

التوافق المحاسبي الدولي من المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة "عرض تجربة الجزائر"
International Accounting harmonization from the Sociological Perspective of the New Institutional Theory " Algeria's case study"

سندس بن راحلة^{1*}، أمال مهاوة²

¹ محبر التمويل، مالية الأسواق و مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة (الجزائر)

(soundous.benrahla@univ-ouargla.dz)

² محبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية و المالية الكمية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة (الجزائر)

(mehaoua.amel@univ-ouargla.dz)

تاريخ الاستلام: 2020/11/14؛ تاريخ المراجعة: 2020/11/15؛ تاريخ القبول: 2021/05/08

ملخص: تهدف هذه الورقة إلى توضيح دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتحليلها بالاستناد على المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة بأشكالها الثلاث "القسري، المعياري والمحاكاة". لذا جاءت إشكالية الدراسة للبحث عن الدوافع الحقيقية التي تقف وراء عملية التوافق المحاسبي في الجزائر. اعتمدنا للإجابة عن هذه الإشكالية، دراسة ميدانية لعرض تجربة الجزائر باستخدام أدوات البحث العلمي المتمثلة أساسا في: المقابلة، الملاحظة والتحليل الوثائقي وبتوظيف مقاربة سوسيولوجية للنظرية المؤسسية الجديدة. وقد توصلنا إلى جملة من النتائج كان أهمها إقرار بضغوط قسرية كانت وراء عملية الإصلاح المحاسبي قابله طموح ورغبة المشرع الجزائري في اللحاق بالركب العالمي ومحاكاة التجارب الناجحة، غير أن الموروث الثقافي والبناء الاجتماعي تحكم في مسار الإصلاح وحدد شكل النظام المحاسبي الجديد.

الكلمات المفتاح: ضغوط مؤسسية؛ النظرية المؤسسية الجديدة؛ معايير دولية للتقارير المالية؛ إصلاح محاسبي؛ توافق محاسبي.

تصنيف JEL: M42

Abstract: This paper aims to clarify the motives for accounting reform in Algeria and analyze them based on the sociological perspective of the new institutional theory in its three forms: "coercive, normative and mimetic". Therefore, the problem of the study came to search for the real motives behind the accounting harmonization process in Algeria. To discuss this problem, we adopted a field study to present the Algerian experience using the tools of scientific research, mainly represented in: interview, observation and documentary analysis, and employing a sociological approach to the new institutional theory. We have reached a set of results, the most important of which was an acknowledgment of coercive pressures behind the accounting reform process, which was matched by the ambition and desire of the Algerian legislator to catch up with the global ranks and simulate successful experiences. However, cultural heritage and social construction governed the course of reform and determined the shape of the new accounting system.

Keywords: Institutional pressures, new institutional theory, International financial reporting standards; Accounting reform; accounting harmonization.

Jel Classification Codes: M42

* سندس بن راحلة soundous.benrahla@univ-ouargla.dz

I . تمهيد:

ألقت عولمة الاقتصاد العالمي بظلالها على مشاكل الاختلافات في التقارير المالية المستخدمة في عديد من الدول، هذه الاختلافات التي شكلت عقبة أمام حركة الاستثمار وانتقال رؤوس الأموال على المستوى الدولي دفعت بعدة جهات وعلى أكثر من مستوى محاولة تحري سبل تقليصها وتضييقها، عرفت هذه الجهود فيما بعد بعملية التوافق الحاسبي.

مجموعة من المعايير المحاسبية هي نتاج لنظام معقد تتجاوز تأثيراتها الحدود الوطنية هدفها الأساسي توسيع التدفقات الرأسمالية الدولية، وقرار دول مثل الإمارات العربية المتحدة أو الهند أو ملاوي أو حتى الدول ذات التقاليد المحاسبية القوية كأستراليا وكندا بالتبني أو التقارب مع المعايير الدولية للتقارير المالية يظهر أن الاقتصادات استسلمت لعملية التوحيد والتوافق المحاسبي، في المقابل يثبت التماثل الغريب لأضخم اقتصاد في العالم - الولايات المتحدة الأمريكية - فرضية أن التقارب لا يستند على المتغيرات الاقتصادية وإنما هو استجابة لمجموعة واسعة من الضغوط المؤسسية بغية كسب الشرعية والقبول الدولي .

لم تكن الجزائر في منأى من هذا التغيير، فقد عرفت إصلاحات واسعة على عدة مستويات تسعى في مجملها لمواكبة التحولات الاقتصادية واستيفاء متطلبات العولمة، كللت هذه الجهود والإصلاحات بتبني نظام محاسبي يستقي أساسه من المعايير المحاسبية الدولية، لكن سرعان ما اهتزت شرعيته لعدم قبول ورضى الأطراف الفاعلة بإستراتيجية إدارة التغيير من جهة، وارتباط قرار الإصلاح بضغوط مؤسسية خارجية في محاولة لفرض منطق مؤسسي قائم يختلف في جوهره عن المنطق السائد في البيئة الجزائرية من جهة أخرى.

I - 1 إشكالية الدراسة:

من هذا المنطلق طرح التساؤل الآتي:

- إلى أي مدى ساهمت ضغوط التماثل المؤسسي بأشكالها الثلاث "القسري ، المعياري والمحاكاة" في عملية التوافق المحاسبي في الجزائر ؟

لتبسيط الإشكالية الرئيسية نطرح الإشكاليات الفرعية الآتية:

- ما هي الضغوط المؤسسية ؟
- كيف يمكن للضغوط المؤسسية أن تساهم في انتشار المعايير الدولية للتقارير المالية ؟
- إلى أي مدى تأثرت عملية الإصلاح المحاسبي بالضغوط المؤسسية ؟

I - 2 فرضية الدراسة: لتحقيق أهداف البحث نصيغ الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: تأثرت عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بالضغوط المؤسسية.
- الفرضية الثانية: الضغوط القسرية المحرك الرئيسي لعملية التغيير والإصلاح المحاسبي .

I - 3 أهداف الدراسة: تسعى هذه الورقة إلى تحقيق عدد من الأهداف نذكر منها:

- تسليط الضوء على دوافع ومبررات الإصلاح المحاسبي؛
- تحديد أبرز الضغوط المؤسسية الموجهة لعملية الإصلاح المحاسبي؛
- تقييم تأثير الضغوط المؤسسية على الأطراف الفاعلة في إدارة عملية التغيير.

I - 4 أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة في تزامنها وقرار تقييم النظام المحاسبي المالي الناتج عن عملية الإصلاح المحاسبي، بتوظيف مقارنة

سوسيوولوجية نحاول تفسير مدى تأثير عملية الإصلاح المحاسبي بالضغوط المؤسسية وكيف استجاب المشرع الوطني و الفاعلين لهذه الضغوط.

I - 5 الدراسات السابقة: نستعرض أهم الدراسات كالاتي:

- دراسة William Judge, Shaomin Li, Robert Pinsker بعنوان " National adoption of international accounting standards: An institutional perspective" سنة 2010 سعى الباحثون في دراستهم لبيانات 132 دولة نامية وناشئة ومتقدمة خلال عام 2008 إلى اكتشاف وفهم السبب وراء تبني بعضها للمعايير الدولية للتقارير المالية بسرعة في حين يتبناها البعض جزئيا وما تزال أخرى تقاومها، استخدم في هذه الدراسة المنظور المؤسسي الجديد الذي كشف تجريبيا عن وجود ضغوط للتماثل المؤسسي "التمائل القسري ، المحاكاة والمعيارية" معبرا عنها بالمساعدات الخارجية، و تغلغل الواردات و مستوى التعليم تباعا كلها تنبئ بدرجة اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) و تثبت أن الضغوط الاقتصادية ليست المحركات الوحيدة لهذه العملية.

- Lasmin .R (2011) في دراسته للعلاقة التي تربط بين تبني المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) في الدول النامية وسياقاتها المؤسسية¹ An institutional perspective on international financial reporting standards adoption in developing countries Institutional isomorphism بتحليله لبيانات 46 دولة نامية حول العالم وباعتماده على نظرية التماثل DiMaggio & Powell (1983) توصل إلى نتائج مفادها أن قرار الدول النامية بتبني المعايير (IFRS) يكون مدفوعا بشكل كبير بالضغوط المؤسسية حيث أثبت أن المساعدات الخارجية وأسواق رأس المال ومستوى التعليم - التماثل القسري، المحاكاة والمعياري- عوامل تنبؤية قوية في اتخاذ القرار والأهم من ذلك أنها أكثر تأثيرا من العوامل الاقتصادية.
- دراسة آمال مهاوة الموسومة بـ "محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية دراسة حالة الجزائر" سنة 2016³ والتي حاولت من خلالها البحث عن كيفية تفعيل دور الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير و الإصلاح المحاسبي بما يحقق مستوى كاف من القبول و الاعتراف لضمان شرعيته، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى عدم تحقق شرعية الإصلاح المحاسبي لارتباطه إلى حد كبير بضغوطات خارجية و هيمنة سلطة الدولة على حساب باقي الأطراف الفاعلة.

II. الضغوط المؤسسية في تبني المعايير الدولية للتقارير المالية

II - 1 المقاربة النظرية: ضغوط التماثل المؤسسي

تعد النظرية المؤسسية الجديدة إطار سوسولوجي لتفسير ديناميكيات التجانس وهيكلية الحقول وأيضا البعد غير المنطقي أو الغامض أحيانا لبعض العمليات التنظيمية التي لا تستند أسسها على الكفاءة الاقتصادية، حيث تجادل بأن المنظمات لا تعتمد بالضرورة على الممارسات التي تستوفي المتطلبات الاقتصادية ولكن تلك التي يبدو أنها الأكثر قبولا اجتماعيا، كما يعتقد المنظرون المؤسسون الأوائل أن السعي للسلطة واكتساب الشرعية يدفع بالمنظمات لاختراع أساطير عن نفسها والمشاركة في أنشطة رمزية تساهم في بقاءها واستمرارية نشاطها وانتشارها.

جادل DiMaggio and Powell (1983) في بناءهم للنظرية المؤسسية الجديدة أن مفهوم التماثل المؤسسي يقدم بعدا متكاملا في تفسير العمليات التي تميل من خلالها المنظمات إلى اعتماد نفس الهياكل والممارسات، وقد ميز الباحثان ثلاث آليات تنتج عنهم عملية التجانس والتغيير المؤسسي أو كما اصطلح بالتماثل المؤسسي "Institutional Isomorphism"³: تماثل القسري، التماثل المعياري، والمحاكاة.

- التماثل القسري: ينشأ التماثل الإكراهي من شواغل البحث عن الموارد والشرعية، وتعتبر الضغوط القسرية الرسمية هي الأكثر وضوحا فهي مجموعة القواعد والمتطلبات التي تعد في بيئة مؤسسية بما في ذلك ضغوط التوافق ومطالب الجمهور، تكتسب المنظمات الشرعية وتحافظ عليها من خلال الالتزام بهذه القواعد واللوائح⁴، أما في بيئة الأعمال إذا كانت لدى الدول طموح للتنافس في أسواق المال العالمية فستسعى بشكل طبيعي لتبني الأنظمة التنظيمية التي يعتبرها المشاركون الآخرون في السوق مناسبة، ويكون هذا طوعا أو بصفة إجبارية تحت غطاء التنمية الاقتصادية.
- التماثل المحاكاة: تستجيب المنظمات لحالات عدم اليقين بإستراتيجية تهدف لنسخ وتقليد الممارسات والمنظمات التي تعتبر الأكثر شرعية ونجاحا في مجالها، وكلما زاد عدد المنظمات أو الدول التي تنتهج نفس النمط من السلوك زاد الضغط على المنظمات أو الدول الأخرى لنسخ هذا السلوك وهو الحدث الذي تنشأ عنه النماذج التنظيمية المهيمنة⁵.
- التماثل المعياري: في عالم الأعمال يتم اعتماد بعض الهياكل والممارسات لأنها صادرة من قبل محترفين أي خبراء، في ذات السياق لعبت مهنة المحاسبة دورا مهما في دعم تبني المعايير الدولية للتقارير المالية وقد شمل ذلك مراجعي الحسابات وهيئات تنظيم البورصة، فقد نجحت الشركات التدقيق الدولية في إثبات أنها قوة مؤسسية قوية من خلال إنشاءها لقواعد في مواقع مختلفة في العالم، وكان لها دور مهم في عوامة المحاسبة عموما وإرساء أنظمة التنسيق العالمي والسيطرة خصوصا، وخلقت ضغوط معيارية قوية.

II - 2 انتشار المعايير الدولية للتقارير المالية "بعد سوسولوجي حديث":

تستند التفسيرات الشائعة إلى أن اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية كان مدفوعا بالفوائد الاقتصادية المنشود تحقيقها على غرار تحسين الشفافية، تدفق في الاستثمار، كفاءة في الأسواق، الجودة وقابلية المقارنة وغيرها، لكن الدراسات التي عرفتها العقود الثلاثة الأخيرة فندت هذه الحجج وأقرت أن اعتماد أو تبني المعايير الدولية للتقارير المالية ما هو إلا استجابة لجملة من الضغوط المؤسسية تكتسب من خلاله الشرعية العالمية، في هذا الصدد تنقل كل من Hassan et al (2014)² تجربة العراق التي ترى أن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) كان استجابة لضغوط قسرية مفروضة من قبل سلطة الائتلاف المؤقتة والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية، كانت الغاية منها استقطاب الاستثمار الأجنبي، ولنفس السبب أيضا كان من المرجح أيضا أن

تطلب الكيانات المحلية تبني نفس النسق الذي تتبعه الشركات الناجحة أو التي ترغب في الاستثمار في العراق حفاظا على عدالة المنافسة ، إضافة إلى كون العراق عضوا في المجموعة الآسيوية - الأوقيانوسية لواجبي المعايير المحاسبية (AOSSG) وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فهي تواجه ضغطا معياريا موجه لتوسيع استخدام المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) . دراسة (Irvine 2008)⁶ كانت من أبرز الدراسات التي حللت توجه الإمارات العربية المتحدة نحو التوافق الدولي، كان طموح الإمارات في ترسيخ مكانتها كسوق عالمي قادر على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر أكبر دافع لتبني المعايير (IFRS)، هذه الأخيرة التي توفر لها الشرعية اللازمة لتحقيق مبتغاها من خلال الالتزام بمبادئ النزاهة والكفاءة و الشفافية، ما جعلها تخضع لضغط قسري ممارس من طرف الشركات متعددة الجنسيات والبنك الدولي، فيما لعبت شركات التدقيق الكبرى دورا مهما في استيراد الممارسة المحاسبية الدولية من خلال إنشاء قواعدها في أقطاب العالم فضلا عن مشاركتها في إنتاج المعايير الدولية للتقارير المالية، الأهم من ذلك تعرف الإمارات العربية المتحدة نشاطا تجاريا نفطي وغير نفطي قوي وقد وفر هذا البيئة المناسبة لنشر الممارسات المقبولة عالميا.

اتفقت جملة الدراسات التي سبق ذكرها و أخرى مثل دراسة (Phan·Kholeif (2008) ، (Mir & Rahaman (2005) ، (2014) و غيرهم على أن عملية التقارب كان نتيجة لضغوط قسرية استعملت فيها القوة الناعمة كوسيلة لإخضاع الدول وإجبارهم على الامتثال لممارسات قد تتعارض وسياق بيئتهم المؤسسية، كما وثقت كيف أن الضغوط المعيارية الناشئة عن المستويات التعليمية عموما و تأثير مهنة المحاسبة خصوصا، وضغوط المحاكاة الناتجة عن الرغبة في الاندماج في السوق قد حفزت الانتقال إلى معايير عالمية، أما نقطة الاختلاف فكانت في درجة تأثير هذه الضغوط فقد خلص (Judge et al (2010)⁷ إلى أن الضغوط المعيارية أقوى مؤشر على تبني المعايير الدولية للتقارير المالية على غرار (Lasmin (2011)⁸ الذي وجد أن تأثير الضغوط القسرية كان الأبرز في تفسير انتشار هذا النموذج الدولي خصوصا في الدول النامية والناشئة، هذا الاختلاف وفق رأينا هو نتيجة لتباين البنية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لهذه الدول و يضعف موقفها التفاوضي، لذلك من المرجح أن تخضع لضغوط إكراهية في سبيل انضمامها للركب العالمي.

III. عرض تجربة الجزائر

III - 1 الطريقة و الأدوات:

أولا: المقابلات :استعملنا لأداة المقابلة كان فرصة للتعامل المباشر وملاحظة التعابير الشخصية للمستجوبين، و قد استهدفت كل من مراجعي الحسابات و خبراء محاسبين ،إطارات مالية و محاسبية لشركات اقتصادية وأساتذة أكاديميين على مستوى ولاية ورقلة ، أنجزت العملية خلال أربعة أشهر "من أوت إلى نوفمبر 2020".

ثانيا: التحليل الوثائقي: شملت هذه الأداة مجموعة من الوثائق، وتمثل أهمها فيما يلي:

- عرض القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) أمام المجلس الشعبي الوطني من طرف وزير المالية، الجريدة الرسمية لمداوات المجلس الشعبي الوطني، مؤرخة في 12 سبتمبر 2007؛
- 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.

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.

III - 2 دوافع ومبررات الإصلاح المحاسبي في الجزائر

كانت عملية الإصلاح المحاسبي رد فعل منتظر تجاه ما يعرفه العالم من تغيرات اقتصادية وتكنولوجية، الجزائر في نقلة نوعية لمسيرة هذا التقدم وبلوغ طموحاتها التنموية بالاندماج الاقتصادي مع العالم الخارجي تبنت روح المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS /IFRS)، تم ذلك من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي شرع العمل به في سنة 2010.

الوقوف على أبرز الدوافع للتغيير والإصلاح يستوجب منا أن نعرض على أهم المحطات والظروف التي مر بها التنظيم المحاسبي في الجزائر وهذا ما نتطرق إليه تاليا.

III -2-1 تطور الممارسة المحاسبية في الجزائر

كان المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 واحد من القوانين التي ورثتها الجزائر عن المستعمر الفرنسي، حيث كان استعماله ساري على كافة المنشآت الجزائرية، غير أنه لم يكن يوفر المعلومات المحاسبية التي تستوفي احتياجات مستعمليها، كما لم يكن متوافقا والتوجه الاشتراكي، ما دفع بالسلطات العمومية ممثلة في وزارة المالية العمل على استحداث أداة محاسبية تخدم الأهداف الجديدة، كانت بداية الإصلاح محاولة التعديل الأولى سنة 1969 بإنشاء هيئة تعمل على تطوير مخطط محاسبي وطني أدرج في قانون المالية لسنة 1970 بغية الشروع في تطبيقه سنة 1971 لكن نص المادة لم يطبق من حيث الشكل⁹.

في نوفمبر 1973 قام المجلس الأعلى للمحاسبة المستحدث من قبل وزارة المالية بتبني المخطط المحاسبي الوطني الجديد وفحصه تبعه صدور الأمر رقم 35/75 الصادر بتاريخ 29/04/1975 والذي بمقتضاه تلمز الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على الأساس الحقيقي بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) معلنة بذلك استقلالها النسبي في مجال المحاسبة، كما أوكلت للمجلس مهمة تطهير مهنة المحاسبة خصوصا ما تعلق بالخبراء المحاسبية وكذا إصلاح المحاسبة العمومية¹⁰.

شهدت "حقبة" المخطط المحاسبي الوطني وبشكل أدق الفترة الممتدة من سنة 1975 إلى سنة 1987 ركودا غريبا على مستوى النشاط والتنظيم المحاسبي فلم يتعرض هذا الأخير لأي عملية تحديث أو تطوير، بل كان مجرد تطويع وتكييف لمختلف المتغيرات المفروضة استدعت لإنتاج أربع مخططات محاسبية قطاعية ظهرت في نهاية الثمانينات وتخص كل من قطاع الزراعة، السياحة، التأمينات والأشغال العمومية، وأقصيت باقي القطاعات (كقطاع المحروقات كان يخضع لمخطط محاسبي غير رسمي) لاقتصر العملية على توحيد الممارسة المحاسبية على المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري¹¹.

كما تعاقبت العديد من المؤسسات التي تعنى بتنظيم المحاسبة في الجزائر: الشركة الوطنية للمحاسبة، المجلس الأعلى للمحاسبة الذي سمي فيما بعد بالمجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية وغيرها من المؤسسات التي عرفت عدم استقرار سببه الأساسي غياب الدور الفعال المنوط بالهيئة الوصية الذي يرجع أساسا إلى الأهمية الهامشية التي أولتها السلطات العمومية للإصلاح المحاسبي، كما تأثرت أيضا بالإصلاحات الاقتصادية والسياسية العميقة التي بدأت في منتصف الثمانينات¹².

III -2-2 نحو التوافق المحاسبي الدولي "المعايير المحاسبية الدولية (IAS) /المعايير الدولية للتقارير المالية "IFRS"

يعد الإصلاح المحاسبي الأخير والذي ولد عنه النظام المحاسبي المالي استجابة ورد فعل للمشرع الجزائري لمجموعة من المتغيرات كان أهمها الرغبة في الاندماج في الاقتصاد العالمي، وذلك بتحديث نظام يتوافق والتوجه العام نحو التوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية، وعلى الرغم من أن المخطط المحاسبي الوطني كان يتناسب نسبيا وأهداف الدولة إلا أنه لم يستجب لسرعة الأحداث والتطورات الاقتصادية الدولية والمحلية.

مر إعداد النظام المحاسبي المالي بعدة مراحل وتحديات، انطلقت بتوكيل المهمة للمجلس الوطني للمحاسبة الذي بدوره أنشأ لجنة تضم خبراء فرنسيين، إضافة إلى مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين والهيئة الوطنية لمخاطبي الحسابات³ حيث كانت أولى أهدافهم تقييم المخطط المحاسبي الوطني وتحديد مراكز القصور التي استندت على أساسها اقتراحهم لثلاثة خيارات ممكنة لعملية الإصلاح كانت كالتالي¹⁴:

- التعديل البسيط للمخطط المحاسبي الوطني: فننحصر وفق هذا المقترح على إجراء بعض التعديلات التقنية لتواكب التطورات الحاصلة دون الأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للتقارير المالية
- تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية: يدعم هذا المقترح الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء التعديلات المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية؛
- إعداد نظام محاسبي جديد يتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية: وهو تعديل يقر في محتواه تغيير الممارسة والمفاهيم السائدة في الوسط المهني والأكاديمي.

اعتمد المجلس الوطني للمحاسبة الخيار الثالث في اجتماع تم عقده في 05 سبتمبر 2001 في إطار تحديث للأدوات ولنظم المرافقة لعملية الإصلاح الاقتصادي وبعد فحص المشروع تم الموافقة عليه من طرف الحكومة في 12 جويلية 2006، ومن طرف مجلس الوزراء

في ماي 2007 أين تم إصدار القانون رقم 07/11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 وحدد الفاتح من جانفي 2009 للشروع في تطبيقه إلا أنه تم تأجيل ذلك إلى 01/01/2010 لنقص في الاستعداد¹⁵.

III المناقشة والنائج

يحلل هذا القسم من البحث إلى أي مدى تأثرت عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بالضغوط القسرية، المعيارية والمحاسبة، حيث تم رصد استجابة الأطراف الفاعلة الرئيسية لعملية التغيير من خلال المقابلات التي تمت مع مجموعة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين و إطارات مالية ومحاسبية و أساتذة أكاديميون ركزت مواضيعها على استنباط مدى تأثير عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بالضغوط الخارجية كالهياكل المانحة الدولية أو الدول التي تتشارك و إياها علاقات اقتصادية أو تاريخية من جهة ، ومن جهة أخرى التحقق من جاهزية البيئة المحلية خصوصا ما تعلق بمهنة المحاسبة لما تمثله من ضغوط داخلية دافعة أو معيقة لعملية التغيير (الملحق 02 03)، وباعتبار أن عملية الإصلاح هي في الأصل عملية سياسية تتداخل فيها السلطة والمصالح كان لزاما علينا النظر في جملة القوانين و القرارات الصادرة عن الهيئات التنظيمية إضافة إلى الوقوف على أهم الأحداث التي صاحبت تلك الفترة لنجمع و نرسخ الصورة الأوسع لعملية الإصلاح المحاسبي ودوافعه.

III - 1 الضغوط القسرية: الهيئات المانحة الدولية

بالنسبة للدول النامية، الرغبة في المشاركة في ثروة العالم التي تسيطر عليها الدول المتقدمة غير متاح إلا باحتضان المنطق السائد لدى هذه الأخيرة، وتبني المعايير الدولية للتقارير المالية ما هو إلا ضغط من أجل التغيير تحت شعار "تكامل أو أوثق لدول العالم وشعوبه"¹⁶.

بالنسبة للجزائر تبني المعايير المحاسبية الدولية لم يكن طموحا أو خيارا بل خضوعا لجملة من الضغوط الخارجية التي فرضت من قبل لاعبين دوليين أساسيين في نشر المعايير الدولية للتقارير المالية ، لكن ما حقق ذلك فعلا هو استعداد البيئة الجزائرية للروضخ لهذا الضغط، كانت أزمة النفط التي عصفت بالجزائر سنة 1987 هي رياح التغيير لسياسات اقتصادية سائدة منذ ثلاث عقود، فقد عانى الاقتصاد الوطني من عدة اختلالات وقفت أمام تقدمه في مجال التنمية الاقتصادية كان أهمها انخفاض معدل النمو الاقتصادي، ارتفاع عجز الميزانية العامة، تفاقم عجز ميزان المدفوعات، تفاقم في حدة التضخم، والأهم ارتفاع حجم الديون الخارجية المتركمة وتكلفة خدمتها من 19.36 مليون دولار في 1980 إلى 28.21 مليون دولار سنة 1990 وبعدها 32.61 مليون دولار سنة 1995، تراكم هذه الصعوبات والنفقات دفع بالجزائر إلى انتهاج إستراتيجية إصلاح اقتصادي بدعم كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي من خلال إبرام مجموعة من الاتفاقيات المشروطة والتي تتضمن إعادة هيكلة جزء من ديونها الخارجية ثم إعادة جدولتها سنة 1994¹⁷.

تدهور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر لم يترك لها مجالاً للاختيار غير التوجه للمؤسسات المانحة الدولية، هذه الأخيرة التي بدأ دورها يتعاظم في توجيه الاقتصاد الوطني خاصة بعد خطاب النوايا الذي بعث به وزير المالية الجزائري إلى المدير التنفيذي لصندوق النقد الدولي الذي بموجبه يؤكد على "المضي في عملية اللامركزية الاقتصادية تدريجيا، وخلق البيئة التي تمكن من اتخاذ القرار على أساس المسؤولية المالية والربحية والاعتماد الكبير على ميكانيزم الأسعار بما في ذلك سياسة سعر الصرف"¹⁸؛ في 31 ماي 1989 حصلت الجزائر على قرض بمبلغ 155.7 مليون وحدة من صندوق النقد الدولي على أقساط من نوع الاستعداد الائتماني Stand-by على أن تقوم بالإصلاحات التالية¹⁹:

- إعادة تكييف الاقتصاد الجزائري؛
- إنهاء احتكار الدولة للتجارة الخارجية والسماح بتدفق رؤوس الأموال الأجنبية؛
- الاعتماد على آليات الطلب والعرض في تحرير أسعار الفائدة وأسعار الصرف؛
- منح الاستقلالية القانونية لخمس بنوك تجارية ؛
- تطبيق الأسعار الحقيقية وذلك برفع الدعم التدريجي عن السلع المدعومة؛
- إلغاء عجز الميزانية العامة و إصلاح المنظومة الضريبية والجمركية.

هذه الاتفاقية اتبعتها عدة اتفاقيات أخرى مشروطة بنيت كلها على نفس المبدأ والأهداف التي يركز عليها كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي في دعمه للدول النامية للخروج من الأزمات، فقد يلزم صندوق النقد الدولي - الذي ينصب اهتمامه فقط على ميزان المدفوعات- هذه الدول أولا بإتباع تدابير وسياسات تصحيحية لاقتصاداتها لتجد نفسها مطالبة بإجراء تصحيحات في الهياكل الاقتصادية الداخلية، الأمر الذي يبرر تدخل البنك الدولي، فحيث أن التكيف الهيكلي لا يكفي بتحقيق الاستقرار و إنما

يستهدف بدرجة أولى تحويل الاقتصاد الوطني من توازن إلى آخر، فهو عملية منظمة لتغيير البنية الاقتصادية والاجتماعي عن طريق إرساء حزمة متكاملة من النماذج الهيكلية التي تشمل كل المجالات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية الداخلية والخارجية.²⁰

توضح الدراسات سابقة الذكر بتوظيفها للمنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة كيف ارتبط انتشار المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) في الدول النامية بضعغوط خارجية وداخلية فرضت بدعوى تحقيق القبول والشرعية بدلا من تحسين الكفاءة وتحقيق التنمية الاقتصادية، فترى أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر قد تم تبريره بالتوجه الجديد نحو اقتصاد السوق والانفتاح على الاقتصاد العالمي في حين نغفل أن هذا التغيير الذي أنجزت عنه العديد من الإصلاحات خصوصا ما تعلق بالشق الاقتصادي هو ذاته استجابة لمطالب داخلية وضغوط خارجية استغللت ضعف موقفها التفاوضي لعدة اعتبارات منها تدهور الوضع الاقتصادي الذي نتج أساسا عن غياب الحكم الراشد والاعتماد الكبير على الإنتاج النفطي كمصدر أساسي لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة و الاستقرار الاقتصادي و الاجتماعي، وهو ما أكدته معظم الفئات المستهدفة من المقابلة.

III - 2- ضغوط المحاكاة: الشراكة الأوروبية ومنظمة التجارة العالمية

عرف مطلع تسعينيات القرن العشرين تعديلات أيديولوجية جديدة اعتمدت بشكل واضح على ميكانيزم التفاعل بين الفاعلين الجدد في النظام الدولي، مثلت هذه التغيرات البنيوية داعما قويا للطروحات الليبرالية المؤسسية معلنة بوضوح تعدد مصادر القوة وتنوعها بين هؤلاء الفاعلين الجدد وبرز تأثيرها الكبير بالشركات متعددة الجنسيات و المؤسسات الدولية في تخطي الحدود الوطنية وخلق مفهوم الترابط، في ظل هذا المفهوم قد تدفع عقلانية الدول -التي تسعى لنيل قدر من المكاسب النسبية من منطلق سعيها الخيبي لتحقيق مصالحها الوطنية التي تعتقد بأنها مشروعة- لحل مشكلاتها بالتعاون الدولي مع شركائها الذين تتفاعل معهم في شبكة معقدة و متنوعة من المستويات لكونه سيعظم من المكاسب المطلقة للجميع .

واقع أن الإصلاح الاقتصادي في الجزائر قد فرض نتيجة لظهور في سياساتها ووضعتها الذي أضعف موقفها لا ينفي أبدا رغبتها المعلنة في الالتحاق بالركب، وقد كان هذا واضحا من خلال سعيها لعقد اتفاقية شراكة مع الاتحاد الأوروبي في علاقة يراها الطرفان توتيجا لروابط تقليدية وتحققا لمصالح مشتركة، فالبعد التاريخي والجغرافي والاقتصادي منح لهذه الشراكة حيزا مهما في إستراتيجية وسياسة كل منهما، وقد تجسد ذلك أخيرا ضمن ما عرف بالشراكة الأورو-متوسطية.

شكل الجانب الاقتصادي والمالي الركيزة الأساسية لنجاح إستراتيجية الشراكة الأورو-متوسطية اعتمدت فيها المبادرة على ثلاث ركائز أساسية²¹:

- إنشاء منطقة للتجارة الحرة؛
- تنمية التعاون والتبادل التجاري؛
- التعاون المالي أي تقديم المساعدة المالية بهدف دفع التنمية المستدامة للدول المتوسطية غير الأوروبية.

أثبتت دراسة (Irvine 2008) أن العلاقات التجارية تؤثر بقوة في اعتماد الممارسات المقبولة عموما، حيث يعد التوافق مع الشركاء التجاريين حافزا مهما في عملية انتقال الأنظمة، انفتاح الجزائر على الاقتصاد العالمي وتحريرها للتجارة الخارجية ودخولها في شراكات متعددة، قابله الوضع الاقتصادي الذي اكتنفه غموض لمستقبله جعلها في مواجهة ضغوط مختلفة خصوصا ما تعلق بشريكها الاقتصادي المؤثر، والذي في هذه الحالة يحتل كمثل الاتحاد الأوروبي الصدارة كشريك ابرز للجزائر، فلاحظ أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية IAS من قبله سنة 2005 قد توالى بعده مباشرة محاولة لإصلاح النظام المحاسبي الوطني سنة 2007.

في أبريل 1987 تقدمت الجزائر بطلب للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة WTO في خطوة كانت تبتغي منها إنعاش الاقتصاد الوطني وتحفيز واستقطاب الاستثمارات الأجنبية المباشرة على أمل أن الشبكات التجارية المحلية والدولية ستسهل انتقال السلع والخدمات والتكنولوجيا، كما ستفتح باب المنافسة للمنتجات الوطنية وقد أعدت لذلك ترسانة قوانين كانت أهمها قانون النقد و القرض 90-10 الصادر سنة 1990 الذي تضمن عدة حوافر كالمساواة بين المستثمرين الأجانب والمحليين فيما تعلق بالامتيازات والإعفاءات الضريبية، وحيث أن الحصول على عضوية المنظمة يكون بإتباع عدد من الإجراءات والخطوات المتسلسلة وذلك لعدم وجود شروط محددة، فالانضمام يتم عن طريق التفاوض مع أعضائها مرورا بالعديد من الجولات بالنظر إلى خصوصية كل حالة ودولة²².

من الجلي أن البيئة الجزائرية رغم كل الجهود المبذولة لجعل مناخها ملائما ومرغوب فيه اقتصاديا للاستثمار ومستقطبا لأنشطة الشركات متعددة الجنسيات لا زالت تواجه عديد العراقيل و الإشكالات، ما جعل عملية الإصلاح المحاسبي تتسم بنوع من التردد وعدم اليقين وقد ظهر ذلك في الإجراءات المتبعة ومخرجات العملية، حيث أن الوضع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي وحتى الأمني السائد في تلك الفترة انعكس على استجابة الحكومة للتغيرات الدولية التي فرضت تنسيقا عالميا للتقارير المالية ارتبط ارتباطا وثيقا بالأنظمة التنظيمية للدول المهيمنة ورغبة الدول النامية

والناشئة في مشاركة ثروة ومكانة هذه الدول دفعها للتوافق مع ما تروج له و تعتمد من أنظمة، إضافة إلى أن الوضع يعرف تحسنا بطيئا حتى بعد مرور زمن على الإصلاحات المعتمدة حيث أشارت الأطراف الفاعلة المستهدفة إلى الإقبال المحتشم للمستثمر الأجنبي .

III - 3 الضغوط المعيارية: مهنة المحاسبة

البعد العالمي في انتشار المعايير الدولية للتقارير المالية لا ينفي واقع أنه قد تأثر بعوامل اقتصادية، تاريخية، سياسية، ثقافية واجتماعية للبلد المضيف حيث أشار البلقاوي (1983) Belkaoui أن المعايير و السياسات المحاسبية هي منتجات اجتماعية لا يمكن أن تفلت من قيود البيئة المؤسسية²⁴ ، بنيت عن هذه العوامل قيم ومعتقدات وأعراف للمهنة أثرت ولا زالت تؤثر على الدرجة التي ستبنى بها الدولة ما يعد ويعتقد أنه أفضل الممارسات الدولية، دعما لهذه الحجة نرى أن المعتقدات والمعايير تخلق ضغطا يوجه الممارسة المحاسبية وشكل تطورها.

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تصدعا وشرخا كبيرا نتيجة لصراعات داخلية بين أصحاب المصالح أخل بدورها كمرافقة أساسية لعملية الإصلاح المحاسبي، كانت أبرز نتائج هذا الصراع عدم تنظيم المسابقة الوطنية للانخراط في المهنة منذ ما يزيد عن 10 سنوات، وهو ما أقام الحجة عليهم لتعزيم السلطات عن مهمة تنظيمها و توكلها إلى المجلس الوطني للمحاسبة بإصدارها القانون 10/01 المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد⁴ ، قد يعزى هذا الصراع ونتائجه إلى انخفاض مستوى الاحتراف و الكفاءة المهنية وهو ما يتعارض ومنطق المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS، فهذه الأخيرة وكونها وليدة ثقافة أنجلوسكسونية تعتمد بدرجة أولى على الحكم المهني الفردي والتنظيم الذاتي للمهنة، والدول التي تحمل نفس المنطق تتجه أكثر إلى اعتماد هذه المعايير، خلافا للدول الفرنكوجرمانية التي يعود جزء كبير من مستوى الاحتراف والمهنية فيها إلى درجة احترامها للمتطلبات القانونية، وهذا ليس الميراث الوحيد للجزائر عن المستعمر الفرنسي، حيث تخطو الشركات الجزائرية نجحا حذرا ومتحفظا فيما تعلق بنشر المعلومات المالية ما عرفه Gray بالسرية الذي وفقا لدراسة بن عيشة و حميد (2013)⁵ تتمتع الجزائر بمستوى عال لهذه القيمة حيث ترجع أسبابه لطرق التمويل "العائلة أو البنك"، ووفقا لوجهة نظرهم تلي المعلومات المفصح عنها حاجة دائني الشركة أي الذين لديهم ارتباطا مباشرا ووثقا بالأعمال و كذا السلطات العامة ، و نتيجة لهذا ترسخ ما يعرف بالتقارير المركزة على الضرائب كقيمة ثقافية تتعارض بشدة مع أفكار المعايير الدولية للتقارير المالية والإصلاح المحاسبي.

في نفس السياق المهني نرجح تأثر عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بضغوط ممارستها مكاتب التدقيق والاستشارات الدولية التي تسعى دائما لخلق أسواق عمل ملائمة لها و التوطين فيها، إلا أننا لا نرصد علاقة تربط المنظمات المهنية الوطنية أو الهيئات المشرفة بالمنظمات المهنية الدولية على غرار (IFAC) أو المنظمات المهنية الإقليمية.

الخلاصة

بهدف الاندماج والوصول إلى الأسواق الرأسمالية و زيادة ثروتها سارعت الدول النامية ، الناشئة و المتقدمة إلى التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية /المعايير الدولية للتقارير المالية IAS / IFRS بغية اكتساب الشرعية والحق في الانضمام للاقتصاد العالمي ، اتخاذ قرار التبنى يعني أنه تم الموافقة على تمرير مجموعة من الممارسات والقيم المؤسسية المقبولة التي نشأت و تشكلت من ثقافة وهياكل و بنية اجتماعية معينة تصطبغ بمعتقدات و بيئات اقتصادية، سياسية واجتماعية مختلفة، وعليه نجادل من خلال هذه الورقة دوافع ورغبة الدول النامية في تبني واعتماد ممارسات محاسبية رغم أنها نالت صفة القبول والشرعية العالمية إلا أنها لا تتواءم في كثير من الحالات مع البيئات المحلية لهذه الدول، بتوظيف نظرية التماثل المؤسسي (1983) DiMaggio and Powell نلاحظ أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر والذي تمخض عنه نظام يستقي ملامحه ومحتواه من المعايير الدولية للتقارير المالية كان نتيجة لضغوط مؤسسية اختلفت درجة تأثيرها.

استجابت الهيئات التنظيمية في الجزائر للضغوط القسرية التي مارستها المؤسسات المانحة الدولية صندوق النقد الدولي والبنك الدولي في تبني المعايير الدولية للتقارير المالية مستغلة تردى الأوضاع الاقتصادية في فرض جملة من الشروط يتم الالتزام بها لإظهار شرعيتها ككيان يستحق الدعم المالي، جانبه طموح من الطرف الجزائري في تطوير النظام المحاسبي محاكاة للشريك التجاري الأبرز "الاتحاد الأوروبي"، وكذا سعيها إلى أن تحظى بقبول و اعتراف منظمة التجارة العالمية، كما نرجح تأثر عملية الإصلاح المحاسبي بضغوط معيارية ناتجة عن مهنة المحاسبة حيث نرى أنها قد كانت العامل المؤثر في شكل التبنى الذي أخذ بالنموذج القاري كمرجع له في ظل غياب الكفاءة المهنية التي تعتمد على الحكم المهني، واقتصار ثقافة الطلب على المعلومة المحاسبية والمالية فقط للأغراض الجبائية كموروث استعماري يتعارض ومنطق المعايير الدولية للتقارير المالية التي تخدم بدرجة أولى مصالح المستثمر.

تطلعات الجزائر في أن تصبح قوة اقتصادية رائدة فرض عليها قيودا وإصلاحات تمت بإكراه من جهات فاعلة استغلت الوضع، هذه الإصلاحات التي أريد بها كسب شرعية ودعم مالي وليس ضمن مخطط وإستراتيجية محددة، ولهذا شهدنا ترددا ومقاومة للتغيير إلى حد ما ، وعليه ستكون هناك حاجة متزايدة لتحليل دوافع قرار التبنى الذي يسمح بتحديد فعالية وآليات الامتثال الأمثل.

- لإثراء هذا الموضوع أكثر نلتزم وندعو إلى تكاتف الجهود لتحقيق في:
- استجابة الأطراف الفاعلة للضغوط المؤسسية في بناء الأنظمة المحاسبية المحلية؛
 - قدرة الدول النامية على إنشاء نظم محاسبية توافق احتياجات ومتطلبات بيئتها المحلية وذلك على ضوء انتقاد شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية.

- الملاحق

الملحق رقم 01: الفئات المستهدفة للمقابلة

العدد	الفئة المستهدفة	الرقم
5	محافظي الحسابات	01
2	خبراء محاسبين	02
3	إطارات مالية و محاسبية	03
3	أساتذة أكاديميون	04
13	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين

الملحق رقم 02 : أسئلة المقابلة مع محافظي الحسابات و خبراء محاسبين و أكاديميون

الرقم	أسئلة المقابلة
01	هل ترحب أن إعداد SCF كان مجرد سعي لنيل قبول و اعتراف أطراف خارجة أم لتحقيق أهداف اقتصادية بدرجة أولى .
02	هل تشعر أن بيئة الأعمال الجزائرية الحالية مناسبة لضمان التطبيق الأمثل للنظام الجديد
03	هل زادت فرص المؤسسات الجزائرية في الحصول على متعاملين أجنب بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي
04	هل تأثرت الممارسة المحاسبية في الجزائر بغياب منظمات مهنية مستقلة تمثلها؟
05	كيف تقيم التكوين الجامعي في مجال المحاسبة؟ هل تراه كافيا للرقى بمهنة المحاسبة مستقبلا
06	وفقا لرأيك هل يتمتع المهنيون الوطنيون بالكفاءة لمنافسة مكاتب الاستشارات الأجنبية؟

المصدر : من إعداد الباحثين

الملحق رقم 03 : اتجاه أجوبة المقابلة

الرقم	اتجاه أجوبة المقابلة
01	رغم أن إعداد هذا النظام قد تم بضغط من أطراف خارجية إلا أن الجزائر كانت راغبة في هذا التغيير لتواكب المستجدات العالمية
02	لا تعاني البيئة الجزائرية من عدة نقائص أهمها غياب البورصة الذي أثبط فاعلية ها النظام
03	نعم، لكن بنسبة ضئيلة
04	نعم تأثرت بغياب منظمات مستقلة تمثل المهنة و مشاكلها خصوصا من جانب التكوين
05	ينبغي على الجامعة أن ترافق التكوين النظري بتدريب تطبيقي بأهل المتدرب للحياة العملية
06	لا . تنقصهم الكفاءة و التدريب الكافي

المصدر : من إعداد الباحثين

- الإحالات والمراجع :

1. William Judge, Shaomin Li, and Robert Pinsker (2010); **National Adoption of International Accounting Standards: An Institutional Perspective** ;Corporate Governance: An International Review, 18(3): 161-174

1. Lasmin, R. 2011. **An Institutional Perspective on International Financial Reporting Standards Adoption in Developing Countries**. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 15(2), 61-71

1. أمال مهاوة (2016)، محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه ، جامعة قاصدي مرباح كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، ورقلة

1 .Paul J DiMaggio, Walter W Powell(1983) .**The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields** ;American Sociological Review, Vol. 48, No. 2 , american sociological association 150-151-152.

1. Helen Irvine(2008).**The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates** ;Accounting Forum 32 ,p132.

1. ibid ,p 134

1. Enas A. Hassan, Michaela Rankina, Wei(2014).**The Development of Accounting Regulation in Iraq and the IFRS Adoption Decision: An Institutional Perspective**, The International Journal of Accounting 49,p 371-390

¹. Helen Irvine ,OP -CIT . P P 134 -135

¹. Judge et al ,OP-CIT .P 169

¹. Lasmin ,OP-CIT .P 68

1. شوقي مرداسي، عبود زرقين (2018)، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية ، الجزائر، ص 501
1. سحنون بو نعجة، نبيل بن فليح (2019، جانفي)، متطلبات تطوير الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية الدولية،-AL- Vol 05 N0 01, RIYADA For Business Economics ، ص 119

1. فريد لطرش(2017)، التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر ص145-146

1. فريد لطرش، مرجع سبق ذكره، ص150

1. غنية بن حركو (2015)، التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية ، العدد 44، ديسمبر 2015، ص32

1. أمال تخنوني (2019)، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF و المتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة باتنة 1، الجزائر، قسم التسيير ص 184

¹⁷. غنبة بن حركو ، مرجع سبق ذكره ، ص 33- 34

1. Helen Irvine , (2008). **The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates**, Accounting Forum 32, p126

1. منصورى سعدان (2018)، أثار المؤسسات المالية والنقدية الدولية على اقتصاديات الدول النامية "دراسة حول وضع الاقتصاد الجزائر « 2018-1989 »، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر ، ص 234

1. بطاهر علي (2004) نقلا عن التقرير الاستراتيجي العربي (1989)، سياسات التحرير و الإصلاح الاقتصادي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد الأول، ص 18

1. باري عبد اللطيف ، علي شتيوي(2018)، الاصلاحات الاقتصادية الجزائرية في ظل توجيهات المؤسسات المالية الدولية، مجلة البحوث السياسية والإدارية، العدد الثاني عشر ص 296

1. منصورى سعدان ، مرجع سبق ذكره ، ص 218، 219

1. زكري لامية (2018)، الشراكة الأورو متوسطية : جوانبها، أهدافها و آلياتها، حوليات جامعة الجزائر 1، العدد 32، الجزء الرابع ، ص.93-94.

¹. أحمد صالح علي (2010)، انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة : الأهداف والعراقيل ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الاقتصادية و السياسية ، العدد 47 ، رقم 03 ، ص.ص 191-192.

1. FatmaZehri, Jamel Chouaibi(2013) . **Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries**, Journal of Economics, Finance and Administrative Science 18 ,p 58

1. فريد عوينات (2016)، الممارسات المحاسبية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي الاحتياجات و التحديات ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية ، العدد 02/2016، ص 167.

1. Benaicha badis, Hamid fatma(2013) . **Facteur culturel et pratiques comptables en Algerie** , El-Bahith Review ,N° 13/2013 ,p 35/36

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

سندس بن راحلة ، أمال مهاوة (2022)، التوافق المحاسبي الدولي من المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة "عرض تجرية الجزائر"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 09 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرياح ورقلة، ص.ص 121-132.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعينين وفقا ل **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Algerian Review of Economic Development is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.