العمل على عدة جوانب نذكر أهمها بشكل خاص إصلاح القطاع العام وتحقيق الخصخصة، قضايا زيادة الشفافية وتشجيع سلامة الإدارة والحكم، فضلا عن الإندماج في الاقتصاد العالمي بتطوير الأسواق المالية وضمن حرية التجارة والتجارة متعددة الأطراف. وتبلور ذلك في نتائج عملية بمساندة الصندوق بأشكال متعددة من مناقشات وإسداء للمشورة، ومساعدات فنية، وتدريب، بالإضافة إلى الإقراض.

وهكذا بدأ دور الصندوق يتعاظم في توجيه الاقتصاد الوطني منذ نهاية الثمانينيات ليزداد هذا الدور مع دخول الجزائر في أزمة نفط ثانية سنة 1998 وما نجم عنها من عجز متزايد في الموازين الجارية للجزائر، إذ اضطرت هذه الأخيرة مرة أخرى اللجوء إلى القروض الخارجية التي وفرها إلى حد بعيد صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، فقد وافق صندوق النقد الدولي (FMI) في ماي 1999 منح الجزائر قرض بمبلغ 300 مليون دولار أمريكي في إطار التمويل التعويضي الطارئ للمساعدة في تعويض النقص المؤقت في الصادرات من السلع والخدمات، الأمر الذي لم يتح للجزائر فرصة الإنفراد بقرارتها وتجنب تأثير وضغوطات صندوق النقد الدولي⁵⁹.

الفرع الثاني: مناقشة وتحليل دوافع الإصلاح المحاسبي على ضوء مؤشرات المناخ الاقتصادي والسياسي بالجزائر

يبين المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة أن إعتقاد المعايير الدولية للتقارير المالية بالدول النامية هي بدافع الإعتراف والقبول باسم الشرعية في ظل ضغوطات مباشرة وغير مباشرة بدلاً من تحسين الأداء وتحقيق التنمية الاقتصادية، ويستمر هذا الاتجاه بغض النظر أنه يؤدي بالضرورة إلى جلب فوائد اقتصادية كما يروج لها، ونفس المنظور يوضح بأن الشرعية مقابل الكفاءة، ففي حين ترتبط الكفاءة بالبيئة التقنية التي تشير إلى جميع معايير تحقيق الفعالية والتنمية الاقتصادية، ترتبط الشرعية بالبيئة المؤسسية الخارجية التي تشير إلى جميع معايير القبول والإعتراف. في هذا الجزء سوف نحاول التحقق من فرضية أن دافع القبول والإعتراف الدولي باسم الشرعية في ظل ضغوطات خارجية هو السبب الرئيسي وراء إتخاذ قرار الإصلاح المحاسبي بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية بالجزائر بغض النظر عن تحقيق المنافع الاقتصادية المرجوة من إعتقادها.

⁵⁹ www.algeria-watch.org, 29/31/2015.

تشير نتائج السؤال البحثي الأول (Q1) في حل المقابلات أن دوافع من قبيل: تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات الدولية؛ جلب المستثمر الأجنبي؛ خفض تكاليف إعداد المعايير المحاسبية وإضفاء شرعية الدولة كعضو كامل العضوية في المجتمع الدولي... إلخ، هي أهم أسباب الإصلاح والتغيير المحاسبي، فلا يمكن للدولة تريد أن تشارك العصر أن تنعزل عمّا يجري فيه، لكن في نفس الوقت، عملية تبني IFRS في الجزائر لها العديد من العقبات، أسواق مالية شبه منعدمة، مؤسسات إقتصادية هشّة وتمويل معظم أنشطتها بشكل رئيسي من البنوك، الوضع الذي يعرقل بدوره اعتماد المعايير IFRS والتي تركز في المقام الأول على أسواق رأس المال.

كما أن الرأي الأكثر انتشاراً بين المستجوبين الذين يفضّلون تبني المعايير الدولية للتقارير المالية، قضية وجود إمكانيات مادية وبشرية محدودة، فهم يتفوقون مع الفكر الذي يرى أن تصميم نظم محاسبية في الدول النامية من الصفر ينطوي على الإنفاق المالي الضخم وضرورة توافر المهارات والإمكانات البشرية اللازمة، وهو الأمر الذي تفتقد له الجزائر، كما أنه، حسب رأيهم، هذه قضايا حرجة لا يمكن التقليل من شأنها فلا يوجد دولة نامية قد تمكنت من بناء نظام محاسبي يهدف في المقام الأول لتلبية معلومات خاصة بها وتلبية إحتياجاتها. ومع ذلك، صرح بعض أفراد العينة بوجود مساوئ ترتبط بإعتماد المعايير IFRS بالدول النامية، تمثل أهمها في: غياب مرجعية لتحديد بعض الأسعار والقيم مما يجعل بعض القواعد والمعايير معلقة ولا يمكن تطبيقها، ذلك يعود بالدرجة الأولى لغياب أسواق مالية وأسعار مرجعية؛ تعقيد بعض المعايير لغياب متطلبات تطبيقها، عدم قدرة المحاسبين وإستعدادهم في توظيف بعض المفاهيم وتطبيقاتها، وفي الأخير اعتماد IFRS هي عملية مكلفة وتشمل هذه التكاليف: تكاليف الترجمة، التدريب، والتغيرات في أنظمة البرمجيات، والحاجة إلى الخدمات الإستشارية.

تؤكد نتائج مقابلة مع مسؤول بوزارة المالية، أن زيادة الثقة والشفافية لجلب المستثمرين الأجانب هي أحد الأسباب الرئيسية للإصلاح المحاسبي في الجزائر، فعلى سبيل المثال، أشار ذات المسؤول أن اعتماد IFRS ضروري لتنمية سوق رأس المال في الجزائر وجذب الإستثمارات الأجنبية، خاصة في ظل تغيير سياسة الحكومة نحو اقتصاد السوق ورغبتها في زيادة عدد الشركات المدرجة، ورغم ذلك، شككت نتائج تسع (09) مقابلات (أربع (04) واضعوا السياسات، واثنين (02) من المهنيين وثلاثة (03) أكاديميون) في دوافع المستثمرين الأجانب للإستثمار في الجزائر وراء الحاجة إلى إصلاح محاسبي، حسبهم، المستثمرون الأجانب ليسوا بحاجة إلى أنظمة محاسبية فعّالة لتحسين الشفافية في تقاريرهم، بل الفرص المتاحة للإستثمار، اليد العاملة الرخيصة والجنّات الضريبية هي شرط أساسي لجلب الإستثمار الأجنبي للجزائر.

عبر رئيس الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات الحالي أن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية كان من أجل تمكين وتزويد صانعو القرارات الوطنية والدولية بمعلومات متجانسة وقابلة للمقارنة وموثوق فيها، إذ أن المستثمرين في الأسواق الدولية لا ينظرون بجديّة للإستثمار في دولة إلا إذا كانت تعتمد في نشر وإعداد القوائم المالية على معايير معترف بها دولياً، فإعتماد IFRS خطوة جيّدة نحو تجسيد ذلك.

إضافة إلى ما توضحه المعطيات السابقة من هشاشة المناخ الاقتصادي والسياسي بالجزائر الذي يفرضي إلى إصلاح محاسبي يستجيب لمصالح أجنبية بدلا من تحقيق منافع إقتصادية، والتي أكدت حقيقة عدم قدرة الأفراد في التعبير عن آرائهم بالنظام السياسي والسلطة وإتخاذ قرارات مبنية على أساس تحقيق التنمية والكفاءة الاقتصادية، تبين نتائج السؤال البحثي الثاني (Q2) في مقابلة مع اثني عشرة (12) باحثا أكاديميا مزاول للمهنة، أن ضعف وهشاشة المنظومة السياسية والاقتصادية للجزائر في ظل زيادة العلاقة والإعتماد بشكل أكبر على البيئة المؤسسية الخارجية أثرت سلبا على الإهتمام الجاد للسلطة بمشروع الإصلاح المحاسبي، بل أن مؤسسات الدولة توظف نفوذها لتعجيل إستجابتها لضغوطات خارجية ومواءمة ممارساتها المحاسبية مع تلك الغربية من أجل أن يُنظر إليها كمشارك شرعي والإعتراف بها، بدلا من التركيز على تحقيق متطلبات التنمية والكفاءة الاقتصادية لإنجاح مسار الإصلاح المحاسبي.

تؤكد نتائج السؤال البحثي الثالث (Q3) من وجهة نظر الدولة الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة CNC، أن إعتماد IFRS ضمان إستمرار دعم المؤسسات الدولية وأمر ضروري لإكتساب الشرعية والمصادقية في سياق دولي، كما أنه سيكون خطوة في الإتجاه الصحيح لتحقيق الثقة اللازمة للمجتمع الدولي، وعلاوة على ذلك، إعتماد IFRS يسهل ويعزز دور كل دولة تسعى الى إقتصاد السوق التنافسي والمفتوح على الاقتصاد الدولي. يؤيد أغلب المستجوبين من أصحاب المهنة بشدة الدعوة إلى تبني IFRS على أساس الحاجة إلى تعزيز ترتيبات المساءلة على جميع مستويات القطاع الخاص والعام على حدٍ سواء، وحتى البعض الآخر الذين كانوا ينتقدون بشدة تبني المعايير IFRS نظراً للمشاكل الرئيسية التي سوف تنجم عنها بسبب عدم ملاءمتها مع البيئة الاقتصادية والثقافية والإجتماعية للدول النامية، يرون بأن قرار الإصلاح المحاسبي جاء لخلق نظام معترف به ومقبول على المستوى الدولي.

وقد أيد هذا الرأي رئيس الجمعية الاقتصادية "شبايكي سعدان" بقوله أن هشاشة الوضع الاقتصادي والسياسي بالجزائر عجل في ممارسة ضغوط خارجية عليها جاءت في المقام الأول من طرف البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، ففي سنة 2001 تلقت الجزائر منحة من البنك الدولي لتسهيل عملية التبني في غضون العامين المقبلين، وبالتأكيد، يجب أن يكون هؤلاء مؤسسات الإقراض/ الجهات المانحة لها مصلحة في ذلك.

وفي هذا الشأن، دعم البنك الدولي فكرة ضرورة الإصلاح على نطاق واسع بحكم أن قواعد المحاسبة والتدقيق في الجزائر ضعيفة وتنظيمها المهني متخلف، فقد نصح الحكومة الجزائرية لجعل الإصلاح في هذا المجال أولوية. وبالإضافة إلى موارد صندوق النقد الدولي، أُيد برنامج الجزائر من قبل غيرها من الجهات المانحة المتعددة الأطراف والشائئة بما في ذلك صندوق النقد العربي والبنك الدولي.

وفي تاريخ لاحق للإصلاح ثمن صندوق النقد الدولي جهود الحكومة في المضي قدما في مسار الإصلاح المحاسبي، ليس لأنها على صواب بالمعنى التقني، وإنما لأنها جسدت مصالحها ومصالح المستثمرين الأجانب، فسيطرت على أموال المساعدات أعطت له نفوذ هائل للضغط على الحكومات، وخاصة في أوقات الأزمات الاقتصادية، وهناك إدراك ساحق بين أفراد العينة أن القوة الرئيسية الدافعة لمشروع الإصلاح المحاسبي هي المؤسسات المانحة والمقرضة، وجاء ذلك في العديد من التصريحات الرسمية نذكر منها على سبيل المثال، مداخلة لأحد النواب بمناسبة مناقشة مشروع القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يوم الأربعاء 28 أبريل 2010 "أن الأزمات التي مرت بها البلاد في العقدين الأخيرين من القرن الماضي، الأزمة الاقتصادية وما عانت منها البلاد من ضغوط أجنبية وإملاءات صندوق النقد الدولي إلى حد تلاشي السيادة الوطنية،..."⁶⁰.

أكد المستجوبون أن هناك فوائد أساسية للاقتصاد الجزائري ككل على الرغم من عدم الشرعية التي تكمن وراء اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، أهم هذه الفوائد زيادة الثقة والشفافية لضرورة للمستثمرين الأجانب، فهذه المجموعة من مستخدمي التقارير السنوية تزداد قوة بسبب الزيادة الكبيرة في الإستثمارات الأجنبية المباشرة، في حين أن مصداقية وموثوقية القوائم المالية المعدّة من طرف الشركات الجزائرية منخفضة مقارنة مع الدول المتقدمة، وبالتالي زيادة المخاطر المرتبطة بالإستثمار في الجزائر، ولهذا وجب على الجزائر تطبيق قواعد أكثر صرامة في عرض القوائم المالية ومواءمة ممارساتها المحاسبية مع تلك الغربية .

المطلب الثاني: إستراتيجية الإصلاح المحاسبي بالجزائر

عند الحديث عن شرعية إصلاح محاسبي ما، نحن بحاجة إلى إفتراض وجود أطراف فاعلة في إدارة التغيير والإصلاح، الأمر الذي يمكننا بسهولة تصور الشرعية بأنها دافع قبول وإعتراف هؤلاء بمشروع ونتائج الإصلاح. وفي هذا الشأن، إرتبط تحقيق القبول والإعتراف بتحقيق مبادئ الشرعية التي تؤهلها لذلك، لهذا سوف نقوم

⁶⁰ المجلس الشعبي الوطني، مناقشة مشروع القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجزائر، يوم الأربعاء 28 أبريل 2010، ص8.

بوصف إستراتيجية الإصلاح المعتمدة في الجزائر ودور الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير ليتم بعدها تقييم وقياس مستوى رضى وقبول هذه الأطراف بمشروع الإصلاح.

الفرع الأول: الإطار المؤسسي لعملية الإصلاح وإجراءات المتابعة والتغيير

أولاً: الإطار المؤسسي لعملية الإصلاح المحاسبي والأطراف المهيمنة

شملت الترتيبات المؤسسية لصناعة قرار الإصلاح المحاسبي في الجزائر صندوق النقد الدولي ووزارة المالية، إذ بدأت العملية بطلب من صندوق النقد الدولي بضرورة تحسين معايير المحاسبة كجزء من متطلبات تحقيق الشفافية وإتخاذ خطوات لزيادة قدرتها الرقابية والاندماج في الاقتصاد الدولي. لم يشتر الصندوق إلى ضرورة تبني المعايير الدولية للتقارير المالية أو غيرها صراحةً، لكن تقريره عن الجزائر المعنون بتقرير مراعاة المعايير والقواعد " Reports on The Observance of Standards and Codes " (ما يطلق عليه اختصاراً اسم ROSCs) أشار إلى ضرورة مراعاة المعايير والمواثيق المقبولة دولياً لجلب الشركات لسوق الأسهم، ففي تصريح لذات التقرير، أنه رغم الجهود الكبيرة المبذولة منذ سنة 1993 لتطوير سوق المال هناك معلومات مالية مبهمه للغاية لذا نص التقرير على ضرورة تحسين معايير المحاسبة في مجال عرض وتحليل الوضعيات المالية والمحاسبية في القطاع العام والخاص على حدٍ سواء⁶¹. بالإضافة لذلك، تلقت الجزائر مساعدة مالية من الصندوق لتعجيل عملية الإصلاح المحاسبي كجزء من حزم المساعدات الممنوحة لها.

قبل الشروع في عملية إعداد مشروع النظام المحاسبي المالي SCF، قامت وزارة المالية بعقد مشاورات مكثفة لكيفية التعامل مع المعايير الدولية الموصى بها، حول وجوب تبنيتها بشكل كامل وحينها تواجه إشكالية عدم الإستعداد لتطبيقها وفهمها، أو تبني جزئي لها مع الحفاظ بالمدونة وقواعد توظيفها. إنتهت هذه المناقشات بمساندة الخيار الثاني لسبب وجيه وهو الإبتعاد التدريجي على النظام القديم لترسخه العميق في أذهان المهنيين والأطراف ذوي العلاقة طوال 35 سنة الماضية في التطبيق، الأمر الذي أكده رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بقوله أن الجزائر تبنت تطبيق المعايير بصفة جزئية من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي SCF مع الإحتفاظ بمدونة الحسابات التي طرأت عليها بعض التعديلات فقط، وأضاف أن ذلك لمراعاة خصوصية الاقتصاد الجزائري.

⁶¹ International Monetary Fund, **Algeria: Financial System Stability Assessment**, Washington, 1998, P14.

إنطلقت مبادرة التغيير المحاسبي من إدارة الدولة الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة CNC تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية والذي تم إنشاؤه بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 بتاريخ 25 سبتمبر 1996⁶²، فقد أوكل المجلس الوطني للمحاسبة CNC مهمة إعداد مشروع الإصلاح إلى لجنة مختصة من خبراء فرنسيين ينتمون إلى المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسية، مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين CSOEC والهيئة الوطنية الفرنسية لمحافظي الحسابات CNCC لإعداد مشروع النظام المحاسبي المالي⁶³.

على الرغم من وجود إثنين من الهيئات المهنية في الدولة آنذاك (المجلس الوطني للمحاسبة CNC والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) استفردت الوزارة بقراراتها (من خلال مجلس الوطني للمحاسبة CNC) في إعداد المشروع باعتبارها السلطة الوحيدة المخول لها صلاحية التوحيد المحاسبي، واكتفت في هذا الشأن، بتبني إستراتيجية تعامل مع الأطراف ذات العلاقة الممثلين أساسا في: مهنيي المحاسبة (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، المستثمرين والمؤسسات، نواب وأعضاء البرلمان، الأساتذة والباحثين في المجال المحاسبي، ذلك، لتجنب قضايا قد تثيرها المسألة ومقاومة التغيير، فضلا عن إضفاء طابع الشرعية على إستراتيجية الإصلاح المحاسبي، وقد شملت هذه الإستراتيجية التعامل مع كل طرف كما يلي:

1. المهنيون

لتحقيق مبدأ مشاركة المهنيين، سعى المجلس الوطني للمحاسبة CNC إلى إشراك نخبة من المهنيين المحاسبين وذوي الإختصاص في كل المسائل التقنية التي تضمنها الإطار التشريعي الذي كرس النظام المحاسبي المالي SCF، وتمثيلهم مع لجنة المالية والميزانية التي درست النص على مستوى المجلس الشعبي الوطني بمثابة ممثلين عن الفئات المهنية المحاسبية. وفي مقابلة مع أحد أعضاء المجلس CNC، عبّر عن أن مساعي المجلس من خلال وضع إستراتيجية الإصلاح هذه هي تحقيق أقصى حد من إشراك أصحاب الإختصاص في مجال مهنة المحاسبة، ويضيف أنه بالفعل كانت إقتراحات ومناقشة جيدة وهذا يؤكد أهمية توسيع المشاركة بالنقاش مع أصحاب الإختصاص وعدم تضيق المساحات عند إعداد ومناقشة أي قانون.

2. نواب وأعضاء البرلمان

⁶² المرسوم التشريعي رقم 96-318 بتاريخ 25 سبتمبر 1996، ج ر، العدد 55.

⁶³ بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد المحاسبي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 172.

تبنى خطاب سياسي يطغى عليه الجانب التقني لإقناع نواب المجلس الشعبي الوطني وأعضاء مجلس الأمة حول مشروع الإصلاح وأهدافه كأولوية تساهم في النهوض بالاقتصاد الوطني، وكذا الرد على إنشغالات النواب التي كانت تدور حول الجانب الإستراتيجي لهذه المسألة ولم تركز على الجانب المحاسبي التقني؛

3. الباحثون والأكاديميون

تنظيم محاضرات وملتقيات ودورات تدريبية لفائدة أساتذة التكوين (التعليم العالي، التربية الوطنية، التكوين المهني)، إيطارات وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للمحاسبة والمفتشية العامة للمالية) وكذا المتخصصين في تطوير أجهزة الحاسوب لتكييف البرامج المعلوماتية مع المسك الجديد للمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي.

4. المؤسسات الاقتصادية

تبنى إطار توعوي على نطاق واسع لفائدة المؤسسات التجارية والاقتصادية المعنية بهذا التغيير وكذا استفادتهم من الدورات التكوينية والحملات التحسيسية المنظمة بهذا الشأن والتي استفاد منها ما يزيد عن 1600 مهني وإطار بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما صرح لنا مسؤول بوزارة المالية.

ثانيا: إجراءات المتابعة والتغيير

تحمّل المجلس الوطني للمحاسبة CNC على عاتقه أعمال متابعة تنفيذ وتطبيق مشروع الإصلاح المحاسبي في إطار الانتقال الأول إلى النظام المحاسبي المالي في جانفي 2010، حيث اتخذت وزارة المالية جملة من التدابير المرافقة من خلال إعداد دليل شامل يتضمن كل النصوص القانونية المتعلقة به (تشريعية وتنظيمية) في متناول كل المعنيين، ونشرها على المواقع الإلكترونية لوزارة المالية والمديرية العامة للمحاسبة والمجلس الوطني للمحاسبة.

كما تم إعداد دليل منهجي حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي SCF يتماشى مع المعايير الدولية في شكل تعليمية صادرة عن وزير المالية، وحظيت بنفس الحيز من الإشهار على أوسع نطاق، وقد تضمنت هذه التعليمية جدولا تفصيليا يوازي بين الحسابات الجديدة التي تضمنها النظام المحاسبي المالي SCF، وما يقابلها في مدونة حسابات المخطط المحاسبي الوطني PCN، وذلك سعيا لتفادي الأخطاء أثناء القيد المحاسبي للعمليات.

يضاف إلى هذه التعلّمة، صدور سبع (07) مذكرات توجيهية تعالج مسألة الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF وست (06) مذكرات توجيهية أخرى خاصة بمعالجة المسائل التالية:

- التثبيتات العينية؛
- التثبيتات المعنوية؛
- المخزونات؛
- فوائد المستخدمين؛
- عقود طويلة المدى؛
- الأصول والخصوم المالية؛
- الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال وحساب تحويل أعباء المخطط المحاسبي الوطني.

كما قامت وزارة المالية بتشكيل لجنة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة للتكفل بالصعوبات والإنشغالات الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، وإلى جانبها تم تشكيل لجنة متابعة يرأسها وزير المالية، مهمتها تنسيق تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، وتم تقسيمها إلى أربع لجان فرعية كالاتي:

- لجنة فرعية خاصة بالتكوين؛
- لجنة فرعية تهتم بالمساعدة في الانتقال وتكييف البرامج المعلوماتية مع المرجعية المحاسبية الجديدة؛
- الإعلام والتعامل مع الغير؛
- تكييف التشريع الجبائي مع أحكام النظام المحاسبي المالي SCF.

وقد ساهمت اللجان الفرعية المذكورة أعلاه وتحت رقابة لجنة المتابعة في القيام بما يلي:

- إجراء تحقيق يهدف إلى ضمان جمع المعلومات الكمية والكيفية التي تسمح بتقييم وضعية تنفيذ النظام المحاسبي المالي عند 31 مارس 2011، وذلك لتشخيص وتحديد المشاكل التي تعيق المؤسسات عند انتقالها إلى النظام المحاسبي المالي، وكذا اقتراح الحلول المناسبة في هذا الشأن.
- تنظيم دورات تكوينية على مستوى المعهد العالي للتخطيط والتسيير التابع لوزارة المالية.
- تنظيم عدة جلسات مع مطوري نظم الحاسوب والبرامج المعلوماتية لتوجيههم وتأطيرهم حتى يتمكنوا من التماسي مع أحكام المرسوم التنفيذي رقم 09-11 المؤرخ في 7 أفريل 2009 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

الفرع الثاني: تقييم إستراتيجية الإصلاح ودور الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير "أدلة من الميدان"

أولاً: مساعي لدعم دور الأطراف الفاعلة لم ترق إلى مستوى القبول والإعتراف

كبداية إقترنا من أصحاب الإختصاص والأطراف الفاعلة في إدارة التغيير لتقييم ردود أفعالهم المعارضة والموافقة للإصلاح ومدى إشراكهم في إستراتيجية إدارة التغيير، الأمر الذي من شأنه أن يعيق عمل الجهات الرسمية المسؤولة عن الإصلاح وتكريسه على أرض الواقع وإدخاله حيّز التطبيق. وجاء تقييمنا كما يلي:

1. دور وتأثير أصحاب المهنة

عبر معظم المهنيّون الذين تم إستجوابهم خلال الجولة الثانية عن خيبة أملهم بشأن عدم إشراكهم في مشروع الإصلاح وعن كيفية وضع النظام المحاسبي المالي SCF الذي ينبغي أن تكون عملية وضعه أكثر شفافية مما هو عليه في الوقت الحاضر، وعن مساعي المجلس لإشراك أصحاب المهنة، علّق رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقاً إلى جانب مهنيين آخرين أن بعض عناصر الإدارة قامت بتمييز فئة معينة من المهنيين وإستخدامهم ضد المهنة نفسها، والأطراف الذين تم إشراكهم لا يمثلون المهنة (شرعية التمثيل)، كما صرّح البعض الأخر، بأن العملية كلها تشوبها العديد من أوجه القصور بسبب الطبيعة غير الديمقراطية لها، وفي هذا الشأن، عبّر بعض الأكاديميين في حقل المحاسبة أنه منذ شعور "جماعات المصالح" بالقلق بشأن مشروع النظام، فغير ديمقراطي تماماً للحكومة ملاحظتهم في التطبيق دون التشاور معهم.

وقد أعرب بعض أعضاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين عدم الرضى بسبب تجاهل الوزارة لهم في إعداد مشروع النظام، وأن مسؤولية إعداده ينبغي أن تكون من خلال تفويض لجنة وطنية مشتركة ومثلة لجميع الأطراف المعنية وذات العلاقة، كما هو الحال في معظم الدول، مع أعضاء من كل الهيئات التمثيلية ومجموعات المصالح الأخرى مثل الأكاديميين وقادة الشركات، في حين علّق مسؤول بوزارة المالية عن أن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقاً لم يحظ بالمستوى المطلوب من الشفافية والنزاهة لتمثيل المهنة واستدل ببعض الأمثلة التي تؤكد ذلك مثل: إحتكار مهنة الخبير المحاسب من طرف مجموعة من المهنيّين وغياب أي تنظيم للمسابقة الوطنية للخبراء المحاسبين منذ أكثر من عشر (10) سنوات، فضلاً عن غياب أي محاولة جادة لتمثيل المهنة عبر العالم وسياسة تكوين حقيقية في هذا المجال.

ولم يقتصر تجاهل الوزارة للمهنيّين على عدم إشراكهم في إعداد مشروع الإصلاح المحاسبي فقط، بل أكد رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقاً عدم إشراكهم أيضاً في إعادة تنظيم المهنة ذاتها، كما وصف ذات المسؤول في العديد من المناسبات والملتقيات العلمية مثل الملتقى الوطني

حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية بالجزائر المنعقد يومي 25 و26 ماي 2010 بالمركز الجامعي سوق أهراس، علاقة المصنف بمصالح وزارة المالية علاقة كثر وفير. وفي السياق نفسه، كشف نفس المسؤول عن وجود حديث في الكثير من المناسبات عن مشروع إنجاز معهد للدراسات المحاسبية بدعم من منظمات وهيئات أوروبية وعربية، لكن عدم تحمس الإدارة الوصية لهذا المشروع وعدم إبداء رغبتها في إتمام المشروع حال دون ذلك، رغم كونه عاملا مهما في تسريع وإنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، ومهما يكن الأمر، لا يمكن إعداد قانون أي مهنة بعيداً عن إشراك المهنيين ذاتهم.

ونتيجة لما سبق، شهدت علاقة أصحاب المهنة بوزارة المالية الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة صراعا طويلا إنتهى بحلّ المصنف وإسترجاع الوزارة الوصاية في تنظيم وتسيير المهنة والصلاحيات التي كانت ممنوحة للمصنف، وهكذا، بدلاً من أن يبادر أصحاب المهنة بإنجاح مسار الإصلاح وتركيز جهوداتهم في إدارة التغيير، أضحي تنظيم وتسيير المهنة بشكلها الحالي عائق أمام مواكبة ودعم الإصلاح، فلا بد من إعادة هيكلتها بما يتفق مع الوضع الجديد، الأمر الذي خلق تناقضا بين إصلاح النظام المحاسبي والمعلومة المالية المراد منها الشفافية من ناحية، وإصلاح المهنة التي جعل لها هامش أدنى من الحرية من خلال إنشاء ثلاث منظمات مهنية مستقلة مع توسيع للدور الرقابي للدولة.

ورغم كل هذه التجاهلات والصراعات، حول أصحاب المهنة، المشاركة في إجراءات تكوين المهنيين من خلال إستعمال علاقاتهم والإستعانة بخبراء فرنسين لتكوين مجموعة من المؤطرين من أصحاب المهنة ليتولى هؤلاء بدورهم تكوين نظرائهم، لكن ما كادت وأن أصبحت عملية التكوين فرصة لجني المكاسب المالية والمتاجرة لتحقيق الربح.

2. دور وتأثير المؤسسات الاقتصادية

رغم أن المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيقات النظام المحاسبي المالي SCF، لم يكن لها أي تمثيل أو تدخل للدفاع عن إحتياجاتها من المعلومات المالية وما يجب أن يكون ضمن متطلبات التقييم والإفصاح وفقا لخصوصيتها وخصوصية البيئة التي تعمل فيها، وإقتصر التفكير عند مستوى المؤسسات بكيفية التكفل بها من أجل الإنتقال السلس لنظام SCF وبجعلها تتقبل فكرة العمل وفقه، وفي هذا الشأن، رخص النظام المحاسبي المالي SCF للمؤسسات المصغرة مسك محاسبة مالية مبسطة⁶⁴، وذلك من خلال المادة 5 من القانون رقم 07-11، كما صدر بشأن ذلك القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، ونصت المادة 2 منه على ما يلي: "

⁶⁴ القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر، العدد 74.

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية، خلال سنتين ماليتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة⁶⁵:

- 1- النشاط التجاري:
 - رقم الأعمال: 10 ملايين دينار.
 - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- 2- النشاط الإنتاجي والحرفي:
 - رقم الأعمال: 6 ملايين دينار.
 - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- 3- نشاط الخدمات ونشاطات أخرى:
 - رقم الأعمال: 3 ملايين دينار.
 - عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.....".

خطوة التكفل بالمؤسسات الصغيرة في إطار إخضاعها للمحاسبة المبسطة ما هي إلا تقنية لتخفيف إجراءات التصريح الجبائي وليس لها أي علاقة أو تأثير على تبسيط طرق التقييم والمعالجة التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي SCF.

3. دور وتأثير الباحثين والأكاديميين

بالنسبة لدور وتأثير الباحثين والأكاديميين في إستراتيجية الإصلاح المحاسبي، كاد أن يكون منعدما، فلم يتم إشراك الجامعة وباحثيها في أي خطوة من خطوات إدارة التغيير ولا الأخذ بأرائها على إعتبار أنها قاطرة لعملية الانتقال والقاعدة الأساسية للإهتمام بالطلبة وتكليف المناهج الدراسية لخدمة الإصلاح، بل فُرض عليها الأمر مباشرة من الوزارة المعنية، فالمراسلة التي وجهتها الوزارة لمؤسسات التعليم العالي بتاريخ 17 نوفمبر 2009 صرحت بوجود التقيّد ببرامج تدريس جديدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF دون الإشارة إلى محتوى هذه البرامج.

وفي إطار برنامج الوزارة للتأطير والتكوين، إستفاد عدد محدود جداً من أساتذة المحاسبة من الدورات التكوينية الجهوية التي نضمها المجلس الوطني للمحاسبة SCF خلال سنة 2008 بتنشيط مجموعة من المهنيين

⁶⁵ القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

الذين تلقوا تكويننا سابقا على يد الخبراء الفرنسيين، لتشريع بعدها الجامعات في عقد ملتقيات علمية وطنية ودولية، فضلا عن ندوات لطرح أبعاد وملامح هذا الإصلاح.

ثانيا: إستراتيجية تعامل هشة لم تسلم من المساءلة ومقاومة التغيير

جاء النظام المحاسبي المالي SCF كثمرة لمجهود الإصلاح من خلال القانون رقم 07-11 ليدخل حيز التنفيذ في فترة وجيزة نسبيا ابتداءً من جانفي 2010 غير أنه لم يسلم من إنتقاد ذوي الإختصاص، فخلال مقابلة مع أحد إطارات المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية، أكد هذا الأخير، بأن أحد المسائل القانونية التي يثيرها القانون رقم 07-11 هي كثرة الإحالة على التنظيم في الجزئيات التي هي من صميم إختصاص المشرع. ويوضح بأن الإحالة على التنظيم هي في الأصل آلية تستخدم للتفصيل في المبادئ العامة التي يتضمنها النص التشريعي، غير أن سوء إستخدامها والإفراط فيها من شأنه أن يفرغ هذا الأخير من محتواه، ما يشكل بالتالي تحلٍ صريح للمشرع عن إختصاصه المكرس في الدستور لصالح السلطة التنفيذية التي تتدخل عن طريق التنظيم في هذه المجالات. وتزداد خطورة الأمر حينما يتعلق بمسائل هامة.

وقد أثير هذا الموضوع من طرف العديد من النواب حينما تم عرض مشروع القانون للمناقشة على مستوى المجلس الشعبي الوطني، وقد وردت بخصوصه العديد من المداخلات، نذكر منها ما يلي:

المداخلة الأولى: "..... أما الملاحظة الثانية في الموضوع فتتمحور حول مجال التشريع، أي مجال المجلس الشعبي الوطني و مجال التنظيم أي السلطة التنفيذية: المشروع يحتوي على 43 مادة، حيث تتعلق الثلاث مواد الأخيرة بالنشر و إلغاء النصوص المخالفة، وتبقى 40 مادة، 10 منها أي ربع المشروع يحال كله على التنظيم، و هذا كثير جدا أن يحال الربع على التنظيم، حيث يستوجب ذلك أن نتنظر عشر (10) مراسيم لتنفيذ أربعين مادة. هذا أولا، أما ثانيا، فإن المجالات التي أُحيل فيها النص على التنظيم هي من صميم سلطة المجلس الشعبي الوطني، من سلطة التشريع ولا يمكن وضع القانون حسب مزاجنا، فنجعل أمور للقانون وأخرى نتركها للمرسوم. فهذا محدد في الدستور في المادة 122 وما أحال فيه المشروع على التنظيم يعد كله من صميم التشريع، فلماذا نتركه للتنظيم؟..... ونقدم مثالا على ذلك والأمثلة كثيرة وهو ما ورد في الفصل الثالث المعنون "في تصور المحاسبة وفي المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة" ثم تليها المواد 7 و 8 و 9 من هذا الفصل تُحال كلها على التنظيم، أي كل

العناوين الواردة في الفصل تمت إحالتها على التنظيم إذ أن معايير المحاسبة لا تترك للتنظيم أو للمرسوم لأنها من صميم المحاسبة ، ولا بد من وضعها من قبل المشرع حيث تتم دراستها داخل المجلس الشعبي الوطني.....⁶⁶ .

المداخلة الثانية: " ... فإذا كانت الأمور تسير بهذه الطريقة، فلماذا لا تشرعون لأنفسكم، هذه من صلاحياتنا، ولا بد للعبة أن تكون مفهومة، ويمكننا تقديم بعض الأمثلة منها أن القانون الذي صادقنا عليه تغير مفهومه تماما بعد تحديد المراسيم التطبيقية الخاصة به، لذا نرجو أن تكون الإحالة في الحالات المعقولة"⁶⁷ .

وفي نفس السياق، قام أحد النواب بتبرير هذه المسألة القانونية ومنحها بعض القدر من الإيجابية من خلال ما يلي: " وإذا أردنا أن نحلل هذا الملف من الجانب التقني، سندخل في تقنيات المحاسبة التي لا يقدر عليها إلا الخبير في المحاسبة أو المحرفي الذي مارس 20 أو 30 سنة هذه المهنة، ولهذا أعتقد أن المبادرة التي إتخذتها الحكومة ووزارة المالية يجعل تطبيق كل التدابير عن طريق التنظيم والتوقف على مستوى هذا المشروع على المبادئ العامة والقواعد العامة أحسن شيء لأن التطبيق سيصبح دائم....."⁶⁸ .

وفي رد وزير المالية حول هذه المسألة، ورد ما يلي: ".... المحور الثالث يتعلق بإحالة النصوص التطبيقية التي تخص بعض الأحكام قصد الإشارة إلى قانون يحدد الأحكام والقواعد العامة، كما تمليه جوانب تقنية يستحسن إرجاعها إلى التنظيم لأنها محل تحولات يصعب التكفل بها في إطار قانوني....."⁶⁹ . ويضيف ذات المسؤول " في إعتقادنا الشخصي إن مسألة الإحالة على التنظيم يجب على العموم أن تخضع لضوابط دستورية وقانونية ولا تكون بطريقة مبالغ فيها حفاظاً على الإختصاص الدستوري للمشرع"⁷⁰ .

ولعل المسألة القانونية الثالثة التي أثارها لنا مسؤول بالمجلس الوطني المحاسبة بوزارة المالية، هي التحديد القانوني لأجل سريان مفعول القانون الوارد ضمن الأحكام الحتامية من باب تقييد الحكومة وإلزامها بالتنفيذ السريع للالتزاماتها من خلال إعتداد الصياغة القانونية التالية: "المادة 41: يدخل النظام المحاسبي المالي SCF المحدد بموجب هذا القانون حيز التنفيذ ابتداءً من أول يناير سنة 2009". وحسب ذات المسؤول أن هذا التحديد الزمني

⁶⁶ المجلس الشعبي الوطني، مناقشة مشروع القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، الفترة التشريعية السادسة، الجزائر، الاثنين 03 سبتمبر 2007، ص9.

⁶⁷ نفسه

⁶⁸ نفسه

⁶⁹ نفسه

⁷⁰ نفسه

صارم إلى حد أنه إستحال معه الإلتزام الحرفي بالمادة. لذا من المستحب قانونا إعتداد الصياغة القانونية التي تؤكد عادة على أن دخول أي نص قانوني لا يكون إلا بعد صدور كل نصوصه التطبيقية.

وإن كان العديد من رجال القانون يرون في هذه الصياغة باباً لتراخي الحكومة لاسيما وأن دور البرلمان في الجزائر يتوقف عند مناقشة النصوص التشريعية ولا يمتد إلى رقابة النصوص التطبيقية لها كما هو مأخوذ به في القانون الفرنسي، إلا أنها صياغة مقبولة تسمح بالتنفيذ السليم لأي مشروع إصلاح يُحدث تغييراً في القواعد والمفاهيم كما هو حال النظام المحاسبي المالي SCF.

وفي هذا الشأن، إنتقد رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقا الوزارة المكلفة من حيث الإهتمام الجاد بمشروع الإصلاح وإستبعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ بداية جانفي 2009 لعدم إستعداد وزارة المالية وتوفيرها للوسائل الضرورية لذلك، منها عدم تكوين وتأهيل مهنييها المحاسبة لما يتجاوز 250 ألف مؤسسة اقتصادية، كما أوضح ذات المسؤول أن النظام المحاسبي المالي الذي يفرض إنفتاح أكثر وشفافية أكبر للمؤسسات لن يرى النور مادامت وزارة المالية لا تدعم أصحاب المهنة.

وفي الواقع، الإطلاع على الترسانة القانونية "Arsenal juridique" التي تحكم المحاسبة المالية يجعلنا نرى بوضوح ترتيب الأولويات المعتمد من طرف الجهات الرسمية التي قادت التغيير المحاسبي، وهو ما يبرز من خلال ما يلي:

- القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007؛
- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008؛
- قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي المؤرخ في 7 أبريل 2009 الذي يحدد شروط مسك المحاسبة بنظام الإعلام الآلي.

والملاحظة الأخرى التي يثيرها القانون، ترجمته إلى اللغة العربية، فالعديد من المصطلحات يشوبها الكثير من الغموض وعدم الوضوح ومن أمثلة ذلك مصطلح "التشبيات" الذي يعتبر ترجمة حرفية للمصطلح الفرنسي "Immobilisation corporelle". وقد برر الرئيس السابق للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أسباب أخطاء الترجمة، ذلك في قوله أن "القوانين التشريعية بشكل عام، وقوانين المتعلقة بالمالية والمحاسبة بشكل خاص يتم إصدارها باللغة الفرنسية ثم تتم عملية ترجمتها إلى اللغة العربية، والأسوأ من ذلك أن الترجمة لا تمنح لأهل الإختصاص بل إلى مكاتب دراسات تقوم بالترجمة الحرفية الأدبية، لذا نلاحظ

دقة النسخة الفرنسية عن النسخة العربية". وقد أشار ذات المسؤول إلى ضرورة الرجوع لأهل الاختصاص في القضية ولبس الترجمة خاصة في ظل غياب مترجمين مختصين على مستوى الوزارة.

وفي نفس الشأن، أوضح لنا مسؤول في وزارة المالية، أن كل نص تم إعداده بشكل منفرد من حيث الشكل مع التنسيق في المضمون. وهو ما يتأكد من خلال المرسوم التنفيذي رقم 09-110 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بنظام الإعلام الآلي، الذي كان قد أضاف ضمن تأشيراته نصا لم يستند عليه القانون رقم 07-11 وهو القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، لما لجرائم المعلوماتية من تطور في هذا الخصوص.

ثالثا: نظام محاسبي مالي لتلبية إحتياجات مستخدميه أثبت الواقع العملي محدوديته وقصوره

أُعيب على المخطط المحاسبي الوطني PCN المعتمد منذ 1975 بأنه يعاني من قصور في خدمة كل مستعملي القوائم المالية، لذا جاء الإصلاح المحاسبي بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية لتدارك ذلك، فقد أولت هيئة التوحيد CNC أهمية كبيرة للخيار الثالث لمجموعة الخبراء الفرنسيين المتمثل في إعداد ووضع نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنه شكله ووضع إطار تصوري والمبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات المعايير IFRS، فيفترض من هذا الخيار أنه لتلبية إحتياجات جميع مستخدمي القوائم والمعلومات المالية والمتمثلين أساسا في: (المستثمرين، المساهمين، المقرضين، مصالح الضرائب، الهيئات والجهات الحكومية مثل: وزارة التجارة الممثلة في مصلحة السجل التجاري...)، لكن رغم ذلك، أهمل إستخدام مخرجات النظام المحاسبي المالي SCF من أهم مستخدميه ليلجؤوا بذلك في الحصول على إحتياجاتهم من المعلومات من مصادر وبدائل أخرى. وفي هذا الشأن نجد:

1. إستقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي:

لطالما كان المخطط المحاسبي الوطني PCN في الجزائر والأنظمة المحاسبية في باقي الدول مصدر تحديد الربح الخاضع للضريبة، لكن مع النظام المحاسبي المالي SCF أصبح الأمر مختلفا، فرغم أن النظام المحاسبي المالي SCF جاء ليقدم صورة حقيقية عن الذمة المالية التي تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة، إلا أن المادة (06) السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 نصت على إلزامية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا إستقلالية القانون المحاسبي عن الضريبي شريطة أن لا تتنافى مع القواعد الجبائية المطبقة في تحديد الوعاء الضريبي. وفي هذا الشأن نجد العديد من الإختلافات الجوهرية نذكر منها على سبيل المثال مايلي:

— النظام الجبائي المطبق حاليا في الجزائر يعتمد على طرق الإهلاك المتمثلة في الإهلاك الخطي، الإهلاك المتناقص والإهلاك المتزايد وذلك على أساس التكلفة التاريخية ومعدلات إهلاك مقننة، في حين أن النظام

- المحاسبي المالي SCF يحتوي على مفاهيم جديدة في حساب الإهلاك، نذكر منها: إحتساب الإهلاك على أساس القيمة العادلة "la juste valeur" خاصة في حالة الاقتصاد الجزائري الذي يعاني من حالة تضخم، وكذا، مدة الإهلاك التي تحسب على أساس المدة الحقيقية لاستعمال الأصل (مدة المنفعة الاقتصادية)؛ يتم حساب قسط إهلاك الأصل مع الأخذ بعين الإعتبار القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل عند إنقضاء مدة منفعته (وذلك إذا كانت معتبرة وقابلة للتحديد بصفة موثوقة)؛ إعادة النظر الدورية في طريقة ومدة الإهلاك؛ يُشرع في حساب إهلاك أصل ما ابتداء من بداية إستهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة للأصل المعني.⁷¹
- ضرورة إجراء إختبار حول إنخفاض قيمة الأصول، وإثبات خسارة القيمة (التي تمثل فائض القيمة المحاسبية الصافية لأصل ما على قيمته القابلة للتحصيل) في الحسابات في حالة وجودها، في حين لا تعترف القواعد الجبائية بالقيمة المتبقية كأحد العناصر الداخلة في تحديد قسط الإهلاك.⁷²
- إخضاع النتيجة الإستثنائية (77/ إيرادات إستثنائية، 66/ أعباء إستثنائية) لاحتساب الربح الخاضع للضريبة، في حين عدم إخضاعها للضريبة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، وفي هذا الشأن، أثرت بعض الأفاويل إثر صدور النظام بوجود خطأ، على إعتبار النتيجة الإستثنائية يجب أن تكون قبل إحتساب الضريبة في مخرجات النظام المحاسبي المالي SCF.
- تدرج تكاليف الإقتراض المولدة لمنافع اقتصادية مستقبلية في تحديد تكلفة الأصل ذات العلاقة، في حين القانون الجبائي يعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة مهما كانت.
- هذه الإختلافات تعني أن مصلحة الضرائب لا تولى أهمية لمخرجات النظام في تحديد وعائها الضريبي بل تتحفظ في إستخدام متطلبات التقييم وفق النظام المحاسبي المالي SCF ما قد يهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل واضح.

2. ثانيا: الإفصاح عن الحسابات الاجتماعية

تنص المادة 716⁷³ من القانون التجاري على أنه يتم الإفصاح فقط على جدول حسابات النتائج والميزانية دون القوائم المالية الأخرى الجديدة التي تضمنها النظام المحاسبي المالي SCF (جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة) لدى مصالح السجل التجاري، وكمتعاملين اقتصاديين صرحوا بأنهم لم يلاحظوا

⁷¹ Fiscalité et normes internationales IAS/IFRS, CNCC, Séminaire des 15 & 16 décembre. Paris .2007 .P 06.

⁷² Idem

⁷³ الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، الجزائر، 2007، ص217.

أي تغيير خاصة وأن وزارة التجارة الممثلة في مصالح السجل التجاري لم تطلب أي معلومات إضافية عما كان سائد في السابق.

ويعتبر القانون التجاري المؤسسة التي فقدت ثلاثة أرباع (3/4) من رأسمالها هي في حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين المعايير الدولية للتقارير المالية تعتبر رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول وقيمة الخصوم وهو فرق غير ثابت⁷⁴.

3. رابعا: تقديم قوائم مالية جافة لا تعبر عن الواقع الاقتصادي الحقيقي

يفتقر النظام المحاسبي المالي SCF إلى الإتساق بين الجانب النظري والممارسة، مبادئ وقواعد تقييم أجنبية مع عدم وجود صلة محلية، العديد من ملامح الاقتصاد الوطني وبيئة عمل المؤسسات حال دون إمكانية التطبيق السليم لمتطلبات تطبيق النظام والمعايير، نوجز أهمها فيما يلي:

— غياب أسواق متخصصة تستعمل أسعارها كمرجعية للتقييم: الأمر الذي حال دون إمكانية تطبيق العديد من متطلبات التقييم والإفصاح نذكر منها على سبيل المثال: التقييم وفق القيمة العادلة، إجراء التقييم السنوي لخسائر إنخفاض القيمة، ... الخ، فالجزائر لا تملك مؤشرات حقيقة متعلقة بضبط وتقييم قيم السوق لعدة اسباب تمثلت أساسا في التضخم، المضاربة في الأسعار، التهرب والغش الضريبيين، السوق الموازية...؛

— ضعف التكوين والتأطير يفضي بممارسات محاسبية خاطئة: إذا كانت المؤسسات الكبيرة المعنية بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي SCF لها الإمكانيات المالية والبشرية الكافية مثل سوناطراك، لجأت لاستيراد حلول جاهزة من خلال الإستعانة بخبرات أجنبية (فرنسية) والتعاقد مع مؤسسات متخصصة لإنجاز برامج إعلام آلي قوية وجيدة وإرسال مجموعة من الموظفين لتتلقى تكويننا خاصا في فرنسا، فما هو حال باقي المؤسسات، حيث إكتفى معظمها لضمان عملية الإنتقال نحو النظام SCF بالإعتماد على نفس قواعد التقييم السابقة للمخطط الوطني للمحاسبة مع تحويل حسابات من المدونة القديمة مع ما يقابلها من المدونة الجديدة وتغيير شكل القوائم المالية لتجنب أي صعوبات قد تواجهها في التطبيق؛

— غموض الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح والتقييم: صرّح العديد من المهنيين أن غموض النظام وتطبيقاته جعلهم يتعاملون معه كما كان تعاملهم في السابق مع النظام القديم وقد فسروا هذا السلوك من حيث عدم الإلمام النسبي بمتطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية وعدم توفر ترجمة سليمة. كما أرجع البعض هذا السلوك

⁷⁴ صالح بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، (غير منشورة)، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 115.

لأسباب ثقافية، وخاصة السرية، الأمر الذي يقلل من إمكانية تلبية الإحتياجات من المعلومة المالية، في حين النظام المحاسبي المالي SCF يتطلب مستوى عالي من الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات، بينما غالبية المؤسسات الاقتصادية بالجزائر اعتادت على ثقافة السرية والتحفظ والحساسية في نشر معلومتها؛
- يبقى الإعتبار الجبائي حاضر بقوة على حساب تقديم معلومات مالية ذات مصداقية وشفافية.

وفي حين أن بعض من المخاوف المذكورة أعلاه حرجة وتتطلب دراسة متأنية، فهي تقتضي تغيير جذري في الثقافة والممارسة المحاسبية السائدة منذ أكثر من ثلاثة عقود من الزمن، فضلا عن إستثمار حقيقي في الوسائل البشرية والمادية، فمن الصعب مقارنة وتقييم البيانات والقوائم المالية، وبناء ميزانيات فعّالة وقياس كفاءة وأداء المؤسسات وتصميم خطط اقتصادية وطنية موثوقة.

في كثير من الأحيان، تكون كمية المعلومات المفيدة إقتصاديا والناجحة عن النظام المحاسبي SCF غير كافية لصنع القرار ولا يمكن الإعتماد عليها. ونتيجة لذلك، فإن المستثمرين والدائنين والمؤسسات الحكومية والخارجية لا تعتمد على التقارير المالية للشركات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، كما يمكن للنقص في البيانات والمعلومات المحاسبية الموثوق فيها ردع التنمية الاقتصادية.

الخاتمة

1. الخلاصة العامة

وضعت قضية شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية نواة إطار فكري جديد لتحقيق أهداف التوحيد والتوافق الدوليين، خاصة إزاء ما واجهته عديد الدول من مشاكل الإصلاح المحاسبي المتعددة والناجمة عن سعيها قدما نحو ضمان القراءة الموحدة للقوائم المالية الختامية. وفقا لهذه الرؤيا، سعى رواد الفكر المحاسبي من خلال مفهوم الشرعية للبحث فيما هو مطلوب لفهم صحيح من أجل تحقيق القبول والإعتراف الدوليين للمعايير وبالتالي تحقيق أهداف التوحيد والتوافق، وفي هذا الشأن، تعددت وإختلفت وجهات نظرهم حول تناول موضوع الشرعية، فراح البعض يطرحها من وجهة نظر تنظيمية من خلال تجسيد مبادئ الشرعية عند مستوياتها (المؤسسي والإجرائي)، في حين طرحها البعض الآخر من وجهة نظر إجتماعية إستخدام فيها تفسير المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة.

تمثل النظرية المؤسسية الجديدة إطار تفسيري يمكن الإستناد إليه لمراقبة تطور ظاهرة تبني وإنتشار المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، فهي تهدف إلى شرح الدور الذي تلعبه العلاقات الاقتصادية والمؤسسات المالية الدولية في فرض معايير وممارسات يمكن قبولها على المدى القصير، لكن تؤدي إلى مقاومة التغيير على المدى الطويل. وفي هذا الشأن، صُنفت إستراتيجيات الإصلاح المحاسبي بالدول النامية على وجه الخصوص، ضمن تفسير التماثل القسري للنظرية المؤسسية الجديدة لعدة إعتبارات كان أهمها ضعف وهشاشة المناخ الاقتصادي والسياسي الذي تعمل فيه.

ضمن هذا السياق، وفي عمق الإنتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية، قامت الجزائر، على غرار العديد من الدول النامية، بتبني إستراتيجية توحيد تأخذ بالمعايير IFRS بدعوى تحقيق الشرعية ومتطلبات التنمية والكفاءة الاقتصادية، لم تسلم هذه الإستراتيجية من نقد ومساءلة الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير، فقد عبر العديد من هؤلاء وعلى وجه الخصوص، المهنيون عن إستيائهم لعدم إشراكهم في إجراءات وضع ومتابعة مشروع الإصلاح، الأمر الذي زاد من حدة التوتر والصراع بين هذه الأطراف، في حين إدارة التغيير المحاسبي ينبغي أن تُبنى على أساس تظافر جهود مختلف الأطراف الفاعلة بما يضمن مستوى كاف من قبول وإعتراف هؤلاء لمشروع الإصلاح ومن ثمَّ الحديث عن جدواه وتحقيق المنافع الاقتصادية والنجاعة المرجوة منه.

2. ملخص الرؤى والملاحظات ومناقشة النتائج

على ضوء ما تم إستعراضه في ظل السياق العام للبحث، أظهرت الدراسة العديد من النتائج التي تفسر لنا خصوصية إستراتيجيات الإصلاح المحاسبي في معظم الدول النامية بما في ذلك الجزائر والعموم الذي يكتنفها، الأمر الذي يفضي إلى إصلاحات جذرية عند عدة مستويات، وفيما يلي عرض لهذه النتائج على ضوء ما توصل إليه رواد الفكر المحاسبي في هذا الموضوع:

✓ الحديث عن توسع وانتشار المعايير الدولية للتقارير المالية جاء بدعوى تحقيق الشرعية، في حين الشرعية هنا هي مفهوم يرتبط بالمنطق المؤسسي العالمي القائم على ممارسة الضغوطات واستغلال النفوذ، الأمر الذي أحلّ بالمفهوم الحقيقي للشرعية، ولتوضيح أكثر، يمكن إلقاء الضوء على مفهوم (Weber 1978) للشرعية نجد بأنه قائم على دافع القبول والإعتراف الذي يسعى المهيمّن للحصول عليه من المهيمّن عليه، في حين مفهوم الشرعية من منطلق المنطق المؤسسي العالمي الذي توظفه النظرية المؤسسية الجديدة NIS يمثل عكس ذلك، أي أن "دافع القبول والإعتراف" يسعى المهيمّن عليه للحصول عليه من المهيمّن تحت تأثير ضغوطات، وبناءً عليه، مفهوم الشرعية من منظور النظرية المؤسسية الجديدة NIS، أحلّ بالمفهوم الحقيقي للشرعية المبني على دافع القبول والإعتراف.

✓ باستخدام تفسير المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة، نجد الدول النامية في سعيها لتحقيق الشرعية، تتخذ قرار الإصلاح المحاسبي بتبنيّ المعايير الدولية للتقارير المالية بطرق غير شرعية، ذلك لأن مفهوم الشرعية الذي تم إستخدامه في النظرية المؤسسية الجديدة NIS يحلّ بالمفهوم الحقيقي للشرعية القائم على القبول والإعتراف.

✓ الشرعية هي التوازن العادل للمصالح وتنصّ على حقوق متساوية في تكافؤ فرص المشاركة، ومن خلال تقييم الإطار المؤسسي والإجرائي لهيئة المعايير الدولية للتقارير المالية، اتضح غياب توافر فرص متكافئة للمشاركة والتأثير على إجراءات وضع وتطوير المعايير IFRS، الأمر الذي شكّل مصدر التشكيك في شرعيتها؛

✓ مستوى الحديث عن شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية يختلف عن مستوى الحديث عن شرعية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية؛

✓ من المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة، قرار الإصلاح المحاسبي في الجزائر بتبني إستراتيجية تقارب تأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية جاء إستجابة لضغوطات خارجية من طرف مصالح أجنبية تمارس كل إمكانات الضغط لصالحها مستغلة بذلك كل ألوان القصور والتقصير التي تعزز موقفها "تمثال قسري"، وليس نتاج خيارات عقلانية على أساس إعتبارات تحقيق التنمية والكفاءة الاقتصادية في ظل حتمية التعاون الاقتصادي الدولي. بل أكثر من ذلك، أكدت نتائج الدراسة الميدانية أن الدول النامية تتخذ قرارات في ظل درجة عدم يقين عالية وأهداف غامضة؛

✓ بغض النظر عن الغموض الذي يكتنف إستراتيجية الإصلاح المحاسبي ككل في الجزائر والظروف التي توصلت فيها إلى إرساء النظام المحاسبي المالي الجديد، تبقى الجهود التي بذلتها الدولة الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة CNC لضمان إنتقال ناجح وسليم تكاد تكون عديمة التأثير في الواقع، نتيجة للقطيعة القائمة بينها وبين أصحاب المهنة، وكذلك غياب علاقة تمثيل والدفاع عن مصالح وإحتياجات المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF؛

✓ هيمنة سلطة الدولة على باقي الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير وتجاهلهم في إدارة إستراتيجية الإصلاح المحاسبي بالجزائر، كان سبب شعور هؤلاء بعدم الرضى والقبول (الإعتراف) باستراتيجية الإصلاح، الأمر الذي أخل بتحقيق شرعية الإصلاح المحاسبي، وقد بيّنت نتائج التحريّ والإستقصاء الميدانيين لردود فعل مختلف الأطراف الفاعلة في الإصلاح تُجاه إستراتيجية إدارة التغيير عدم شرعية الإصلاح نتيجة عدم إشراك هذه الأطراف وغياب تمثيل حقيقي للدفاع عن مصالحهم وإحتياجاتهم، فضلاً عن عدم تلبية النظام المحاسبي المالي SCF لإحتياجات مستخدميه، واستشهدنا بذلك ببعض النتائج والأثار السلبية التي لحقت عملية الإصلاح.

✓ تقسم تحديات شرعية الإصلاح المحاسبي بالدول النامية إلى تحديات داخلية وأخرى خارجية. التحديات الداخلية تنبع من التوفيق في كسب قبول وإعتراف مختلف الأطراف الفاعلة والمعنية بإدارة التغيير، ذلك بتحقيق مبادئ الشرعية الممثلة في: مبدأ المشاركة، مبدأ التمثيل ومبدأ تلبية إحتياجات المستخدمين، والتحديات الخارجية هي مسؤولية الدولة في وضع وإتخاذ قرارات على أساس تلبية متطلبات التنمية والكفاءة الاقتصادية.

3. التوصيات

يبدو أن الإشكالية المرتبطة بإعتماد المعايير IFRS بالجزائر تكمن في طريقة وكيفية إعتمادها في حد ذاتها أكثر من محتوى المعايير، ذلك أن إدارة الإصلاح والتغيير تجرى في ظروف قصيرة وغامضة إلى حد ما أصبحت غير ديمقراطية، ويرجع السبب في ذلك إلى تلبية رضى مؤسسات الإقراض والمأنحة للمال على حساب متطلبات التنمية والكفاءة الاقتصادية، ومع ذلك، ينبغي أن يُنظر في إعتماد IFRS كحل قصير الأجل، كما ينبغي إنشاء لجان وضع المعايير المحاسبية مع ممثلين من مختلف الأطراف الفاعلة والمعنية بإدارة التغيير، تمنح لها مسؤولية وضع المعايير المحاسبية التي تعكس إحتياجات مواطنيها، في حين ينبغي أن تستهدف المساعدة الإنمائية المستقبلية في توفير البنية التحتية المناسبة لتطوير المعايير المحلية بدلاً من فرض معايير أجنبية.

4. أفاق الدراسة

تناولت دراستنا، موضوع شرعية الإصلاح المحاسبي بدراسة حالة الجزائر، وقد توصلنا إلى طابع عدم الشرعية الذي ميّز إدارة إستراتيجية الإصلاح والتغيير في ظل الأوضاع الاقتصادية والسياسية السائدة فيها وبتوظيف تفسير المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة NIS. من هذا المنطلق، وفي ظل النتائج النظرية والميدانية التي توصلنا إليها، تم طرح أفاق للدراسة كما يلي:

أولاً: تقييم شرعية التماثل (Isomorphisme Legitimacy)، الشرعية الناتجة عن التماثل، يمكن أن تكون محل دراسة تساهم في تأكيد حقيقة عدم شرعية الممارسات القائمة عن التماثل وبهدف الوصول إلى مستوى التماثل المطلوب لتحقيق الشرعية.

ثانياً: على ضوء خصوصية الدول النامية، دراسة تقييم مدى قدرة الدول النامية على وضع إستراتيجية إصلاح بإعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS من أجل إعطاء مستوى السلطة اللازمة لتوليد الثقة ومعالجة مخاوف الشرعية، يمكن أن يكون محل دراسات وأبحاث مستقبلية بهدف إرساء نموذج لشرعية النماذج المحاسبية الوطنية بهذه الدول، وعلى أن يتضمن التقييم أيضاً توافر فرص متكافئة للأطراف الفاعلة والمعنية للمشاركة والتأثير في تطوير معايير محاسبية وطنية.

المراجع

1. المراجع باللغة العربية

- 1 - بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد المحاسبي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- 2 - صالح بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، (غير منشورة)، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.

2. المراجع باللغة الأجنبية

- 3 - DE Vaus, Research Design in Social Resarch, **SAGE Publication**, London, without year of publication.
- 4 - Masatsugu Sanad, **Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework**, Social Science Research Network "SSRN", without country, 2012.
- 5 - Bernard Colasse et Alain BURLAUD, **Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?**, CCA, France, 2010.
- 6 - Bright Amisi, **The legitimacy of International Financial Reporting Standards (IFRS): An assessment of the due process of standard-setting**, submitted in accordance with the requirements for the degree of master of commerce, University of South Africa, Africa, 18 february 2013.
- 7 - Yammine Mira et Olivier Henri, **ENFORCEMENT OF RULES – AN EMPIRICAL STUDY OF IAS 36 IMPAIRMENT OF ASSETS**, CCA, France, 2013.
- 8 - Masaki Kusano et Masatsugu Sanada, **FINANCIAL CRISIS AND LEGITIMACY OF GLOBAL ACCOUNTING STANDARDS**, Social Science Research Network "SSRN", without country, May 2013.
- 9 - Anna Alon and Peggy D. Dwyer, **EARLY ADOPTION OF IFRS AS A STRATEGIC RESPONSE TOTRANSNATIONAL AND LOCAL INFLUENCES**, The International Journal of Accounting, vol 49, 2014.
- 10 - **Mohammad Nurunnabi, The role of the state in implementing IFRSs in a developing country: the case of Bangladesh**, Submitted in fulfilment of the requirements for the degree of PhD in Accounting, The Edinburgh Business School, August 2012.

- 11 - Iwona Wellam, **The Adoption of IFRS in Poland: An Institutional Approach**, University of Greenwich, Athesis submitted in partial fulfillment of the requirement of the University of Greenwich for the degree of doctor philosophy, Poland, 2012.
- 12 - Lasmin, An Institutional Perspective on International Financial Reporting Standards Adoption In Developing Countries, **SSRN**, without country, 2011.
- 13 - Irvine Helen, **The global institutionalization of financial reporting: the case of the United Arab Emirates**, Accounting forum 32, Australia, 2008.
- 14 - Ahmed Kholeif, A New Institutional Analysis of IFRS Adoption in Egypt A Case Study of Loosely Coupled Rules and Routines, **University of Essex**, Egypt, 2008.
- 15 - Moni Zaman Miret Abu Shiraz Raham, **The adoption of International accounting standards in Bangladesh (An exploration of rational and process)**, Emerald Accounting, Auditinf and Accountability Journal, without country, 2004.
- 16 - Andrew Rosser, The Political Economy of Accounting Reform in Developing Countries: The Case of Indonesia, **Murdoch**, Asia, July 1999.
- 17 - Franck, T.M., Why a quest for legitimacy?, **California Davis Law Review**, without country, 1988.
- 18 - Habermas, J, Legitimation crisis, **Heinemann**, Great Britain, 1973.
- 19 - Chua and Taylo, the rise and rise of IFRS: An examination of IFRS diffusion, **J.Account public policy**, Australia, 2008.
- 20 - Annelise Couleau-Dupont, Samira Demaria, Le processus de changement comptable normatif : une analyse des pratiques organisationnelles, HAL, without country, 2010.
- 21 - March et Olsen, Elaborating the “New Institutionalism”, ARENA, 2005.
- 22 - Philippe Tournon, THEORIE INSTITUTIONNELLE ET ADOPTION DE NORMES COMPTABLES INTERNATIONALEMENT RECONNUES : ETUDE DE TROIS CAS FRANC, AIS SUR LA PERIODE 1989 – 1993, HAL, without country, 2005.
- 23 - Hegarty, IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING AND AUDITING STANDARDS , Lessons Learned from the World Bank’s Accounting and Auditing ROSC Program, without country, 2004.

- 24 - Zeghal & Mhedhbi, An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries, *The International Journal of Accounting*, Canada, 2006.
- 25 - Monir Zaman Mir and Abu Shiraz Rahaman, The problem of distance-learning in 'integrated' degrees, *Australian University Review*, Australia, 2007.
- 26 - Guillen, IS GLOBALIZATION CIVILIZING, DESTRUCTIVE OR FEEBLE? A CRITIQUE OF FIVE KEY DEBATES IN THE SOCIAL SCIENCE LITERATURE, *Pennsylvania Annual Reviews*, Philadelphia, 2001.
- 27 - Weber, M, *Economy and society: an outline of interpretive sociology*, **University of California Press**. California 1978.
- 28 - Pierre Marc Lanteigne, **Institutional and Organizational Unconscious Theories: An Alternative Way for Explaining Challenges in Inter-Agency Cooperation**, R&D Centre for Security Science, CANADA, 2012.
- 29 - Pierre-Marc Lanteigne, *Institutional and Organizational Unconscious Theories: An Alternative Way for Explaining Challenges in Inter-Agency Cooperation*, **R&D**, Canada, 2012.
- 30 - Zimmermann, *Global governance in accounting: Rebalancing public power and private commitment*, **Palgrave Macmillan**, New York, 2008.
- 31 - Suchman, M.C. *Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches*. **Academy of Management Review**, without country, 1995.
- 32 - Richardson, A. J. & Eberlein, *Legitimizing transnational standard-setting: The case of the International Accounting Standards Board*. **Journal of Business and Ethics**, without country, 2011.
- 33 - Esty, *Good governance at the supranational scale: Globalizing administrative law*. **The Yale Law Journal**, without country, 2006.
- 34 - Maiillet Baudrier et autres, **Normes comptables international IAS/IFRS**, BERTI édition, 2006.
- 35 - Paul DiMaggio et Walter W. Powell, *Des organisations en quête de légitimité*, **HAL**, 2012.
- 36 - Meyer and Rowan, *Institutionalized Organizations : formal structure as Myth and Ceremony*, **american journal of sociology**, Volume 83, America, 1977

- 37 - DiMaggio and Powell, The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, **American journal of sociology**, Volume 48, America, 1983.
- 38 - Stephen J. Mezas, An Institutional Model of Organizational Practice: Financial Reporting at the Fortune 200, *Administrative Science Quarterly*, vol 35, without country, 1990.
- 39 - Vivian L Carpenter and Ehsan H, Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of the Four U.S. State Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles, *Social science Research Network SSRN*, 2008.
- 40 - Fiscalité et normes internationales IAS/IFRS, CNCC, Séminaire des 15 & 16 décembre. Paris .2007.

3. إصدارات الهيئات والمنظمات المهنية:

- 41 - FCAG, Report of the Financial Crisis Advisory Group, London, July 28, 2009.
- 42 - IFRS Foundation, Who we are and what we do, London, January 2014.
- 43 - IFRS Foundation, ANNUAL REPORT 2013, London, 2014.
- 44 - IFRS Foundation (IFRSF), Annual Report, London, 2013.
- 45 - IFRS Foundation, Who we are and what we do, London, January 2014.
- 46 - IFRS Foundation, Due Process Handbook, London, 2013.
- 47 - World Bank, The Worldwide Governance Indicators (WGI), Washington 2014.
- 48 - International Monetary Fund, **Algeria: Financial System Stability Assessment**, Washington, 1998.

4. مواقع الأنترنت

- 49 - www.iasb.org, 02/04/2015
- 50 - www.andi.dz, 10/01/2015
- 51 - www.cnc.dz, 12/01/2016

5. القوانين والتشريعات

- 53 - المرسوم التشريعي رقم 96-318 بتاريخ 25 سبتمبر 1996، ج ر، العدد 55.
- 54 - القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر، العدد 74.
- 55 - المجلس الشعبي الوطني، مناقشة مشروع القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، الفترة التشريعية السادسة، الجزائر، الاثنين 03 سبتمبر 2007.
- 56 - المجلس الشعبي الوطني، مناقشة مشروع القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجزائر، يوم الأربعاء 28 أبريل 2010.

الملاحق

الملحق (01): إستمارة أسئلة المقابلة

- ❖ الإسم (إختياري):..... الجنس: - ذكر - □ - أنثى / العمر.....عاما
- ❖ الشهادة العلمية:.....الشهادة المهنية:.....
- ❖ المهنة (الوظيفة):.....الخبرة:.....عاما
- ❖ المؤسسة /الشركة أو الهيئة المستخدمة :.....المكان (الولاية):.....
- ❖ عنوان بريدك الإلكتروني إن وجد...../الهاتف:.....

أولاً: أسباب ودوافع التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر

- 1- حسب رأيكم، ما هي أسباب ودوافع التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر؟
- 2- ما هو تأثير المناخ الاقتصادي والسياسي بالجزائر على قرار الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟
- 3- ما هو دور البنك الدولي وصندوق النقد الدولي في هذا التغيير وعند أي مستوى؟
- 4- ما هو مصدر تمويل مشروع النظام المحاسبي المالي؟
- 5- ما هي أهم العقبات والمشاكل التي واجهت مشروع الإصلاح؟
- 6- بماذا تفسر ردود الفعل المعارضة لأعضاء البرلمان بمناسبة مناقشة مشروع قانون النظام المحاسبي المالي على مستوى المجلس الشعبي الوطني؟

ثانياً: دور وتأثير الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير والإصلاح المحاسبي

❖ المجلس الوطني للمحاسبة

- 7- من هو الطرف المبادر في طرح فكرة الإصلاح وإدارة التغيير؟
- 8- مصادر تمويل مشروع الإصلاح المحاسبي؟
- 9- كم هو مبلغ دعم صندوق النقد الدولي لمشروع الإصلاح؟
- 10- فيما تمثلت إستراتيجية المجلس من أجل التكفل بمختلف الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير، وبشكل خاص المهنيين والمؤسسات الاقتصادية؟ وعند أي مستوى إن وجد تم إشراكهم في وضع ومتابعة إجراءات إدارة التغيير والإصلاح المحاسبي؟
- 11- في حالة وجود إشراك للأطراف الفاعلة، ما هي طبيعة مشاركتهم؟ هل هي للتمثيل أو الدفاع عن احتياجاتهم ومصالحهم؟
- 12- هل هناك أطراف أخرى ساهمت في إدارة التغيير والإصلاح؟

❖ المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقا

بصفتك مهني مزاول لمهنة المحاسبة وعضوا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السابق:

- 13- هل تم إشراككم في إدارة ومتابعة التغيير المحاسبي في الجزائر؟ وإذا كان الأمر كذلك، ما هي طبيعة هذه المشاركة؟
- 14- ما هي الجهود المبذولة من طرفكم في هذا السياق؟ وعند أي مستوى؟
- 15- حسب رأيكم، ما هي أسباب حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؟ وهل لذلك علاقة بالإصلاح المحاسبي في الجزائر؟
- 16- بماذا تفسر ضعف مساهماتكم في صنع قرار التغيير وإدارته؟

فهرس المحتويات

I	الإهداء.....
II	شكر وتقدير.....
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
	الأشكال قائمة
VI	البيانية.....
VII	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الملاحق.....
	الإختصارات قائمة
IX	والرموز.....
01	المقدمة.....
08	الفصل التمهيدي : تطور الفكر المحاسبي في تناول قضايا شرعية الإصلاح المحاسبي

10	المبحث الأول : شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية.....
14	المبحث الثاني : شرعية إستراتيجيات الإصلاح المحاسبي بالدول النامية

17	المبحث الثالث : ملخص الرؤى ومناقشة النتائج.....
24	الفصل الثاني : الأدبيات النظرية حول شرعية الإصلاح المحاسبي.....
25	المبحث الأول : مفهوم الشرعية وأسس تحقيقها

25	المطلب الأول : تعريف الشرعية "The legitimacy"

25	الفرع الأول : مفهوم Weberian للشرعية

- 26 الفرع الثاني : مفهوم Habermasian للشعرعية
- 27 المطلب الثاني : أسس تحقيق الشعرعية
- 28 الفرع الأول : الشعرعية المؤسسة (Institutional legitimacy)
- 29 الفرع الثاني : المستوى الإجرائي (Procedural legitimacy)
- 30 الفرع الثالث : الشعرعية السياسية (Political legitimacy)
- 31 المطلب الثالث : تقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية
- 31 الفرع الأول : من حيث الشعرعية المؤسسة
- 39 الفرع الثاني : من حيث الشعرعية الإجرائية
- 40 المبحث الثاني : اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية: أزمة أخرى للشعرعية
- 41 المطلب الأول : النظرية المؤسسة الجديدة
- 45 المطلب الثاني : اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في ظل تفسير النظرية المؤسسة الجديدة
- 47 المطلب الثالث : إستراتيجيات الإصلاح المحاسبي بالدول النامية وتفسير التماثل القسري
- 49 المطلب الرابع : إطار نظري لتفسير شرعية إستراتيجيات الإصلاح المحاسبي
- 53 الفصل الثالث : عرض تجربة الجزائر في إدارة التغيير والإصلاح المحاسبي دراسة ميدانية
- 55 المبحث الأول : منهجية جمع وتحليل البيانات
- 55 المطلب الأول : تصميم البحث ومصادر جمع

	البيانات.....	
55	الفرع الأول : منهجية تصميم	البحث.....
56	الفرع الثاني : مصادر جمع البيانات والأدوات المستخدمة.....	
58	المطلب الثاني : إطار ومجتمع الدراسة	
58	الفرع الأول : مجتمع	الدراسة.....
60	الفرع الثاني : المقاييس المعتمدة في	الدراسة.....
61	الفرع الثالث : قيود ومشاكل	الدراسة.....
61	المبحث الثاني : عرض، معالجة وتحليل نتائج الدراسة	
61	المطلب الأول : قرار الإصلاح المحاسبي في ظل تفسير التماثل القسري.....	
62	الفرع الأول : إمكانات (مصادر) الضغط وأوجه القصور	
70	الفرع الثاني : مناقشة وتحليل دوافع الإصلاح المحاسبي على ضوء مؤشرات المناخ الاقتصادي والسياسي بالجزائر.....	
73	المطلب الثاني : تقييم إستراتيجية الإصلاح المحاسبي بالجزائر.....	
74	الفرع الأول : الإطار المؤسسي لعملية الإصلاح وإجراءات المتابعة والتغيير.....	
77	الفرع الثاني : تقييم إستراتيجية الإصلاح ودور الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير "أدلة من الميدان".....	
88	الخاتمة.....	
93	المراجع.....	
99	الملاحق.....	
102	فهرس المحتويات.....	

