



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة جباية وتدقيق

بعنوان:

تقييم استجابة الفاعلين لضغوط التوافق المحاسبي الدولي من المنظور
السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة" دراسة حالة الجزائر"

من إعداد المترشحة: بن راحلة سندس

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 29 جوان 2022

أمام اللجنة المكونة من السادة :

بوعلاق مبارك (أستاذ، جامعة ورقلة)..... رئيسا
مهاوة أمال (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة)..... مشرفا ومقررا
كويبي محمد (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة)..... مناقشا
صديقي فؤاد (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة)..... مناقشا
سعيداني محمد السعيد (أستاذ محاضر "أ"، جامعة الأغواط)..... مناقشا
عجيلة محمد (أستاذ، جامعة غرداية)..... مناقشا

السنة الجامعية 2022/2021



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة جباية وتدقيق

بعنوان:

تقييم استجابة الفاعلين لضغوط التوافق المحاسبي الدولي من المنظور
السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة "دراسة حالة الجزائر"

من إعداد المترشحة: بن راحلة سندس

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 29 جوان 2022

أمام اللجنة المكونة من السادة :

بوعلاق مبارك (أستاذ، جامعة ورقلة)..... رئيسا
مهاوة أمال (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة)..... مشرفا ومقررا
كويبي محمد (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة)..... مناقشا
صديقي فؤاد (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة)..... مناقشا
سعيداني محمد السعيد (أستاذ محاضر "أ"، جامعة الأغواط)..... مناقشا
عجيله محمد (أستاذ، جامعة غرداية)..... مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى
الحمد لله الذي وفقنا لتتميم هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية برسالتنا هذه
ثمرة الجهد بفضلته تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأدامهما نورا لدربي
إلى زوجي رفيق الدرب ونعم السند
إلى العضد والساعد أخي وأخواتي
إلى ابني قرة عيني
لكل العائلة الكريمة التي ساندتني
إلى رفيقات المشوار والطفولة
إلى كل من علمني حرفا
والى كل من ساندني ولو بابتسامة

شكر وعرّفان

الحمد والشكر الجزيل لصاحب الفضل الأول والأخير

إلى الهادي إلى الصراط المستقيم

نحمده حمدا كثيرا طيبا ومباركا فيه على نعمه التي لا تعد ولا تحصى وسخر لعبده الضعيف الممكن والمستحيل ولا يتم شكر الله إلا بشكر عباده الذين كثيرا ما ساعدوني لكي يظهر هذا العمل على هذا الشكل، ولهذا أتقدم:

بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة الأستاذة الدكتورة أمال مهاوة التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها وإرشاداتها القيمة ودعمها المعنوي؛

أتقدم بجزيل الشكر إلى صاحب الفضل والمشرف الأول على هذا العمل الأستاذ الدكتور مداني بن بلغيث الذي قادت توجيهاته أفكار هذه الدراسة ومكافئها؛

كما أتوجه بخالص الشكر للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذا البحث

دون أن ننسى كل من مد لنا يد المساعدة وساهم في تذليل صعوبات إنجاز وإخراج هذا العمل في شكله النهائي.

الملخص:

استهدفت الدراسة تحليل وتقييم تأثير الضغوط المؤسسية القسرية، المعيارية والمحاكية على استجابة الفاعلين لعملية التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر بعد أن تبنت هذه الأخيرة إستراتيجية إصلاح تأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية بدعوى تحقيق النمو والتنمية الاقتصادية، بالاعتماد على المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة تم تقسيم مستويات التحليل إلى قسمين: على مستوى التقارب المحاسبي الجزائري: استند التحليل في هذا المستوى على الإصدار المبكر للنظرية المؤسسية "التماثل المؤسسي" Institutionam Isomorphism لرواده (DiMaggio & Powell,1983)، وعلى مستوى الامتثال للنظام المحاسبي المالي تم الاستعانة بإطار نظري مؤسسي تنظيمي للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية ل (Oliver, 1991) في صياغة الحجج المؤسسية على المستوى المحلي، في سبيل تحقيق الهدف من البحث والإجابة على الإشكالية المطروحة، تم الاعتماد على أدوات البحث العلمي المتمثلة أساسا في المقابلة، الملاحظة والتحليل الوثائقي.

خلصت نتائج الدراسة إلى قوة تأثير الضغوط المؤسسية القسرية، المعيارية والمحاكية على شكل ومستوى عملية التقارب مع المرجعية المحاسبية الدولية، أما على مستوى الامتثال فتشير النتائج إلى تأثير الضغوط القسرية الناتجة عن (التنظيم المحاسبي، النظام الجبائي، آليات الإنفاذ والرقابة) والضغوط المعيارية الناتجة عن ضعف مهنة المحاسبة (المراجعة الجبائية، دور الهيئات المهنية والتعليم والتكوين المحاسبي) على استجابة الفاعلين في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: تماثل مؤسسي، استجابة إستراتيجية، معايير دولية للتقارير المالية، ممارسة محاسبية، نظام محاسبي مالي

Abstract :

The study aimed to analyze and evaluate the impact of coercive, normative and memtic institutional pressures on the actors' response to the process of change and accounting reform in Algeria after the latter adopted a reform strategy that takes international financial reporting standards under the pretext of achieving growth and economic development, relying on the sociological perspective of the new institutional theory. The levels of analysis were divided into Two sections: At the level of Algerian accounting convergence, the analysis at this level was based on the early version of the institutional theory "Institutional Isomorphism" by its producers (DiMaggio & Powell, 1983), and at the level of compliance with the financial accounting system, a theoretical and organizational framework was used for the strategic response to institutional pressures for (Oliver (1991) In formulating institutional arguments at the local level, in order to achieve the goal of research and answer the problem posed, scientific research tools were relied on mainly in interview, observation and documentary analysis.

On the form and level of the convergence process with the accounting reference On the level of compliance, the results indicate the impact of coercive pressures resulting from (accounting regulation, fiscal system, enforcement and control mechanisms) and normative pressures resulting from the weakness of the accounting profession (fiscal audits, the role of

professional bodies, education and accounting training) on the response of actors in the application of the accounting system financial.

Keywords: institutional isomorphism, strategic responses , international financial reporting standards, accounting practices, financial accounting system

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
الفصل الأول: إطار نظري تحليلي لاستجابة الدول لضغوط التنسيق المحاسبي الدولي		
28	منحنى إضفاء الطابع المؤسسي التقليدي	(01-01)
29	البقاء التنظيمي Organizational survival	(02-01)
34	تصنيف الضغوط المؤسسية والتنافسية.	(03-01)
65	نموذج لتبني المعايير الدولية للتقارير المالية	(04-01)
67	بناء المعنى المحلي لمعايير المحاسبة الدولية	(05-01)
الفصل الثالث واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي		
119	هيكل تخطيطي يوضح المنظور النظري المعتمد في تحليل عملية التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر.	(01-03)
161	تمثيل هيكلية لمراحل الدراسة وأهدافها	(02-03)
162	تمثيل العلاقة بين متغيرات الدراسة	(03-03)

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
الفصل الأول: إطار نظري تحليلي لاستجابة الدول لضغوط التنسيق المحاسبي الدولي		
39-38	الاستجابة الإستراتيجية للعمليات المؤسسية	(01-01)
40	السوابق المؤسسية للاستجابة الإستراتيجية Antecedents of strategic responses	(02-01)
43	الأبعاد التنبؤية والاستجابات الإستراتيجية المتوقعة للضغوط المؤسسية	(03-01)
69	محركات (وكلاء) التغيير - أجنب أو المحليون، المهيمنون أو الهامشون	(04-01)
الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة لضغوط نشر معايير IAS/IFRS		
97-92	دراسات تتعلق بالضغوط المؤسسية وأثرها على انتشار معايير IAS/IFRS	(01-02)
103-101	دراسات تتعلق بالاستجابة الإستراتيجية لضغوط التقارب المحاسبي الدولي	(02-02)
الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي		
139	إحصائيات الخوصصة في الجزائر من سنة 2000 إلى سنة 2008	(01-03)
139	الناتج المحلي الإجمالي وتدفق الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر (وحدة مليون دولار)	(02-03)
141	الحصة السوقية لشركات المحاسبة والتدقيق الكبرى في الاقتصادات الخمس الكبرى	(03-03)
143	مساهمة قطاع المحروقات بالنسبة إلى الإيرادات الحكومية (القيمة بالبلليون دينار جزائري)	(04-03)
144	حصيلة التجارة الخارجية	(05-03)
144	مساهمة قطاع المحروقات إلى الناتج المحلي الإجمالي	(06-03)
148	أهم 10 دول مستثمرة في الجزائر (1998-2001)/ الوحدة: مليون دولار.	(07-03)
166	توزيع عينة الدراسة المستجوبة (المقابلة نصف الموجهة)	(08-03)
167	معلومات حول المقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة لفئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.	(09-03)
167	معلومات حول المقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة لفئة المؤسسات الاقتصادية.	(10-03)
175-174	مؤشرات إدارة الحكم بالجزائر للفترة 2007-2017	(11-03)
176	ترتيب الجزائر حسب معايير الفساد	(12-03)
181	يوضح محددات وأشكال استجابة الفاعلين للضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي	(13-03)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
203	دليل المقابلة نصف الموجهة	01
205	دليل المقابلة الوجهة ذات الأسئلة المغلقة	02

قائمة الاختصارات والمصطلحات الأساسية

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الانجليزية /الفرنسية	الرمز
المعايير المحاسبية الدولية	International accounting standards	IAS
المعايير الدولية للتقارير المالية	International financial reporting standards	IFRS
مجلس معايير المحاسبة المالية	Finacial accounting standards board	FASB
هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية	Securities and Exchange commission	SEC
مجلس المعايير المحاسبة الدولية	International accounting standards comitee	IASC
المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية	Internatioanl organization of Securities commissions	IOSCO
منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي	Organization for economic Co-Oeration and developement	OECD
منظمة التجارة العالمية	World trade organisation	WTO
صندوق النقد الدولي	International Monetary fund	IMF
البنك الدولي	World bank	WB
المخطط المحاسبي العام	Plan comptable général	PCG
المخطط المحاسبي الوطني	Plan comptable national	PCN
النظام المحاسبي المالي	System comptable financier	SCF
المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil national de comptabilité	CNC
مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية	United nations conference on trade and Development	UNCTAD

قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
I	الإهداء
II	شكر وتقدير.....
III	الملخص.....
IV	قائمة الأشكال البيانية.....
VI	قائمة الجداول.....
VII	قائمة الملاحق.....
VIII	قائمة الاختصارات والمصطلحات الأساسية.....
IX	قائمة المحتويات
أ	مقدمة
الفصل الأول: إطار نظري تحليلي لاستجابة الدول النامية لضغوط التنسيق المحاسبي الدولي	
08	تمهيد.....
09	المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية والمنطق المؤسسي العالمي.....
09	المطلب الأول:قراءة في نشأة معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وأهدافها
14	المطلب الثاني: انتشار المعايير الدولية للتقارير المالية والمنطق المؤسسي العالمي.....
19	المطلب الثالث: المقاربات النظرية لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية.....
21	المبحث الثاني: البنية النظرية للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية
22	المطلب الأول: النظرية المؤسسية الجديدة" بعد سوسيولوجي حديث.....
27	المطلب الثاني: الشرعية وضغوط التماثل المؤسسي.....
36	المطلب الثالث: الاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية
47	المبحث الثالث: العولمة المحلية لمعايير المحاسبة الدولية بعدسة مؤسسية سوسيولوجية.....
59	المطلب الأول: تبني المعايير الدولية للتقارير المالية كممارسة مؤسسية عالمية.....
71	المطلب الثاني: ترجمة معايير IAS/IFRS في سياق محلي " بناء المعنى المحلي".....
83	المطلب الثالث: أشكال استجابة الفاعلين للتغيير المحاسبي ومحدداتها.....
	خلاصة الفصل.....

	الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة
85	تمهيد
86	المبحث الأول: دراسات تتعلق بالضغط المؤسسية وأثرها على انتشار معايير IAS/IFRS.....
98	المبحث الثاني: دراسات تتعلق بالاستجابة الإستراتيجية لضغوط التقارب المحاسبي الدولي.....
104	المبحث الثالث: ملخص الملاحظات و مناقشة النتائج.....
107	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي
110	تمهيد
111	المبحث الأول: التغيير المؤسسي للنظام المحاسبي في الجزائر
111	المطلب الأول: إسقاط شرعية المخطط المحاسبي الوطني والبلاغة في تبرير البديل.....
137	المطلب الثاني: وكلاء التغيير والإصلاح المحاسبي " مصادر الضغط".....
155	المبحث الثاني: التحقيق الميداني لمحددات وأشكال الاستجابة لضغوط تطبيق النظام المحاسبي المالي
155	المطلب الأول: النموذج العام للدراسة الميدانية
163	المطلب الثاني: أدوات الدراسة ومصادر جمع البيانات
168	المبحث الثالث: الممارسة المحاسبية وفق ن م م كاستجابة إستراتيجية للضغوط المؤسسية"معالجة المعطيات وتحليل نتائج الدراسة".
169	المطلب الأول: استجابة الفاعلين للضغوط القسرية الناتجة عن الهيئات التنظيمية (الدولة) قوانينها ولوائحها التنظيمية
177	المطلب الثاني: استجابة الفاعلين للضغوط المعيارية الناتجة عن مهنة المحاسبة (المراجعة الخارجية، دور الهيئات المهنية، التكوين والتعليم المحاسبي).
179	المطلب الثالث: موجز الرؤى والنتائج.....
182	خلاصة الفصل.....
184	الخاتمة
190	المراجع.....
203	الملاحق

مقدمة

أ- طرح الإشكالية

أفرزت العقود القليلة الماضية باسم العولمة مجموعة من النظم والممارسات التي هدفت في مجملها تحقيق المصالح المشتركة بين الدول والشركات والأفراد، وقد عملت المحاسبة على موازنة هذه التطورات فأنشأت معايير عالمية أجهت وفقا لدستورها إلى تقليص الفوارق في الممارسات المحاسبية، هذه المعايير التي أضحت سريعا موضع ترحيب واعتراف من قبل العديد من البلدان والمؤسسات قد استندت حجج مناصريها على الكفاءة الاقتصادية المتوقع اكتسابها، وأصبح ينظر إليها على أنها خطوة رئيسية نحو تنسيق عالمي أكبر للمحاسبة يسمح بقابلية أفضل لتوحيد ومقارنة البيانات المالية.

هذا الاندفاع المفاجئ للمجتمع الدولي نحو تقريب الممارسات المحاسبية مع المعايير الدولية للتقارير المالية يوضح قوة العولمة وعوامل انتشارها، ونجاحها في مأسسة نظام تنظيمي جديد، فقد كان حجم وسرعة تبني المعايير الدولية للتقارير المالية غير متوقع، وقد تجاوز سنة 2018 عدد الدول التي اعتمدت هذه الأخيرة 144 دولة، ومع ذلك لا نعرف سوى القليل عن القوى التي ولدت هذا التغيير وهذا الاندفاع، فالعديد من الدول الداعمة لهذا النسق على غرار فنزويلا، بوتسوانا، هابتي، نيبال وبنما وغيرهم لم تتمكن إلى الآن من الحصول على المنافع الاقتصادية المرغوبة من اعتمادها، إذن لماذا تعتمد الاقتصادات النامية المعايير الدولية للتقارير المالية؟ ولماذا قاومتها اقتصادات أخرى؟

تتجاوز النظريات الحديثة التفسيرات التقليدية المبنية على كفاءة العوائد الاقتصادية لتعجز على تأثير عوامل اجتماعية وسياسية وضغوط مؤسسية تدفع بالمنظمات "دولا أو مؤسسات" لتبني المعايير الدولية للتقارير المالية ونشرها، وفقا ل Mir & Rahaman, 2005) واجهت بنغلاديش ضغوطا قسرية مورست من قبل المؤسسات المانحة الدولية لاعتماد المعايير دون مراعاة لاحتياجات البيئة المحلية وقد خلف ذلك صراعا بين الأطراف الفاعلة والجهات التنظيمية، وأقر عمل (Hassan et al, 2014) بوجود ضغوط مؤسسية قسرية من قبل المنظمات المالية الدولية والتحالفات التي ألزمت العراق بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية، إضافة إلى أنها جابهت ضغطا معياريا نتج عن عضويتها في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC و AOSSG، لهذا اختلف نوع وحدة الضغط باختلاف البلد المضيف وقوته، غالبا تكون الاقتصادات الناشئة أقل عرضة للضغوط القسرية من الدول النامية بل قد تعتمد هياكل ونماذج عالمية سعيا منها لمحاكاة التجارب الناجحة، في هذا الشأن نجد أن (Zeghal & Mhedhbi, 2006) يدعمان هذه الفرضية بعد أن توصلوا إلى أن قرارات الدول في اعتماد معايير IAS/IFRS لا يرتبط بتطوير الناتج المحلي (GDP) أو نمو الاستثمار الأجنبي (FDI) وإنما يتعلق بضغوطات مؤسسية خارجية مفروضة.

بالنسبة للدول النامية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية هو جزء من احتضان منطق وحقائق العولمة تمليه الرغبة في مشاركة الثروة التي تتمتع بها الدول المتقدمة، تبني هذا المنطق لم يكن أبدا خيارا بل كان حتمية أجبرت عليها لتصدي الصدمات الخارجية الناجمة عن الاقتصاد العالمي الكبير، إلى حد كبير وثق بعض الباحثين والأكاديميين أن الإصلاح المحاسبي بالدول النامية غالبا ما يكون بدوافع وضغوط مؤسسية في نوع من الهيمنة الاستعمارية الحديثة، استخدمت معظم هذه الأبحاث تفسيراً مستمدا

من المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة NIS، هذا المنظور الذي تفرد في تأكيده على أولوية الثقافة في إنشاء الهياكل الاجتماعية يقوم على مبدأ فكري يرى أن الهياكل التنظيمية مثل المعايير الدولية للتقارير المالية تساعد على الحفاظ على مظهر العقلانية أو ما سمي بـ"الأسطورة المنطقية" التي ترسخ في ذهنية الفاعلين قوة هذه الأخيرة على تحسين جودة وشفافية التقارير المالية وقابليتها للمقارنة، ما يعني أن المنظمات التي تتبنى هذه الهياكل تتصرف بشكل صحيح وشرعي ضمن بيئتها وثقافتها، في هذا الصدد تقر الأبحاث السابقة أن موجة الإصلاحات المحاسبية التي أخذت بالمعايير المحاسبية الدولية قد عززت هيمنة وشرعية النموذج الدولي نتيجة زيادة عدد المتبنين (التبني المتكرر والمتعاقب).

من جهة أخرى، تتباين الممارسة المحاسبية الفعلية رغم ما تقدمه المعايير الدولية للتقارير المالية من وعود للتوافق والانسجام بين التعاملات المحاسبية عبر الوطنية، فالمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة والمبنية اجتماعيا تتجاوز النظرة البسيطة لها على أنها تقنية عالمية، حيث أن دور وقوة شبكات الجهات الفاعلة المحلية ترسم مسار نقل المعايير العالمية إلى ممارسات محلية، فقد تشترك الاقتصادات الناشئة في سمات مشتركة مثل نهجهم التقليدي للقانون المكتوب وأهمية الضرائب أو التطور البطيء لمهنة المحاسبة، رغم ذلك هناك اختلافات كبيرة في إستراتيجياتهم فيما تعلق بطرق تبني واستخدام المعايير، وغالبا ما تحدده الطريقة التي تفاعلت بها الجهات الفاعلة المحلية، وقد صدرت دعوات مختلفة لدراسة التباين التنظيمي واختلافات الممارسة في البلدان التي تختلف سياقاتها عن السياق الأنجلوسكسوني الذي تشبعت به معايير IAS/IFRS والتي تؤدي إلى نتائج وممارسات محاسبية مختلفة.

تعمل الدراسات المحاسبية في العقد الأخير على تحسين الفهم المحدود لاختلافات الممارسة المحاسبية ضمن نفس السياق الجغرافي على اثر تبني معايير IFRS، وشرح الصعوبات والتحديات التي تواجه الدول لاعتماد معايير عالمية "مستوردة"، يقر (Nobes, 2011) أن الممارسات المحاسبية الوطنية لا تزال منتشرة حتى بعد تطبيق معايير IFRS، بنظرة مؤسسية سوسولوجية يصور (Dillard et al, 2004) المحاسبة كمؤسسة ونظام من الممارسات الاجتماعية الموحدة والمقيدة بالقواعد التي تشمل الفاعلين والسلطة، وبالتالي فإن الممارسات المحاسبية هي تبريرات للمحافظة على الشرعية، من هذا المنطلق يمكننا القول أن استجابة الفاعلين (الممارسة المحاسبية) للأنظمة المحاسبية التي تبنت أو تقاربت مع المعايير الدولية للتقارير المالية تعكس شرعية التغيير والإصلاح المحاسبي.

الجزائر على غرار العديد من الدول النامية لم تكن في منأى عن هذه الضغوطات، فبدعوى الاندماج في الاقتصاد العالمي وتحقيق متطلبات النمو والتنمية الاقتصادية باشرت بإصلاحات متعددة المجالات شملت النظام المحاسبي الجزائري، اعتمد فيها على إستراتيجية تأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية، ونتج عنها نظام محاسبي مالي هجين المنبت، هذا التغيير التنظيمي ذو الصبغة العالمية يتجاوز القضايا المحاسبية التقنية البحتة ويدفع بالمؤسسات الجزائرية إلى التصرف وفق فلسفة اختلفت عن ما هو راسخ منذ عقود، ولهذا كان لزاما علينا أن نرصد ردود الفعل اتجاه عملية التغيير بالأخص إذا علمنا أن إستراتيجية الإصلاح المحاسبي قد تم الطعن فيها من قبل أطراف فاعلة في إدارة التغيير لعدم دمجهم وإشراكهم ضمن إجراءات وضع ومتابعة المشروع.

ينتج عن الإصلاح المحاسبي شكل تنظيمي جديد يخلف سابقه، ترفقه على المستوى المحلي ضغوط مؤسسية قسرية ومعيارية تمارسها أطراف فاعلة تضغط لقبول التغيير، وكباحثين في علوم المحاسبة نسعى إلى فهم العملية التي من خلالها يتم التنازع والتوافق على النماذج البديلة، لهذا فإن المهمة الرئيسية في شرح كيفية استحداث نظم أو ممارسات تنظيمية جديدة هي الإلمام بتأثير الضغوط المؤسسية على التغيير والإصلاح المحاسبي واستيعاب مختلف الفاعلين والمصالح التي تتأثر بها أو تسعى للتنافس عليها، في هذا الصدد قدمت النظرية المؤسسية الجديدة وعدا كبيرا في الإجابة عن هذا التساؤل وقد خطت خطوات معتبرة أيضا من خلال مفهوم التماثل المؤسسي Institutional Isomorphism كآلية للتغيير يحفزها سلوك البحث عن الشرعية، والإطار التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للعمليات المؤسسية (Oliver,199).

بناء على ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

- كيف تؤثر الضغوط المؤسسية على استجابة الفاعلين في قبول التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر؟

لتحليل الأبعاد المختلفة للموضوع تتم مناقشة الإشكالية العامة على مستويين من التحليل:

1- مستوى التقارب المحاسبي الجزائري: من خلال هذا المستوى من التحليل يسلط الضوء على تأثير الضغوط المؤسسية المتمثلة أساسا في "الضغوط القسرية، المعيارية والمحاكية" على استجابة المنظم الوطني لعملية التقارب مع معايير IFRS، وعليه تحدد الإشكالية الفرعية الأولى كالتالي:

كيف تأثرت عملية التغيير والإصلاح المحاسبي بالضغوط المؤسسية (القسرية، المعيارية والمحاكية) الخارجية؟

2- مستوى الامتثال (الممارسة المحاسبية): من خلال هذا المستوى من التحليل تتم محاولة رصد استجابة الفاعلين في السياق المحلي لضغوط تطبيق النظام المحاسبي المالي، في هذه الحالة تعتبر الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي المحلية، وعليه تتم صياغة الإشكالية الفرعية الثانية كالتالي:

كيف تعكس استجابة الفاعلين للضغوط المؤسسية المحلية قبول التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر؟

ب- فرضيات البحث:

بالاعتماد على المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة وتصاغ الفرضية العامة:

تعكس استجابة الفاعلين للضغوط المؤسسية شرعية عملية التغيير والإصلاح المحاسبي.

كما صيغت الفرضيات الفرعية كالتالي:

- الضغوط القسرية هي الأبرز في الدفع بعجلة التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر
- يستجيب الفاعلون للنظام المحاسبي المالي بالقبول والإذعان في ظل الضغوط المؤسسية المحلية المفروضة.

ت- مبررات اختيار الموضوع:

تكمن مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:

- علاقة الضغوط المؤسسية بالأسباب الحقيقية لتبني ممارسات محاسبية عالمية؛
- تبني نموذج محاسبي مستورد تختلف بنيته وثقافته عن ثقافة وبنية المجتمع الجزائري مما يعني أن استجابة الفاعلين ستعكس قبول عملية التغيير من عدمه؛
- الغرض أيضا من اختيار موضوع الدراسة هو ربط البحث المحاسبي ذي الطبيعة الجامدة بمقاربة سوسولوجية تنظيمية بغية فتح آفاق مستقبلية جديدة للبحث.

ث- أهمية موضوع الدراسة:

تبرز أهمية موضوع الدراسة من خلال:

- اشتقت حجج الأطروحة بشكل أساسي من النظرية المؤسسية الجديدة، والتي من خلالها تركز على سلوك الفاعلين المحلية تجاه نتائج عملية التغيير.
- يتم ربط أشكال الاستجابات الإستراتيجية ل (Oliver,1991) بالنقاش حول سعي الفاعلين لاكتساب السلطة والشرعية وتحقيق مصالحهم المتضاربة.
- تساهم الدراسة في إثراء الأدب المحاسبي المؤسسي الذي يتجاوز نقد نظرية التماثل المؤسسي بوضع محددات تحاكي إطار (Oliver.1991) وتتحكم في أشكال الاستجابة.
- كما يستمد البحث أهميته من العلاقة الوثيقة بين الضغوط المؤسسية التي تحكمت في عملية الإصلاح المحاسبي وشكل الاستجابة الناتجة عنه، حيث أن استجابة الأطراف الفاعلة لمخرجات عملية التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر تعكس شرعية العملية من جهة، ومن جهة أخرى تبرز كيف تتفاعل علاقات مختلف الجهات الفاعلة في بناء معنى محلي لنظام محاسبي استورد من نموذج محاسبي عالمي.

ج-أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق إسهامات تطبيقية في إطار الأدبيات النظرية كالاتي:

- تقييم تأثير الضغوط المؤسسية على عملية التغيير والإصلاح المحاسبي؛
- تقييم شرعية الإصلاح المحاسبي من المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة .
- رصد تفاعل شبكات الفاعلين المحليين في خضم بحثهم عن الشرعية والموارد وكيفية تأثيرها على تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- كما نهدف إلى إضافة إسهام معرفي فكري يتمحور حول العوامل المستخلصة من إطار (Oliver, 1991) "الشرعية، درجة الاعتماد على مصدر الضغط، اتساق الأهداف التنظيمية، النشر القانوني للقواعد وعدم اليقين البيئي" وقدرتها على تحديد أشكال الاستجابة لضغوط التوافق المحاسبي الدولي.

ح- منهجية الدراسة وأدواتها

لتحقيق أهداف الدراسة استعين بالمنهج الاستنباطي، أحد أهم مناهج البحث العلمي وأبرزها استخداما في البحوث الإدارية والتنظيمية، والذي يدعو للتحقق من وجهة نظر "نظرية" ميدانيا، تم البحث من خلاله في تأثير الضغوط المؤسسية على اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي، بالنظر إلى الممارسة المحاسبية التي تعكس استجابة الفاعلين لهذه الضغوط، كما أنه وعلى ضوء الأدبيات النظرية والتطبيقية المتوفرة التي تعالج موضوع البحث، وبناء على متطلبات الدراسة التي تسعى لتبيان واكتشاف المواقف التي تعكسها آراء ممارسي المحاسبة في الجزائر والسلوك الذي تعكسه الممارسات المحاسبية اعتبر المدخل الكيفي بدلا من الكمي الاختيار الأنسب لاستكشاف وتحليل الظاهرة محل الدراسة.

عمليا، اعتمدت الدراسة كمرحلة أساسية على طريقة البحث النوعي القائمة على المقابلة نصف الموجهة للاطلاع على التجارب الشخصية والتعمق في فهم آراء وممارسات الفاعلين، كما استخدمت المقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة لدعم النتائج المتوصل إليها في المرحلة الأولى، تمت المقابلات مع مجموعة من الإطارات المالية والمحاسبية، خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات وأساتذة مختصين عايشوا فترة التغير، لا تشغل الدراسة الحالية بتعميم النتائج على الحالات الأخرى لطبيعة الدراسة الاستكشافية وخصوصية الإطار المستخدم الذي يتفرد بتحليل كل وحدة كحالة منفصلة.

خ- معوقات البحث

تعرض مسار البحث لعدة صعوبات نوجزها كالآتي:

- ندرة المراجع باللغة العربية خصوصا ما تعلق بالإطار النظري التنبؤي ل (Oliver,1992) للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية.
- صعوبة الربط بين المنظورات السوسولوجية المستخدمة في الدراسة وإسقاطها على الواقع المحاسبي الجزائري.
- تأثير العمل التطبيقي بالوضع الوبائي الذي ضرب الجزائر والعالم أجمع، ما صعب جدا عمل المقابلات في مناطق جغرافية بعيدة.

د- خطة وهيكل البحث

للإلمام بجوانب الموضوع المختلفة ووضعها في قالب يحقق الغاية من الدراسة، تم تقسيم البحث وفق ما ينص عليه أسلوب IMRAD إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة وتتعقبهم خاتمة وعرض للنتائج المتوصل إليها

الفصل الأول: خصص الفصل الأول في عرض الإطار النظري لاستجابة الدول النامية لضغوط التنسيق المحاسبي الدولي حيث تناول المبحث الأول انتشار المعايير الدولية للتقارير المالية كجزء من منطق مؤسسي عالمي، وعرض من خلال المبحث الثاني الإطار

النظري التي تقوم عليها إشكالية الدراسة وفروعها وقد شمل كل من نظرية التماثل المؤسسي Institutional Isomorphism لـ (DiMaggio & Powell, 1983) والإطار التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للعمليات المؤسسية Strategic Responses لـ (Oliver, 1991)، في المبحث الثالث وبعدهة مؤسسية سوسيولوجية تم النظر إلى عملية التوافق المحاسبي الدولي وضغوط انتشار المعايير الدولية للتقارير المالية، ثم التطرق إلى أشكال استجابة الفاعلين المحلية لمعايير محاسبية مستوردة بشكل خاص وللتغير المحاسبي بشكل عام .

الفصل الثاني: خصص الفصل الثاني لعرض الدراسات السابقة وما توصلت إليه من نتائج ذات صلة بموضوع الدراسة الحالية، تم تبويبها وفقا لمستويات التحليل والنظريات المستخدمة في كل مستوى إلى دراسات تتعلق بالضغوط المؤسسية وأثرها على انتشار معايير IAS/IFRS، ودراسات تتعلق بالاستجابة الإستراتيجية لضغوط التقارب المحاسبي الدولي ، وملخص الرؤى والنتائج.

تناول **الفصل الثالث** واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي وقسم إلى ثلاث أقسام: خصص المبحث الأول لمعالجة الإشكالية الفرعية الأولى التي تحقق في تأثير الضغوط المؤسسية على عملية التغيير والإصلاح المحاسبي تم تحليل التغيير المؤسسي ودوافع التغيير على المستوى التنظيمي وعلى المستوى المجتمعي على التوالي، أما المبحث الثاني فقد خصص لأدوات التحقيق الميداني والمنهجية المتبعة وتم من خلاله عرض الأدوات التي تحقق غاية الدراسة وكانت بنوعين من المقابلة: المقابلة نصف الموجهة والمقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة، استعرض المبحث الثالث نتائج الدراسة الميدانية تحت بندين عريضين يشرح الأول استجابة الفاعلين للضغوط القسرية الناتجة عن الهيئات التنظيمية قوانينها ولوائحها، ويضم المطلب الثاني تحليل استجابة الفاعلين للضغوط المعيارية الناجمة عن ضعف مهنة المحاسبة، خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج التي أدرجت في خاتمة البحث.

الفصل الأول

إطار نظري تحليلي لاستجابة الدول

النامية لضغوط التنسيق المحاسبي

الدولي

تمهيد

اكتسب الجدال الدائر حول التحول للمعايير الدولية للتقارير المالية زخما في العالم أجمع، حيث عرف حجما وسرعة اعتماد غير متوقع وتم تبنيه من قبل أكثر من 120 دولة¹، لهذا كان لزاما فهم هذا التغيير والسياق الذي تم فيه، إن قرار دول مثل الإمارات العربية المتحدة أو الهند أو ملاوي أو حتى البلدان ذات التقاليد المحاسبية القوية كأستراليا وكندا بتبني أو التقارب مع المعايير الدولية للتقارير المالية يظهر أن الاقتصاديات استسلمت لعملية التجانس والتوحيد المحاسبي²، ففي حين أن التنظيم المحاسبي يلعب دورا هاما لدعمه بنشاط التنمية الاقتصادية ومنحها ميزة تنافسية من خلال توفير البنية التحتية المناسبة لخلق مناخ استثمار جذاب مشجع للمستثمر المحلي والأجنبي على حد سواء، تميل الدراسات لتفنيد ما يروج له مجلس المحاسبة الدولية على أن استخدام المعايير يحقق فوائد اقتصادية (Judge et al,2010) (lasmin,2011) وتثبت فرضية أن اعتمادها ما هو إلا استجابة لضغوط مؤسسية بغية كسب وإضفاء الشرعية على تقاريرها المالية ومؤسساتها المهنية.

¹ Miriam Koning , Gerard Mertens, Peter Roosenboom ; *Drivers of institutional change around the world: The case of IFRS* , Journal of International Business Studies (2017) p

² Helen Irvine ; *The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates* , Accounting Forum 32 (2008) p 127

المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية والمنطق المؤسسي العالمي

إن الزخم والدفع الكبير باتجاه اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية على الصعيد العالمي ما هو إلا جزء من موجة عامة من التوحيد القياسي التي حدثت في مجالات مختلفة على مر 150 عامًا الماضية، وصفت هذه الموجة بالعمولة أو الحدائة. مجموعة من المعايير المحاسبية ما هي إلا نتاج لنظام معقد، تتجاوز تأثيراتها الحدود الوطنية هدفها الأساسي توسيع التدفقات الرأسمالية الدولية، نحاول التعرف عليها في الأجزاء الموالية.

المطلب الأول: قراءة في نشأة معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وأهدافها

ألقت عملة الاقتصاد بظلالها على مشاكل الاختلافات في التقارير المالية المستخدمة في عديد البلدان، ونتيجة لذلك ازدهر البحث عن التنسيق والتوحيد الدولي للممارسات المحاسبية، فقد شكل الاختلاف المحاسبي عقبة أمام حركة الاستثمار وانتقال رؤوس الأموال على المستوى الدولي مما دفع بالعديد من الجهات وعلى أكثر من مستوى محاولة تحري سبل تقليص وتضييق هذه الفجوات، واندرجت فيما عرف بالتوافق المحاسبي.

عرف (Nobes and Parker, 2008) التوافق المحاسبي على أنه سيرورة غايتها الموازنة بين الممارسات المحاسبية عن طريق الحد من الاختلافات المحاسبية، فيما عبر عنه (Colasse, 2009) بأنه مسار مؤسسي (Institutional process) الهدف منها تقريب المعايير والممارسات المحاسبية التي تسهل المقارنة بين القوائم المالية¹، أما التوافق المحاسبي (Accounting Harmonisation) فعد مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، كما أنه يتداخل وعدة مفاهيم أخرى تصب في نفس السياق وتسمى لتحقيق نفس الغرض وهو تجانس أنظمة المحاسبة على المستوى الدولي، مثل التوحيد المحاسبي أو التماثل (Uniformity) و المعايير (Standardization)، والدارس لموضوع التوحيد المحاسبي لا تفوته كثرة المصطلحات والمفاهيم التي تحمل في ظاهرها نفس المعنى إلا أنها تختلف جوهريا في المضمون لذلك وجد أنه من الضروري التفرقة بين هذه المفاهيم الثلاث الأساسية.

يعرف التوحيد المحاسبي (Accounting Uniformity) بأنه الحالة التي تتوفر فيها درجة عالية من التماثل مما يعني أن كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة على المستوى الدولي، كما يمكن القول أن التوحيد هو عملية وضع قواعد محاسبية تكون ملزمة التطبيق للوصول إلى توحيد الممارسات المحاسبية الدولية²، يكمن الاختلاف بين التوافق والتوحيد في عدد الأساليب، فالتوحيد يسعى إلى تخفيض عدد الأساليب المحاسبية البديلة للوصول إلى أسلوب واحد فقط أما التوافق فيخفف عدد الأساليب المحاسبية إلى مستوى مقبول، وعليه فالتوافق أكثر مرونة وأكثر انفتاحا لأهمية الفروقات والاختلافات القومية³، أما بالنسبة للمعايير المحاسبية (Accounting Standardisation) فهو مصطلح مشتق من "المعيار" وهي خطوة يتم التحرك من خلالها نحو التوحيد

¹ - فريد لطرش، التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي: التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحت عباس، سطيف (2016-2017)، ص 54

² - بن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية : دراسة مقارنة، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 2017 العدد 4، ص 108-109

³ - فريد لطرش، مرجع سبق ذكره، ص 56

و التماثل التام، فهي عملية تتصف بالجمود و الصرامة في تطبيق معيار واحد أو قاعدة محاسبية واحدة لجميع الحالات من طرف جميع الدول، و يمكن اعتبارها كمرحلة ثانية من التوافق.

الفرع الأول: نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية /المعايير الدولية للتقارير المالية " IAS/IFRS "

بعد عقود طويلة من المحاولات في تنسيق القواعد والسياسات المحاسبية بين الحكومات والأقاليم والتي باءت بالفشل إلى حد ما، ظهر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لينصب نفسه منظما للمحاسبة عبر العالم، لم يكن هذا التطور مفاجئا بل كان نتيجا لجملة من التنظيمات والتفاعلات في المجتمع المحاسبي العالمي إلى ما قبل منتصف السبعينات من قبل مراجعي الحسابات في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وبعدها بفترة المملكة المتحدة تبعها بعض بلدان العالم، كان ذلك بسبب سلسلة من الدعاوى ضد البعض منهم مما دفعهم إلى تشديد معاييرهم¹ وإنشائهم لمنظمات مهنية ساهمت ومثيلا لها لعدد من الدول "استراليا، اليابان، فرنسا، هولندا، المكسيك، ايرلندا ودول الكومنولث" على بناء لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC سنة 1973.

تزامن إنشاء IASC وحدثان رئيسيان لهما بالغ الأثر على تطوره المؤسسي يتعلق الأول ببروز مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية كمنظمة مستقلة معينة من طرف هيئة الأوراق المالية والبورصات SEC فوضت بمهمة تطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموما US GAAP، وتعلق الحدث الثاني بانضمام المملكة المتحدة للمجموعة الاقتصادية الأوروبية أو ما يعرف اليوم بالاتحاد الأوروبي في 01 جانفي 1973، هذان الحدثان مهمان كون أن IASC سيستلهم شكله القانوني وقوته المؤسسية من FASB ليصبح ما يعرف بـ IASB، أيضا شكل انضمام المملكة المتحدة للمجموعة الاقتصادية الأوروبية قفزة مؤسسية وإيدولوجية على IASC والاتحاد الأوروبي على حد سواء، فتتنسيق المحاسبة الذي كان يتم عن طريق توجيهات تميزت بمشاريعها بسلوك المنهج الألماني والقاري بشكل عام ومحاسبة الشركات التي ينظمها قانون الشركات قد تأثرت بجاذبية النموذج الإنجليزي الذي يوفر مجالا للمؤسسات المحاسبية المهنية للتنظيم والعمل، ما يبرر وجود تغيير مؤسسي يربط القطاع الخاص بقرارات IASC الذي قد سبقه تدويل شركات التدقيق والمحاسبة منذ ستينيات القرن الماضي، كما أن تنظيم مهنة المحاسبة جزئيا قد تركز حول الشركات الأنجلو أمريكية أي IASC مقرها لندن في المملكة المتحدة و FASB في الولايات المتحدة الأمريكية أي بتعبير أدق شكل دخول المملكة المتحدة إلى الاتحاد الأوروبي سوقا جديدا لشركات التدقيق والمحاسبة متعددة الجنسيات التي ترغب في الاستثمار في السوق الأوروبية².

بعد التنسيق والتوافق المحاسبي للشركات الأوروبية المدرجة أولوية يتم تمويل جزء منها من قبل السوق المالية الأمريكية، فالسوق الموحدة تحتاج إلى معايير محاسبية مشتركة³، كان هذا الاقتراح مثار جدل كبير في ذلك الوقت وكان اختيار حل أكثر

¹- Stephen A.Zeff, *The evolution of the IASC into the IASB and the challenges it faces*, American Accounting Association, Vol 87,N° 3 ,2011,pp 810-811

²-Christopher Hossfeld et al, *L'intérêt public européen/ European public interest*,Rapport de recherche finale ,ANC ,Octobre 2018 , p 36

³- Elias Bengtsson , *Repoliticalization of accounting standard setting – The IASB ,the EU and the global financial crisis, critical perspectives on accounting* , Vol 22 ,2011 , p 569-570

حيادية من الناحية السياسية مع أداة ضبط قياسية أكثر استقلالية هو أسهل طريق لفك هذا الإشكال، كما أن الاعتماد على منظمة تتمتع بخبرة فنية سيخدم احتياجات المستثمرين أفضل من الاعتماد على قانون صارم يعده الموظفون العاديون¹، أوكلت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية IOSCO للجنة معايير المحاسبة الدولية مهمة اقتراح معايير: "معياري مرجعي يمكن استخدامه من قبل الشركات التي ترغب في زيادة رأس المال في أسواق غير أسواق بلد المنشأ" (Perier, 1995)² مقابل الحصول على مصادقة المنظمة لهذه المعايير وقد تمت فعلا سنة 1998م، و اعتبر الاعتراف بالمعايير المحاسبية الدولية IAS اعترافا بشرعية اللجنة يستوجب منها إصلاحا مؤسسيا عميقا لتبدأ من خلالها فضلا جديدا سنة 2001م يتوج بإنشاء مجلس المعايير المحاسبة الدولية يصدر معايير دولية للتقارير المالية IFRS.

لم تطلب الهيئات التنظيمية أو الحكومات في أي بلد من الشركات المدرجة الالتزام بالمعايير المحاسبية الصادرة عن IASC إلا بعد أن طالب الاتحاد الأوروبي أن تعتمد الشركات المدرجة على المعايير الصادرة عن IASB بحلول 2005م، كانت هذه القفزة الكبرى في تاريخ المجلس الذي يمكنه الآن أن يتباهى بشراكة أكبر قوة اقتصادية في العالم، والاتحاد الأوروبي الذي كان عازما على بناء سوق داخلي سيحقق هدفه في إزالة عقبة قابلية البيانات المالية للمقارنة وأيضا تبني نظام محاسبة يبدو أنه سيكون في منافسة مع نظام الولايات المتحدة الأمريكية³.

وفقا ل (Zeff, 2007) فإن إحدى القضايا التي تتحدى شرعية مجلس معايير المحاسبة الدولية كانت اعتماده المفرط على الدعم من طرف الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا في سن معاييره، فاعتماده على الأولى لم يكن فقط نتيجة امتلاكها أطول سجل من المعايير الوطنية وأكثرها احتراماً ولكن أيضا لأنها تمتلك سوقا لرؤوس الأموال هو الأكبر في العالم، أما بالنسبة للاتحاد الأوروبي فيكون باعتماده المعايير المحاسبية الدولية قد زود المجلس بزبائنه الرئيسيين الأوائل أي نحو 8000 شركة مدرجة كانت مطالبة بتطبيق المعايير خلال إعدادها لبياناتها المالية، كما كان تأثيره قويا نظرا لقربه من العواصم المالية للدول الأعضاء وخاصة بروكسل⁴.

هذا التحول لفت انتباه العالم وبدأت الدول الأخرى تتخذ من مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB منظما دوليا للمحاسبة ومنه قبول المعايير الصادرة عنه، دخل IASB في لعبة عالية المخاطر أصبحت فيها الشركات والحكومات والمهنة لاعبين فاعلين فيها استخدمت فيها أنماط عديدة للقوة تعمل على تمكين أو إضعاف الجهات الفاعلة من خلال تزويدهم بالقدرة على التأثير على الآخرين أو الصمود أمامهم.

¹ - Idem

² - Christopher Hossfeld et al ,Op-Cit , p 37

³ - Idem ,p 37

⁴ - Stephen Zeff,Op-Cit,p p 810-811

الفرع الثاني : المعايير المحاسبية الدولية/ المعايير الدولية للتقارير المالية وأهدافها

وفقا للجنة القواعد الدولية للمعايير المحاسبية هي (المعايير المحاسبية الدولية) قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم المهنية، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة عموما، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية¹، كما عرف الجمع العربي للمحاسبين القانونيين المعيار المحاسبي على أنه نموذج أو مرشد لما يجب أن يكون عليه التطبيق المحاسبي من حيث قياس العمليات المالية وإثباتها والإفصاح عنها بصورة عادلة في القوائم المالية لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات الملائمة².

تعتبر المعايير الدولية للتقارير المالية نسخة جديدة لمعايير المحاسبة الدولية بغرض التميز وهذا المفهوم الضيق، أما بالمفهوم الواسع فهي تطور وامتداد طبيعي لجملة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، هذا الأخير الذي اعتمد المعايير التي أنتجتها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، والتزم ببرنامج طموح يتضمن تعديل المعايير الموجودة وإصدار أخرى جديدة تركز على القضايا المثيرة للخلاف مثل الأدوات المالية.

أصبحت معايير المحاسبة الدولية أكثر بروزا وقوة في التسعينات بدعمها مؤسسات دولية مثل المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية IOSCO، مجلس الاستقرار المالي FSB، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD، ومنظمة التجارة العالمية WTO، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD، البنك الدولي WB، صندوق النقد الدولي IMF و العديد من المؤسسات الوطنية والدولية التي ساندت اعتماد المعايير كأسلوب لتحقيق الاستقرار في المشهد المالي العالمي، كما ساهمت الأزمات المالية وتبريراتها في الدفع اتجاه معايير IFRS كالأزمة المالية التي هزت شرق آسيا سنة 1997م والتي تعزى أحد أسبابها الرئيسية إلى الإفصاحات المالية غير الشفافة بين الشركات الكبرى والمؤسسات المالية، في أعقاب هذه الأزمة اتفقت الجهات الفاعلة الرئيسية من وزراء مالية مجموعة الدول الصناعية السبعة G-07 وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي من خلال إنشاء منتدى الاستقرار المالي FSF الذي يعمل على تعزيز تبادل المعلومات والتنسيق بين السلطات الوطنية والمؤسسات الدولية، وتقييم القضايا ونقاط الضعف التي تؤثر على النظم المالية العالمية، وتمت كذلك التوصية باعتماد 12 معيارا دوليا رئيسيا³.

ينظر إلى معايير IFRS عموما على أنها معايير "عالية الجودة" والتي أضحت أكثر نضجا واكتمالا في السنوات الأخيرة مقارنة بإصدارتها الأولى، يجمع (Ball,2016) ميزات المعايير في أربع خصائص أساسية اتفقت عليها الأبحاث⁴:

¹ - أمال تخوني، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/ IFRS، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر باتنة 1 الجزائر، (2018/2019)، ص 52

² - عبد الستار عبد الجبار عيدان الكبيسي، معايير المحاسبة الدولية و المسؤولية عن الأزمة المالية العالمية الحالية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق 2010، ص 4

³ - Solomon George Zori, *To adopt or not adopt ? The transnational adoption of international financial reporting standards (IFRS) In africa*, PhD Thesis, koln university. Ghana, 2015, p36

⁴ - Ray Ball, *IFRS – 10 Years later, Accounting and Business Research*, vol 46(5), 2016, p547

- تم تطوير معايير IFRS خارج هيئات الحكومية ولم يتم تصميمها بشكل أساسي لتلبية المعايير السياسية أو لتتوافق مع القواعد الضريبية؛
 - تم تصميم المعايير إلى حد كبير لجعل البيانات المالية تعكس الجوهر الاقتصادي - بعيدا عن الشكل القانوني- للشؤون المالية للشركة،
 - تستند على محاسبة القيمة العادلة أكثر من التكلفة التاريخية ما يجعل القوائم المالية المعدة حسب المعايير أكثر إفادة، ويتم تسجيل المكاسب والخسائر الاقتصادية في الوقت المناسب؛
 - تم تصميم المعايير للحد من حرية المديرين التقديرية للتلاعب بالأحكام بطرق كانت تعتبر صالحة بموجب العديد من القواعد السابقة.
- هذه الخصائص تعبر بشكل أدق عن القول الشائع أن المعايير مصممة لزيادة شفافية التقارير المالية، وأنها توفر معلومات أكثر اكتمالا ودقة حول الوضعية المالية للشركة، لهذا كان سقف الفوائد المتوقعة من اعتماد معايير المحاسبة الدولية مرتفعا آنذاك وكانت تصبو كلها نحو كفاءة الأسواق، إلا أنها كانت توقعات¹:
- من منظور أسواق رأس المال (**Asset Markets**): تجمع الأبحاث أن الفوائد المحتملة لمعايير IFRS ترتبط بشكل مباشر بالأسواق المالية، فزيادة شفافية البيانات المالية تعني جودة أعلى للمعلومات وتقليل للمخاطر على المساهمين والمقرضين، تحصل هذه الفوائد بشكل مباشر كتوفير مزيد من المعلومات في التقارير المالية أو بشكل غير مباشر عن طريق تخفيض التكلفة أو زيادة مصداقية البيانات المقدمة كتدنية تكاليف أبحاث المحللين أو إمكانية المقارنة الناتجة عن توحيد للقواعد المحاسبية، النتيجة المتوقعة شفافية أفضل وتقييم أكثر دقة للأسواق المالية.
 - من منظور تكلفة رأس مال الشركة (**Cost Capital to public corporations**): يروج بشكل واسع عن قدرة معايير IFRS على تخفيض تكلفة رأس المال للشركات من خلال توفير المعلومات الكافية لمنح الثقة للمستثمرين ونتيجة لذلك سيطلبون عائدا أقل ، ينتج عن ذلك من حيث الرفاه الاجتماعي زيادة في الثروة وزيادة في تكوين رؤوس الأموال.
 - من منظور حوكمة الشركات (**Corporate Governance**): كان من المتوقع أن يؤدي اعتماد معايير IFRS إلى تحسين حوكمة الشركات بعدة أشكال، حيث أنه يزود المديرين بمعلومات أكثر دقة وفي الوقت المناسب ما يسهل عملية اتخاذ القرار، يعزز إجراءات المراقبة (للمديرين) من قبل مجالس الإدارة، المستثمرين ومختلف الأطراف الفاعلة، يسهل عمليات الاندماج عبر الحدود وغيرها، ينتج عن تحقيق هذه الأهداف سوق أكثر كفاءة للتحكم في الشركات، واستثمار وتمويل أعلى جودة.
 - من منظور الأسواق بشكل عام (**Merkets generally**): يتصور أن يؤدي اعتماد المعايير إلى خفض تكلفة المعاملة مع الموردين، العمالة، العملاء، المقرضين والمستثمرين العابرين للحدود ، وبالتالي زيادة حجم المبادلات الدولية وبالتالي زيادة كفاءة الأسواق .

¹ - Ibid,p548

رغم جاذبية الفوائد الاقتصادية التي ستجني من اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية إلا أن الدراسات خصوصا ما تعلق منها بالدول النامية لا تنفك تثبت أن الدوافع وراء اعتماد هذه المعايير يتمحور حول مصالح الجهات الفاعلة (الدولية والوطنية) جنبا إلى جنب مع السياق السياسي والاقتصادي والاجتماعي (Ball,2006,2016)، (Iasmin,2011)، (Zori,2015).

المطلب الثاني: انتشار المعايير الدولية للتقارير المالية والمنطق المؤسسي العالمي

يوصف النظام الدولي لما بعد الحرب العالمية الثانية على أنه مجموعة مركبة وشاملة بشكل خاص من المعايير و الأعراف والمعاهدات وآليات أخرى تم إنشاؤها لخدمة مبادئ أساسية تتمثل في الاستقرار الاقتصادي والأمني والنشاط المتناسق في مواجهة التحديات المشتركة، وقد عرفه (Ikenberry,1999) على أنه مزيج من "الانفتاح الاقتصادي والتبادل والإدارة متعددة الأطراف"، ارتكز هذا النظام الذي عرف بالنظام الليبرالي في بناء أساساته على عنصرين أساسيين: الأول كان التحكم في نظام التجارة بتحرير الاقتصادات العالمية وربط المجتمع الدولي في شبكات متوسعة وعميقة والأكثر من ذلك خلق تجمعات تجارية بدمج اقتصاديات عملاقة تصعب بل وتجعل من المستحيل على الدول الأخرى الازدهار دون اللجوء إليها، أما العنصر الثاني فهو التحكم في المجال الأمني من خلال تقييد سبل وأساليب استخدام القوة وحدها عن كونها أداة في إدارة العلاقات بين الدول، النتيجة مجموعة واسعة ومتداخلة من المؤسسات والمنظمات والشبكات التي تعمل على إنشاء كم هائل من المعايير والقواعد والإجراءات التي تعكس قطبين رئيسيين "اقتصادية سياسية و عسكرية" إضافة لمجموعة كبيرة من الأنظمة الداعمة الأخرى، يساهم فهنا للنظام الدولي في تحليل تفضيلات الدول وسلوكها تجاه المعايير والقواعد المشتركة التي يفترض أنها تخفف تضارب المصالح وسياسات القوة من جهة، من جهة أخرى الاستجابة لهذه القواعد قد ينتهك سيادة دول في سبيل تعزيز قيم معينة¹.

المعايير الدولية للتقارير المالية جزء من هذا النظام، عدت كآلية من آليات الحوكمة وتم اعتمادها، تبنيتها أو التقارب معها في 144 دولة من أصل 166 وفقا للتقرير الذي أعدته IFRS Foundation لسنة (2018)²، يرى مؤيدو هذه المعايير أنها وسيلة تساهم في توفير قاعدة معلومات لاتخاذ القرار وتحسين قابلية مقارنة التقارير المالية مما يؤدي إلى تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة، غير أن قرار صناع السياسة قد يتجاوز عقلانية الاختيار المبنية على أساس الرغبة في تحسين الكفاءة الفنية للاقتصاد ويصبو لأهداف تتحقق باكتسابهم للشرعية الدولية، الركيزة الأساسية التي ينطلق منها طرحنا أن وجهة النظر الاقتصادية غير كافية لتحليل وتفسير انتشار السياسات من أعلى إلى أسفل أي من البلدان المتقدمة إلى البلدان النامية، فيجب أن تقرر بمنهج نظرية تشرح بشكل أكثر إقناعا ديناميكيات الضغوط المؤسسية والاجتماعية التي تمارسها مختلف الجهات الفاعلة على الدول لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية.

¹ - ماكل جيه مازار و اخرون ، فهم النظام الدولي الحالي، مؤسسة Rand للنشر، كاليفورنيا، 2016 ، ص ص 13-14-22

² IFRS Foundation ,Use of IFRS standards around the world , (2018), p2

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf>

يحاول منظرو علوم الاقتصاد السياسي والعلاقات الدولية وعلم الاجتماع إيجاد تفسير مشترك لظاهرة "انتشار السياسات" التي لا تتعدى فقط على الحدود الجغرافية والأيدولوجية بل وتتفق في الزمان والمكان، موجة من الإصلاحات الاقتصادية الموجهة نحو السوق الحرة، تحرير للتجارة الخارجية، الخصوصية وإلغاء لمختلف الضوابط المقيدة لصيغ التحرير التي لا تزال أثارها العميقة والدقيقة موضوع نقاش للآن، وفقا ل (Simmons et al, 2006)¹ فإن نشر السياسة الدولية يعكس قرارات السياسة الحكومية في بلد معين مشروطة بشكل منهجي بخيارات سياسية سابقة يتم اتخاذها في بلدان أخرى، يبدو أن هذا التعريف واسع فهو لا يقتصر على الانتشار الدولي للمعايير والقواعد والسياسات بل قد يشمل حركة الأفكار والممارسات التي تتسرب وتنتشر كشيء معدي كما وصفه (Roger, 2003)²، اقترح (Simmons et al, 2006) أربع آليات اعتبرت المحرك الأساسي في انتشار السياسات وهي الإكراه، المنافسة، التعلم والمحاكاة، وبالرغم من قوتهم التفسيرية إلا أن الغموض لا يزال يكتنف الحدود الفاصلة بين كل منهم، من جهة أخرى غالبا ما يكون انتشار سياسة ما هو نتاج صراع وتفاعل معقد بين عدد لا يحصى من الجهات الفاعلة "الداخلية والخارجية" ذات الاهتمامات والمصالح المختلفة، وعليه فالفاعلون سيتصرفون بطرق تعكس درجة اهتمامهم وكذا درجة تأثير السياسة نفسها، هذا يدفعنا إلى التفكير في أن انتشار السياسات مرتبط بتصور صناعات السياسة والجهات الفاعلة لفوائد وفاعلية تبني الممارسات التي لاقت نجاحا في بيئة معينة ويجب تكرارها محليا، في خضم كل هذه الآراء تبرز التساؤلات التالي: لماذا تتبنى الدول سياسات مماثلة؟ وما هي المصالح التي تحفز الجهات الفاعلة على اختيار ممارسة ما؟

من منظور آخر، ترى ثلة من الباحثين أن المعايير الدولية للتقارير المالية وسيلة لمواصلة الاستغلال الاستعماري ومحاولة لتعزيز بيئة مواتية لتخصيص الموارد الاقتصادية والاجتماعية للدول الأقل قوة من قبل الدول التي تشارك وتحمين على وضع وتنفيذ المعايير، وقد جادل (Aras & Crowther, 2008) أن الدول الأعضاء المنضمين لمجلس معايير المحاسبة الدولية سيضغطون لضمان إدراج مصالحهم المفضلة ضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومنه التأثير على إعداد التقارير المالية للدول الأخرى، إذا وضع المعايير وأقتبس من الباحثين: "هو تمرين في ممارسة السلطة والرقابة الهرمية التي تعمل من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية وتظهر موقفا يمكن استخدامه في السيطرة على الدول الأخرى الأقل قوة"³، كما تحدث حججهم فكرة تخفيض تكلفة المعلومات وأظهروا أن الدول التي لا تتمتع بنفس الأنظمة الثقافية والقانونية والاقتصادية - كالدول المشاركة - والتي ستبنى المعايير ستتحمل تكاليف أعلى لضمان الامتثال، وبشكل أو بآخر ستجد الدول نفسها مجبرة على تبني النظم الاقتصادية والثقافية والقانونية السائدة في الدول التي تضع المعايير الدولية للتقارير المالية، هذا التفسير شائع لدى الواقعيين الذين يعتقدون أن طبيعة العلاقة الدولية في العولمة تتم من خلال الاستغلال والسيطرة والتلاعب.

¹ - Beth A Simmons, Frank Dobbin, Geoffrey Garrett, *Introduction: The International Diffusion of Liberalism*, *International Organization* vol 60, 2006, p787

² - Solomon George Zori, *To adopt or not adopt? The transnational adoption of international financial reporting standards (IFRS) In africa*, PhD Thesis, koln university. Ghana, 2015, p15

³ - Guler Aras, David Crowther, *Developing sustainable reporting standards*, *Journal of Applied Accounting Research*, Vol 9 (1), 2008, p 6

رغم اختلاف المفاهيم والتفسيرات والنظريات في شرح الانتشار المتزايد لمعايير الإبلاغ المالي الدولية إلا أنها تتفق على أن الدول باختلافها تتعرض لضغوط لاعتمادها من مصادرة متعددة وبأشكال مختلفة، ترى (Arnold, 2012) أن نقطة التحول في تاريخ المحاسبة الدولية كانت الأزمة المالية في شرق آسيا 1997-1998، ففي أعقاب هذه الأزمة اجتمع وزراء المالية ومحافظو البنوك المركزية لمجموعة الدول الصناعية السبعة G-7 وخططوا لما سمي بـ "الهيكلة المالي الدولي الجديد" "New international financial architecture" كحل لمعالجة مشكلة عدم الاستقرار داخل النظام الدولي تفاديا للأزمات، كان محور خطتهم إصلاح البنية المالية التحتية الدولية وذلك بإنشاء منظمة دولية تعمل على ضمان الاستقرار "منتدى الاستقرار المالي FSF"، هذه الأخيرة التي اختارت المعايير الدولية للتقارير المالية ومعايير التدقيق الدولية كقواعد تقوم عليها الحوكمة المالية العالمية¹.

المنتبع للمشهد الاقتصادي والسياسي قبل الأزمة وبعدها يدرك تماما أن ما حدث ويحدث ليس مصادفة بل نتجها مدروسا لأموال النظام الاقتصادي العالمي Financialization، وهو ما وثقه (Bruce Cuming, 1998) مؤرخ في جامعة شيكاغو الذي كتب أنه في ذروة الأزمة قام وزير الخزانة الأمريكي Robert Rubin شخصيا بتعليق مساعي إنقاذ صندوق النقد الدولي لكوريا الجنوبية لمدة 10 ساعات بينما كان يدفع بها لتبني معايير محاسبية جديدة، كما أكد نائبه Lawrence Summers على أهمية المعايير في تشكيل بنية مالية دولية، وبالمثل دعا رئيس نظام الاحتياطي الفيدرالي الأمريكي Alan Greenspan سنة 1999 إلى تحسين المحاسبة داخل الاقتصادات الناشئة قائلا: "ليس من قبيل المصادفة أن الافتقار إلى الممارسات المحاسبية الملائمة، أحكام (تنبؤات) الإفلاس وحوكمة الشركات قد تم ذكرها كعناصر للعديد من الأزمات الأخيرة التي عطلت اقتصادات الأسواق الناشئة. لو كانت هذه موجودة إلى جانب أسواق رأس المال التي كانت ستدعمها لكانت عواقب الصدمات الأولية في أوائل عام 1997 مختلفة تماما"، النص باللغة الأصلية²:

"It is no coincidence that the lack of adequate accounting practices, bankruptcy provisions, and corporate governance have been mentioned as elements of several of the recent crises that so disrupted some emerging market economies. Had these been present, along with the capital markets they would have supported, the consequences of the initial shocks of early 1997 might well have been quite different "

إن هذه التصريحات تظهر أن التنسيق المحاسبي الدولي تدعمه مستويات عليا من السلطة من وزارة الخزانة الأمريكية والبنك المركزي وهي مؤسسات مالية قوية، وهذا يعزز فكرة الأمولة الذي تعرفه (Krippner, 2004) على أنه "نمط تتراكم فيه الأرباح بشكل أساسي ومتزايد من خلال القنوات المالية وليس من خلال التجارة والسلع"³، كما يشار إليه من قبل (Epestein, 2005) بالدور المتزايد للدوافع المالية والأسواق المالية، الأعوان الماليين والمؤسسات المالية في تشكيل الاقتصادات

¹ - Patricia J. Arnold, *The political economy of financial harmonization :The East Aisan financial crisis and the rise of international accounting standards*, Accounting organizations and society ,vol 37 ,2012, 362

² Ibid,p368

³ - Greta R. Krippner, *The financialization of the American economy* ,Socio-Economic Review ,Vol 3 ,2005,p 174

المحلية والدولية¹، إذا أدى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل منتدى الاستقرار المالي والتوصية بها إلى خلق مبرر أيديولوجي جديد، حيث أن حجج التنسيق والتوحيد المحاسبي استندت على تخفيض تكاليف المعاملات التي تنتج عن اختلاف الأنظمة المحاسبية الوطنية، إلا أنه بعد الأزمة اتخذت الموائمة صيغة ومنطقا مغايرا وصار يروج لها كشرط أساسي للاستقرار المالي وطريق للتنمية الاقتصادية، في ظل هذه الأحداث وما والاها واستفحال قوة النظام المالي أصبحت المعايير عنصرا ومكونا بارزا من مكونات البنية التحتية، ينظر إليها على أنها متطلب لا بد منه لإنشاء نظام مالي سليم ويساهم في جذب الاستثمار الأجنبي، وبالتالي لم يعد الإصلاح المحاسبي طريقا خاصا للتنمية ولكنه الطريق الوحيد للتنمية الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي.

بشكل عام يمكننا القول أن الأدبيات التي تحاول تفسير انتشار المعايير الدولية للتقارير المالية تميز بين مسارين "منطقيين" في التحليل، يركز المسار الاقتصادي على قيمة الممارسة المنتشرة، أي ما هي المكاسب الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من تبني أو اعتماد هذه المعايير، بينما تحاول النماذج الاجتماعية (المسار الاجتماعي) تفسير سلوك هذا التوجه أخذا بعين الاعتبار الضغوط المتزايدة من أجل التوافق والقبول الاجتماعي.

الفرع الأول: المنطق الاقتصادي لانتشار المعايير الدولية للتقارير المالية:

يفترض المنطق الاقتصادي في نشر واعتماد أشكال عالمية للحكومة رغبة الجهات الفاعلة في تحويل/تحدي الأشكال الحالية لغرض تحسين الأداء وزيادة تدفق الفوائد الاقتصادية²، فعندما لا توفر السياسة الرهنة الكفاءة الاقتصادية المطلوبة فمن المرجح أن يبحث صناع السياسات عن بدائل أو ابتكارات ويتبنونها، وفقا لمؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS Foundation تحقق معايير IFRS الشفافية والمساءلة والكفاءة للأسواق المالية وتخدم المصلحة العامة من خلال تعزيز الثقة والنمو والاستقرار المالي طويل الأجل، كما تساهم في رفع الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر، وبالتالي تحسين تخصيص رأس المال على غرار استخدام لغة محاسبية واحدة وموثوقة مما يقلل من تكاليف إعداد التقارير المالية للشركات الدولية³، إذا فالمعايير تلعب دورا جادا في توزيع الثروة على اقتصادات أسواق رأس المال العالمية، والطموح في نيل نصيب منها يدفع الدول للتنازل عن معاييرها الوطنية لصالح المعايير الدولية.

ارتبط قرار تبني المعايير الدولية للتقارير المالية بتحسين القدرة التنافسية للدول والشركات، حيث أن تقديم قوائم مالية عالية الجودة يساعد الحكومات والجهات التنظيمية على تخفيض تكاليف الرقابة ويشجع تدفقات رؤوس الأموال، ترى (Ramanna & Sletten, 2013)⁴ أن الفوائد المتصورة من خفض تكاليف المعاملات في شبكة متبني معايير IFRS تساهم بشكل كبير في توجيه قرار الدول نحو تنسيق الممارسة المحاسبية، وكانت "الفوائد المتصورة للشبكة" أهم ما توصلت إليه الباحثتان

¹ - Gerald A.Epstein, *Financialization and the world economy*, published by Edward Elgar ,Northampton Massachusetts,USA ,2005,p3

² -Solomon George Zori , *Op.Cit* , p 18

³ -IFRS , *Our mission statement* , تاريخ الاطلاع 20/08/2017, <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are>

⁴ -Ramanna Karthik, Ewa Sletten ,*Network Effects in Countries' Adoption of IFRS*, working paper , Harvard business school, 2013, p02

حيث أن المكاسب الاقتصادية التي تحققها شبكة المتبنين تعزز ضمنياً وذاتياً قبول معايير IFRS، بمعنى أن التبني يولد التبني المتعاقب، ما يعني أن التبني يرتبط بحجم العلاقات الاقتصادية، وعليه فالدول ذات الاقتصادات الكبرى تتمتع بقدرة أكبر على المساومة مع شركائها الاقتصاديين بسبب حجم أسواقها التي تسمح لها بجذب رؤوس الأموال الأجنبية والمحافظة على صدارة تجارتها الدولية حتى لو استمرت في استخدام معاييرها المحلية، في المقابل تلجأ الاقتصادات النامية لتبني المعايير المحاسبية الدولية بهدف خفض تكلفة التجارة الخارجية أملاً في تنمية وجذب الاستثمار، هذه النتائج تدعم ما توصل إليه (Hope et al, 2006) الذين وجدوا أن اعتماد معايير IFRS له علاقة بالإفصاح وحماية المستثمر وكذا بحجم الأسواق المالية وإمكانية الولوج إليها¹.

في حين أن المدرسة الاقتصادية توفر أساساً نظرياً يبرر للجهات التنظيمية توجيههم في اعتماد سياسات وقواعد من بيئات أخرى، إلا أن هذا التبرير غير كافي بالنسبة للدول النامية، فرغم أن هذه البلدان عادة ما تتبنى سياسات خارجية معدة ومعتمدة من قبل منظمات دولية ذات كفاءة و قدرة على الدفع بعجلة الاقتصاد²، إلا أن قراراتها غالباً لا تكون عقلانية ولا تستند على تحقيق الكفاءة وهذا وفقاً للنظرية المؤسسية الجديدة.

الفرع الثاني: المنطق الاجتماعي لانتشار المعايير الدولية للتقارير المالية

عملية صنع السياسة في أي مجال هي عملية ديناميكية لا بد أن تكون ملائمة للبناء الاجتماعي، السياسي والاقتصادي المستهدف، فقد نستورد سياسة اعتبرت ممتازة في سياق معين لكن نتائجها سيئة في سياق آخر، إن الحصول على معلومات دقيقة حول المعرفة المحلية³ مبدأً ضرورياً في بناء الإطار النظري للسياسات، تصميمها وتوقع نتائجها⁴، نحلل على سبيل المثال السياسات التنموية التي تبناها الدول النامية بإيعاز من المؤسسات أو الدول المانحة، تحدد المشكلات وتصاغ مشاريع السياسات، وتوضع جداول الأعمال وتتخذ القرارات من طرف الجهات المانحة أو من ينوب عنها من خبراء، ثم تدعى الدول النامية لتحمل مسؤولية تنفيذ سياسات جاهزة، بمعنى أنه يتم التخطيط والرسم لسياسات المساعدات التنموية في البلد المانح أما التنفيذ فيتم في البلد المستقبل، لكنها تصطدم بواقع مغاير لا يحقق الأهداف المبتغاة وذلك لأن صناعات هذه السياسات على غير علم كاف بالمعلومات والمعارف المحلية لهذه البلدان، وفهم قاصر لمؤسساتها وعملياتها، ومنه نرى أن معظم السياسات التنموية قد بنيت على المعرفة العلمية ونظريات التنمية غير الملائمة التي جرى تطويرها واختبارها في مجتمعات غربية مزدهرة⁵.

تطوير أنظمة المحاسبة على غرار عملية صنع السياسة تخضع لمجموعة متنوعة من العوامل التي تدفع أو تقيد عملية التغيير، هذه العوامل السياقية التي قد تكون أنظمة قانونية، الضرائب، التمويل، الروابط الاقتصادية والسياسية وغيرها متأصلة بعمق في

¹- Ole-Kristian Hope, Justin Jin, Tony Kang, *Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS*, *Journal of International Accounting Research* 5, 2006, 1-20

²- Solomon George Zori, *OP.Cit*, p 19.

³- المعرفة المحلية كما عرفها SCOTT هي مجموعة واسعة من المهارات العملية المتوارثة والمكتسبة التي هي في حالة ارتداد مع البيئة الطبيعية والبيئة البشرية المتغيرة باستمرار، أي هي معرفة الجذور العميقة والتغيرات المتلاحقة عبر الزمن في أي مجتمع أو منظمة .

⁴- موسى علاية، فاعلية السياسات التنموية الخارجية في إصلاح القطاع العام في البلدان النامية ما بين متلازمة المعرفة المحلية و الهندسة الاجتماعية، مجلة المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، المجلد 40 العدد 460 لبنان، 2017، ص 57

⁵- موسى علاية، مرجع سبق ذكره، ص 59-60

البيئة المحاسبية لبلد ما، ولا تتغير ببساطة بل قد تعيق التغيير كاعتماد/ تبني المعايير IFRS، كما تؤثر هذه العوامل على الأحكام المهنية للمحاسبين ما يؤدي إلى ترجمة وتطبيق غير متنسق للمعايير عبر البلدان، طور كل من (Gernon & Wallace, 1995) إطار يشمل هذه العوامل التي عرفت بالبيئة المحاسبية "Accounting Ecology" يجمع خمسة أبعاد منفصلة ومتفاعلة وهي الأبعاد المجتمعية، التنظيمية، المهنية، الفردية والمحاسبية، استخدم هذا الإطار من قبل (Perera & Baydoun, 2007) في تحليل البيئة المحاسبية لإندونيسيا و (Perera et al, 2014) في نيبال قدموا فيه تحليلا شاملا للقضايا البيئية المتعلقة باعتماد معايير IFRS، توصلت هذه الأخيرة إلى أن قرار التغيير لا تحركه احتياجات بيئة الأعمال المحلية بل تفرضه المنظمات المانحة مثل منظمة التنمية الآسيوية، البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، كما أن تطبيق معايير IFRS قد يحدث مشكلة بسبب العوامل المؤسسية للبلد (نيبال) التي تعاني من نقص حاد في عدد المحاسبين المؤهلين ومهنة المحاسبة التي ليست مستعدة لهذا التكليف، إضافة إلى الاختلالات الاجتماعية كانتشار الفساد والاحتيال.

المطلب الثالث: المقاربات النظرية لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية.

اكتسب الجدل المتعلق بالتحول لمعايير IAS/IFRS وعواقبها الاقتصادية زخما واسعا، وكان هذا النقاش حاضرا بين واضعي السياسات والمهنيين في الدول النامية الذين يرون أن ضعف جودة التقارير المالية قد يؤدي إلى إعاقة قدرتهم على جذب المستثمرين الأجانب خصوصا وأن أسواقهم المالية حديثة النشأة، على الرغم من ذلك ومن إدراكهم أن إعداد التقارير المالية والمحاسبة بصفة عامة لكي تكن فعالة يجب أن تعكس السياق الذي تنشط فيه إلا أن العديد من هذه الدول قد تبنت بالفعل معايير IAS/IFRS أو حاولت التقارب معها بإنشاء نماذج محاسبية مستمدة منها، على ضوء هذه الأحداث تسابق الباحثون وباستعمال وسائل ومقاربات نظرية مختلفة لفهم دوافع التبني ومحددات الامتثال والعواقب الاقتصادية في الاقتصادات النامية

في هذا الصدد جمعت دراسة (Samaha & Khelif, 2016) بعض أهم النظريات والأدبيات التجريبية التي تتناول هذا الموضوع نوجز أهمها كالآتي¹:

أولا: النظريات التي تحلل دوافع الدول النامية إلى اعتماد معايير IAS/IFRS: بررت الأدبيات السابقة قرار تبني

المعايير من خلال نظريتين أساسيتين هما:

1. نظرية الشبكات الاقتصادية The economic theory of network : من منظور هذه الأخيرة من المرجح أن تتبنى البلدان النامية معايير IFRS إذا كان شركاؤها التجاريون أو الدول الواقعة في منطقتها الجغرافية قد سبقتها في ذلك، تعتبر هذه النظرية المعايير كمنتج ويجب على الدولة تقييم القيمة الجوهرية للمنتج وقيمة شبكة المنتج، في هذه الحالة ستكون القيمة الجوهرية للمعايير في تقليل التحيز المحلي الذي يواجهه المستثمرون الأجانب كما يسهل العمليات متعددة الجنسيات، مثال

¹ - Khaled Samaha , Hichal Khelif, *Adoption of and compliance with IFRS in developing countries : A synthesis of theories and directions for future research, Journal of accyinting in Emerging economics, Vol 6 N° 1 , 2016, pp 35-38*

ذلك ما خلصت إليه دراسة (Ramanna & Sletten,2009) عن اعتماد المعايير من قبل الأسواق النامية التي تجمعها علاقة وثيقة بالدول الأوروبية.

2. نظرية التماثل المؤسسي Institutional isomorphism: وفقا لـ (Dimaggio & Powell,1983) يمكن استخدام الأنواع الثلاثة لأشكال التماثل في تفسير اندفاع الدول النامية نحو معايير IAS/IFRS، حيث يشير النوع الأول وهو التماثل القسري إلى وجود أو عدم وجود قوى يمكنها إجبار الجهات الاقتصادية والتنظيمية على اعتماد المعايير أو التوافق معها ومثال ذلك ما يفرضه صندوق النقد الدولي من شروط مقابل تقديم مساعدات مالية، النوع الثاني وهو تماثل المحاكاة الذي يعني تقليد الأمم الأخرى التي ينظر إليها على أنها أكثر شرعية ونجاحا، التماثل المعياري وهو النوع الأخير الذي يشير إلى دور الهيئات المهنية والتعليم في نقل الممارسات المحاسبية العالمية .

ثانيا: النظريات التي تحفز الامتثال للمعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية

تظهر الأدبيات المحاسبية أن خصائص الشركة وخصائص الدولة قد تفسر درجة الامتثال لمعايير المحاسبة، بمعنى أن الشركات ذات الخصائص المختلفة ستبنى ممارسات قياس وإفصاح مختلف، الشائع استخدام أربع نظريات لشرح درجة الامتثال لمعايير IFRS في سياق الدول النامية نوجزها كآآتي¹:

1. نظرية الوكالة Agency Theory: تركز هذه الأخيرة على تحليل العلاقة التي تربط المديرين بالمساهمين، وتقدم تفسيراً لآليات الرقابة على تصرفات المديرين من طرف المساهمين، تستند النظرية على ترشيد سلوك المسيرين (المديرين) كجزء من الفكرة الخاصة بعلاقة الوكالة (علاقة التوكيل) وهو ما عرفه (Jensen & Meckling,1976) بأنه عقد بين فرد أو مجموعة أفراد (الأصيل/Principal) مع فرد آخر أو مجموعة من الأفراد (الوكيل/Agent) من أجل القيام باسم الطرف الأول بعمل معين والذي يشمل التفويض باتخاذ القرارات وإعطاء سلطة للوكيل، تتباين أهداف كل منهما وكذا المخاطرة التي يتحملها لهذا في محاولة موازنة المصالح المختلفة لكل منهما يتم تكبد تكاليف الوكالة التي تتعلق بالمراقبة والإشراف على سلوك الوكيل في المقابل يتم تحويل مكافآت هذا الأخير وفقا للمستوى المطلوب، تفترض نظرية الوكالة أن الخيارات المحاسبية والإفصاح عن المعلومات المالية يستخدم لتدنية تكاليف الوكالة وبالتالي عدم تناسق المعلومات الموجود بين الطرفين، وفقا للنظرية هنالك عدة متغيرات لشرح درجة الامتثال على وجه الخصوص كثيرا ما استخدم حجم الشركة، نشر الملكية، الرافعة المالية ونوع المدقق.

2. نظرية الإشارة Signaling theory: نشأت نظرية الإشارة لتعالج عدم تماثل المعلومة لدى كل الأطراف المهمة بالكيان من مسيرين ومساهمين ومقرضين...، بعبارة أخرى أن المعلومة ليست مقسمة بشكل متماثل أو متناظر بحيث نجد أن المسيرين لديهم معلومات أكثر من الأطراف الأخرى، يبين تطبيق النظرية على الإفصاح المالي أنه يمكن للمديرين استخدام البيانات المالية للإشارة إلى توقعاتهم ونواياهم، أي أن الامتثال للمعايير يظهر أن الشركة مستعدة للإفصاح عن المزيد من المعلومات أو لاستخدام معايير أكثر تقييدا، غالبا ما تفترض (النظرية) أن السيوولة والربحية تؤثران على مشاكل الامتثال من خلال التركيز على مشاكل عدم تناسق المعلومات في السوق.

¹ - Idem ,p 37

3. نظرية العملية السياسية Political process theory : تعتبر هذه الأخيرة بأن السياسة المحاسبية للشركة، وجودها وشكلها يتم تحديده من خلال اعتبارات كفاءة التعاقد لذلك فإن الشركات التي تعاني من مشاكل في عقد الوكالة ستفق المزيد من الموارد على التعاقد ولمراقبة أكثر من الشركات ذات التكاليف المحدودة، بمعنى قد تلجأ الشركات التي تخضع لتكاليف سياسية عالية إلى المعلومات المالية لتجنب المخاطر وقد تنفذ تغييرات محاسبية لتقليلها وتدنية تكاليفها، وبالتالي استخدام المعايير كشكل من أشكال الاختيار المحاسبي المقيد والإفصاح الواسع يبرر استخدام التكاليف السياسية لشرح مستوى الامتثال.

4. نظرية الحاجة إلى رأس المال Capital need theory: تشير هذه النظرية إلى رغبة الشركات في زيادة رأس المال بأدنى التكاليف، تنفيذ المتطلبات الإلزامية والامتثال الطوعي يعزز سهولة زيادة رأسمال جديد، تستعمل النظرية لدعم توقع امتثال الشركات الدولية مقارنة بالشركات المحلية وذلك باعتبار أن اعتماد المعايير اجتهادا من قبل المديرين لتلبية الطلب المتزايد على المعلومات الذي يحدث عادة عندما تصدر الشركات حقوق ملكية إضافية، كثيرا ما تم افتراض الإدراج في الأسواق المالية الأجنبية والعالمية كمتغير مؤثر على مستويات الامتثال.

اعتمدت الأبحاث على المنظور الاقتصادي في تحليل وتفسير توجه الدول النامية لاعتماد (تبني/تقارب) معايير IAS/IFRS، بنظرة مختلفة تركز دراساتنا الحالية على المنظور الاجتماعي الذي يرى أن المكاسب الاقتصادية ليست المبرر الوحيد الذي يدفع هذه البلدان لاستيراد نماذج عالمية، وأن دمجها في بيئتها المحلية بنفس أهمية هذه النماذج وأكثر إذا ما أريد لهذه المعايير أن تحقق الغاية من وجودها واستغلالها، لهذا كانت النظرية المؤسسية الجديدة تستوفي وتحقق أهداف هذه الدراسة، تحقق النظرية المؤسسية في الديناميكيات المؤسسية التي ينطوي عليها اعتماد المعايير وقد تم تأطير الأبحاث السابقة بإصدارات مبكرة من النظرية التي تركز على الاستقرار والتوافق والتماثل، تدريجيا تطورت النظرية لتأخذ في عين الاعتبار آثار التعقيد، التجزئة وغموض المطالب المؤسسية التي تحملها الأشكال والحقول التنظيمية.

تتفق جل الدراسات التي تعنى بالموضوع محل الدراسة على شاغل مشترك وهو أن المعايير المتسقة لا تؤدي بالضرورة إلى ممارسات محاسبية متسقة وتقارير مالية قابلة للمقارنة وذلك لأن قرار التغيير ليس قرارا ثنائيا بل يشمل العديد من الأطراف ويخضع لأشكال مختلفة من القوى والسياقات التي تؤثر على العملية ككل، إضافة إلى أن استيراد نموذج عالمي وبناء معناه المحلي يخضع لقوة الفاعلين وسلطتهم في إطار سعيهم لكسب الشرعية وتحقيق مصالحهم المختلفة، لهذا نرى أن النظرية المؤسسية الجديدة وبتوظيف إصداراتها المبكرة والحديثة متمثلة في أشكال التماثل المؤسسي والإطار التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية يوفر عدسة نظرية مفيدة لفهم سلوك الفاعلين تجاه الضغوط المصاحبة لعملية التغيير والإصلاح المحاسبي في حالة الجزائر.

المبحث الثاني: البنية النظرية للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية

عززت النظرية المؤسسية الجديدة مكانتها كواحدة من النظريات المستخدمة لفهم تأثير الهياكل التنظيمية والعالمية، يعود استخدامها إلى منتصف السبعينات، وهو الوقت الذي جادل فيه كبار مؤسسيها (Meyer & Rowan 1977, DiMaggio & Powell 1983, Scott 2001) أنه يجب على المنظمات مراعاة البيئة المؤسسية والبيئة التقنية عند التفكير في

التغيير، شكلت هذه الدعوة تحولا كبيرا في منهج التفكير السائد الذي كان يبنى على نظريات الاختيار العقلاني، وانتقل إلى الافتراض الأساسي الذي تقوم عليه النظرية وهو "أن الهياكل والإجراءات التنظيمية تتشكل إلى حد كبير من خلال عوامل خارجية لكسب "اللياقة الاجتماعية (الشرعية)"، وليس فقط من خلال الأهداف الاقتصادية لتقليل التكلفة وتعظيم الأرباح".

تشير الدراسات إلى أن جوانب مختلفة من النظرية المؤسسية الجديدة قد قدمت إطارا نظريا قويا للبحث في مجال المحاسبة، ورغم أنه غالبا ما يشار إلى المحاسبة على أنها مجال "ضيق" و"تقني" إلا أنه وبطريقة جذابة توسع هذه النظرية مجال الطرح وسبل التفكير، في سياق الأطروحة، يساعد إطار عمل المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة على فهم الضغوط المتزايدة نحو التنسيق العالمي لمعايير المحاسبة الذي يأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية كأساس له، بمعنى كيف أصبحت المعايير الدولية للتقارير المالية "أسطورة منطقية" واعتبارها هيكلًا مؤسسيًا عالميًا يضمن جودة وشفافية التقارير المالية وإمكانية مقارنتها، وبالتالي تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومة المالية بشكل أفضل.

يصور¹ (Dillard ,Rigsby,&Goodman,2004) المحاسبة كمؤسسة وذلك لأنها نظام من الممارسات الاجتماعية الموحدة والمقيدة بالقواعد التي تشمل الفاعلين والسلطة، وبالتالي فإن الممارسات المحاسبية هي تيارات للحفاظ على الشرعية، من هذا المنطلق يمكننا القول أن استجابة الفاعلين (الممارسة المحاسبية) للأنظمة المحاسبية التي تبنت أو تقاربت مع المعايير الدولية للتقارير المالية تعكس شرعية التغيير، في هذا الصدد طورت (Oliver,1991) إطارا تنبؤيا للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية، حيث تندرج الاستجابة من القبول السلي إلى المقاومة النشطة².

نحاول من خلال هذا البحث أن نغطي أهم المفاهيم والأطر النظرية التي تخدم أهداف الدراسة وتساهم في الإجابة على الإشكالية المطروحة، يمثل مفهوم ضغوط التماثل المؤسسي (Institutional Isomorphism) والاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية (Strategic Responses to Institutional pressures) المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها الدراسة ، إلا أنها لا تكتمل في قوتها التفسيرية إلا إذا ألحقت بدعائهما كمفهوم الشرعية (Legitimacy) والتغيير المؤسسي (Institutional Change) و المنطق المؤسسي (Institutional Logic) وغيرها .

المطلب الأول: النظرية المؤسسية الجديدة "بعد سوسيولوجي حديث"

تعتبر المؤسسات الاجتماعية الجديدة أو "علم الاجتماع المؤسسي الجديد" (New Institutional Sociology) (NIS) واحدة من أكثر أشكال التحليل المؤسسي تطورا تجريبيا، تفرد هذا المنظور في تأكيده على أولوية الثقافة في إنشاء الهياكل الاجتماعية للموارد، فالمبدأ الفكري الذي بنيت عليه هي أن المنظمات متأصلة بعمق في بيئات اجتماعية، اقتصادية وسياسية وأن

¹ - Jesse F.Dillard, John T.Rigsby, Carrie Goodman ,*The making and remaking of organization context :Duality and the institutionalization process*, *Accounting ,Auditing and Accountability journal*, Vol 17 N°04 ,2004 .

² - Christine Oliver ,*Strategic Responses to Institutional Processes* ,*The Academy of Management Review*, Vol. 16, No(1) ,1991.

ممارساتها وهياكلها ما هي إلا انعكاسات أو قواعد ومعتقدات تنتمي لبيئة أوسع، كما أنها توثق كيف أن بناء قواعد ثقافية يساهم في تشكيل جهات فاعلة وتشابه في الشكل التنظيمي¹، في وقت لاحق عرفت النظرية توسعا باتجاه التغيير المؤسسي وعدم تجانس الجهات الفاعلة والممارسات وظهر منحى جديد عرف بالمنطق المؤسسي وريادة الأعمال المؤسسية .

تعود أصول النظرية المؤسسية إلى ما أصبح يعرف بالنظرية المؤسسية القديمة (Old Institutionalism Theory) التي تجادل بأن اعتبارات الكفاءة والاختيار العقلاني هي التي تدفع المنظمات إلى تبني هياكل وسلوكيات وممارسات معينة عندما يطلب منها بناء على الظروف المحيطة، تلزم هذه الظروف المنظمات أخذ المتطلبات القانونية والرسومية بصفة عامة في الاعتبار عند اتخاذ القرار لاسيما فيما تعلق بتأمين الموارد، تطورت النظرية المؤسسية لتتخذ منظورا جديدا لا يقتصر على شرح السلوكيات الناشئة استجابة للقوانين واللوائح داخل بيئة معينة، بمعنى أن المؤسسات لا تنشأ من إطار تنظيمي فقط ولكن أيضا من العلاقات غير الرسمية بين المنظمات وفهمها المشترك لما يشكل السلوك المناسب.

كانت البذرة الرائدة لهذه النظرية عمل أخرجها John W. Meyer وزميله Brain Rowan سنة 1977م سعوا من خلاله إلى تقديم تفسير لأصول التنظيم الرسمي الذي كان ينظر إليه عادة على أنه استجابة وظيفية للتنسيق والتحكم في التعقيد المتزايد في المجتمع، وكيف اكتسبت هذه الهياكل التنظيمية معاني "عقلانية" أو "أساطير" عززت من شرعيتها²، الأساس النظري لهذا العمل كان دراسة لـ (Berger & Luckmann, 1967) اللذان جادلا بأن الواقع الاجتماعي يتم إنشاؤه من خلال البشر، الذين يحددون من خلال النقل الاجتماعي "الثقافات، الهياكل والإجراءات وغيرها" قيمة الهيكل التنظيمي للآخرين³.

عمل (Meyer & Rowan, 1977) على لفت الانتباه إلى أن المنظمات تميل إلى أن تتماثل لتحقيق الشرعية، فذكروا أن تماثل الشكل هو عملية مقيدة تفرض على وحدة واحدة من السكان أن تشبه الوحدات الأخرى التي تواجه نفس الظروف البيئية أثناء سعيها لتحقيق الشرعية⁴، فتح هذا البيان المجال للبحث عن المصادر المؤسسية لتنوع الممارسة وتجانسها من عدمه، كما دفع هذا التوجه كل من (DiMaggio & Powell, 1983) إلى القول أن المنظمات أصبحت أكثر تجانسا وأن البيئة المؤسسية خارج المنظمة هي التي تؤدي في المقام الأول إلى فقدان التنوع على المدى الطويل، بتعبير آخر، التأثيرات التي تمارسها المؤسسات الخارجية مثل الدولة والهيئات المهنية تؤدي إلى تشابه المنظمات، وقد ميز الباحثان بين ثلاث آليات تعمل على تغيير السلوك التنظيمي نحو تجانس أكبر و في نفس الوقت تعيق التغيير للحفاظ على التجانس "القسري، المعياري و المحاكاة"⁵.

¹-Walter W Powell , *The New Institutionalism* , To appear in *The International Encyclopedia of Organization Studies* Sage Publishers, 2007

²- Michael Lounsbury .*Institutional rationality and practice variation:New directions in the institutional analysis of practice,Accounting, Organizations and Society* , Vol 33 ,2008, .p352-353

³- Iwona Vellam,*The adoption of IFRS in Poland : An institutional approach* , PhD thesis , university of Greenwich London ,August 2012 p112.

⁴-John w Meyer, Brain Rowan , *Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*,*American Journal of Sociology*, Vol 83 (2) ,p 346.

⁵- Iwona Vellam p 120.

إن الهدف المشترك لجميع النماذج المؤسسية (المؤسسية القديمة، الجديدة، الاقتصاد المؤسسي الجديد وغيرهم) هو محاولتها شرح الدور الذي تلعبه المؤسسات، كيف تتشكل وكيف تؤثر على المنظمات والأفراد، كل منها يوفر إطارا تحليليا ومنهجيا مختلفا خصوصا تلك المتجذرة في العلوم الاجتماعية الذي يعرف بالتنوع الكبير في النظريات المطروحة، إلا أن الأهم أن النظرية المؤسسية الجديدة تسمح بإجراء التحليل على مستويات مختلفة تتراوح من دراسة السلوك على المستوى الجزئي والتنظيمي (المنظمات) إلى المستوى الكلي والمجتمعي.

توفر النظرية إطارا تحليليا ومنهجيا متميزا في تفسير التغيير المؤسسي وبشكل خاص في شرح دوافع واستجابة الجهات الفاعلة للتغيير والإصلاح المحاسبي، نحاول من خلال الأجزاء الموالية تقديم الجذور النظرية لعلم الاجتماع المؤسسي الجديد ومراجعة للأدبيات المتعلقة باستخدامه في تحليل التغيير المحاسبي لدعم وتبرير توظيفه ضمن هذه الدراسة.

الفرع الأول: المؤسسات

نستهل مراجعة الأدبيات بمحجر الأساس للنظرية وهي فكرة المؤسسات التي عرفها (North, 1991) على أنها القيود التي ابتكرها الإنسان والتي تنظم التفاعل السياسي والاقتصادي والاجتماعي، تتألف من قواعد رسمية "دساتير، قوانين، أنظمة وحقوق ملكية" وقيود غير رسمية "عقوبات، عادات، تقاليد وسلوكيات"، ابتكر البشر المؤسسات على مر التاريخ لخلق النظام وتقليل عدم اليقين¹، وصف نورث (North) المؤسسات بأنهم "قواعد اللعبة" ومثلها بلعبة كرة القدم التي تمارس وفق قواعد رسمية تحدد تصرفات اللاعبين، كما تحكمها أعراف للسلوك أثناء اللعب مثلا عدم تعمد إصابة اللاعب المنافس، أيضا هناك آليات عمل يمثلها الحكام وهم من تناط بهم مسؤولية التأكد من التزام اللاعبين بتطبيق القواعد الرسمية وغير الرسمية، لكن الملاحظ أن الطريقة التي تمارس بها اللعبة فعليا تختلف عن البنية الرسمية التي وضعت لها، فقد ينجح أحد اللاعبين في إصابة أحد لاعبي الخصم ويفلت من ذلك ومن المرجح أن يفوز بالمباراة، وعليه فمن الصعب جدا تطبيق قواعد اللعبة بطريقة فعالة فالحكام لا يرون كل ما يحدث وقد يكونون منحازين أو مرتشين وقد لا تكون الأعراف قوية بما يكفي لحمل اللاعبين على الالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة، هذا المثال يسلط الضوء على معضلة خطيرة في التحليل المؤسسي وهي أن المؤسسات رغم أنها أفضل خيار لكنها بعيدة عن الكمال فيما يتعلق بالطريقة التي تحقق بها النتائج، وعليه يجب فهم كيف تعمل القواعد الرسمية وغير الرسمية وكل ما يتعلق بخصائص تنفيذها والغرض منها في الحالات والسياق الذي توضع فيه²، بنظرة سوسيولوجية أكثر يرى (Scott, 1995) أن المؤسسات عبارة عن هياكل وأنشطة معرفية ومعيارية وتنظيمية توفر الاستقرار ومعنى السلوك الاجتماعي³، يتوافق هذا الأخير مع تعريف Dillard وزميليه (2004) الذين يرون أن المؤسسة نظام قائم يتألف من القواعد والممارسات الاجتماعية الموحدة، وأن إضفاء الطابع المؤسسي (Institutionalization) هو العملية التي يتم من خلالها تطوير وتعلم الممارسات المتوقعة في الأوضاع الاجتماعية غير

¹ -Douglass C. North, *Institutions*, Journal of Economic Perspectives-Volume 5, Number 1-Winter 1991, p 97-98.

² -دوغلاس سي نورث، أسس علم الاقتصاد المؤسسي الجديد، ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاصة، (CIPE) Development Institute واشنطن، الولايات المتحدة الأمريكية ص 4-5

³ -Iwona Vellam, Op.Cit, p 112

المستقرة¹، إذا فالمنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة يهتم في المقام الأول بتفاعل المنظمة مع البيئة المؤسسية، كيف تتشكل الخيارات الاجتماعية والتوسط فيها وتوجيهها بواسطة البيئة المؤسسية، وكيف يصبح العمل التنظيمي انعكاساً لوجهات النظر التي حددتها مجموعة المكونات التي تشكل هذه البيئة، وكيف للمنظمات التي تناضل للبقاء أن تتفاعل مع بيئتها بطرق ينظر إليها على أنها مقبولة أي أنها تحفز الأنشطة التنظيمية بدواعي تحقيق الشرعية.

تكرر استخدام مصطلح "المنظمة" (Organization) ومصطلح "المؤسسة" (Institution) وارتباطهما مع مفاهيم متشابهة ومشتركة، إلا أنه يمكننا ملاحظة أن رواد المؤسسية الجديدة لا يصفونها بنفس الطريقة ولا نفس الوسائل، لهذا كان لزاماً علينا توضيح أوجه الاختلاف بينهما وموقعهما في النظرية المؤسسية الجديدة، يصف (Zucker, 1983) المنظمات بأنها الشكل المؤسسي البارز في المجتمع الحديث، ينظمون الأنشطة اليومية لمعظم الناس، تشارك في كل مجال ممكن من مجالات العمل البشري "المدارس، الشركات، الحركات، الجمعيات وغيرهم الكثير"، نمت لتصبح بحجم وسلطة "هائلة"²، هذا يعني أن المنظمة هي مجموعة من الأفراد الذين يجتمعون معاً في هيكل يميلون إلى تحقيق الأهداف بينما يسعون وراء مصالحهم الشخصية، بينما المؤسسات هي الهياكل والأنشطة التنظيمية والمعارية والمعرفية -وتكون في شكل رسمي وغير رسمي- التي توفر الاستقرار وتولد سلوكاً نطياً بين أفراد المجتمع، وقد عبر (Khalil, 1995) عن نفس الموقف بقوله إن المنظمة تحدد الغايات بينما المؤسسات هي الوسائل لتحقيق تلك الغايات³.

الفرع الثاني: الحقل المؤسسي/المجال التنظيمي

الركيزة الثانية التي تستند عليها النظرية المؤسسية الجديدة هي مفهوم المجال "الحقل المؤسسي" Institutional field لـ (Meyer & Rowan 1977, DiMaggio & Powell 1991) أو القطاع المجتمعي Societal sector كما ورد عن (Scott & Meyer 1992) لكن مصطلح المجال التنظيمي (Scott, 1991) حظي بالقبول وشاع استخدامه، هذا الأخير الذي عرف المجال على أنه "مجموعة من المنظمات التي تشارك في نظام ذي معنى مشترك يتفاعل فيه المشاركون بشكل متكرر مع بعضهم البعض أكثر من تفاعلهم مع المشاركين خارج المجال" قد يشمل المجال الحكومة مثلاً، الجمعيات المهنية مجموعات المصالح الخاصة، الجمهور، مصادر التمويل وغيرها، كما عرف على أنه المجال الذي يتم فيه تنظيم إجراءات المنظمة من خلال شبكة العلاقات التي هي جزء لا يتجزأ منها مثل البنوك، الشركات وغيرها، تكمن أهمية الحقول في أنها مساحات تنتج منتجات ثقافية

¹ - Jesse F Dillard et al , *The making and remaking of organization context Duality and the institutionalization process*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 17 No. 4, 2004 , p508

² - Lynne G .Zucker, *Organizations as institutions* , Research In the sociology of Organizations, Vol 2, 1983, p1.

³ - Elias L.Khalil, *Organizations versus institutions*, Journal of institutional and theoretical economics , vol 151 N°3 , 1995, p 447-449.

ومادية تتراوح من تعريفات الكفاءة إلى النماذج التنظيمية، وعليه سيكون على المجتمع أن يفهم كيفية التعامل مع هذه المنتجات والنتائج¹.

الفرع الثالث: التغيير المؤسسي وعملية المأسسة" إضفاء الطابع المؤسسي"

يحدث التغيير المؤسسي عندما تطور مجموعات معينة أو شبكات من الفاعلين أنماطاً جديدة من التفاعل أو عندما تستغل أنماطاً موجودة في مكان آخر وتروج لها على أنها أفضل وأحسن من النظم القائمة، وتعمل على تعبئة أكبر وأهم قدر من الدعم لهذا المشروع، يصف (Dillard et al, 2004) عملية إضفاء الطابع المؤسسي على الممارسات على أنها عملية سياسية تعكس القوة النسبية للمصالح المنظمة والجهات الفاعلة التي تحشد حولها²، في نقد و تجاوز صريح للنظرية المؤسسية الجديدة التي أهملت دور السلطة والقوة والمصالح الجماعية، ووفقاً لنفس المصدر يعتمد نجاح مشروع المأسسة والشكل الذي تتخذه المؤسسة الناتجة " على القوة النسبية للفاعلين الذين يدعمونه أو يعارضونه أو يجاهدون للتأثير فيه " .

تتداخل العديد من المفاهيم والآليات في شرح عملية التغيير، انطلاقاً من الركائز التي تقوم عليها المؤسسات وبناء شرعيتها إلى إزالتها واندثارها من جهة، ومن جهة أخرى تصنيفات الفاعلين وتحديد قوتهم ومصالحهم والمنطق المؤسسي الذي يتحكم في ممارستهم وامتثالهم لما يعد مقبولاً اجتماعياً، لتوسيع مداركنا نحاول أن نلمس مختلف جوانب الموضوع في سلسلة من الأفكار المترابطة التي نستهلها من النهاية التي هي بداية كل تغيير، عبر (Scott, 1991) بوضوح حين قال " قواعد اليوم تشكلت بسبب صراعات الأمس" عن فكرتين جوهريتين أولهما أن هناك دورة حياة للمؤسسات وللتغيير أيضاً، والثانية أن المنظمات ليست جهات سلبية يتم طبعها بواسطة قوالب ثقافية، تميل المؤسسات بطبيعتها إلى تماثل الشكل والاستقرار و مع ذلك تتغير مع الوقت وتندثر، أطلق على العملية التي تضعف من خلالها المؤسسات القائمة و تختفي بمرور الوقت إلغاء الطابع المؤسسي، وقد عرفتها (Oliver 1992) على أنها العملية التي من خلالها تتآكل أو تتوقف شرعية ممارسة تنظيمية راسخة أو مؤسسية، بتعبير آخر هي نزع الشرعية عن ممارسة أو إجراء تنظيمي راسخ نتيجة لتحديات تنظيمية أو فشل المنظمات في إعادة إنتاج الإجراءات التنظيمية التي سبق أن شرعت واعتبرت مسلمة بما³، وعليه من المتوقع أن يتزامن إضعاف إحدى الممارسات مع ظهور ممارسات جديدة وهكذا، استجاب Greenwood وزميليه Saddaby و Hinings في 2002 لتوصية Scott بدراسة عملية إسقاط الطابع المؤسسي ضمن السياق الأوسع للتغيير المؤسسي وطوروا نموذجاً للتغيير المؤسسي يشمل ستة مراحل كالأتي⁴: تبدأ المرحلة الأولى (1) من الهزات الاجتماعية، التكنولوجية، التنافسية أو التنظيمية التي تزعم استقرار الممارسات الراسخة، في المرحلة الثانية (2)

¹Wooten, Melissa and Hoffman, Andrew John, **Organizational Fields Past, Present and Future** . R.Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin and R. Suddaby (eds.) *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism* , London January 2016,,p 56-69

²- Jesse F.Dillard, John T.Rigsby, Carrie Goodman ,**The making and remaking of organization context :Duality and the institutionalization process**, *Accounting ,Auditing and Accountability journal*, Vol 17 N°04 ,2004 ,p 510

³- Christine Oliver, **The antecedents of deinstitutionalization**, *Organization studies* , Vol 13 N°4 ,1992 , p 564

⁴- Royston Greenwood, Roy Suddaby, C.R.Hinings, **Theorizing change : The role of professional associations in the transformation of institutionlized feilds**, *Academy of management journal* ,Vol 45 N°1 ,2002,P59-60

يحدث نزاع للطابع المؤسسي عندما يزعج ويشكك الجموع في الممارسات القديمة من خلال تقديم أفكار جديدة ودخول لاعبين جدد أو صعود الممثلين الحاليين أو زيادة الأعمال المحلية وبالتالي يحدث التغيير، في المرحلة الثالثة (3) (ما قبل المؤسسية) يقال أن المنظمات تبتكر بشكل مستقل وتبحث عن حلول قابلة للتطبيق، المرحلة الرابعة (4) هي مرحلة التنظير الحاسمة حيث يتم شرح الممارسات الجديدة وطرحها كحل مبرر، إذا تم تقديمها بشكل مقنع، فإن التنظير يكون ناجحاً وسيتم نشره وإعادة إضفاء الطابع المؤسسي وهما المرحلتان الخامسة والسادسة (5) (6)، فبعد أن تكسب هذه الممارسات الجديدة إجماعاً اجتماعياً وتبدأ مرحلة الانتشار و المؤسسة مع حركة الأفكار الجديدة التي تصبح هي نفسها أمراً مفروغاً منه كتوجه طبيعي ومناسب.

المطلب الثاني: الشرعية و ضغوط التماثل المؤسسي Legitimacy and Institutional isomorphism

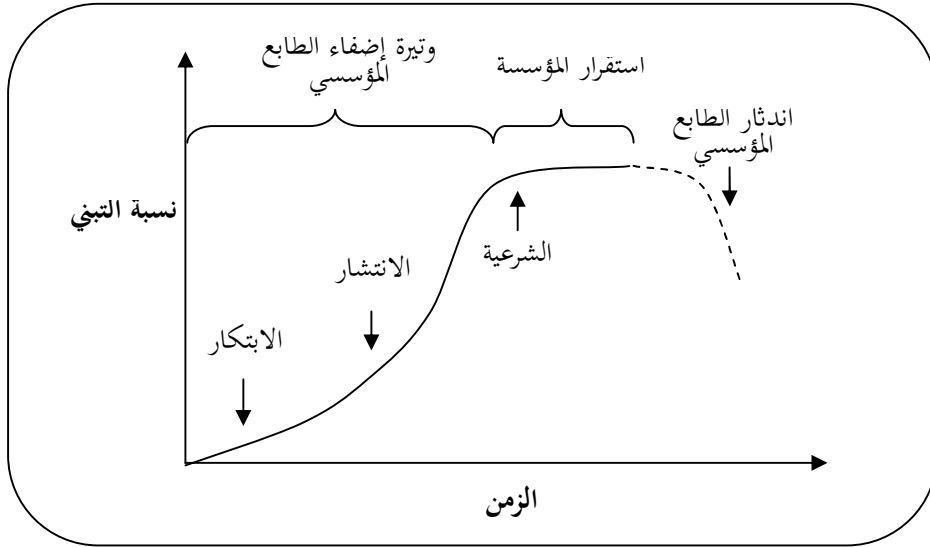
تتبنى المؤسسة الجديدة نهجاً اجتماعياً وتعترف أن المنظمات تهتم وتسعى لتحقيق الاستقرار وتطبيق النظام واللوائح أكثر من الكفاءة الاقتصادية، لهذا سيحدد هذا القسم السمات البارزة للمنظور السوسولوجي للمؤسسية الجديدة وهما الشرعية والتماثل المؤسسي.

الفرع الأول : الشرعية Legitimacy

كما أسلفنا الذكر تهتم النظرية المؤسسية الجديدة بالجوانب الأعمق والأكثر مرونة للبنية الاجتماعية، وذلك بتحليل العمليات التي يتم من خلالها إنشاء الهياكل القواعد، المعايير والإجراءات الروتينية كمبادئ توجيهية للسلوك الاجتماعي بداية بطرق إنشائها واعتمادها وتكييفها عبر الزمان والمكان إلى تدهورها وسقوطها¹، حيث تشير مجموعة واسعة من دراسات التأسيس المؤسسي إلى أن هناك نمطاً نموذجياً للأحداث والعلاقات فيما بينها والتي تؤدي إلى تفكيك عملية إضفاء الطابع المؤسسي (Meyer & Rowan ,1977)، (DiMaggio & Powell ,1983) كما يمثل الشكل الآتي :

¹- W. Richard Scott ,*Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program* ,Chapter prepared for *Great Minds in Management: The Process of Theory Development*, Ken G. Smith and Michael A. Hitt, eds. Oxford UK: Oxford University Press. August 2004, p 2

الشكل رقم (01-01): منحى إضفاء الطابع المؤسسي التقليدي



المصدر: Thomas B. Lawrance, Devereaux Jennings, The temporal dynamics of Institutionalization, Management Review 2001, Vol. 26, No.4 p 626

يوافق الشكل (01-02) ما وثقه (Zucker,1987) بأن هناك مرحلة من القبول الجزئي للظاهرة، ثم مرحلة انتقالية من الانتشار السريع والقبول الأوسع، ثم مرحلة التشبع وإضفاء الشرعية الكاملة¹، إذا فالهدف من البداية هو الحصول على الشرعية الكاملة على الرغم من أن القبول الجزئي في المرحلة الأولى قد يستند على أسس تقنية وكفاءة عالية وهو ما يميز استجابة المتبنين الأوائل النابعة من وعي وتقدير للنتائج عن استجابة المتبنين في وقت لاحق التي تحركها ضغوط الشرعية، من هذا المنظور فإن أحد مفاتيح فهم النظم الاجتماعية هو دراسة القوى داخل البيئة المؤسسية التي توجه أو تقيد السعي وراء الشرعية.

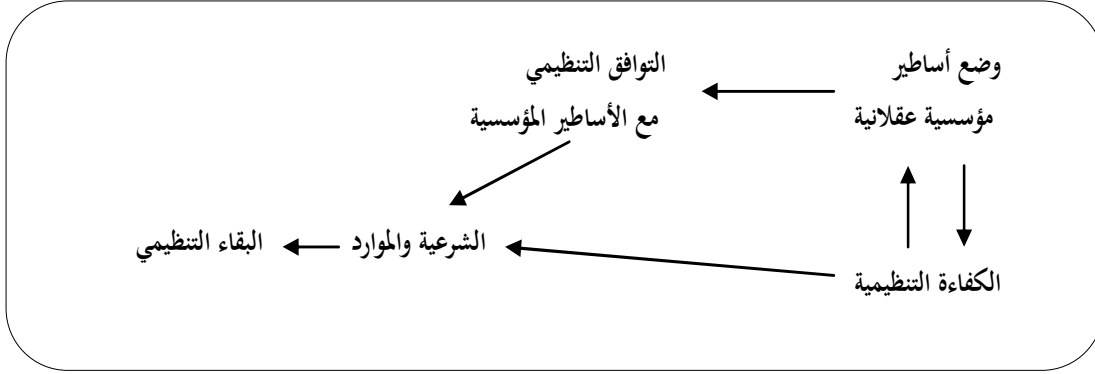
تظهر دراسة الأدبيات أن الشرعية مفهوم محوري انطلقت منه النظرية المؤسسية الجديدة، فطرح (Meyer & Rowan, 1977) الذي جمع بين اكتساب الشرعية والحصول على الموارد كمنتجين يعززان بقاء واستمرارية المنظمة قد تنجمان ليس فقط عن الكفاءة التقنية ولكن أيضا على التوافق مع "الأساطير المؤسسية" للبيئة التنظيمية (لاحظ الشكل رقم (02-02)²، المؤلفين استشهدا بمصطلح الشرعية أكثر من 43 مرة على الأقل لكن لم يقدموا تعريفا صريحا للشرعية، إلا أن عملهم حدد الأبعاد التي ظهرت فيما بعد في منتصف التسعينات من خلال التأكيد على أن الشرعية ناتجة عن افتراضات "الفعالية العقلانية" التي سميت لاحقا بالشرعية البراغمية، وقد توالى بعدها الأبحاث التي تحاول منح تعريف أكثر شمولا للشرعية، فمثلا ناقش كل من

¹ -Thomas B. Lawrance, Monika Winn, Devereaux Jennings, The temporal dynamics of Institutionalization, management Review 2001, Vol. 26, No.4 p 62

² - John w Meyer, Brain Rowan, Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony, American Journal of Sociology, Vol 83 number 2 1977, ,p 353

(Meyer & Scott 1983) بتعمق أكبر وجهة النظر القائلة بأن الشرعية التنظيمية تشير إلى درجة الدعم الثقافي للمنظمة، أي إلى أي مدى قد تدعم التفسيرات الثقافية الراسخة وجود المنظمة و أدائها¹.

الشكل رقم (01-02) : البقاء التنظيمي Organizational survival



المصدر : John W. Meyer, Brain Rowan, **Institutionalized Organizations: Formal**

Structure as Myth and Ceremony, American Journal of Sociology, Vol 83

N°2,1977, p 353

يدين معظم الباحثين في هذا المجال لـ Max Weber بدمج الشرعية في النظرية الاجتماعية وبالتالي في الدراسات التنظيمية، ينظر Weber للشرعية أنها تطابق للتنظيم مع القوانين والمعايير والقيم الاجتماعية، وقد جادلت دراسة (DiMaggio & Powell, 1983) انطلاقاً من هذه القيم عملية التغيير التنظيمي، في عام 1995م نشر Scott كتابه "المؤسسات والمنظمات" Institutions and organizations كتب فيه "الشرعية ليست سلعة يجب امتلاكها أو تبادلها، ولكنها شرط يعكس التوافق الثقافي، أو الدعم المعياري، والتوافق مع القواعد أو القوانين ذات الصلة"، في نفس السنة نشر Suchman كتابه "إدارة الشرعية : المناهج الإستراتيجية والمؤسسية" Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches صاغ فيه التعريف الشامل والواسع للشرعية فذكر أنها "تصور أو افتراض معمم بأن تصرفات كيان ما مرغوبة أو مناسبة ضمن نظام معين من المعايير والقيم والمعتقدات والتعريفات على أساس اجتماعي"، حدد من خلال هذا التعريف منظورين أساسين: من المنظور المؤسسي يؤكد كيف تصبح المعتقدات المجتمعية متضمنة في المنظمات، ومن المنظور الاستراتيجي يؤكد كيف يمكن لإدارة الشرعية أن تساهم في تحقيق الأهداف التنظيمية²، هذان المنشوران جعلاً من سنة 1995م منعرج تحول وتطور لمفهوم الشرعية وإدارة الشرعية.

¹- David L .Deephouse ,Mark Suchman, **Legitimacy in organizational institutionalism**, The SAGE handbook of organizational institutionalism ,Edited by Royston Greenwood, Christine Oliver, Kerstin Sahlin, and Roy Suddaby, SAGE, 2008 ,p50

²- Ibid , p52

الفرع الثاني: ضغوط التماثل المؤسسي Institutional Isomorphism

تذكيرا وانطلاقا مما نوقش أعلاه، تحتاج المنظمات إلى تفويض مجتمعي "شرعية" للبقاء والعمل، والتدافع للحصول على هذه الشرعية يؤدي إلى تجانس "تماثل" الأشكال والممارسات التنظيمية، حيث عمل المنظرون الأوائل على تحليل ظاهرة التجانس بالتساؤل الدائم "ما الذي يجعل المنظمات أكثر أو أقل تشابها مع بعضها البعض؟".

وصف (Meyer & Rowan, 1977) تماثل الشكل على أنه "عملية مقيدة تفرض على وحدة واحدة أن تشبه الوحدات الأخرى التي تواجه نفس الظروف البيئية أثناء سعيها لتحقيق الشرعية"، أي أن الشرعية تتعزز من خلال زيادة التماثل بين المنظمات، واصل كل من (DiMaggio & Powell, 1983) شرحه لمشاهد التغيير المؤسسي التي تعرفها المجالات التنظيمية فذكر أن هذه الأخيرة تظهر تنوعا مذهلا في النهج والشكل في المراحل الأولى من حياتها، و بمجرد أن يترسخ الحقل، يكون هناك دافع لا يرحم نحو التجانس¹، لنشرح بشكل أعمق، يظهر المجال التنظيمي وتتم هيكلته نتيجة لأنشطة مجموعة متنوعة من المنظمات، تتجانس هذه المنظمات مع الوافدين الجدد لتشكيل في المجمل مجالاً "حقلاً" معترفاً به في الحياة المؤسسية مثال ذلك الموردون، الهيئات التنظيمية، المستهلكون وغيرهم، بمجرد أن يتم تنظيم هذه المنظمات - المتباينة في الأصل - في نفس مجال العمل ضمن سياق فعلي "كأن تنظمه الدولة، المهن والمنافسة" تظهر قوى قوية تدفع بهم لأن يصبحوا أكثر تشابهاً مع بعضهم البعض قد تغير المنظمات أهدافها أو تطور ممارسات جديدة، وقد تتدخل منظمات أخرى في المجال، ولكن على المدى الطويل يقوم الفاعلون المنظمون أصحاب القرار ببناء بيئة حول المجال وحوطهم هم أنفسهم تقيد قدرتهم على التغيير أكثر في السنوات اللاحقة، ومن هنا ظهرت الهياكل والأنماط التنظيمية المهيمنة وسميت بـ"قوالب التنظيم Templates for organizing" أو كما أطلق عليها (Meyer & Rowan, 1977) "الأساطير العقلانية" التي هي عبارة عن "قواعد" قد يدعمها الرأي العام أو قوة القانون، حيث أن العديد من المواقف والسياسات والبرامج والإجراءات يتم فرضها من وجهة نظر الأطراف الفاعلة المهمة والمهيمنة وكسوها ثوب الشرعية المعرفية من خلال النظام التعليمي، المكانة الاجتماعية والقوانين وغيرها.

وفقاً لفرضية (DiMaggio & Powell, 1983) فإنه على المدى الطويل يؤدي تماثل المنظمات إلى فقدان التنوع، وذلك بسبب الضغوط والتأثيرات التي تمارسها مؤسسات خارجية مثل الدولة والهيئات المهنية على المنظمة للتكيف مع قواعدها، على ضوء هذه النتائج طور الباحثان تصنيفاً مميزاً منظمًا أكثر للضغوط المؤسسية بفصل العليات ووسمها مع الاعتراف بأهمية تفاعلها، هذا التصنيف حدد نوعين من التماثل²: (1) التماثل التنافسي: وهي ضغوط تفرضها المنافسة في السوق، (2) التماثل المؤسسي: هو التماثل الذي ينتج عن ضغوط التنافس على السلطة السياسية والشرعية المؤسسية من أجل اللياقة الاجتماعية والكفاءة الاقتصادية، وقد ميز المؤلفان ثلاث آليات (أشكال للضغوط المؤسسية) تؤثر على المنظمات لتتوافق مع المعايير المؤسسية المفضلة.

¹Paul J DiMaggio ; Walter W Powell , *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*, *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2 (Apr., 1983), p 148

²-Ibid , p 149-150

أولاً: التماثل القسري Coercive Isomorphism

ينشأ التشابه أو التماثل القسري عن ضغوط أطراف ووكالات خارجية تفرض من خلال سلطتها إدخال تغييرات على المنظمات وتكون سيطرتها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وهو كما وصفه (DiMaggio & Powell,1983) بأنه ذلك الضغط الذي تمارسه المنظمات القوية أو الأفراد الذين هم في وضع يسمح لهم بفرض الامتثال للمعايير والقواعد المؤسسية التي تتخذ شكلاً رسمياً وغير رسمي، وغالبا تظهر هذه الضغوط في صور ممارسات للسلطة أو القوة التي يكون مصدرها الدولة وهيئاتها ولوائحها القانونية والتنظيمية¹؛ كما أشار (Scott,1987) إلى أن وكالات الدولة أكثر ميلا لاستخدام الإكراه لتحقيق أهدافها وتشكيل إجراءات محددة للتأثير عليها، كما صنف الضغوط القسرية إلى نوعين فرعيين يختلفان في طرق الإخضاع ومستوى الامتثال المتوقع لكل منهما، (1) الإخضاع بوسائل السلطة التي تشمل القوانين والأنظمة التي يجب الالتزام بها من أجل تجنب العقوبات، (2) الإخضاع عن طريق القوة القسرية وهي الممارسات المرغوبة من قبل الدولة أو الهيئات التنظيمية إلا أنها ليست إلزامية إنما يمثل لها تحصيلا للمنع والمكافآت أو لكسب الشرعية، بشكل عام يتوقع (Scott,1987) أن المنظمات ستقاوم بشكل أقل إذا كانت أخضعت وفقا للنوع الأول²، إذا سيظهر الضغط القسري حيث توجد وكالات قوية تطالب بالتغيير، قد يتم الالتزام بالتغييرات المفروضة بشكل صوري أو ظاهري إلا أنها تظل مهمة إذا ما كان وكيل التغيير (المصدر الذي يفرض الضغوط) يوفر الموارد التي تحتاجها المنظمة.

يعتبر الإكراه ضمن الاقتصادات النامية بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة عاملا مؤسسيا فعالا إلى حد كبير، وذلك للدور الكبير الذي تلعبه الدولة من خلال هيئاتها التشريعية والتنظيمية ولوائحها القانونية في فرض التغيير والرقابة عليه، إلا أنه وفي سياق الدراسة سيتم تحليل الضغوط المؤسسية ومنها القسرية في نسقين: يناقش الأول تأثير الضغوط القسرية على قرار التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية، والثاني تأثير الضغوط المؤسسية على استجابة الفاعلين لعملية التغيير والإصلاح المحاسبي، ومنه وكلاء التغيير سيتفرون حسب الحالة والسياق الذين يمارسون سلطتهم فيه.

ثانياً: التماثل المعياري Normative Isomorphism

يعمل التماثل المعياري على جعل المنظمات أكثر تجانسا من خلال أفعال المهن، فوفقا لـ (DiMaggio & Powell,1983) ينبع الضغط المعياري في المقام الأول من الاحتراف أو إضفاء الطابع المهني الذي يعنى بالجهود الجماعية لأعضاء المهنة لتحديد شروط وأساليب عملهم وإنشاء قاعدة معرفية وشرعية تضمن لهم درجة كافية من الاستقلال الذاتي، ويرتبط بشقين: نظم التعليم ونمو الشبكات المهنية التي من خلالها يتم نشر النماذج التنظيمية³، تتميز المهن كالمحاسبة بدرجة عالية من المهارة وتعليم متخصص وتنظيم فعال من قبل الهيئات المهنية، وفقا للباحثين غالبا تصبح المهن منظمة عندما يأتي أعضاء الهيئات

¹ - Ibid, p150

² - W.Richard Scott , *The adolescence of Institutional theory* , *Administrative Science Quarterly* , Vol 32 N°04 , 1987,p501

³ - Paul J DiMaggio , *Walter W Powell Op-Cit* , p152

المهنية من خلفيات متشابهة وتدريب متمائل ثم تستخدم خصائصهم المشتركة كمعايير للحصول على المناصب العليا داخل المنظمات والأجهزة الحكومية وبالتالي يتم نشر المهنة في جميع المجالات التنظيمية وخلفيتها الثقافية والتعليمية.

ينظر إلى المهنيين على أنهم خبراء في المجال وأكثر موضوعية ولم تطلهم تأثيرات القيم الاجتماعية والإيديولوجية، هذا التصور عن الخبرة والكفاءة والحياد يمنح المهن مكانة عالية وقوة للتأثير على تشكيل بيئتها المؤسسية وبالتالي تعزيز التشابه (التمائل)، (Greenwood et al,2002) في دراستهم للطبيعة المتغيرة لمهنة المحاسبة في ألبرتا كندا أظهروا أن الهيئات المهنية لها ثلاثة أدوار أساسية في إضفاء الطابع المؤسسي: أولاً يشكلون الفهم المشترك داخل مهنتهم بحيث يكون هناك إجماع فيما يتعلق بقضايا التدريب والسلوك الأخلاقي ومعايير العضوية، ثانياً تتفاعل الهيئات المهنية مع الوكالات والأطراف الخارجية وتطور شرعيتها بما يتناسب مع المجتمع الأوسع، وأخيراً تلعب هذه الهيئات دوراً في مراقبة المعايير المؤسسية السائدة، في هذه الحالة ينصب تركيز الهيئات على تقييم حالة المحاسبة التي لها دوراً أوسع بكثير من مجرد توفير الخبرة التقنية بل تعمل كعامل مؤسسي فاعل ومؤثر على البيئة الاقتصادية والاجتماعية¹.

وضع (DiMaggio & Powell,1983) أحكام الدولة على قدم المساواة مع تصرفات المهن فيما تعلق بالمصالح وآليات نقل القيم، كما تم وصف الترابط بين الدولة والمهن على أنه "صفقة تنظيمية" تمنح فيها الدولة استقلالية للمهن مقابل التنظيم الذاتي والمساعدة المتبادلة في الحفاظ على سلطة الدولة، تفويض السلطة التنظيمية للهيئات المهنية سمة مركزية للتنظيم الذاتي أي قدرة هذه الهيئات والجمعيات المهنية على وضع معايير تعليمية، تنظيم الانخراط في المهنة وسن القواعد الأخلاقية التي تحكم الممارسة²، إلا أن هذه السمة ضعيفة في الدول النامية والناشئة وبالأخص الدول الانتقالية التي تشبعت بثقافة شيوعية كان للدولة الدور الأبرز فيها ، غالباً المحاسبة في هذه الدول مستواها متدني وهيئاتها المهنية ضعيفة يقابله تدخل قوي للحكومة.

بشكل عام، تتبع قوة المهن ومهنة المحاسبة بشكل خاص من ثلاثة مصادر رئيسية كما أوردها (Scott,2008)³: أولاً: قوة المهنيين هي قوة معرفية ثقافية لأن العملاء يعتقدون أن المهنيين لديهم معرفة متقدمة يستخدمونها للعمل بما يخدم مصالح عملائهم، ثانياً: يعمل المهنيون كفواعل معيارية من خلال إخبار عملائهم بكيفية التصرف، ثالثاً: يتم تعزيز سلطتهم لأن لديهم قدراً من القوة التنظيمية، يتصل العنصر الأخير بمهنة محافظ الحسابات في بيئة المحاسبة الجزائرية الذي يعد وكيلاً مؤسسياً يمتلك الخبرة الكافية وفوضت له السلطة للحكم والإبلاغ عما إذا كان عملاؤه يمتلكون للنظام المحاسبي المالي.

¹ -Iwona vellam, *The adoption of IFRS in Poland :An institutional approach* , PhD Thesis ,University of Greenwich,UK ,August 2012,p124-125

² - Roy Suddaby,David J.Cooper,Royston Greenwood, *Transnational regulation of professional services :Governance dynamics of field level organizational change*, Accounting ,Organizations and Society ,Vol32 ,2007,p 337.

³ - Dawn Reilly, *An institutional prespective on the time of the adoption of accounting standards by large non-financial firms*, PhD thesis, University of Greenwich ,UK ,December 2015,p 83.

ثالثا: تماثل المحاكاة Mimetic Isomorphism

ينظر إلى تماثل المحاكاة على أنه تبني المنظمات لأفضل الممارسات لاكتساب المزيد من الشرعية والنجاح، وفقا ل (DiMaggio & Powell,1983) تتبع هذه الضغوط من حالات عدم اليقين التي تكون فيها التقنيات التنظيمية غير مفهومة جيدا، أو الأهداف غامضة أو تخلق البيئة شكوكا وعدم استقرار، في هذه الحالة قد تصمم المنظمات نفسها على المنظمات الأخرى الأكثر شرعية أو الأكثر نجاحا¹، أي هو تقليد أو نسخ المنظمات لسلوك وممارسات منظمات ناجحة في استجابة منها لعدم اليقين.

يعبر المنظور السوسولوجي عن رغبة المنظمات في أن ينظر لها أنها مقبولة اجتماعيا في مجالها، ما يجعلها تتصرف بطرق وأساليب معينة، وتزداد الضغوط عليها لتقليد ممارسات وتبني هياكل تعزز شرعيتها، وعليه فالافتراض الأساسي أن المنظمات تحاكي الممارسات العملية التي قد أنتجت عوائد اقتصادية أو كفاءة اجتماعية للآخرين، في سياق هذه الفرضية تبرز صفتان وهما انتشار الابتكارات وانتقال الأفكار، والتعلم بين المنظمات كما وثقه (Sahlin & Wedlin,2009) الأفكار لا تنتشر في فراغ ولكن يتم نقلها وترجمتها بنشاط في سياق الأفكار والفاعلين والتقاليد والمؤسسات الأخرى²، هذا يعني أن الجهات الفاعلة ستطور وتترجم القواعد التي يتم تقليدها بناء على اهتماماتها وتقاليدها الخاصة، وهنا نجد أن (Haunschild & Miner,1997) قد ميزا ثلاث أنماط من التقليد بين المنظمات³: التقليد القائم على التردد (Frequency imitation) أي أن المنظمة تميل لتقليد الإجراءات التي تبنتها أعداد كبيرة من المنظمات لأخرى (الممارسات الشائعة) كما يتعلق الأمر بالممارسات المسلم بها أو التي تمنح الشرعية، التقليد القائم على السمات (Trait-based imitation) وتقليد انتقائي للسلوك قامت بها منظمات أخرى، وأخيرا التقليد القائم على النتائج (Outcome based imitation) أي التقليد على أساس التأثير الواضح للممارس على الآخرين.

في سياق المحاسبة، غالبا ما تتبنى الاقتصادات النامية المعايير الدولية للتقارير المالية باعتبارها أفضل الممارسات التي تساهم في نشرها أقوى المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي وغيرهم، إذا فالفكرة الأساسية هي أن الممارسة الجديدة تم تبنيها لأسباب تتعلق بالمحاكاة، فإذا يمكننا القول أن الجزائر قد قامت بإصلاح محاسبي يأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية مرجعية أساسية له بغية تحقيق كسب الشرعية الناتجة عن تبني مختلف الدول لهذه المعايير.

تتوافق (Oliver,1992) مع هذا التصنيف وتضيف أن الآليات السياسية والوظيفية والاجتماعية قوى محركة للعمليات المؤسسية داخل وخارج المنظمة على حد سواء، حيث تنشأ الضغوط السياسية عن الممارسات المؤسسية مثل القواعد والقوانين، وتنتج الضغوط الوظيفية عن الاعتبارات الفنية أو التقنية، أما الضغوط الاجتماعية فتشير إلى التطورات الثقافية، (Scott,1995) صاحب الأفكار الريادية في التنظير المؤسسي والتنظيمي وضع ثلاث ركائز للضغوط المؤسسية وهي: المصادر التنظيمية، المعيارية

¹ - Paul J DiMaggio ; Walter W Powell , Op-Cit , p 151.

² -Iwona vellam , Op-Cit,p 122.

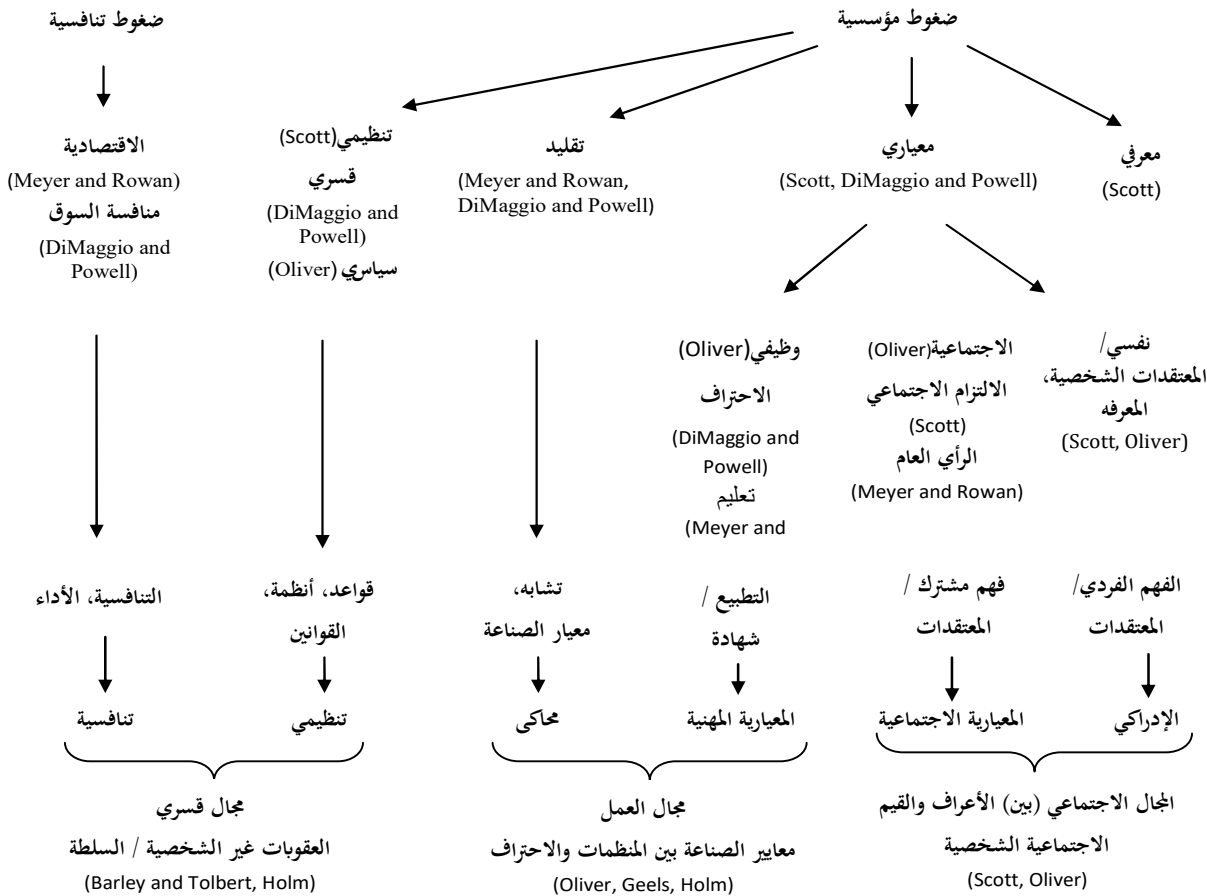
³ - Pamela R.Haunschild,Anna S.Miner, **Modes of interorganizational imitation : The effects of outcome salience and uncertainty**, Administrative Science Quaterly,Vol 42(3),p p 474-476

الفصل الأول: إطار نظري تحليلي لاستجابة الدول لضغوط التنسيق المحاسبي الدولي

والمعرفية، حيث تشير الركيزة التنظيمية إلى الجهات الفاعلة أو الإجراءات التي تضع القواعد وتفرض العقوبات وفي الغالب يقصد بها الحكومات أو الهيئات التنظيمية، الركيزة المعيارية التي تعنى بالقيم والمعايير أو القواعد التي تحدد كيفية عمل الأشياء، أما بالنسبة للركيزة المعرفية فهي القواعد المبنية اجتماعيا والتي غالبا تعتبر من المسلمات التي تنشأ وتقبل دون وعي، والواضح أن هذه الركائز أوسع فهي لا تحدد الضغوط صراحة وإنما تترك مجالاً للترابط المربك بينهم¹.

من المهم فهم كيف تتفاعل هذه الضغوط فيما بينها نظرا لطبيعتها المعقدة ومستوياتها المتعددة التي قد تبدأ في منشأها من عمليات ترسيخ القواعد والقيم وفي المعتقدات الشخصية أو الخرائط الذهنية للأفراد أي على "المستوى الجزئي أو الفردي"، ثم صنع المعنى التفاعلي والثقافات داخل المنظمات "المستوى التنظيمي"، إلى صراع السلطة والعمليات السياسية بين المنظمات على "المستوى المتوسط"، وأخيرا القواعد واللوائح الرسمية في المستوى الكلي، يلخص الشكل رقم (02-03) الضغوط المؤسسية والمجالات التي تنسب إليها²:

الشكل رقم (01-03) : تصنيف الضغوط المؤسسية والتنافسية.



¹-Rosalinda J.A Klein Woolthuis, Yvette Taminau, *Waves of change- the dynamics of institutional pressures*, working paper series, centre for sustainable entrepreneurship, University of Groningen, Netherlands, June 2017, p 10-11.

²- Ibid, p 12.

المصدر: Rosalinda J.A Klein Woolthuis, Yvette Taminiu, **Waves of change - the dynamics of institutional pressures**, working paper series, centre for sustainable entrepreneurship, University of Groningen, Netherlands, Holland, June 2017, p 13.

الفرع الثالث: نقد نظرية التماثل المؤسسي

منذ نشأتها وعلى مدار السنوات الماضية خضعت المؤسسة الجديدة للبحث والتطوير على نطاق واسع، إما من خلال تحسين التصور المفاهيمي أو تطبيق النظرية على مجموعة متنوعة من المنظمات والسياقات المؤسسية، هذه المساهمات التي تشكل في مجملها تفسيراً قوياً ومكملاً للسلوك التنظيمي قد بنيت على نقد وتحليل الأفكار التأسيسية التي جاء بها كل (Meyer & Rowan, 1977) و (DiMaggio & Powell, 1983)، التي كانت لأعمالهم تأثير عميق في فهم كيفية تأثير المنظمات بسياقها المؤسسي، سابقاً كان التغيير التكنولوجي والاعتماد على الموارد من المحركات الأساسية للسلوك التنظيمي، وتغيرت بعد نشر هذه الأعمال التي أقرت صراحة بدور المؤسسات في توفير الشرعية والاستقرار والاستمرارية، حيث أن تعريف المؤسسات من المنظور الاجتماعي أعطاه بعداً أوسع بكثير مما تم استخدامه في النظريات الاقتصادية ويتضمن ليس فقط القوى التنظيمية والمعيارية ولكن أيضاً العناصر الاجتماعية والثقافة المعرفية.

ركزت الأبحاث الأولى على تصوير "الأساطير" كقواعد رسمية مفروضة يتم نشرها بعد ذلك من قبل منظمات قوية، ووصفت سلوك المؤسسات التي تتجانس في السياقات المؤسسية، غير أنها واجهت انتقادات كثيرة فيما تعلق بالتغيير المؤسسي الذي تركت له مساحة صغيرة¹، كان الانتقاد الأساسي هو إهمال دور الفاعلين ومصالحهم، فقد رسخت هذه الأعمال التصور بأنهم مدفوعون بالكامل من قبل الصفات (الهياكل) المؤسسية وتظهر أنهم غير فاعلين بل ومخدرين ثقافياً، كما افترض ضمناً أن المنظمات والأفراد يتأقلمون بشكل سلب مع المؤسسات، قام المنظرون الأوائل بتوضيح كيف تحدث السلوكيات غير الاختيارية وكيف تستمر من خلال ممارسة العادة أو العرف أو الملائمة أو الالتزام الاجتماعي في غياب أي مؤشر على أن هذه السلوكيات تخدم مصالح الفاعلين الخاصة².

في أواخر الثمانينات، بدأ منظرو المؤسسات في إيلاء المزيد من الاهتمام لمصالح الجهات الفاعلة والوكالة، واعتبر بعضهم أن المصالح تشكل مؤسسياً بمعنى أن أفعال الفاعلين كلها تحددها بيئتهم المؤسسية، وبذلك يدحضون فرضية أن سلوكيات الأفراد غير اختيارية وأنهم قادرون على إصدار الأحكام بين المسارات البديلة الممكنة للعمل بناءً على اهتماماتهم³، وكانت أولى الدراسات تلك التي قام بها (DiMaggio, 1988) وقدم من خلالها مفهوم رواد الأعمال المؤسسيين وهم فاعلون لديهم مصلحة

¹ - Iwona Vellam, Op-Cit, p 176

² - Elias Rudolf Kaiser, *Perspectives on agency and institutional change*, PhD Thesis, University of Leuphana, Luneberg Germany, 2014, p 3

³ - Julie Battilana, *Foundations for a theory of institutional Entrepreneurship: Solving the paradox of embedded agency*, paper presented at the Academy of Management Annual meeting, New Orleans, LA, USA, April 2004, p6

في تعديل (أو تفكيك) المؤسسات أو إنشاء مؤسسات جديدة ولديهم مصادر وموارد كافية للقيام بذلك¹، كانت هذه الفكرة دعوة لباقي المنظرين للبحث في دمج دور الفاعلين الوكالة والمصالح في تفسير التغيير المؤسسي، وبرزت المفارقة النظرية، فالافتراض الأساسي للنظرية هو أن مصالح الفاعلين تشكلها البيئة المؤسسية، إذا كيف يمكن للفاعلين تغيير المؤسسات إذا كانت أفعالهم ونواياهم وعقلانيتهم مشروطة من قبل المؤسسة ذاتها التي ترغب في تغييرها؟، كان لهذا التساؤل تأثيران فيما تعلق بمفهوم الوكالة: أولاً: ضمناً يعني أن الأفراد لا يمكنهم فعل شيء سوى الامتثال للضغوط المؤسسية وذلك لأن لديهم القليل من الاستقلالية في أحكامهم لأنهم يتشكلون من خلال بيئتهم المؤسسية، ثانياً: افتراض أن مصالح الأفراد تتشكل مؤسسياً أي أنها تتوافق مع الترتيبات المؤسسية القائمة، وبالتالي ليس لدى الأفراد حوافز لبدء التغيير المؤسسي، وعليه سينظر للفاعلين على أنهم وكلاء سليليون يخضعون للضغوط المؤسسية².

استجابة لهذا التحدي النظري، تم نشر العديد من الدراسات التي تنطلق من النقد الأساسي للأعمال الأولى التي تهمل أهمية مصالح واهتمامات الفاعلين في عملية التغيير المؤسسي، ففي حين كان السؤال "كيف تؤثر المؤسسات القائمة على سلوك الجهات الفاعلة؟" صار الآن: "كيف تؤثر الجهات الفاعلة على المؤسسات؟"، وبالتالي أصبحت وكالة الفاعلين مسألة مركزية في تحليل قضايا التغيير المؤسسي، إحدى أبرز الأعمال التي سعت جاهداً إلى إظهار موقف الجهات الفاعلة تجاه الضغوط المؤسسية كان عمل (Christine Oliver, 1991) التي أرست معالم إطار تنبؤي لكيفية استجابة المنظمات للضغوط المؤسسية وذلك بدمجها لمنظور الاعتماد على الموارد مع النظرية المؤسسية الجديدة، وشكلت مع منظور ريادة الأعمال المؤسسية والعمل المؤسسي (Institutional Work) ثلاث أهم توجهات في دراسة تفاعل الفاعلين، وكذا فيما تعلق بالدراسات المحاسبية.

من خلال هذه الدراسة نشاطر (Suddaby, 2010) الرأي في قوله أن النظريات هي أدوات لها غرض وهدف، تحتوي كل نظرية بداخلها على افتراضات وأهداف ضمنية تحدد معايير تطبيقها، والنظريات الواسعة وشائعة الاستخدام تواجه مشكلتين: تتعلق الأولى بفقدان التنوع والتعقيد الذي يمتاز به عالم المنظمات إذا وصلنا رؤيته من خلال عدسة نظرية مشتركة، في نفس الوقت نخلق مشكلة معاكسة فالباحثون الذين فضلوا سابقاً نظريات أخرى للإجابة على نفس التحديات النظرية غير مستعدين "لإسقاط أدواتهم" وسيعيدون صياغة التحديات النظرية لتناسب وجهات نظرهم، في كلتا الحالتين ستخسر النظرية التركيز والتماسك وستصبح مشبعة بأجندات وأولويات غير تلك التي أعدت لها³، ومنه نلاحظ أن خطورة النظرية من خطورة الأفكار والمعتقدات التي توضع في قالب مؤسسي ويروج لها على أنها الأفضل وستحقق الصالح العام.

المطلب الثالث: الاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية (Oliver's framework)

دعت الأدبيات الحديثة إلى مزيد من الاهتمام بالكيفية التي يؤدي فيها أي شكل من التقارب (الاعتماد، التبنى أو التقارب) مع معايير عالمية إلى إعادة تعريف وصياغة للممارسات المحلية، وكيف تلعب قوة وشبكات الجهات الفاعلة الدور الأكبر

¹ -Elias Rudolf Kaise, Op-Cit, p 4

² -Julie Battilana, Op-Cit, p6.

³ -Roy Suddaby, *Challenges for institutional theory*, Journal of management Inquiry, Vol 19(01), 2010, p14

في خضم صراعهم على السلطة وسعيهم لاكتساب الشرعية وتحقيق مصالحهم المتضاربة، يضاف إليهم اختلاف العوامل المؤسسية بين الاقتصادات الناشئة والنامية والمتقدمة والاستراتيجيات المتبعة في عملية الإصلاح المحاسبي، في هذا الصدد تظهر الأدبيات السابقة على غرار (Albu et al,2014) و (Guerrero et al,2012) قدرة إطار (Oliver,1991) على تحليل وتفسير سلوك الفاعلين داخل الشبكات المحلية كرد فعل لعملية التغيير المحاسبي.

الاستجابة الإستراتيجية هي الإجراءات التي تنتهجها المنظمة لتتماشى مع بيئتها بغية بقائها واستمرارية نشاطها، أو هي كما عرفها (Stacey,2007) هي أنشطة الاعتراف وردود التفاعل المتبادل بين أصحاب مصالح المنظمة، تقوم على التفاعل بين مكونات المجتمع والحصول على الخبرات المتعددة لتظهر هوية جديدة من هذه المتغيرات، كما يعتبر الكاتب أن الأيديولوجية أساس لتقييم الخيارات التي يضعها الأفراد، كما يرى (Borui,2014) أنها العملية التي تساعد المنظمة على اكتساب القدرة على التأقلم مع الضغوط الخارجية التي تواجهها¹، تظهر الأدبيات أن مصطلح الإستراتيجية قد ارتبط بسيناريوهات مختلفة وخطط عمل سيتم تفعيلها ومع ذلك لم يكن هناك تعريف موحد لمفهوم الإستراتيجية فكان له العديد من المعاني مختلفة التوجه والتعقيد من بينها السياسات، الأهداف، التكتيكات والبرامج وغيرها، من بين أهم التعريفات نذكر (Andrews,1991) هي أنماط الاستقرار والتسوية في المنظمة الذي يحدد أهدافها أو أغراضها، وتنتج السياسات والخطط الرئيسية لتحقيقها ويحدد حجم الأعمال التي يجب أن تشارك فيها المنظمة (الشركة) ونوع النشاط الاقتصادي والتنظيم البشري وطبيعة الفوائد المتولدة للمساهمين والموظفين والمجتمع²، لا يختلف ما سبق عن سياق الدراسة الحالية التي سيبني فيها مفهوم الاستجابة الإستراتيجية معنى التوافق والامتثال للضغوط المؤسسية أي ضغوط الإصلاح المحاسبي بالنسبة لحالة الجزائر أو ضغوط تبني المعايير الدولية للتقارير المالية بالنسبة للدول النامية(ضغوط تنشأ محليا)، وبالتالي ستركز على مواقف وسلوك الأطراف الفاعلة كرد فعل تجاه عملية التغيير والإصلاح المحاسبي.

الفرع الأول: تقديم الإطار التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للعمليات المؤسسية

جمعت (Oliver,1991) بين الحجج المؤسسية والاعتماد على الموارد في إطار مفاهيمي تنبؤي تصنف فيه مجموعة من السلوكيات التي تظهرها المنظمات كاستجابة إستراتيجية للضغوط المؤسسية، وقد بنت هذا الإطار انطلاقا من الانتقادات التي وجهت للنظرية المؤسسية كونها لم تولي اهتماما للمصالح الذاتية التنظيمية والوكالة النشطة³، يسمح تحليل الاستجابات التنظيمية للضغوط المؤسسية بفهم أفضل لدوافع تبني الممارسات وعمليات التغيير المؤسسي⁴.

¹ - يوسف حجيم سلطان الطائي، أحمد عبد اللطيف مجذ، الاستجابة الاستراتيجية ودورها في الحد من التكاثر الوظيفي " دراسة ميدانية في ديوان المحافظة" مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14 عدد 02، 2017، صص 164-165

² - Emerson Wagner Mainardes et al, *Strategy and strategic management concepts :Are they recognised by management students ?*, Business administration and management ,Vol 1,XVII ,2014,p47.

³ - Christine Oliver ,*Strategic Responses to Institutional Processes* ,The Academy of Management Review, Vol. 16, No(1) ,1991 ,p173

⁴ - Maria Silva Guerreiro,Lucia Lima Rodrigues, Russell Craig , *Voluntry adoption of international financial reporting standards by large unlisted companies in Portugal - Institutional logics and strategic responses* , Accounting, Organizations and Society , Vol 37,2012, p 483

الفصل الأول: إطار نظري تحليلي لاستجابة الدول لضغوط التنسيق المحاسبي الدولي

وفقا للباحثة تجمع النظريتين الأساسيتين " النظرية المؤسسية ونظرية الاعتماد على الموارد" على أن المنظمات تسعى لتحقيق نوع من الاستقرار والشرعية، تحقيق الاستقرار من وجهة نظر مؤسسية يحدث عن طريق الامتثال أو التوافق أو تقليد الهياكل التنظيمية والأنشطة الروتينية استجابة لضغوط الدولة أو المهن أو المعايير البيئية المؤسسية، من جهة أخرى يرى منظرو الاعتماد على الموارد أن استقرار المنظمة يتحقق من خلال ممارسة السلطة أو السيطرة أو التفاوض بشأن أوجه الاعتماد المتبادل لغرض تحقيق تدفق مستقر للموارد الحيوية والحد من عدم اليقين البيئي، كما يؤكد كلا المنظورين أهمية اكتساب الشرعية لإظهار الجدارة الاجتماعية وتعبئة الموارد، إلا أنها اختلفت في تفسير الامتثال الذي ربط المطابقة بعدد من المكافآت مثل الدعم الاجتماعي والالتزام الداخلي والخارجي والوصول إلى الموارد وجذب الموظفين وغيرها مما جاء به المنظرون المؤسسيون، في المقابل تتخذ النظرية الأخرى- نظرية الاعتماد على الموارد- مجموعة متنوعة من الاستراتيجيات لتغيير الوضع ما يسمح لها بالحفاظ على السلطة التقديرية والاستقلالية في صنع القرار والمرونة للتكيف والتغيير وفقا لأهدافها التنظيمية¹ (راجع Oliver, 1991).

بناء لما سبق وضعت (Oliver, 1991) إطارا يحدد أشكال استجابة المنظمات للضغوط المؤسسية، تتراوح ما بين المطابقة أو القبول السلبي إلى المقاومة النشطة، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01-01): الاستجابة الإستراتيجية للعمليات المؤسسية

المفاهيم	الأساليب (Tactics)	الاستجابة الإستراتيجية
ممارسات متكررة تاريخيا أو عرفيا. محاكاة النماذج المؤسسية الامتثال للقواعد وتطبيقها	<ul style="list-style-type: none"> ● العادة ● التقليد ● الامتثال 	القبول
موازنة توقعات المكونات المتعددة تهدئة واستيعاب العناصر المؤسسية التفاوض مع أصحاب المصالح	<ul style="list-style-type: none"> ● التوازن ● التهدئة ● المساومة 	المساومة
تمويه التوافق فصل أنشطة العمل تغيير الأهداف أو الأنشطة	<ul style="list-style-type: none"> ● الإخفاء ● الفصل ● الهروب 	التجنب
تجاهل القواعد و القيم الصريحة طعن القواعد الاعتداء على مصادر الضغط المؤسسي	<ul style="list-style-type: none"> ● الرفض ● التحدي ● الهجوم 	التحدي

¹ - Christine Oliver ,Op-Cit ,p 149 -150

التلاعب	<ul style="list-style-type: none"> ● اختيار الشريك ● التأثير ● التحكم 	<ul style="list-style-type: none"> استيراد أصحاب المصالح المؤثرة تشكيل القيم والمعايير هيمنة الهيئات و العمليات المؤسسية
---------	--	---

المصدر : Christine Oliver, **Strategic Responses to Institutional Processes** , The Academy of Management Review, Vol. 16, N°01,1991,p 154

- **القبول " الموافقة السلبية" Acquiescence**: تتقبل المنظمات الضغوط المؤسسية لتعزيز شرعيتها ودعمها الاجتماعي¹، وتتخذ عدة أشكال بديلة مثل العادة: وهي الالتزام اللاواعي أو التقليد الأعمى للقيم والقواعد "قد تستنسخ المنظمات إجراءات وممارسات البيئة المؤسسية التي أصبحت متكررة تاريخياً أو عرفياً"، أو تقلد الممارسات الناجحة وفي هذا يتماشى التقليد ومفهوم المحاكاة لـ (DiMaggio & Powell, 1983) حيث أنه في ظل ظروف عدم اليقين تختار الجهات الفاعلة نسخ أفضل الممارسات، والشكل الأخير هو الامتثال الواعي للضغوط المؤسسية كإستراتيجية لكسب المنافع المتوقع الحصول عليها من موارد وقبول اجتماعي وغيرها².
- **المساومة Compromise**: يحدث أن تواجه المنظمة مطالب مؤسسية متضاربة أو تناقضات بين التوقعات المؤسسية والأهداف التنظيمية الداخلية كالكفاءة والاستقلالية فتلجأ إلى تحقيق التوازن أو التهدئة أو المساومة مع الفاعلين الخارجيين، تسعى هذه التكتيكات لإيجاد حل وسط للتوافق مع مصدر الضغط، يضمن التوازن التكافؤ بين أصحاب المصلحة المتعددين و المصالح الداخلية، على غرار أسلوب التهدئة الذي يركز على إيجاد حلول تطابق توقعات واحد أو أكثر من مصادر الضغط المؤسسي، قد تحاول المنظمة المفاوضة مع أطراف الضغط الخارجية بهدف الحصول على بعض التنازلات لمطالبها وتوقعاتها ، تكون درجة الامتثال جزئية والمنظمات نشطة أكثر في تعزيز مصالحها³.
- **التجنب Avoidance**: هي محاولة تنظيمية لاستبعاد ضرورة المطابقة (الامتثال) كأن تضع خططا وإجراءات عقلانية ومعقدة استجابة للمتطلبات المؤسسية من أجل إخفاء أنها لا تنوي تنفيذها "القبول الرمزي للمطالب"، وقد تلجأ لفصل جزء من أنشطتها عن هياكلها الرسمية لتقليل المدى الذي يتم فيه فحصها أو تقييمها هذا التكتيك يخدم مصالح المنظمة بالحفاظ على الحكم الذاتي الداخلي و يحميها من التدخل الخارجي الذي قد يعرقل سير عملها، وهناك استجابة أكثر دراماتيكية وهي الهروب فقد تغير المنظمة أهدافها أو أنشطتها أو حتى مجال عملها لتتجنب ضرورة المطابقة⁴.
- **التحدي Defiance**: هو شكل أكثر نشاطا وفعالية في مقاومة الضغوط المؤسسية حيث قد تعتمد المنظمات إستراتيجية التجاهل أو الاستبعاد إذا ما تناقضت أهدافها والقيم والمتطلبات المؤسسية أو كانت وسائل الإنفاذ منخفضة الجودة، وتتجاوز ذلك للحد الذي قد تقدم فيه على طعن وتحدي القواعد والمعايير إذا كانت لا تولي اهتماما كبيرا لمعتقدات أو عقلانية

¹- Marta Silva Guerreiro , Lúcia Lima Rodrigues , Russell Craig ,Op-Cit, p 485

²- Christine Oliver,Op-Cit, p 153

³- Ibid,p154.

⁴- Ibid, pp155-156

الضغوط الخارجية، في حين قد تتبع المنظمة أسلوب الهجوم إذا ما اعتقدت أن حقوقها وامتيازاتها أو استقلاليتها في خطر شديد.¹

- **التلاعب Manipulation:** وهي إستراتيجية تهدف بدرجة أولى إلى استغلال أو التأثير أو السيطرة على الضغوط المؤسسية، تختار المنظمة تكتيك المشاركة باختيار أصحاب المصالح الرئيسيين وإقناعهم بدعمهم لمشاريعها مما يعزز شرعيتها وشرعية عملياتها أو تحقق النتيجة نفسها عن طريق بناء روابط وتحالفات مؤسسية، قد يتجاوز الأمر إلى التلاعب بالمعتقدات وتغيير المفاهيم والقيم وحتى المعايير التي يتم التقييم بها، أو إحكام السيطرة على مصادر هذه الضغوط المؤسسية لإثبات القوة والهيمنة.²

السلوكيات التي قد تظهرها المنظمات استجابة للضغوط والتوقعات المؤسسية تحدها خمسة أبعاد تنبؤية "سوابق مؤسسية"، طورت (Oliver,1991) عشر فرضيات لهذه الفئات الخمس يعتقد أنها تهيئ المنظمات لاعتماد استجابة من الاستجابة السابقة³، موضحة كما يلي:

الجدول رقم (01-02): السوابق المؤسسية للاستجابة الإستراتيجية Antecedents of strategic responses

السوابق المؤسسية	التساؤلات	الأبعاد التنبؤية
السبب	لماذا يتم الضغط على المنظمة لتتوافق مع القواعد والتوقعات المؤسسية؟	- الكفاءة الاجتماعية " الشرعية " - اللياقة الاقتصادية
ممارسي الضغط	من الذي يمارس ضغوطا مؤسسية على المنظمة؟	- تعدد المطالب المؤسسية - الاعتماد على الهيئات المؤسسية
المحتوى	ما هي المعايير والمتطلبات التي ضغطت على المنظمة للتطابق معها؟	- التوافق مع الأهداف التنظيمية - القيود التقديرية المفروضة
السيطرة	كيف و بأي وسيلة تمارس الضغوط المؤسسية؟	- الإكراه القانوني - النشر الطوعي للقواعد
السياق	ما هو السياق البيئي الذي تمارس فيه الضغوط المؤسسية؟	- غياب اليقين البيئي - الترابط البيئي

المصدر: Christine Oliver ,*Strategic Responses to Institutional Processes* , The

Academy of Management Review, Vol 16, N°01 ,1991, p160

¹ - Ibid, p157

² -Ibid,p 158

³ - Marta Silva Guerreiro ; Lúcia Lima Rodrigues ; Russell Craig ,*Op-Cit* ,p485

يتم تحليل الأبعاد التنبؤية والاستجابات الإستراتيجية المتوقعة بالاستناد إلى الفرضيات كالتالي:¹

- **السبب Cause:** هي مجموعة التوقعات أو الأهداف المرجوة والتي تكمن وراء الامتثال للضغوط المؤسسية، صنفها (Oliver,1991) إلى فئتين: اللياقة الاجتماعية واللياقة الاقتصادية، حيث صيغت الفرضيات كالتالي:
 - **الفرضية الأولى:** كلما انخفضت درجة الشرعية الاجتماعية التي ينظر إليها أنها قابلة للتحقيق من الامتثال للضغوط المؤسسية، زادت احتمالية المقاومة التنظيمية للضغوط المؤسسية.
 - **الفرضية الثانية:** كلما انخفضت درجة المكاسب الاقتصادية التي ينظر إليها أنها قابلة للتحقيق من الامتثال للضغوط المؤسسية، زادت احتمالية المقاومة التنظيمية للضغوط المؤسسية.
- يكون الإذعان (القبول) هو الاستجابة الأكثر احتمالاً عندما تتوقع المنظمة أن التوافق مع الضغوط المؤسسية سيعزز من لياقتها الاجتماعية أو الاقتصادية، في حالة ما كانت الشرعية أو المكاسب الاقتصادية منخفضة ستزداد مقاومة المنظمات لهذه الضغوط.
- **مصادر الضغط المؤسسي Institutional Constituents:** تتضمن مختلف الضغوط التي تفرضها جهات مؤسسية مختلفة كالدولة والمهنة ومجموعات المصالح وحتى الجمهور، تكون في شكل قوانين ولوائح وقيم وتوقعات التي في غالب الأحيان غير متناسقة ومتنافسة تحد من قدرة المنظمات على الامتثال، وقد تجد نفسها تلي مطالب جهة على حساب المطالب الأخرى، في هذه الحالة يصعب تحقيق التوافق والإذعان لمصدر ضغط مؤسسي دون التوافق مع باقي المصادر خصوصاً إذا كانت مطالبهم متضاربة ، وعليه صيغت الفرضية الأولى كالتالي:
 - **الفرضية الأولى:** كلما زادت درجة تعدد مصادر الضغط، زادت احتمال مقاومة الضغوط المؤسسية.
- في هذه الحالة تكون المساومة، التجنب، التحدي والتلاعب كلها استجابات محتملة، في المقابل نجد أن المنظمات تدعن للضغوط المؤسسية كلما كان اعتمادها التنظيمي على مصادر هذه الضغوط مرتفعاً أو قد تلجأ للتفاوض حماية لمصالحها:
 - **الفرضية الثانية:** كلما انخفضت درجة الاعتماد الخارجي على مصادر الضغط المؤسسي، زاد احتمالية مقاومة الضغوط المؤسسية.
- **المحتوى Content:** يفترض النموذج أن للضغوط بعدين مهمين يتحكمان في طرق الاستجابة وهما : اتساق الضغوط مع الأهداف التنظيمية وفقدان سلطة اتخاذ القرار التي تفرضها الضغوط على المنظمة، أي أن المنظمات أكثر استعداداً لترسخ للضغوط الخارجية عندما تكون هذه الأخيرة متوافقة مع الأهداف الداخلية، وقد تتخذ المساومة أو التجنب إستراتيجية إذا ما كان هناك اتساق معتدل بين الأهداف التنظيمية والضغوط المؤسسية، بينما تختار التحدي والتلاعب إذا

¹ - Christine Oliver ,Op-Cit , pp 164 -163 – 162

- كان الاتساق منخفضاً، كما من المتوقع أن تقبل المنظمات الامتثال للضغوط التي لا تقيد قراراتها التنظيمية أو يحتمل أن تتجنب المطابقة إذا ما هددت سلطتها التقديرية، وعليه كانت الفرضيات كالتالي:
- **الفرضية الأولى:** كلما انخفضت درجة توافق المعايير أو المتطلبات المؤسسية مع الأهداف التنظيمية، زادت احتمالية المقاومة التنظيمية للضغوط المؤسسية.
 - **الفرضية الثانية:** كلما زادت درجة القيود التقديرية المفروضة على المنظمة من خلال الضغوط المؤسسية، زاد احتمال مقاومتها للضغوط المؤسسية.
 - **السيطرة Control:** عندما تعزز قوة القانون أو الحكومة التوقعات الثقافية تصبح المنظمات أكثر إدراكاً للمصالح العامة وستقل احتمالية عدم الاستجابة لها لأن عواقب عدم الامتثال عقابية إلى حد كبير وتنفذ بصرامة، في المقابل تقوم المنظمات بالتلاعب في ما إذا كانت درجة الإكراه القانوني ضعيفة فتكون العقوبات المفروضة على عدم الالتزام بالقوانين أو اللوائح غير مؤثرة أو آليات الإنفاذ ضعيفة أو غير مطبقة، أما بالنسبة للنشر الطوعي للقواعد فيتوقع من المنظمات أن تتقبل هذه الضغوط لتمتعها بالقبول الاجتماعي والعكس صحيح فكلما قل انتشار مجموعة من القواعد، القيم أو الممارسات على نطاق واسع كلما زادت احتمالية استهدافها للتحدي والتلاعب، وعليه وضعت الفرضيتان التاليتان:
 - **الفرضية الأولى:** كلما انخفضت درجة الإكراه القانوني وراء القواعد والمتطلبات المؤسسية، زاد احتمال المقاومة التنظيمية للضغوط المؤسسية.
 - **الفرضية الثانية:** كلما انخفضت درجة الانتشار الطوعي للقواعد أو القيم أو الممارسات المؤسسية، زاد احتمال المقاومة التنظيمية للضغوط المؤسسية.
 - **السياق Context:** في مناخ يسود فيه الارتباك وغموض حول مستقبل المنظمة من المتوقع أن تلجأ فيه هذه الأخيرة في محاولة لاستعادة السيطرة والاستقرار لاستراتيجيات المقاومة التنظيمية للضغوط المؤسسية، يقترح نظري المؤسسة والاعتماد على الموارد أن عدم اليقين سيتفاعل مع التعددية حيث تعزز الضغوط المتعددة والمتضاربة حالة عدم اليقين وهو وضع لا يفضل صناعات القرار الذين غالباً ما يميلون لليقين والاستقرار وإمكانية التنبؤ في الحياة التنظيمية، في هذه الحالة ستكون كل الاستجابات محتملة وستسعى للسيطرة على النتائج التنظيمية المستقبلية.
- في نفس السياق، توفر البيئات المترابطة قنوات علائقية تسمح من خلالها بنشر المعايير والقيم المؤسسية الأمر الذي يشجع على الرضى التنظيمي كما أشار إليه (DiMaggio & Powell, 1983) في أن درجة عالية من الهيكلة والترابط في بيئة مؤسسية تعزز التماثل والتوافق المؤسسي، بناءً على ما سبق صيغت الفرضيات التالية:
- **الفرضية الأولى:** كلما انخفض مستوى عدم اليقين في بيئة المنظمة، زاد احتمال مقاومة للضغوط المؤسسية.
 - **الفرضية الثانية:** كلما انخفضت درجة الترابط في البيئة المؤسسية، زاد احتمال مقاومة الضغوط المؤسسية.
- يوضح الجدول الآتي الفرضيات واستجاباتها المتوقعة:

الجدول رقم (01-03): الأبعاد التنبؤية والاستجابات الإستراتيجية المتوقعة للضغوط المؤسسية

التلاعب	التحدي	التجنب	المساومة	القبول	العامل التنبؤي
منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	مرتفع	السبب - الشرعية - الكفاءة
منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	مرتفع	الفاعلين - التعددية - الاعتماد
مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	منخفض	المحتوى - التناسق - القيود
منخفض	منخفض	معتدل	معتدل	مرتفع	السيطرة - الإكراه - النشر
مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	منخفض	السياق - عدم اليقين - الترابط
منخفض	منخفض	معتدل	معتدل	مرتفع	
منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	مرتفع	

المصدر: Christine Oliver, *Strategic Responses to Institutional Processes*, The Academy of Management Review, Vol. 16, N°01., 1991, p160

الفرع الثاني: استخدامات الإطار النظري في الدراسات المحاسبية

وظفت العديد من المؤلفات المحاسبية نموذج (Oliver, 1991) في شرح خيار محاسبي معين تمحورت معظمها حول القطاع العام، ففي قطاع الصحة مثلاً قام¹ (Abernethy and Chau, 1996) بدراسة نظام الرقابة المحاسبية كجزء من حزمة الرقابة التنظيمية لمستشفى جامعي بأستراليا، وكيف يتأثر الخيار الاستراتيجي لهذا النظام بالبيئة المؤسسية للمؤسسة، وقد وجدت الدراسة دليلاً على استجابات الإذعان والتلاعب للضغوط المؤسسية لإدخال أنظمة محاسبية محسنة، في نفس السياق يحقق عمل² (Grafton et al, 2011) في جملة الإصلاحات التي مست القطاع الصحي في فيكتوريا - أستراليا - تم ذلك من خلال مناقشة وتحليل الضوابط الرسمية وغير الرسمية في تعزيز وتنسيق النشاط وإدارة اهتمامات التخصيص بين شبكة المستشفيات الأسترالية، بالاعتماد على نموذج (Oliver, 1991) وجدت الدراسة دليلاً على استجابات الإذعان والحلول الوسط من خلال

¹ - Margeret A Abrenethy ,Wai Fong Chau ,*A field study of control system " Redesign " : The impact of institutional processes on traegic choice* , Contemporary Accounting Research , Vol 19 N° 02 ,1996 ,p 569-606

² - Jennifer Grafton , Mergeret Abrenethy ,Anne M. Lillis, *Organisational design choices in response to public sector reforms : A case study of mondated hospital networks* ,Management accounting research , Vol 22 N° 4 ?2011a ,p242-268

تهدئة السلوك، تتوافق هذه النتائج و ما توصل إليه¹ (Modell,2001) في قياسه لأداء المستشفيات النرويجية، بعيدا عن القطاع الصحي،² (Jamali,2010) التي فحصت ردود أفعال الشركات متعددة الجنسيات اتجاه معايير المساءلة الدولية IAS وجدت من خلال المقابلات التي أجرتها مع ممثلين للشركات في آسيا وأوروبا أنه يمكن توقع التوافق في ضوء تصورات الشرعية العالية والاتساق والترابط، بينما تتوقع المقاومة في ضوء تصورات الكفاءة المنخفضة والتعددية العالية والإكراه المنخفض، فقد تستجيب المنظمات محل الدراسة بشكل رمزي مما يسمح لها بجني الفوائد الاجتماعية دون المساس بحريتها الإدارية أو إلزامها القيام بتعديلات جوهرية، من جهة أخرى وجد كل من (Carpenter & Feroz,2001) خيوط تجريبية على التسوية التحدي والتلاعب كاستجابات أولية للضغوط المؤسسية على أربع حكومات أمريكية للانتقال من المحاسبة النقدية إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وفي النهاية أفسح المجال للقبول حيث تم تبني GAAP من أجل كسب الشرعية في البيئة المؤسسية - كملاحظة لا تلتزم الدراسة بتفصيل أي من تكتيكات الاستجابة وفقا لتصنيف الإطار-.

كانت دراسة³ (Guerreiro et al,2012) أولى الدراسات التي استخدمت إطار (Oliver,1991) في مجال المحاسبة المالية عموما ومعالجة إحدى القضايا المتعلقة باعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS بشكل خاص، الدراسة جمعت بين الإطار التنبؤي التحليلي ل(Oliver,1991) ومفهوم المنطق المؤسسي للتحقيق في العوامل التنظيمية والبيئية التي تؤثر على الاختيار الطوعي لمعايير IFRS من قبل الشركات البرتغالية الكبيرة غير المدرجة، حيث يعد التنبؤ الطوعي للمعايير إذعانا للمطالب المؤسسية، ومع ذلك يلاحظ المؤلفون تكتيكات تجنب التوافق، أيضا قد تلجأ الشركات لفصل متطلبات تطبيق النظام المحاسبي عن الممارسة المحاسبية الفعلية، تؤكد النتائج أن استجابة الشركات للمطالب المؤسسية هي استجابة واعية تستجيب فيها لمصالحها المتعددة وتختار بنشاط الضغوط التي ترغب بالخضوع لها، الأهم من هذا توثق الدراسة قوة الإطار النظري المستخدم في تفسير انتشار الممارسات المحاسبية، في نفس السنة عاجلت⁴ (Vellam,2012) من خلال أطروحتها ثلاثة أسئلة بحثية جوهرية لفحص وشرح الممارسة المحاسبية في السياق البولندي الناتج عن اعتماد IFRS: هل اعتمدت الشركات البولندية المدرجة معايير IFRS التي أصدرها مجلس معايير الحاسبة الدولية IASB بشكل كامل؟ وما هي أسباب عدم امتثال الشركات البولندية ل IFRS؟، اعتمدت Vellam في معالجتها للإشكالية المطروحة على النظرية المحاسبية الجديدة كما أوردها (Meyer & Rowan, 1977) و (DiMaggio & Powell, 1983) وذلك في شرح أسباب انحراف ممارسة المحاسبة في بولندا عن IFRS، كما استخدمت الإطار الذي طورته (Oliver,1991) في تقييم استجابة الشركات للمطالب الخارجية لاعتماد المعايير، من هنا برزت الإشكالية الثالثة وهي: إلى أي مدى قد تكون النظرية المؤسسية الجديدة مناسبة في شرح سلوك مختلف الجهات الفاعلة في مجال التقارير المالية، لهذه الدراسة أهمية مباشرة بطرحنا فهي توفر مقاربة نظرية فعالة في معالجتها لاقتصاد انتقالي ذو خلفية شيوعية أي أن

¹- Seven Modell , *Performance measurement and institutional processes : a study of managerial responses to public sector reform* ,Management Accounting research ,Vol 12,2001

²- Dima Jamali ,*MNCs and international accountability standards through an institutional lens :Evidence of symbolic conformity or decoupling* ,Journal of business ethics ,Vol 95 ,2010.

³- Marta Silva Guerreiro, Lucia Lima Rodrigues, Russell Craig ,*Op-Cit* , pp482-499

⁴- Iwona Vellam ,*Op-Cit*, p5

توجهها المؤسسي الوطني يختلف اختلافا كبيرا عن الأصول الانجلوسكسونية لمعايير IFRS مما يسمح بفهم أفضل للعوامل المؤسسية والاقتصادية التي تشكل المحاسبة.

مواصلة لهذا النسق من الأبحاث تناقش ورقة¹ (Albu et al,2014) ترجمة وتطبيق معايير IFRS في السياق الروماني وتؤكد على أن الجهات الفاعلة المحلية تلعب دورا في إثارة الاستجابات التنظيمية، فشبكات الفاعلين التي تتصادم أهدافهم في ظل بحثهم عن الشرعية وسعيهم للسلطة وتحقيقا لمصالحهم المتضاربة ينعكس كل ذلك على ردود أفعالهم تجاه النظام الجديد ويخلف ممارسة محاسبية غير متجانسة، الملاحظ أن معظم الدراسات قد ركزت في تحليلها على استجابة الشركات الكبيرة كونها المتأثر الأساسي بعملية التغيير واستخدمت الإطار التنبؤي لـ Oliver كأداة للتحليل فقط دون مناقشة لفرضياته، فرى² (Reilly,2015) مثلا قد استخدم هذا الأخير ضمن مجموعة من المقاربات لتحليل العوامل التي يمكن أن تفسر توقيت اعتماد المعايير المحاسبية من قبل الشركات الكبيرة غير المالية -150 شركة من FTSE- وتحديد الأسباب التي تدفع هذه الأخيرة للتبني المبكر أي قبل التواريخ الإلزامية للتطبيق، أما (Zelinschi et al,2011)³ فقد ركزت دراستهم على تحليل التجنب باستخدام تكتيك الفصل كاستجابة للضغوط المؤسسية في تبني المعيار (IFRS(08).

بناء على ما سبق يمكننا القول أن الإطار التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية المستحدث من قبل (Oliver,1991) يمكنه أن يلبى متطلبات الدراسة كأداة للقياس من جهة، من جهة أخرى ومتابعة لعمل (Albu et al,2014) تعد دراستنا فرصة لتقديم مساهمة في الأدبيات المحاسبية التي تحقق في ترجمة معايير مستوردة إلى ممارسات محاسبية، وتحقيق في سلوك شبكات الفاعلين المحلية، يسمح لنا تطبيق الإطار النظري على الجزائر كحالة للدراسة وكدولة نامية خضعت لنظام اقتصادي موجه بعد الاستقلال وتحاول مسايرة الاقتصاد العالمي بفهم أفضل لدوافع التغيير والإصلاح المحاسبي، واستجابة الفاعلين التي تسمح لنا بتقييم جزئي لشرعية النظام المحاسبي المالي المستحدث من جهة وفهم أفضل لدور المحاسبة في الجزائر من جهة أخرى.

المبحث الثالث: العولمة المحلية لمعايير المحاسبة الدولية بعدسة مؤسسية سوسيولوجية

عرفت العقود الأخيرة توجه العديد من البلدان لاعتماد (التبني أو التقارب) المعايير الدولية للتقارير المالية للاستخدام الوطني بتكييفها أو دونه، والأكد أن هذا الانتقال غالبا ما يتطلب تغييرات كبيرة في المحاسبة الوطنية وأنظمة إعداد التقارير المالية، يوفر اعتماد وإضفاء الطابع المؤسسي على نظام محاسبة جديد، والتعقيدات الاجتماعية والثقافية والتنظيمية لعملية التغيير مجالا غزيرا للبحث، استخدم عدد معتبر من الدراسات النظرية المؤسسية الجديدة للتحقيق في الديناميكيات المؤسسية التي تنطوي عليها عملية التغيير، تمت هيكلة معظمها بتوظيف المفاهيم التأسيسية للنظرية "كما صاغها كل من (Meyer & Rowan

¹- Catalin Nicolae Albu, Nadia Albu, David Alexander, *When global accounting standards meet the local context –insights from an emerging economy*, *Critical perspectives on Accounting*, Vol 25, N° 6, 2014

²- Dawn Reilly, Op-Cit, p5

³- Dragos Zelinschi, Yves Levant, Nicolas Berland, *Les motivations au découplage, au delà de la seule quête de légitimité :l'exemple de l'introduction de l'IFRS 8*, *Comptabilités, économie et société*, May 2011.

(1977, و(DiMaggio & Powell , 1983) التي تركز في تحليلها على التوافق والتماثل، ثم تقدمت الأعمال بتطور الطروحات النظرية لتنظر في تأثير المنطق المؤسسي وتعقيد المتطلبات المؤسسية عند اعتماد أو تبني IFRS.

أظهرت مراجعة الأدبيات التي نستدل بها أن جل المسائل التي تتعلق بالتوافق المحاسبي عامة واعتماد معايير IFRS بصفة خاصة تنطلق من شاغل مشترك واحد: المعايير المنسقة لا تؤدي بالضرورة إلى ممارسات محاسبية منسقة وتقارير مالية قابلة للمقارنة، وفقا ل(Guerreiro et al, 2020) يعود سبب ذلك إلى أن هذا التغيير ليس قرارا ثنائيا فهو يتراوح من التقارب مع معايير المحاسبة الوطنية في ظل سيطرة الدولة إلى تبني معايير IFRS دون تعديل أو تأخير، إضافة إلى ذلك قد يتنوع نطاق التبني ليشمل مثلا الشركات المدرجة دون غيرها أو الحسابات المجمععة أو بعض الصناعات وغيرها من التفصيل¹، وبالتالي من الضروري إحكام الفهم على العوامل الرئيسية التي تفسر هذا التباين، علاوة على ذلك، ترصد الأبحاث ضعفا في ترجمة هذه المعايير إلى ممارسات فعالة على المستوى المحلي، الأمر الذي يدفعنا إلى التفكير في التفاعلات التي تدفع بالجهات الفاعلة إلى تبني ممارسات عالمية حظيت بالقبول العام دون إغفال حقيقة سعيهم إلى اكتساب السلطة والشرعية وتحقيق مصالحهم المتضاربة، نقبل هذه الحجج كمبرر لاستخدام المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة كعدسة نظرية مفيدة عند السعي لفهم السلوكيات التي تنتهجها الجهات الفاعلة في السياقات المؤسسية المحلية للتعامل مع المطالب المؤسسية المتعددة والمتنافسة على ضوء اعتماد أو تبني أو التقارب مع معايير IFRS، وعليه ومن خلال هذا القسم من الأطروحة نحاول أن نحقق الأهداف الآتية :

أولا: تسليط الضوء على قدرة النظرية على تقديم رؤى مفيدة للاستجابات المعقدة التي قدمتها الدول والمنظمات في اعتماد (تبني أو تقارب) معايير IAS /IFRS؛

ثانيا: مناقشة تأثير الضغوط المؤسسية وقوة شبكات الجهات الفاعلة المحلية في ترجمة معايير المحاسبة إلى إجراءات وممارسات تنظيمية في سياقات مختلفة.

المطلب الأول: تبني المعايير الدولية للتقارير المالية كممارسة مؤسسية عالمية.

وفقا ل(Dillard et al , 2004) يمكن تصور المحاسبة كمؤسسة وذلك لأنها نظام من الممارسات الاجتماعية الموحدة والمقيدة بقواعد تشمل الفاعلين والسلطة، وبالتالي فإن الممارسات المحاسبية هي تبريرات للحفاظ على مظاهر الشرعية²، والمعايير الدولية للتقارير المالية في قلب ذلك، فكيف أصبحت هذه المعايير عالمية ؟

¹-Marta Silva Guerreiro ,Lucia Lima Rodrigues,Russell Craig ,*Institutional theory and IFRS:An agenda for future research* ,Spanish Journal of Finance and Accounting,2020, p 2

²-Jesse F Dillard,John T Rigsby , Carrie Goodman, *The making and remaking of organization context:Duality and the institutionalization process* ,Accounting Auditing and Accountability Journal VOL 17 N °04 2004 , P 507

الفرع الأول: شرعية التوجه نحو المعايير الدولية للتقارير المالية

بنظرة مؤسسية سوسيولوجية يمكن القول أن العامل الحاسم الذي دفع إلى ظهور المعايير الدولية للتقارير المالية هو "الأسطورة المنطقية" (Myth)، التي رسخت في ذهنية الفاعلين كيف ستعمل هذه المعايير على تحسين الشفافية والجودة وإمكانية مقارنة التقارير المالية، وبالتالي تلبية احتياجات المستخدمين الأساسيين للبيانات المالية بشكل أفضل¹، وهو ما يدعم الرأي السائد أن المنظمات تحصل على الشرعية من خلال السعي بنشاط لتلبية توقعات المجتمع، والهياكل التنظيمية مثل المعايير المحاسبية تساعد في الحفاظ على مظهر العقلانية - أي أن الشرعية مكتسبة من العقلانية الاقتصادية - وتثبيت صورة المنظمات التي تتصرف بشكل صحيح وكاف ضمن ثقافتها ومنه يتم تعزيز شرعيتها، هذا يدفعنا إلى التفكير والتساؤل هل المعايير الدولية للتقارير المالية شرعية؟

أولاً: شرعية مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

لسنوات قليلة ماضية وإلى الآن لا تزال شرعية معايير IFRS وشرعية مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB محل جدل ونقاش، يمكن تقسيم الأبحاث حول هذا الموضوع إلى فئتين، تشكل الفئة الأولى في شرعية ومساءلة IASB وعملياته الخاصة بوضع ونشر المعايير مع التركيز على تأثير المصالح والتكتلات المهيمنة، فيما ركزت الفئة الثانية على شرعية IFRS وقدمت أدلة داعمة على تأثير المكونات السياسية والاقتصادية على عملية إصدار وتطوير المعايير.

الشرعية هي العملية التي تؤدي إلى اعتبار المنظمة شرعية، لذلك يسمح المجتمع للمنظمات بمواصلة عملياتها بالقدر الذي تلي فيه توقعاته، ناقش كل من (Burlaud & Colasse, 2010)² منابع شرعية لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC ومجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB التي وفق رأيهما تندرج تحت ثلاث مفاهيم أساسية: الشرعية السياسية، الشرعية الإجرائية والشرعية الجوهرية، بحسب الباحثين يعود فضل ظهور IASC لأحد شركاء مكتب Coopers and Lybrand في لندن ورئيس معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز ICAEW السير هنري بنسون Henry Benson، كانت الفكرة هي إنشاء منظمة تصدر معايير يمكن اعتمادها في مختلف أنحاء العالم بحيث تتقارب المعايير الوطنية تدريجياً، وقد أفتع السير هنري معهد المحاسبين القانونيين بأنه بحاجة إلى دعوة المنظمات المهنية من مختلف الدول للمشاركة في إنشاء هذه الهيئة الجديدة واستجابت على إثرها تسعة دول "ألمانيا، أستراليا، كندا، الولايات المتحدة، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا وبلد المنشأ المملكة المتحدة وإيرلندا" وكان ذلك عام 1973 وطبعاً كان Henry Benson أول رئيس لها، في عام 1974م انضمت كل من "بلجيكا، الهند، نيوزيلندا، باكستان وزيمبابوي"، الهدف من سرد هذه الأحداث هو لفت النظر إلى أن هذه الهيئة نشأت بمبادرة من المهنة البريطانية وأن الأعضاء المؤسسين هم مهن لتسع دول تصنف على أنها قوية - إذا كانت الاستثناء المكسيك - ولها تقاليد محاسبية مختلفة مع هيمنة الدول

¹ -Marta Silva Guerreiro ,Lucia Lima Rodrigues,Russell Craig Op-Cit ,p 4q

² - Alain Burlaud ,Bernard Colasse,Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?, Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice ,France ,2010 p 2

ذات التقاليد الانجلوسكسونية، والملاحظ أنه حتى الأعضاء الجدد هم خمس مستعمرات بريطانية سابقة كل هذا من جهة، ومن جهة أخرى تزامن إنشاء اللجنة مع إطلاق المجموعة الاقتصادية الأوروبية EEC تنفيذاً لبرنامج طموح للتنسيق الأوربي والدولي¹.

يمكن القول أن أحد أهم المشاكل التي واجهتها IASC وبعدها IASB هو افتقارها للشرعية السياسية، فهي كمنظمة دولية يحكمها قانون خاص ذو أصل مهني ونصبت نفسها كصانع لمعايير عالمية كانت بدون قوة قسرية ولم تكن لديها إمكانية لفرض منتجاتها على الدول، وتطبيق معاييرها كان ممكناً فقط إلى الحد الذي لا تتعارض فيه مع المعايير الوطنية ما أجبرها على أن تبنى لنفسها شرعية أخرى مزدوجة إجرائية وجوهرية.

عرفت IASC سنة 2001م تغيرات هيكلية حولتها من لجنة إلى مؤسسة Foundation تمول وتعين الأعضاء، وتركت أنشطتها التشغيلية لـ IASB محاكية التجربة الأمريكية في ذلك، هذا الهيكل الجديد الذي من المفترض أن يضمن ويعزز استقلالية وكفاءة هيئة المعايير سواء من حيث طريقة توظيف أعضائه أو الإجراءات الواجبة التي يتبناها في تطوير معايير يراه الباحثان هشاً غطى عليه خطاب الحياد والاستقلالية بهدف إضفاء الشرعية الإجرائية، فقد لاحظنا أنه على الرغم من أن تجميع خبراء مستقلين لا يمثلون قوة حكومية ولا مجموعة سياسية أو قوة اقتصادية كما أن طريقة تجنيدهم وحقيقتهم أنهم ينحدرون من دول مختلفة كل هذا لا يضمن استقلالهم فيمكن أن يوحدتهم تدريب مشترك أو خبرة مهنية وهو تواطؤ فكري خفي، وقد أظهر فحص تكوين IASB أن غالبية أعضائه ذوو خبرة مهنية في الشركات المحاسبية الكبرى وثقافة محاسبية أنجلوسكسونية وخلفية اقتصادية كلاسيكية حديثة مما يظهر أن هناك تبعية جماعية ومنطق سائد يغذي إنتاج المعايير من خلال تصور مشترك لما يجب أن تكون عليه المحاسبة المالية، أما بالنسبة للإجراءات الواجبة التي تستند عليها الثقة بين المجلس والعالم قد انتقدت هي الأخرى ووصفت بأنها "إجراء سياسي" فالجمهور لا يصوت أو ينتخب أعضاء مجلس الإدارة، وهنا يتساءل الباحثان في ظل غياب حق التصويت هل للجمهور تأثير حقيقي؟، كما أن نشر مسودة العرض لمشروع معيار لا تعكس أو تمثل كل مستخدمي المعلومات، والردود لا تأتي من أشخاص عشوائيين فهي تحتاج للدافع والموارد كالمفوضية الأوروبية أو المنظمات المهنية الكبرى أو شركات التدقيق العالمية أي الأطراف التي لها مصلحة في ذلك متجاهلة الدول الفردية وممثلي الموظفين والمحللين الماليين والأكاديميين وغيرهم، إضافة إلى ذلك يتطلب التعليق على مسودة عرض معيار مهارة فنية كبيرة ووقت وموارد لفك تعقيد المعايير دون أن نهمل حاجز اللغة التي تنقص من قدر تمثيل بعض الأطراف المشاركة في توحيد المحاسبة الدولية خصوصاً دول العالم الثالث، في ظل هذه الظروف لا نفاجاً من أن "معدل الامتناع" مرتفع وقريب من 100%، باختصار تستجيب الإجراءات القانونية الواجبة في تطوير المعايير للضغوط "الرسمية" عن الشركات الكبرى، مكاتب التدقيق الدولية والمنظمات المهنية الكبرى ومن جانب مستخدمي المعلومة المالية المراقبين في البورصات، وعليه فإن الشرعية الإجرائية لمجلس المعايير المحاسبية الدولية ضعيفة².

الإطار المفاهيمي Conceptual framework أو دستور إعداد المعايير هو "نظام متماسك من الأهداف والمبادئ الأساسية المرتبطة ببعضها البعض، والتي يبنى عليها الإطار العام وحدود عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية"، بمعنى أنه الأداة

¹ - Ibid , p 3

² - Ibid , pp 4 -5 -6.

النظرية التي يعتمد عليها واضعو المعايير لصناعة وتطوير معاييرهم كما أنه بيان لأهداف المحاسبة والقوائم المالية وهي أهم عناصره، يحدد من خلاله الأطراف الذين منحهم امتيازاً وأولوية ويضع المعايير الحالية والمستقبلية في خدمتهم، ساهم تعريفه واستخدامه في بناء سمعة لكفاءة المجلس والمعايير ومنحه شرعية كبيرة، وقد جاءت الفكرة التي نشأت في ستينيات القرن الماضي في الولايات المتحدة لتطوير معايير محاسبية من إطار ثابت مسبقاً بعد أن انتقدت طريقة الاستقراء في إعدادها، وعليه اتخذ التوحيد المحاسبي مظهر التفكير الرياضي والبناء النظري الذي أكسبه رمزية شرعية شبه علمية، حلل كل من (Burlaud & Colasse, 2010) أهداف المحاسبة والأسس النظرية التي يقوم عليها هذا الإطار وبرزت عدة نتائج كان أهمها استخدام بلاغة الخطاب لوضع المستثمر في قلب نظام التوحيد المحاسبي الدولي، حيث أن المادة 9 من الإطار المفاهيمي لسنة 1989م ينص على أن المستخدمين المحتملين للبيانات المالية هم: المستثمرين، الموظفين، الدائنين، الموردن، العملاء وبشكل عام الجمهور، لكن المادة 10 بسطت المشكلة على الفور بالقول أنه لا يمكن تلبية جميع احتياجات المستخدمين من المعلومة المالية ونظراً لأن المستثمرين يتحملون مخاطر استغلال رأس المال فمن المتوقع أن تلبي البيانات المالية احتياجاتهم، وبالتالي احتياجاتهم تشمل معظم المستخدمين الآخرين لكن الأولوية لهم، لكن هذا الاحتياج هو افتراض لم يتم شرحه من قبل IASC أو IASB، وقد حاول المجلس استدراك هذا المشكل في التعديل الذي أجراه على الإطار المفاهيمي سنة 2010م بابتكار التقارير المالية ذات الهدف العام قصد تلبية الاحتياجات العامة لشريحة أوسع من أصحاب المصالح بعد أن قام بتقليص حجم المعلومات التي يرى الخبراء أنها تشوش على أصحاب المصالح أكثر مما تفيدهم¹، من جهة أخرى يستحضر الإطار المفاهيمي مفهومي الحياد والإخلاص كشرط أساسي للموثوقية: "لكي تكون موثوقة، يجب أن تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية محايدة" أي دون تحيز، فكيف يتم ذلك إذا كان تؤثر (الاطار) من خلال اختيار المعلومات أو عرضها على اتخاذ القرار أو الحكم من أجل تحقيق نتيجة أو تأثير محدد سلفاً، كأن نخدم أو تنحاز لفائدة المستثمرين مثلاً، على ضوء هذه الاستنتاجات خلص الباحثان لضعف الشرعية الجوهرية لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB². (راجع Burlaud & Colasse, 2010)

اقترحت كل من (Johnson and Solomons, 1984)³ باعتبارها واحدة من الدراسات المبكرة لشرعية مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ثلاث شروط أساسية تضمن شرعية المجلس: (1) سلطة كافية: أي أن لها تفويض واضح للسلطة من الكونجرس أو لجنة الأوراق المالية والبورصات SEC ترافقها الكفاءة اللازمة لتنفيذ المهمة، (2) الإجراءات القانونية الواجبة: أي التزمت الهيئة بالمعيار الموضوعي للإجراءات القانونية السليمة و بررت بشكل كاف كل ممارسة للسلطة لكل حكم، (3) الإجراءات الموضوعية الواجبة: أي أن تسمح لجميع الأطراف ذات العلاقة والمهتمة التأثير على عملية وضع المعايير، من جهته حدد مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الحد الأدنى من خصائص هيكل وعملية وضع المعايير كالتالي: (1) هيئة مستقلة لصنع القرار ،

¹ - خالد قاشي، حزة العرابي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي IASB /FASB، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة نجد خيضر بسكرة ، المجلد 17 العدد 01، 2017، ص 661-666.

² - Alain Burlaud, Bernard Colasse, Op-Cit , pp 10-11-12

³ -Steven B Johnson, David Solomons, Institutional legitimacy and the FASB, Journal of accounting and public policy, Vol 03, 1984, p p 173-175

(2) إجراءات واجبة مناسبة ، (3) عدد كاف من الموظفين،(4) تمويل مستقل،(5) رقابة مستقلة¹، كما وضحت لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC,2000) أن واضع المعايير عالي الجودة عليه أن يتميز بـ: (1)هيئة مستقلة،(2) وظيفة استشارية نشطة،(3) إجراءات سليمة،(4) وظيفة تفسيرية فعالة،(5) رقابة مستقلة تمثل الصالح العام،(6) التمويل المناسب والتوظيف².

من جهتها تتبنى (Sanada,2012)³ مفهوم الشرعية الذي تؤكد أنه الدافع للقبول بين أصحاب المصلحة المتعددين وتحاول من خلاله بناء نموذج لشرعية مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية وضع المعايير، حيث ترى أن شرعية IASB يستند على العناصر التالية: (1) التبرير من خلال الهيكل التنظيمي والإجراءات القانونية، (2) تفويض المنظمات والهيئات العليا و/أو قبول نشاط وضع المعايير، أما بالنسبة لشرعية المعايير IFRS فقد بنيت على: (1) التبرير من خلال الفوائد التي يتم الحصول عليها جراء تطبيقها،(2) الاستفادة من قوة المنظمات الأخرى " IOSCO أو الاتحاد الأوروبي مثلا"،(3) توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرار،(4) الاتساق النظري،(5) الاتساق بين العناصر المؤسسية الأخرى " التكامل المؤسسي".

ثانيا: تداعيات شرعية المعايير المحاسبية الدولية /المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS

في الغالب تتبع تحديات شرعية معايير IFRS من حاجة الدول إلى التنازل عن سيادتها وتفويض مسؤولية صنع السياسات المحاسبية إلى أعضاء مجلس إدارة IASB المنتخبين، لهذا تسعى جل الدراسات المهتمة بشرعية IFRS فهم سبب ريادةها، قبولها وانتشارها السريع، المتفق عليه للآن أن IASB استطاع أن يكتسب قدرة على وضع معايير عالمية وأن يندمج ضمن شبكة الإدارة المالية العالمية، وقد تبنى في ذلك خطاب الشفافية والموثوقية في إطار ما سمي بالإجراءات القانونية الواجبة، توثق دراسة (Richardson & Eberlein ,2011)⁴ أن الشرعية تتم عبر ثلاثة مراحل: شرعية المدخلات، الشرعية الإنتاجية وشرعية المخرجات، في البداية قام IASB ببناء مصداقيته على الكفاءة الفنية "شرعية المخرجات"، لكنه اعتمد بشكل متزايد على الإجراءات القانونية الواجبة "الشرعية الإنتاجية" في دعم مطالبه بالعمل كمحدد عالمي شرعي للمعايير.

بشكل عام، تكتسب المؤسسات الدولية شرعيتها بقدر ما تؤدي وظيفتها بنجاح وتوفر منافع للاقتصاد العالمي الذي تعتبره مفوضا لها، ينعكس هذا المفهوم على مخرجات صنع القرار وجودته من حيث تعزيز الصالح العام، هذا الخط من التفكير الذي يركز على المخرجات يدفعنا إلى التساؤل بشكل طبيعي حول من يستفيد من هذا القرار أو المنتج المبتكر وعلى أي أساس يتم قياس نجاح المخرجات "هل تقاس مقابل الأهداف المعلنة مثلا"، وعليه فإن إثبات الكفاءة الفنية في إعداد معايير IFRS شرط ضروري لإرساء الشرعية والحفاظ عليها، الإشكال الذي يلزم هذا الشرط ومحل خلاف دائم هو تأثيرها الكبير بالسياق السياسي

¹- Masatsugu Sanada , *Legitimcy of Global Accounting standards :A New Analytical Framework* ,SSRN Electronic Journal ,2012 p 10.

²- Securities and Exchange Commission, *SEC concept release :international Accounting Standards*, Release NOS.33-7801,34-42430 SERIES 1215,File N°.S7-04-00 , RIN :3235-AH65 ,2000 <https://www.sec.gov/rules/concept/34-42430.htm>

³- Masatsugu Sanada , *Op-Cit* ,Pp 11-14

⁴- Alan J Richardson,Burkard Eberlein ,*Legitimizing ransnational standard setting :the case of the Intrernational accounting standards board* ,journal of business ethics ,2011 p p 222-224

فمن المهم معرفة إلى أي مدى تعتبر المعايير الفنية "سياسية"، من جانب آخر تتحقق شرعية المدخلات عندما تعكس عملية وضع المعايير "إرادة الشعب" من خلال إشراك ممثلي مجموعات المصالح، ونشير هنا إلى أن مشاركة الأطراف المتأثرة من وضع المعايير يثير العديد من القضايا بعضها مألوف كالبحث عن التأثير غير المبرر لمجموعات المصالح القوية والتي لديها موارد وقدرة على الضغط، لكن بشكل عام تطرح قضايا من يحق له المشاركة: هل مستخدمي المعلومة المالية حصراً أم يتعدى ليشمل مجموعات واسعة النطاق مثل موظفي الشركات، ثم إن الأمر لا يتعلق فقط بنطاق المشاركة ولكن بوجودها أيضاً، فمقدار التوازن بين الفئات المستهدفة التي قد تفتقد بعضها للمهارات والقدرات التي تحدها من المساهمة في صنع القرار، فيما قد تلجأ فئات ذات كفاءة ومهارة ونفوذ إلى الاستيلاء التنظيمي على عملية وضع المعايير¹.

الشرعية الإجرائية هي الآلية التي يتم من خلالها تحويل المدخلات إلى مخرجات، تبنى هذه الشرعية من عمليات التداول على حل المشكلات التي تلي احتياجات وتوقعات الأطراف المتأثرة، حيث يجب على كل طرف أن يحترم حق الآخرين في المشاركة، والمشاركة فقط على أساس الجدل العقلاني، دون تردد في اقتراح التغييرات وتقييم البدائل، وأن يكون على استعداد لقبول أي نتيجة يتم تحقيقها من خلال العمليات المناسبة، في ظل هذه الشروط قد لا تؤدي هذه العملية إلى تحسين جودة المعلومات والخيارات فقط، بل قد تخفف من النزاعات المحتملة بين الأطراف ذوي العلاقة، كما أنها توفر إجراء لتبرير الخيارات التنظيمية، إذا نظرياً تعتبر هذه الإجراءات جذابة وكفيلة بإقناع الأطراف الفاعلة بمصادقية وموثوقية العملية ككل، وفقاً لـ (Lloyd et al 2007)، اعتبرت آليات الإجراءات القانونية الواجبة "ممارسة جيدة" وتعود على المجلس بفائدتين²:

- خارجياً: من خلال إثبات أن المعايير قد تم تطويرها في عملية استشارية عامة مفتوحة ومنها تعزيز شرعيتها.
- داخلياً: يفرض الانضباط على المجلس من خلال تحسين الاتساق وفرص مشاركة أصحاب المصلحة.

لتقييم الشرعية الإجرائية يحدد (Esty,2006)³ سلسلة من الأدوات والاستراتيجيات المستمدة من القانون الإداري التي يمكن استخدامها في تعزيز الحوكمة الرشيدة وصنع السياسات الشرعية في المجال الدولي مصنفة إلى أربع مجموعات "وظيفية": (1) ضوابط الفساد والتعامل الذاتي وتأثير المصلحة الخاصة، (2) وضع القواعد بالشكل السليم، (3) الشفافية والمشاركة العامة، (4) تقاسم السلطة، كما قد تبنت دراسة (Wingard et al ,2016)⁴ في تقييمها للتأثيرات على العملية الواجبة في وضع المعايير أدوات الحوكمة العالمية التي عرضها (Esty,2006) ومقاربة الشرعية لـ (Suchman,1995) والشرعية الإجرائية لـ (Richardson & Eberlein,2011)، وفقاً لتحليل الباحثين سلطت الأزمة المالية الضوء على أهمية هياكل الحوكمة، الإجراءات القانونية الواجبة، الخبرة الفنية والتمويل التي تؤثر على الجدوى التشغيلية والمالية لـ IASB ومنه عملية وضع معايير IFRS، هذه الأخيرة التي توصي الدراسة بتحسين الإجراءات القانونية الواجبة من خلال التأكد من أن الهياكل توفر للأطراف المتأثرة فرصاً متساوية للتأثير على

¹ - Ibid ,p 224

² -Ibid,p225

³ - Daniel C Esty, *Good governance a the supranational scale :Globalizing Adminisrative Law*,The Yale Law Journal ,2006, p 1524- 1535.

⁴ - Christa Wingard,Jan bosman,Bright Amisi, *The legitimacy of IFRS :An assessmen of the influenceson the due process of standard-setting*, Meditari Accountancy Research, Vol. 24,2016 p 140-144

محتوى المعايير، فالملاحظ لئان هيمنة مجموعة العشرين والاقتصادات الهامة على هياكل صنع القرار وتحديد المحتوى، ما يجعل دولاً مثل دول القارة الإفريقية تعتمد على ممثلها الوحيد- جنوب إفريقيا- في إبداء رأيها، ينعكس هذا الخلل في التمثيل على معدلات الاستجابة والتعليقات على مسودات العرض، من جانب آخر يشمل طاقم عمل المجلس IASB خبرات معارة من مكاتب المحاسبة الدولية والشركات وواضعي المعايير الوطنية وعلى الرغم من أنها فرصة جيدة لاكتساب الخبرة الفنية إلا أنها تنطوي على مخاطر الانحياز والتحكم المباشر في عملية إنتاج المعايير، هذه العوامل إضافة للتمويل يضع IASB في معضلة قبول الدعم من الأطراف ذات المصالح الخاصة القوية وتقويض نزاهته من قبل باقي الأطراف.

وجهة نظر مختلفة طرحها (Rodrigues & Craig,2007) حيث تطرق الباحثان إلى الحجج التي حسب رأيهما ساعدت في بناء الاعتقاد أو الافتراض بأن معايير IFRS تقدم قياساً مالياً "حقيقياً"، هذه الحجج المتأصلة التي ستصبح "قوة" و"شرعية" إذا كان الناس ميالون لقبولها على أنها صحيحة¹:

- الليبرالية الجديدة Neo-liberalism: حيث أن السعي نحو توافق عالمي في المحاسبة جزء من أجندة الليبرالية الجديدة التي تدعم التخصص والأسواق التنافسية، كما تفترض هذه الأجندة أن الأسواق الحرة تؤدي إلى الكفاءة والتوزيع العادل للموارد الاقتصادية.
- نظرية الثقافة الحرة Free culture theory: ينظر إلى معايير IFRS على أنها آلية مرغوبة لتحقيق أهداف متشابهة في عالم معوم، وعليه بني الطرح من الفكرة القائلة أن التماثل "التقارب" ضروري في التقارير المالية، ونظرية الثقافة الحرة تجادل بأن معايير المحاسبة العالمية ستجعل المحاسبة تتماشى مع مبادرات العولمة لمنظمة التجارة العالمية وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، أي أنها تتوافق مع القوى الكبرى للتغيير.
- انخفاض التكاليف وتحسين العقلانية الاقتصادية Lower costs and Improved economic rationality: يبرر المدافعون عن تنسيق معايير المحاسبة الدولية بأن لها فوائد متعددة خصوصاً على الشركات متعددة الجنسيات، حيث أن هذه الأخيرة ستحقق وفورات في التكاليف بتجنبها إعداد مجموعات مختلفة من التقارير المالية عند دخولها أسواق أجنبية، كما ستسهل عليهم إعداد البيانات المالية الموحدة، هذا الرأي كانت قد تبنته المفوضية الأوروبية EC التي ترى أن إعداد مجموعتين من الحسابات أمر مكلف بالنسبة للشركات العابرة للقارات وأن تقديم أرقام مختلفة في بيئات مختلفة مربك للمستثمرين والجمهور بشكل عام، من جهة أخرى يسري الاعتقاد أن معايير IFRS تجنب الدول تكاليف إعداد معايير وطنية "دولية" و بشكل خاص الدول النامية غير القادرة على تحمل تكاليف إصدار معايير خاصة بها.
- تعزيز الشمولية والمصدقية وإمكانية المقارنة Enhanced comprehensiveness, credibility and comparability: يزعم أن معايير المحاسبة العالمية تضيق الاختلافات الوطنية وتسهل مقارنة الأداء المالي للكيانات النشطة عالمياً، ومنه تعزز حماية المستثمرين وتقلل الحواجز أمام تدفقات رأس المال الدولية ويتم حسن تخصيص الموارد في الأسواق المالية.

¹ -Lucia lima Rodrigues,Russell Craig ,Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault, Critical Perspectives on Accounting 18 ,2007 ,p 744-746

- بديل أفضل عن هيمنة الولايات المتحدة الأمريكية A better alternative to United states domination: وذلك لأن أوروبا كانت تعاني من شبح هيمنة US GAAP، حيث كان الاتحاد الأوروبي قلقا من أن هناك خطرا يتمثل في أن الشركات الكبيرة سوف تتجه بشكل متزايد نحو مبادئ المحاسبة المقبولة عموما ومعايير IFRS تقلل هذه المخاطر.

الفرع الثاني: الضغوط المؤسسية وقرار تبني المعايير الدولية للتقارير المالية

تذكيرا بما سبق، يعد تحقيق الشرعية في نظر الدولة أو المهن أو المجتمع ككل أمر مهم في حياة واستمرارية المنظمات، والخاصية الأساسية للشرعية في الأسواق الرأسمالية هي العقلانية الاقتصادية، حيث يجادل الباحثون المؤسسيون أن الهياكل التنظيمية مثل المعايير المحاسبية الدولية تساعد على الحفاظ على مظهر العقلانية وأن المنظمات تتصرف بشكل صحيح وكاف ضمن بيئتها وثقافتها، وهو ما قد يجيب عن التساؤل المتكرر لماذا يتم اعتماد ممارسات محاسبية مختلفة.

يستند الإطار النظري المؤسسي على افتراض أن تبني نفس الممارسات هو استجابة للضغوط المؤسسية المشتركة التي قد تحدث على مستوى المجال الفردي والتنظيمي، جادل (Chau & Taylor, 2008)¹ بأن تطوير ونشر المعايير IFRS يتعلق بالأبعاد السياسية والاجتماعية للعولمة أكثر مما يتعلق بالفوائد الاقتصادية المزعومة للتقارب وبالتالي فإن الحجج المؤسسية لديها القدرة على تقديم تفسيرات أوسع وأدق لانتشار المعايير الدولية للتقارير المالية، لقد تم التحقيق في هذه الأخيرة على نطاق واسع بناء على فرضية الشرعية والتماثل المؤسسي استخدم فيها النهج النوعي الذي اعتنى بدراسة حالة بلد واحد ونذكر على سبيل المثال (Mir & Rahman, 2005) بنغلاديش، (Irvine, 2008) الإمارات العربية المتحدة، (Hassan et al, 2014) مصر، كما استخدم النهج الكمي الذي اتسع ليشمل عددا من الدول (Lasmin, 2011) (Judge et al, 2010)، وعليه ناقش تأثير الضغوط المؤسسية على تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS والمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS.

لفهم العمليات التي تؤثر على اختيار المحاسبة في القطاع العام في الولايات المتحدة الأمريكية وجد (Carpenter & Feroz, 2001) خمسة عوامل تنظيمية تؤثر على تبني ممارسات المحاسبة²: (1) مشاركة موظفي المحاسبة/ المراجعة في المنظمات المهنية، (2) الاعتماد على أسواق الائتمان في الحصول على الموارد المالية، (3) إمكانية تغيير علاقات السلطة للمسؤولين المنتخبين، (4) البصمة التنظيمية، (5) التغيير في القيادة السياسية المنتخبة، علاوة على ذلك وجدت الدراسة أن تبني مبادئ المحاسبة المقبولة عموما GAAP في الولايات المتحدة قد ارتبط بشكل مباشر بالضغوط المؤسسية في شكلين على الأقل المعيارية والفسرية التي تصدر عن الحكومة الفيدرالية وجمعيات المحاسبة المهنية ومثلي أسواق الائتمان، (Touron, 2005)³ الذي فحصت اعتماد GAAP في فرنسا جادل أن استخدام المعايير المقبولة علميا ليس ابتكارا بل تقليد في إشارة إلى تماثل المحاكاة، وظهر دور

¹ - Wai Fong Chau, Stephen L. Taylor, *The rise and rise of IFRS: An examination of IFRS diffusion*, Journal of Accounting policy 27, 2008

² - Vivian L. Carpenter, Ehsan H. Feroz, *Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles*, Journal of Accounting organizations and society 26, 2001, p 592.

³ - Philippe Touron, *The adoption of US GAAP by French firms before the creation of international accounting standards committee: An institutional explanation*, Journal of Critical perspective on accounting, Vol 16, 2005

المدققين وخصوصا مكاتب التدقيق الكبرى في اختيار المحاسبة مشيرا إلى التماثل المعياري، هذا الأخير لم يعثر على دليل لوجود ضغوط قسرية مخالفا بذلك ما توصلت إليه دراسات أخرى التي أكدت على الدور المهيمن لآلية التماثل القسرية في اعتماد نموذج محاسبي مستورد.

بإتباع نهج كمي يسعى الباحثون لاكتشاف العوامل الكلية التي تدفع بالدول نحو معايير IFRS، حيث حقق Judge (2010) et al في درجة اعتماد معايير IFRS لـ 132 دولة ووجدت دعما قويا لضغوط التماثل المؤسسي بأشكاله الثلاثة "قسري، معياري ومحاكاة" التي تم قياسها من خلال المساعدات الخارجية، تغلغل الواردات ومستوى التعليم¹، كما لوحظ أن الضغوط المعيارية كانت أقوى مؤشر في التنبؤ بدرجة التبني، توثق النتائج التي توصل إليها الباحثون حقيقة مهمة وهي أن الضغوط المؤسسية داخل الاقتصاد هي العوامل الرئيسية لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، بالمثل وثق (Alon & Dwyer,2013)² أن مستوى التبني هو استجابة إستراتيجية مدفوعة بالتفاعل بين الضغوط المؤسسية الخارجية والعوامل المحلية، وذلك بفحص لبيانات أرشيفية متعددة السنوات لـ 71 دولة يعدون من أوائل المتبنين لمعايير IAS أي قبل أن تكسب هذه المعايير الشرعية العالمية، وتوافقت النتائج مع توقعاتهما فالدول التي تعتمد على الموارد الخارجية أكثر عرضة للضغوط المؤسسية ومطالبة باعتماد وتطبيق المعايير وذلك مقارنة بالاقتصادات المتقدمة أو الدول التي تمتلك موارد وهيكل إدارة قوية (الحكم الرشيد)، كما وجدا أن القومية Nationalism كعامل ثقافي يساهم بشكل جاد في قبول هيكل وثقافات أخرى، فقد لوحظ أن النزعة الوطنية في طرفي اعتماد المعايير، أي أن الدول التي مستوى قوميتها مرتفع لا تسمح بالمعايير وإذا ما طالبت بما فيكون ذلك بسبب الحاجة إلى الموارد التي خلفتها بنية تحتية هشّة وأداء اقتصادي ضعيف.

أولا: الضغوط القسرية

تبني السياسات الخارجية من قبل الدول النامية كان ولا يزال دائما مصدر جدل وقلق لعدة أسباب اقتصادية، اجتماعية و ثقافية وغيرها من العوامل، أسفرت بعض الأبحاث التي حققت في اعتماد (تبني أو تقارب) معايير IFRS من قبل الاقتصادات النامية على تعرض هذه الأخيرة لضغط قسري كانت غالبا من قبل مؤسسات الإقراض الدولية الرئيسية تتصدرهم كل من "البنك الدولي وصندوق النقد الدولي" استخدمت فيها القوة الناعمة كوسيلة للضغط، ومثال ذلك ما توصل إليه كل من (Mir & Rahaman,2005)³ من تحليلهم لقرار اعتماد معايير IAS من قبل حكومة بنغلاديش الذي تم بطريقة متسارعة وغير ديمقراطية تعكس علاقة التبعية بين الحكومة والوكالات الدولية، عملية التبني التي عرفت عدم وجود اتصال فعال مع الأطراف المهتمة وذات العلاقة يعرض العملية برمتها للخطر وينذر بحدوث انشقاق ويخلق مشاكل في الامتثال، تتحمل الحكومات هذه الاختلالات فقط

¹ - William Judge, Shaomin Li, Robert Pinsker, *National adoption of international accounting standards: An institutional perspective*, corporate governance: An international review, Vol 18(3), 2010

² - Anna Alon, Peggy D Dwyer, *Early adoption of IFRS as a strategic response to transnational and local influences*, The international Journal of Accounting, Vol 49 N° 3, 2014.

³ - Monir Zaman Mir, Abu shiraz Rahaman, *The adoption of international accounting standards in Bangladesh*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol 18, N°6, 2005.

لتظهر بأنها كيانات شرعية تستحق الدعم المالي في حين أن هذه المعايير المستوردة لا تلي أو تعكس الاحتياجات المتزايدة للبلد ولا مستوى التنمية الاجتماعية والاقتصادية له.

إذا ما نظرنا إلى متن الأدبيات التي تعالج دوافع الجهات المانحة في تقديم المساعدات للدول النامية نجد العديد من الرؤى والنظريات نتيجة لدرجة تعقيد الموضوع الذي يقع في تقاطع مع العديد من فروع العلوم الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وغيرها من جهة، ومن جهة أخرى تعدد الديناميات التي تحيط بعملية صنع سياسات المساعدات الخارجية التي تحمل في طياتها الأهداف المعلنة والكامنة للجهات المانحة أكانت منظمات أو دول، بالنظر إلى نتائج هذه الأدبيات كان لزاما علينا إثراء النقاش في هذا الموضوع لما له من أهمية تنعكس على شرعية النموذج المحاسبي الدولي المستورد من قبل عدد الدول خصوصا الدول النامية، علاوة على ذلك فهم الغابات "الخفية" من إرساء نماذج وآليات دولية تؤكد في كل مرة أنها تُخدم مصالح أطراف معينة.

نستهل حديثنا باعتراف أدلى به خبير اقتصادي دولي وثقه في كتابه " Confessions of economic hit man " اعترافات قرصان اقتصادي الاغتيال الاقتصادي للأمم¹ ، يقول جون بركنز في مقدمته:

"قرصنة الاقتصاد" Economic Hit men " أو اختصار EHM هم خبراء محترفون ذوو أجور مرتفعة، مهمتهم هي أن يسلبوا ملايين الدولارات بالغش والخداع من دول عديدة في سائر أنحاء العالم. يحولون المال من البنك الدولي وهيئة المعونة الأمريكية (USAID) وغيرها من مؤسسات "المساعدة" الدولية، ليصبوه في خزائن الشركات الكبرى، وجيوب حفنة من العائلات الثرية التي تسيطر على الموارد الطبيعية للككرة الأرضية، وسائلهم لتحقيق ذلك تشمل اصطناع التقارير المالية، تزوير الانتخابات، الرشوة، الابتزاز، الجنس والقتل، يلعبون لعبة قديمة قدم عهد الإمبراطوريات لكنها تأخذ أبعادا جديدة ومخيفة في هذا الزمن.. زمن العولمة".

يرسخ هذا الاعتراف ما ذهب إليه بعض المفكرين والباحثين في تحليلهم للنظام الدولي الليبرالي القائم على القواعد والذي نشأ بعد الحرب العالمية الثانية، ومحركاته التي تشمل مجموعة من المؤسسات الدولية "الشرعية" مثل الأمم المتحدة ومنظمة التجارة العالمية والمؤسسات المانحة الدولية وغيرها من المنظمات محددة القضايا كالملاحاة الجوية والمعايير الالكترونية والحاسبة والتي أعدت للحفاظ على المبادئ التالية: الاستقرار الاقتصادي وعدم الاعتداء والنشاط المتناسق حول التحديات المشتركة وتحسين القيم الليبرالية²، بصفة عامة تعكس آليات النظام علاقات القوى أو تسهل ممارسة السلطة حيث يفترض أن تكون القواعد والأعراف بديلا عن سياسات القوة، كما أن هذه الآليات وسيلة لإضفاء الشرعية على ممارسات هذا النظام.

¹ - جون بركنز ، الاغتيال الاقتصادي للأمم: اعترافات قرصان اقتصاد، ترجمة مصطفى الطناني و عاطف معتمد، الهيئة المصرية العامة للكتاب القاهرة، مصر 2012،

ص 17

² - مايكل جيه مازار و اخرون ، فهم النظام الدولي الحالي، بناء نظام دولي مستدام ، احد مشروعات RAND لاستكشاف إستراتيجية الولايات المتحدة في عالم متغير ، سانتا مونيكا كاليفورنيا ، 2016، ص 12-13.

اتبعت الدول والمؤسسات المانحة الدولية سياسة المشروطة التي ركزت على آليات الإصلاح الاقتصادي مدفوعا بما تعرضت له دول العالم الثالث من أزمات اقتصادية في العقود الأخيرة من القرن العشرين، انصبت المشروطة في بعدين أساسيين هما البعد الاقتصادي والبعد السياسي، وقد كانا من أكثر القضايا إثارة للجدل من حيث أهدافها ونتائجها وإجراءاتها وكيفية تطبيقها، تتلخص المشروطة الاقتصادية أو ما عرف بالجيل الأول للمشروطة في برامج التكيف الاقتصادي الذي يتألف من جزأين هما: برامج التثبيت الهيكلي وهي وفقا لصندوق النقد الدولي والبنك الدولي جملة من السياسات قصيرة المدى التي تهدف إلى خفض التضخم واستعادة قدرة العملة على التحويل وتجديد خدمة الديون، وهي تتضمن إجراءات لتقليل النفقات فضلا عن تطبيق سياسات مالية وائتمانية ونقدية انكماشية صارمة من أجل إصلاح عدم التوازن الخارجي المتعلق بالميزانية، أما التكيف الهيكلي فهو مجموعة من السياسات التي تهدف إلى تحرير الاقتصاد والتجارة من خلال رفع السيطرة والضبط وإتباع التخصص وتطبيق سياسات موجهة نحو التصدير وإجراء تعديلات على هيكل الاقتصاد الوطني¹، أما المشروطة السياسية فقد ظهرت في بداية التسعينات مارست خلالها الدول والمؤسسات المانحة أشكالاً من الضغوط السياسية والاقتصادية على الدول النامية لإقامة نظام "ديمقراطي" مدني يستمد شرعيته من إجراء انتخابات تنافسية متعددة الأحزاب، استعملت فيها التهديد بإيقاف المساعدات والتسهيلات المالية كوسيلة للضغط وتم استخدامها فعلا لفرض نوع من العزلة والحصار على النظم التي لا تتبع هذه الشروط².

بالرجوع إلى النظرية المؤسسية الجديدة، ينتج التماثل القسري عن الضغوط الرسمية وغير الرسمية التي تمارس على المنظمات من قبل منظمات أخرى تعتمد عليها، إذا فالافتراض الأساسي للإكراه هو أن هناك توزيعاً غير متكافئ للقوة بين الجهات الفاعلة، بتعبير أدق تستغل الأطراف الفاعلة القوية موقعها المهيمن لفرض تفضيلاتها وتغيير سياسة ما دونها، والملاحظ أن هذه الضغوط غالباً ما تكون خارجية تمارسها الحكومات أو المؤسسات التنظيمية وغيرها، كما أنها ترتبط بمتطلبات قانونية والتزامات تعاقدية كسياسة "المشروطة".

في سياق المحاسبة المالية الدولية، نرى أن المنظمات الدولية قد استخدمت المساعدات والقروض الأجنبية كآلية قسرية للضغط على الدول النامية من أجل تنسيق المحاسبة وهو ما وثقته (Ashraf & Ghani, 2005) في باكستان و(Hassan, 2008) في مصر و(Hassan et al, 2014) في العراق وغيرهم، فقد كشف (Perera & Baydoun, 2007)³ أن صندوق النقد الدولي قد طلب من إندونيسيا مراجعة تشريعها الخاصة بإعداد التقارير المالية لتتضمن أفضل المعايير الدولية مقابل مساعدتها على التعافي من الأزمة المالية الآسيوية في عام 1997م، (Phan, 2014)⁴ من جهتها قادت أدلة على تعرض فيتنام لضغوط خارجية "البنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية" تلزمها بتنظيم المحاسبة، يدفعنا كل هذا إلى التساؤل والبحث عن أهداف هذه المنظمات الدولية باعتبارها محركات رئيسية في نشر نماذج دولية ومنحها الشرعية الكافية لمزاولة نشاطها خصوصا إذا

¹ - عصام عبد الشافي، بين المشروطة السياسية و الحكم الراشد، المعهد المصري للدراسات السياسية و الإستراتيجية ، ديسمبر 2016، ص 2-3.

² - المرجع السابق ، ص 4

³ - Hector Perera ,Nabil Baydoun, *Convergence With international financial reporting standards: The case of Indonesia*, *Advances in international accounting*, 2007 ,PP 209-210

⁴ - Duc Hong Thi Phan ,*What factors are perceived to influence consideration of IFRS adoption by vietnamese policymakers ?*, *Journal of Contemporary Issue in busniess and government* , 2014,p 35-36

علمنا أن هذه المنظمات هي نفسها محل مساءلة اليوم وشرعيتها مهددة بالسقوط، فمؤخرا تنازلت نائبة رئيس البنك الدولي وكبيرة اقتصاديه Pinelopi Koujianou Goldberg عن منصبها وكان ذلك في الفاتح من مارس 2020 وقد علنتها برغبتها في العودة لوظيفتها التدريسية في جامعة ييل، استقالة Penny بعد 15 شهرا من توليها المنصب أثار موجة من التساؤلات والجدل حول الأسباب الفعلية لذلك، في 2020/02/13 كشفت مجلة Economist البريطانية عن السبب وهو رفض البنك الدولي نشر نتائج تحقيق أعده ثلاثة باحثين بإشراف من penny، التحقيق الذي أثار حفيظة البنك يتحرى عن وجهة المساعدات والقروض الخارجية التي تصرف إلى الدول الأكثر احتياجا من قبل البنك الدولي، وقد وجد أن هذه المساعدات تتزامن مع زيادات حادة في الودائع المصرفية التي تتدفق على المراكز المالية المشهورة بالسرية المصرفية وإدارة الثروات الخاصة أو ما يعرف بالملاذات الآمنة، مؤكدة الشكوك والمخاوف من أن تدفق المساعدات ينتهي في جيوب النخب الحاكمة وأعاونهم¹، هذه الاستقالة لم تكن الأولى فقد استقال سلف penny الاقتصادي Paul Romer بعد أن طعن في "تقرير ممارسة الأعمال" الصادر عن البنك الدولي موضحا في مقابلة له مع مجلة wall street أن الميول السياسية للموظفين قد أثرت على تصنيف سهولة الأعمال للدول مثل تشيلي التي انخفض ترتيبها عندما وصلت حكومة اشتراكية للسلطة².

ثانيا: الضغوط المحاكية

بالنسبة للدول النامية والناشئة الراغبة في المشاركة في الثروة التي تتمتع بها الدول المتقدمة، تبني منطق وممارسات هذه الأخيرة لم يكن أبدا خيارا، بل حتمية أجبرت عليها للتصدي للصدمات الخارجية الناجمة عن الاقتصاد العالمي الموسع، وتطوير معايير IFRS أحد مظاهر هذا المنطق الذي وصفه (Craig & Rodrigues,2007) بأنه "جزء من موجة عامة من التوحيد القياسي التي حدثت في سياقات أوسع غير محاسبية على مدى 150 عاما الماضية"³، لهذا تعرف العولمة على أنها "ضغط عالمي من أجل التغيير"، المحاكاة واحد من أهم الطرق التي تساهم في انتشار الممارسات المعولمة، جادل (DiMaggio & Powell,1983) بأن المنظمات التي تكافح من أجل إنشاء تقنيات واضحة ومحددة جيدا تميل إلى استيراد القواعد والعمليات والممارسات المؤسسية، و تصمم نفسها على ما يعتبر "الأفضل في فئتها" الأكثر شرعية ونجاحا، كما أجمع الباحثان على أن عدم اليقين هو المحرك الرئيسي في الاستجابة لهذا الضغط أي عندما تكون التقنيات التنظيمية سيئة البناء أو غير مفهومة جيدا، أو تكون الأهداف غامضة، أو تخلق البيئة حالة من عدم اليقين، وعليه كلما زاد عدد المنظمات - أو الدول - التي تظهر أشكالا معينة من السلوك زاد الضغط على المنظمات - أو الدول - الأخرى لنسخ هذا السلوك، بالعودة إلى انتشار معايير IFRS توثق (Irvine,2008) ارتباط التماثل المحاسبي بالشركاء التجاريين في دراستها لتبني معايير IFRS من قبل دولة الإمارات العربية المتحدة، هذه الأخيرة التي تعد "لاعب رئيسي" في صناعة النفط العالمية، فإمارة أبو ظبي وحدها تسيطر على 10% من إجمالي

¹ - Jorgen Juel Andersen, Niels Jobannesen, Bob Rijkers, *Elite capture of foreign aid: Evidence from offshore bank accounts*, policy research working paper, world bank group, development Economics, february 18, 2020

² - Maju Varghese, *When chief economist leaves the bank, Credibility Walks out too*, centre for financial accountability, March 12, 2020, <https://www.cenfa.org/international-finance-institutions/when-chief-economists-leave-the-bank-credibility-walks-out-too/> visit On 01/02/2020 at 19:30.

³ - Lucia lima Rodrigues, Russell Craig, *Op-Cit*, p 740

احتياطي النفط في العالم، لكن ثروتها لا تقتصر فقط على القطاع النفطي ولكن أيضا إلى قطاعها غير النفطي "التجارة الدولية، البنوك، السياحة، العقارات والتصنيع وغيرها"، فهي دولة كما وصفتها الباحثة "صغيرة الحجم لكن طموحة بلا حدود" تسعى إلى إنشاء سلسلة مناطق حرة لجذب الاستثمار كتصميمها لبرج دبي الذي تجاوزت قيمته 20 مليار دولار، أي أنها تسعى لتأسيس دولة جذابة لأنشطة الشركات متعددة الجنسيات وللتجارة في الشرق الأوسط، هذه العلاقات التجارية المتزايدة بلا شك ستفرض نوعا من الضغوط لا سيما تلك الخاصة "بشركائها التجاريين المؤثرين"، وبالتالي يعد استقطاب وتسهيل المعاملات للشركاء التجاريين الحاليين أو المحتملين في كل من الصناعة النفطية وغير النفطية الحافز الكافي لنشر الممارسات المقبولة والمرغوبة عالميا¹، (Krishnan, 2018) بدورها أكدت على أن عملية صنع القرار بالتقارب مع معايير IFRS تتأثر بشكل كبير بالعلاقات الاقتصادية التقليدية للدول، فقرار الحكومة الهندية بتأجيل اعتماد المعايير قد تأثر بالنهج الحذر لليابان والولايات المتحدة الأمريكية الشريكين الاقتصاديين والتجارين الرئيسيين للهند²، من جهة أخرى قد تلجأ الدول إلى تقليد النماذج المحاسبية العالمية كإستراتيجية خفض للتكاليف، ولكن هذه الإستراتيجية قد أضفت ضمنا شرعية وترشيدا لسياسات خارجية، علاوة على ذلك وبالنظر إلى دول إفريقيا نجد أن المحاكاة تتشكل من خلال العلاقات الاستعمارية القائمة بين المستعمرين ومستعمراتهم السابقة والأمر المثير للاهتمام أن نسخ سياسات هذه الدول مستمر إلى الآن، فهو موروث ثقافي يتحكم في استجابة الدول التي تعتبر السياسات المستوردة متفوقة وناجحة مقابل الحلول المحلية³.

ثالثا: الضغوط المعيارية

من الصعب تصور نشر وصياغة السياسات واعتمادها بدون المهنيين والخبراء، فلمهم الدور الرئيسي في ذلك في جميع المجالات، سعيهم إلى الالتزام بقواعد السلوك الصارمة وإرشادات الممارسة المهنية يدفعهم أيضا إلى تشكيل مجموعات اجتماعية لتبادل الأفكار المتعلقة بمساحتهم المهنية، هذه الروابط من التخصصات المماثلة جعلتهم في نضال مستمر لتحديد شروط وأساليب عملهم للسيطرة على انتاجاتهم من أجل تأسيس قاعدة معرفية وشرعية لهم⁴، يظهر لنا التاريخ أن معايير المحاسبة الدولية IFRS / IAS قد نشأت على يد رابطة مهنية محاسبين من دول متفرقة اجتمعوا لإيجاد آلية موحدة للإبلاغ بغض النظر عن الموقع الجغرافي لمعاملة تجارية معينة بمرور الوقت، أدت هذه الفكرة إلى تقنين وتوحيد قواعد المحاسبة وخلقت مجموعات اجتماعية يسعى من خلالها الخبراء المحاسبين شرعنة ممارساتهم المحاسبية، فمثلا يعد تشكيل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC دليلا على قوة المجتمعات المهنية ومنصة لتمرير القواعد وما يعتبر أفضل الممارسات والمعايير، فإذا استشهدنا بحالة العراق نجد أنها كعضو في مجموعة واضعي المعايير الآسيوية-الأوقيانوسية AOSSG من المرجح أن تخضع لضغط معياري لتوسيع استخدام معايير IFRS ليشمل الشركات المدرجة في إطار تحسين جودة التقارير المالية وتنسيق التعاون مع الحكومات والهيئات التنظيمية والمنظمات

¹ - Helen Irvine ,Op-Cit , p 134-135

² - Sarada R Krishnan ,*Influence of transnational economic alliances on the IFRS convergence decision in India –Institutional perspective* ,Accounting Forum 42(4) ,2018, p

³ - Solomon George Zori ,Op-Cit, p 26

⁴ - Solomon George Zori ,Op-Cit,p 24-25

الإقليمية للمنطقة¹، إضافة إلى ذلك أثبتت مكاتب التدقيق الكبرى أنها قوة مؤسسية، كونها منظمات دولية تستثمر في أنظمة التنسيق والتحكم العالميين، فقد استجابت للإمكانيات التي يعرضها السوق العالمي المتحرر وساهمت بشدة في عولمة المحاسبة من خلال إنشاء قواعد لها في مختلف بقاع العالم ونصحها لعملائها في إعداد التقارير المالية وفقا لمعايير IFRS، وبالطبع تعززها في ذلك برامج التعليم الجامعي والتدريب المهني، ففي فيتنام مثلا أثرت مؤسستان محاسبتان معتمدتان هما ACCA و CPA و Australia على تطوير مهنة المحاسبة²، الأدلة بشكل عام تدعم النتائج التي توصل إليها (Judge et al, 2010)³ في أن الضغوط المعيارية الناتجة عن المهنة القوية والمستوى العلمي يدفع بالدول للتحرر نحو تبني /اعتماد معايير IFRS.

تؤثر الضغوط المؤسسية بأشكالها الثلاثة "قسري، معباري و محاكاة" على عملية تبني (اعتماد أو تقارب) معايير IFRS بنسب متفاوتة، قد يرجع ذلك إلى قوة الضغط أو درجة مقاومة الجهات الفاعلة في البلد المستقبل لهذه الضغوط، فالملاحظ أن تحليل التماثل المؤسسي في عديد الدراسات قد أجمع على وجود صلة بين التماثلات الثلاثة، (Hassan, 2008) الذي كشف عن التأثير المشترك لآليات التغيير المؤسسي وثق القوة القسرية للحكومة والتي تغيرت فلسفتها وتحولت من كونها مراقبا صارما يسيطر بشدة على الأنشطة الاقتصادية في مصر إلى منظمة تعمل على توفير الأطر القانونية والسياسية، وأكد على التغيير الإيجابي الذي لحق بمهنة المحاسبة المصرية بتحولها من مجموعة عاجزة إلى وكيل تغيير يروج لمعايير المحاسبة الدولية⁴، إذا باستخدام العدسة المؤسسية الجديدة يمكننا فهم دوافع وديناميكيات عملية التنسيق والتوافق المحاسبي واستشفاف ردود أفعال الجهات الفاعلة الرئيسية من عملية التغيير التي تحصل نتيجة استيراد سياسات خارجية قد لا تتواءم مع البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية للجهة المستقبلية، ولا تلبي احتياجات الدول وإنما جلبت لتظهر بمظهر شرعي في نظر السوق العالمي.

المطلب الثاني: ترجمة معايير IAS/IFRS في سياق محلي "بناء المعنى المحلي"

تعمل الدراسات المحاسبية في العقد الأخير على تحسين الفهم المحدود لاختلافات الممارسة المحاسبية ضمن نفس السياق الجغرافي على اثر تبني معايير IFRS، وشرح الصعوبات والتحديات التي تواجه الدول لاعتماد معايير عالمية "مستوردة"، يقر (Nobes, 2011) أن الممارسات المحاسبية الوطنية لا تزال منتشرة حتى بعد تطبيق معايير IFRS، أما (Karampinis & Hevas, 2011) فقد قاما بتطوير فكرة أطلقوا عليها "البيئة غير المواتية لاعتماد IFRS" التي اعتمد فيها المؤلفان على تحليل العوامل المؤسسية وتجاهل نسبي للعوامل التنظيمية⁵، إلى حد ما ركزت الأدبيات السابقة بشكل كبير على انتشار معايير IFRS وأثارها المالية، واهتمت بشكل أقل بالممارسات الوطنية من حيث مستوى الامتثال والتنفيذ.

¹ - Enas A Hassan ,Michaela Rankin, Wei Lu , *The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: An institutional perspective* , *The international journal of Accounting*, Vol 49, 2014 pp 383-384.

² - Duc Hong Thi Phan , *What, Op-Cit* , p30-31

³ - William Judge, Shaomin Li, Robert Pinsker , *Op-Cit* , p 171

⁴ - Mostafa kamal Hassan , *The development of accounting regulationns in Egypt : Legitimizing the international Accounting standards* , *Managerial Auditing Journal* , Vol 23 N°05 , 2008, p 480.

⁵ - Nikolaos I.Karampinis ,Dimosthenis L.Hevas, *Mondating IFRS in an unfavorable environment : The Greek experience* , *The international journal of accounting* , Vol 46 , 2011 p 329.

بالنسبة للدول النامية والناشئة تبني IFRS هو جزء من احتضان "منطق وحقائق العولمة" من أجل المشاركة في الثروة التي تتحكم بها الدول المتقدمة، وبشكل أدق اعتماد معايير عالمية هو "إعادة تعريف للهوية والسياسة التنظيمية المحاسبية"، ولهذا يسعى هذا القسم لكشف ترجمة وقراءة السياق المحلي لمعايير IFRS في بيئات مختلفة الموارد والتقاليد والثقافات، ورصد تفاعل الفاعلين في بناء المعنى المحلي لممارسة محاسبية مستوردة.

الفرع الأول: التبني كاستجابة إستراتيجية

أثر الاعتماد المتزايد لمعايير IFRS بشكل كبير على الهياكل التنظيمية لوضعي المعايير المحاسبية المحلية، وأصبح التنظيم المحاسبي بطبيعته عابرا للحدود، والدول جزءا من المشهد التنظيمي حيث أن اختيارها لطريقة الاعتماد هو نتاج لتفاعل معقد بين العوامل البيئية العالمية والمحلية، في معظم الحالات تواجه المبادئ والنماذج التوجيهية التي تنتجها البيئة المؤسسية عبر الوطنية سياقات غير متجانسة تسعى إلى تلبية احتياجاتها ومصالحها المحددة، من منظور الاعتماد على الموارد يعكس مستوى اعتماد IFRS قدرة الدول على الاعتماد المتبادل وإدارة تدفقات الموارد، نتيجة لذلك قد تلتزم بما (المعايير) بعض الدول، بينما قد تسمح بما أخرى لأغراض محددة، وقد تنشأ معايير محلية مستقاة منها، وفقا ل (Guerreiro et al,2012)¹ تتأثر الاستجابة الوطنية بدرجة الاعتماد على الموارد التي توفرها الأطراف الخارجية التي هي نفسها من تشجع على تبني الممارسات المعولمة، (Ramanna & Sletten,2009)² من جهتهما وجدا أن الدول القوية كانت احتمالاتها أقل في احتضان معايير IFRS وذلك بسبب نظم الإبلاغ المالي الراسخة عالية الجودة والرغبة في الحفاظ على السلطة في عملية وضع المعايير، في المقابل، الدول النامية والناشئة التي تسعى للمنافسة في السوق العالمية أكثر استعدادا لاعتماد نظام الإبلاغ الذي يعتبره أصحاب الموارد مناسباً.

تختلف استراتيجيات التبني وطرق تنفيذها ما أدى إلى ظهور إصدارات وطنية من المعايير الدولية للتقارير المالية، كشف تقرير جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين ACCA لسنة 2011 م عن اختلاف طرق اعتماد معايير IFRS فمنها من اعتمد على³: (1) التطبيق الكامل لمعايير IFRS: وهو أن يطلب من الشركات استخدام هذه الأخيرة على النحو الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية،(2) إدراج معايير IFRS- دون تغيير من حيث الجوهر- في القانون: وهذا يعني أن فرض أي معيار جديد أو تعديل صادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB سيتم من خلال التشريع وقد اتخذت بعض الدول هذه الطريقة لیتاح لها ترجمة المعايير من الإنجليزية إلى لغتها الوطنية،(3) التأييد الحذر للمعايير الدولية للتقارير المالية: وهي طريقة اعتمدها الاتحاد الأوروبي يتم من خلالها فحص وتدقيق مخرجات المعايير من قبل العديد من الهيئات، ولهذا يتم في بعض الحالات اعتماد أجزاء من المعايير فمثلا تمت إزالة جزء من معيار المحاسبة الدولي (IAS39) المتعلق بالاعتراف بالأدوات المالية وقياسها وذلك بسبب ضغوط من

¹ -Marta Silva Guerreiro, Lucia Lima Rodrigues, Russell Craig, Op-Cit,p

² - Karthik Ramanna, Ewa Sletten, why do countries adopt international financial reporting standards , Harvard Business school, Accounting and management Working paper N°09-102, 2009 ,p 27-28, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1460763> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1460763>

³ - Christopher Nobes, International variations in IFRS adoption and practice , ACCA , Research repoert 124,2011 , pp 16-17, Available at <file:///C:/Users/YD/AppData/Local/Temp/rr-124-001-2.pdf>

الاتحاد الأوروبي،(4) التقارب الكامل مع معايير IFRS: تأخذ المعايير وفقا لهذه الطريقة طابعا محليا حيث تجرى عليها تعديلات تنظيمية كأن تعطى رقما أو تحذف بعض الخيارات أو تغير بعض النصوص إلا أنها تصمم لخدمة الهدف العام وهو التوافق مع النموذج الدولي،(5) تكيف معايير IFRS: حيث يمكن لأي بلد أن يتخذ المعايير كنقطة بداية ثم يجري عليها تغييرات مختلفة،(6) السماح باستخدام المعايير: قد تسمح بعض الدول لشركاتها باستخدام المعايير بدلا من معايير المحاسبة المحلية.

وفقا IFRS Foundation تدرج إستراتيجيات التبني في نوعين¹: (1) إستراتيجيات التبني الكامل "The big bang" ويتم من خلالها تبني معايير IFRS في تاريخ واحد أو ربما سلسلة من التواريخ المطبقة على الشركات المختلفة (2) إستراتيجيات التقارب "Convergence" وهو نهج يدعم التحرك التدريجي نحو المعايير خصوصا عندما يحتاج البلد إلى بناء للقدرات المهنية، غير أن المجلس وجد أن إستراتيجية التقارب تعاني من بعض العوائق: (1) مكلفة من حيث الوقت والجهد والأموال، (2) تزيد من تعقيد المحاسبة المحلية نتيجة للتعديلات والبدائل غير الدقيقة، (3) يصعب على المستخدمين مواكبة التغييرات المستمرة على المعايير ومزامنتها مع التعود على المعيار الجديد،(4) لا يوفر إمكانية المقارنة من سنة لأخرى لعدم استقرار طرق التبني بين عام وأخر، بشكل عام، يوصي مجلس معايير المحاسبة الدولية بالتخطيط الدقيق والالتزام بالفهم الكامل للآثار المترتبة عن اعتماد المعايير، وأن تكون الخطوة الأولى هي تحديد الإطار المستقبلي للتقارير المالية، كما يرى أن على الهيئات التنظيمية أن تكون واضحة حول مراحل عملية التغيير والتنفيذ.

نظريا، احتل التنظيم المحاسبي جزءا مهما من الأدبيات المحاسبية، واستخدم عدد من الأساليب النظرية المتفرقة للتركيز على الأبعاد المختلفة له، يسلط (Cooper and Robson, 2006)² الضوء على نهجين أساسيين في دراسة تنظيم المحاسبة أولهم نهج تقليدي يتعامل مع التنظيم المحاسبي باعتباره تمرينا في علم الاقتصاد التطبيقي ويطبق نظرية الخيار العام على السياسة العامة للمحاسبة، والدراسات التي لجأت لها تركز على الضغط السياسي لجماعات الضغط المهتمة على واضعي المعايير لتعظيم منفعتهم، تم نقد هذا النهج كونه "مقيدا جدا" في مفاهيمه للسياسة وموجهها إلى المفهوم الفردي للمجتمع والسياسة مهملا بشدة المنظمات والجماعات الكبيرة، أما المنظور الثاني فيركز على السياق الاجتماعي الأوسع المحيط بالهيئات التنظيمية، كما يعترف بأن وضع المعايير عملية سياسية؛ ويشعر الباحثون في هذا التيار بالحاجة إلى مزيد من دمج للتأثيرات الاجتماعية والاقتصادية والتاريخية في تحليل التنظيم الوطني وعبر الوطني للمحاسبة، وحيث أنه صحيح أن التأثير المتزايد للأطراف الفاعلة الخارجية قد أدى إلى تغيير دور مؤسسات الدول المنظمة إلا أنه ليس العامل الوحيد، فقد تأثرت الاستجابة الوطنية نحو التنسيق الدولي في بناء معايير المحاسبة الوطنية بعدد من العوامل البيئية والمؤسسية التي اجتهد عدد معتبر من الباحثين في تحديدها وتصنيفها ، ففي نهاية الأمر الأساليب المستخدمة لتأسيس أنظمة المحاسبة هي دالة للقيم الثقافية والعوامل المتأصلة في كل بلد، تحاول (D'Arcy, 2001)³ تحليل عوامل تصنيف أنظمة المحاسبة إلى مجموعتين تضم الأولى مجموعة المحاسبة الأنجلو أمريكية والثانية مجموعة المحاسبة الأوروبية القارية ،

¹ -IFRS Foundation ,Adoption guide ,EEG Agenda ref, 2017 ,pp 5-6

² - David J.Cooper,Keith Robson ,Accounting ,professions and regulation: Locating the sites of professionalization, Accounting organizations and society ,Vol 31 ,2006,p 424.

³ - Anne D'Arcy , Accounting classification and the harmonisation debate – An empirical investigation, Accounting organization and society , Vol 26,2001, p 328-333

وقد ناقشت كما من السمات التي أدرجت ضمن مستويات كالتالي: (1) المجالات الثقافية، (2) العوامل البيئية، (3) تنوع عمليات وضع المعايير، (4) تصنيفات الممارسة المحاسبية، (5) تجميع متطلبات إعداد التقارير المالية، يشير تعدد المناهج والمفاهيم في محاولات تصنيف المحاسبة إلى مستوى التعقيد العالي الذي يكتنف الأنظمة المحاسبية الوطنية.

الفرع الثاني: العوامل المؤسسية وأثرها على استجابة الفاعلين

تتعدد المواضيع التي تدرس جوانب انتشار IFRS وطرق تبنيها وأثارها الحالية والمستقبلية، لكن في النهاية كلها تصب في مسعى واحد وهو الكشف عن مدى تحقيقها للهدف الذي أنشأت من أجله، فهل صحيح أن اعتماد هذه المعايير قد قلل من الاختلاف في الممارسة المحاسبية؟ وهل تتمتع مخرجاته بالخصائص المطلوبة مثل الجودة، القابلية للمقارنة وغيرها؟

عرف عن المحاسبة أنها ابنة بيئتها فهي نظام يتطور استجابة للظروف التي يشهده محيطها، شددت هذه الظروف والعوامل الباحثين في مجال المحاسبة لفحصها والتحقق من مدى تأثيرها، تنتج البيئات مختلفة الثقافة، الاقتصاد، القانون والسياسة أنظمة محاسبة مختلفة، إذا من الصواب القول أن هذه العوامل التي تساهم بشكل مباشر في تطور نظام محاسبي لدولة ما، كما تفسر التنوع المحاسبي بين الدول، ولها بالغ الأثر على شكل استجابة الأطراف الفاعلة لمختلف التغيرات التي لها علاقة بالنظام المحاسبي.

اتفقت مجموعة واسعة من الدراسات على عدد من العوامل البيئية المؤثرة على صناعة المحاسبة الوطنية، كما اجتهد البعض منها في إنشاء نماذج لتصنيفها أمثال (Muller,1968)، (Douppnick & Nobes,1981) (Salter,1995) وغيرهم من المؤلفين، وفقا ل (Choi & Meek,2008) هناك ثمانية عوامل أساسية قد تفسر تنوع الممارسة المحاسبية¹:

- مصادر التمويل Sources of finance: تصمم الدول ذات الأسواق المالية القوية النظم المحاسبية التي تساعد المستثمرين على تقييم التدفقات النقدية المستقبلية والمخاطر المرتبطة بها، كما تحرص على عمليات الإفصاح واسعة النطاق تلبية لمتطلبات مالكي الأسهم، أما في الدول القائمة على نظام الائتمان "البنوك" كوسيلة للتمويل فيهدف نظامها المحاسبي إلى حماية الدائنين، ونظرا لأن المؤسسات المالية لديها الإمكانية للوصول إلى أي معلومات تريدها، فإن الإفصاح بشكل مكثف لا يعد ضروريا.
- النظام القانوني Legal system : تنقسم الدول وفقا لنظامها القانوني إلى قسمين: القانون المكتوب Code Law والقانون العام Common Law، في دول القانون المكتوب تنظم القوانين كل ما يتعلق بالمحاسبة، وبالتالي تكون إلزامية وإجرائية للغاية وتتركز على الشكل القانوني أي مقيدة بقوة القانون، أما في دول القانون العام فعلى الرغم من وجود القانون الأساسي لتنظيم المحاسبة إلا أنه أقل تفصيلا وأكثر مرونة، يعالج كل حالة على حدى ويسمح بممارسة الحكم المهني، ففي معظم دول القانون العام يتم وضع القواعد المحاسبية من قبل المنظمات المهنية ما يمكنهم من التكيف والابتكار.
- الضرائب Taxation : في الكثير من الدول تحدد التشريعات الضريبية معايير المحاسبة وذلك لأن الشركات يجب أن تسجل الإيرادات والمصاريف في دفاترها للمطالبة بها لأغراض ضريبية كألمانيا والسويد، ودول أخرى تفصل التشريعات الضريبية عن التنظيم المحاسبي، لكن مع بعض الاستثناءات التي تلزم أحيانا بتطبيق مبادئ محاسبية معينة .

¹ - Frederick D.S.Choi, Gray K.Meek ,*Internaional Accounting , Sixth Edition, Pearson Prentice Hall ,New jersey ,United states of America ,2008 ,p35-41*

- العلاقات السياسية والاقتصادية Political and Economic Ties: تنتقل أفكار وتقنيات المحاسبة من خلال الغزو "الاستعماري" والتجارة، فمثلا فرضت الولايات المتحدة الأمريكية أنظمة محاسبية بنمط أمريكي على اليابان بعد الحرب الثانية، تستخدم الاقتصادات النامية نظام محاسبة تم تطويره في مكان آخر، إما باختيارهم أو فرضه عليهم، كما يعتبر التكامل الاقتصادي من خلال نمو التجارة الدولية وتدفعات رأس المال حافزا قويا لتقارب الممارسات.
- التضخم Inflation: يشوه التضخم محاسبة التكاليف من خلال التقليل من قيم الأصول والمصرفيات ذوات الصلة بالدخل، وعليه تتطلب البلدان التي تعاني من التضخم المرتفع أن تقوم الشركات بدمج التغيرات في الأسعار والحسابات.
- مستوى التنمية الاقتصادية Level of Economic Development: يؤثر هذا العامل على أنواع الأعمال التجارية ويجدد أكثرها انتشارا في الاقتصاد، تنوع المعاملات التجارية يعني ظهور تحديات محاسبية جديدة .
- المستوى التعليمي Educational Level: يصعب تحقيق تعليم المحاسبة إذا كانت مستويات التعليم العامة منخفضة، فالمعايير والممارسات المحاسبية المتطورة لا فائدة منها إذا أسيء فهمها واستخدامها.
- الثقافة Culture: هي القيم والمواقف التي يتقاسمها المجتمع، اقترح Gray إطارا يربط بين الثقافة والمحاسبة في أربعة أبعاد للقيم المحاسبية المؤثرة على ممارسات إعداد التقارير المالية: (1) الاحتراف مقابل الرقابة المهنية؛ (2) التوحيد مقابل المرونة، (3) التحفظ مقابل التفاؤل، (4) السرية مقابل الشفافية.

في نفس السياق عددت (طاطا، 2017) خمسة عوامل مؤثرة على أنظمة المحاسبة وممارساتها، (1) العامل السياسي، (2) العامل القانوني، (3) العامل الجبائي، (4) العامل الاجتماعي، (5) العامل الاقتصادي¹.

مع ظهور معايير IFRS وانتشارها صار لزاما أن يفتح تحقيق معمق في قدرة العوامل المؤسسية المحلية على التأثير في قرار اعتماد هذه المعايير وكذا تنفيذها، تغطي الدراسات التي تستخدم المنظور المؤسسي الجديد كعدسة نظرية عدة مستويات من التحليل "النظام العالمي، المستوى المجتمعي، المجال التنظيمي وأنظمتها الفرعية"، حيث أن عمليات التغيير يتم فحصها بشكل أفضل من خلال التصميمات التي تتضمن مستويات متعددة من التحليل، لفهم الديناميكيات والتداعيات المؤسسية لاستبدال نظام المحاسبة البرتغالي بنظام قائم على معايير المحاسبة الدولية تحقق (Guerreiro et al, 2014)² في تدفق العوامل المؤسسية بين ثلاث مستويات: المستوى الاقتصادي والسياسي، مستوى المجال التنظيمي للمحاسبة وعلى مستوى المنظمات، يمثل المستوى الأعلى المستوى المجتمعي حيث تؤسس النظم السياسية والاقتصادية معايير عامة ومسلم بها تنتشر في المجتمع عموما والمجال التنظيمي بصفة خاصة، تتبنى المجموعات المهنية والتجارية هذه المعايير لتمنحها قاعدة شرعية وتنظيمية تتحول على إثرها إلى ممارسات للتشغيل على مستوى المنظمة، تباعا تعترف (Albu et al, 2020)³ بأهمية المستويات المتعددة في التحليل حيث تميز ورفقتهم البحثية التي تناقش تأثير اعتماد IFRS في وسط وشرق أوروبا "علاقة التكلفة والمنفعة" بين العوامل المؤسسية على المستويين الكلي والجزئي، كعوامل على المستوى الكلي تم التركيز على الإنفاذ وجودة المؤسسات المحلية وحجم البلد بديلا عن الموارد المتاحة كمؤثرات كلية لعملية التبني، أما العوامل على المستوى الجزئي فكانت الطبيعة المعقدة ل IFRS، العلاقة الوثيقة بين

¹ - طاطا إيمان، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017، ص 23-35.

² - FFSDXXXW<<< GK Marta silva Guerreiro, Lucia Lima Rodrigues, Russell Craig, *Institutional change of accounting systems: The adoption of a regime of adapted international financial reporting standards*, European Accounting Review, 2014, p8-9

³ - Nadia Albu, Catalin N. Albu, Sidney Gray, *Institutional factors and the impact of international financial reporting standards: The central and Eastern European experience*, Accounting Forum, 2020, pp 8-9-10

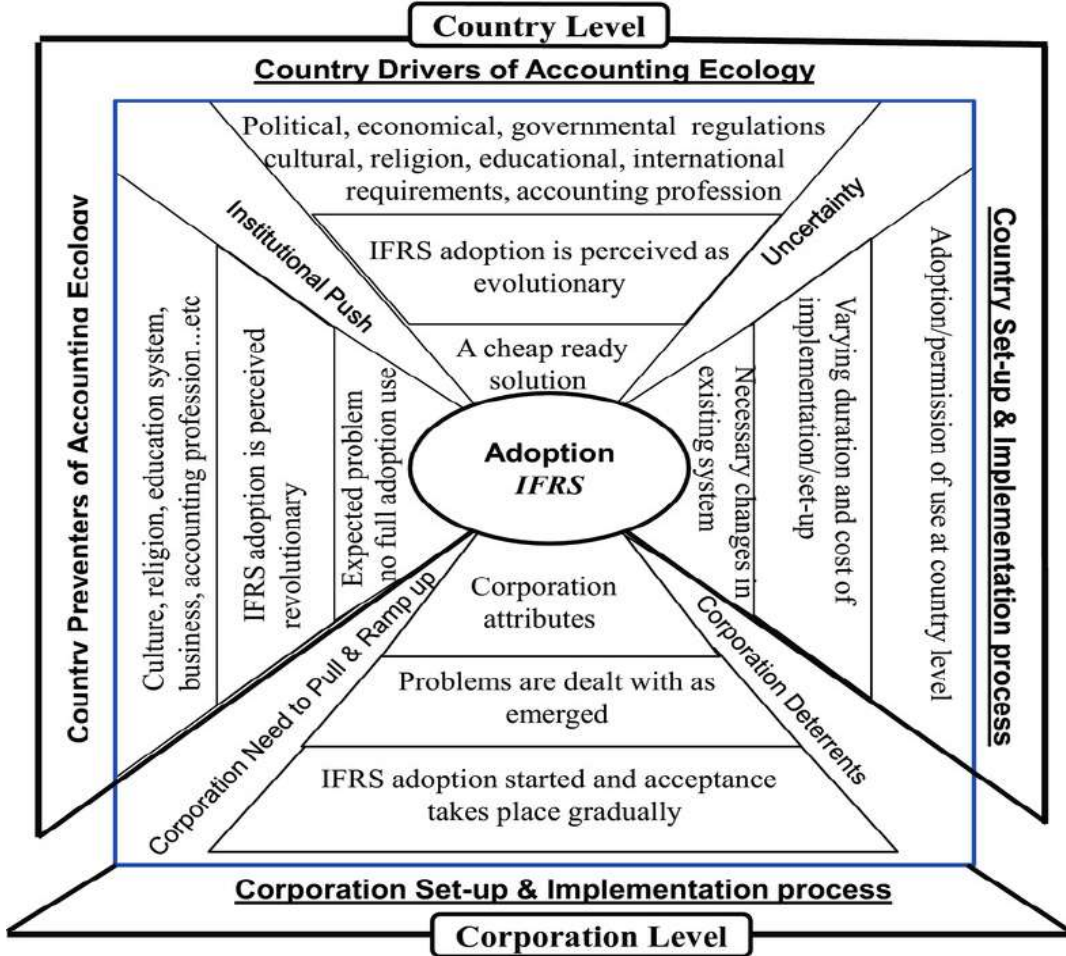
المحاسبة والضرائب، الفجوة بين اللوائح الوطنية والمعايير الدولية للتقارير المالية، عدم كفاية التوجيه في تنفيذ المعايير، أسواق رأس المال المتخلفة، الرضا عن اللوائح الوطنية، قضايا الترجمة عدم وجود محدد المعاملات بشكل متقارب، إضافة إلى عوامل تمكن من اعتماد IFRS تمثلت في تأهيل المحاسبين، الميزانية المخصصة لعملية التطبيق، تطورات نظام تكنولوجيا المعلومات، تقارب اللوائح مع IFRS، المشورة الخارجية المقدمة، التدريب ودعم الإدارة، كما من المتوقع أن تؤثر التطورات المحلية مثل التحسينات في حوكمة الشركات، فصل المحاسبة عن الضرائب وزيادة طلبات المستخدمين على الآثار طويلة المدى لاعتماد IFRS، جاءت نتائج استطلاع آراء المتخصصين في المجال مختلطة فإلى حد ما كان هناك تفاؤل حول تأثيرات تطبيق المعايير، وقد صنفت العوامل المؤسسية إلى فئات شملت¹: (1) العوامل المساعدة : المؤهلات المالية/المحاسبية، الموظفين، الميزانية المخصصة لهذا المشروع، نظام تكنولوجيا المعلومات المستخدم، جودة اللوائح المحاسبية المستخدمة قبل تنفيذ IFRS، الدعم الخارجي، دعم الإدارة، التدريب الداخلي"، (2) العوائق: الطبيعة المعقدة لـ IFRS، الطابع الضريبي للنظام المحاسبي الوطني، الفجوة الكبيرة في المعالجة بين اللوائح المحلية ومعايير IFRS، إرشادات غير كافية حول تطبيق المعايير أسواق مالية غير متطورة، الرضا عن معايير المحاسبة الوطنية بين المستثمرين/المستخدمين، صعوبات الترجمة، عدم وجود معاملات ذات طبيعة محددة ، (3) التحسينات الضرورية: إنفاذ أقوى، زيادة طلب المستخدمين، التدريب الكافي للمحاسبين والمراجعين، تحسين حوكمة الشركات، فصل اللوائح المحاسبية عن الضرائب، (4) تقدير مستوى صعوبة التبني: تعكس هذه المتغيرات بجانب حجم الدولة والإنفاذ وجودة المؤسسات جودة البنية التحتية على المستويين الوطني والتنظيمي، توثق الدراسة أهمية العوامل المؤسسية على المستوى الكلي بالنسبة للدول ذات الأسواق المالية المتخلفة في تجسيد فوائد المعايير، بتعبير آخر يتأثر تحصيل الفوائد على مستوى الشركة بشدة بالبنية التحتية للبلد، في حين أن الاعتماد الجاد للمعايير على مستوى الشركة بدعم من العوامل المساعدة التنظيمية يعود بفوائد على مستوى الدولة.

استخدم (Al-Htaybat, 2018)² الأردن كحالة تجريبية عن الاقتصادات الناشئة التي اعتمدت معايير IFRS، حيث ارتكز تحليله على العوامل التي تدعم وتعيق اعتماد المعايير على مستوى الدولة، والتنفيذ ومستويات الإفصاح على مستوى الشركة، بشكل أساسي أقر الباحث بأن الضغوط المؤسسية، العوامل القسرية والعوامل السياسية والاقتصادية هي المسؤول الأول عن اعتماد وتبني معايير IFRS في الدول الناشئة، وأكد على الدور الفعال لقوة الارتباط بمهنة المحاسبة العالمية المجتمع الاقتصادي الدولي في فرض ضغوط معيارية للتبني، لكن ما يعيب هذه العملية برمتها هو عدم مراعاتها للاختلافات الثقافية والمحلية التي قد تكون على حساب المهنة وممارسات المحاسبة، وهو ما تم توثيقه من استجابة غير متجانسة على مستوى الشركات، الحطيات وفي محاولته لتجسيده المشهد الكامل لاعتماد وتنفيذ IFRS في اقتصاد ناشئ كالأردن والعوامل المؤثرة فيه أرسى النموذج التالي:

¹ - Ibid , p 19

² - Khaldoon Al-Htaybat, *IFRS adoption in Emerging markets : The case of Jordan* , Australian Accounting Review Vol 28 N°1 , P16

الشكل رقم (01-04): نموذج لتبني المعايير الدولية للتقارير المالية .



المصدر: Khaldoun Al-Htaybat , IFRS adoption in emerging markets: The case of

Jordan ,Australian Accounting Review, Vol 28 N°01, 2017, p 14

يشير الباحث إلى أن هناك تصادم لمطالب متضاربة بين الدولة التي تحاول استيراد نموذج يمنحها الشرعية الدولية وبين الشركات التي في ظل عدم اليقين الذي يكتنف العملية ككل تحاول ردع ومقاومة هذا التغيير، يوضح النموذج المفارقة المثيرة للاهتمام في دوافع الدولة وموانع البيئة المحاسبية، فالعوامل التي تدعم التبنى هي نفسها التي قد تعيقه اعتمادا على السياق المحدد، تظهر الطبقة الأولى مجموعة متنوعة من المتغيرات التي تشمل السياسة الخارجية والسياسات الاقتصادية الداعم، والقوى السياسية الداخلية والسياسات الثقافية التي تشكل عائقا وعليه يعكس النموذج ضغوط مؤسسية خارجية وداخلية، بتفصيل أكثر تم تحديد الانفتاح السياسي على التأثيرات الخارجية والاستعداد للسماح للوائح الأجنبية والاهتمام السياسي العام بالمشاركة في التحسين المجتمعي كلها عوامل تسند قرار التبنى، إضافة إلى متغيرات أخرى مثل الثقافة، الدين، القانون، نظام التعليم، مصالح مهنة المحاسبة كمتطلبات محلية ثقافية تؤثر على أشكال التبنى والامتثال، في المرحلة الثانية يناقش النموذج تصورات المشاركين على عملية التبنى بناء على وجهتي نظر: فالأولى تعتبر التبنى تطورا إيجابيا حيث من المتوقع أن يعزز ممارسات الإفصاح، والثانية تتبنى المنظور الثوري وترى أن هدف التغيير هو اكتساب الشرعية، يشير التبنى التطوري إلى تطور طبيعي ينشأ من النظام الحالي، أما الثوري فيعتبر أن

النظام الحالي قديم ويحتاج إلى إجراء تغييرات كبيرة وجذرية، وبالتالي تصورات الأفراد لقرار التبني ينعكس على استجابتهم وتنفيذهم لعملية التغيير وهو المرحلة الثالثة للنموذج، فبمجرد أن يتخذ بلد ما قرار تبني معايير IFRS تبدأ مرحلة الإعداد والتنفيذ على مستوى الدولة وعلى مستوى الشركة، يرى صاحب النموذج أن الامتثال الكامل يخضع لمجموعة متنوعة من العوامل منها حجم المدقق، حجم الشركة والربحية ونوع الملكية والعالمية، كما يركز على سمات الإدارة العليا كمتغير أساسي يتعلق بمستويات الإفصاح، وعليه يمكن أن تساهم الحوافز والدوافع على مستوى الشركة بشكل إيجابي في التحكم بطرق ودرجة التنفيذ والامتثال¹، بالمثل تحاول دراسة (Khdar & Jaworska, 2020)² فهم العوامل التي تمنع أو تضغط لتبني المعايير في العراق بتطوير الحجج النظرية التي أرساها (Al- Htaybat, 2018) وجدت أن تحسين إمكانية المقارنة المرتبطة بالاعتماد الإلزامي لمعايير IFRS يعتمد بشكل مباشر على تأثير البيئة المؤسسية والتنفيذ عالي الجودة، وحددت ضعف النظام السياسي، الشكاوى من القواعد، الأمن والاستقرار الاجتماعي، جودة المؤسسات، نقص المهارات المحاسبية المهنية والفساد كعقبات رئيسية تعترض الامتثال الأمثل للمعايير.

الملاحظ من الدراسات التي تعالج تأثير العوامل المؤسسية على تبني وتنفيذ معايير IFRS قد اتفقت على جملة من المتغيرات المحلية المرتبطة بالموضوع، فمثلا يوثق (Nurunnabi, 2015)³ الانعكاس السلبي لندرة فرص التدريب على تنفيذ معايير IFRS في بنغلاديش، وهو ما استشعره من تفاعل للمستجوبين وكذا إصرارهم على تحديث المناهج الدراسية الجامعية بما يتوافق والممارسات الحالية، الدراسة كشفت أيضا المستويات العالية من الفساد والمتجذرة بعمق في المجتمع البنغلاديشي، حيث يمكن للشركات القائمة انتهاك لوائح منظمة التعاون الاقتصادي في منطقة البحر الأسود أي أنه عامل يضعف إنفاذ القانون، لقد وجد الباحث أن الافتقار إلى الأخلاقيات المهنية بين المراجعين ومحاسبي الشركة قد يعيق الامتثال الأمثل لمعايير IFRS، كذلك عدم المساواة في السلطة والثروة داخل المجتمع محل الدراسة ما يعني أن هذا الأخير لا يقبل التغيير بسهولة، إضافة إلى ثقافة السرية تتضافر كل هذه العوامل لتقلل من احتمالية أن تسعى الشركات إلى تحقيق مستوى عال من التوافق مع IFRS، يتفق (Dung et al, 2020)⁴ مع ما جاء سابقا ويعدد مجموعة من العوامل المتحكمة في تطبيق المعايير في فيتنام كالتالي: (1) الأساس القانوني المتعلق بالمحاسبة، (2) مؤهلات وكفاءة المحاسبين، (3) خصائص المؤسسات، (4) إدارة الدولة لمهنة المحاسبة، (5) حوكمة الشركات، (6) الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية، معالجة المعطيات أظهر التأثير الإيجابي للأساس القانوني، مؤهلات وكفاءة المحاسبين، خصائص المؤسسات وحوكمة الشركات على تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية.

¹-Ibid, pp 13-14-15

²- Sarhad Hamza Khdar, Anna Bialek –Jaworska, **IFRS adoption in Emerging markets : The case of Iraq**, soważyszenie Księgowych w Polsce, Vol 106 N° 162 , 2020, p 187

³- Mohammad Nurunnabi, **The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in developing country**, *Advances in Accounting incorporating Advances in International Accounting*, Vol 31, 2015 , pp145-146

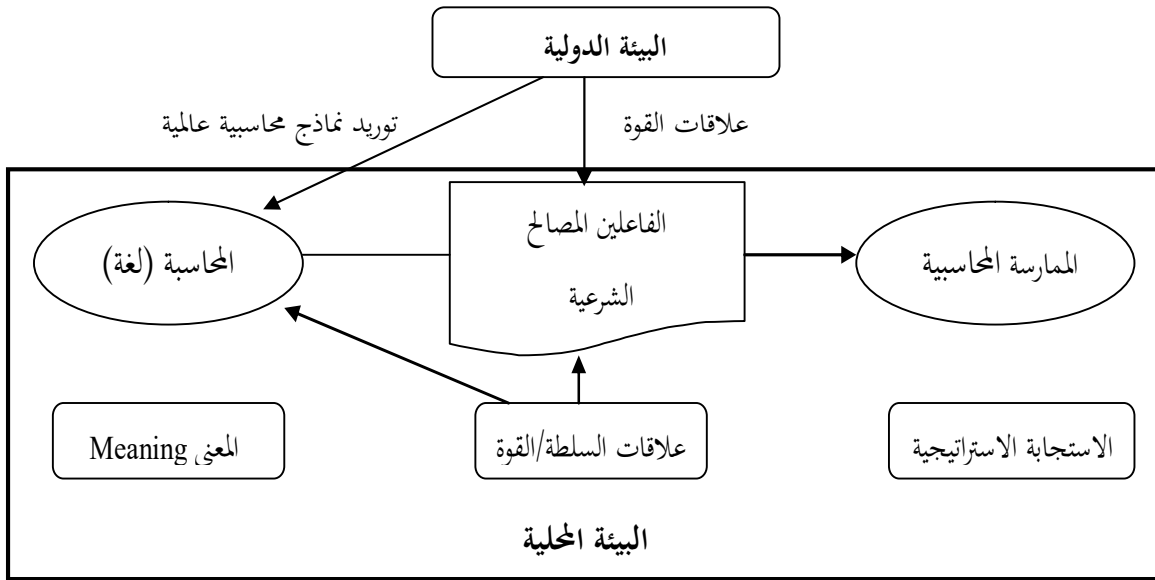
⁴ - Dung-Thi Doan ,Hai Thanh Phan , Lan –Ngoc Thi Nguyen, **Factors affecting the application of IFRS through the perceptions of business managers and auditors in Vietnam**, *Problems and perspectives in management*, Vol 18 N° 01 , 2020 ,pp 372-374

الفرع الثالث: بناء المعنى المحلي لنموذج محاسبي مستورد

يحدث التغيير المؤسسي عندما تطور مجموعات معينة أو شبكات من الفاعلين أنماطاً جديدة من التفاعل أو عندما تستغل أنماطاً موجودة في مكان آخر وتروج لها على أنها أفضل وأحسن من النظم القائمة، وتعمل على تعبئة أكبر وأهم قدر من الدعم لهذا المشروع، يصف (Dillard e al, 2004)¹ عملية إضفاء الطابع المؤسسي على الممارسات على أنها عملية سياسية تعكس القوة النسبية للمصالح المنظمة والجهات الفاعلة التي تحشد حولها، في نقد وتجاوز صريح للنظرية المؤسسية الجديدة التي أهملت دور السلطة والقوة والمصالح الجماعية، ووفقاً لنفس المصدر يعتمد نجاح مشروع المؤسسة والشكل الذي تتخذه المؤسسة الناتجة على القوة النسبية للفاعلين الذين يدعمونه أو يعارضونه أو يجاهدون للتأثير فيه.

في دراسة حلقة التغيير المؤسسي بشكل عام والتغيير المحاسبي بشكل خاص تعد "الشرعية، الفاعلين، اللغة (المعنى) والممارسات" مفاتيح فهم وتفسير المشهد التنظيمي والسياسي في عملية دمج IFRS في البنى المحلية، اقترحت (Albu et al, 2014) الإطار التالي في شرحها للتفاعلات بين العناصر السابقة؛ بشكل مبسط، أنشئت معايير IFRS لتكون لغة المحاسبة العالمية، ولكن المحاسبة (كلغة) تتطور ضمن سياق محدد (محلي) ومعنى هذه اللغة يحدد ضمن بناء اجتماعي (محلي)، لذلك قد تكون المعايير العالمية "مستوردة" أو "مترجمة" لكن معناها لا يزال مبنياً في سياق وطني.

الشكل رقم (01-05): بناء المعنى المحلي لمعايير المحاسبة الدولية



المصدر: Albu et al , when global accounting standards meet the local context-Insights from an emerging economy, Critical perspectives on accounting, Vol 25 N°6 ,2014, p493

¹ -Jesse F.Dillard, John T.Rigsby, Carrie Goodman ,Op-Cit ,p 510

² - Catalin Nicolae Albu, Nadia Albu , David Alexander, Op-Cit ,p 493

تجريبياً، يقدم (Douppnik and Riccio,2006)¹ دليلاً على أن تفسير التعبيرات اللفظية المستخدمة في معايير IFRS يتم بشكل مختلف في الدول ذات الثقافات المختلفة، كما وجد الباحثان دعماً قوياً لافتراضهما بأن الثقافة تؤثر على حكم المحاسب في قرارات الاعتراف والإفصاح وبالتالي في كيفية تطبيق المعايير، تجادل (Evans,2004) بأن العوامل الثقافية واللغوية والتنظيمية والتعاقدية تحدد كيفية مساهمة بناء المفاهيم في تشكيل الأحكام، حيث ترى الباحثة أن أحد أسباب تشكل المفاهيم الخاطئة أو التطبيق غير المناسب للقواعد- في سياق ترجمة معايير IFRS- يرجع لصعوبة ترجمة مفهوم محاسبي من اللغة الأصل "المصدر" إلى اللغة الأخرى "الهدف"، فالنقل الدقيق للمعنى في الترجمة تقريبا مستحيل دائماً، وفي حالة عدم وجود توافق وترادف دقيق في المفردات ستلجأ الأطراف الفاعلة إلى استخدام اقرب مكافئ أو تصور في الترجمة، الذي قد يؤدي إلى ضبابية في المعنى أو يفقد الكثير من مفهومه، كما تزداد مشاكل الترجمة عندما تتعارض التقاليد المختلفة القانونية أو المحاسبية، بل حتى وإن تمت الترجمة بشكل قريب من المعنى الأصلي فإذا استعملت مرادفات ألف عليها مستخدموها استعمالها في موقع آخر فسوف يخلطون في فهمها²، بناء على ذلك توافقت الممارسات مع المعايير المشتركة التي تم إدراكها من قبل الفاعلين.

يعد الفاعلون المكون الأساسي للسياق المحلي، حيث تؤثر الطبيعة المترابطة لمجموعات الفاعلين ممن توفرت لهم موارد وسلطة وشرعية ومصالح يسعون إليها على تكوين وبناء المنطق المحلي والسياق المؤسسي وكذا العمليات المؤسسية، تتوقف مواقف الفاعلين على ديناميكيات القوة أو السلطة وبحث الفاعلين عن الشرعية، يرى (Suddaby et al,2007) أن القوة تظهر جليا من خلال الترابط المتبادل بين الجهات الفاعلة المتعددة، وأشار إلى شكل معين من الفاعلين وهم "الفاعلون الناعمون Soft actors" الذين يستخدمون "المهارات الاجتماعية Social skills" كأداة للتأثير في تصرفات الآخرين وقيادة عمليات التغيير دون اللجوء للسلطة القسرية³، الملاحظ أن الدراسات التي تضطلع بموضوع التغيير المؤسسي تولي أهمية كبيرة لدور الجهات الفاعلة، بالأخص الجهات الفاعلة الإستراتيجية ووكلاء التغيير المؤسسي أو كما يطلق عليهم رواد الأعمال المؤسسيون، في مجال المحاسبة المالية تسعى بعض النماذج إلى شرح وتصنيف الجهات الفاعلة قوتها والطرق التي تسلكها في إحداث التغيير، فمثلا كشفت الباحثتان (Djelic & Quack, 2003)⁴ في محاولتهما لتقييم العلاقة التي تجمع العولة بالمؤسسات عن الأثر البالغ الذي يمكن أن تحدثه الجهات الفاعلة المختلفة على القواعد الوطنية، سمح المنظور الذي اعتمدها في دراستهما (الواجهة الوطنية/الواجهة عبر الوطنية "العابرة للحدود") باستنباط تصنيف تخطيطي (D&Q) يفرق بين الجهات الفاعلة المهيمنة والجهات الفاعلة الهامشية وبين الجهات الفاعلة الأجنبية والأخرى محلية.

¹ - Timothy S.Douppnik,Edson Luiz Riccio ,*The influence of conservation and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the anglo and latin cultural areas*, *The international journal of Accounting* ,Vol 41,2006, p 254-255

² - Lisa Evans, *Language ,translation and the problem of international accounting communication* ,*Accounting ,Auditing & Accountability journal*,Vol 17,N°02 ,2004 ,p211-235.

³ - Roy Suddaby,David J.Cooper,Royston Greenwood, *Transnational regulation of professional services :Governance dynamics of field level organizational change*,*Accounting ,Organizations and society* ,Vol 32,2007, p351

⁴ - Marie Laure Salles-Djelic,Sigrid Quack, *Theoretical Building Blocks for a Research Agenda Linking Globalization and institutions*, *Redefining the rules of the economics game* ,Edward Elgar publishing , 2003,p 65-66.

الجدول رقم (01-04): محركات (وكلاء) التغيير -أجانب أو المحليون، المهيمنون أو الهامشون

الأجنبية	المحلية	الجهات الفاعلة
مروجين للتغيير	مقاومة / قوة دافعة للتغيير	المهيمنة
غائبون عن التغيير	نشيطون / محفزون	الهامشية

المصدر: Marie –Laure Salles Djelic, Sigrid Quack, **Theoretical building blocks for**

research agenda linking Globalization and Institutions, Redefining the rules of the economic game, Edward Elger, 2003, p66

الفاعلون المهيمنون هم أولئك الذين يحتلون موقعا مركزيا من حيث القوة والوضع الاجتماعي بناء على امتياز الوصول إلى الموارد، يتمتع الفاعلون الأجانب المهيمنون بالقوة والموارد اللازمة لدفع قواعد اللعبة الخاصة بهم إلى ما هو أبعد من حدود نشاطهم، وقد يصبحون مروجون للتغيير المؤسسي، عادة ما تكون الجهات الفاعلة الأجنبية مختلطة أي ليست بأجنبية بالكامل ولا محلية تماما، كما أنها غير راضية عن الظروف المؤسسية الموجودة مسبقا التي تميز بلدهم الأصلي، هؤلاء اللاعبون هم "محركات النمو" للاقتصاد العالمي.

يوصف الفاعلون المحليون المهيمنون بأنهم مستثمرون في الهياكل المحلية، وفي الغالب يميلون إلى تبني إحدى الاستجابتين إما سيقاومون التغيير أو أن يكونوا القوة الدافعة له، فمن المرجح أن تكون المقاومة هي خيارهم للحفاظ على سير مصالحهم في المؤسسات القائمة في فترات الاستقرار النسبي، في حين قد تتحول مواقفهم في فترات الأزمات إلى داعمين وحتى محرضين للتغيير الفاعلون الهامشيون أصحاب قدر قليل من القوة ووضع اجتماعي متدني ووصول محدود إلى الموارد، في الغالب يميل من ينتمي منهم إلى السياقات الأجنبية إلى التغيب عن المشهد المحلي، أما من ينتمون إلى السياق المحلي فهم غير فعالين وفعالين نسبيا، قد تأخذ القلة زمام المبادرة وتكون مبتكرة، لكن يمكن أن يكون لهذه الفئة حوافز أكثر من المهيمنين المحليين لتجربة حلول جديدة، وعليه تم إقرار الجهات الفاعلة الهامشية على أنها جهات حاسمة لتطوير ممارسات بديلة على المستوى الجزئي والتي تتعارض مع المؤسسات القائمة على المستوى الكلي، من المهم ملاحظة أن هذا التصنيف قد ركز على بعدين أساسيين: البعد المركزي الذي يصنف قوة ومركز الفاعلين "المهيمن/ الهامشي" والبعد الجغرافي لانتماء الفاعلين "أجنبي/محلي" وقد تزامن ذلك مع قوة انتشار الشركات العابرة للحدود التي ناهيك عن قوتها، هي حاملات مجموعة بديلة من القواعد والثقافات التي يصل تأثيرها إلى المستوى الوطني، فبالنظر إلى تطور معايير المحاسبة الدولية نرى أن هذه الأخيرة تتأثر بالجهات الفاعلة الرسمية وغير الرسمية، وتعتمد في ذلك على التبرير الأيديولوجي الذي يستند على تلبية احتياجات المشاركين في أسواق رأس المال من المعلومة المحاسبية¹.

تتضمن القوة أو السلطة² (حسب السياق) حشد الموارد من الأموال، المعلومات، الخبرة، المصدقية، القيم والمصالح، وإلى جانب المصالح المادية تهتم بالحفاظ على شرعيتها وتعزيزها أينما وجدت الفرصة، للتذكير الشرعية هي تطابق القيم والأنشطة

¹ - Ibid, p 66-67.

² - القوة هي القدرة على التأثير على سلوك الآخر أما السلطة فهي شكل من أشكال القوة ويمكن القول أنها الحق أو وسائل كسب الإذعان أو أنها الصيغة الرسمية لممارسة القوة

التنظيمية مع معايير السلوك المقبول في النظام الاجتماعي الأوسع" أو هي " أداء الأنشطة والممارسات بطريقة مقبولة اجتماعياً"، انطلاقاً مما سبق سيكون التغيير المحاسبي الناتج عن اعتماد (تبنى أو تقارب) المعايير الدولية للتقارير المالية عبارة عن مسرحيات للقوة والصراع بين الفاعلين والمتغيرات الداخلية والخارجية.

من منظور آخر، يتوافق ويتقارب حسب رأينا مفهوم المنطق المحلي لمعايير المحاسبة العالمية مع ما يعرف حالياً باسم "العولمة المحلية Glocalization" وهو مصطلح يجمع بين العولمة Globalization والتوطين أو الأقلمة والمحلية Localization، طور عالم الاجتماع الدولي (Roland Robertson,1980) هذا المفهوم من خلال مناقشته للظواهر المرتبطة بالعولمة والتكتل وتسأله عن العلاقة بين العالمية والمحلية وماذا سيحدث في نهاية العولمة هل ستكون النتيجة النهائية متجانسة أو غير متجانسة، يرى Robertson أن العولمة والأقلمة ظاهراً أو عمليات تتزامن وتتقدم في وقت واحد وتؤثران على بعضهما البعض، وعليه يعتبر أن العولمة المحلية عملية ذات شقين تتضمن تعميم الخصوصية وتخصيص الشمولية¹، (Inoue,2020) في محاولة لتفسير الظواهر المتضاربة المحيطة بإدخال معايير IFRS يرى أن القوى العالمية والمحلية تجمعها علاقات تبادل وتعاضد ومقاومة ونتيجة لذلك تحتفي الممارسات العالمية والمحلية، إذا هي اختراق متبادل وتمازج يعكس قوة كل منهما في السيطرة أو المقاومة على الثاني، المؤلف تناول حالتين تتعلق الأولى بالاتحاد الأوروبي والثانية بجهود تحسين مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً ودمجها في المحاسبة الدولية، كمثال ندرس المشجع الأول لمعايير IFRS الذي طلب من جميع الشركات المدرجة ضمن نطاقه إعداد تقاريرها المالية بموجب مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية، لكن فقط المعايير التي صادقت عليها مفوضية الاتحاد الأوروبي وأدرجت في جريدتها الرسمية وبهذا تصبح ملزمة التنفيذ بالنسبة للشركات، تعمل "آلية المصادقة Endorsement mechanism" على ضمان ومراعاة الصالح العام الأوروبي تنشيط هذه الآلية ضمن مستويين المستوى السياسي والمستوى الفني وتقوم بما العديد من المؤسسات منها المفوضية الأوروبية EC، المجموعة الاستشارية للتقارير المالية الأوروبية EFRAG ولجنة تنظيم المحاسبة ARC وغيرهم، وقد تم تشديد إجراءات المصادقة لتعزيز الرقابة وذلك بعد صدور تقرير البرلمان الأوروبي حول معايير IFRS وحوكمة مجلس معايير المحاسبة الدولية، باختصار تشير النتائج إلى التداخل والتفاعل بين المعايير الدولية (العالمية) ومعايير المحاسبة لدول الاتحاد الأوروبي (المحلية)، فعلى الرغم من اعتماد آلية المصادقة إلا أنه تم إعطاء الأولوية لدمج معايير IFRS، ثم تدريجياً تم تعزيز إطار المصادقة ما يؤكد على قوة القوى المحلية وتحول الاهتمام إلى المعايير المحلية، مثل هذه الحالات استدفعنا إلى النظر أبعد من مقدار التجانس الذي توفره معايير المحاسبة الدولية، بل كما قال الباحث سيكون أحد الأدوار الحاسمة لمجلس معايير المحاسبة الدولية هو تحديد مقدار الانحراف الذي تسمح به المعايير الدولية للإبلاغ المالي².

تنتهج (Alsharairi et al,2019) نفس المفهوم في تقديمها لعولمة المحاسبة في الأردن كمثال عن الدول النامية، وكان لهم السبق في تقديم مفهوم "العولمة المحلية" في سياق الموازنة المحاسبية الدولية، ففي الأصل اشتق المصطلح من الكلمة اليابانية Dochakuka الذي يشير إلى تكييف تقنيات الزراعة مع الظروف المحلية ثم تداولته الشركات وبالأخص منها العابرة للقارات في

¹ - Inoue Sadako, *Model analysis of IFRS glocalization :Case of the EU and the U.S*, Korea International Accounting Review ,Vol 89,2020, p213

² -Ibid, pp219-221-224

تعبيرها عن إستراتيجية إنتاج المنتجات أو الخدمات المخصصة للسوق العالمي ولكنها مخصصة لتناسب الثقافات المحلية، الباحثون ألقوا الضوء على القضايا العملية المحلية التي تؤثر وتدفع بدول نامية كالأردن لمقاومة توطين النموذج المحاسبي الدولي وكانت: (1) تأثير القوانين الضريبية، (2) تأثير الثقافة الإسلامية، (3) معاملات الأطراف ذات الصلة ويقصد بها ثقافة تأسيس الأعمال المبينة على أساس القرابة أو الثقة والشرف والتداول بين أفراد الأسرة، (4) حقوق الملكية الفكرية حيث أن رأس المال الفكري محل شك بسبب آليات الإنفاذ غير الكافية، (5) البيئة التنظيمية¹.

المطلب الثالث: أشكال استجابة الفاعلين للتغيير المحاسبي ومحدداتها

في تحديد وتحليل أشكال استجابة الفاعلين تظهر الدراسات العديد من المقاربات والمفاهيم والمناهج والأدوات، التي تنطلق من أهداف نظم الإبلاغ المالي وصولاً بتنفيذها، تحدياتها وعواقبها، نحاول من خلال هذا القسم من البحث أن نتطرق إلى أهم ما توصلت إليه الأبحاث في هذا المجال في إطار يتوافق مع الإطار التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للعمليات المؤسسية لمؤلفته (Oliver, 1991) وذلك على خلفية تبني المعايير الدولية للتقارير المالية خصوصاً في الدول النامية.

الفرع الأول: تصميم نظم إعداد التقارير المالية

تعددت التعريفات التي تناولت الإبلاغ المالي واختلفت باختلاف طروحات الباحثين ووجهات نظرهم، فمن وجهة النظر الضيقة ينظر إلى الإبلاغ على أنه الإفصاح بذاته يعرفه (Henderson et al, 1992) بأنه "الإفصاح عن المعلومات المحاسبية عن طريق التقارير والقوائم المالية، وأن الإبلاغ الخارجي يرتبط بتقديم تقارير مالية ذات غرض عام في سبيل تقديم معلومات تلي الاحتياجات العامة للمستخدمين الخارجيين الذين ليس بإمكانهم الحصول على المعلومات التي يحتاجونها بشكل مباشر من وحدة الإبلاغ" بنفس النظرة يعرف (Meigs et al, 1996) على أنه "عمليات تجهيز المعلومات المالية ذات الغرض العام والذين هم خارج الوحدة الاقتصادية"، من منظور أوسع تراه AICPA أنه "نظام يقدم معلومات تتعلق بالوحدة الاقتصادية إلى المستخدمين وذلك من خلال تفاعل مجموعة من العناصر المختلفة التي تعمل معاً بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة وتمثل التقارير المالية أحد عناصره" ، (العاني، 2004) الذي يراه وسيلة اتصال عرفه بأنه " ذلك النظام المسئول عن تنظيم المحاسبة ويتكون من مجموعة من العناصر المحاسبية التي تهدف إلى توفير معلومات إلى مجموعة من الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، وهذا يعني أن حلقة الاتصال بين هذه الأطراف وتلك المعلومات هو نظام الإبلاغ المالي².

نظام الإبلاغ المالي هو النموذج المحاسبي المستخدم في بيئة معينة ويمكن القول أنه المحاسبة نفسها، يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة ويتجاوز حدود إعداد كشوف مالية، وخير دليل على ذلك ما تناولته الدراسات حول المعايير الدولية للتقارير المالية

¹ - Malek Alsharairi et al, *Glocalization : A balanced approach for a smoother international accounting harmonization in the developing countries*, *The journal of developing areas*, Vol 53 N°4 , 2019 , PP 210 -212- 213

² - عبد الحسين توفيق شليبي، عباس حميد يحيى التميمي، التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها على نظام الإبلاغ المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 19، العدد 72، 2013، ص 358-359.

باعتبارها معايير عالمية منظمة لعملية إعداد التقارير المالية ولم تقتصر على أساليب الإفصاح فقط، إذا هو مفهوم شامل لفلسفة المحاسبة وإجراءاتها، تكمن جودة النظام المحاسبي في مدى قدرته على توفير معلومات مالية صادقة وملائمة، يعرف (Chen et al, 2010) جودة المحاسبة على أنها "المدى الذي تعكس فيه معلومات القوائم المالية الوضع الاقتصادي الأساسي"¹، أما FASB فيرى أنها انعكاس لمجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، معتمداً في ذلك على المصدقية وعلاقتها بمجموعة من خصائص الجودة: الملائمة، الدقة، الحياد، القابلية للمقارنة، التغذية العكسية والتوقيت المناسب، فيما تبقى مسألة جودة التقارير المالية نتيجة لجودة الأعمال².

يعد تصميم نظام لإعداد التقارير المالية (أنظمة المحاسبة) تضمن عملياته إنتاج معلومات صادقة فكرة جوهرية بنيت عليها عديد المناقشات، وزادت حدة هذه المناقشات بظهور معايير IFRS على اعتبار أنها معايير محاسبة عالمية تصب اهتماماتها في ضمان جودة المعلومة المحاسبية والمالية، تحديد أهداف النظام ومن يقوم بعملية التنظيم والفئة المستهدفة من التنظيم وآليات الإنفاذ وغيرها من التفاصيل التي ستحدد شكل استجابة الفاعلين، فعلى سبيل المثال، حماية صغار المستثمرين في الأسواق المالية هو أحد الأهداف المهمة التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تصميم أو إحداث أي تغيير في نظم أو معايير الإبلاغ المالي، بينما تحرص بعض الدول ونخص بالذكر أوروبا القارية ومثيلاتها حسب النظام القانوني على أن تحمي لوائحها التنظيمية الدائنين كالمقرضين وسلطات الضرائب والموردين، في هذه الاقتصادات تمثل الأرباح مثلاً الدور القاعدي في تحديد ما تخصصه الشركة كأرباح للأسهم وما يجب أن تدفعه للضرائب، هذه القرارات وثيقة الصلة بمستويات التنظيم التي قد تتم من قبل الدولة أو المهنة أو على مستوى وطني أو دولي، عموماً تخدم نظم الإبلاغ المالي أهداف متعددة ومتداخلة، واختيار الدول سيكون مدفوعاً بدور وأهمية التقارير المالية للشركات في الاقتصاد، وهذا بدوره يعتمد على العديد من العوامل والسياقات المؤسسية والسوقية مثل قوة وهيكل أسواق رأس المال والنظام القانوني، بمعنى أن النظام الذي ينشأ سيسعى لتلبية احتياج الأطراف الرئيسية للاقتصاد من المعلومات ومن الواضح أن هوية الأطراف الرئيسية وقنوات الاتصال واستجابة الفاعلين ستختلف بين دولة وأخرى³، من المهم أن ندرك أن للفاعلين والشركات بشكل خاص العديد من الخيارات (الضمنية) كاستجابة إستراتيجية لفرض التنظيم ومنها ما قد يؤدي إلى إضعاف فعاليته، ولهذا يعد فهم الاستجابات المحتملة للأطراف الفاعلة أمر بالغ الأهمية عند تصميم وتقييم نظم إعداد التقارير المالية.

¹ - Huifan Chen et al, *The role of international financial reporting standards in accounting quality :Evidence from the european Union*, Journal of international financial management and accounting, Vol 21, N°03 ; 2010, p 222

² - مجّد طلعت مجّد النجار، أثر الإفصاح الطوعي في تحسين جودة الإبلاغ المالي دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين 2014-2019، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية والسياسية والاقتصادية ، الطبعة الأولى، برلين - ألمانيا، 2021، ص 49.

³ - Christian Leuz , *Different approaches to corporate regulation :How jurisdictions differ and why*, Accounting and Business Research , Vol 40, N° 3 , 2010, pp 232-234.

الفرع الثاني: أشكال استجابة الفاعلين

تتعدد أشكال استجابة الفاعلين لعمليات التغيير المحاسبي نظرا لوجود عدد كبير من المتغيرات التي تتعلق إما بسياق البلد أو بحوافز الإبلاغ على مستوى الشركة أو بشخص الممارس، بشكل عام وعلى خلفية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية ركزت الدراسات على تباين ردود أفعال الشركات بشكل خاص من حيث شكل التبني وشكل الامتثال، نوه إلى أن عملية التبني كاستجابة في هذا المقام تعبر عن تبني الشركات لمعايير IFRS وليس الدول مثلما أشرنا سابقا، وذلك لأن بعض البلدان تركت حرية الاختيار للشركات غير المدرجة مثل الاتحاد الأوروبي .

أولا: التبني الطوعي والتبني الإجباري (Voluntary and mandatory adoption)

غالبا، تركز الدراسات التي تتحرى الفرق بين التبني الطوعي والإلزامي الآثار الاقتصادية اللاحقة لكلا الأسلوبين، فيعد اختيار الممارسة المحاسبية المناسبة أمرا بالغ الأهمية بالنسبة للشركات، كونه يؤثر على سياستها التمويلية والتشغيلية؛ ربطت مجموعة مهمة من الأدبيات المحاسبية الاختيار الطوعي لمعايير IAS/IFRS بتحقيق جودة أعلى للتقارير المالية من المعايير المحلية، وفي معظم الأحيان حققت في تأثيراتها على مستخدمي البيانات المالية وكل ما يتعلق بالمشاركين في أسواق رأس المال (إدارة الأرباح، تكلفة رأس المال أقل، دقة توقعات المحللين، تعزيز حوكمة الشركات وحوافز المديرين وغيرهم)، وكان للمعايير آثار إيجابية عليهم حيث يعزز الاعتماد الطوعي من جودة الإفصاحات العامة ما يقلل من المعلومات الخاصة لكن بشرط أن يرتبط تطبيقها بتدقيق أكثر صرامة، وإنفاذ قانون قوي وحماية أقوى لحقوق المساهمين¹، في استطلاع أعدته وكالة الخدمات المالية اليابانية Financial services agency (FSA) سنة 2015م أقرت فيه الشركات المستجوبة (69 شركة يابانية تبنت المعايير طواعية) أنها تتوقع أن تساهم المعايير في إدارة أعمالها لشركاتها التابعة التي في الخارج وتطويرها، وترى أنها ستعزز شفافيتها وتساهم في تمويل وحوكمة فروعها، كما صرحوا أن المعايير توفر معلومات عادلة وسهلة التفسير للمستثمرين المحليين والأجانب وتدعم من وجهة نظرهم إمكانية المقارنة مع المنافسين وفروع الشركة نفسها، وفقا للردود تم اقتراح الانتقال في بعض الشركات من قبل الرئيس التنفيذي أو المدير المالي (من أعلى إلى أسفل) والبعض الآخر اقترح التغيير من قبل قسم المحاسبة (من أسفل إلى أعلى)، في هذه الحالة تختار الشركات الامتثال طواعية وبشكل عقلائي بالمفاضلة بين تكاليف عملياتها والفوائد المتوقع جنيها².

ارتبط البحث عن جودة المحاسبة والتبني الطوعي لمعايير IAS/IFRS بمستوى الإفصاح، فالإفصاح الطوعي يعني أن جودة ومستوى المعلومات التي تم الإفصاح عنها كانت نتيجة قرار عقلائي وتصور كافي للمزايا والتكاليف والمخاطر، نظريا هناك جدل كبير حول ما إذا كانت هناك حاجة للتنظيم أم لا، ترى نظرية السوق الحرة Free market theory أن مستويات

¹ - Sidney J.Gray ,Koyoko Nagata,Miho Nakamura ,Chikakko Ozu, *Voluntary adoption of IFRS :What motivates Japanese firms to voluntary adopt IFRS ?*, SSRN Electronic journal 2019, pp 9-10 available at <https://www.semanticscholar.org/paper/Voluntary-Adoption-of-IFRS%3A-What-Motivates-Japanese-Gray-Nagata/c359193ca9af284a27393186e816353e19aa22e5>

² - Financial Services Agency, *IFRS Adoption report* , April 15,2015 , pp 6-8 ,Available at <https://www.fsa.go.jp/en/news/2015/20151113-1/01.pdf>

الإفصاح تحدد بواسطة قوى العرض والطلب (أي بدون تنظيم)، وهذا يعنى أنها ستعامل معاملة السلع التي سيكون مستهلكوها (الإفصاح) على استعداد لدفع ثمنها إذا كانت لها حاجة أو فائدة، والأهم أن السوق سيتولى معاقبة أي شركة لا تقدم المعلومات الكافية وسيعاملها بحدز أو تجنب (تكاليف حجب المعلومات)، أما النظرية التنظيمية فتزى أن التنظيم هو استجابة لطلب الجمهور لتصحيح ممارسات السوق غير العادلة، يفترض نهج المصلحة العامة أن أسواق رأس المال ليست فعالة وبالتالي فإن مستخدمي البيانات المالية الذين لديهم موارد قليلة غير قادرين على الحصول على المعلومات الكافية حول الشركة ما يؤدي إلى مشاكل بسبب عدم تناسق المعلومات¹.

بعد عام 2005م - أزم فيه الاتحاد الأوروبي الشركات المدرجة باعتماد المعايير - ظهر تيار آخر من الأدبيات المحاسبية يحقق بالآثار الاقتصادية والمحاسبية لإلزامية تبني معايير IAS/IFRS، قدم (Christian leuz,2010) أربعة حجج رئيسية يستند عليها الباحثون في تبرير تنظيم نشاط إعداد التقارير المالية وإفصاح الشركات²: (1) تخلق تقارير الشركات عن المعلومات المالية عوامل خارجية (إيجابية أو سلبية) فقد تكشف المعلومات المفصح عنها عن اتجاهات المستهلك الجديدة، التكنولوجيات الجديدة، أفضل ممارسات التشغيل ومستويات الحوكمة، (2) التنظيم الإلزامي يمكن أن ينتج وفرات في التكاليف للشركات وللاقتصاد ككل حيث أن توحيد نظام الإبلاغ يعمل كأداة إخضاع منخفضة التكلفة تسهل على المستخدمين معالجة المعلومات والمقارنة بين الشركات ويقلل من تكلفة التفاوض بشأن الإفصاحات مع مختلف الأطراف، (3) يكون التنظيم مفيد إذا ما اقترن بإنفاذ قوي وعقوبات صارمة تشدد على الشركات التزام المصدقية بشكل أكبر، (4) تكاليف الاحتيال وصراعات الوكالة التي يمكن تخفيفها عن طريق الإفصاح.

طرحت فكرة التبرير الإلزامي عقب إخفاقات السوق والأزمات المتتالية، ودارت التساؤلات حول ما إذا كان ينبغي تنظيم الأسواق المالية؟ وما إذا كان التدخل الحكومي سيخفف من حدة إخفاقات السوق؟ أو أن دعم السوق بالقوانين والمحاكم كاف لتوليد المستويات المثلى من الإفصاح الاجتماعي لصالح أصحاب المصلحة؟، نظريا استندت تفسيرات فرض التنظيم على ثلاثة نظريات أساسية (على الأقل) وذلك وفقا (Kothari et al,2009)³: (1) نظرية المصلحة العامة Public Interst theory التي ترى أن الأسواق غير المنظمة تتكبد خسائر جسيمة وأن الحكومات المختصة يمكنها تصحيح هذه الاختلالات من خلال التنظيم، (2) نظرية الالتقاط Capture theory قامت هذه النظرية على انتقاد الافتراض الأساسي لنظرية المصلحة العامة التي ترى أن الحكومات كفوءة وتسعى لتقديم الأفضل، فهي ترى (نظرية الالتقاط) أن المنظمين غالبا هم وكلاء اهتمامهم الأساسي سلطتهم وثروتهم وتحقيق أقصى ما يمكن في سبيل رفاهيتهم، (3) نظرية أيديولوجية التنظيم The Ideology theory تفترض هذه الأخيرة إخفاق السوق تماما مثل نظرية المصلحة العامة، إلا أن نظرتها السلوكية للمنظمين ليست ساذجة وذات "نية حسنة" فعلى العكس هي تؤكد على وجود ضغط من أجل المصلحة الخاصة واعتبرتها آلية تؤثر على قرارات وتصرفات المنظمين، ميدانيا،

¹ - Helmi Abduelhameed Boshnak, *Mandatory and voluntary disclosures in GCC listed firms*, PhD thesis faculty of Business and law, University of the west of England, Bristol, Januar 2017, pp 48-50

² - Christian Leuz, *Op-Cit*, pp 230-231.

³ - S.P Kothari, Karthik Ramanna, Douglas J. Skinner, *What should GAAP look like? A survey and economic analysis*, Working paper 09-137, MIT Salon school of management, 2009, pp 58-68.

وعلى ضوء تبني معايير IAS/IFRS تفترض الأدبيات السابقة أن التطبيق الإلزامي للمعايير سيحسن من ممارسات إعداد التقارير المالية عبر الدول، وسينتج عنه تقارير مالية أكثر شفافية وأكثر قابلية للمقارنة، إلا أن نتائج هذه الافتراضات والعواقب الاقتصادية لهذه التحسينات مازالت مثار جدل وذلك لأن ممارسات الإبلاغ المالي تحددها إلى حد كبير الحوافز وليست المعايير.

من المعقول أن نفترض أن استجابة الفاعلين ستختلف باختلاف طرق التبني، فنرى أن المتبنين الطوعيين يمثلون للمعايير عن قناعة وطموح في تحصيل الفوائد التي يتوقع أن تجني نتيجة لهذا الخيار، كما أنه قرار عقلائي يرجح أن معايير IAS/IFRS هي الإستراتيجية المثلى لإعداد التقارير المالية، في حين أن التبني الإلزامي لا يحظى بهذه الميزة فالامتثال ليس محل اختيار وستعبر الممارسات الضمنية أو الصريحة عن قبول التغيير من عدمه.

ثانيا: الامتثال الفعلي والصورى (De jure /de facto)

في مجال البحث عن أشكال ومحددات الامتثال، (Daske et al, 2013) وفي خضم بحثهم عن تفسير لعدم تجانس الآثار الاقتصادية لتبني معايير IAS/IFRS ميزوا بين الشركات التي تمتثل للمعايير بجدية "Serious" والشركات التي تمتثل بشكل صورى "Label"، يرى الباحثون أن هذا التباين يعود أساسا إلى الاختلاف في حوافز الإبلاغ ومدى قيام الشركات بإجراء تغييرات جوهرية على سياسات إعداد التقارير المالية والإفصاح الخاصة بهم، الافتراض الرئيسي لهذا النمط من الأبحاث يشير إلى أن جودة التقارير المالية تتعلق بأهمية حوافز الإبلاغ بالنسبة للشركات واعتبارها كمحركات لخصائص المحاسبة والممارسات الفعلية بدلا عن المعايير المحاسبية أكانت المعايير الدولية أو غيرها، لهذا قد تتبنى الشركات المعايير بشكل رمزي ودون إجراء تغييرات جوهرية، في حين أن منظمات أخرى قد تتبناها كجزء من إستراتيجية أوسع تلزمها بالمزيد من المصداقية والشفافية كأن تقوم الشركة بتوظيف مدقق حسابات عالي الجودة، أو تعزز حوكمتها أو تغير هيكل ملكيتها وغير ذلك، في هذه الحالة يعكس رد الفعل إستراتيجية الالتزام بأكملها واعتماد المعايير لن يكون سوى وكيل لعملية التغيير، الملاحظ لهذا التصنيف يدرك أن الصعوبة تكمن في التمييز ما بين الممثل الجاد والممثل بشكل صورى وذلك أن معايير IAS/IFRS ومثل أي مجموعة من المعايير المحاسبية تمنح للشركات سلطة تقديرية (بدائل وسياسات محاسبية) في إعداد التقارير المالية إضافة إلى ضعف وسائل الإنفاذ، ما يجعل من الصعب على المستثمرين (زيادة عدم اليقين للمستثمرين) بشكل خاص معرفة مدى جدية الشركات، ولهذا فإن الهدف من اعتماد المعايير لن يتجسد فعليا¹.

يعتبر المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة بعدا نظريا واسعا يستخدم في الدراسات التنظيمية لشرح عمليات التغيير، وقد أكد (Guerreiro et al, 2020) على أهمية الموقف النظري الواسع في دراسة العمليات التنظيمية المعقدة المتعلقة باعتماد المعايير IAS/IFRS والنماذج المحاسبية المستمدة منه، يقع الامتثال (أكان للمعايير الدولية أو النماذج المحاسبية المستمد منه) في قلب عملية التغيير الاستراتيجي، الذي لا يقتصر على التحول في الهياكل والعمليات ولكنه أيضا إعادة توجيه تنظيمي

¹ - Holger Daske, Luzi Hail, Christian Leuz, Rodrigo S. Verdi, *Adoption a label :Hetrogeneity in the economic consequences around IAS/IFRS adoptions*, Journal of Accounting research , Vol51, N°3, 2013, pp 6-9.

ومعري، وبالتالي ستتضمن متطلبات التوافق مع التغيير إعادة تعريف مهام المنظمة والغرض منها أو تحول جوهري في الأولويات والأهداف، إضافة إلى أهمية فهم وقبول المطالب والالتزامات الجديدة بين الأطراف الفاعلة الرئيسية كعنصر أساسي لشرعية ونجاح مشروع الاعتماد، في سياق الدول النامية، يناقش (Petre & Albu,2020)¹ مستويات الامتثال لمعايير IAS 36 /IAS (38) لثلاث شركات رومانية تنشط في قطاع الأدوية، بتعبئة إطار نظري مؤسسي وجدت أن الشركات تظهر مستويات منخفضة من الامتثال وتواصل الانخفاض بمرور الزمن، تسلط الدراسة الضوء على أهمية السياق المؤسسي الاقتصادي والاجتماعي والصناعي في شرح المستوى العام للامتثال، وكما هو معلوم فإن الدول النامية والناشئة تشترك في بعض السمات المؤسسية وقد حدد(Houque & Monem,2016) بعضها: انخفاض حماية المصالح الاقتصادية للمستثمر، انخفاض مستوى الشفافية المالية، ارتفاع مستويات الفساد وضعف سيادة القانون²، في ظل هذه العوامل سيشكل تطبيق المعايير الدولية أو النماذج المحاسبية المستمدة منها تحديا حقيقيا وذلك بسبب الافتقار إلى البنية التحتية للإبلاغ المالي، تؤكد نتائج الدراسة على أن الامتثال المحاسبي هو حل وسط واستجابة للضغوط المتضاربة التي تفرضها عوامل مختلفة تقع على مستوى الشركة و/أو الدولة.

بالنظر إلى الإطار النظري المستخدم في دراستنا الحالية، نجد أن الأدبيات المؤسسية السابقة قد ركزت على ظاهرة الفصل Decoupling كاستجابة إستراتيجية تنتهجها المنظمة في مواجهة الضغوط المؤسسية القسرية بشكل خاص، والفصل هو أن تتبنى الشركات أو المنظمات بشكل رمزي أو ظاهري "Ceremonial/symbolic" هياكل أو ممارسات تتوافق مع الأشكال المؤسسية التي تحدد بيئتها، في هذه الحالة سيكون الهدف هو كسب الشرعية بدلا عن الكفاءة، بمعنى أن الفصل هو فصل متعمد بين الهياكل التنظيمية التي تعزز الشرعية والممارسات التنظيمية التي تعتبرها المنظمة الأكثر كفاءة، وفقا للنظرية المؤسسية تسلك الشركات هذا السلوك بغية الامتثال للتوقعات الخارجية رمزيا فقط، ويمكن اعتبارها آلية دفاع تستخدمها المنظمات من خلال الممارسات الرسمية التي تجسد ما هو مقبول اجتماعيا مع الحفاظ على الروتين غير الرسمي الذي يتغير مع الوقت³.

ارتبطت أسباب انتهاج هذا النوع من الاستجابة (شكل الامتثال) بشكل فعال بالخصائص البيئية، حيث أن عملية الفصل تتيح للشركات التعامل مع البيئات المتغيرة وغير المستقرة، ومن المرجح أن يحدث عندما تتبنى الممارسة المعنية في وقت لاحق (المتبنين المتأخرين) وبالتالي تواجه بيئة متطورة ومتقدمة، كما أن المنظمات تنتهج هذه الاستجابة إذا كانت هناك ضغوط مؤسسية خارجية متضاربة أو معتقدات متناقضة وغامضة، في هذه الحالة يصبح الفصل استجابة لعدم تجانس المجال التنظيمي، بشكل عام يرتبط هذا السلوك برغبة المنظمة في البقاء والنمو عند مواجهة الضغوط المؤسسية، وقد أشارت (Oliver,1991) إلى أن الشركات من المرجح أن تتجنب الضغوط الخارجية باستخدام تكتيكات الفصل عندما لا تتوافق الضغوط الخارجية من أجل التغيير مع الأهداف الداخلية، كما يمكن أن تؤدي الضغوط الداخلية إلى انتهاج نفس الإستراتيجية فعلى الرغم من ارتباطها تقليديا

¹ - Silvia petre,Nadia Albu, *Investigating IFRS compliance in transitioning countries : A qualitative study, Accounting and Management information systems, Vol 19 N°1 ,2020 ,PP 92-93-106.*

² -Muhammed Nurul Houque,Reza M.Monem , *IFRS adoption ,extent of discloser,and preceived corruption :A cross-country study,The international journal of accounting ,Vol 51,N° 3,2016, pp 364-366.*

³ - Yves Levant, Nicolas Berland, Dragos Zelinschi, *Everything must change,-so nothing changes :IFRS 8 for nothing ? , working paper , Seventh Asia Pacific Interdisciplinary research in Accounting conference, Kobe, July 2013, p3 .*

بالضغوط الخارجية إلا أن ديناميكيات السلطة أو الموارد والتحالفات الداخلية القائمة تؤكد قوة مواجهة مصالح الجهات الفاعلة التي تمتلك السلطة في المنظمة مع المطالب الخارجية، غالباً ما يطرح التساؤل حول أسباب اختلاف استجابة المنظمات التي تواجه نفس الضغوط المؤسسية، يعزو (George et al,2006) هذا الاختلاف في ردود الشركات إلى رؤية أو تصنيف الفاعلين للضغوط المؤسسية التي تراها إما كتهديد أو فرصة فيما يتعلق بالموارد أو السيطرة¹.

يرى (Levant et al,2008) أن تكتيكات الاستجابة التي عبرت عنها (Oliver,1991) في إطارها التنبؤي يمكن أن تؤدي إلى سلوك الفصل على سبيل المثال تكتيكات التسوية التي تسعى من خلالها المنظمات لتحقيق التوازن أو المساومة مع مختلف أصحاب المصلحة الذين يشكلون بيئتهم، وقد تخفي المنظمات عدم امتثالها من خلال إجراءات طقسية "التزام بالشكل الرسمي" أو عزل نفسها عن المراقبة الخارجية أو التخفيف من أنشطتها الفنية التي تواجه نقاط الاتصال الخارجية أو الهروب من مجال الضغط المؤسسي، يظهر التصنيف الذي اعتمده (Oliver,1991) الأنواع المختلفة لهذا النهج ومن المفترض أن لكل منها عواقب مختلفة، وفي رأي الباحثين هي ليست مستقلة أي أن الشركة قد تدعن لضغط معين عن طريق التقليد في الوقت الذي تسعى فيه إلى موازنة مطالب وضغوط أصحاب المصالح من خلال تهدئتها أو التفاوض عليها، لهذا تتباين وجهات النظر في تناول إستراتيجية الفصل فمنهم من يرى أنها طريقة تتمكن من خلالها المنظمة من إدارة غموضها أي أنه شكل من أشكال المقاومة (منظور إيجابي) ومنهم من يطلق عليها مصطلح " النفاق التنظيمي Organizational hypocrisy " ويؤكد على الطبيعة السلبية والمخادعة للسلوك².

الأشكال المختلفة للضغوط المؤسسية (القسري، المعياري والمحاكاة) تجعلنا نفترض أن الاستجابة ستأخذ أشكالاً مختلفة في مواقف مختلفة، كما أن ممارسة الضغط على نفس المستوى أكان على المستوى المجتمعي أو القطاعي أو التنظيمي أو على مستوى المنظمات، إضافة إلى الضغط التنظيمي الداخلي فكما أظهرت (Oliver,1991) فإن للمنظمات مخزون من الاستراتيجيات والتكتيكات التي تلي بها المطالب المؤسسية التي تحيط ببيئة نشاطها، كل هذا يدفعنا إلى التساؤل بشكل طبيعي حول تأثير أشكال الضغط المختلفة (بالأخص في سياق الدول النامية) على استجابة الشركات في عمليات التغيير المحاسبي.

الفرع الثالث: حوافر الامتثال "محددات أشكال الاستجابة"

تحاول الأبحاث المحاسبية في السنوات الأخيرة رصد الفوائد التي تحققت بالفعل على اثر تبني معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية مثل زيادة الشفافية وقابلية مقارنة البيانات المالية انخفاض تكلفة رأس المال وغيرها، في البداية كان أهم شاغل هو صيغة التبني أو الإصدارات المختلفة للمعايير التي قد تنشأ نتيجة الاختلاف الكبير في الأنظمة والدول، فقد تعدل أو تغير لتستوعب القضايا الاقتصادية أو السياسية أو القانونية المحلية، في هذا الصدد يرى (Ball, 2016) أن التبني الرسمي كان موحداً نسبياً وبشكل ملحوظ، وأن مصدر القلق يدور حول ما إذا كان تنفيذ المعايير المعتمدة يتم بشكل موحد، وطرح التساؤل

¹ - Ibid , pp 3-4

² - Ibid , p5-6

فيما إذا كان تبني معايير محاسبية مشتركة وعالية الجودة يؤدي إلى ممارسات وتقارير مالية أكثر شفافية وأعلى جودة عبر الشركات والبلدان؟، يؤكد عدد من الباحثين على غرار (Ball et al,2003)،(Daske et al,2009)،(Leuz,2010) (Ball,2016) على أن ممارسات إعداد التقارير المالية تختلف اختلافا كبيرا بين الشركات والدول حتى عندما تخضع لنفس المعايير المحاسبية، وسبب ذلك بحسب الباحثين سابقى الذكر هو الاختلاف في العوامل التي تشكل حوافز إبلاغ الشركات، هذه الأخيرة التي تعمل كمحرك رئيسي لممارسات الإبلاغ المرصودة ومن ثم جودة التقارير المالية.

يعترف (Leuz,2010) أن المعايير المحاسبية تساهم بشكل كبير في اختلاف إعداد التقارير المالية، فقد صممت لتمنح الشركات سلطة تقديرية وحرية أكبر في مجال التنفيذ وهو ما يجعل من القياس المحاسبي تمثيلا عن توجه واختبارات إدارة الشركة، وقد بررت هذه الحرية في صعوبة التقاط القواعد الصارمة لتعقيدات الحقائق الاقتصادية للشركات لذلك فإن المرونة التي توفرها المعايير تسمح لهم بإنتاج تقارير تعكس أداءهم بشكل أدق وتكون أكثر إفادة للأطراف الخارجية، لكن استخدام هذه السلطة التقديرية يخضع لحوافز الإبلاغ لدى المديرين التي قد يكون غرضها تعميم الأداء الاقتصادي أو تحقيق أهداف أو أرباح معينة، أو تجنب الالتزامات وغيرها، تتشكل الحوافز وفقا للمؤلف من خلال العديد من العوامل على مستوى الدولة وعلى مستوى الكيان: منها المؤسسات القانونية، قوة نظام الإنفاذ، قوى سوق رأس المال، المنافسة في سوق المنتجات، هيكل الملكية والحوكمة وغيرها، أي أن العوامل المؤسسية والسوقية تؤثر على ممارسات إعداد التقارير المالية، ودور المعايير المحاسبية محدود فحتى لو تم تطبيق هذه المعايير بصرامة في جميع الدول ستستمر هذه العوامل في إحداث الاختلاف والتباين عبر الشركات، الصناعات، الأسواق المالية والدول¹.

ترتبط حوافز إعداد التقارير المالية بحجم ومصادر الطلب على الشفافية والمعلومة المالية، لاحظ (Ball et al,2000) تباين في مستويات الشفافية في أربع دول شرق آسيوية، يتوافق هذا التباين مع الحوافز التي تنشأ وفقا لتصنيف الثنائي للدول، حيث تقوم دول القانون العام الموجه نحو السوق على نموذج "المساهمين" الذين يشكلون قاعدة واسعة ومتنوعة، يتم حل عد تناسق المعلومات بينهم من خلال الإفصاح العام لهذا يوجد طلب جاد وفعال على الشفافية، أيضا يصادق المدققون على عدالة البيانات المالية في تمثيل العلاقة التعاقدية بين المستخدمين والشركة وتوافقها مع معايير السوق السائدة، في المقابل تقوم دول القانون المكتوب ذات التوجه التخطيطي على نموذج "المصلحة العامة"، تتركز فيها المساهمة والتعاقد على مؤسسات مثل البنوك، يتم حل عدم تناسق المعلومات عن طريق قنوات الاتصال الداخلي مع ممثلي أصحاب المصلحة لذلك هناك طلب أقل على الشفافية، وغالبا ينشأ الطلب على التقارير المالية من الامتثال للمطالب الضريبية أو سياسات الدفع، يصادق فيها المدققون على صحتها انطلاقا من مراعاتها للقانون الذي يعاقب من يتهككه بفرض غرامات أو بالسجن²، إذا، يمكن إجبار المنظمات (الشركات) على اعتماد معايير محاسبية معينة لكن تطبيقها بشكل فعال يقع في أيدي الإدارة (المسيرين) التي تعمل وفقا لتوجيهات أصحاب

¹ - Christian Leuz , Op-Cit, pp248-249

² - Ray Ball,Ashok Robin,Joanna Shuang Wu,**Incentives versus standards :Propertes of accounting income in Four East Asian Countries,and Implicationd for acceptance of IAS,Working paper ,The bradley policy research center,2000, p 11-12 Available at http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract_id=216429**

مصلحة معينين، إذا ومن هذا المنطلق يمكن القول أن استجابة الفاعلين تتأثر باحتياجات الأطراف المتعاقدة الرئيسية للاقتصاد واللوائح المحاسبية التي تم تطويرها لتبليتها.

في سياق الدول النامية والناشئة، يرى (Tawiah & Boolaky,2019) أن حوافز الامتثال لمعايير IFRS تختلف في الدول النامية عن الدول المتقدمة وذلك لتشتت الملكية واختلاف شكل ومصدر التمويل الذي يرتبط أساسا بالأسواق المالية وقد دعا إلى التحقق من دوافع الامتثال للمعايير الدولية للتقارير المالية خارج نظريات سوق رأس المال، تظهر النتائج التي شملت عينة من 205 شركة عبر 13 دولة افريقية أن مستوى الامتثال قد تأثر بكفاءة لجنة التدقيق ووجود محاسبين قانونيين في مجالس إدارة الشركات¹، تتوافق النتائج مع ما توصل إليه (Karim & Ahmed,2005) في وجود علاقة ايجابية مهمة بين مستوى الامتثال وشركات التدقيق الكبرى وذلك من خلال دراسته لـ 188 شركة في بنغلاديش²، وبالمثل قدم (Al-Mutawaa & Hewiady,2010) أدلة على التأثير الايجابي لحجم الشركة ونوع التدقيق على مستوى الامتثال لـ 121 شركة تنشط في الكويت³، (Misurlioghlu et al, 2013) وجدوا أن تطبيق وإيفاء متطلبات القياس وفقا للمعايير كان منخفضا في تركيا بسبب نقص المهارات والموارد وعدم أهمية بعض المعايير للشركات الفردية، كما أشار المؤلفون أن المعايير التي تنطوي على أحكام مهنية (ذاتية) مثل التقييم العادل، انخفاض القيمة كانت إشكالية لمعظم الشركات، وأن لحجم المدقق وشهرته وحجم الشركة والملكية الأجنبية تأثير ايجابي على مستوى الامتثال لمتطلبات القياس وفقا لمعايير IFRS⁴.

يعد قوة الإنفاذ محدد أساسي لتنظيم المحاسبة الفعال وإنتاج معلومة مالية عالية الجودة يقوم على آليات للتطبيق بنفس قوة وجودة معايير الإبلاغ نفسها، لاحظ (Saudagarn,2009) أن الهيئات التنظيمية الحكومية في الاقتصادات النامية تعاني من نقاط الضعف الهيكلية وغالبا ما تتخذ موقفا متساهلا مع الإنفاذ مما يؤدي إلى ثقافة عدم الامتثال، بالمثل، وجد كل من (Sellami & Borgi,2020) و (Borgi & Manif,2021) أن الدول التي لديها حكومات ذات جودة عالية (الحكم الرشيد/ الحكم الجيد) من المرجح أن تطبق معيار المحاسبة الدولي رقم 24 (IAS 24) إفصاح الأطراف ذات العلاقة⁵، كما يشير (Nurunnabi,2015) أن حكومات العديد من الدول النامية بفشلها في فرض المعايير المحاسبية قد حفزت ظاهرة الفساد كأن تحجم عن فرض اللوائح التي تتعلق بالشركات المرتبطة سياسيا، المؤلف استخدم النظرية المؤسسية الجديدة واعتبر أن قوة الإنفاذ ضغط قسري تفرضه جهات رسمية يؤثر بدرجة أولى على تنفيذ معايير IFRS في بنغلاديش⁶.

¹ - Vincent Tawiah , Boolaky .p , **Determinants of IFRS compliance in Africa : Analysis of stakeholder attributes**, International Journal of Accounting & Information Management ,Vol 27N° 4,2019 ,p 574-576

² - A K M Waresul Karim, Jamal Uddin Ahmed, **Determinants of IAS compliance in emerging economies :Evidence from exchange listed companies in Bangladesh** , Working paper n°21 ,2005, pp 22-23

³ - Ismail Ufuk Misurlioghlu, Jon Tucker, Osman Yukselturk, **Does Mandatory adoption of IFRS guarantee compliance ?**, International Journal of Accounting ,Vol 48N° 3,2013, pp 328-329

⁴ - Yosra Manif Sellami, Hela Borgi, **Compliance with IFRS for related party transactions across eight African countries : do corruption and government quality matter ?**, International journal accounting , Auditing and Performance Evaluation ,Vol 16 N°1 ,2020 pp 82-83

⁵ - Mohamed Nurunnabi, **Tension between politico-institutional factors and accounting regulation in developing economy :insights from institutional theory** , OP-Cit , p401-402

الفرع الرابع: العلاقة بين الضغوط المؤسسية وأشكال الاستجابة لعملية التغيير والإصلاح المحاسبي في الدول النامية

تظهر النظرية المؤسسية الجديدة بنشاط قدرة المؤسسات الاقتصادية القانونية الثقافية والسياسية على ترسيخ سلوك المنظمات، تتنافس هذه الأخيرة على الموارد اللازمة للنمو والبقاء الذي يعتمد إلى حد كبير على موازنة إستراتيجيتها مع بيئة التنظيمية، المبدأ المركزي للنظرية هو أن هذه الموازنة توفر الشرعية والتي بدورها تؤثر بشكل إيجابي على تدفق الموارد إلى المنظمات، اعترفت الدراسات أن تبني (اعتماد/تقارب) ممارسة محاسبية عالمية كـ IFRS يعد مصدراً للشرعية والموارد التي تسعى الدول والمنظمات لاكتسابها والحفاظ عليها، وبالأخص الدول النامية التي ترى أنه مسار لقبول انضمامها للركب الاقتصادي العالمي، رغم ما تواجهه من مشاكل في التطبيق نتيجة اختلاف نهجها التقليدي الموجهة نحو القواعد وأهمية الضرائب والتطور البطيء المهنة المحاسبية، لها نلاحظ اختلافاً في استراتيجيات التبني واستراتيجيات الامتثال والمقاومة.

تواجه المنظمة قاعدة عريضة من الضغوط أو التوقعات المؤسسية ولا تملك خياراً سوى الامتثال للمطالب من المؤسسات الخارجية التي قد تتأثر بالمعايير المجتمعية أو ترتيبات الدولة أو التدريب المهني، غير أن (Oliver,1991) تفترض أن للمنظمات رصيد معتبر من الاستجابات التي تواجه بها هذه الضغوط بما يتوافق مع أهدافها وإستراتيجيتها الخاصة، وقد وجد كل من (Guerrero et al, 2012) و (Albu et al, 2014) أن قبول الشركات بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية ليس استجابة عمياء للمطالب بل يمكن التنبؤ بها إلى حد كبير بحكم البيئة المتأصلة وأهمية الضغوط بالنسبة لهم، اعتمدت (Oliver, 1991) على تقارب النظرية المؤسسية الجديدة ونظرية الاعتماد على الموارد لتوضح كيف يمكن أن يختلف سلوك الشركات استجابة للضغوط المؤسسية وأن الاختيار التنظيمي في سياق القيود الخارجية ممكن في خضم البحث عن الاستقرار والشرعية وتحقيق المصالح.

في هذا الصدد، حددت Oliver خمسة شروط "محددات" مؤسسية يمكن من خلالها فهم وتوقع سلوك المنظمات التي تخضع لضغط مؤسسي، ويتعلق الأمر بـ (1):السبب، (2)مصدر الضغط، (3)المحتوى، (4)السيطرة، (5)السياق، نرى أن الإطار النظري قد تم إعداده كجزء من تطوير النظرية المؤسسية الجديدة دون نية صريحة لأي تطبيق محدد بمعنى أنه واسع ويقبل متغيرات عديدة ومتعددة وقد لاحظ Scott ذلك من قبل، ولهذا فاستخدامنا للإطار ليس غرضه التحقق من الفرضيات وإنما كعدسة نظرية أثبتت الدراسات قدرتها على تفسير سلوك وممارسات الفاعلين في مواجهة الضغوط المؤسسية المصاحبة لاستيراد معايير عالمية ودمجها في سياق محلي نامي وناشئ، وفقاً لكل ما تم ذكره في الأقسام السابقة نضع المحددات المؤسسية كالتالي:

1. السبب: الشرعية/المكاسب الاقتصادية

وهي المبررات أو التوقعات أو الأهداف المقصودة التي تكمن وراء قبول الضغوط المؤسسية، يكون الإذعان هو الاستجابة الإستراتيجية الأكثر احتمالية عندما تتوقع المنظمات أن الامتثال سيعزز شرعيتها، يعد الامتثال للقوانين والأحكام التنظيمية عند ممارسة الأعمال التجارية في بلد ما وسيلة لتلبية توقعات المجتمع وتعزيز قيمة وصورة الشركة والأنظمة المحاسبية من بينها،

يجادل (Dillard et al,2004) بأن المعايير المحاسبية تستخدم كمبررات للحفاظ على مظهر الشرعية أو كنظام دعم لصورتهم الرسمية يعلنون بها عن التزامهم بالسلوك القانوني مخالفة بذلك المبررات الشائعة التي تستند على ما تؤمنه المعايير من كفاءة اقتصادية، لهذا نفترض أن الاستجابة لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي في الدول النامية يتعلق بمستوى الشرعية المكتسبة، غير أننا لا ننفي أن المنظمات قد تتبنى المعايير تحقيقاً للكفاءة والمكاسب الاقتصادية.

2. مصدر الضغط: درجة الاعتماد على مصدر الضغط

تتأثر الاستجابات التنظيمية بدرجة الاعتماد على ممارسي الضغط الخارجي، ومع زيادة الضغوط المؤسسية يصبح القبول هو الاستجابة الأكثر احتمالاً ومع ذلك يمتثل الجزئي (استراتيجيات التسوية) لأن المنظمات لها مصالح تسعى لتعزيزها ولأن علاقات القوة نادراً ما تكون أحادية الاتجاه، بالنظر إلى عمليات الإصلاح المحاسبي المستندة إلى المعايير الدولية تتعدد مصادر الضغط ودرجة الاعتماد عليها، مثل الدولة، المدققون، الشركات الأم، المساهمون/ المستثمرون والأسواق المالية، يعد الاعتماد المالي والقدرة على البقاء واستمرارية النشاط أولوية في مفاوضة الضغوط المؤسسية، ولهذا نفترض أن الاستجابة للضغوط المؤسسية للتغيير والإصلاح المحاسبي في الدول النامية يتعلق بدرجة الاعتماد على مصادر الضغط.

3. المحتوى: حوافز الامتثال

يكون هناك استعداد أكبر للانصياع للضغوط المؤسسية إذا كانت متوافقة ومتسقة مع أهداف المنظمة، في المقابل من المحتمل أن تقاوم المنظمات الضغوط المؤسسية إذا ما استشعرت نقصاً في الاتساق والذي غالباً ما ينشأ عن المجالات التنظيمية المجزأة التي تحتوي على مطالب مؤسسية متعددة تقوض الشرعية التنظيمية، كأن تختلف المتطلبات التقنية والرواسخ الثقافية والاجتماعية، وصفت Oliver هذا القسم من النموذج "بالمهم بشكل خاص" حيث تدرك المؤلفات من خلاله أن المنظمات داخل بيئة معينة لديها إستراتيجيتها وأهدافها الخاصة وهذا العنصر المحدد يساعد بشكل خاص على شرح سلوك المصلحة الذاتية ويتغلب على النقد الموجه للنظرية المؤسسية، في سياق إعداد التقارير المالية يتعلق قبول الإصلاح المحاسبي المستند إلى المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS على حوافز الإبلاغ على مستوى الدولة وعلى مستوى الشركة، غالباً تكون هذه الممارسات إما رغبة في زيادة الشرعية داخل البيئة أو الحصول على مكاسب اقتصادية، لهذا وبشكل عام نفترض:

أولاً: أن الاستجابة للضغوط المؤسسية للتغيير والإصلاح المحاسبي في الدول النامية يتعلق بدرجة اتساق الأهداف التنظيمية للمنظمة مع أهداف التغيير.

ثانياً: أن حوافز الإبلاغ المالي (حوافز الامتثال) تتحكم بدرجة اتساق الأهداف التنظيمية.

4. السيطرة/ التحكم: الإكراه القانوني للقواعد

يعرف التحكم بأنه الوسائل التي يتم من خلالها فرض الضغوط على المنظمات ويشمل الإكراه القانوني والانتشار الطوعي للقواعد، يخدم القبول والإذعان مصالح المنظمة بشكل أفضل عندما يكون الضغط والإجبار يفرض القانون مرتفعاً، بمعنى أن

عواقب عدم الامتثال ذات طابع عقابي ويتم فرضها بصرامة، عندما تكون قوة الإنفاذ واليقظة والعقوبة على عدم الامتثال أقل اعتدالا غالبا ما تسعى المنظمات إلى حلول وسط بشأن نطاق أو توقيت إنفاذها، رغم أن معايير IFRS انتشرت كقواعد ومعايير مؤسسية وحظيت بالقبول والشرعية المعرفية إلا أن اختلاف استراتيجيات تبنيها وطرق فرضها محليا يحكم شكل الاستجابة لها وللضغوط المصاحبة، كحالة الجزائر التي أنشأت نظاما يتقارب مع المعايير الدولية وسنته في شكل قانون ملزم، لذا نفترض أن الاستجابة للضغوط المؤسسية لعملية التغيير والإصلاح المحاسبي في الدول النامية تتأثر بطرق نشر القواعد (القسرية أو الطوعية)

5. السياق: عدم اليقين البيئي

عرفت (Oliver,1991) السياق المؤسسي بأنه الظروف التي من خلالها يتم ممارسة الضغوط المؤسسية على المنظمات، فمن المتوقع أن يكون عدم اليقين البيئي بعدا مهما للسياق وعاملا مؤثرا على امتثال المنظمات أو مقاومتها للمطالب المؤسسية، حيث تجادل المؤلفة أن صناع القرار التنظيمي (الفاعلين) يفضلون بشكل عام الاستقرار والقدرة على التنبؤ وهو ما تضمنه البيئة المستقرة التي تجمع بين الغايات والوسائل، يأتي عدم اليقين البيئي من مصدرين رئيسيين: (1) مصدر خارجي: البيئة الخارجية، (2) مصدر داخلي: المهام التي يواجهها أعضاء المنظمة أثناء التغيير التنظيمي، غالبا ما تستخدم أنظمة المحاسبة لتوضيح وتعزيز المواقف والقيم لهذا فإن اعتماد معايير محاسبية عالية الجودة يعتبر عاملا مساعدا على مواجهة البيئات التي يكتنفها الشك وعدم اليقين، عرف عن الدول النامية أنها بيئة غير مستقرة لعدم إنفاذ القوانين وانتشار الفساد ومستويات منخفضة في حماية المستثمرين وغيرها من الأسباب، لهذا ينظر إلى التسوية والتجنب على أنها استجابات إستراتيجية متوقعة لمثل هذه الحالات، وعليه نفترض أن الاستجابة لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي في الدول النامية تتأثر بعدم اليقين البيئي.

خلاصة الفصل

كان الهدف من هذا الفصل هو إثراء البحث حول إشكالية الدراسة وفروضها، تتعلق الإشكالية الأولى بدوافع (اعتماد/تقارب) المعايير الدولية للتقارير المالية من قبل الدول النامية، والثانية بمدى قبولها ودمجها في السياق المحلي، استندنا في هذه الدراسة ومن خلال ما تقدم على فكرتين أساسيتين: أولهما أن المكاسب الاقتصادية لا تحتل المراتب الأولى في تبرير اعتماد معايير IAS/IFRS بالنسبة للاقتصادات النامية، ثانياً أن اعتماد المعايير بمختلف أشكال التبني لا يكفي في حد ذاته لضمان القبول والامتثال الكامل ويجب مراعاة الحوافز الأوسع عند تقييم التقدم المحرز في عملية التوافق المحاسبي الدولي.

وفرت لنا النظرية المؤسسية الجديدة باستخدام كل من مفهوم التماثل المؤسسي لـ (DiMaggio & Powell,1983) والإطار النظري للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية (Oliver,1991) عدسة نظرية مناسبة تفسر بشكل رئيسي دوافع اعتماد المعايير التي تعزى بشكل خاص للضغوط المؤسسية بأشكاله الثلاث القسري، المعياري والمحاكاة، فوجد أن المؤسسات المانحة الدولية تمارس بشكل قسري ضغوطاً للتأثير على قرارات الدول لضمان التوافق المحاسبي الدولي، كما أن المكاتب المحاسبية الكبرى والمنظمات المهنية العالمية تشكل ضغوطاً معيارية لتبني ممارسات عالمية، بينما يشكل الشريك التجاري والرغبة في تقليد النجاح وكسب الشرعية الضغط المحاسبي لاعتماد المعايير، في السياق المحلي يساعد الإطار على تطوير خمس مقترحات تشرح أسباب قبول ومقاومة الضغوط المصاحبة لعملية التغيير والإصلاح المحاسبي المستند على معايير IFRS، بالنظر إلى الأبعاد التنبؤية المتعلقة بالشرعية (السبب)، درجة الاعتماد على مصدر الضغط، حوافز الامتثال (المحتوى)، النشر القانوني أو الطوعي للقواعد (التحكم/السيطرة) و عدم اليقين البيئي (السياق) نتحقق من الفرضيات المقترحة في الفصول الموالية.

الفصل الثاني

عرض الأدبيات السابقة

ركزت الدراسات الحديثة نسبياً التي دارت مواضيعها حول اعتماد معايير IAS/IFRS على كيفية تحسين القدرة التنافسية للدول أو الشركات على الموارد الاقتصادية، بالنسبة للدول المتقدمة تبدو الوعود التي قدمتها مقبولة وقابلة للتحقيق لكن في سياق الدول النامية اعتماد هذه الأخيرة ليس إلا جزءاً من تبني منطق مؤسسي عالمي ومحاولة جاهدة للانضمام إلى الركب الاقتصادي المتقدم، وبمنظرة مؤسسية سوسولوجية هو محاولة لكسب الشرعية والقبول الاجتماعي، يرجع (Ball,2016) أسباب عدم فعالية معايير IFRS في الدول النامية إلى تعقيد شبكة النظم التي تؤثر على سلوك إعداد التقارير المالية (التكامل المؤسسي) فقال: "يتطلب نظام الإبلاغ المالي الفعال اقتصادياً البنية التحتية التالية: تدريب كافي لمهنة التدقيق، القدرة المهنية، الاستقلالية عن المديرين للتصديق على جودة التقارير المالية بشكل موثوق، الفصل قدر الإمكان بين أنظمة الإبلاغ وضرائب دخل الشركات بحيث لا تؤدي الأهداف الضريبية إلى تشويه المعلومات المالية، إصلاح هيكل ملكية الشركات والحوكمة، إنشاء نظام لوضع معايير محاسبية مستقلة عالية الجودة والمحافظة عليها، والأهم إنشاء نظام قانوني فعال ومستقل لكشف ومعاينة الاحتيال والتلاعب والفضول في الامتثال لمعايير المحاسبة"، من الواضح أن نطاق هذه المتطلبات واسع وملزم ملح وذلك لأن البنية التحتية المحاسبية تكمل البنية التحتية الاقتصادية للبلد، وأيضاً لغياب هذه العوامل وغيرها تتعرض معظم الدول النامية لضغوط مؤسسية من قبل العديد من الأطراف الخارجية والداخلية تجبرها على التغيير والإصلاح.

من خلال هذه الخلفية البسيطة عن الموضوع نحاول من خلال هذا الفصل أن نقدم عينة مما توصل إليه الباحثون في مجال التقارب المحاسبي باستخدام المنظور السوسولوجي للمؤسسية الجديدة، صنفنا الدراسات وفقاً للموضوع وعينة الدراسة والتوزيع الجغرافي لبعض الحالات وتم إدراجها ضمن محورين أساسيين بناءً على النظريات والأطر المستخدمة يتعلق المحور الأول بالضغط المؤسسية وتأثيرها على دوافع التوافق المحاسبي كان العامل المشترك بين الدراسات هو استخدام مفهوم التماثل المؤسسي ل (DiMaggio & Powell,1983)، بينما تعلق المحور الثاني بالاستجابة الإستراتيجية لضغوط التماثل المؤسسي في عمليات التغيير والإصلاح المحاسبي بالتركيز على الإطار التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للعمليات المؤسسية ل (Oliver,1991)، بالنظر إلى مختلف التوجهات الفكرية والتطبيقية للدراسات حاولنا استقاء المعلومات من المصادر والاستناد عليها في بناء نتائج وتوقعات أكثر موثوقية للدراسة الحالية ومقترحات للدراسات المستقبلية.

المبحث الأول: دراسات تتعلق بالضغط المؤسسية وأثرها على انتشار معايير IAS/IFRS

أثار الانتشار العالمي للمعايير الدولية للتقارير المالية جدلا واسعا في الأدبيات الأكاديمية ناقشت معظمها دوافعه والفوائد التي تجنيها الدول والشركات من تبني هذه المعايير، تستند التفسيرات الشائعة إلى أن اعتماد معايير IFRS كانت 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 هذه العملية ما هي إلا استجابة لجملة من الضغوط المؤسسية التي تكتسب من خلالها الشرعية العالمية، حلل البعض منها (الدراسات) حالة مجموعة من الدول التي تشترك في بعض العوامل، وكانت أبرز هذه الأبحاث لـ (Judge, Li, Pinsker, 2010) بعنوان National Adoption of International Accounting Standards: An Institutional Perspective¹ اجتهده الباحثون في دراستهم لبيانات 132 دولة نامية وناشئة ومتقدمة خلال عام 2008م في اكتشاف وفهم السبب وراء تبني بعضها لمعايير IFRS بسرعة في حين يتبناها البعض جزئيا وما تزال أخرى تقاومها، استخدم في هذه الدراسة المنظور المؤسسي الجديد الذي كشف تجريبا عن وجود ضغوط للتمائل المؤسسي " التماثل القسري، المحاكاة والمعياري "معبرا عنها بالمساعدات الخارجية، تغلغل الواردات ومستوى التعليم تباعا كلها تنبئ بدرجة اعتماد المعايير وتثبت أن الضغوط الاقتصادية ليست المحركات الوحيدة لهذه العملية، تدعمهم نتائج (Lasmin, 2011) في دراسته للعلاقة التي تربط بين تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية وسياقاتها المؤسسية² An institutional perspective on international financial reporting standards adoption in developing countries بتحليله لبيانات 46 دولة نامية حول العالم وبعتماده على نظرية التماثل Isomorphism لـ (DiMaggio & powell, 1983) توصل إلى أن قرار الدول النامية بتبني معايير المحاسبة الدولية 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، بالمثل درست (Pricope, 2016)³ العلاقة بين الضغوط المؤسسية واعتماد معايير IFRS لـ 97 دولة نامية وجدت أن ضغوط المحاكاة تلعب دورا مهما في عملية التبني وذلك بالنظر إلى التنظيم القوي لأسواق رأس المال التي يطلب بشكل صارم الإبلاغ بموجب هذه الأخيرة، الدراسة أجريت على دول نامية ذات أسواق مالية نشطة تستخدم في جمع بيانات الشركات العديد من المصادر كصندوق النقد الدولي والمواقع الرسمية لهيئات المحاسبة للدول التي أخذت العينة منها وغيرها .

من منظور آخر، يحاول (Koning et al, 2017) التحقق من تأثير محركات التغيير التي تدفع إلى تبني معايير IAS/IFRS على البيئة المؤسسية للشركات متعددة الجنسيات وبيئة الأعمال الدولية، الدراسة شملت 168 دولة بين عامي

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

² - Lasmin, R., *An Institutional Perspective on International Financial Reporting Standards Adoption in Developing Countries*. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 15(2), 2011, pp161-71

³ - Catalina Florentina Pricope, *The role of institutional pressures in developing countries implication for IFRS*, *Theoretical and applied Economics*, vo XXIII, N° 2, 2016

2002 إلى 2012 بغرض المقارنة، الدراسة دججت بين نظرية نشر السياسة والمؤسسية الجديدة ووجدت أدلة على تأثير ثلاث آليات: المنافسة، التعلم والمحاكاة، من المرجح أن تعتمد الدول معايير IFRS إذا ما تبنت البلدان التي تتنافس معها في أسواق المنتجات أو رأس المال نفس المعايير، أيضا من المرجح أن نفس الدول المعايير نفسها إذا كانت متجاوزة (التعلم)، تدعم المنافسة والتعلم فكرة أن البلدان تقرر اعتماد المعايير الدولية بهدف زيادة المنفعة والأهم أن قرار التبنّي ينشأ من تغيير الأفكار بدلا عن الحوافز كما هو شائع.

لا تملك الدول النامية أو الناشئة الراغبة في المشاركة في الثروة التي تتمتع بها الدول المتقدمة إلا خيار احتضان منطق وواقع هذه الأخيرة، تطور وتبني المعايير العالمية هو أحد مظاهر هذا المنطق المؤسسي الذي يروج له بالعمولة، صاحبة هذا التفسير (Irvine, 2008)¹ ترى أن الممارسات المعولمة ما هي إلا ضغط من أجل التغيير باسم "تكامل أوثق لدول العالم وشعوبه" وهو ما حللت وفقه توجه دولة ناشئة كالإمارات العربية المتحدة للتوافق والمعايير الدولية للتقارير المالية حتى ينظر إليها كمشترك شرعي في أسواق رأس المال الدولية، وهي نفس الذريعة التي اتخذتها الحكومة ومهنة المحاسبة في بنغلاديش وفقا (Mir & Rahman)² (2005).

الملاحظ من الدراسات سابقة الذكر أهمية الشرعية وتموقعها كمحرك أساسي في الدفع إلى قرار تبني IFRS وذلك بالاعتماد على المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة الذي يؤكد أن المؤسسات تعتمد هياكل وإجراءات قائمة بدافع القبول والاعتراف في البيئة المؤسسية، الأمر الذي وجدته الباحثة (أمال مهاوة، 2015)³ في محاولتها لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي مثيرا للتفكير كونه يخلق مفارقة بينه وبين مفهوم الشرعية، فوفقا للباحثة يكمن الاختلاف في مصدر الحصول على القبول والاعتراف فمفهوم الشرعية يأتي من سعي المهيمين لخلق قيمة ذاتية تمكنه من الحصول على القبول والاعتراف من المهيمين عليه أي نتيجة لخصائص قوة هو يمتلكها، في المقابل واستنادا للنظرية المؤسسية الجديدة فإن الحصول على القبول والاعتراف يسعى المهيمين للحصول عليه من المهيمين وهذا إخلال بمفهوم الشرعية.

وقد خلصت بعض الدراسات إلى أن الدول أو الشركات في خضم سعيها للشرعية والبقاء قد تفرض أو تخضع لجملة من الضغوط الخارجية، يختلف مصدر ونوع وشدة هذه الأخيرة بحسب السياق والبيئة التي تتعرض لها، في هذا الصدد تنقل لنا كل من (Hassana et al, 2014)⁴ تجربة العراق حيث يرين أن تبني معايير IFRS كان استجابة لضغوط قسرية مفروضة من قبل سلطة الائتلاف المؤقتة والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية وكانت الغاية استقطاب الاستثمار الأجنبي، لنفس السبب أيضا كان

¹ -Helen Irvine , *The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates*, Accounting Forum 32 ,2008, pp 125-142

² - Monir Zaman Mir , Abu Shiraz Rahaman,, *The adoption of international accounting standards in Bangladesh An exploration of rationale and process* , Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 18 No. 6, 2005

³ - أمال مهاوة، محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقة 2015-2016

⁴ - Enas A. Hassana, Michaela Rankina, Wei, *The Development of Accounting Regulation in Iraq and the IFRS Adoption Decision: An Institutional Perspective ; The International Journal of Accounting* , Vol 49 ,2014 pp371-390

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 لوائح المعايير المحاسبية AOSSG وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC فهي تواجه ضغط معياري موجه لتوسيع استخدام المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، بالمثل كشفت نتائج دراسة¹ (Phan,2014) أن المحاسبين الفيتناميين يرون أن البنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية تشكل أقوى الضغوط القسوية يليها بنك التنمية الآسيوي وصندوق النقد الدولي، أيضا أظهرت النتائج وجود تأثير محاكي عبر عنه برغبة فيتنام في إتباع نهج المتبنين الناجحين للمعايير على الصعيدين الإقليمي والدولي وكان الأقل تأثيرا بين الضغوط المؤسسية هو الضغط المعياري ما يؤكد ضعف دور الهيئات المهنية في عملية وضع المعايير، كما يوثق التصور القوي بأن فيتنام ستبني معايير IFRS في النهاية لتعزيز سمعتها الوطنية وجذب الاستثمار الأجنبي وزيادة التمويل في الخارج وترفع من جودة وقوة أسواقها المالية .

كانت الدراسات التي تحلل الضغوط المؤسسية على المستوى المحلي قليلة نسبيا نذكر منها دراسة (Nurunnabi (2015)² في تحليله لتأثير الضغوط المؤسسية السياسية على تنفيذ المعايير الدولية للتقارير المالية في بنغلاديش أشار إلى أن غياب أو شدة الضغوط التنظيمية المفروضة من قبل الحكومة قد ينتج عنه توتر في التنظيم المحاسبي ما يخلق بيئة غير مواتية لمحاكاة الممارسات الناجحة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، وهو ما أكد عليه (Kholeif, 2008)³ في وصفه للصعوبات والتحديات التي تعاني منها الدول النامية أو الانتقالية كمصر عند تبنيها تقنيات محاسبة مستوردة مثل المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، أيضا بحثت كل من (Phang & Nurmazilah, 2013) في الدوافع الخارجية التي تؤثر على استعداد الشركات للتقارب مع معايير IFRS وكذا فحصت القيود الداخلية التي تعيق عملية تنفيذ هذه الأخيرة، شملت عينة الدراسة 859 شركة مدرجة في البورصة الماليزية، النتائج بشكل عام تشير إلى الاستعداد الكافي للتقارب، بشكل خاص وجدت المؤلفتان أدلة على وجود ضغوط قسرية من كان مصدرها أصحاب مصلحة له سلطة وقوة وطلب للمعلومة المالية وبالأخص من الجهات التنظيمية التي كان لها التأثير الأكبر، تدعم الدراسة جزئيا ما توصل إليه هذا النسق من الأبحاث وهو أن اعتماد المعايير مدفوع بضغوط الشرعية الاجتماعية بأشكال التماثل الثلاث الى جانب العواقب والمكاسب الاقتصادية.

من جانب آخر بحث (Kim,2016)⁴ في التغيرات في جودة التقارير المالية نتيجة للاعتماد الإلزامي لمعايير IFRS في روسيا، المؤلف حاول فصل الآثار الاقتصادية للمعايير عن الإصلاحات المترابطة المصاحبة لها مثل قوة الإنفاذ التي تظهر الدراسات السابقة أن لها تأثيرا كبيرا على مستوى الامتثال، ولتجاوز هذا التداخل قام الباحث بالتفريق بين الشركات المدرجة الروسية حسب

¹-Duc Hong Thi Phan, *What factors are perceived to influence consideration of IFRS adoption by Vitenamese policymakers*, *Journal of contemporary Issues in Business and government*, Vol 20 N°1, 2014.

²-Mohammad Nurunnabi *Tensions between politicoinstitutional factors and accounting regulation in a developing economy: insights from institutional theory*, *Business Ethics: A European Review* Volume 24 Number 4 October 2015.

³-Ahmed Kholeif, *A New Institutional Analysis of IFRS Adoption in Egypt: A Case Study of Loosely Coupled Rules and Routines*, Working Paper N°. 08/02, University of Essex, 2008

⁴ - Oksana kim, *The IFRS adoption reform through the lens of neo-institutionalism : The case of the Russian Federation*, *International Journal of Accounting*, Vol 51 N°3, 2016.

نوع الضغط المتماثل وكانت النتائج أن الشركات التي خضعت لمعايير IFRS وتعرضت لضغوط إصلاحات أخرى استفادت بشكل كبير من المعايير على عكس الشركات التي عرفت إصلاحات تنظيمية فقط، الأهم من ذلك أن الضغوط المؤسسية الخارجية لا تعني بالضرورة نجاح الدولة في عملية التبنّي بل تحددها استجابة الشركات للضغوط المؤسسية الداخلية.

إقليمياً، حاولت عدد من الدراسات البحث في دوافع تبني معايير IAS/IFRS لعدد من الدول التي تربطها رقعة جغرافية واحدة وتجمعها روابط تاريخية، ثقافية، سياسية واقتصادية، فقد أجرى (Carneiro et al,2017)¹ مقارنة بين 13 دولة تنتمي إلى مجموعة معايير المحاسبة لأمريكا اللاتينية Group of Latin American Accounting standards setters GLASS اعتمدت أو تقاربت مع IFRS، المؤلفون جمعهم لقاءت مع ممثلين عن كل من الأرجنتين، بوليفيا، البرازيل، تشيلي، كولومبيا، الإكوادور، السلفادور، غواتيمالا، المكسيك، بنما، بيرو، أوروغواي وفنزويلا، وكانت النتائج متباينة، بشكل عام ساعد التماثل المحاكي والمعياري على تحسين عملية التقارب، تمر دول GLASS بمراحل مختلفة من تطوير المحاسبة فمثلاً في بوليفيا وغواتيمالا لا يسمح بالمعايير ولكن يتم اعتمادها طواعية من قبل الشركات في الحسابات الموحدة وقد حال المنطق الناجم عن خوف الحكومة من تخفيض الضرائب التي تدفعها الشركات، كما قاومت البنوك والمؤسسات المالية في دول أخرى لنفس الإقليم هذا التغيير وأرجعوا الأسباب إلى التعقيد الفني للمعايير المتعلقة بالأدوات المالية وتأثير التطبيق الواسع النطاق لمحاسبة القيمة العادلة، كما يثير نقص المحاسبين ذوي التدريب الكافي والخبرة اللازمة التساؤل حول ما إذا كان هذا التغيير فعالاً أم لا في ظل اختلاف السياق المؤسسي في أمريكا اللاتينية عن السياق الأنجلوسكسوني ودون نظام إنفاذ جيد من المرجح جداً أن يكون الفصل هو الاستجابة السائدة، وأهم ما خلصت إليه الدراسة أن إضفاء الطابع المؤسسي على معايير المحاسبة محلياً هو نشاط سياسي عميق يعكس القوة النسبية للمصالح والجهات الفاعلة المنظمة ولدعم هذا التغيير يتعين على رواد الأعمال المؤسسين تطوير رؤية مشتركة والقدرة على تعبئة الأفراد والموارد لقبول الروتين الجديد وتحفيز الفاعلين للحفاظ على التغيير.

في سياق إفريقيا، القارة السمراء التي لا تتردد دولها في تبني سياسات وممارسات من العالم المتقدم إما بحكم علاقتهم الاستعمارية أو بحثاً عن الحلول الجاهزة لمشاكلهم المحلية، تعتمد العديد من البلدان على تجارب الآخرين الذين نجحوا بالفعل في اتخاذ سياسات مماثلة والتعلم من تعثر دول أخرى، في هذا السياق وعلى خلفية انتشار معايير IFRS حاول (Zori,2015)² من خلال رسالته البحثية التحقق من دوافع الدول الإفريقية لاعتماد هذه الأخيرة واكتشاف دور الجهات الفاعلة الدولية في تبني سياسة وثقافة المعايير، المؤلف يرى أن التبرير بالفوائد الاقتصادية تبريراً قاصراً ويحتاج إلى دعم اجتماعي يشرح المتطلبات والضغوط المؤسسية ويعتبرها محددات أقوى لفهم وتحليل أهداف الدراسة، كما يزعم أن وجود أسواق مالية، المستوى العام للتنمية الاقتصادية العلاقات الاستثمارية التاريخية واستخدام اللغة الإنجليزية كلغة مشتركة كلها عوامل كلية تلعب دوراً حاسماً في قرارات الدول الإفريقية، شملت عملية المقارنة دولة غانا ونيجيريا عن الدول المتبينة وساحل العاج وليبيريا عن الدول غير المتبينة، خلص هذا الجهد

¹ - Juarez Carneiro, lucia lima Rodrigues, Russel Craig, *Assessing International accounting harmonization in Latin American*, Accounting forum, Vol 41 N°3, 2017

² - Solomon George Zori, *To Adopt or not adopt? The transnational adoption of international financial reporting standards (IFRS) in Africa*, PhD Thesis, university of cologne, 2015

البثحي إلى عدد من النتائج المهمة نذكر منها أن للاعتبارات الاجتماعية لاعتماد السياسة الجديدة دورا مهما مقارنة بالاستدلال الاقتصادي ففي حالة نيجيريا وغانا أدت الضغوط المؤسسية من المصادر القسرية إلى تغيير للمحاسبة في كلا البلدين ولكنه لم يكن كافيا لتفسير اعتماد معايير IFRS واحتاج إلى دعم الضغط المؤسسي المعياري الناتج عن تحفيز المحاسبين المهنيين للتأثير على الحكومات لاعتماد السياسة الجديدة، في المقابل تواصل الدول التي لم تعتمد معايير IFRS مواجهة درجات متفاوتة من الضغوط والإكراه من أجل إصلاح المحاسبة، ورغم ذلك ونتيجة لغياب الضغط المعياري لا تستطيع الحكومات أن تتخذ قرارا في هذا الشأن، بلغت نسبة اعتماد معايير IAS/IFRS بأشكاله المختلفة نسبة 65 % وعلى النقيض من ذلك اعتمدها ثلث الدول الإفريقية فقط (18 من 55 دولة) أي 48% من دول القارة تستخدم معايير المحاسبة المحلية وكان هذا محل تساؤل (Boolaky et al, 2020)¹ في بحثهم عن العوامل التي تخلق هذا التباين، قام المؤلفون بالتحقيق في 54 دولة إفريقية وخلصت النتائج إلى وجود ضغوط قسرية، محاكية ومعيارية تمثلت في دور تقارير الالتزام بالمعايير والقواعد ROSC الصادر عن البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ، ومدى وجود شركات التدقيق الدولية ، طول مدة عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين، عدد المحاسبين المهنيين المحليين ودرجة احتراف منظمات المحاسبة المهنية المحلية على التوالي، النتائج تسلط الضوء على الدور المهم الذي يلعبه المنظمات المحاسبية المحلية في تعزيز أو تثبيط أهمية معايير IFRS ضمن السياق المحلي.

ضمت الدراسات الإقليمية دول شمال إفريقيا في دراسة أعدها (Khlif et al, 2020)² لكل من الجزائر والمغرب وتونس لتحديد العوامل التي تؤثر على تبني معايير IFRS، المؤلفون استعرضوا التطور التاريخي للأنظمة المحاسبية في الدول الثلاث والاختلاف الأساسي الذي يكمن في الفرق بين المدرسة الأنجلوسكسونية للمعايير والموروث الفرنكوجرمانى الذي يميز هذه البلدان النتائج تشير إلى أن درجة التوافق المحاسبي الأعلى مع المعايير كانت من نصيب الجزائر مقارنة بالمغرب وتونس، بالنظر إلى المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة فإن عملية التقارب في الغالب كانت مدفوعة بالضغوط القسرية ومصدرها تدفقات الاستثمار الأجنبي خلال العقدين الماضيين، الضغوط المعيارية والتي تمارسها المركز المهيمن لشركات التدقيق الأربعة الكبرى على مستوى العالم وثالثا ضغوط المحاكاة الناتج عن علاقات الجزائر التجارية القوية التي تربطها بالاتحاد الأوروبي .

في السياق المحاسبي الجزائري وفي محاولة للتقارب مع معايير IAS/IFRS طورت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا جديدا يستقي أساسته وإطاره المفاهيمي من المعايير ويتضمن مخطط حسابات ورثه عن الثقافة المحاسبية الفرنسية لذا يعتبر نظام المحاسبة الجزائري نظاما مختلطا، في هذا الصدد حاول³ (Khouatra & Merhoum, 2018) التحقق من إدراك وفهم الشركات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي SCF وكخطوة أولى وبتوظيف للنظرية المؤسسية الجديدة تفسير دوافع التبني، يرى الباحثان أن الشرعية التي ينتجها تماثل المحاكاة كانت وراء عملية التقارب لكن الجزائر لم تعتمد بشكل كامل على المرجعية الدولية وحافظت على مدونة

¹ - Pran K. Boolaky, Vincent Tawiah, Teerooven Soobraoyen, *Why do African countries adopt IFRS : An institutional perspective*, The international Journal of Accounting, Vol 55N° 01 , 2020.

² -Hicham Khlif, Kamran Ahmed , Manzurul Alam , *Accounting regulation and IFRS adoption in Francophone North African countries :The experience of Algeria, Morocco and Tunisia* , The international Journal of Accounting , Vol 55N° 1 , 2020

³ - Djamel Khouatra, Mohamed El Habib Merhoum, *Le système comptable financier algerien entre les "Full IFRS "et la norme IFRS PME : Etude qualitative de sa mise en œuvre par les entreprises*, Transitions numeriques et informations comptables, 2018.

الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة

حساباتها، وأرجع المؤلفون أسبابه إلى عوامل فنية وثقافية منها تعدد أصحاب المصلحة والدولة على رأس القائمة والمستفيد المهيمن من القوائم المالية، الأهمية المنخفضة للأسواق المالية في الجزائر والبعد عن الثقافة الانجلوسكسونية، تضيف دراسة (Belhdj Ahmed,2019)¹ إلى ما توصلت إليه الدراسة السابقة لتؤكد أنه تماثل مزدوج قسري لأنه ناتج عن تأثير مؤسسي ومحاكاة لأنه يعتمد على التقارب مع عدد من الدول القريبة جغرافيا.

يلخص الجدول الآتي أهم الدراسات التي وردت وحللت وضغوط تبني المعايير الدولية للتقارير المالية باستخدام المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسة الجديدة مصنفة وفقا لتاريخ نشرها:

الجدول رقم (02-01): دراسات تتعلق بالضغوط المؤسسية وأثرها على انتشار معايير IAS/IFRS

¹ -Belhdj Ahmed Nadja, *L'implication des normes comptable internationale IAS/IFRS dans le fonctionnement du système comptable financier algérien*, thèse PhD en science commerciales , Université d'Oran 2,2018/2019

الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة

المؤلفون/سنة النشر	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	منهج و أدوات الدراسة	أبرز نتائج الدراسة
Mir & Rahaman (2005)	The adoption of international accounting standards in Banglادish	تقييم قرار اعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IAS) من قبل الحكومة البنغلادشية ومهنة المحاسبة.	أجريت 27 مقابلة شملت معدي القوائم المالية ومستخدميها ومن لهم علاقة مباشرة باتخاذ القرار ، تمت الدراسة في بنغلاديش.	- تحاول الحكومة من خلال هذه الخطوة كسب الشرعية الناتجة عن التماثل القسري الذي تفرضه المؤسسات المانحة الدولية . - يجب على الحكومة أن تشجع على تطوير معايير محاسبية تعكس الاحتياجات المتزايدة للبلد ومستوى التنمية الاجتماعية و الاقتصادية ، كما عليها إنشاء لجنة وضع المعايير تمثل مختلف مجموعات المصالح.
Philippe Touron (2005)	The adoption of US GAAP by french firms before the creation of the international Accounting standard committee : An institutional explanation	تهدف الدراسة إلى شرح دوافع تبني مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً من قبل الشركات الفرنسية قبل سنة 1973.	تم اختيار ثلاث شركات مسعرة في البورصة وتحليل بياناتهم الأرشيفية ومقارنتها. (فرنسا)	- تظهر النتائج أن التبنّي جاء بمساعدة مكاتب المراجعة الدولية التي تتبني مرجعاً أنجلوسكسونياً، وعليه يمكن القول أن التماثل المعياري و المحاكاة يشرح سلوك الشركات.
Helen Irvine (2008)	The global institutionalization of financial reporting :the case of the United Arab Emirates	الكشف عن الضغوط المؤسسية التي دفعت بالإمارات العربية المتحدة إلى اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية.	تحليل واقع اقتصاد دولة الإمارات العربية المتحدة ودوافع تبنيها للمعايير الدولي للتقارير المالية .	- تقرر الدراسة بوجود ضغوط قوية للتوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية . - كان تبني IFRS استجابة للضغوط القسرية و المعيارية و المحاكاة "البنك الدولي ،الشركات متعددة الجنسيات، مجلس معايير المحاسبة الدولية ، شركات المحاسبة الكبرى و العلاقات مع الشركاء التجاريون.
Ahmed Kholeif (2008)	A new institutional Analysis of IFRS adoption in Egypt : A case study of loosely coupled roules and routines	تتحري الدراسة مستوى الامتثال "الحقيقي أو الرمزي" لمعايير المحاسبة الدولية في شركة مصرية.	دراسة حالة AQF شركة مصرية تعود ملكيتها للدولة وتمت خصصتها جزئياً.(مصر)	- مواجهة الشركة للعديد من المطالب المؤسسية المتضاربة دفع للاستخدام الصوري أو الرمزي للمعايير الدولية للتقارير المالية. - ينتج الاستخدام الرمزي للمعايير عن عمليات مقومة التغيير المحاسبي داخل الشركة.
Judge et al (2010)	National adoption of international accounting standards : An institutional perspective	تسعى الدراسة إلى فهم اختلاف مستوى تبني المعايير الدولية للتقارير المالية ولماذا لا تزال بعض الاقتصادات تقاومها.	تحليل بيانات أرشيفية لـ 132 دولة تتبني IFRS بأشكال مختلفة	- تستنتج الدراسة أن الضغوط المؤسسية المتعلقة بكسب الشرعية هي الدوافع الرئيسية لاعتماد IFRS متجاوزة بذلك الدوافع الاقتصادية، حيث أن المساعدات الخارجية و

الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة

<p>سعة الواردات ومستوى التعليم كلها عوامل تنبئ بدرجة اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية.</p>				
<p>- يرتبط قرار التبني بالضغوط المؤسسية المتماثلة حيث تظهر الدراسة قوة الإعانات الخارجية (تمائل قسري) وأسواق رأس المال (تماثل محاكي) و مستوى التعليم ممثلا عن التماثل المعياري في إخضاع الدول و الحكومات لمنطق تبني المعايير الدولية للتقارير المالية</p>	<p>- تحليل بيانات أرشيفية ل 46 دولة نامية</p>	<p>تكتشف الدراسة عن العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية .</p>	<p>An institutional perspective on international financial reporting standards adoption in developing countries</p>	<p>Lasmin (2011)</p>
<p>- وجدت الدراسة أن الشركات على استعداد كاف للتقارب كما وجدت أن التأثير القسري للجهات التنظيمية كان الموجه الأكبر للعملية .</p>	<p>- تم إرسال 859 استبيان وجه للشركات العامة المدرجة في البورصة الماليزية من مختلف القطاعات</p>	<p>تهدف الدراسة لتحديد الدوافع الخارجية التي تؤثر على استعداد الشركات الماليزية المدرجة للتقارب مع المعايير الدولية للتقارير المالية</p>	<p>The Responses of Malaysian public listed companies to the IFRS convergence</p>	<p>Phang & Nurmazilah (2013)</p>
<p>- وجدت الدراسة دعما قويا لضغوط التماثل المؤسسي في تطور المحاسبة في العراق: الضغط القسري الناتج عن التحالفات الدولية و المؤسسات المالية الدولية ، الضغط المعياري والذي نتج عن مهنة المحاسبة وعضويتها في الاتحاد الدولي للمحاسبين و AOSSG ، وضغط المحاكاة الذي تأججه الرغبة في جذب شركاء أجنبية كآلية لتطور التنمية الاقتصادية .</p>	<p>- تحليل واقع تطور النظام و التنظيم المحاسبي في العراق .</p>	<p>تحقق الورقة البحثية في العوامل التي تؤثر على قرار العراق في اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية.</p>	<p>The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision : An institutional perspective</p>	<p>Hassan et al (2014)</p>
<p>- تعترف نتائج الدراسة بوجود ضغوط مؤسسية قوية و داوئها كسب الشرعية حيث يعتقد المستجوبون أن البنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية يلعبان أدوارا قسرية مهمة في اتخاذ القرار، تليه محاكاة التجارب الناجحة للشركات العابرة للقارات ، ثم الضغوط التي تمارسها هيئات المحاسبة المهنية : الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC و رابطة المحاسبة</p>	<p>-استعانت الدراسة بالاستبيان لتحليل 30 عاملا مؤثرا واستهدف 3000 فردا</p>	<p>تفحص الدراسة تصورات المحاسبين الفيتناميين لضغوط اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في فيتنام</p>	<p>What factors are perceived to influence consideration of IFRS adoption by Vietnamese policymakers ?</p>	<p>Phan (2014)</p>

الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة

<p>- الفيتنامية .</p>				
<p>- وجدت الدراسة أن الضغوط السياسية الناتجة محليا تتفاعل لتدحض الضغوط المؤسسية الخارجية ، فمثلا في بنغلاديش وجدت مستويات منخفضة من محاكاة التجارب الناجحة وذلك بسبب المستوى العالي للتدخل الحكومي والضغط السياسي.</p>	<p>- اجريت جولتين من المقابلات في عام 2010 و 2011 شملت الأولى 27مقابلة و الثانية 12 تضمنت كل من المسؤولين الحكوميين،محافظ البنك ، أعضاء من وزارة المالية وغيرهم .</p>	<p>تبحث الدراسة في التوترات بين العوامل السياسية و المؤسسية ولوائح المحاسبة بشأن التنفيذ الطول وغير الكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية في بنغلاديش من سنة 1998 إلى 2010.</p>	<p>Tensions between politico-institutional factors and accounting regulation in a developing economy :insights from institutional theory</p>	<p>Nurunnabi (2015)</p>
<p>- وجدت الدراسة أن ضغوط التماثل المؤسسي في شكله الإكراهي من خلال علاقات الاعتماد على الموارد والمعياري عبر المصادر المهنية والمحامي قد أدى إلى إصلاحات محاسبية في البلدان النامية ومع ذلك قد لا يكفي الضغط المؤسسي لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية نتيجة لاستقلالية هذه الدول وحفاظها على سيادتها .</p>	<p>- تقارن الدراسة بين الدوافع الاقتصادية والدوافع الاجتماعية لدول غرب إفريقيا غانا، نيجيريا، ساحل العاج، ليبيريا</p>	<p>تتحقق الدراسة من الضغوط الكامنة وراء تبني الدول الإفريقية للمعايير الدولية للتقارير المالية واستكشاف دور الجهات الفاعلة الدولية وعبر الوطنية.</p>	<p>To adopt or not to adopt ?The transnational adoption of international financial reporting standards (IFRS) in Africa</p>	<p>Solomon George Zori (2015)</p>
<p>- تشير النتائج بشكل عام إلى أن التماثل المؤسسي دور هام في عملية تبني معايير IFRS وبأشكاله الثلاثة. - أي أن الدول الفقيرة غالبا ما تكون مدفوعة بمكاسب الشرعية أكثر من المنطق الاقتصادي في اعتماد ممارسة محاسبية عالمية.</p>	<p>- حللت الدراسة بيانات لـ45 دولة نامية (فقيرة) ذات سوق مالية نشطة بتحديد عدد من المتغيرات:مستوى المساعدات الخارجية، مستوى الاستثمار الأجنبي المباشرة، مستوى تطور التعليم ، التنمية الاقتصادية،نوع النظام القانوني، مستوى الدخل والموقع الجغرافي.</p>	<p>تهدف الدراسة إلى تحديد العوامل التي يمكن أن تفسر اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية من قبل الدول التي تشهد نموا بطيئا لأسواق رأس المال ومستويات الدخل فيها متدنية</p>	<p>An institutional anlysis of IFRS adoption in poor jurisdictions</p>	<p>C.F Pricope (2015)</p>

الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة

<p>- عدم تحقق شرعية الإصلاح المحاسبي في الجزائر لارتباطه إلى حد كبير بضغوط مؤسسية خارجية</p> <p>- هيمنة سلطة الدولة على باقي الأطراف الفاعلة في اتخاذ قرار الإصلاح و المساهمة في إدارته.</p>	<p>اعتمدت الباحثة على المقابلة التي أجرتها على مرحلتين شملت كل من المهنيين و الإطارات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية و الهيئات التنظيمية ودعمت نتائجها بالملاحظة و التحليل الوثائقي</p>	<p>تدور إشكالية الدراسة حول كيفية تفعيل دور الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير و الإصلاح المحاسبي بما يحقق مستوى كاف من القبول و الاعتراف لضمان شرعيته</p>	<p>محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية : دراسة حالة الجزائر</p>	<p>أمال مهاوة (2015)</p>
<p>- وجدت الدراسة أن الشركات التي خضعت لضغوط مجتمعية قسرية معيارية ومحكية باعتمادها المعايير إضافة إلى إصلاحات تنظيمية الأخرى قد شهدت تحسينات كبيرة في جودة التقارير على خلاف تلك التي شهدت ضغطا قسريا ناتجا عن اللوائح فقط.</p>	<p>البحث شمل بيانات ل 872 شركة مدرجة تقاس جودة إبلاغها المالي بالاعتماد على مؤشرين هما قيمة المعومات، التحفظ المشروط.</p>	<p>تبحث الدراسة في تأثير اعتماد معايير IFRS الإلزامي على جودة الإبلاغ المالي للشركات الروسية وتلقي الضوء على تعقيد التفاعل بين الضغوط الخارجية والضغوط الخارجية.</p>	<p>The IFRS adoption reform through the lens of neoinstitutionalism :The case of the Russian federation</p>	<p>Oksana Kim (2015)</p>
<p>- وجدت نتائج الدراسة أن الضغوط المحكية تلعب دورا مهما في عملية اعتماد المعايير IFRS وترجح أن الضغوط القسرية والمعيارية ليست بالمحددات الرئيسية</p>	<p>الدراسة أجريت على 97 دولة نامية ذات سوق مالي نشط جمعت بياناتها عن السنة المالية 2013 استخدم فيها مستوى المساعدات الخارجية (ضغط قسري) ومستوى الاستثمار الأجنبي المباشر وتغلغل الواردات(ضغوط محاكاة) والتحصيل العلمي (ضغوط معيارية)</p>	<p>الغرض من هذه الدراسة هو تحديد العلاقة بين العوامل المؤسسية واعتماد معايير IFRS في الدول النامية.</p>	<p>The role of institutional pressures in developing countries implications for IFRS</p>	<p>Pricope (2016)</p>
<p>- يؤثر التغيير التنظيمي الدولي على تكاليف وفوائد ممارسة الأعمال التجارية للشركات العابرة لقارات أي التأثير على تخصيص الموارد .</p> <p>- الدول حساسة لتبني للقرارات المتبناة من قبل الدول المجاورة والقريبة جغرافيا أو ثقافيا أو سياسيا</p>	<p>الدراسة حللت بيانات عينة من 168 دولة بين عامي 2002 و 2012 ودمجت أدبيات نشر السياسة والمؤسسية الجديدة لاستكشاف محركات التغيير</p>	<p>تقوم الدراسة باختبار محركات التغيير المؤسسي الناتج عن اعتماد معايير IFRS وتأثيرها على بيئة الأعمال الدولية للشركات متعددة الجنسيات.</p>	<p>Drivers of institutional change around the world : The case of IFRS</p>	<p>Koning et al (2017)</p>

الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة

<p>- تسعى الدول إلى تغيير السياسة إما من أجل الشرعية أو الكفاءة وينطبق الأمر على معايير IFRS</p> <p>- النتائج حددت ثلاثة آليات لنشرها: المنافسة، التعلم، الإكراه والمحاكاة ، تدعم النتائج آلية التعلم كطريقة أولى لهذا ينشأ التغيير من تغير الأفكار بدلا من تغيير الحوافز.</p>				
<p>- الدراسة تؤكد على الدور المهيمن للضغوط المؤسسية على المستوى المحلي والدولي الذي يحفز الشركات غير المدرجة لاعتماد المعايير.</p> <p>- تلعب تعبئة السلطة من خلال الدولة والمجتمع المدني دورا أساسيا في دعم الممارسة الجديدة.</p> <p>- على الرغم من أن اعتماد معايير IFRS يبدو أنه يتوافق مع الأهداف التنظيمية للشركة إلا أن النتائج تظهر أنها ليست الأسباب المباشرة لعملية التغيير.</p>	<p>كمرحلة أولى أجريت 9 مقابلات مع كبار مديري الشركات من 2009 إلى 2011 واجري مسح يدعم أداة الدراسة شمل 80 شركة سلطت فيها الضوء على الممارسات المحاسبية وأسباب التحول إلى IFRS</p>	<p>تدرس الورقة البحثية دوافع المعدين لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في الشركات اليونانية غير المدرجة</p>	<p>Adoption of the international financial reporting standards by Greek non -listed companies :The role of coercive and hegemonic pressures.</p>	<p>Mantzari et al (2017)</p>
<p>وجدت الدراسة أن بعض دول GLASS قد قامت بتنسيق رسمي وكامل مع المعايير بينما في دول أخرى لا يسمح بها إلا من لبعض الشركات في إعداد الحسابات المجمعة.</p> <p>- كما خلص الباحثون إلا أن نقص المحاسبين الدربين وأصحاب الخبرة وغياب أنظمة إنفاذ موثوقة سيؤدي إلى توافق محاسبي صوري فير فعال .</p> <p>- يختلف المنطق المؤسسي السائد في السياقات الوطنية المختلفة عن المنطق المؤسسي الأنجلوسكسوني الذي تحمله طيات المعايير ما يؤخر عملية التقارب /التبني</p>	<p>المؤلفون اجروا مقابلات مع خبراء ممثلين عن 13 دولة هم: الأرجنتين بوليفيا، البرازيل، تشيلي، كولومبيا، الإكوادور،السلفادور، غواتيمالا، المكسيك، بنما، بيرو، أوروغواي وفنزويلا</p>	<p>تهدف الدراسة إلى مقارنة عملية اعتماد (أو تقارب) معايير IFRS بين دول أمريكا اللاتينية GLASS</p>	<p>Assessing international accounting harmonization in latin America</p>	<p>Carneiro et al (2017)</p>
<p>- فسرت الدراسة عملية إنتاج النظام المحاسبي المالي المستحدث المستوحى من المرجعية الدولية بالرغبة في الحصول على</p>	<p>أجريت مقابلات شبه منظمة مع 5 مسيرين لشركات صغيرة</p>	<p>تحاول الورقة البحثية اكتشاف مدى إدراك وتطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل الشركات</p>	<p>Le système comptable financier et "Full IFRS "algérien entre les</p>	<p>Khouatra & Merhoum</p>

الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة

<p>الشرعية الناتجة عن تماثل المحاكاة رغم أن الجزائر حافظت على موروثها الاستعماري عن طريق مدونة الحسابات والذي أرجعه الباحثون لأسباب فنية وثقافية.</p>	<p>ومتوسطة.</p>	<p>الجزائرية .</p>	<p>la norme IFRS PME : Etude qualitative de sa mise en œuvre par les entreprises</p>	<p>(2018)</p>
<p>إلى جانب عدد كبير من النتائج وجدت الدراسة (بما يرتبط بموضوع البحث الحالي) أن قرار التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر يتوافق مع هدف البحث عن الشرعية ، وكان نتيجة لتأثير خارجي مزدوج قسري ومحاسبي.</p>	<p>- باستخدام النظرية المؤسسية الجدية ونظرية الهيكلة قامت الباحثة بمقارنة بين بنود النظام والمعايير وأرفقتها بدراسة حالة لشركة أجنبية مستوطنة في الجزائر</p>	<p>تحاول الأطروحة معالجة الإشكالية التي تدور حول درجة التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية</p>	<p>L'implication des normes comptable internationales IAS/IFRS dans le fonctionnement du système comptable financier algérien</p>	<p>Belhadj Ahmed Nadjia (2019)</p>
<p>الدراسة وجدت أدلة على تأثير الضغوط المؤسسية والتحديد الضغوط القسرية التي مصدرها المؤسسات المانحة الدولية على البلدان التي تخضع للتقرير الخاص ببرامج التقييم الخاص بمراجعة المعايير والقواعد ROSC، كما وجد الباحثون تأثير لوجود شركات التدقيق الكبرى وسنوات عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين ، كما أن الدول التي لديها منظمات محاسبية مهنية منظمة ونشطة من المرجح أن تتخذ نفس النسق والمنهج.</p>	<p>- تغطي الدراسة 54 دولة إفريقية من عام 2010 إلى 2015م.</p>	<p>تحلل الورقة البحثية الدوافع المؤسسية لاعتماد معايير IFRS في إفريقيا .</p>	<p>Why do African countries adopt IFRS ? An institutional prespective</p>	<p>Boolaky et al (2020)</p>
<p>- وجدت الدراسة أن الجزائر تتوافق مع المعايير الدولية بنسبة أعلى مقارنة بالمغرب وتونس. - كما لاحظ الباحثون أن للضغوط المؤسسية بأشكاله كان وراء عملية التغيير، الضغوط القسرية وكان مصدرها تدفقات الاستثمار الأجنبي ، الضغوط المعيارية مما تمارسه شركات التدقيق الكبرى وضغوط المحاكاة الناتجة عن العلاقة التجارية القوية التي تجمع الجزائر بالاتحاد الأوروبي.</p>	<p>- تستعرض الدراسة التطور التاريخي لأنظمة المحاسبة للدول الثلاث شمال افريقية</p>	<p>تحاول الورقة تحديد العوامل التي تؤثر على الجزائر، المغرب وتونس لاعتماد معايير IFRS</p>	<p>Accounting regulation and IFRS adoption in Francophone North African countries :The experience of Algeria ,Morocco and Tunisia</p>	<p>Khelif et al (2020)</p>

المبحث الثاني: دراسات تتعلق بالاستجابة الإستراتيجية لضغوط التقارب المحاسبي الدولي

في حين أن الضغوط الخارجية لتبني المعايير الدولية للتقارير المالية معترف بها على نطاق واسع، يظل تأثير العوامل المحلية على الخيارات الوطنية أمر حتمي، يفترض كل (Alon & Dwyer, 2013)¹⁸ في دراستهما للاستجابات الإستراتيجية على المستوى الوطني للتبني المبكر للمعايير الدولية للتقارير المالية- أي قبل أن تكتسب هذه الأخيرة شرعية عالمية- والذي يرتبط بتفاعل الضغوط عبر الوطنية والعوامل المحلية أسفر عن وجود ثلاث مستويات للتبني: المطالبة باعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، السماح و عدم السماح بها، باستخدام عينة تتكون من 71 دولة وتوظيف النظرية المؤسسية ونظرية الاعتماد على الموارد، كشفت نتائج الدراسة أن التفاعل بين الضغوط المؤسسية الخارجية والعوامل المحلية قد أثر على مستوى التبني، كما أظهرت أن الدول الأكثر قوة كانت أقل عرضة لاحتضان IFRS لعدة أسباب أهمها الرغبة في الحفاظ على سلطة إصدار المعايير ذات الجودة العالية الراسخة عبر التاريخ في المقابل كانت الدول التي تحتاج إلى موارد أكبر هي الأكثر عرضة للضغوط الخارجية وبالتالي كان من المرجح أن تطلب اعتماد IFRS، وكما هو متوقع برزت الدول الناشئة والنامية كجهات فاعلة أكثر استعدادا لاعتماد IFRS سعيا للمنافسة على الموارد في الأسواق المالية العالمية، لوحظت أيضا أعلى مستويات القومية في الدول التي لا تسمح بالمعايير وثاني أعلى مستوى منها في الدول التي تطلب المعايير حيث يبدو أن التماثل الناتج عن القومية قد خفت بسبب الحاجة إلى الموارد في سياق اقتصادي ضعيف، وعليه ورغم وجود ضغوط مؤسسية إلا أن خيارات وأشكال الممارسة المحاسبية تبنى محليا، وغالبا البلدان التي تفتقر للبنى التحتية المؤسسية للحد من الفساد وضمأن الإنفاذ(الحكم الراشد) لا يكون الامتثال فيها ذو فعالية بل قد تلجأ إلى التبني الصوري كحل سريع لكسب الشرعية.

تعددت وتباينت الدراسات التي تحلل آثار اعتماد معايير IFRS على المستوى الوطني، استخدم فيها مقاربات نظرية متعددة، تركز دراستنا الحالية في تحديد أشكال استجابة الفاعلين لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي المستند إلى معايير المحاسبة الدولية على الإطار التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للعمليات المؤسسية ل(Oliver, 1991)، لهذا فإن الأدبيات التي عالجت موضوع البحث في حدود اطلاع الطالبة محدودة جدا وقليلة نسبيا، كما أن استخدامها يكون جزئيا في كثير من الأحيان، وغالبا تحاول تفسير عملية الاختيار المباشر بين المعايير المحلية والمعايير الدولية.

توثق بعض الدراسات اختلاف الممارسات المحاسبية على الرغم من التطابق الكبير في محتوى الأنظمة المحاسبية (Albu)¹⁹ (et al, 2014) في دراستهم لترجمة وتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية في رومانيا قد أعزوا هذا الاختلاف لتأثير قوى وتفاعل شبكات الفاعلين المحلية التي في مسار سعيها لاكتساب الشرعية من جهة وتحقيق مصالحها من جهة أخرى تطلق أشكالا مختلفة من الاستجابة لعملية التغيير، وقد أوردت الدراسة كيف تتعامل الجهات الفاعلة عند استيراد معايير عالمية ببناء ممارسات محلية، استخدم الباحثون للوصول إلى النتائج المبتغاة إطار (Oliver 1991) للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية الذي اقترح

¹⁸ - Anna Alon, Peggy D. Dwyer **Early Adoption of IFRS as a Strategic Response to Transnational and Local Influences.** The International Journal of Accounting, 2013.

¹⁹ -Catalin Nicolae Albu, Nadia Albu, David Alexander **When global accounting standards meet the local context— Insights from an emerging economy, Critical Perspectives on Accounting, 2014**

خمسة أنواع من الاستجابات التنظيمية تتراوح من القبول السلبي إلى المقاومة النشطة على اعتبار أن الامتثال هو أداة الاستجابة، الدراسة أظهرت أشكالاً مختلفة للاستجابة وكان من بين أهم ما استنتجه الباحثون وجود طرف فاعل مهيمن يؤثر على مصالح وتطور باقي الأطراف الفاعلة، في هذا الصدد كان لأطروحة (Vellam,2012)²⁰ السبق في طرح النقاش حول أسباب عدم امتثال الشركات البولندية لمعايير IFRS، من خلال ربط النظرية المؤسسية الجديدة بالسلوك التنظيمي والممارسة المحاسبية في اقتصاد انتقالي بطريقة جديدة تحاول فهم بشكل جاد فهم دور المحاسبة في بولندا وذلك لأن الإرث الشيوعي لبولندا يختلف عن الأصول الانجلوسكسونية للمعايير، النتائج تؤكد أن التقارير المالية التي تنتجها الشركات البولندية تقارير صورية بسبب التبني والامتثال الرمزي للمعايير، كما توثق الصراع الديناميكي بين الهياكل القائمة والضغوط التنظيمية الجديدة التي تؤدي إلى اختيار الترتيبات المؤسسية القديمة، الدراسة حددت شكلين للاستجابة كون أن المعايير صدرت ألزمت بقانون وهما القبول والمساومة كما حشدت مفاهيم مؤسسية مختلفة كمفهوم المنطق المتعدد ليوفر رؤية أفضل ويشرح التباين في الممارسة المحاسبية.

في محاولة لرصد حوافز تبني معايير IFRS حاول كل من (Guerreiro et al,2012)²¹ وباستعمال الإطار النظري نفسه (Oliver,1991) فهم لماذا قررت الشركات غير المدرجة في البرتغال اعتماد IFRS طواعية بدلا من الإبقاء على نظام المعايير المحاسبة البرتغالية، باستغلال السوابق المؤسسية للنموذج كشفت نتائج الدراسة أن قرار اعتماد IFRS كان سعيا للشرعية التي ستكتسبها الشركة (السبب)، وقد يكون لضغوط تفرض من قبل الشركة الأم إذا كانت شركة تابعة (مصادر الضغط)، فيما ترى أن اتساق المعايير الدولية للتقارير المالية والأهداف التنظيمية للشركة (المحتوى) مبررا للاستجابة للضغوط المؤسسية، كما ألقت الدراسة الضوء على مفهوم المنطق المؤسسي السائد الذي يفترض أن كل مؤسسة لديها منطق مركزي يقيد سلوك الأفراد والمنظمات والمجتمع يصوغ الإدراك ويوجه عملية صنع القرار من خلال مساعدة الجهات التنظيمية على التركيز على مجموعة محددة من القضايا والحلول التي تتوافق والعقلانية السائدة، بالمثل يحاول (Reilly,2015)²² البحث في العوامل التي تؤثر على توقيت اعتماد معايير IFRS (المبكر الطوعي/بعد تاريخ إلزامه) من قبل الشركات الكبيرة (FTSE 350) Large firms، الباحث استخدم طرقاً تفسيرية مختلطة تجمع ما بين النهج الكمي والنوعي كجزء من منهجية بنائية براغماتية، توصلت النتائج إلى أن التطبيق المبكر لا يحظى بشعبية نسبياً ونطاقه يختلف من معيار لآخر، الضغوط المؤسسية لنسخ ممارسات الشركات الأخرى لها تأثير على الشركات ومدققي حساباتهم، كما أن هذه الضغوط ساهمت في بقائهم ضمن التيار الرئيسي الذي لا يعتمد معياراً قبل مواعيدته الإلزامية، الدراسة وجدت أيضاً أن الشركات قد تقاوم هذه الضغوط إذا ما رأت أنها ستكتسب كفاءة أو فوائد اقتصادية أو إستراتيجية من ذلك، أو عندما يوفر معيار جديد فرصة لتحقيق الأهداف التنظيمية للإبلاغ عن الأداء الحسن أو إخفاء المعلومات عن المنافسين.

²⁰ -Iwona vellam, *The adoption of IFRS in Poland :An institutional approach* , PhD Thesis ,University of Greenwich,UK ,August 2012.

²¹ - Marta Silva Guerreiro, Lucia Lima Rodrigues, Russell Craig, *Voluntary adoption of international financial reporting standards by large unlisted companies in Portugal- Institutional logics and strategic responses, Accounting organizations and society* ,Vol 37,2012

في سياق الدول النامية، يحقق (Thien & Hung,2021)²³ في العوامل التي تدفع المنشآت الصغيرة والمتوسطة للتبني الطوعي لمعايير IFRS في فيتنام، الباحثان استلوا العوامل بناء على الأبعاد التنبؤية للإطار النظري ل Oliver ونتائج دراسة (Guerreiro et al,2012) وبناء على ذلك حدد كل من الشرعية، الاعتماد، الاتساق، الوقت، التجارة الدولية، عدم اليقين ، المخاطر التشغيلية والمالية،الصناعة والمرونة ، النتائج وثقت التأثير الإيجابي لكل المتغيرات باستثناء المرونة التي لها تأثير سلبي.

يعتمد تحليل إستراتيجية استجابة الشركات لعملية تبني المعايير الدولية للتقارير المالية على تحديد مصدر الضغط، تظهر دراسة (Zelinschi et al, 2011)²⁴ أن الإلزام القانوني للشركات "المدرجة" في الاتحاد الأوروبي بالامتثال ل IFRS كان بمثابة ضغط قسري استخدمت في مواجهته إستراتيجية التجنب من خلال تكتيك الإخفاء حيث يظهر فصل بين واقع الممارسات والمظهر الذي تريد الشركة تقديمه، هدفت الدراسة في المقام الأول إلى شرح الفجوة بين الأثر المتوقع للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم "8" قطاع التشغيل وبين تطبيقه في عينة من الشركات الفرنسية، لتحقيق هذه الأهداف يستعين المقال بنموذج (Oliver ,1991) الذي يفترض أن الشركات التي تواجه ضغوطاً مؤسسية تعتمد استجابات إستراتيجية مختلفة، بتسليط الضوء على تكتيك الفصل الذي يسمح للشركات باكتساب الشرعية دون تعديل أنشطتهم التقنية، أكدت الدراسة الميدانية على أن انخفاض مستوى الاتساق بين الالتزامات المؤسسية "في هذه الحالة تطبيق المعايير IFRS" والأهداف التنظيمية قد يعزز من المقاومة التنظيمية للضغوط المؤسسية، كما قد تعزز أيضاً من قبل مجموعات قوية في السياق السياسي والاقتصادي الوطني.

الإطار النظري المستخدم في هذا الجزء ليس بجديد وقد شاع استخدامه في الأبحاث التنظيمية والإدارية، غير أن استخدامه حديث العهد في الدراسات المحاسبية المالية وبالأخص ما تعلق بالتقارب المحاسبي الدولي، الجدول الآتي يوجز ما تقدم من أدبيات:

الجدول رقم (02-02): دراسات تتعلق بالاستجابة الإستراتيجية لضغوط التقارب المحاسبي الدولي

²³ - Trinth Hiep Thien, Nguyen Xuan Hung, *Institutional pressures, legitimacy, Risks, Uncertainty and Voluntary adoption of IFRS for SMES IN Vietnam*, Journal of Eastern european and central Aisan research, Vol 8 N°4,2021.

²⁴ - Dragos Zelinschi, Yves Levant, Nicolas Berland, *Les motivations au découplage, au delà de la seule quête de légitimité :l'exemple de l'introduction de l'IFRS 8*, Comptabilités, économie et société ,May 2011

الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة

المؤلفون/سنة النشر	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	منهج و أدوات الدراسة	أبرز نتائج الدراسة
Zelinschi et al (2011)	Les motivations au découplage, au –dela de la seul quête de légitimité, l'exemple de l'introduction de l'IFRS 8	تسعى الورقة البحثية لشرح الفجوة بين التأثير المتوقع للمعيار الدولي IFRS 8 الذي يتطلب من الشركات تقديم معلومات قطاعية بناء على بيانات الإدارة الداخلية للشركة	قام الباحثون بتحليل ممارسات الشركات الفرنسية بإجراء مقابلات مع ممثلين لـ 31 شركة واستكملوا العملية بتحليل وثائقي اعتمد فيها على التقارير السنوية	يعد الالتزام القانوني للشركات (المدرجة) في الاتحاد الأوروبي بالامتثال ل IFRS -تستخدم الشركات في مواجهة هذا الضغط إستراتيجية تجنب من خلال تكتيك الإخفاء. - النتيجة هي الفصل بين واقع الممارسات والمظهر الشرعي الذي ستظهر به الشركة.
Guerreiro et al (2012)	Voluntary adoption of international financial reporting standards b large unlisted companies in Portugal –institutional logics and strategic responses	تهدف الدراسة وبالا اعتماد على الحجج المؤسسية تقديم شرح لكيفية تأثير الضغوط المؤسسية على قرار الشركات البرتغالية اعتماد معايير IFRS طوعيا	الباحثون اعتمدوا في دراستهم على أداة الاستبيان التي وزعت على 474 شركة واستجاب لها 158 شركة.	- الدراسة وجدت أن الشرعية ، واتساق الإيديولوجية السائدة في المجال التنظيمي مع أهداف المعايير، والاعتماد على موارد مصدر الضغط كالشركة الأم، والسياس الذي يميزه عدم اليقين كلها عوامل تبنى باعتماد معايير IFRS طوعية - إضافة إلى المنطق المؤسسي السائد في هذه الحالة سيكون الإذعان هو الاستجابة المحتملة .
Iwona Vellam (2012)	The adoption of IFRS in Poland :institutional approach	تهدف الدراسة إلى شرح أسباب الانحراف في الممارسة المحاسبية في بولندا عن طريق تقييم استجابة الشركات للمطالب الخارجية بالتبني الكامل لمعايير IFRS	الدراسة حالة بولندا كممثل عن الاقتصادات التي تمر بمرحلة انتقالية المرحلة الأولى النظر في تطبيق IFRS1 « اعتماد المعايير لأول مرة" و النظر في استجابة الشركات تلاه إعداد مقابلات شبه منظمة لشرح ومتابعة النتائج الأولية	- تؤكد الأطروحة على أن التقارير المالية التي تنتجها الشركات البولندية مجرد تقارير صورية وذلك بسبب التبني الظاهري للمعايير . - تقدم الأطروحة مساهمة في النظرية من خلال تحدي المنظور الضيق للنظرية المؤسسية الجديدة التي تركز على تجانس واستمرارية الممارسات الحالية، وتتركز على الصراع الديناميكي بين الهياكل القائمة والضغوط التنظيمية الجديدة.
Alon & Dwyer (2013)	Early adoption of IFRS as	تفحص الورقة البحثية العوامل التي ساهمت في التبني المبكر على المستوى الوطني لـ 71 دولة	ركزت الدراسة على العلاقة بين العوامل الكلية الوطنية ومستوى اعتماد المعايير	- تشير النتائج إلى أن الدول الأكثر احتياجا للموارد كانت أكثر عرضة للضغوط عبر الوطنية وبالتالي كانت أول من

الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة

<p>تبنى المعايير</p> <p>- ارتبط مستوى التبنى أيضا بدرجة القومية التي اعترف بها كعامل ثقافي يقاوم ويرفض هياكل وثقافات الآخرين.</p> <p>- من المشكوك أن يتم اعتماد المعايير بفعالية في البلدان التي تفتقر إلى البنية التحتية المؤسسية للحد من الفساد وضمان الإنفاذ (جودة الحكم).</p>	<p>لـ 71 دولة</p>	<p>والذي حدث قبل القبول العالمي الواسع للمعايير.</p>	<p>strategic responses to trasnational and local influences</p>	
<p>- تؤثر الطبيعة المترابطة لسلطة وشرعية ومصالح الفاعلين على السياق المؤسسي، كما تشارك هذه الجهات الفاعلة في الطريقة التي ينظر بها إلى استيراد ممارسات عالمية ودمجها محليا. فمثلا نجد أن المنظم الوطني يحتفظ بمكانته القوية في العملية التنظيمية حتى وان تم انتقاد شرعيته الفنية.</p> <p>- الدراسة تطرقت إلى عدد من الاستجابات الإستراتيجية التنظيمية وكانت مشروطة بالتفاعل المحلي بين مصالح الفاعلين والبحث عن الشرعية .</p>	<p>أجرى الباحثون 24 مقابلة مع شخصيات تنظم أو تمارس المحاسبة في رومانيا وشملوا المنظمين ، الهيئات المهنية ، المدعون ، المدققون والمستخدمون</p>	<p>تحقق الدراسة في ترجمة وتطبيق معايير المحاسبة العالمية في السياق المحلي الروماني مع التركيز على سلوك الجهات الفاعلة والاستجابات الإستراتيجية المختلفة التي تسنها المنظمات نتيجة للضغوط المؤسسية نحو الامتثال</p>	<p>When global accounting standards meet the local context –Insights from an emerging economy</p>	<p>Albu et al (2014)</p>
<p>تشير النتائج الى أن لضغوط المحاكاة الناجمة عن نسخ ممارسات الشركات الأخرى لها تأثير على كل من الشركات ومراجعي حساباتها ، كما تؤثر هذه الضغوط على الشركات للبقاء في نفس الممارسات من خلال اعتماد معايير محاسبية جديدة ابتداء من تواريخ إلزامها.</p>	<p>يستخدم البحث طرقا مختلطة تفسيرية تجمع بين التحليل الكمي والنوعي كجزء من منهجية بنائية براغماتية لـ 158 شركة غير مالية</p>	<p>يهدف البحث إلى التعرف على العوامل التي تفسر توقيت اعتماد المعايير المحاسبية الجديدة من قبل الشركات الكبيرة المدرجة في FSTE 350</p>	<p>An institutional prespective on the timing of the adoption of Accounting standards by large non financial firms</p>	<p>Dawn Reilly (2015)</p>
<p>- وجدت الدراسة أن الشرعية، الاعتماد، الاتساق، الوقت، التجارة الدولية، عدم اليقين، المخاطر التشغيلية، المخاطر المالية، الصناعة لها تأثير ايجابي على الاستخدام الطوعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،</p> <p>- بينما وجدت الدراسة أن المرونة لها تأثير سلبي على اعتماد</p>	<p>اعتمد الباحثان على أداة الاستبيان حيث كان العدد الإجمالي المرسل 400 وجهت لمراجعي الحسابات والمدبرين الماليين أو كبار المحاسبين العاملين في شركة فيتنامية برأس مال ولم يتم إدراجها ، تم تحليل</p>	<p>تحاول الورقة تحديد العوامل التي تدفع بالشركات الفيتنامية الصغيرة والمتوسطة لاعتماد معايير IFRS طواعية.</p>	<p>Institutional pressures, legitimacy , risks, uncertainty and voluntary adoption of IFRS for SMES in Vietnam</p>	<p>Thein & Hung (2021)</p>

الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة

المعايير .	272 من الاستبيانات المقبولة تمت العملية في 2019			
------------	---	--	--	--

المصدر: من إعداد الطالبة

المبحث الثالث: ملخص الملاحظات ومناقشة النتائج

دعمت الدراسات التجريبية الحجج القائمة على تفسير تبني المعايير الدولية للتقارير المالية نتيجة لجملة من الضغوط المؤسسية على عكس ما يتداول عن تحقيقها لمنافع اقتصادية، هذه الفكرة جوهرية كونها تخل بشرعية المعايير من جهة، ومن جهة أخرى تدعم القول أنها ممارسة من ممارسات العولمة تسعى لتحقيق مصالح أطراف معينة.

اقترن انتشار اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية بمفهوم الشرعية كدافع للتبني، هذا المفهوم الذي يعتبر الركيزة الأساسية للمنظور السوسيولوجي المؤسسي الجديد الذي يفترض أن الجهات الفاعلة الاجتماعية تسعى إلى الشرعية أو إعادة إنتاج معايير للشرعية داخل البيئة المؤسسية، وتوظيف المنظور السوسيولوجي في هذا النسق من الأبحاث نتج عنه توجهان: الأبحاث التي تناولت استراتيجيات التقارب نحو النموذج الدولي بدراسة للعوامل الخارجية لمجموعة من الدول مثل دراسة (Judge et al, 2010) ودراسة (Lasmin, 2011) وقد كانت للدراسات نقاط مشتركة كانت أبرزها اتفاقهم على أن عملية التقارب كانت نتيجة لضغوط قسرية استعملت فيها القوة الناعمة كوسيلة لإخضاع الدول وإجبارهم على الامتثال لممارسات قد تتعارض وسياسات بيئتهم المؤسسية، كما وثقت الدراسات القطرية كيف أن الضغوط المعيارية الناشئة عن المستويات التعليمية عموماً ومن تأثير مهنة المحاسبة خصوصاً وضغوط المحاكاة الناتجة عن الرغبة في الاندماج في السوق قد حفزت الانتقال إلى معايير عالمية، كانت نقطة الاختلاف في درجة تأثير هذه الضغوط فقد خلص (Judge et al, 2010) إلى أن الضغوط المعيارية أقوى مؤشر على تبني المعايير الدولية للتقارير المالية وعلى النقيض وجد (Lasmin, 2011) أن تأثير الضغوط القسرية كان الأبرز في تفسير انتشار هذا النموذج الدولي، هذا الاختلاف وفق رأينا كان نتيجة تباين العينة فالدراسة الأولى شملت مجموعة من الاقتصاديات النامية والانتقالية والمتقدمة فيما اقتصرت الدراسة الثانية على مجموعة من الدول النامية، كما أن البنية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لهذه الدول يضعف موقفها التفاوضي لذلك من المرجح أن تخضع لضغوط إكراهية في سبيل انضمامها للركب العالمي.

التوجه الثاني والذي يضم مجموعة الأبحاث التي تدرس تأثير العوامل الخارجية على المستوى الوطني ، (Mir & Rahman, 2005) يلقيان الضوء على واقع تبني معايير المحاسبة الدولية IAS في بنغلاديش التي كانت وفقاً للباحثين بضغط من البنك الدولي الذي منح الحكومة 200 ألف دولار لخدمة هذا الهدف، كما أن الاستجابة السريعة من طرف الحكومة تعكس التبعية المتأصلة لهذه الوكالات المقرضة، إضافة إلى غياب مشاركة كل الأطراف الفاعلة في عملية التغيير يهدد نجاح العملية ويشجع على عدم الامتثال.

دراسة (Irvine, 2008) 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 مبتها من خلال الالتزام بمبادئ النزاهة والكفاءة والشفافية، ما جعلها تخضع لضغط قسري ممارس من طرف الشركات متعددة الجنسيات والبنك الدولي، فيما لعبت شركات التدقيق الكبرى دوراً مهماً في استيراد الممارسة المحاسبية الدولية من خلال إنشاء قواعدها في أقطاب العالم فضلاً عن مشاركتها في إعداد المعايير الدولية للتقارير

المالية، لأهم من ذلك وكون الإمارات العربية المتحدة تعرف نشاطا تجاريا نفطي وغير نفطي قويا وفر البيئة المناسبة لنشر الممارسات المقبولة عالميا.

كما سبق نلاحظ أن مصدر وطبيعة الضغوط المؤسسية يختلف وفقا لسياقها المؤسسي مثلا يختلف سياق الاقتصاد النامي عن الذي في طور انتقاله عن العالم المتقدم، وعليه كان لزاما التحقق من البيئة المؤسسية التي ستعمل على إما قبول هذه الضغوط أو مقاومتها في القسم الثاني.

تقوم دراسات القسم الثاني على بناء فكرة أساسية مفادها أن البيئة المؤسسية المحلية تشكل ضغطا ينعكس على استجابة الأطراف الفاعلة في عملية الإصلاح المحاسبي وإدارة التغيير، في المقابل تعكس إستراتيجية استجابة الجهات الفاعلة مدى كفاءة ونجاعة عملية الإصلاح ومواضع الخلل وطبيعته، فحسب دراسة (Alon & Dwyer, 2014) للعوامل الكلية الوطنية وعلاقتها بمستوى تبني المعايير IFRS تماشى النتائج مع الممارسة الفعلية التي كشفت أن الدول التي موارد ضعيفة و هياكل حكمها قاصرة لتبني الممارسات الدولية هي الأثر استعدادا للضغط الخارجي، على عكس الدول التي تتمتع بقومية وسيادة مقترنة بوفرة الموارد وقوة الاقتصاد فهي غالبا ما ترفض تبني هياكل عالمية، كما كشفت دراسة (Albu et al, 2014) عن أهمية شبكات الفاعلين المتكونة محليا في ترجمة المعايير العالمية لممارسات محلية، وشددت التركيز على السياق المؤسسي الوطني وواقع التفاعلات التي تحدث ضمن نطاقه، وكيف يؤثر سعي الجهات الفاعلة الرئيسية لاكتساب السلطة والشرعية وتحقيق مصالحهم المتضاربة على المستوى التنظيمي وعلى مستوى الممارسات الفعلية للمحاسبة، استعمال نموذج (Oliver, 1991) الذي يفترض أن الامتثال مقياس لاستجابة الشركات للمعايير الدولية للتقارير المالية كان اختيارا حقق أهداف الدراسة وأثبت قدرة الإطار على استخدامه لقياس الاستجابة لضغوط التقارب الدولي.

استعمل إطار (Oliver, 1991) في عدد محدود من الدراسات التي تظلمع بموضوع تبني المعايير الدولية للتقارير المالية، على غرار دراسة (Guerreiro et al, 2012) التي تحاول شرح الاعتماد الطوعي لـ IFRS من طرف الشركات البرتغالية وذلك عن طريق قياس درجة الامتثال وبتوظيف لمفهوم المنطق المؤسسي، وقد كشف تحليل الدراسة استجابات إستراتيجية مختلفة، كان التجنب أبرزها باستخدام تكتيك الفصل أو ما يعرف بالتبني الصوري، وقد حظي هذا المفهوم بنصيبه من التحليل في دراسة (Zelinschi et al, 2011) للتطبيق الفعلي للمعيار المحاسبي الدولي رقم "8" في الشركات الفرنسية.

استمرارا في خط البحث في هذا المجال، نحاول من خلال دراستنا وبتوظيف المعارف السابقة تقييم استجابة الأطراف الفاعلة الرئيسية لعملية الإصلاح المحاسبي وإدارة التغيير في الجزائر، الجزائر كدولة نامية خضعت للعديد من الضغوط في سبيل إصلاح منظومتها المالية والمحاسبية فمهمتنا تقوم على رصد هذه الضغوط وبيان تأثيرها على المستويين الخارجي والداخلي، نعلم في تحليلنا على النظرية المؤسسية الجديدة لـ (DiMaggio & Powell, 1983) للتمائل المؤسسي مقترنا بنموذج (Oliver, 1991) كمقياس للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية.

خلافا للدراسات السابقة نركز في تحليلنا على استجابة الجهات الفاعلة الرئيسية التي صنفت إلى ثلاث مجموعات وفقا للضغوط المؤسسية كالأتي: الجهات التنظيمية، الشركات وأصحاب المهنة، حيث نعتمد على حكم وتقييم هذه الفئات لعملية الإصلاح المحاسبي خصوصا بعد مرور أكثر من 10 سنوات من التطبيق، واكتشاف اثر تفاعل شبكات الفاعلين المحلية في إدارة التغيير، استعمال نموذج (Oliver,1991) لا يهدف بدرجة أولى إلى تقييم نجاعته، وإنما استخدامه كمقياس لمواقف وتصورات الأطراف الفاعلة من جهة، ومن جهة أخرى يتمتع هذا النموذج بدرجة كبيرة من الذاتية في تحليلاته ويعد هذا القيد الأكبر في الدراسة.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا إبراز أهم الإسهامات التطبيقية في موضوع محل الدراسة، والتي انطلقا من نتائجها بنيت أرضية هذا العمل، من أهم هذه النتائج:

- استندت التفسيرات الشائعة التي تربط الفوائد الاقتصادية بدوافع تبني المعايير، إلا إن الدراسات سابقة الذكر تثبت إن هذه الأخيرة ما هي إلا استجابة لجملة من الضغوط المؤسسية التي تسعى من خلالها الدول الاندماج في السوق العالمي؛
- الشرعية هي المحرك الأساسي الذي يدفع الدول والشركات لاعتماد نماذج وممارسات عالمية، والإخلال بهذا المفهوم يدفعنا للتفكير بمدى صدق وكفاءة هذه النماذج؛
- تخضع الدول لاعتماد ممارسات عالمية لضغوط مؤسسية متعددة قد تكون قسرية، معيارية أو محاكاة .
- يتوافق تبني المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS في الدول النامية والضعوط القسرية بدرجة أولى، والتي قد تفرضها الوكالات المانحة العالمية "البنك الدولي و صندوق النقد الدولي" وغيرها من المؤسسات القوية.
- تتباين إستراتيجية استجابة الجهات الفاعلة الرئيسية للتبني والتغيير لعدة اعتبارات كالسبب، المحتوى، السياق وغيرها.
- أثبتت الدراسات قدرة النظرية المؤسسية الجديدة على تفسير انتشار المعايير الدولية للتقارير المالية، وفتحت أفقا جديدا في الأبحاث المحاسبية.
- ترجمة النماذج العالمية إلى ممارسات محلية يخضع لمصالح شبكات الفاعلين في مسار سعيهم لاكتساب القوة والشرعية.

الفصل الثالث

واقع الممارسة المحاسبية في

الجزائر كاستجابة إستراتيجية

لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

تمهيد

منذ استقلالها، اختارت الجزائر النموذج الاشتراكي كنهج لتحقيق التنمية الاقتصادية وألزمت نظرها ما يجري على الساحة الدولية، كان لزاما عليها أن تواكب التطورات العالمية وأن تتفاعل بشكل ايجابي معها في كل المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، يظهر هذا من خلال عمليات الإصلاح التي عرفتها البيئة المحاسبية الجزائرية والتي كانت كل مرحلة منها استجابة لتحديات محاسبية متجددة فرضتها التحولات الاقتصادية بشكل خاص تصاحبها تعديلات بيئية مرافقة.

نتج عن عملية الإصلاح الأخيرة نظام محاسبي يستقي أساسته من المرجعية الدولية IAS/IFRS، سن لاستيفاء متطلبات التحول من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، هذا التغيير التنظيمي ذو الصبغة العالمية يتجاوز القضايا المحاسبية التقنية البحتة ويدفع بالمؤسسات الجزائرية إلى التصرف وفق فلسفة اختلفت عن ما هو راسخ منذ عقود، ولهذا كان لزاما علينا أن نرصد ردود الفعل اتجاه عملية التغيير برمتها.

انطلاقا مما سبق، حددنا أهداف الفصل ومحاوره كالتالي:

- بالاستناد على المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة، ومن خلال جملة من المفاهيم والمناقشات النظرية التي تعنى بالتغيير المؤسسي، إزالة الطابع المؤسسي Deinstitutionalization، وكلاء التغيير، ضغوط التماثل المؤسسي Isomorphism، نحاول ومن خلال المبحث الأول تحليل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر ودوافع عملية التغيير؛
- يتعلق المبحث الثاني بضبط أدوات الدراسة الميدانية ومنهجها وسيم من خلاله أيضا تحديد الضغوط المؤسسية التي تتحكم في شكل استجابة الفاعلين لضغوط تطبيق النظام المحاسبي المالي المستحدث؛
- يناقش المبحث الثالث ويقيم محددات وأشكال استجابة الفاعلين للنظام المحاسبي المالي والضغوط المؤسسية المصاحبة لعملية التغيير، ويتم ذلك وفقا للإطار التنبؤي ل (Oliver, 1991).

المبحث الأول : التغيير المؤسسي للنظام المحاسبي في الجزائر

في سنة 2007م تم استبدال نظام المحاسبة ذي التوجه الاشتراكي NAP/ PCN بنظام محاسبي مالي يستلهم مبادئه من معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، سبقت هذه الخطوة العديد من التغييرات المؤسسية المهمة في المحاسبة الجزائرية شمل ذلك إزالة الطابع المؤسسي عن الممارسات المحاسبية السابقة وإنشاء معايير شرعية جديدة، يوفر الإطار النظري والنماذج المترابطة المنبثقة عن المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة عدسة مناسبة لفهم ديناميكيات ودور مختلف الجهات الفاعلة في تمكين التغيير والانتشار التدريجي للمعاني والقيم المستوردة ضمن السياق المجتمعي الجزائري، وعليه نحاول الوصول إلى الصورة الشاملة لعملية التغيير .

المطلب الأول: إسقاط شرعية المخطط المحاسبي الوطني والبلاغة في تبرير البديل

تظهر تجربة الجزائر في مجال المحاسبة تأقلمًا نسبيًا مع تغيرات البيئة الدولية خصوصا في العقود الأخيرة، ويمكن تلخيص سيرورة إصلاح الأنظمة المحاسبية في الجزائر في ثلاث مراحل رئيسية: التوحيد في ظل الموروث الاستعماري، التوحيد في ظل التسيير الاشتراكي، والتوحيد الأخير لسنة 2007م الذي التزمت الحكومة على إثره بإحداث إصلاحات شاملة هدفت في مجملها الدفع بعجلة النمو والتنمية الاقتصادية، نستعرض في هذا الجزء الجانب التاريخي والفكري لوتيرة التطور المحاسبي الجزائري والظروف التي صاحبتة في محاولة لاستنباط وتحديد أنماط ردود فعل المنظم الجزائري لمختلف الضغوط المتحركة في عملية التغيير المحاسبي.

الفرع الأول: التطور التاريخي لأعمال التوحيد في الجزائر

1. المخطط المحاسبي العام (P.C.G) الفترة (1962-1975)

ورثت الجزائر عن الاستعمار الفرنسي ترسانة من القوانين والتشريعات شملت مختلف المجالات، وتجنبنا لوقوعها في فراغ يشل الحياة العامة إذا ما توقف العمل بتلك القوانين أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 62/157 الصادر في 1962/12/31 الذي يقضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء تلك التي لها علاقة بالسيادة الوطنية¹، وعليه فقد استمر العمل بالمخطط المحاسبي العام المستمد من الاحتلال الألماني لفرنسا خلال الحرب لعالمية الثانية، حيث قامت فرنسا بإصداره في 1947/09/18 ومراجعته في سنة 1957².

بعد فترة وجيزة من الاستقلال باشرت الجزائر في تفكيك النظام القديم ومحاولة خلق وسائل إنتاج جديدة، كما ركزت على عمليات التأميم التي شملت كل من قطاع المناجم، البنوك والمحروقات وغيرها، وبدأت تتضح معالم التوجه الجديد للاقتصاد الذي أخذ يوسع خطاه نحو نهج اشتراكي تتغير معه المفاهيم وطرق التسيير في محاولة لاكتساب هوية وطنية واسترجاع لاستقلاله

¹ - طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 54

² - سحنون بونعجة ، نبيل بوفليح ، متطلبات تطوير الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال ، العدد 05، المجلد 01، 2019، ص119.

الاقتصادي، حينها بزغت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم الانتقال الجديد للاقتصاد أسفر عنها تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة (C.S.C) Conseil Supérieur du Comptable تحت وصاية وزارة المالية بموجب مرسوم مؤرخ في 29 ديسمبر 1971 ليشراف على تنظيم مهنة المحاسبة في إطار ثلاث مهام أساسية تمثلت في¹:

- تطهير مهنة المحاسبة وعلى رأسها مهنة الخبراء المحاسبين؛
- إعداد نموذج لمخطط محاسبي جديد يستمد مبادئه من التعاليم الاشتراكية، على أن يكون بسيطاً ومتاحاً للجميع؛
- إصلاح المحاسبة العمومية.

أسندت أول عملية إصلاح محاسبي في الجزائر إلى لجنة التوحيد التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة، وقد ضمت خبيرين فرنسيين كما أشركت التجربة التشيكوسلوفاكية، نتج عن هذه الجهود مخطط محاسبي وطني يتجاوز الانتقادات والملاحظات التي وجهت للمخطط المحاسبي العام والأهم يلي كافة احتياجات المستخدمين ويخدم أهداف الدولة كونها المستثمر الأساسي في تلك الفترة، صاحب هذا الإنجاز إصدار نصوص قانونية أخرى تنظم العمل والمهنة المحاسبية ويتعلق الأمر ب²:

- المرسوم 83/72 الصادر في 18/04/1972 والقاضي بتنظيم الدراسات الجامعية، وإنشاء تخصص جديد " ليسانس علوم مالية و محاسبية"؛
- المرسوم 84/72 الصادر في 18/04/1972 و المتعلق بتنظيم تربص التكوين المهني لخبراء المحاسبة.

إن شروع الجزائر في إعداد مخطط محاسبي يستجيب لاحتياجات مختلف الفاعلين، ورغم ضعف الخبرة المهنية الذي استدعى إشراك جهات وتجارب خارجية في عملية الإصلاح، كانت خطوة استعادت من خلالها الجزائر اعتبارها وهويتها المحاسبية الوطنية.

2. المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الفترة (1975-2007)

تهدف جهود توحيد الممارسة المحاسبية الوطنية إلى تكييف النظام المحاسبي مع التطورات التي يشهدها النظام الاقتصادي والواضح أن المخطط المحاسبي العام PCG لم يعد يلي احتياجات المستعملين كالدولة ومؤسساتها، الشركات والبنوك وغيرهم، وقد أرست الحكومة الجزائرية خططها من أجل تنمية البلاد واختارت النموذج الاشتراكي كنهج تسلكه، لهذا فمن الطبيعي أن يكون الإصلاح المحاسبي جزءاً من سلسلة الإجراءات المتبعة لتحقيق غاياتها، كما أسلفنا الذكر في الجزء السابق تولى المجلس الأعلى للمحاسبة مهمة إعداد مخطط حاسبي جديد وتم إنتاج مسودة أولية له من قبل الشركة الوطنية للمحاسبة SNC بمشاركة محاسبين

¹ - طاطا إيمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 55

² - المرجع السابق، ص 57

من مجلس المحاسبة الفرنسي والمعهد الوطني للإحصاء والدراسات الاقتصادية وخبير تشيكوسلوفاكي وأستاذ من جامعة براغ، حيث مرت عملية إعداده بمرحلتين تلخصت في¹:

المرحلة الأولى: وكانت بقيادة SNC الذي أوكلت له مهمة إعداد مسودة أولية، لأنجازها شكل فريق يضم خبراء أجنب، كانت البداية بإعداد جرد لاحتياجات المستخدمين من المعلومة المحاسبية ولاسيما الشركات، تلاه فحص نقدي للمخططات المحاسبية الأجنبية المخطط المحاسبي للمنظمة الإفريقية المتحدة OCAM والمخطط المحاسبي التشيكوسلوفاكي، وقد أتاحت الفرصة لفريق SNC العمل مع واضعي هذه الأنظمة، بمجرد اكتمال المشروع التمهيدي تم عرضة على لجنة التوحيد المحاسبي.

المرحلة الثانية: وتمت على مستوى لجنة التوحيد المحاسبي التي قامت باستشارة الشركات من خلال استبيانين، كما كان هناك تدخل من قبل واضعي المخطط المحاسبي ل OCAM، أيضا تم عرض ومناقشة المجموعات من الأولى إلى الثامنة خلال عدة اجتماعات، وشكلت اللجنة فرق عمل مسؤولة عن تطوير التسميات المدرجة ضمن مدونة الحسابات، وعليه وبعد جملة من التعديلات أصدرت المسودة الثانية واعتمدت رسميا من قبل CSC في عام 1973، لإتراء المشروع قدم للمدراء الماليين ومحاسبي الشركات خلال دورة إعلامية نظمت في معهد التكنولوجيا المالية والمحاسبية بالجزائر العاصمة، كما شكلت لجنة لترجمة المسودة المكتوبة باللغة الفرنسية إلى اللغة العربية.

صدر المخطط المحاسبي الوطني في شكله النهائي في 29 أبريل سنة 1975 بقرار رئاسي رقم 35/75، تلاه صدور مرسوم وزاري في 23 جوان 1975 يشرح كيفية تطبيقه، في نفس الفترة أصدرت العديد من القوانين المهمة على غرار²:

- القانون المدني ، الأمر رقم: 85/75 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975؛
- القانون التجاري، الأمر رقم: 59/75 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975؛
- القانون الجزائي، الأمر رقم: 155/66 المرخ في: 08 جوان 1966، المعدل و المتمم؛
- القانون الضريبي "الضرائب المباشرة" ، الأمر رقم: 101/76، المؤرخ في: 06 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

شرح العمل بالمخطط المحاسبي الوطني بصفة إلزامية في الفاتح من جانفي سنة 1976، باستثناء بعض الترخيصات التي منحت لبعض المؤسسات العمومية في تأجيل التطبيق في مثل حالة SNTF، ليطبق على كل من³:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- شركات الاقتصاد المختلط ؛

¹- Hakimi samia ,*Le passage du P.C.N aux nouvelles normes comptables internationales IAS/IFRS en Algerie : le système comptable financier* , thèse de magister ,université Mouloud Mammeri Tizi-ouzou,2011 ,pp 86-87

²- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ف اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، جامعة بسكرة ، العدد الرابع، ديسمبر 2008، ص 194 .

³- طاطا إيمان ، مرجع سبق ذكره، ص 58

- المؤسسات الخاضعة لنظام التكاليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.
- حددت أهداف المخطط المحاسبي الوطني رسميا في خطاب لوزير المالية سنة 1972م وأشار إليها في العرض التمهيدي لكنه غيب عن النص القانوني الذي يمنحها القوة القانونية، خصوصا أن الأهداف لا تتعلق فقط بالمحتوى التقني والإعلامي، بل يتجاوزها لتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي و الجزئي والتي تحدد كالاتي¹ :
- أهداف الاقتصاد الكلي: يساعد المخطط المحاسبي الوطني على:
 - الكشف عن القيم المعبرة مثل القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت الإجمالي، صافي المدخرات وغيرها، تساعد هذه المعلومات على سد الفجوة بين حسابات الشركة والحسابات القومية بإيجاز، إضافة إلى تحديد المجاميع الرئيسية للحسابات الوطنية؛
 - توفير المعلومات للتخطيط المالي "النظام المالي والمصرفي" حيث يجمع ويوحد البيانات المالية المتعلقة بظروف التشغيل وتطوير الشركات؛
 - بناء نظام أسعار في الفروع والقطاعات المختلفة وتحديد سياسة الأسعار بناء على معرفة إحصائية دقيقة حول شروط تكوين التكلفة وأسعار الشركات.
- أهداف الاقتصاد الجزئي: يعتبر المخطط المحاسبي الوطني أداة للتحليل بأثر رجعي لظروف التشغيل والتطوير للشركة، فقاعدة البيانات المسجلة وفقه تسمح بإجراء تحقيق حول:
 - مستوى وشروط تراكم رأس المال الذي يتيح تقييم نمو أرباح الشركة ؛
 - شروط التمويل؛
 - شروط إدارة دورة التشغيل
 - شروط إدارة النقد؛
 - شروط الربحية وخاصة القدرة على توليد فائض نقدي والقدرة على سداد القروض؛
 - أداة تحليل وتنبؤ اقتصادية يمكن من خلاله الرفع من مستوى كفاءة الشركة.

الملاحظ أن الخصائص التي توفرت في المخطط المحاسبي الوطني تدل على أن عملية الإصلاح لم تكن مجرد تحديثات شكلية على المخطط السابق، إلا أنه وفي المقابل لا يبدو أنه يختلف عنه كثيرا إذ أنه يحمل نفس طيات النموذج القاري المميز إلى جانب إغفال المنظمين للجانب الثاني في النموذج الفرنسي وهو المحاسبة التحليلية رغم اعتمادهم الجرد الدائم في المخطط المحاسبي الوطني كنظام متابعة حركة المخزون، والذي اعتبر جانبا مهما من القصور تكمن أهميته في أنه أداة محاسبية يحدد من خلالها

¹- Belhadj Ahmed Nadjia ,L'implication des normes comptables internationales IAS/IFRS dans le fonctionnement du système comptable financier algérien, thèse de doctorat ,université d'Oran 2,2019, pp 159-160

تكلفة المنتجات، الأقسام والمراحل الإنتاجية وغيرها ويتجاوز النقد الذي يتعدى المتطلبات القانونية والجبائية¹، كما قدم ابتكارين رئيسيين مقارنة بالمخطط المحاسبي العام PCG تعلق الأول بتحديد النتيجة بمستويات متعددة، والثاني بممارسة تقنية الجرد المستمر بالنسبة للمحزونات، لكن غياب التفصيل القطاعي دفع بالمؤسسات إلى تكييف القواعد والمبادئ العامة للمخطط المحاسبي العام مع خصوصية أنشطتها.

في منتصف الثمانينيات ونتيجة للاضطرابات والتحويلات التي عرفها النظام الاقتصادي والاجتماعي في الجزائر عادت فكرة التغيير والإصلاح لتطفو على السطح، وتزامن ذلك مع إنشاء المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية CSTC الذي حل محل المجلس الأعلى للمحاسبة CSC، اقتصرت أعمال هذه الهيئة على تطوير وتكييف المخطط المحاسبي الوطني وذلك بإضافة عدد قليل من خطط المحاسبة القطاعية التي استندت في نهجها على مصادر داخلية "الاستدلال الاستقرائي"، وقد شملت كل من قطاع السياحة، الزراعة، البناء والأشغال العمومية والتأمينات.

على الرغم من أوجه القصور المتعددة التي احتواها المخطط المحاسبي الوطني والتي كشفت عنها الممارسة بعد إصداره لم يتم إصلاحه إلا بعد 34 عاما، وقد جاءت بفعل تغيير النمط الاقتصادي نحو اقتصاد السوق وتراجع الدولة عن التسيير المباشر للاقتصاد.

3. النظام المحاسبي المالي (SCF) الفترة (2007-2021)

انطلقت أعمال إصلاح المخطط المحاسبي الوطني سنة 1996م مع إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة CNC بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996م وتفعيله سنة 1998م، حيث أوكلت لهذه الهيئة مهمة تحديث المخطط المحاسبي الوطني وإعداد أطر محاسبية تتوافق مع التطورات الحاصلة في سنوات التسعينات، هذه الأخيرة التي عرفت إنشاء السوق المالي وإعادة هيكلة المؤسسات في إطار ما يسمى بالشركات القابضة والتابعة، وفقا (لطرش، 2017) للوصول إلى هذا الإطار المحاسبي الجديد كان يتطلب ما يلي²:

- توسيع مجال المبادئ المحاسبية المعمول بها وقواعد التقييم وقواعد سير الحسابات مع إبراز الخصائص النوعية المنتظرة؛
- إثراء وتحديث قائمة الحسابات لتستجيب لمتطلبات أكثر تعقيدا إضافة إلى دمج إشكاليات لم تكن موجودة من قبل واقتراح حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات والمعاملات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- إثراء المعلومة التي توفرها القوائم المالية وتعزيز شفافيته من خلال توسيع مجال هذه الأخيرة وإدخال قوائم جديدة وإعطاء دور فاعل للملاحق كمكمل حقيقي للقوائم المالية كل هذا من شأنه تعزيز مصداقية المؤسسات الاستجابة لمتطلبات التحليل المالي

¹ - فريد لطرش، التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي: التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، سطيف، 2017/2016، ص 142.

² - فريد لطرش، المرجع السابق، ص 149

من خلال إعادة بناء القوائم المالية على أساس خاصية الملائمة التي تقتضيها متطلبات اتخاذ القرار في بيئة الأعمال الجديدة والسماح بمقارنة أفضل للوضعيات المالية عبر الزمن؛

- إتاحة الفرصة للمؤسسات لتحسين تنظيمها الداخلي ونوعية التواصل بالأطراف المستفيدة من المعلومة المالية ؛
- المساعدة على تفعيل دور السوق المالي بضمان تدفق رؤوس الأموال؛
- تطبيق معايير معترف بها دوليا.

لم يتمكن المجلس الوطني للمحاسبة من تحقيق هذه المتطلبات وذلك لغياب تصور متكامل للإصلاح المحاسبي لم يتخط رؤية المخطط المحاسبي الوطني، إضافة إلى العزلة التي كانت تعيشها اللجنة ومهنة المحاسبة عموما عن عالم المحاسبة، الأمر الذي دفع بالهيئات التنظيمية للاستعانة بخبرات خارجية عن طريق مناقصة دولية بمولها البنك الدولي لتغطية هذا العجز، وقد كانت من نصيب فرنسا حيث تولى كل من المجلس الفرنسي للمحاسبة، المجلس الأعلى لنقابة الخبراء المحاسبين والجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات هذه المهمة¹.

في مطلع الألفية الثالثة وفي سنة 2002م بالتحديد بدأت أعمال إعداد النظام المحاسبي المالي من قبل مديرية التطوير والتعاون الدولي التابعة للمهنة الفرنسية للمحاسبة والتدقيق، حيث اقترحت هذه الأخيرة ثلاث خيارات أو سيناريوهات ممكنة لإصلاح المخطط المحاسبي الوطني وتم عرضها على الهيئات المختصة لاختيار إحداها لدراسة وتقييم مدى جودة تنفيذها :

- السيناريو الأول: تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني: اقترحت اللجنة الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بميكله الحالي مع إدخال بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغييرات التي شهدتها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر ؛
- السيناريو الثاني: الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنائه وهيكله، والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية؛
- السيناريو الثالث: إعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، أي يتم بناء مرجع مستحدث للمخطط المحاسبي الوطني يلتزم فيه المبادئ والقواعد المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية كما يحترم الخصائص الوطنية.

وقع اختيار المجلس الوطني للمحاسبة CNC على السيناريو الثالث الذي نتج عنه النظام الذي أطلق عليه بداية بنظام المحاسبة للمؤسسات لتغيير فيما بعد التسمية إلى النظام المحاسبي المالي، وقد بني هذا الأخير اعتمادا على تجارب المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1999 والنظم المحاسبية المطورة في بعض الدول المجاورة مثل تونس أو التي تمتلك خلفية ثقافية متقاربة مثل دول إفريقيا الغربية، والأهم أنه استوحى مبادئه وأيديولوجيته من الأرضية المستقرة للمعايير المحاسبية الدولية لسنة 2004م، والملاحظ أن

¹ - المرجع السابق، ص 150

النظام الناتج عن هذا الاندماج كان مزيجاً بين نموذجين بارزين في عمليات التوحيد المحاسبي النموذج القاري والنموذج الأنجلوسكسوني أو ما أصبح شائعاً باسم النموذج الأنجلو أمريكي¹.

صدر وبعد طول انتظار القانون رقم 11/07 في 25 نوفمبر 2007م المتضمن للنظام المحاسبي المالي وأحكامه والذي عوض النظام السابق المعروف بالمخطط المحاسبي الوطني، ومنحت السلطات للمتعاملين الاقتصاديين ومهنيي المحاسبة مهلة سنة كاملة لاتخاذ التدابير الكافية للتأقلم معه، بعد ذلك أضاف قانون المالية لسنة 2009م أخرى لبيد العمل به في الفاتح من جانفي سنة 2010م، وقد قارن (مسامح، 2007) هذه الفترة مع التي منحت سنة 1975م للتأقلم آنذاك مع المخطط المحاسبي الوطني ووجدها طويلة جداً وقد رجح أن يكون ذلك رغبة من السلطات العمومية في إنجاح عملية التغيير والتطبيق².

وفقاً للمادة الثانية من القانون 11/07 يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية³، على اعتبار أنه نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، تقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية⁴.

الفرع الثاني : الإصلاح المحاسبي بنظرة مؤسسية سوسولوجية حديثة

وفقاً لـ (Hoarau,2003) فإن " الغرض من التوحيد المحاسبي هو وضع قواعد مشتركة بهدف توحيد وترشيد عرض المعلومات المحاسبية التي من المحتمل أن تلبى الاحتياجات المفترضة للعديد من المستخدمين"⁵، هذا التعريف الفني لأهداف الإصلاح المحاسبي والمحاسبة بشكل عام يجب استكمالها، فالطرح الذي نتبناه من خلال هذا العمل يؤكد على أن المحاسبة وأهدافها هي منتج تاريخي واجتماعي تحمل القيم والمعتقدات المتجذرة في أذهان المجتمع، إضافة إلى كونها تمثل قضية قوة وحتى قضية قومية، أي أن اختيار نظام محاسبة جديد غالباً ما يكون مصدر توتر ومعارضة من قبل مؤيدي النظام القديم وقبول ودعم من رواده ومناصريه كل وفق حججه التي يتم ترويضها لتلاءم سلطة ومصالح وشرعية كل طرف.

"المؤسسات دائماً تاريخ وهي نتاجه"⁶، تركز الدراسات التي تسعى لفهم أفضل لعملية التغيير المحاسبي على تحليل السياق التاريخي، الاقتصادي والاجتماعي الذي يسبق ويلحق عملية التغيير خصوصاً ما تعلق بالدول الشيوعية سابقاً أمثلة ذلك دراسة (Vellam ,2012)،(Sadi ,2012)، (Albu et al,2014) وغيرهم الكثير، الجزائر من الدول التي تمر بفترة انتقالية نحو اقتصاد السوق وقد واجهت عدة عراقيل في تحقق الأهداف التي كانت تصبو إليها، وكما هو معلوم فإن لاقتصادات هذه

¹ - المرجع السابق، ص 150

² - مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 197.

³ - المادة 2 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

⁴ - المادة 3 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

⁵ - Nacer Eddine Sadi, *Epistemologie de la normalisation comptable dans les pays en transition a l'économie de marche*, comptabilités et innovation , mai 2012 , p 4

⁶ - Iwona Vellam , *Op-Cit* , p 139

الدول خصائص تميزها مثل تأثير الدولة بعيد المدى، انخفاض الكفاءة، البيروقراطية المرتفعة وغيرها وتأثيرها أكثر أهمية إذا ما تواجدت هذه الخصائص في اقتصادات السوق المستقرة والمتطورة، وعليه كان لزاما لدراسة النظام المحاسبي وعملية التغيير المؤسسي الاستعانة بمنظور نظري قادر على التعرف على التأثيرات المصاحبة للعملية، تم اشتقاق مخطط للعمل بالاعتماد على خيوط مختلفة من المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة (Greenwood et al, 2002)(DiMaggio & Powell, 1983) (Dillard et al, 2004) (Djelic & Quack, 2003) لقدرة كل منهم على تفسير شق أو حدث أو سلوك تتبناه الأطراف الفاعلة إزاء عملية التغيير، وقد قدم (Scott, 2008) الدعم لهذا الأسلوب حيث أوضح " أن مهمة الباحث المؤسسي هي التأكد من عناصر اللعب في سياق معين ومدى عملهم على تعزيز أو تقويض بعضهم البعض"، لكن -نؤكد- يظل المفهوم المركزي الذي تقوم حوله الأطروحة هو التماثل المؤسسي Institutional Isomorphism ل (DiMaggio & Powell, 1983) تسانده ركائز داعمة للوصول إلى الصورة الحقيقية لعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

أولا: أتمودج التغيير المؤسسي:

غالبا ينتج عن عملية الإصلاح المحاسبي شكل تنظيمي جديد يخلف سابقه، وكباحثين في علوم المحاسبة نسعى إلى فهم العملية التي من خلالها يتم التنازع والتوافق على النماذج البديلة، لهذا فإن المهمة الرئيسية في شرح كيفية استحداث نظم أو ممارسات تنظيمية جديدة هي استيعاب كيف تتأثر المصالح التي تسعى للتنافس ليها، قدمت النظرية المؤسسية الجديدة وعدا كبيرا في الإجابة عن هذا التساؤل وقد خطت خطوات معتبرة أيضا من خلال مفهوم التماثل المؤسسي Institutional Isomorphism كآلية للتغيير يحفزها سلوك البحث عن الشرعية، ثم مفهوم التغيير المؤسسي الذي يعرف أيضا بعملية إضفاء الطابع المؤسسي، وقد أرسى (Dillard et al, 2004) وزميليه نموذجا يحلل التأثير المستمر والديناميكي للعوامل التاريخية والاجتماعية والسياسية من خلال ثلاث مستويات: (1) المستوى المجتمعي الشامل للنظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية، (2) المستوى التنظيمي: الذي يشمل المجالات التنظيمية بما في ذلك التحالفات الاقتصادية والاجتماعية، أما (3) المستوى الميداني: فهو يركز على سلوك المنظمات وممارساتها¹، في هذا الصدد كانت دراسة (Greenwood et al, 2002) سبقة في إنشاء نموذج يسلط به الضوء على مراحل عملية التغيير، وقد ركز فيها الباحثون على ما يحدث داخل مجال تنظيمي إذا ما تقرر تبني هياكل أو ممارسات تنظيمية جديدة².

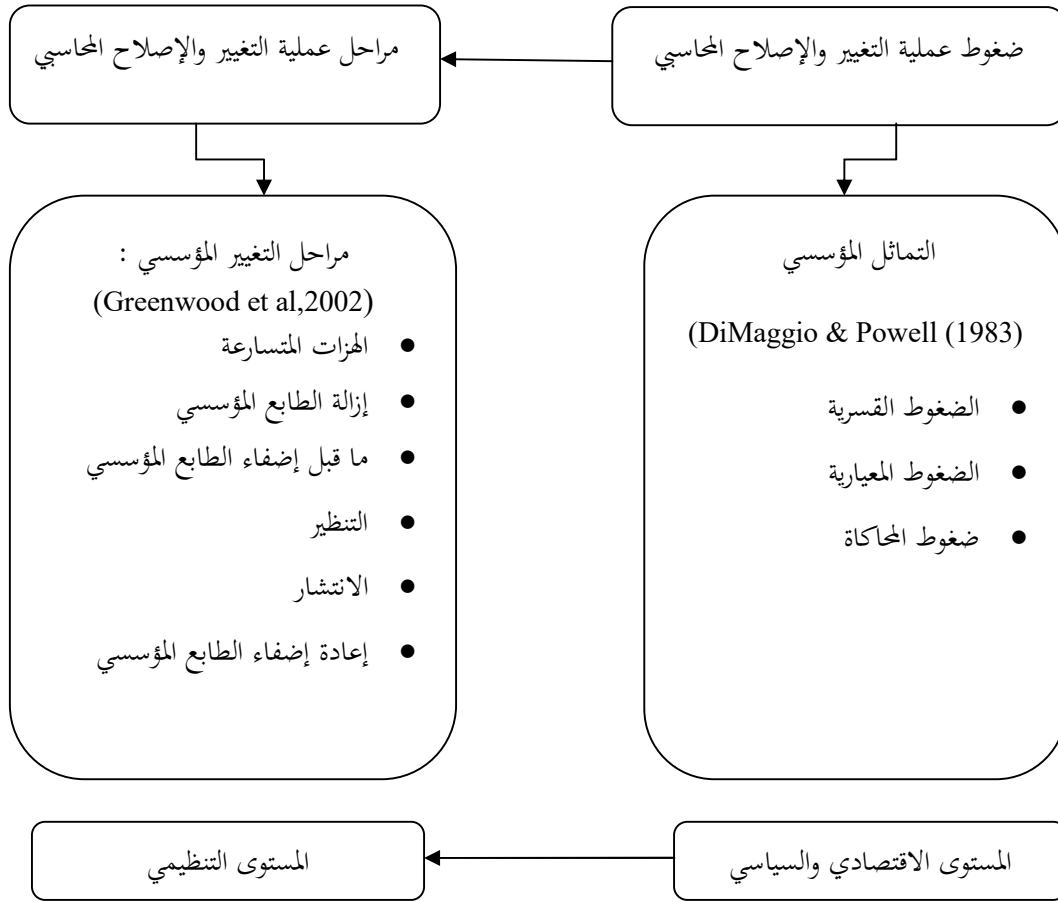
إذا بالنظر إلى تعدد المفاهيم والنماذج التي تندرج كلها ضمن النظرية المؤسسية الجديدة وتصب في سياق الدراسة، كان لزاما علينا اختيار مقارنة نظرية تحليلية تحقق الأهداف المسطرة وتخدم الطرح المراد الوصول إليه، ننوه إلى أننا نسعى من خلال القسم الأول لهذا الفصل للوصول إلى الصورة الشاملة لعملية الإصلاح المحاسبي وذلك عبر دمج مفاهيم متعددة للنظرية المؤسسية الجديدة كعدسة سوسيولوجية تحليلية لعملية التغيير، وتبعاً لذلك قيدنا سير العملية كالتالي :

¹ - Jesse F.Dillard, John T.Rigsby, Carrie Goodman, Op-Cit ,p 511-512

² - Royston Greenwood, Roy Suddaby, C.R.Hinings, Op-Cit ,p 59-60

الشكل رقم (03-01): هيكل تخطيطي يوضح المنظور النظري المعتمد في تحليل عملية التغيير والإصلاح المحاسبي

في الجزائر.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على متطلبات الدراسة.

نما لاحظناه في دراستنا للمنظورات النظرية المتعلقة بعملية التغيير المؤسسي وأخص بالذكر النماذج النظرية لكل من (Dillard et al 2004) و(Greenwood et al,2002) -بغض النظر عن مستويات التحليل- أن لكل نموذج نقطة ارتكاز فالدراسة الأولى تستند على تحليل البيئة والعوامل المؤثرة داخليا وخارجيا لعملية التغيير تبعا لكل مستوى مثلما ذكرنا آنفا، أما الدراسة الثانية فكأنها صورة مقطعية لتطور العملية على المستوى التنظيمي، وفقا لهذه المعطيات منهجنا شرح الإصلاح المحاسبي في الجزائر بداية بمحاكاة الأحداث والفاعلين لمراحل التغيير المؤسسي "نموذج (Greenwood et al,2002)" يعقبه تحليل لدوافع ومبررات الإصلاح (DiMaggio & Powell,1983)، التزمنا بهذا التسلسل أملا أن تتبلور في ذهنية القارئ الصورة المتكاملة الناتجة عن تبني هياكل وممارسات محاسبية عالمية.

ثانيا: إسقاط شرعية المخطط المحاسبي الوطني و تبرير اعتماد النظام المحاسبي المالي

المرحلة الأولى : الهزات المفاجئة والمتسارعة

استقراء الأحداث والوقائع التي حدثت إبان فترة الإصلاح الاقتصادي والمحاسبي تظهر بشكل جلي أن هذه الأخيرة قد ارتبطت بأسباب خارجية وجدت الظروف المناسبة لأجيجها من قبل البيئة الداخلية، يمكن القول أن الهزة التي تعرضت لها الجزائر والعالم أجمع كان ظهور العولمة وترسخها كمورد مالي وقيمة ثقافية .

يعرف الاقتصاديون الليبراليون الجدد العولمة على أنها "تكامل الاقتصادات الوطنية وتطوير الأسواق الدولية"، حيث تفترض أن زيادة تدفقات التجارة ورأس المال والعمالة والتكنولوجيا عبر الحدود الوطنية بالإضافة إلى تطورات النقل المتسارعة تخلق بيئة تنافسية تؤدي إلى نمو اقتصادي أسرع، لكن يبدو أن العولمة ليست ظاهرة اقتصادية فقط بل تقف جنبا إلى جنب مع الأهداف السياسية والقيم والمعتقدات الثقافية، والواضح أن هذين الأخيرين يحكمان قبضتهما على الجانب الاقتصادي للعولمة ويدفعان بشكل مباشر وغير مباشر نحو ثقافة شمالية متجانسة، هذا الانتشار المطرد لهذه الأيديولوجية يثير قلقا كبيرا في أوساط الدول النامية، حيث تفرض سياسات العولمة التي تنشر باسم التنمية ضمينا أنه على الدول النامية أن تتعلم من الدول الغنية لتفادي خطر "الانغلاق" عن السباق العالمي، في حين أن تعريض هذه الاقتصادات لقوى خارجية قد يقلل من سيادتها الوطنية ويجعل إدارة الاقتصاد الكلي المحلي صعبا ويقلل من الإيرادات الضريبية خصوصا إذا استوتنت فيها الشركات العابرة للقارات التي تحقق نمو الشركات المحلية الصغيرة والمتوسطة فتصبح غير قادرة على المنافسة¹.

في مجال المحاسبة أصبح مفهوم العولمة يقابله اعتماد (تبني أو تقارب) المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، وقد ثبتت مساعي مهندسي المالية الدولية إلى توحيد المعايير العالمية بالضغط على حكومات الدول النامية لمواءمة بنيتها المالية التحتية مع ما أطلق عليه أفضل الممارسات الدولية، عدد (Perera,2012) المشاكل التي تواجه الدول النامية عند اعتماد IFRS والتي تشمل مشاكل القومية، الاستياء من النفوذ الأجنبي، صعوبات الحصول على توافق الآراء، التمايز نظرا لاحتياجات كل بيئة، الافتراضات الساذجة بأنهم سينتجون تقارير مالية قابلة للمقارنة، التكاليف التي تتحملها الشركات المحلية والاختلافات الثقافية وغيرها²، من هذا المنطلق يطرح التساؤل: هل استجابت المحاسبة في الجزائر لنداء العولمة؟

يعبر تحول اقتصاد الجزائر ذو التوجه الاشتراكي إلى تبني اقتصاد السوق عن رغبتها في الاندماج الاقتصادي مع العالم الخارجي، ويبدو أنها كانت حتمية أملتتها التطورات الاقتصادية الخارجية والداخلية، وبما أن المحاسبة ترجمة للأحداث الاقتصادية كان عليها أن تسير التغيير، فلم يكن لديها الخيار سوى تبني مرجع محاسبي يتقارب مع الممارسات العالمية السائدة ويلائم الاقتصاد

¹ - Trevor Hopper ,Philippe Lassou ,Teeooven Soobaroyen, *Globalisation, Accounting and developing countries, Critical perspective on Accounting* ,vol 43, 2017 p 126

² - Ibid ,p130-131

المعاصر، كما يلي احتياجات مستخدميه بتوفير قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للشركة، ويقلل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، كما يسهل مراجعة الحسابات¹.

كانت الهزة الثانية التي واجهها اقتصاد الجزائر واجبرتها على تبني إصلاحات اقتصادية شاملة هي انخفاض أسعار النفط في الثمانينات، ففي عام 1986م نزلت أسعار النفط إلى أقل من 9 دولارات للبرميل، ولأن الاقتصاد الجزائري يعتمد على عائداته بنسبة قاربت 92% فقد كانت هذه الهزة الأضعف في تاريخه، لم تلبث تداعياتها أن ظهرت على محيا البلاد والعباد، وكانت أبرزها نفاذ احتياطي البلاد من العملة الصعبة، عجز الميزان التجاري وميزان المدفوعات، ضعف الجهاز الإنتاجي للمؤسسات الاقتصادية كما وكيفا وغيرها من التداعيات الاقتصادية، هذا الركود الاقتصادي تسبب في تدهور المستوى المعيشي وارتفاع نسبة البطالة وندرة المواد الأساسية وأدى إلى انزلاقات خطيرة وردود فعل عنيفة من قبل الشعب الجزائري الذي خرج إلى الشارع في مظاهرات عرفت بأحداث 5 أكتوبر 1988م²؛ وتوسعت الفجوة بين المجتمع وقواه السياسية والاجتماعية مما جعل مؤسسات الدولة تفقد مصداقيتها.

كان على السلطات الجزائرية في مواجهة الأزمة النفطية أن تتخذ إجراءات إصلاحية عاجلة وفعالة على كافة الأصعدة بداية بالمجال الاقتصادي، فأعدت هيكلية المؤسسات الاقتصادية ومنحها درجة من الاستقلالية، كما تم تعديل الكثير من النصوص القانونية المنظمة للتجارة وعلاقات العمل، وشملت الإصلاحات المجال المحاسبي بإصدار القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات (القانون 08/91 الصادر في: 27 أبريل 1991)، على اثر كل هذه التغيرات والأحداث يمكن القول أن المخطط المحاسبي الوطني أصبح غير قادر على مسايرة التطورات وصار تعديله أو تغييره واجبا لتحقيق الأغراض المنوطة به.

المرحلة الثانية: إزالة الطابع المؤسسي "Deinstitutionalition" عن ممارسات المخطط المحاسبي الوطني

تبعاً لما وثقه (Greenwood et al, 2002) يعقب التغيرات الحاصلة في المرحلة الأولى بروز لاعبين جدد أو صعود الفاعلين الحاليين أو ريادة الأعمال المحلية، فتم في هذه المرحلة زعزعة التوافق على المستوى الميداني المبني اجتماعيا من خلال تقديم أفكار جديدة من قبل هؤلاء الفاعلين الجدد وبالتالي طرح فكرة إمكانية التغيير.

فرضت الإصلاحات والخيارات التي قامت بها الجزائر لاستيفاء متطلبات اقتصاد السوق ضرورة وحتمية استبدال التشريع المحاسبي القديم "المخطط المحاسبي الوطني PCN" الصادر سنة 1975م نظرا لعدم مسابته للوقائع المستجدة الداخلية والخارجية من جهة وجموده لأكثر من ثلاثة عقود من جهة أخرى، باستثناء نصوص تطبيقية لمحاسبة قطاعية "مخططات محاسبية قطاعية PCS" شملت كل من القطاع الفلاحي (1987)، قطاع التأمين (1987)، قطاع البناء والأشغال العمومية (1988) قطاع

¹ - لصنوني حفيظة، واقع وأفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر "الفترة 2010-2014 دراسة حالة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام بمستغانم + استبيان"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم المالية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم الجزائر 2016/2017، ص123

² - بروكي عبد الرحمان، عبد الرحمان عبد القادر، الأزمات النفطية واليات إدارتها في الجزائر "دراسة مقارنة للأزمة النفطية 1986 و الأزمة النفطية 2015"، ورقة بحثية "مداخلة"، في ملتقى دولي حول إدارة الأزمات في الوطن العربي - الواقع والتحديات -، 09 و 10 ديسمبر 2015، أدرار الجزائر، ص 4.

السياحة (1989)، قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة (1992) ومحاسبة الشركات القابضة سنة (1999)¹ ، وقد كانت هذه أولى الانتقادات التي طعنت في أهلية المخطط المحاسبي الوطني والتي على إثرها بدأ التفكير في تطويره.

قامت وزارة المالية باستحداث هيئة جديدة المجلس الوطني للمحاسبة يخلف المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة وحددت مهمته الأساسية في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني وتكييفه للانتقال السلس نحو الاقتصاد العالمي وجعل المحاسبة أداة فعالة للتسيير، كون المجلس لجنة المخطط المحاسبي الوطني بعد موافقته على آراء مجموعة من المفكرين وانتهى بهم الأمر إلى وضع جدول الأعمال الأتي²:

- تقييم الجداول التوضيحية والنقائص على مستوى المخطط المحاسبي الوطني ؛
- إعداد مشروع مخطط محاسبي ؛
- جمع ملاحظات وتوصيات المختصين والمستخدمين حول قابلية المشروع؛
- إعداد مخطط محاسبي جديد بناء على الملاحظات المقدمة؛
- طرح المشروع على المجلس الوطني للمحاسبة للاختبار.

أعدت اللجنة في إطار برنامج عملها استبيانين لتقييم المخطط المحاسبي الوطني، حيث أرسل الاستبيان الأول الذي كان طويلا نوعا ما إلى خبراء المحاسبة في جانفي 1999م وصادفت تلك الفترة أعمال نهاية الدورة فلم تجد الاستجابة المطلوبة منهم لانشغالهم بأعمالهم، أما الاستبيان الثاني فقد أرسل في جويلية من سنة 2000م وكان أقصر من سابقه، ركز كلا الاستبيانين على تشخيص المشاكل التقنية وعلى الشكل العام، إضافة إلى أن اللجنة قد خصصت إطارا مفاهيميا يرسى قاعدة خاصة بالمشاكل التقنية استخلص من نتائج الاستبيان الأول ملخصة في تقرير التقييم الصادر في نوفمبر 1999 م، تمت أعمال اللجنة لكن لم يتحقق هذا المشروع وتوقف إلى غاية سنة 2001 م أين طرح المجلس الوطني للمحاسبة مناقصة للإصلاح المحاسبي فاز بها المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتمويل من البنك الدولي³.

على الصعيد المهني تم تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة سنة 1971م بموجب الأمر رقم 82/71 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، وقد اقتصر على الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين أما بالنسبة لوظيفة محافضي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد أسندت إلى المفتشية العامة المالية، استمر العمل به إلى أن طالته الإصلاحات التي مست مختلف القطاعات، وأصدر على إثرها القانون التنفيذي 08/91 المؤرخ في 17 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد اعتبر من أهم القوانين التي قامت عليها مهنة المحاسبة في الجزائر آنذاك ، حيث نصت المادة الخامسة منه على جمع

¹ - مختار مسامح، مرجع سبق ذكره ، ص 196-197

² - عسول محمد الأمين و آخرون ، أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية ، المجلد 07، العدد 02 ، ديسمبر 2020، ص ص 480-481.

³ - المرجع السابق ، ص 481.

أسلاك المهنة في هيئة مستقلة أطلق عليها "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لممارسة المهنة وفق الشروط التي وضعها القانون¹.

تعدت الإصلاحات التي اضطلعت بالتنظيم المحاسبي لتشمل إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، فقد عرفت وضعا مترديا دفع بوزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون 08/91، وأصدرت عدة تشريعات أهمها القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يوضح هذا القانون شروط وكيفيات ممارسة المهن الثلاثة وحالات التنافي والموانع²، وتحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة وإعادة هيكلة المنظمات المهنية من خلال تفكيك "المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" إلى ثلاث هيئات مهنية ونقل صلاحيته إلى وزارة المالية، كما أنه وبموجب هذا القانون أضحى³:

- منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية، والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

برصد هذه الأحداث وتتبعها نلاحظ أن في هذه المرحلة قد برز عديد الفاعلين المؤثرين على عملية التغيير، وقد نجحوا في إسقاط شرعية الممارسات المحاسبية المعدة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، فاجتهدت الهيئات المنظمة في محاولتها لمواكبة التحولات الحاصلة خارجيا يوثق نيتها في التغيير، إلا أن توقف سير العملية ثم صدور مناقصة دولية بين أن المنهج الذي اتبعته لم يرض بعض الأطراف والمرجح أنها أطراف خارجية لها رغبة قوية في التحكم في مسار التوحيد في الجزائر، ثم ظهر اللاعبان الأساسيان اللذان قد صبغت أيديولوجيتهما النظام المحاسبي الجديد " المجلس الفرنسي للمحاسبة والبنك الدولي"، في المقابل نلاحظ أن بعض الأطراف الفاعلة المحلية وأخص بالذكر مهنة المحاسبة قد غيبت عن عملية التغيير واندثرت مكانتها وتأثيرها وسط الصراع القائم بين ما تحاول الأطراف الخارجية فرضه وبين ما يجري فعليا في البيئة الجزائرية، وسيكون من الطبيعي أن نتساءل: هل حظيت عملية التغيير والإصلاح المحاسبي بالقبول والاعتراف وسط كل الأطراف المهتمة وذات العلاقة؟

¹ - فيروز خويلدات، أعمار عزوي، مبارك بوعلام، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات " دراسة ميدانية على عينة من الممارسين و المهتمين بالمهنة " ،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 07 ، 2015 ، ص 60.

² - حنان عجيلة ، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية" دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر " ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة غرداية ، الجزائر ، 2019 ص 52.

³ - فيروز خويلدات، أعمار عزوي، مبارك بوعلام، مرجع سبق ذكره ، ص 61 .

المرحلة الثالثة: ما قبل إضفاء الطابع المؤسسي لممارسات النظام المحاسبي المالي

تتمثل أهداف المرحلة الثالثة في البحث عن الحلول المجدية للمشاكل المتصورة محليا، وعليه سنقوم بتقديم السيناريوهات المقترحة من قبل الهيئات المشاركة.

انطلاقا مما ذكرنا آنفا، انطلقت أشغال إصلاح المخطط المحاسبي في الجزائر بشراكة تجمع الفريق الفرنسي المكون من خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين CSOEC والهيئة الوطنية لمخافضي الحسابات CNCC والفريق الجزائري بتمثله المجلس الوطني للمحاسبة، تمت العملية برمتها تحت وصاية وزارة المالية وبموهها البنك الدولي، وقد شكل المجلس لهذا الغرض لجنة قيادة تتابع أعمال فريق الخبراء، وتم توزيع مهامها على أربعة مراحل¹ :

- المرحلة الأولى: تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN؛
- المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد؛
- المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية؛
- المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين، تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

تمخض عن المرحلة الأولى تقرير شخّص واقع تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية، وتضمن : (1) نقائص المخطط المحاسبي الوطني، (2) أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسات المحاسبية الدولية، (3) مجموعة من التوصيات²، أرفق التقرير بثلاثة اقتراحات لإصلاح الوضع.³ (ذكرت سابقا في القسم الأول)

أما المرحلة الثانية فقد شهدت نقلة فكرية كانت حبيسة المخططات إلى إنشاء نظام محاسبي جديد بني على اختيار المجلس وتضمن العناصر الآتية:

- التعريف بالإطار التصوري ؛
- التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات؛
- قواعد عمل "مدونة" الحسابات؛
- نماذج القوائم المالية الجديدة و لواحقها ومصطلحات تفسيرية.

¹ - مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية " بالتطبيق على حالة الجزائر" ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة الجزائر ، سبتمبر 2004، ص 172

² - المرجع السابق ، ص 173

³ - حنان عجيلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 116

وشكل فوج من عمل الخبراء ينتمون للمجلس الوطني للمحاسبة بهدف تقييم التقرير، لكن اختلافهم وتباين آرائهم حول بعض النقاط فصلتهم إلى فريقين، كانت أهم نقاط الاختلاف ما تعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي (PCG) الذي يضم تسع مجموعات، إضافة إلى المجموعة الصفر، إذ أن¹ :

الفريق الأول: اعتبر أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات، فإنه من المفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، مع إجراء بعض التعديلات الضرورية، لتجنب أي تأثير سلبي على الممارسة المحاسبية المالية والتعليم المحاسبي؛

الفريق الثاني: كان لهذا الفريق رأي آخر فقد طلب تأكيد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين، و التي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث وتقرب من المدونة الفرنسية التي تشهد تنبها واسعا في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغربية.

بناء على توصيات الجمعية العامة المنعقدة في 27 ماي 2002 تم تحويل ملاحظات الفريقين للخبراء الفرنسيين، وقد أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه مع إمكانية تقويته وإثرائه، أجابت مجموعة الخبراء الفرنسيين على الاستفسارات المرفقة الخاصة بالمشروع الأول وقدمت مشروع ثاني كلف أعضاء فوج العمل التابع للمجلس الوطني للمحاسبة بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد من مدى أخذ الخبراء بالملاحظات التي قدمت لهم².

من خلال هذه المرحلة نلاحظ أن الهيئات التنظيمية المحلية تحاول إيجاد حلول بديلة وأطراف بديلة لسد العجز الذي تعانيه في مجال المحاسبة، يمكننا القول أن غياب تأطير أهداف الانتقال وبرامجه من قبل الهيئات الوطنية الجزائرية قد سهل عمل الخبراء الفرنسيين، فترى أن اللجان من الطرف الجزائري قد غلب عليها التقييم التقني وانحياز صارخ لنموذج التوحيد الفرنسي، حتى خلاصة تقييم المخطط المحاسبي الوطني التي أعدها المجلس الوطني للمحاسبة في نوفمبر 1999 والتي سعى من خلالها إلى إعادة هيكلته بما يتوافق والمعايير المحاسبية الدولية وكذا التغيرات الاقتصادية التي تعرفها الجزائر اقتضت على الجانب المتعلق بالخيارات التي يجب تبنيها تقنيا، فقد ركزت على³ :

- تحديد المجموعات؛
- تحديد الحسابات ؛
- تحديد القوائم المالية ؛
- المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية .

¹ - مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره ، ص 174

² - حنان عجيلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 117

³ - مداني بن بلغيث ، مرجع سبق ذكره ، ص 175

من هذا المنطلق يجب أن نتساءل ماذا كانت الدوافع الحقيقية للتغيير؟ وما هو دور المحاسبة الفعلية في بيئة الأعمال الجزائرية؟

المرحلة الرابعة: التنظير Theorization

يفترض النموذج في هذه المرحلة أن المقاربات النظرية تبسط وتختصر خصائص الممارسات الجديدة وتشرح نتائجها ، للتنويه لا يقصد بالتنظير خلق نظريات لممارسات جديدة، يرى كل من (Strang & Meyer, 1993) أن التنظير يتضمن مهمتين رئيسيتين وهما: تحديد الفشل التنظيمي أي إنشاء تعريف لمشكلة تنظيمي، حيث يتم من خلالها توليد اعتراف عام بنمط ثابت من عدم الرضا أو الفشل الذي يميز مجموعة من المنظمات، أما المهمة الثانية فتركز على تبرير ترتيب هيكلي رسمي معين كحل للمشكلة يستند على أسس منطقية وتجريبية حيث يتم تطوير النظريات التي توفر تشخيصا لمصادر عدم الرضا أو الفشل وكذا النظريات التي تتوافق مع بنية معينة كحل أو علاج¹، من هذا المنطلق نحاول من خلال الجزء تحديد قصور المخطط المحاسبي الوطني ورهانات النظام المحاسبي المالي الجديد وما هي مبررات كل منهم.

يعتبر النظام المحاسبي المالي نظاما هجيناً أو كما أطلق عليه (Sadi, 2012) حل وسط بين نموذجين محاسبين مهيمنين، وتبنيه يعني أن الجزائر قد اعتنقت فلسفة محاسبية وأهداف تنظيمية جديدة تسير بما المحيط الاقتصادي والقانوني المحلي من جهة والتغييرات العالمية من جهة أخرى، كان أول هدف يرمى تحقيقه من تبني هذا النظام هو سد الثغرات التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني، وكما رأينا سابقاً أن أعمال اللجان كلها انطلقت من تقييم هذا الأخير وهذا يؤكد على صعوبة التخلي عن الممارسات القديمة الراسخة رغم ما يعترها من فشل في تحقيق الأهداف الحالية، ورغم أن التغيير كان جذرياً إلى أن وتيرته اتسمت بالبطء والتدرج في كل مرحلة، ويعزى ذلك إلى مخلفات ثقافة محاسبية دامت لأكثر من 34 سنة.

1. تحديد الفشل التنظيمي "قصور المخطط المحاسبي الوطني": وجهت للمخطط المحاسبي الوطني انتقادات حادة كان سببها ثباته طيلة ثلاثة عقود وعدم قدرته على التكيف مع التحولات الاقتصادية الداخلية والخارجية، وقد شمل قصوره العناصر التالية :

- نقائص في الجانب المفاهيمي :
- غياب الإطار المفاهيمي: ويقصد به الإطار الذي يتم من خلاله تحديد أهداف القوائم المالية وخصائصها النوعية، ومستعملي المعلومة المالية، المصطلحات، المبادئ والاتفاقيات لمحاسبية وغيرها، إن عدم وجود إطار مفاهيمي مبسط تسبب في ركود المحاسبة الجزائرية².
- أهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية: ركز المخطط السابق PCN منذ البداية على الجانب التقني مهملاً لنقاط عديدة أهمها تحديد أهداف مستعملي القوائم المالية، إضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات، وعليه فالمعلومات

¹- Pamela S.Tolbert ,Lynne G.Zucker ,*The institutionalization of institutional theory ,Handbook of Organization Studies ,1996 , p 181*

² - صالحى بوعلام ، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، 2010 ، ص64

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

المحاسبية موجهة في المقام الأول نحو مستفيد رئيسي يتمثل في الدولة ببعثاتها المختلفة على حساب المؤسسة واحتياجاتها من المعلومات، أي أن المخطط قد أهمل احتياجات باقي المستخدمين وخصوصا المستثمرين والمقرضين من المعلومة المحاسبية التي تساعدهم في عملية اتخاذ القرار الاقتصادي الأنسب¹.

- المبادئ المحاسبية: رغم أن المخطط المحاسبي الوطني قد أشار ضمنا إلى بعض المبادئ المحاسبية إلا أن ذلك بدا غير كاف لانعدام الصبغة القانونية والرسمية التي توضحها بصفة صريحة ومباشرة وتلزم بتطبيقها.
- تعريف وشرح المصطلحات المحاسبية: أهملت الهيئات التنظيمية المعدة للمخطط المحاسبي الوطني شرح المصطلحات التي يستعملها هذا الأخير سواء في جانب تسمية المصطلحات والأصناف، أو في جانب قواعد سير الحسابات، ما خلق لبسا في تطبيقاته وحسن استغلاله².
- نقائص متعلقة ببنية المخطط واستخدامه:

كشفت الممارسة الفعلية للمخطط المحاسبي الوطني نجاحه من فشله من حيث إلمامه بمختلف الحالات، وحصرت نقائصه في الجانب الميداني في النقاط التالية:

- نقائص متعلقة بالقوائم المالية: يطالب المخطط المحاسبي الوطني كل المؤسسات الخاضعة لأحكامه مهما كانت أحجامها أو نشاطها بإعداد 17 جدول "قوائم مالية" أي كانت كثيرة ومتعددة.
- نقائص متعلقة بالميزانية: تتعلق الميزانية بالوضعية المالية للمؤسسة في لحظة معينة، وهي من أهم القوائم المالية التي تفصح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وشمل القصور فيها بعضا من جنب الأصول والخصوم وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة³.

- نقائص تتعلق بالتقييم والتسجيل المحاسبي

يلزم المخطط المحاسبي الوطني بأن تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات بالاعتماد على مبدأ القيمة التاريخية أي تكلفة الشراء إذا ما تعلق بالسلع والخدمات وتكلفة الإنتاج في حالة السلع المنتجة، على الرغم من أن هذا المبدأ يتمتع بالسهولة وإمكانية الفهم في تقييم أصول والتزامات المؤسسة إلا أنه يهمل جوانب اقتصادية ومالية أخرى تؤثر على قيمة الأصول والعملية كإخفاض قيمة النقود أو التضخم، وعليه تفقد المعلومة المحاسبية الكثير من مصداقيتها وقدرتها على التمثيل الصادق للوضعية الحقيقية للمؤسسة⁴.

¹ - مختار مسامح مرجع سبق ذكره، ص 202

² - صالح بوعلام مرجع سبق ذكره، ص 64-65.

³ - لصنوبي حفيفة، مرجع سبق ذكره ص 131

⁴ - صالح بوعلام مرجع سبق ذكره، ص 68

- نقائص تتعلق بالإفصاح المحاسبي والمالي.

ركز المخطط المحاسبي الوطني على إظهار المركز المالي وأداء الأعمال بشكل لا يتناسب واحتياجات كل المستخدمين بالأخص المستثمرين والدائنين الماليين، وقد يعزى هذا إلى أهداف المخطط التي أنشأ من أجلها و لخدمة من؟، فتفضيلاته لمصالح "الدولة ممثلة في الإدارة الجبائية" على باقي الأطراف قد أثر على شكل القوائم المالية وأعطى الأولوية لوضعيات السيولة والذمة المالية للمؤسسة، فمن المهم الإشارة إلى أن الممارسة المحاسبية قد اقتصرت على إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج فقط ولم تهتم بإتمام الجداول المفروضة كما لا يمكن اعتبارها ملاحق حقيقية وذلك لغياب كل تعليق أو سرد وصفي، فحدودها تقتصر على تفسير الحسابات الرئيسية الموجودة في الميزانية أو جدول حساب النتائج ولا تقدم إضافة نوعية¹.

مما سبق، نلاحظ أن الممارسات المحاسبية السابقة قد شأها العديد من النقائص من الناحية النظرية أو المفاهيمية وتعدت إلى الواقع التطبيقي، لكن التغيير لم يكن لي طرح لو لم يتوفر البديل أو النية في التغيير نحو ممارسات معلومة ومعلنة، حتى أن المتتبع لمنايع قصور المخطط المحاسبي الوطني خصوصا في الجانب المفاهيمي والتقني يجد أنه قد تمت مقارنتها بما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي يمكننا القول أن التصريحات المتضمنة لنقائص الممارسات السابقة هي بالفعل خطابات تروج للممارسات الجديدة وفق النظام الجديد الذي يتقارب مع النموذج الدولي للتوحيد المحاسبي.

2. مبررات اعتماد النظام المحاسبي المالي

وضعت الهيئات الوصية عددا من الأهداف التي ترجو تحقيقها بتطبيق النظام المحاسبي المالي، فلا يغيب عنا تصريح وزير المالية كريم جودي الذي أكد "أن الإصلاح الذي تمت مباشرته ابتداء من جانفي 2010م يتجاوز إطار تحديث بسيط للمخطط المحاسبي الوطني ليشمل تطوير نظام حقيقي للمحاسبة المالية يعالج المعلومات الاقتصادية والمالية في شموليتها ووفقا لمقاييس النوعية التي من شأنها مساعدة المستعملين المعنيين والشركاء الاقتصاديين على اتخاذ القرار"²، يمكن إنجاز أهم الأهداف المصرح بها كما يلي:

- ترقية النظام المحاسبي بما يتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والأجنبية ؛
- تحقيق الشفافية في عرض المعلومات ؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- قابلية القوائم المالية للمقارنة سواء للمؤسسة لعدة دورات أو بين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛

¹ - فريد لطرش، مرجع سبق ذكره، ص 145

² - تصريح وزير المالية كريم جودي في حديث لوكالة الأنباء الجزائرية بعنوان " نظام المحاسبة الجديد يضمن شفافية أكبر للوضعيات المالية" نشر في المساء يوم 11-01-2010

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

- المساعدة على نمو المردودية للمؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشتت نوعية وكفاءة التسيير.
 - يسمح بإعطاء معلومات صحيحة وكافية وموثوق بها تشجع المستثمر على متابعة أعمالهم.
 - يتوافق النظام المحاسبي كليا مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.
- تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي في كونه يستقي أساساته من المرجعية الدولية "المعايير المحاسبية الدولية IAS"، وهي خطوة هامة خطتها الجزائر استفتاءا لمتطلبات العولمة ونجح اقتصاد السوق، باعتبار أن هذه المعايير أحد أهم مظاهر عولمة الأسواق والاقتصادات.

يتميز النظام المحاسبي المالي عن الممارسة المحاسبية السابقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني في¹:

- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن المظهر القانوني؛
- استحداث طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم على غرار القيمة العادلة؛
- مفاهيم جديدة للأعباء والنواتج أو الإيرادات مثل تغيير طرق الاهتلاك والمؤنات؛
- إضفاء الصبغة المالية على المحاسبة؛
- إدراج الاستثمارات المالية ضمن التثبيتات، بينما كانت في المخطط PCN ضمن الحقوق؛
- إضافة إلى إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة؛
- وصف محتوى كل حيثيات القوائم المالية وتقديمها طبقا لتلك المقترحة من قبل لجنة المعايير الدولية؛
- توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني مثل الامتيازات والقروض الايجاري وغيرها؛
- عصنة القواعد المتعلقة بتنظيم المحاسبة، لاسيما مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي؛
- توسيع مجال التطبيق مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني، حيث أصبحت كل الكيانات مدعوة إلى تقديم قوائم مالية وفق النظام المحاسبي الجديد مهما كان حجمها ومجال نشاطها.

النظام المحاسبي المالي كما ذكرنا سابقا مزيج بين فلسفتين "نموذجين" للتوحيد المحاسبي هما: النموذج القاري ممثل في المخطط المحاسبي، والنموذج الأنجلو سكسوني (الأنجلو أمريكي) الذي يتجسد من خلال المعايير المحاسبية الدولية، ويمكننا أن نميز مساهمة كل نموذج في تركيبة النظام الجديد كما يلي²:

¹ - بلعور سليمان ، دوافع و آثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر ، مجلة رؤى الاقتصادية ، مجلد 4 العدد 6 ، جوان 2014 ، ص 206

² - فريد لطرش، التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سبق ذكره ، ص 153

- الاستمرارية مع النموذج المحاسبي القاري: يوثق التاريخ الارتباط العميق الذي يجمع تطور المحاسبة في الجزائر بالنموذج الفرنسي- الألماني"، وكان من غير الممكن ثقافيا تبني نظام يتعارض مع ممارسة ترسخت مرجعيتها لأكثر من أربعة عقود، حيث يمكننا أن نحدد مكانا انتماء النظام إلى هذا النموذج كالتالي :
 - 1. استخدام قائمة (مدونة) الحسابات : يعد المخطط المحاسبي سمة أساسية من سمات النظام المحاسبي التي تأثرت بهذا النموذج لاسيما دول شمال إفريقيا وإفريقيا الغربية، ينظم المخطط تطبيق المحاسبة المالية، حيث يحدد المصطلحات وقائمة الحسابات، طرق التقييم وتجميع النتائج، إضافة إلى توظيف الحسابات وعرض القوائم المالية.
 - 2. تأثير الجباية: النظام المحاسبي وفق هذه المرجعية يقوم على مجموعة من القواعد المحاسبية الجامدة والصعبة التغيير، فلا تترك مجال للأحكام الشخصية نتيجة لتغليب الأثر القانوني على الأحداث الاقتصادية، كما أن الفاعل الرئيسي في وضع القواعد المحاسبية والهيئات المهنية هي الدولة وأجهزتها، كما نلاحظ أن للقانون الضريبي تأثير كبير على الممارسة المحاسبية لأنه يعتبر نظاما لتحديد الوعاء الضريبي والرسوم المختلفة، هذه العلاقة بين الجباية والمحاسبة خلقت الكثير من المشاكل سواء على المستوى المحاسبي أو المستوى الضريبي.
 - 3. دور المحاسبة الوطنية: تعمل المحاسبة الوطنية على قياس مجمل النشاط الاقتصادي وتقديمه في صورة متكاملة، تبرز مفاهيمها في النظام المحاسبي المالي من خلال تجميع المعلومات الخاصة بمحاسبة المؤسسات، والتي تعتبر خطوة رئيسية في إعداد الحسابات الوطنية للقطاع، ويبدو هذا جليا على سبيل المثال، من حيث هيكله جدول النتيجة (قائمة الدخل)، تحديد أرصدة وسيطة للتسيير، التحليل الوظيفي للحسابات الدائنة والمدينة وهيكله جدول التمويل، فنجد مثلا أن حساب القيمة المضافة في جدول النتيجة بالرغم من أهميته على مستوى المؤسسة يرجع إلى اعتبارات اقتصادية أكثر منها جزئية.
- في المقابل نجد أن تأثير النموذج الانجلوسكسوني على النظام المحاسبي المالي يتجسد في العناصر التالية:¹
1. استحداث إطار مفاهيمي: عزز وجود هذا الأخير الطابع الابتكاري للنظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط السابق، حيث يهدف إلى تعزيز تماسك نظام التوحيد المحاسبي والمعايير التي ينتجها"باعتباره مصفوفة المعايير التي تحكم الممارسة المحاسبية"، يسمح الإطار المفاهيمي بالتفسير اللاحق لهذه الأخيرة وأيضاً عملية تقييمها، بالإضافة إلى أنه وعند ظهور مشكلة جديدة لم يسبق وأن عالجها أي معيار، فإن الإطار يترك مجالاً لتوقع الحل لها".
 2. توسيع نطاق الميزانية: حيث أحدث النظام المحاسبي تحولاً للميزانية الذميمة نحو الميزانية الاقتصادية، وذلك بإدماج أصول لا تمتلكها المؤسسة مثل: العقد التأجير، احتياطي الملكية، الامتياز، ويترجم هذا زيادة المحتوى المعلوماتي في الأصول والخصوم وتحليل اقتصادي أعمق للوضع المالي.
 3. التمييز بين الأنشطة العادية والأنشطة غير العادية على مستوى النتيجة: الغرض من هذا التمييز هو الحصول على أرصدة تسيير ونتيجة قابلة للتجدد في السنوات اللاحقة إذا ما حافظت على نفس جودة التسيير، وتضييق المجال أمام

¹ - المرجع السابق ، ص 153

التلاعبات المحاسبية من جهة أخرى، ويتم من خلال ربط العمليات التي تعد استثنائية أو خارجة عن نطاق الاستغلال بالنشاط العادي.

4. **إعداد قائمة ملاحق:** يلزم النظام المحاسبي المالي الكيانات بإعداد قائمة ملاحق توضح وتستكمل المعلومات التي توفرها القوائم المالية السنوية وتسهل قراءتها، كما تحدد قواعد التقييم المطبقة والاستثناءات المستخدمة حيث تساهم في إعطاء قارئها صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة.

5. **إلزامية إعداد الحسابات الموحدة:** يعتبر إدراج إعداد الحسابات الموحدة أو عملية التجميع ضمن النظام المحاسبي المالي ضرورة وحتمية لإتمام مسار موائمة الممارسة المحاسبية المحلية مع النموذج المحاسبي الدولي في السياق الاقتصادي الجديد، حيث تقدم هذه الأخيرة صورة وفيية عن الوضعية المالية لشركات المجموعة التي بينها علاقة مساهمة كما لو كانت تمثل شركة واحدة.

وجهة نظر أخرى مثيرة للاهتمام قدمتها (Tahri,2014) التي ترى أن النظام المحاسبي المالي قد يرقى إلى ما يعرف بالابتكار الإداري والمحاسبي، والابتكار كما عرفه (Rogers,1995) هو فكرة أو ممارسة أو شيء يعتبره الممثلون جديداً، ولا يهم إذا كان كذلك بالفعل¹ وهكذا تفهم حداثة الابتكار فيما يتعلق بالشخص أو مجموعة الأشخاص الذين يفكرون في تبنيه أي أنه عملية اجتماعية تركز على أفكار وقبول المتلقي، توثق الدراسة تأهيل النظام المحاسبي المالي الجديد كابتكار محاسبي بالاعتماد على عمل (Lafontaine,2003) الذي يعتبر أن الابتكار المحاسبي هو ابتكار إداري² له خصائص إضافية من حيث مجال تطبيق التقنية لمدرسة والأشخاص المسؤولين عن تنفيذ التقنية، وعليه يفرض الباحث شرطين أساسين لترقية الابتكار الإداري إلى ابتكار محاسبي: (1) يجب أن يكون الابتكار أحد مكونات نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة، (2) يجب أن يتم إدراكه من قبل المتخصصين في المحاسبة واعتباره أسلوباً قد عدل أو سيعدل في نهاية المطاف محتوى مهامهم وممارساتهم ونطاق مسؤولياتهم³، ووفقاً لـ (Tahri,2014) ومن خلال المقابلات التي أجرتها أقرت أن النظام المحاسبي المالي يستوفي النقاط المذكورة بدمجه في نظام المحاسبة المالية وخضوعه لكفاءة مقدمي خدمات المحاسبة.

يستدل (Mameche et al, 2018)⁴ بالنتائج التي توصلت إليها (Tahri,2014) ويحاول التحقق من إمكانية الاعتماد بالنظام المحاسبي المالي كابتكار محاسبي، حيث ترى أن النظام الجديد باعتماده على النموذج الدولي قد تضمن ابتكارات محاسبية مهمة للغاية من حيث الشكل والمضمون نوجزها على النحو التالي:

¹ -Tahri Elalia , *Le système comptable financier , entre Innovation Managériale et /ou innovation comptable, revue acadmique des etudes humaines et sociales, C/ Littérature et philosophie N° 12 , Juin 2014 , p 4*

² -الابتكار الإداري كما عرفه (Alcouffé et al (2003) وفقاً لدراسة (Tahiri (2014) هو برنامج أو منتج أو تقنية ينظر إليها على أنها جديدة من قبل الفرد أو مجموعة من الأفراد الذين يفكرون في تبنيتها والتي تؤثر داخل المنظمة حيث يتم تنفيذها ، على طبيعة و موقع و/أو مقدار المعلومات المتاحة لاتخاذ القرار.

³ - Tahri Elalia,Op-Cit ,p 7-8 .

⁴ -Youcef Mameche ,Merizek Admane, Brahim Boutaleb, *Eléments de carences en matière d'application du Système comptable financier au sein des entreprises Algériennes, Revue El-hakika ,vol 17 ,N° 01 ,2018, p 277-281.*

1. معالجة عناصر الأصل بشكل منفصل: أحد المستجدات المهمة في تقييم الأصول هي معالجة مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة حيث وفقا للمادة 121.4 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها "تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة"¹.
2. إدراج تكاليف التفكيك: يلزم النظام الجديد المؤسسات على إدراج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة وتضم كل من مجموع تكاليف الاقتناء، ووضعها في أماكنها الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، يتم إطفاء هذه الرسوم على العمر الإنتاجي للأصل، والجدير بالذكر أن النظام المحاسبي المالي يؤكد على أن "تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان".
3. استحداث مبدأ "انخفاض" خسارة" قيمة الأصول": يخضع النظام المحاسبي المالي الأصول طويلة الأجل لتقييم انخفاض قيمتها السنوية إذا ما وجد مؤشر على ذلك، فوفقا للمادة 112.7 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 "عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للاهتلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل، خسارة في القيمة"².
4. إلزامية استخدام نسبة الانجاز للعقود طويلة الأجل: توثق المادة 133.2 من القرار سابق الذكر يتم الاعتراف بالأعباء والإيرادات المتعلقة بالعملية المنفذة بموجب عقد طويل الأجل مع تقدم العملية لتوليد نتيجة محاسبية، وتتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها و الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة "عقود بناء، عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، عقود تقديم خدمات"³.
5. الضرائب المؤجلة: يعتبر مفهوم الضرائب المؤجلة ابتكارا رئيسيا للنظام المحاسبي المالي، وهي طريقة محاسبية يتم من خلالها إدراج أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها، وعليه يجب تقسيم الضريبة على أرباح الشركات (IBS) إلى ضريبة حالية مستحقة الدفع وضريبة مؤجلة قابلة للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية⁴.

¹ - المادة 121.4 من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص8

² - المادة 112.7 من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص7.

³ - المادة 133.2 من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص18.

⁴ - المادة 134.2 من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص18.

6. عقود الإيجار التمويلي : تتوافق محددات عقد الإيجار التمويلي وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما أصدرته المعايير الدولية للتقارير المالية¹ :

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛
- عقد الإيجار يمنح خيار المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار؛
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر مدى الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن تحويل للملكية.
- في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر؛
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

7. الملاحظات و الملاحق: يقترب النظام المحاسبي المالي من تحقيق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية، بما في ذلك عرض لقواعد المحاسبة المطبقة، ومعلومات عن الالتزامات بالإضافة إلى تفاصيل البنود المهمة مع الإيضاحات، أي تدرج المعلومات التي تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية²:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية،
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسة المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.

1. طرق حساب الاهتلاك : يوصي النظام المستحدث على أن المبلغ القابل للاهتلاك يجب أن يأخذ في الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي وإلى الحد الذي يمكن فيه تحديد هذه القيمة بصورة صادقة، إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس لتطور واستهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل وعليه فقد ميز المشرع الجزائري بين أربع طرق : الاهتلاك الخطي، الاهتلاك المتناقص، الاهتلاك المتزايد وطريقة وحدات الإنتاج³.

2. تغيير التقديرات، أو الطرق المحاسبية: يميز النظام المحاسبي المالي بين نوعين من التغيرات، يتعلق أولهما بالتغيير في الأساليب أو الطرق المحاسبية وتخص المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات التي لها تأثير محاسبي على الأرباح

¹ - المادة 135.1 من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، ص19.

² - المادة 260.1 من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، ص27.

³ - المادة 121.8 من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، ص9.

المتجزئة لسنوات سابقة بعد موافقة الإدارة، أما النوع الثاني فيتعلق بتغيير التقديرات المحاسبية والذي يؤثر على حساب النتائج للفترة المحاسبية الحالية أو المستقبلية إذا كانت تؤثر فيها¹.

تتصل عملية التنظير بأحد الاهتمامات المركزية للتفكير والتغيير المؤسسي وهي عملية إضفاء الشرعية، وقد قام عدد من الباحثين بتوضيح كيف يتم صوغ الشرعية على الابتكارات الجديدة من خلال التماثل أو التقليد على غرار (DiMaggio & Powell, 1983)، (Scott, 2008) وغيرهم، من خلال ما سبق نلاحظ أن الجزائر قد حاولت أن تضيفي شرعية على نموذجها المحاسبي المستحدث من خلال مقارنته بالنموذج المحاسبي الدولي الذي عرف انتشارا واسعا، لكنها في مقابل ذلك لم تتخلى عن جذور ممارساتها الحالية وهي خطوة هدفت بها المحافظة على شرعية الممارسة الحالية والمستقبلية.

المرحلة الخامسة: الانتشار Diffusion

تنتشر النماذج أو الممارسات الجديدة إذا تم تقديمها بشكل مقنع على أنها أكثر ملائمة من الممارسات الحالية، فوفقا ل (Strang & Mayer, 1993) "يجب أن تقوم النماذج النظرية بالانتقال من الصياغة النظرية إلى الحركة الاجتماعية إلى الضرورة المؤسسية"، يتم هذا التحول وفقا ل (Suchman, 1995) إما عن طريق تداخل وموائمة الأفكار الجديدة ضمن النصوص المعيارية المسبقة السائدة أي شرعية "أخلاقية" "Moral legitimacy"، أو عن طريق تأكيد تفوقها الوظيفي أو شرعيتها البراغماتية² (راجع Suchman 1995)، أو كما أوردها كل من (Richardson and Eberlein, 2011) في بناء شرعية المدخلات والمخرجات والعملية الإنتاجية أو الإجرائية³.

الحديث عن شرعية إرساء النظام المحاسبي المالي يعني قياس مدى قبول واعتراف الجهات الفاعلة بعملية التغيير والإصلاح المحاسبي، انطلاقا من المقاربة المعتمدة وإستراتيجية التوحيد التي أخذت بالمعايير IFRS إلى الإجراءات التي سعت من خلالها الهيئة التنظيمية والتشريعية إظهار مشاركة مختلف الأطراف ذوي العلاقة، في هذا الصدد لاحظت (مهاوة، 2016) من خلال استجواب بعض الفاعلين والأطراف ذوي الصلة "المهنيين بالأخص" استنكارهم وخيبة أملهم لعدم إشراكهم في مشروع الإصلاح، حيث علق رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقا إلى أن بعض عناصر الإدارة قد قامت بتمييز فئة معينة من المهنيين واستخدامهم ضد المهنة نفسها، وأن الأطراف الذين تم إشراكهم لا يمثلون المهنة، كما أعرب بعض المستجوبين عن عدم رضاهم بسبب تجاهل الوزارة لهم في إعداد مشروع النظام، وأن مسؤولية إعداده ينبغي أن تكون من خلال تفويض لجنة وطنية مشتركة وممثلة لجميع الأطراف المعنية وذات العلاقة، لم يقتصر هذا التجاهل على المهنيين فالدراسة تؤكد على أن المؤسسات الاقتصادية لم يكن لها أي تمثيل أو تدخل للدفاع عن احتياجاتها من المعلومات المالية رغم كونها المعني الأول بتطبيق

¹ - المادة 138.2، 138.4 و من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص21.

² - Royston Greenwood, Roy Suddaby, C.R.Hinings, Op-Cit, p60

³ - Ibid, p 61

النظام المحاسبي المالي، وتكرر الأمر بالنسبة للباحثين والأكاديميين وهو ما تلمسناه فعلا من خلال تتبع توثيق عملية إرساء النظام المحاسبي المالي¹.

الشرعية هي التوازن العادل للمصالح وبمقتضاها تتساوى الحقوق وتتكافأ فرص المشاركة، انتقدت المعايير الدولية للتقارير المالية وشككت في شرعيتها نتيجة لعدم تكافؤ فرص التمثيل والمشاركة في إعداد المعايير، أما في الجزائر فهيمنة سلطة الدولة وسيطرتها التامة على إستراتيجية إدارة التغيير وغياب تمثيل حقيقي للفاعلين للدفاع عن مصالحهم ومطالبهم قد ولد شعورا بعدم الرضى عن عملية الإصلاح وبذلك أخل بموازنة تحقيق الشرعية، لاحظ أنه خلال هذه المرحلة قد ركزنا في تحليلنا على مبدأ أساسي اجتمعت عليه الدراسات الحديثة التي تعنى بشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية وشرعية اعتمادها وهو "مبدأ التمثيل أو المشاركة" يضمن هذا الأخير شرعية العملية الإجرائية ويسند توقعات الأطراف المتأثرة فوفقا ل² (Richardson & Eberlein, 2011):

"يجب على كل طرف احترام حق الآخرين في المشاركة، والمشاركة فقط على أساس الجدل العقلاني، لا تردد في اقتراح التغييرات وتقييم البدائل، وأن يكون على استعداد لقبول أي نتيجة يتم تحقيقها من خلال العمليات المناسبة، في ظل هذه الشروط قد لا تؤدي المداولات إلى تحسين جودة المعلومات فقط بل قد تخفف أيضا من النزاعات المحتملة بين الأطراف عن طريق تغيير مواقف المشاركين ومصالحهم كما أنها توفر إجراء لتبرير الخيارات التنظيمية".

رغم أن النموذج يوثق أن الانتشار يقوم على الشرعية البراغمية والتي تستند على ارتباط مفترض بين الأفكار الجديدة والعوائد الاقتصادية المتوقعة، إلا أننا تجنبنا الخوض في غمار ذلك "مع الإشارة إليه في المرحلة السابقة التنظير" والتزمنا بإظهار النقيض كنقطة ضعف هزت شرعية النظام المحاسبي المالي.

المرحلة السادسة: إعادة إضفاء الطابع المؤسسي Reinstitutionalization

الشائع أن انتشار الابتكار وإقبال الجموع عليه يصبح "موضوعيا" مقبولا ومعترفا به، وهو ما يساعد على انتشاره في الأساس في علاقة متبادلة ومتجانسة إلى حد بعيد، تزود كثافة التبنى الأفكار المستحدثة بالشرعية والقاعدة المعرفية وتصبح أمرا مفروغا منه كترتيب ونهج طبيعي ومناسب، يعتبر (Scott, 1992) المأسسة "عملية يتم من خلالها تكرار الأفعال وبالتالي إعطاء معنى مشابه للأفعال الأخرى" وقد تتكرر هذه الإجراءات تحت تأثير ضغوط قسرية رسمية أو غير رسمية، أو قيود معيارية أو عن طريق المحاكاة مثلما أوردها (DiMaggio & Powell, 1983) لتتحول في نهاية الأمر إلى مؤسسات تصبح الأنشطة الفردية عادات ثم أعراف ثم منطق يرسخ من خلال أصول العمل المتعارف عليه ويحظى بالقبول والشرعية.

¹ - مال مهاوة، مرجع سبق ذكره، ص 78، 79، 80.

² - Alan J Richardson Op-Cit ,pp 223,224.

في حالة الجزائر ونظرا لطبيعة النظام القانوني وللتقافة الموروثة التي تؤمن أن الامتثال لا يلزمه إلا قانون مكتوب، توجت عملية التغيير والإصلاح المحاسبي بترسانة من الإجراءات والنصوص القانونية والتنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للكيانات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي المستجد نوجزها كالاتي¹:

1- القانون 07-11 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي أطلق عليه في صلب المحتوى "المحاسبة المالية" وكذا شروط وكيفية تطبيقه؛

2- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 27 بتاريخ 26 ماي 2008 والمتضمن لأحكام تطبيق القانون 07-11، حيث وضحت المادة الأولى أن المرسوم يهدف إلى شرح كيفية تطبيق المواد (5، 7، 8، 9، 22، 25، 30، 36، 40) من القانون المذكور أعلاه، كما أوضح هذا المرسوم الإطار التصوري من ناحية أهدافه، وتناول خصائص المعلومة الواجب مراعاتها عند إعداد وعرض القوائم المالية؛

3- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، يعتبر هذا القرار مصدرا ومرجعا مهما لشموليته وتفصيله لموضوع المحاسبة المالية ؛

4- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال، عدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، وفقا لهذا القرار يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية خلال سنتين متتاليتين مسك محاسبة مالية مبسطة؛

5- المرسوم لتنفيذي 09-110 المؤرخ في 07 أبريل 2009 الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة في 8 أبريل 2009 يحدد شروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛

6- التعليمات الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 والتي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، حيث تحدد الطرق الواجب إتباعها وكذا الإجراءات التي تتخذ من أجل انتقال سلس من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي؛

كما أصدر المجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من التعليمات المنهجية بإشراف من وزارة المالية بعد بداية تطبيق لنظام سنة 2010، وجاءت لدعم وشرح أكثر للتعليمات الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 المتضمنة لإجراءات تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة وتشمل² :

- المذكرة المنهجية رقم 01 الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 2010 والمتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛

¹ - حنان عجيلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 119، 120.

² - حنان عجيلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 121، 122.

- المذكرة المنهجية رقم 02 الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 والمتعلقة بالثبوتات المعنوية؛
- المذكرة المنهجية رقم 03 الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 والمتعلقة بالمخزونات؛
- المذكرة المنهجية رقم 04 الصادرة بتاريخ 20 مارس 2011 والمتعلقة بالثبوتات العينية ؛
- المذكرة المنهجية رقم 05 الصادرة بتاريخ 26 مارس 2011 والمتعلقة بمنافع الموظفين قصيرة الأجل؛
- المذكرة المنهجية رقم 06 الصادرة بتاريخ 05 ماي 2011 والمتعلقة بالمصاريف والإيرادات خارج الاستغلال؛
- المذكرة المنهجية رقم 07 الصادرة بتاريخ 24 ماي 2011 والمتعلقة بالعقود طويلة الأجل؛
- المذكرة المنهجية رقم 08 الصادرة بتاريخ 07 جوان 2011 وتعلق بكيفية تطبيق بعض الأمثلة المتعلقة بالأصول والخصوم المالية.

طورت التحليلات المؤسسية عبر الزمن تفسيرات مقنعة لاستقرار المؤسسات وتمثلها ثم تغييرها، وقد تم توجيه الاهتمام للمؤسسية الجديدة المتجذرة اجتماعيا، والتي ارتبطت بالدور التأسيسي للنماذج الشرعية التنظيمية، إن الخوض في هذا المجال يظهر أن الهدف الاقتصادي أو الاجتماعي لأي مؤسسة هو البقاء والاستمرارية ولكنه يظهر أيضا أن التغيير هو البداية، وعليه يمكن فهم أن هذا الأخير على أنه نتاج لنوع من الصدمة الخارجية التي تعطل نظاما راسخا.

للتذكير فإن النموذج المستخدم آنفا أريد به أخذ صورة مرحلية للإصلاح المحاسبي في الجزائر على المستوى التنظيمي بغية التعرف على سير الأحداث وتفاصيل الوقائع التي صاحبت عملية التغيير، من جهة أخرى ساعد التحليل على وضع الخطوط الأولى للتحقق من دوافع التغيير الداخلية والخارجية وشرعية استيراد نموذج محاسبي دولي لا تتوافق متطلباته والبيئة المستضيفة.

المطلب الثاني: وكلاء التغيير والإصلاح المحاسبي " مصادر الضغط "

اكتسب تدويل المحاسبة على مدى العقود الأخيرة قوة مدفوعا بالاهتمام الأكاديمي والشعبي بالعمولة، حيث استسلمت الدول النامية لعملية التجانس والتوحيد الاقتصادي التي قادتها اقتصادات علمية وكان فرض معايير وممارسات محاسبية جزءا من ذلك، تم نشر هذه الأخيرة من خلال منظمات دولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، ومن خلال استراتيجيات اقتصادية ذات صلة وكذا عبر الهيئات المهنية وشركات المحاسبة، كما ساهمت الشركات متعددة الجنسيات في دفع الحكومات خصوصا الراغبة منها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لاعتماد نموذج التوحيد الدولي.

الجزائر وسعيها منها لمواكبة ما يجري على الساحة العالمية، بانتقالها من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق خطت خطوة كبيرة لتحقيق مبتغاها، هذا التحول لا يشمل فقط القواعد الرسمية لكيفية عمل المجتمع أو الاقتصاد، بل يتعداه إلى القواعد غير الرسمية كالقيم والعادات والأعراف ونواتج التفاعل بينهم، وعليه نرى أن هذا الانتقال قد مس جوانب عديدة في حياة المجتمع الجزائري، محاسبيا استجابت لدعاة التوافق الدولي بإنتاجها لنظام محاسبي يستقي مبادئه وأساساته من المعايير المحاسبية الدولية ، بيد أن الشكوك قد تدافعت لتحوم حول الدوافع الحقيقية وراء عملية التقارب خصوصا وأن الدراسات تثبت أن نتاج العملية لا يتماشى والبيئة المحتضنة.

اعترف بالمنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة كنهج تجريبي سليم قادر على شرح وتفسير الممارسات المحاسبية وكما هو مخطط ضمن هذه الدراسة سنعمل على اكتشاف الدوافع المباشرة باستخدام التماثل المؤسسي كعدسة نظرية تحليلية لعملية التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر.

الفرع الأول: التماثل القسري

لتأمين الدعم والشرعية تستجيب المنظمات لجملة من الضغوط الخارجية، حيث تميل إلى إجراء تغييرات تنظيمية واعتماد هياكل رسمية متماثلة، وقد ميز كل من (DiMaggio & Powell, 1983) ثلاث آليات يحدث من خلالها التغيير والتماثل القسري أولهم، يرتبط هذا الأخير في المقام الأول بالتأثير السياسي الذي تمارسه مختلف المؤسسات التي تعتبر مصدرا للموارد والقوة ومثال ذلك القوانين والأنظمة.

يوثق (Elad, 2015) في دراسته لتصنيف أنظمة المحاسبة في إفريقيا أن الجزائر لديها أعلى مستوى من التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بنسبة تقدر بـ 83% بالمقارنة مع المغرب وتونس، وبالنظر إلى هذا التناقض والتباعد الواسع رغم القربة الجغرافية والتاريخية يؤكد (Khelif et al, 2020) على وجود ضغوط مؤسسية تؤثر على خطط التقارب مع المعايير الدولية للتقارير المالية، وعليه وفي هذا الصدد نحاول أن نميز بين الضغوط القسرية ذات المصدر الخارجي، والضغوط القسرية الداخلية التي تضعف الموقف التفاوضي للجزائر تجاه الضغوط الخارجية المفروضة¹.

أولا : الضغوط القسرية الخارجية:

القول أن العولمة كانت المحرك الأساسي للتغيير صحيح مجازا، لكن دون هياكلها القائمة الداعمة كانت ستظل حبيسة فكرة مجردة، في سياق الدول النامية يمثل كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي قوى مؤسسية قسرية عالمية، وقد أكد عدد من الباحثين قدرة وكالات الإقراض الدولية على دفع الدول النامية لاعتماد معايير IFRS على غرار (Mir & Rahman, 2005)، (Perera & Baydoun, 2007)، (Hassan, 2008) وغيرهم الكثير، في حالة الجزائر أدت ضغوط المؤسسات المالية العالمية إلى تسريع التخلي عن السياسات الاشتراكية خلال الثمانينات لصالح نموذج اقتصادي يعزز فيه دور القطاع الخاص ويقلل فيه دور الدولة، وقد زاد الضغط مع الانخفاض الحاد لأسعار النفط، ومع زيادة المديونية الخارجية لجأت الجزائر للاستدانة من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، والتزمت القيام بعدد من الإصلاحات الاقتصادية تمثلت أساسا في برنامج التثبيت والتكليف الهيكلي تحت إشراف المؤسساتين، يهدف كل منهما إلى استعادة التوازن المالي الداخلي والخارجي، وذلك للحد من التضخم وتحسين ميزان المدفوعات، ورفع القدرة التنافسية للبلاد وبالتالي تحقيق النمو الاقتصادي.

أرسل وزير المالية آنذاك خطاب نوايا للمدير التنفيذي لصندوق النقد الدولي يتعهد فيه الالتزام بالانخراط في اقتصاد السوق ويؤكد على "المضي في عملية اللامركزية الاقتصادية تدريجيا، وخلق البيئة التي تمكن من اتخاذ القرار على أساس المسؤولية

¹ - Hicham khelif, Kamran Ahmed, Manzurul Alam, OP-Cit, p 16

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

المالية و الربحية والاعتماد الكبير على ميكانيزم الأسعار بما في ذلك سياسة سعر الصرف" والأهم من ذلك أن الرسالة قد أكدت على توسيع دور القطاع الخاص¹ والذي يعد العنصر الأساسي في عملية الإصلاح الاقتصادي، هذه الأحداث أضافت زخما ودافعا من أجل الخصخصة.

دعمت سياسة الخصخصة بسياسات تحرير الاقتصاد، وهذا يعني فتح اقتصاداتها أمام الاستثمار الأجنبي طويل وقصير الأجل، وقد اجتذبت العديد من قطاعات الاقتصاد تدفقات معتبرة من رأس المال الأجنبي كان معظمها من الدول الأوروبية وخاصة قطاع الاتصالات والخدمات وشركات البترول، وحيث أن سعر صرف العملة المحلية مقابل اليورو أقل بكثير فقد انخفضت تكاليف العمالة بشكل كبير وزادت الأرباح كما يوضحه الجدولين²:

الجدول رقم (03-01): إحصائيات الخوصصة في الجزائر من سنة 2000 إلى سنة 2008

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2007	المجموع
عدد المؤسسات	7	369	---	360	421	158	---	161	---	1476

المصدر: khlif et al ,Accounting regulations and IFRS adoption in Francophone North

African Countries :The experience of Algeria ,Morocco,and Tunisia ,The international Journal of Accounting ,Vol 55 N°01,2020, p17

الجدول رقم (03-02): الناتج المحلي الإجمالي وتدفع الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر (وحدة مليون دولار)

السنة	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
GDP	117 027.30	134 977.08	171 000.69	137 211.04	161 207.29	200019.05	209058.99	209755	213810.02
FDI	1841	1686.73	2638.60	2746.93	2300.36	2571.23	1500.40	1691.88	1503.45

المصدر: khlif et al ,Accounting regulations and IFRS adoption in Francophone North

African Countries :The experience of Algeria ,Morocco,and Tunisia ,The international Journal of Accounting ,Vol 55 N°01(2020), p7

الجزائر في محاولتها الاندماج في الاقتصاد العالمي سعت جاهدة إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة WTO ، هذه الأخيرة التي تكمل الدور الإيديولوجي الذي تتبناه المؤسسات المالية الدولية في إدارة الاقتصاد العالمي، فقراءة بسيطة لأهدافهم وسياساتهم والتزامن المثالي لإنشائهم يكشف أنهم وجوه لعملة ليبرالية واحدة، ففي سنة 1996م وقعت منظمة التجارة العالمية وصندوق النقد الدولي اتفاقية تعاون أكد فيها الطرفان على زيادة الاتساق في تطوير السياسات الاقتصادية على المستوى العالمي،

¹ - بطاهر علي، سياسات التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الأول ص 181-182

² - Hicham Khlif et al , Op-Cit , pp7-17

أما الجزائر فقد بدأت في إجراء اتصالات أولية مع الجات قبل أن تتحول إلى منظمة التجارة العالمية (مراكش المغرب 1994م) وذلك سنة 1987، وتواصلت معها رسميا سنة 1996م ولا تزال المفاوضات إلى يومنا هذا لقيود تفرضها على الدول الراغبة بالانضمام أهمها:¹

- الالتزام بتعريفات جمركية محددة في إطار الاتفاقية مع المنظمة؛
- الالتزام بجدول يتضمن وضع إطار زمني لإزالة القيود المفروضة على نشاط الخدمات ؛
- التوقيع على بروتوكول يشمل تطبيق جميع اتفاقات المنظمة تطبيقا لمبدأ القبول الكلي للنتائج.

بعد الانضمام لهذه المنظمة اندمجا للاقتصاد الجزائري في المنظومة التجارية العالمية، والذي يتضمن جانبا من التضحية الذي قد يصل إلى رهن جزء من السيادة الاقتصادية والسياسية في سبيل إيجاد حد أدنى من التوافق والتجانس مع الدول الأعضاء، فعلى الرغم من الإغراءات وفرص النجاح التي قد تحفز الاقتصاد الوطني إلا أنه في المقابل قد يحمل تهديدات جمة وأثارا مدمرة لما تبقى من قدرات إنتاجية حقيقية فيها، ويعود ذلك لعدة اعتبارات تتعلق بطبيعة الاقتصاد الجزائري الذي رغم أنه من أهم الاقتصادات الإفريقية بحكم غزارة الموارد والثروات الطبيعية وحجم الطاقات الإنسانية التي يتمتع بها إلا أن الاختيارات غير الكفؤة جعلت من امتيازاته نقما على الوضع الاقتصادي حيث تحول إلى اقتصاد مديونية أدى به إلى فقدان التدريجي للسيادة الاقتصادية وحرية اتخاذ القرار فمثلا قدر حجم الديون العمومية بحوالي 2500 مليار دينار في نهاية ديسمبر 2000، أيضا اعتماده الدائم على إستراتيجية استنزافية للثروة البترولية والغازية لا تراعي محدودية الاحتياطات وضرورة استخلافها والكفاءة في تخصيص عائداتها والعدالة في توزيع منافعها جعله رهين الإيرادات الريعية الخاضعة لتقلبات السوق، وفي ظل هذه العوامل تطورت آليات الفساد التي أثرت على حركية النشاط الاقتصادي وحدت من كفاءة السياسات وعطلت المنظومة القانونية والتشريعية والمؤسسات الاقتصادية وتنامت شبكات الاقتصاد الموازي، وبالتالي فإن حجم العوائد المتوقعة من الانضمام سيتأثر كثيرا بما سبق².

في السياق المحاسبي، تعمل منظمة التجارة العالمية على تحقيق ما أسماه المدير العام السابق لها Mike Moore عالم بدون جدران "World Without Walls" تحت بنود الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات GATS ، هذه الأخيرة تسعى إلى تحرير تجارة الخدمات التي تعد أحد أهم إنجازات مفاوضات أوروغواي سنة 1995، حيث قسمت الخدمات إلى 155 قطاع تمهيدا لتحريرها من خلال عمليات التفاوض، وكانت مهنة المحاسبة على رأس قائمة الخدمات المهنية، وتعتبر من المهن رفيعة المستوى خصوصا في الدول المتقدمة وينظر إلى ممارستها كخبراء قادرين على تقديم المعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرار في جميع المجالات

¹ - عياش قويدر، ابراهيمي عبد الله ، أثار انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة بين التفاؤل و التشاؤم، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 02 ، ص 61

² - صالح صالح، الآثار المتوقعة لانضمام الجزائر الى المنظمة العالمية للتجارة ودور الدولة في التأهيل الاقتصادي ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 01/2001 ص ص 50 -51- 52 .

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

الاقتصادية، ونرى أن المنظمة قد سعت إلى تذليل العقبات التنظيمية التي تواجه التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي في الصناعة الخدمية وذلك بسن قواعد تقوم على¹:

- الحرص على أن يتمتع مقدمو لخدمات ذات الطابع الدولي من أفراد ومؤسسات بنفس المزايا التي يتمتع بها منافسهم المحليون بحكم التعليمات الحكومية؛
- إزالة العقبات العنصرية في الدخول إلى السوق والممارسة للمهنة، على أن يترك الحكم للكفاءة والمؤهلات المحاسبية؛
- توفير اتفاقية لجميع مقدمي الخدمات فيما يتعلق بالقواعد التي تحكم الاعتراف بالمؤهلات.

يمكن القول أن جوهر أهداف هذه الاتفاقية هو ضمان سهولة انتقال الكفاءات المهنية وعملها عبر الحدود، والحرص على أن تنال نفس الفرص التي يحظى بها قرائنها المحليون، يعتبر هذا الحدث الأكثر تأثيراً على الاقتصاد العالمي آنذاك حيث أدى إلى زيادة حركة رؤوس الأموال، وارتفاع حدة المنافسة بين السوق المحلية والعالمية، ونمو المشاريع الدولية وشركات المحاسبة الدولية تبعاً كونهم بنية تحتية أساسية لأي مشروع²، لهذا فإن تطور قطاع المحاسبة وإيراداته يرتبط بشكل مباشر بقوة الاقتصاد، الجدير بالذكر أن سوق الخدمات المحاسبية وعلى اثر هذه الاتفاقية قد سيطرت عليها أربع مكاتب كبرى تعرف باسم الأربعة الكبار Big Four وهم اليوم من أكبر الموردين لخدمات المحاسبة في العالم يتقاسمون حصص سوقية كبيرة بينهم بالأخص في الدول الاقتصادية الكبرى كما يظهره الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-03): الحصة السوقية لشركات المحاسبة والتدقيق الكبرى في الاقتصادات الخمس الكبرى

شركات المحاسبة	الولايات المتحدة الأمريكية	اليابان	بريطانيا	ألمانيا	فرنسا
PWC	34	30	33	42	17
KPMG	17	13	23	38	11
DELOITTE	22	23	23	6	17
EY	27	29	15	5	28
شركات أخرى	00	5	6	9	27

المصدر: بونعجة سحنون، بوفليح نبيل، الآثار المتوقعة للانضمام لمنظمة التجارة العالمية (OMC) على سوق الخدمات

المحاسبية في ظل سياسة إصلاح المهن المحاسبية في الجزائر، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 19، جانفي

2018، ص 28.

¹ - بونعجة سحنون، بوفليح نبيل، الآثار المتوقعة للانضمام لمنظمة التجارة العالمية (OMC) على سوق الخدمات المحاسبية في ظل سياسة إصلاح المهن المحاسبية في الجزائر، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 19، جانفي 2018، ص 25

² - المرجع السابق، ص 26

الآن، ما علاقة كل هذا بالإصلاح المحاسبي في الجزائر؟ يمكننا القول أن هذه الاتفاقية قد ساهمت في إحداث نقلتين نوعيتين في تاريخ المحاسبة في الجزائر، مست الأولى نظام المحاسبة والثانية تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، فنجد أن توجه الإصلاح قد توافق وتقارب ضمنا مع المرجعية المحاسبية الدولية وذلك تحقيقا لشروط الحصول على عضوية في منظمة التجارة العالمية الذي يلزم الاندماج في موجة التنسيق العالمي هذا من جهة، من جهة أخرى وتحت بند تحرير الخدمات المحاسبية ستجد الجزائر نفسها مجبرة على فتح سوق خدمات المهن المحاسبية والتدقيق أمام المنافس الأجنبي، رغم ذلك نلاحظ أن الهيئات الوصية (وزارة المالية) قد أحكمت سيطرتها على تنظيم المهنة تحت قانون 01/10 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إضافة إلى شكل المكاتب المحاسبية ذات الصبغة الفردية والخاصة حيث تبتعد عن النماذج العالمية التي تأخذ قالب الشركات المنظمة والتي تسعى وتدفع للمنافسة واختراق الأسواق، يتكاتف كل ما سبق مع عوامل مؤسسية متوترة ليلخلق بيئة تنافسية غير متكافئة الفرص وتعمل لصالح المكاتب الأجنبية على حساب المحلية منها.

ثانيا : الضغوط القسرية الداخلية : خلصت بعض الدراسات على غرار دراسة (Alon & Dwyer,2014) أن الدول بالأخص النامية التي تعاني من هشاشة نظام الحكم، انخفاض مستوى التنمية الاقتصادية وغيرهم من الأسباب كانت الدول الأكثر رضوخا بل واندفاعا لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية أملا في تحقيق معايير القبول والاعتراف وما يتأتى منه من منافع اقتصادية، تفترض النظرية المؤسسية الجديدة وجود قوة وضغط خارجي يلزم الدول على التقارب مع المعايير، ومع ذلك لا تنكر أن الاختيار ينتج عن تفاعل معقد بين الضغوط العالمية والعوامل المحلية، إذا فمناقشة العوامل الداخلية القسرية غرضها تحري أوجه القصور والتقصير التي أضعف موقف الجزائر التفاوضي وقيد سلطتها تجاه عملية التغيير المفروضة، ويمكننا في هذا الصدد ومن خلال الوضع الاقتصادي الذي كان ولا يزال يحكمه الربيع، الوضع السياسي والاجتماعي وحتى الأمني فهم الطرق التي فرضت بها الإصلاحات الاقتصادية بصفة عامة والإصلاح المحاسبي الذي يتقارب مع المعايير الدولية للتقارير المالية بصفة خاصة.

1. اقتصاد أسير (ربيع النفط والغاز)

تمتع الجزائر بما لا يستهان به من الثروات المادية للتنمية الاقتصادية، إلا أننا لا تستثمر إلا في النفط والغاز وبعضا من الحديد والفوسفات، بينما الإمكانات الأخرى غير مستغلة لاسيما الأراضي الزراعية والثروات الفلاحية المختلفة، لهذا اعتبر المحللون أن اعتماد الجزائر على المحروقات كبديل وحيد يلغي بقية البدائل المتاحة ويشكل خطرا على المعادلة الاقتصادية ويظل رهين تقلبات أسعار النفط.

يرتبط مفهوم الربيع بمنطق اللاجهد حيث يمكن اعتباره نوعا من الدخل غير المبرر وغير المرتبط بدورة الإنتاج لانفصاله عن قيم العمل وبذل الجهد وتحمل المخاطرة، وإذا ما اقترنت هذه الفكرة بواقع اقتصادي وسياسي واجتماعي كحالة الجزائر سنجد العديد من المخلفات فافتصاديا ستنشأ ما يسمى بالدولة الربيعية وهي الدولة التي تحصل على جزء كبير من دخلها من مصادر خارجية سواء أكان من موارد طبيعية أو استخراجية على شكل ربيع تسيطر عليه الدولة وتوزعه، وبهذا يغير هذا الأخير طبيعة الدولة ودورها من دولة إنتاجية إلى دولة تخصيصية، من الناحية الاجتماعية فإن تنامي ظاهرة اللاجهد ينعكس سلبيا على قيم المجتمع وأفكاره إذ

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

تتولد مع الوقت ظاهرة الفساد واستغلال المصالح العامة لتحقيق المصالح الخاصة، كما يولد التراخي وعدم الانضباط في تطبيق السياسات المالية والاقتصادية مستقبلاً¹، ولأن الاقتصاد والمجتمع أسير السياسة في الجزائر فإن آثاره كانت الأبرز حيث تستعمل الأنظمة القائمة العائدات البترولية في تحصين أنظمتها الريعية وغير الريعية ودعم شرعيتها عن طريق إشباع حاجات المواطنين العادية لذلك تغافلت الجماهير عن التجاوزات التي كانت تحصل، كما تعطلت الإصلاحات المبرمجة فمثلا في السبعينات كانت وفرة العوائد البترولية سببا في تعطيل برامج الإصلاح السياسي وكانت الدولة آنذاك تغطي عجزها في الإنتاج بالاستيراد من الخارج.

إن وصف اقتصاد بأنه ريعي يعني أنه يخضع بشكل لا مشروط لتقلبات عناصر الربح الخارجي ما يجعله عرضة دائمة للصدمات المختلفة، واقتصاد الجزائر لا يختلف عن ذلك، فقطاع المحروقات يساهم بما يفوق 97% من صادرات البلاد و35% من إجمالي الناتج المحلي الخام كما تشكل الجباية البترولية أكثر من 60% من إيرادات ميزانيتها العامة، وانخفاض أسعار النفط يدخل البلاد في أزمة، نستذكر في هذا الصدد أزمة النفط في سنة 1986م التي خسرت على إثرها الاقتصاد الجزائري 55% من عائداته الخارجية في تلك السنة، كما خلفت عديد المشاكل الاجتماعية تمثلت في معدلات بطالة مرتفعة، تضخم في الأسعار فقدان لبعض السلع الأساسية وغيرهم من الانزلاقات²، يصف محمد رضا مزوي مستشار الراحل قاصدي مباح وزير الحكومة إبان تلك الفترة يقول "إفلاس تام، كان يفصلنا عن إعلان حالة الإفلاس التام أسبوعان فقط وهذا سنة 1988م و1989م"، ويبدو أن الجزائر قد وصلت إلى مرحلة فقدت فيها شرعيتها بين الدول التي رفضت حتى استنادتها الأموال فاضطرت إلى طلب قروض في شكل سلع أملا في استرداد ثقة الدول والشعب³، من الواضح أن الحكومة الجزائرية قد قاومت ضغوط صندوق النقد الدولي والاقتصاد الأجنبي لكن تدهور الأوضاع خصوصا الاجتماعية والأمنية قد أجبرها على الاقتراض المشروط لهذه المؤسسات، لنوضح ثقل قطاع المحروقات في الاقتصاد الجزائري، نستشهد بمقدار تأثيره على ثلاث أهم مؤشرات لقياس أداء الاقتصاد: بالنسبة للإيرادات الحكومية، الصادرات والناتج المحلي الإجمالي.

1- بالنسبة إلى الإيرادات الحكومية:

الجدول رقم (03-04): مساهمة قطاع المحروقات بالنسبة إلى الإيرادات الحكومية (القيمة بالبيون دينار جزائري)

السنوات	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
إيرادات النفط والغاز	185	257.7	358.8	519.7	425.9	588.2	1213.2	1016	1007.9	1350	1571	2353	2899	2796.8	4089	2412.7	2905	2905
الإيرادات غير النفطية	135.1	176.5	242.1	305.1	334.1	329.8	314.8	349.5	398.2	595.1	616.1	644.1	730	840.8	890.9	1102	1259.4	1477

¹ - يوسف بيبي، الجزائر: إشكالية الانتقال من اقتصاد الربيع إلى اقتصاد الكفاءة، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 28 مجلد 2، 2013، ص 47

² - المرجع السابق، ص 48

³ - محمد رضا مزوي، عن الأزمة الاقتصادية لسنة 1988، جريدة الحوار في 18 سبتمبر 2017 <https://www.elhiwar.dz/national/97122>

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

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
------	--------	------	--------	------	------	------	------	--------	------	--------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------------------------

المصدر: أمال مهاوة، محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية:

دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2015، ص 67

2- بالنسبة إلى الصادرات:

الجدول رقم (03-05): حصيلة التجارة الخارجية

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

المصدر: أمال مهاوة، محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية:

دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2015، ص 68.

3- بالنسبة للنتائج المحلي الإجمالي

الجدول رقم (03-06): مساهمة قطاع المحروقات إلى الناتج المحلي الإجمالي

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

المصدر: أمال مهاوة، محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية:

دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2015، ص 69

الملاحظ من الجداول أنه ليس هنالك نية للتخلص من تبعية الاقتصاد للصناعة النفطية، وسيبقى مربوطا بتقلبات أسعار النفط، وهذا لا يعكس فقط وضع الاقتصاد المتزدي وإنما غياب الإرادة الحقيقية لصانع القرار الجزائري في تنمية الاقتصاد خارج الربع البترولي بل لا يتخذ القرار إلا بناء على حالة الربع البترولي.

2. التدهور السياسي والاجتماعي

في دراستنا للعوامل الداخلية التي أجبرت الجزائر على قبول هياكل مؤسسية خارجية بإسم الإصلاح، تعد العوامل السياسية والاجتماعية محددات غاية في الأهمية، فنبذة عن الأحداث والوقائع في تلك الفترة تفضي إلى الكثير من الاستنتاجات حول حجم الضغط الذي كانت الهيئات التنظيمية ومؤسساتها والمجتمع يخضع له، فمن أزمة النفط سنة 1986م إلى انتفاضة أكتوبر سنة 1988م تلتها 10 سنوات من الدماء والدمار يعني أن الوضع أقل ما يقال عنه أنه مأساوي، لكنه في المقابل يشكل بيئة خصبة لاستقبال أي مقترح ينبثق منه بصيص أمل للخروج من الأزمة.

غابتنا ليس إعادة استدعاء الأحداث وتحليلها إنما فهم السياق العام للبلاد ومنابع التأثير والتأثر، في هذا الصدد نجد أن عديد الباحثين قد قرنوا أسباب العشرية السوداء إلى الأسباب السياسية المباشرة وهي الصراع على السلطة بين الإسلاميين وجبهة التحرير الوطني بعد توقيف المسار الانتخابي وكان العنف وسيلة لمواصلة الصراع السياسي القائم، لكن Jacob Mundy كان له رأي آخر في كتابه "Imaginative Geographie of Algerian Violence" الذي صدر في 2015، ففي الفصل الذي عنوانه الكاتب "مقياس الحقرة"¹ (Hogra metrics) تجاوز الدوافع السياسية ليشير إلى أن الأزمة كانت اقتصادية في جوهرها، ويرى أن نقطة الصفر "نقطة انطلاق الأزمة" ترجع إلى سنة 1986 خلاف التيار السياسي الذي ينسبها إلى أحداث أكتوبر 1988، فلمواجهة أزمة النفط آنذاك اتخذت الحكومة إجراءات تقشفية قاسية كزيادة الضرائب وتقليل الواردات والاستدانة الخارجية، وقد نتج عن هذه الأوضاع واقع سياسي جديد وهو "لا ضرائب بدون تمثيل" "No taxation without representation" وهنا يقصد التمثيل السياسي في دوائر صنع القرار، وجدت السلطة نفسها في مفترق طرق فمن جهة التنازل عن سلطتها لصالح ممثلين عن الشعب، ومن جهة أخرى هذا النظام الذي قطع العديد من الوعود للشعب مقابل الابتعاد عن السياسة لم يعد قادرا على تلبية هذه المطالب بل ولجأ "لجيوهم" لسد العجز في الميزانية، والأهم أن الإجراءات التقشفية لم تمتد إلى الطبقة الغنية، وانفجر الوضع في أكتوبر 1988، يغوص الكاتب ليكشف عن الوقود الأساسي الذي غذى الأزمة وهي نسبة البطالة التي ارتفعت أربع مرات وتراجعت الأجور وارتفعت أسعار المواد الغذائية كل هذا أجج من غضب الشعب وسخطه، في المقابل أيضا تراجع الإنفاق على المجال الأمني والعسكري وكانت الفرص سانحة لأي قوى معارضة²، إذا بشكل متزايد بدأت المقاربة الاقتصادية تصور العنف على أنه صراع على الموارد وفشل للنظام القائم³.

كل هذه الأحداث المتتالية وغيرها الكثير التي يطول شرحها وضعت الجزائر في موقف مجرب على قبول جملة الضغوط الخارجية والداخلية التي تخفف وطأة العنف وتمتص غضب الشعب، وتحاول أن تغطي نفاقها وتنمي اقتصادها .

الفرع الثاني : ضغوط المحاكاة

عكس التماثل القسري الذي يحدث خارج إرادة المنظمة، يسعى تماثل المحاكاة إلى نسخ ممارسات وسلوك المنظمات التي ينظر إليها في مجالها على أنها شرعية والأكثر نجاحا، فبحسب (DiMaggio & Powell, 1983) تخلق البيئة حالة من عدم اليقين التي تدفع بالمنظمات لتصمم نفسها على منظمات وهيكل أخرى، لكن في حالات أخرى قد نجد مقاومة للتقليد إذا كان هناك شعور قوي بالهوية والانتماء أو الثقافة، ولهذا يجب على المحاكاة أن تتوافق مع الهياكل والهوية.

¹ - الحقرة : كلمة مرادفة للظلم ، تعبير عامي يحمل معناه في السياق الاجتماعي المحلي الجزائري والذي يشير إلى العن والظلم الاجتماعي وغياب العدالة .

² - يوسف كامل ، بحث في الجذور .. هل كان سبب العشرية السوداء في الجزائر اقتصاديا أم سياسي؟ ، موقع ساسة أفكار حرة تقرأ العالم و الأحداث عبر عيون الانسان العربي ، حرر في 03 أكتوبر 2019 <https://www.sasapost.com/real-causes-of-black-decade-in-algeria> تاريخ الاطلاع 2021/11/27 على الساعة 14:00.

³ - Silverstein Paul A, Jacob Mundy *Imaginative geographie of Algerian violence(2015) : conflict science ,conflict management , Antipolitics , Stanford dtudies in Middle Eastern and islamic societies and cultures ; stanford university press ,2016,p 595*

في سياق الاقتصادات النامية والناشئة، تنشأ ضغوط المحاكاة من الشركاء التجاريين والشركات متعددة الجنسيات، وقد اتفق الباحثون على أن هذه الأخيرة ساهمت بشكل كبير في زيادة رغبة وقبول المعايير الدولية للتقارير المالية، فتحت بند حوكمة الشركات تضاف المعايير كآلية من الآليات التي تضمن شفافية القوائم المالية لهذه الشركات وهي ممارسة مرغوبة ومطلوبة للشركات التي تحاول تحقيق نفس مستوى النجاح، على مستوى الدول قد تتبنى الدول المعايير لتحاكي الدول التي نجحت في استقطاب وجذب الاستثمار الأجنبي، وقد تضغط الشركات المحلية لتبني ممارسات عالمية تحقق لها تكافؤًا في فرص المنافسة مع الشركات الأجنبية.

توجهت معظم الدول في أواخر القرن الماضي إلى إنشاء تكتلات وكيانات اقتصادية مشتركة تتقاسم الخبرات والأرباح عن طريق ما عرف بالشراكة، وكان لهذا أثر كبير على الدول النامية ومن بينها الجزائر، التي بدأت بتبني هذا النمط لتحقيق نمو وتنمية اقتصادية، تزامنت هذه الخطوة مع متطلبات تغيير النظام الاقتصادي الجزائري إلى اقتصاد السوق الذي يقوم على إزالة الحدود وسهولة تنقل رؤوس الأموال الاستثمارية .

أولاً : مساعي لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر

فرضت ديناميكية الاقتصاد الدولي وتشابك العلاقات الدولية على الجزائر أن ترسم لنفسها مسارًا يقودها نحو الاندماج في المحيط الاقتصادي، وكان جزء كبير من الإصلاحات وسيلة لتهيئة المناخ المستقطب لرؤوس الأموال الأجنبية اللازمة، وقد تركزت حول إصلاح المؤسسة العمومية الاقتصادية من خلال بيع المؤسسات العمومية والتنازل عنها لصالح مسيرين خواص (عمليات الخصخصة)، بعدها وبفعل قيود صندوق النقد الدولي باشرت الدولة بسياسات التحرير الاقتصادي التي تلخصت في تحرير التجارة الخارجية بتخفيض الرسوم الجمركية وإلغاء الحواجز الجبائية، تحرير الأسعار والتخلي عن الدعم على الأسعار ذات الاستهلاك الواسع من أجل تخفيف العبء الذي تتحمله الميزانية للدولة وأن تخضع الأسعار المحلية للمنافسة الدولية، تلتها إعادة تنشيط النظام البنكي وتم ذلك بموجب القانون 90-10 الصادر في 14 أبريل 1990، وإصلاح النظام المحاسبي بتبني المعايير المحاسبية الدولية لتوفير معلومات ملائمة وشفافة، توفير وتدعيم المرافق العامة كان مشروع الطريق السيار شرق- غرب أبرزها وإنشاء أجهزة لتطوير الاستثمار و تنظيمه¹.

إذا؛ عرفت الجزائر توليفة مركبة من العوامل الاقتصادية والسياسية قصد تطوير المناخ الاستثماري، فرغم الركود والغياب شبه الكامل للاستثمار في الجزائر في الفترة ما بين سنة 1993م وسنة 1995م والذي كان سببه تدهور الأوضاع الاقتصادية والسياسية والأمنية، إلا أنها استعادت جزءًا من نشاطها بداية من سنة 1996 إلى 2000م حيث تراوحت قيمتها بين 260

¹ - سنوسي بن عومر، مراد بودية مُجد جليل ، واقع الاستثمار الأجنبي المباشر في ظل الإصلاحات في الجزائر وأثره على التنمية الاقتصادية ، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة ، العدد 5، أبريل 2014، ص 31، 32، 33.

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

و507 مليون دولار، غير أن معظمها كان موجها لقطاع المحروقات فيما بقيت باقي القطاعات غير جاذبة للاستثمار مقارنة بالبلدان المجاورة بالمغرب الذي تضاعف أربع مرات¹.

كانت السنوات الخمس التالية 2000م إلى 2005م سنوات وفرة في حجم الاستثمار الأجنبي حيث تجاوزت عتبة المليار دولار في 2001م، 2002م، 2005م، واحتلت الجزائر المرتبة الثالثة إفريقيا سنة 2002م حسب تقرير CNUCED حول استقطاب الاستثمار في العالم، غير أن هذا الأخير لم يساهم كثيرا في تنمية اقتصاد الجزائر لتركزه تقريبا في قطاع المحروقات، فلم يخلق أي مناصب عمل جديدة ولم يطور أي قطاعات اقتصادية أخرى، حيث قدرت الاستثمارات فيها بـ0.2% من الناتج الداخلي الخام للفترة الممتدة من 1999م إلى 2001م.

يتحدد شكل اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وفقا لـ (Irvine, 2008) انطلاقا من العلاقات التجارية ومصادرها وعلى هذا المقياس نفترض أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر قد تأثر بثقافة المستثمر الأجنبي والقطاع الذي ينشط فيه، وذلك لأن تلبية احتياجاته من المعلومة وخفض تكاليف ترجمة القوائم المالية للشركة الأم من محفزات استقطاب الاستثمار الأجنبي وخلق بيئة أعمال ملائمة، وعليه ووفقا لتقرير UNCTAD لسنة 2004 تحتل الولايات المتحدة الأمريكية طليعة أهم 10 دول المستثمرة في الجزائر لسنوات 1998م إلى 2001م بما مقداره 906 806 مليون دولار فيما احتلت بلجيكا المرتبة العاشرة بما مقداره 32 041 مليون دولار لنفس الفترة، يوضحه الجدول التالي²:

الجدول رقم (03-07): أهم 10 دول مستثمرة في الجزائر (1998-2001)/ الوحدة: مليون دولار.

الدول المستثمرة	1998	1999	2000	2001	المجموع
الولايات المتحدة	256 891	89 882	205 664	354 369	906 806
فرنسا	76 656	137 460	49 272	80 413	344 001
ألمانيا	20 062	7 386	66 509	37 791	132 198
إيطاليا	92 820	11 800	9 262	34 383	148 265
هولندا	2 812	623	1 308	71 944	76 687
المملكة المتحدة	36 015	2 001	14 206	23 254	75 476
اليابان	16 648	2 787	21 092	8 818	49 345
اسبانيا	16 209	16 373	35 596	152 867	221 045
مصر	51	3	100	362 992	363 146

¹ ناجي بن حسين ، دراسة تحليلية لمناخ الاستثمار في الجزائر ، أطروحة دكتوراه منشورة ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2007 ، ص 198

² Nations Unies , Examen de la politique de l'investissement Algérie , Conférence des nations unies sur le commerce et développement ,New York et Genève, 2004 , p 12.

32 041	12 384	4 484	571	14 648	بلجيكا	10
--------	--------	-------	-----	--------	--------	----

المصدر: Nations Unies ,Examen de la politique de l'investissement Algérie , Conférence des nations unies sur le commerce et développement ,New York et Genève, 2004 , p 12.

تتركز أهم الاستثمارات الأمريكية في الجزائر في القطاع البترولي، تمثلها شركات مثل Arco ،Mobil ،Amocco ، Schlumberger ،Philips ، إضافة إلى قطاعات أخرى مثل شركة Phiser في قطاع الكيمياء والصيدلة، وشركة GCC المختصة في صناعة الكوابل الكهربائية وشركة CISCO Systems المختصة في صناعة البرامج الالكترونية¹ ، بالنسبة لمصر فاستثماراتها غالبا تنتمي لشركة واحدة هي "أوراسكوم" التي تنشط في قطاع الاتصالات وتوسعت لتدخل بقوة قطاع صناعة الاسمنت، وقد قدرت استثماراتها من سنة 2001م حتى سنة 2005م بقيمة 150 886 مليار دج وسمحت بخلق 2390 منصب عمل دائم².

وبما أن الاستثمار في حركة دائمة لعدة اعتبارات، فقد شهدت السنوات العشرة التالية من 2000 إلى 2010م تغيرا في حجم وتوزيع الاستثمارات الأجنبية ليحتل بعدها الاتحاد الأوروبي الصدارة بـ324 مشروع أي ما قيمته 301 997 مليون دج، وكان لفرنسا حصة الأسد بـ121 مشروع ما قيمته 39 376 مليون دج، تلتها الدول العربية بـ290 مشروعاً بقيمة 835 745 مليون دج، فيما يظل حضور دول إفريقيا والأمريكيتين واستراليا ضعيف نسبياً³.

تتوزع الاستثمارات الأجنبية المباشرة على عدد من قطاعات الاقتصاد الوطني، حيث يتصدر كل من قطاع الصناعة، الخدمات والبناء والأشغال العمومية والخدمات سواء من حيث عدد المشاريع المسجلة بنسبة تقدر بـ57.45%، 17.7%، 16.84% على التوالي أو من حيث مناصب الشغل التي وفرتها الصناعة بنسبة 56.14%، البناء والأشغال العمومية بنسبة 16.40%، الخدمات بنسبة 9.87%، في المقابل لم تحض القطاعات الأخرى بالدعم والقبول المطلوب لزيادة جاذبيتها للاستثمار رغم أهميتها فقطاع الزراعة مثلا لم يسجل سوى 0.54% رغم كل الإصلاحات و التحفيزات التي خص بها القطاع⁴، أما فيما تعلق بقطاع المحروقات فجاءت الاستثمارات المتعلقة به تتم في إطار شراكة بين الشركة الوطنية سوناطراك ومختلف الشركات الأجنبية.

ثانيا : أبرز اتفاقيات التعاون والشراكة .

ضمن حركية التكاملات الاقتصادية في العالم، برزت وانتشرت الاتفاقيات التجارية الإقليمية كتكتلات تتجاوز الحدود الجغرافية لتشمل قارات مختلفة وأهداف متباينة، وقد اشتدت المنافسة بين الدول على جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة عبر

¹ - صياد شهيناز ، الاستثمارات الأجنبية المباشرة ودورها في النمو الاقتصادي دراسة حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير منشورة ، المدرسة الدكتورالية للاقتصاد والتسيير ، جامعة وهران ، 2013، ص 77

² - ناجي بن حسين، مرجع سبق ذكره، ص 212-213.

³ - صياد شهيناز ، مرجع سبق ذكره ، ص 79-80.

⁴ - خروبي مراد ، بحري أميرة ، واقع الاستثمار الأجنبي المباشر خارج قطاع المحروقات في الجزائر ، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد 41 سبتمبر 2015، ص 319

إزالة الحواجز وتخفيف حدة العراقيل وتقديم الضمانات، الجزائر من بين الدول التي سعت إلى التأقلم مع المعطيات والمتطلبات التي تخدم هدف الاندماج في الاقتصاد العالمي، فقد استهدفت إصلاحاتها سياسات تحرير التجارة التي تمثل موطئ قدم للالتزام بمختلف شروط الاتفاقيات المبرمة والتي كان أبرزها شروط اتفاقية الشراكة التي جمعتها مع الاتحاد الأوروبي التي كانت تصبو إلى إقامة منطقة للتبادل الحر "الشراكة الأورو-جزائرية".

ارتبطت العلاقة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي بمصطلح التعاون لمدة تجاوزت الثلاثين سنة، انحصر هدفها على ترقية المبادلات التجارية بين الطرفين فقط (تحسين شروط دخول السلع الجزائرية إلى السوق الأوروبية) وكان نتاجها محدودا حيث لم تستفد الصناعات الجزائرية من صادراتها نحو السوق الأوروبية، بعد إعلان برشلونة سنة 1995م كان لزاما عليها مراجعة صيغة العلاقة لتصبح شراكة تجمع الطرفين لتحقيق الأهداف والغايات المشتركة التي تجمع مختلف المجالات و القطاعات¹.

انطلقت المفاوضات الرسمية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي في مارس 1997 م ببروكسيل، وعقدت عدة جولات بينهم (12 جولة) إلى أن أعلن وزير الخارجية الجزائري آنذاك قرار توقيع الاتفاقية وكان ذلك في 13 ديسمبر 2001م وكان التوقيع الرسمي في 22 أبريل 2002 بمدينة فالنسيا الإسبانية، إلا أن مصادقة البرلمان قد تأخرت إلى 14 مارس 2005 م، وقد توسعت الاتفاقية لتشمل الحوار السياسي، انتقال البضائع، التعاون الاقتصادي، التعاون الاجتماعي الثقافي، التعاون المالي والتعاون في مجالات العدالة والشؤون الداخلية وملفين حديثين يتعلقان بحرية تنقل الأشخاص ومكافحة الإرهاب²، لهذا يعد هذا الاتفاق مكسبا اقتصاديا ودبلوماسيا يخرج الجزائر من عتمة العزلة الدولية والإقليمية التي عانت منها سنوات طوال، وقد ركزت الاتفاقية على تحقيق ثمانية محاور أساسية تمثلت في³:

- المحور الأول: إقامة حوار سياسي بين الطرفين، يسمح بعلاقات دائمة للتضامن بين المتعاملين، تساهم في تحقيق رفاهية وأمن للمنطقة المتوسطة؛
- المحور الثاني: ويتعلق بحرية تنقل (التبادل التجاري)، وذلك بإقامة منطقة حرة للتبادل، وهذا خلال فترة انتقالية تم تحديدها ب 12 سنة ابتداء من دخول الاتفاقية حيز التنفيذ؛
- المحور الثالث: حقوق التأسيس أو الإنشاء وتقديم الخدمات؛
- المحور الرابع: يتعلق بالدفع رأس المال، المنافسة وإجراءات أخرى اقتصادية ؛
- المحور الخامس: يتعلق بالتعاون الاقتصادي، حيث التزم الطرفان على تقوية التعاون الذي يخدم المصلحة المشتركة ؛
- المحور السادس: يتعلق بالجانب الاجتماعي والثقافي ؛

¹ - ناصري نفيسة ، عبد السميع طه موساوي ، انعكاسات اتفاق الشراكة الأوروبية على تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة الواردة إلى الجزائر ،مجلة المقار للدراسات الاقتصادية ، المجلد 04، العدد 02 ، 2020 ، ص 23

² - المرجع السابق ، ص 24

³ - نصرأوي دنيا زاد ، بن زاوي مجد الشريف، مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الشراكة الاقتصادية الأورو-جزائرية ، مجلة اقتصاد المال و الأعمال ، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، المجلد 03 ، العدد 01، جوان 2018 ، ص 257

- المحور السابع: يتعلق بالتعاون المالي ؛

- المحور الثامن: يتعلق بالتعاون في مجال العدالة والشؤون الداخلية.

رغم أن صيغة العلاقة التي تجمع الجزائر بالاتحاد الأوروبي هي الشراكة إلا أن ميزان القوة وطبيعة الاحتياجات سيحدد شكل ومنحى سير الشراكة، وغالبا ستحاول الدول النامية مثل الجزائر أن تحاكي تجارب الدول المتقدمة وتستنسخ ممارساتها وهياكلها ، هذا لا ينفي أن الدول المتقدمة قد تمارس بعض أساليب الضغط لتجبر الدول النامية على خلق بيئة مشابحة لبيئة أعمالها أكان ذلك لغرض اقتصادي يتحقق بخفض للتكاليف أم غرضه ثقافي اجتماعي كمشاهدة لنشر ثقافة هذه الدول، ما نلاحظه هو أن قوة مقاومة هذا النوع من الاستعمار المنهج يتعلق دائما بقوة السيادة أو درجة القومية للبلد المضيف إضافة إلى عوامل أخرى بالتأكيد.

محاسبيا، تعتبر التعليمات التوجيهية رقم 2002/1606 والتي صدرت في 19 جويلية 2002 أهم قانون يختص بتنظيم عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية في الاتحاد الأوروبي، فالتعليمات تلزم تطبيق المعايير في عملية إعداد ونشر الحسابات المجمعة للمؤسسات الأوروبية المسعرة في البورصات، وذلك ابتداء من الفاتح من جانفي 2005، للتذكير كان هذا القانون هو الدعامة الأساسية لشرعنة المعايير الدولية للتقارير المالية وسبب مباشر لسرعة انتشارها¹، بدعم من الدراسات سابقة الذكر (Irvine,2008) و(Alon & Dwyer,2014) نفترض أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر قد تأثر وبشكل كبير بالشريك الاقتصادي الأبرز "الاتحاد الأوروبي"، فيمكن القول، أن التقارب مع معايير IFRS كان بنية تهيئة البيئة الملائمة للاستثمارات الأوروبية في الجزائر، ما يكسبها الثقة والشرعية ويسهل عملية التجميع المحاسبي لفروع الشركات الأوروبية المستثمرة من جهة أخرى.

الفرع الثالث: الضغوط المعيارية

ترتبط الضغوط المعيارية بالاحتراف والمهنية Professionalism وهو "النضال الجماعي لأفراد المهنة لتحديد شروط وأساليب عملهم، وإنشاء قاعدة معرفية وشرعية لاستقلاليتهم المهنية"،وفقا لوصف (Larson ,1977)² هو نمو وبروز قوة عاملة كبيرة مدربة مهنية، وثقت (Hassan et al ,2014) شدة تأثير الضغط المعياري الناتج عن معايير وقيم المهنة على الدرجة التي ستبنى بها الدول أفضل الممارسات الدولية.

في سياق الاقتصادات النامية والناشئة، ينشأ التماثل المعياري عن الضغوط التي تمارسها الهيئات المهنية والتي تعززها برامج التعليم الجامعي والتدريب المهني، وأفضل مثال على ذلك شركات التدقيق الكبرى التي تواظب على نصح عملائها باعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، ولا يقتصر الأمر على ذلك، فقوة هذه الشركات تمكنها من الضغط على هيئات المحاسبة المهنية وحث واضعي المعايير الوطنية على التبنى أو التقارب مع المعايير، ولهذا أجمعت الأدبيات السابقة على أن مكاتب المحاسبة الأربعة الكبرى

¹ - نصرأوي دنيا زاد ، بن زاوي محمد الشريف ، المرجع السابق ، ص 258 .

² -Paul J .DiMaggio , Walter W .Powell , Op-Cit , p152

Big four تلعب دورا مهما في عولمة المحاسبة، الجانب الثاني من المعادلة المعيارية والتي تقوم عليها الضغوط التعليم المحاسبي الذي يعتبر الدعامة الأساسية لإنتاج المستوى المطلوب من القدرات المهنية القادرة على تلبية متطلبات بيئة الأعمال العالمية.

في السياق الجزائري، تعددت أوجه الضغوط المعيارية التي دفعت بالجزائر للقيام بإصلاح محاسبي يستمد بناه من المعايير المحاسبية الدولية، فعلى غرار الضغوط القسرية نجد من الضغوط المعيارية ما يدفع ويوجه شكل الإصلاح والتغيير، ومنها ما يضعف الموقف التفاوضي ويعجل بقبول مختلف الضغوط والحلول، مما سبق نفترض أن لشركات التدقيق الكبرى دور مهم في تأطير وتوجيه عملية التغيير، وقد عزز موقفها ضعف مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي في الجزائر .

أولا: مكاتب التدقيق الكبرى

عند الحديث عن الضغوط المعيارية يتبادر إلى أذهاننا بشكل طبيعي نموذج الأعمال الدولي لمكاتب المحاسبة والتدقيق الدولية (Big 4) وهي شركات متعددة الجنسيات أو بتعبير أفضل هياكل وقيم عابرة للقارات، صنعت هذه الأخيرة مكانة خاصة في سوق التدقيق والاستشارات المحاسبية واحتكرت المهنة من خلال تطوير الخبرات التي تتعلق إما بتطوير المعايير أو تطبيقها أو التحقق من تطبيقها بالشكل السليم، أربع شركات ينشط أعضائها الحاليون أو السابقون في هيئات سن المعايير، أي أنها مصالح ثنائية الاتجاه، حيث تتموقع هذه المكاتب كمورد للخبرة ووسيلة اتصال بين السوق والمؤسسة فتعمل على إنشاء تفسير عالمي للمعايير ويعمل مدققوها على ضمان امتثال عملائهم لهذا التفسير، ارتبطت سمعتهم واستقوت شوكتهم لعلاقتهم القوية والطويلة بالشركات متعددة الجنسيات، ولكن كان لأسمائهم أيضا صيت نتيجة الفضائح التي طالت نفس الشركات، كانت أبرزها فضيحة "انرون Enron" التي هزت الأوساط المالية في وول ستريت والعالم نهاية عام 2001م، وجرت معها مدققها المالي Arthur Anderson لمشاركته في إخفاء تجاوزات الشركة والتخلص من معظم الوثائق التي تدينهما، انهار هذا الأخير قاص من مداخيل باقي مكاتب المراجعة والمحاسبة الدولية وشدد من حدة الرقابة على أعمالهم، لكن هذا لم يمنعهم من التأثير على عملية التوحيد المحاسبي الدولي، وذلك لتموقعهم الجيد في النموذج الدولي للأعمال "الأوفشور" وقيامهم بالهندسة المالية لمجمعات دولية تتجاوز أرباحها إيرادات دولة¹.

عبرت الجهود المختلفة للجزائر عن نيتها في التغيير، وشدت بما انتباه مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية الراغبة أساس في التوطين في الدول النامية، وكانت شركة Anderson أول من حطت الرحال عام 2000م بشراكة جمعيتها بخبير محاسبي محلي دامت أشغالها لعامين إلى أن حلت الشركة عام 2002م، كانت هذه التجربة كافية لجذب البقية ابتداء من KPMG التي أنشأت شركة تابعة بالتعاقد مع شريك جزائري سميت KPMG Algeria SPA وتم ذلك سنة 2002م، لتلحقها Deloitte، Ernst & Young، Bernard Kreif consultants و Price Waterhouse Coopers سنة 2007م²، والملاحظ

¹ - خليل طيار، تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه منشورة، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017، ص ص 24-23

² -Cherouati kheireddine , L'implantation des cabinets d'audit internationaux en Algerie , Economic and Human Development , vol 6 ;N°01.PP 439-440.

والمألوف أن هذه الشركات عند استيطانها في أي بلد تتخذ من الشريك المحلي جسرا لعبور القوانين والقيم والأعراف لتسهيل اندماجها ومد شبكتها في المجتمعات المختلفة وهذا كجزء أساسي من فلسفتها، فمثلا شركة Deloitte أسست فرعا في الجزائر أسمته Deloitte Algeria وكان AMS Audit الشريك الجزائري المسؤول عن أنشطة المحاسبة والتدقيق القانوني، بينما تكفلت Deloitte بالمهام الاستشارية القانونية، الضريبية والإدارية وغيرها، ونقلنا عن ممثلي الشركة في الجزائر كانت بداياتها مع عملائها الرئيسيين المستثمرين في التراب الوطني وعديد الشركات الراغبة في الاستثمار التي تستفسر عن القيود القانونية والتنظيمية وتحاول التعرف على السوق الجزائرية وكيفية الولوج إليها، وبسرعة كبيرة تم استدعاؤهم للعمل في الشركات العامة الجزائرية خصوصا القطاع المصرفي، وشملت المهام التدقيق والاستشارة وأنظمة المعلومات¹، ولهذا نرى أن جل المؤسسات ذات الوزن الثقيل في الاقتصاد الجزائري تقوم بتدقيق حساباتها واحدة من الأربعة الكبار على غرار سوناطراك وفروعها، صيدال وغيرهم .

مما سلف ذكره يمكننا القول أنه من الصعب إنكار وجود علاقة بين شركات المراجعة والمحاسبة الدولية وعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، فالمزامنة المدروسة التي توافقت مع فترة تحضير وإخراج القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي وكذا الإصلاحات الاقتصادية التي مهدت الطريق للشركات العابرة للقارات وغيرها من العوامل جعلت من الجزائر البيئة الخصبة لاحتضان هذه المكاتب، وغياب دليل مباشر على اضطلاع هذه المكاتب في توجيه عملية التغيير لا ينفي وجودها، فتاريخ هذه الشركات يشهد على حجم الضغط الذي تمارسه على هيئات التوحيد الوطنية.

ثانيا: مهنة المحاسبة

يمثل ضعف مهنة المحاسبة والتعليم في الجزائر الجانب الأبرز والأهم من الضغوط المعيارية، فقد شهدت مهنة المحاسبة عددا من الإصلاحات التي عكست إرادة ورغبة الهيئات التنظيمية في تحديث ممارسة هذه المهنة وحماية الاقتصاد الوطني من خلال تطوير بيانات محاسبية موثوقة، لكن السؤال الأساسي هل كان هذا الإصلاح يلي متطلبات المهنيين؟ وإذا كان كذلك لماذا لا نلمس التغيير على أرض الواقع؟

مر تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بالعديد من المحطات كانت بدايتها سنة 1971م، فموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 تم تنظيم مهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، فيما أسندت مهنة محافظ الحسابات لدى المؤسسات العمومية إلى المفتشية للمالية، وأنشأ المجلس الأعلى للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية كأول هيئة مهنية تعنى بإعداد المخطط المحاسبي الوطني وتسهر على تسيير المهنتين وتمنح الاعتماد الذي يسمح بممارسة هذه المهنة²، بدخول الجزائر مرحلة الإصلاحات الاقتصادية واستقلالية المؤسسات التي فصلت بين الملكية العمومية والتسيير استعادت المهنة المحاسبية مهام محافظ الحسابات وذلك

¹ - مقابلة صحفية بعنوان "Les investisseurs sont demandeurs de règles précises et claires" ، أجريت مع Rémy le Moigne و Pierre-Marie Martain الشركاء الممثلين لفرع Deloitte الجزائر و سعيدكديم ممثل عن الشريك الجزائري AMS D'audit حاورهم عبد القادر زهار عن جريدة Le Quotidien d'Oran في 26 أبريل 2011.

² - فيروز خويلدات و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 60

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

بصدور القانون التوجيهي رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن للقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية الذي ميز بين وظيفة المراقبة التي يعنى بها محافظ الحسابات ووظيفة التسيير التي تدخل ضمن اهتمامات مجلس الإدارة¹.

كانت المحطة الثانية سنة 1991م أصدر خلالها القانون التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 17 أفريل 1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة حينها، وقد نصت المادة الخامسة منه على إنشاء منظمة وطنية تجمع الأسلاك المهنية الثلاث وتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لممارسة المهنة التي يحددها نفس القانون، رغم كل ذلك لم تؤت هذي الإصلاحات ثمارها وأكبر دليل على ذلك غيابها شبه الكلي عن مسار التوحيد واقتصار دورها على تقديم الاستشارة والمساهمة في تنظيم المهنة والتكوين، وقد أرجع بعض الخبراء السبب إلى سوء تسيير للمنظمة الذي عرف إختلالات كثيرة منذ سنة 2002 كان أهمها²:

- ضعف وتيرة التكوين و تأخر كبير في منح الاعتماد بسبب المتابعة غير المنظمة للطلبات وتعطل هيكلها (لجنة التكوين)، وكان نتاجها عدم تماشي مخرجاتها من حيث طبيعة التكوين المؤهل لاكتساب صفة الخبير المحاسب مع الاحتياجات الفعلية للسوق؛
 - النشر غير المنظم، والنقص لجدول المنظمة الوطنية؛
 - تطبيق أخلاقيات مهنية قديمة مختلفة عن المعايير الحالية لمراجعة الحسابات؛
 - تأطير غير كافي للخبراء المحاسبين المتربصين ومحافظي الحسابات؛
 - غياب الرقابة على النوعية المهنية للخدمات ؛
- وضع مجالس جهوية حسب معايير غير مقننة وغير مقبولة من الجميع.

انعكست هذه الأسباب وغيرها على تطور المحاسبة في الجزائر بصفة عامة ومهنة المحاسبة بصفة خاصة، حيث توثق الأحداث المساهمة غير الفعالة والجادة للمهنة في عملية الإصلاح المحاسبي ويرجع ذلك لسوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وغيابها التام عن المنظمات والهيئات الدولية عبر العالم مثل IFAC و IASB ، أما على مستوى المهنة فعدم تنظيم المسابقة الوطنية للدخول إلى المهنة لمدة عشر سنوات كان كفيلا بإحراج الهيئات التنظيمية والمهنية ووضعها في موقف ضعيف مخجل، في ظل هذا الوضع المتردي تقرر إعادة إصلاح المهنة المحاسبية بإصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي بموجبه يتم تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة وإعادة هيكلة المنظمات المهنية من خلال تفكيك المنظمة الوحيدة الممثلة للناشطين في القطاع "المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" إلى ثلاث هيئات مهنية تحت وصاية وزارة المالية.

¹ - حنان عجلية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 49-50

² - المرجع السابق ، ص 51

ثالثا: التعليم والتكوين المحاسبي

تعكس جودة المحاسبة في بلد ما العلاقة المتكاملة والطردية للتعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة، فالاهتمام بالتعليم يعتبر ضرورة متواصلة لاكتساب الأسس العلمية الصحيحة التي من خلالها يتم تحقيق العناصر المرتبطة بأهداف وجود المحاسبة من جهة ويدعم مهنة المحاسبة بالمؤهلين أكاديميا ليقودوا السوق بكفاءة وفعالية ويساهموا في نهضة اقتصادية للبلاد من جهة أخرى.

بالرجوع إلى حالة الجزائر، شهد التعليم المحاسبي عديد النقائص في بداية الإصلاح وامتدت إلى الآن كان أهمها¹:

- القطيعة الموجودة بين الجامعة وبيئتها الخارجية على مختلف المستويات بالأخص المساهمة في إصلاح النظام المحاسبي، ويتجلى ذلك من خلال نسبة تمثيله في المجلس الوطني للمحاسبة والتي لا تتعدى 8 %، رغم الأهمية المعتبرة للمعرفة العلمية التي يحوزها الأستاذ الجامعي حول القضايا والمشاكل المحاسبية؛
- عدم وجود برنامج وزاري واضح أو برامج تعليمية متجانسة لكيفية تدريس الإجراءات الجديدة في الجامعات والمعاهد المختصة بتدريس المحاسبة، ما أدى إلى اختلاف التفسيرات والاجتهادات للعمليات المحاسبية خصوصا في الفترة الانتقالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- عدم مساهمة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في تهيئة البيئة الجامعية وإجراء دورات تكوينية للأساتذة الجامعيين لتمكينها من بلوغ المستوى المطلوب والكافي للقيام بالدور المنوط بها.

والكثير من المشاكل التي تطال الجامعة الجزائرية ككل من أساليب التدريس التي تعتمد على التلقين وحشو ذهن الطالب بالمعلومات والمقررات الدراسية التي يغلب عليها الجانب النظري على التطبيقات العملية والميدانية.

أما فيما تعلق بالتكوين والذي يتعلق بتربص الخبرة المحاسبية فيبدو أن الحكومة الجزائرية قد "حاولت" الرفع من مستوى التكوين والتعليم المحاسبي في ظل الإصلاحات التي قامت بها، فالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ينص على أن التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات سيكون من قبل مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية، وتتكفل وزارة التكوين المهني بتكوين المحاسبين المعتمدين إلا أن هذا الشق من القانون لم ير النور فليس هناك إرادة حقيقية للتغيير بعد².

بناء على ما سبق، يوثق تحليلنا جملة من الضغوط المعيارية الخارجية التي كان مصدرها مكاتب المراجعة والمحاسبة الدولية، هذه الأخيرة التي أثرت بطريقة مباشرة وغير مباشرة على سير عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وقد عزز ضعف مهنة المحاسبة المعرفي والتنظيمي من قوة هذه الشركات ودرجة تأثيرها على المقاربة المعتمدة في إصلاح النظام المحاسبي والتي مزجت ما بين المرجعية الدولية ممثلة في المعايير المحاسبية الدولية والنموذج القاري الذي يحظى بالقبول والاعتراف الدولي.

¹ - زاوية رشيدة، عبد الحميد تيموي، التعليم المحاسبي ودوره في ترسيخ الأخلاقيات المهنية للمحاسبة و التدقيق "حالة الجزائر"، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الدولي الثاني حول "متطلبات مهنة المحاسبة و التدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي" الواقع، الموقوت والحلول " جامعة غرداية، 2014

² - هوارية ميسوط، عمار درويش، واقع التعليم المحاسبي ومدى استجابته لمتطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية المعقدة، المجلد 01، رقم 01، 2016، ص 131.

حاولنا من خلال تحليل أبرز الأحداث استكشاف أهم الدوافع التي ارتبطت بإصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، وقد كشفت الوقائع عن قوة وقدرة الفاعلين على التأثير في شكل ومحتوى وإخراج القواعد الوطنية، خصوصا الفاعلين المهيمين الأجانب ونخص بالذكر صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، منظمة التجارة العالمية، الاتحاد الأوروبي ومكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية، يمتلك هؤلاء الفاعلون من القوة والموارد ما يكفي للدفع بعجلة التغيير ليس في الجزائر فقط بل في العالم أجمع، يتبعهم في الترتيب الفاعلون المهيمون المحليون وتمثلهم كل من وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة كوسيط محلي داعم وحتى محرض على قبول التغيير، فيما تحتل مهنة المحاسبة ذيل القائمة كفاعل محلي هامشي ذي وضع اجتماعي متدني ووصول محدود للموارد، لكنه رغم ذلك يظل الطرف الفاعل الذي يعكس ويبرر نجاح وشرعية عملية الإصلاح والتغيير.

المبحث الثاني: التحقيق الميداني لمحددات وأشكال الاستجابة لضغوط تطبيق النظام المحاسبي المالي.

برزت المعايير الدولية للتقارير المالية كلغة المحاسبة العالمية لكن ما أثبتته الدراسات على مر العقود الماضية أن هذه اللغة تتم ترجمتها في سياقات محلية محددة، لذلك ورغم تبني هذه المعايير العالمية إلا أن ممارساتها لا تفسرها إلا المعاني والبنى المحلية، حيث يملأ السياق المحلي مجموعات من الفاعلين الذين لديهم موارد وسلطة ومصالح معينة وشرعية كافية، بينما تؤثر الطبيعة المترابطة لأدوارهم على شرح وتحسيد المعنى المؤسسي والتنظيمي للهياكل والقيم المستوردة وقابليتها للتشغيل والتنفيذ.

قامت الجزائر وعلى غرار نظيراتها من الدول النامية التي تسعى لمسايرة التطورات الدولية بتغيير جذري لنظامها المحاسبي، وانتقلت من مخطط محاسبي وطني إلى نظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، هذه المعايير التي نشأت وتطورت في بيئة تشبعت بثقافة أنجلوسكسونية مختلفة عن البيئة التي وجهت لها، يجعلنا نتساءل بشكل طبيعي كيف سيتقبلها مختلف الفاعلين المحليين؟، بأي شكل ستترجم البيئة المستضيفة مختلفة الثقافة والعوامل المؤسسية هذه المعايير؟ وهل ستتحقق أهداف الإصلاح بتغيير المعنى المحلي المختلف عن المعنى الأصلي للمعايير الدولية للتقارير المالية؟

المطلب الأول: النموذج العام للدراسة الميدانية

تعد البحوث والدراسات القائمة على النظريات والنماذج الاجتماعية أحد أهم التحديات التي تواجه الباحثين في مجال المحاسبة، ففي الغالب تتناول هذه النظريات والنماذج ظواهر لا يمكن ملاحظتها أو قياسها بسهولة لكونها تتعلق بالمعتقدات والمواقف والسلوك وكانت هذه أبرز صعوبات الدراسة، إلا أن هذا الدمج الذي يربط المحاسبة بمجالات أخرى يفتح آفاق بحث جديدة ومتجددة.

الفرع الأول : النموذج النظري للدراسة الميدانية

سنقوم من خلال هذا الفرع بتحديد متغيرات الدراسة وكذا عرض النموذج النظري المقترح لها.

أولا : التعريف بمتغيرات البحث.

نسعى من خلال هذه الدراسة لفهم أعمق لتطبيق وممارسات المحاسبة التي يزيد يوما عن يوم التأكيد والاعتراف بها على أنها ظاهرة معقدة تشكلها ديناميات السياق الاجتماعي، ولهذا كان لاستخدام عدسة تعتمد على المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية مبرراتها، حيث يمكن للمنظور المؤسسي تقديم رؤى حول تأثير الهياكل المؤسسية والظروف المجتمعية على قرار مثل قرار الإصلاح المحاسبي واعتماد نظام محاسبي يتقارب مع معايير IAS/IFRS، وكذلك إلقاء الضوء على التفاعل الديناميكي بين مختلف الأطراف الفاعلة.

يعني مصطلح "النظرية المؤسسية الجديدة" مجموعة واسعة من الأدبيات التي نمت على مدى العقود الماضية الأخيرة، والعديد من القضايا التي حاولت معالجتها لا تزال محل جدل وانقسام بين المنظرين، لهذا لم يكن يسيرا وضع حدود للدراسة أو تحديد متغيراتها، فكان لزاما علينا التذكير بأهم المفاهيم والنظريات والنماذج التي تستند عليها دراستنا، ثم بناء إطار عمل نظري للدراسة يعمل على ربط العلاقة ما بين المتغيرات المختلفة.

1. التذكير بالمفاهيم الأساسية للنظريات والأطر المستخدمة:

1.1. المفاهيم الأساسية:

أ. المؤسسة: هي هياكل وأنشطة معرفية ومعيارية وتنظيمية توفر الاستقرار والمعنى للسلوك الاجتماعي، يتم نقلها من قبل الثقافات والهياكل والإجراءات الروتينية وتعمل على مستويات متعددة، وأمثلة ذلك "الهياكل التنظيمية، الهيئات الحكومية، القوانين والمهن"، واستنادا لهذا التعريف يمكن اعتبار المحاسبة ومعايير IFRS والنظام المحاسبي المالي، كمؤسسات تعمل على تشكيل هياكل وممارسات محاسبية تسعى لاكتساب الشرعية والاستقرار الاجتماعي.

ب. المنظمة : غالبا ما يتم الخلط بين المصطلحين وذلك للعلاقة الوطيدة التي تجمع بينهما، لتيسير فهمهما نعتد على تفسير North Douglass الذي يرى أن التمييز بين المؤسسات والمنظمات هو كالفرق تماما بين اللاعبين والقواعد، فالغرض من القواعد (المؤسسات) هو تحديد طريقة لعب اللعبة، أي أن الاختلاف الأساسي بين المنظمة والمؤسسة هو الاختلاف ما بين الغايات والوسائل، فالغاية من الأولى هو تحقيق أرباح أو تقديم خدمات في ظل هوية مشتركة، بينما تعالج الثانية القيود التي توجه عمل المنظمة، في دراستنا الحالية يعبر مصطلح المنظمة عن الشركات ولا نستعمل مصطلح المؤسسات إلا في حالة الإشارة إلى المؤسسات المتوسطة والصغيرة أو إذا ما وردت في نص قانوني أو اقتبس من مؤلف اقتباسا حرفيا، وذلك لتفادي اللبس بين المصطلحات.

ت. المجال التنظيمي: يعرف على أنه المجال الذي يتم فيه تنظيم أعمال المنظمة من خلال شبكة من العلاقات التي تم تضمينها فيها وأمثلة ذلك البنوك، الشركات وغيرهم، غير أن هذا التعريف تطور خلال عمليات التحليل ليشمل المنظمات التي لا تربطها بالضرورة المحيط الجغرافي أو الأهداف بل يتعدى ليشكل مجالا معترفا به للحياة المؤسسية وتشارك

في بناء معنى مشترك كالكالات التنظيمية، الموردون، المستهلكون وغيرهم، تتبنى هذا المفهوم من خلال دراستنا لنعبر به عن مجموعات الفاعلين التي تشكل في مجملها مجالاً تنظيمياً وهم:

- الهيئات التنظيمية: وتشمل وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة وكل ما يتعلق بسلطة بتنظيم المحاسبة.
- الشركات: وتشمل مختلف الشركات بأنواعها (العامة، الخاصة، المختلطة، الأجنبية) وأحجامها (الكبيرة، المتوسطة والصغيرة).
- مهنة المحاسبة: ويتعلق الأمر بالمهنيين بالأخص الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

وهنا يجب أن نشير إلى أن الحقل التنظيمي هو مجموعة من المنظمات التي تميل إلى إجراء تغييرات تنظيمية واعتماد هياكل رسمية في البحث عن الشرعية، فيمكن القول أن المهنيين (المنظمات) ينشطون ضمن مجال تنظيمي (مهنة المحاسبة).

ث. النظرية المؤسسية الجديدة NIS: هي من المنظورات الاجتماعية القوية ضمن النظرية التنظيمية Organisational theory، وتعنى بالتفاعل بين الكيانات وبيئتها المؤسسية، تقوم على افتراض أساسي وهو أن المؤسسات لا تنشأ فقط من إطار تنظيمي مشترك قد يؤثر على عدد من المنظمات ولكن أيضاً من العلاقات غير الرسمية بين تلك المنظمات وفهمها المشترك لما يشكل السلوك المناسب، بتعريف آخر تهتم النظرية بالجوانب الأعمق والأكثر مرونة للبنية الاجتماعية، وهو يأخذ في الاعتبار العمليات التي يتم من خلالها إنشاء الهياكل، بما في ذلك القواعد والمعايير والإجراءات الروتينية كمبادئ توجيهية موثوقة للسلوك الاجتماعي.

ج. الشرعية: هي تصور أو افتراض عام أن أفعال كيان ما مرغوب ومناسب أو متوافق ضمن نظام معياري نظام مبني اجتماعياً من القواعد والقيم والمعتقدات والمفاهيم، ووفقاً للمنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة التوافق مع القيم والهياكل المؤسسية يكسب شرعية وموارد تضمنان لها البقاء والاستمرارية .

ح. الاستجابة الإستراتيجية : هي السبل التي تتفاعل بها المنظمات مع الضغط الخارجي، والتي تؤثر على صياغة وتنفيذ وتقييم خططها من أجل تحقيق الأهداف المحددة، إذا هي من أهم أنشطة التفاعل التي تقوم بها المنظمات مع بيئتها والتي تتمكن من خلالها من السيطرة على مشاكل البيئة الداخلية ومواكبة تغيرات البيئة الخارجية.

2.1. النظريات والنماذج: للإجابة عن الإشكالية محل الدراسة نعتمد على نموذجين ثبتت أهليتهما من خلال الدراسات سابقة الذكر والتي قامت تجريبياً باختبارهما، كانت أهم تلك الدراسات: دراسة (Vellam, 2012)، (Guerreiro et al, 2012)، (Albu et al, 2014)، (Reilly, 2015)، نوجز أهم ما حملته من أفكار كالآتي:

أ. نظرية التماثل المؤسسي (الضغوط المؤسسية): تعد هذه النظرية أبرز ما جاءت به النظرية المؤسسية الجديدة، والتي حدد روادها (DiMaggio & Powell, 1983) ثلاث ضغوط مؤسسية مختلفة المصادر (قسرية، معيارية ومحاكاة) تعمل هذه الضغوط كآليات لتغيير السلوك التنظيمي نحو تجانس وتماثل أكبر وفي نفس الوقت تعيق التغيير للحفاظ على التماثل بين المنظمات والممارسات، وتوافقاً مع الدراسات السابقة وجدنا صعوبة في تمييز الضغوط فقد يعمل نوعان من الضغط تحت

نفس المجال التنظيمي والعكس صحيح أيضا، وسنحاول التغلب على هذه الإشكالية لاحقا بتحديد مصادر هذه الضغوط كآتي :

- **الضغوط القسرية:** يعتبر الإكراه في الاقتصادات النامية والتي تبنت نهجا شيوعي سابقا عاملا مؤسسيا فاعلا وفعالا إلى حد كبير، وذلك لأن الدولة تلعب دور المنظم لا دور المراقب الذي تمارسه في اقتصادات السوق، في السياق المحاسبي الجزائري تعتبر الدولة ممثلة في وزارة المالية العامل الرئيسي للضغط القسري لقدرتها على إصدار القوانين واللوائح والتحكم في آليات إنفاذها.
- **ضغوط المحاكاة:** ينطوي سلوك المحاكاة على تقليد سلوك الكيانات الأخرى، إما لكونها تتمتع بشرعية وخبرة أكبر أو لمواجهة حالات عدم اليقين، وهذا ما يبرر انتشار الأفكار وترجمتها في سياق اهتمامات وقيم جهات فاعلة معينة، في سياق المحاسبة الجزائري يعبر تماثل المحاكاة عن الممارسات التي تنشأ عن ضغوط البحث على نفس النتائج أو الموارد أي الفوائد المكتسبة من التوافق مع مصادر الضغط.
- **الضغوط المعيارية:** يعمل هذا النوع من الضغوط على جعل المنظمات أكثر تجانسا من خلال ممارسة المهنة، تتميز هذه الأخيرة بمستوى عالي من المهارات والتنظيم من خلال أنشطة الهيئات المهنية، ينظر إليهم على أنهم خبراء في مجالهم والأكثر موضوعية، هذا التصور للحياد والخبرة يعطي للمهنة المكانة والقدرة على التأثير وتشكيل بيئتها المؤسسية داخل وخارج المنظمات، في بيئة المحاسبة الجزائرية تلعب مهنة المحاسبة دورا في تطور المحاسبة وتشكل من جهتها ضغطا يحدد شكل الممارسة المحاسبية.
- **الإطار التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسة (Olivers' framework 1991):**

بنت Christine Oliver هذا الإطار انطلاقا من افتراض أن المنظمات في نفس المجال التنظيمي لا تتأثر بالتساوي بنفس الضغوط المؤسسية وهذا لأنها تختلف في قوة وطبيعة معتقداتها المعرفية وضوابطها المعيارية عبر المكان والزمان، ومن هنا ظهر توجه آخر للنظرية المؤسسية الجديدة يرى أن المنظمات في أساسها غير متجانسة، فهي تتكون من مجموعات متميزة وظيفيا، مدفوعة بالسعي وراء الشرعية وتسعى لتحقيق أهداف محددة ومصالح محددة، وبالتالي يتصور الإطار أن المنظمة تتبنى وتختار الممارسة التي تعكس احتياجاتها ومصالحها الخاصة، ومع ذلك ، من المهم تحليل مدى تأثير البيئة المؤسسية على استجابة المنظمة للضغوط المؤسسية، تماشيا مع هذه الافتراضات اعتمدت Oliver على تقارب النظرية المؤسسية ونظرية الاعتماد على الموارد لتوضيح كيف يمكن أن يختلف سلوك المنظمات استجابة للضغوط المؤسسية وميزت خمسة أشكال للاستجابة تتراوح من التوافق السلبي إلى المقاومة النشطة وصفتهم بـ (الإذعان، المساومة، التجنب، التحدي والتلاعب)، أي أن هذه الاستجابات التنظيمية ستختلف من الامتثال إلى المقاومة، من القبول السلبي إلى المقاومة النشطة، من اللاوعي إلى المسيطر، من العاجز إلى المؤثر ومن المعتاد إلى الانتهازي، يتم ذلك بناء على الضغوط المؤسسية التي تمارس على المنظمة للتوافق .

ثانيا: ضبط متغيرات الدراسة والمنهج المتبع.

يعتبر تحديد متغيرات الدراسة (التابعة والمستقلة) الخطوة الأولى للتعبير عن المشكلة المدروسة، ليلها بعد ذلك عرض إطار العمل النظري الذي يوضح العلاقة الموجودة ما بين المتغيرات، ويسهل معالجة الإشكالية وفهم أفضل لظاهرة محل الدراسة.

لمباشرة العمل الميداني نطلق من افتراض أساسي تكونت لبنته من خلال عدد معتبر من الدراسات التي تباينت نتائجها والتي توثق وتؤكد أن الامتثال للنظام المحاسبي المالي امثال جزئي يخضع لعوامل مؤسسية مختلفة ومثال ذلك دراسة (لطرش، 2019) و(بوزوينة، 2019) و(أحمد قايد، سعيدي، 2015) وغيرهم ممن حللوا واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي من جوانب مختلفة تعددت بين القياس والإفصاح وجودة المعلومة المالية، وخلصت دراستهم بتحديد مكامن الضعف في التطبيق التي خلفتها الثقافة المحاسبية الجزائرية أو ضعف مهنة المحاسبة، أو التكاليف الجبائية وغيرها من الأسباب، ولأن دراستنا تحقق في محددات وأشكال استجابة الفاعلين (قبول/مقاومة) لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي أي بالنتيجة نحاول اكتشاف تأثير الضغوط المؤسسية على تطبيق الفاعلين للنظام المحاسبي المالي من هذا المنطلق وباستخدام النماذج النظرية المحددة سابقا "نظرية التماثل المؤسسي ل(DiMaggio & Powell, 1983) والإطار التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية ل(Oliver, 1991)" نحدد المتغيرات المشكلة لنموذج الدراسة، حيث تمثل الضغوط المؤسسية المتغيرات المستقلة وهي كالآتي:

- **الضغوط القسرية:** غالبا مصدرها القوانين واللوائح الرسمية التي تفرضها الدولة بهيئاتها التنظيمية: ويتم تقييم تأثيرها أساسا من واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى النظر في:
 - المطالب الجبائية؛
 - آليات الإنفاذ والرقابة.
- **الضغوط المعيارية:** تتعلق بشكل أساسي بمهنة المحاسبة والتي تتشكل من خلال ثلاث جهات نظر تضم:
 - دور المراجعة الخارجية؛
 - دور الهيئات المهنية ؛
 - دور التعليم والتكوين المحاسبي.
- **ضغوط محاكاة:** ترتبط ضغوط المحاكاة بالتماثلين السابقين القسري والمعياري، ولأن النظام المحاسبي المالي صدر في شكل قانون ملزم فإن إمكانية التحقق من تماثل المحاكاة ستكون صعبة لأن التطبيق قد سرى على الجميع في نفس الوقت فلا نجد متبنيين أوائل أو متأخرين، غير أن إطار (Oliver, 1991) يشير أن أحد أسباب التوافق مع الضغوط المؤسسية الثلاثة هو الرغبة في الحصول على الموارد، لذا تتم الإشارة الضمنية له في سياق التحليل لارتباطه بالضغوط المؤسسية السابقة

بالنسبة للمتغير التابع فهو الاستجابة الإستراتيجية والتي يعبر عنها بواقع الامتثال أو الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، التي وفقا لتصنيف (Oliver, 1991) تمتد من القبول إلى التلاعب، ولأن النظام المحاسبي المالي جاء في شكل قانون فستنخفض إمكانية مقاومته العلنية وإن كانت سيكون من الصعب رصدها لهذا نرى أن الاستجابة في هذه الحالة ستكون إما

"القبول والإذعان إما بوعي أو بغير وعي (التقليد) أو المساومة والتجنب في حالة ما إذا واجهت المنظمة ضغوط مؤسسية متنافسة أو متعددة المصادر كأن تصدر عن مهنة المحاسبة والسلطات الجبائية .

يتم تحديد وتقييم أشكال الاستجابة وفقا لاستعداد المنظمة للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، انسجام النظام المحاسبي المالي وأهداف المنظمة، درجة تطبيق التنظيم والعوامل المؤثرة على شكل تطبيق لنظام المحاسبي المالي، كما نستعين بتغيرات تابعة تفسيرية هي الأبعاد التنبؤية (سوابق مؤسسية) للإطار الأصلي وذلك لثبات قدرتها على تحليل المتغير التابع الرئيسي، وهي كما أدرجتها (Oliver,1991) وحددناها في القسم النظري :

- **الشرعية (السبب):** وهي كما تم تعريفها من قبل تصور أو افتراض عام أن أفعال كيان ما مرغوب ومناسب (القبول والاعتراف)
- **درجة الاعتماد على مصدر الضغط (الاعتماد):** وسيكون إما الاعتماد على المصدر كمورد مالي أو أن التوافق معه يسمح بالبقاء واستمرارية النشاط
- **اتساق الأهداف التنظيمية (المحتوى):** يحدد الاتساق بين الأهداف التنظيمية للطرفين كهدف لهذا العنصر، وقد اتخذت الشفافية،القابلية للمقارنة،القدرة على اتخاذ القرار، المطالب الجبائية.
- **النشر القانوني للقواعد(التحكم/السيطرة):**ألزم تطبيق النظام المحاسبي المالي وفقا للقانون 11/07 وعليه سيكون هذا العنصر راسخا في ذهنية القارئ وثابتا في عملية التحليل ولن يشار إليه إلا إذا دعت الضرورة لذلك.
- **عدم اليقين البيئي (السياق):** يناقش هذا العنصر بناءا على نوع الضغط المؤسسي وسياقه، حيث يشمل كل من عدم اليقين البيئي الناتج عن ضعف آليات الإنفاذ والرقابة (الضغط القسري) وعدم اليقين البيئي الناتج عن ضعف مهنة المحاسبة - الهيئات المهنية، التعليم والتكوين المحاسبي-(الضغط المعياري)، كما أنه يستدعي أن يدعم التحليل ببعض المؤشرات التي يكون مصدرها التحليل الوثائقي إضافة إلى ما علق به المستجوبون.
- لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على المنهج الاستنباطي، أحد أهم مناهج البحث العلمي وأبرزها استخداما في البحوث الإدارية والتنظيمية، والذي يدعو للتحقق من وجهة نظر "نظرية" ميدانيا، وقد حاولنا من خلاله البحث في تأثير الضغوط المؤسسية على تطبيق النظام المحاسبي المالي، على اعتبار أن الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي تعكس استجابة الفاعلين لهذه الضغوط، كما أنه وعلى ضوء الأدبيات النظرية والتطبيقية المتوفرة التي تعالج موضوع البحث، وبناءا على متطلبات الدراسة التي تسعى لتبيان واكتشاف المواقف التي تعكسها آراء ممارسي المحاسبة في الجزائر والسلوك الذي تعكسه الممارسات المحاسبية اعتبر المدخل الكيفي بدلا من الكمي الاختيار الأنسب لاستكشاف وتحليل الظاهرة محل الدراسة.
- عمليا، اعتمدنا على طريقة البحث النوعي القائم على المقابلة الموجهة للاطلاع على التجارب الشخصية والتعمق في فهم آراء وممارسات الفاعلين، بينما استخدمنا في المرحلة الثانية من الدراسة الميدانية المقابلة نصف الموجهة ذات الأسئلة المغلقة لدعم النتائج المتوصل إليها في المرحلة الأولى والتأكيد على مصداقيتها، تمت المقابلات مع مجموعة من الإطارات المالية والمحاسبية،

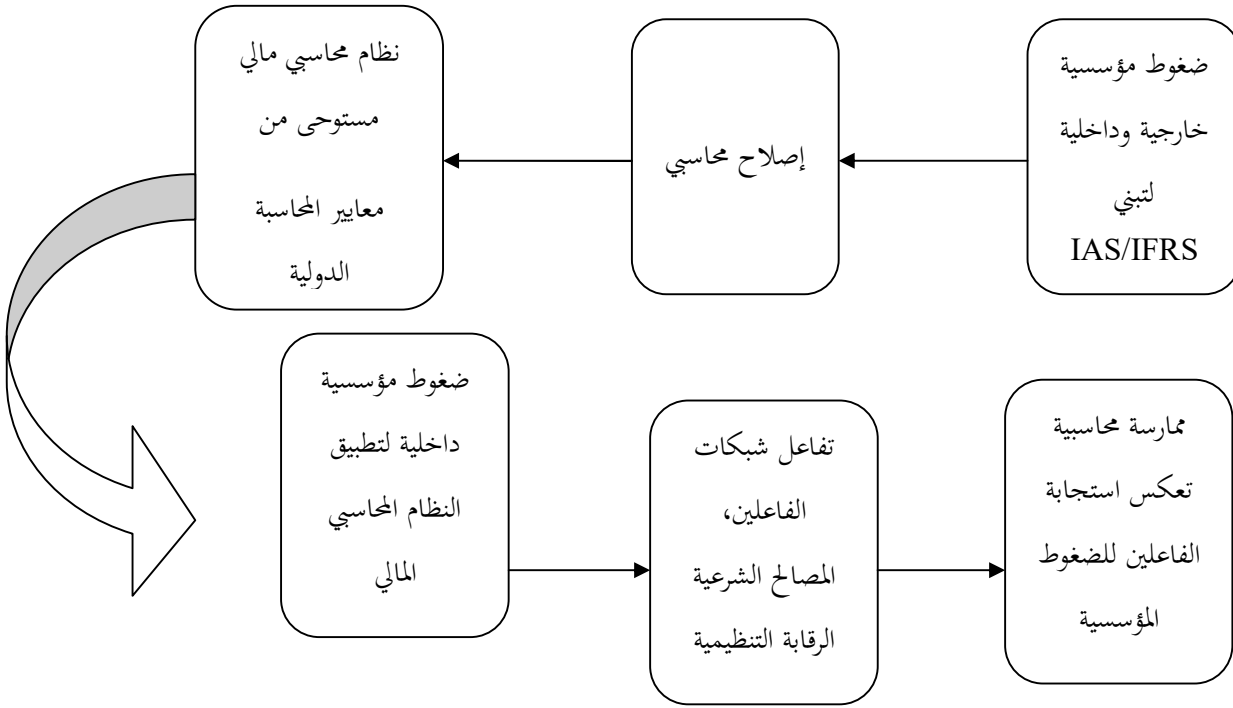
الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات وأساتذة مختصين عايشوا فترة التغيير، لا تشغل الدراسة الحالية بتعميم النتائج على الحالات الأخرى لطبيعة الدراسة الاستكشافية وخصوصية الإطار المستخدم الذي يتفرد بتحليل كل وحدة كحالة منفصلة.

الفرع الثاني: التمثيل النظري لمراحل الدراسة الميدانية وأهدافها

بالاعتماد على الإنتاج الفكري للأدبيات النظرية والتطبيقية ذات الصلة بمتغيرات البحث صمم لأنموذج ليجسد مشكلة البحث وأهدافه، حيث يعبر المخطط الأول عن النظرة الشاملة والصورة المراد الوصول إليها من خلال هذه الدراسة:

الشكل رقم (03-01): تمثيل هيكلية لمراحل الدراسة وأهدافها



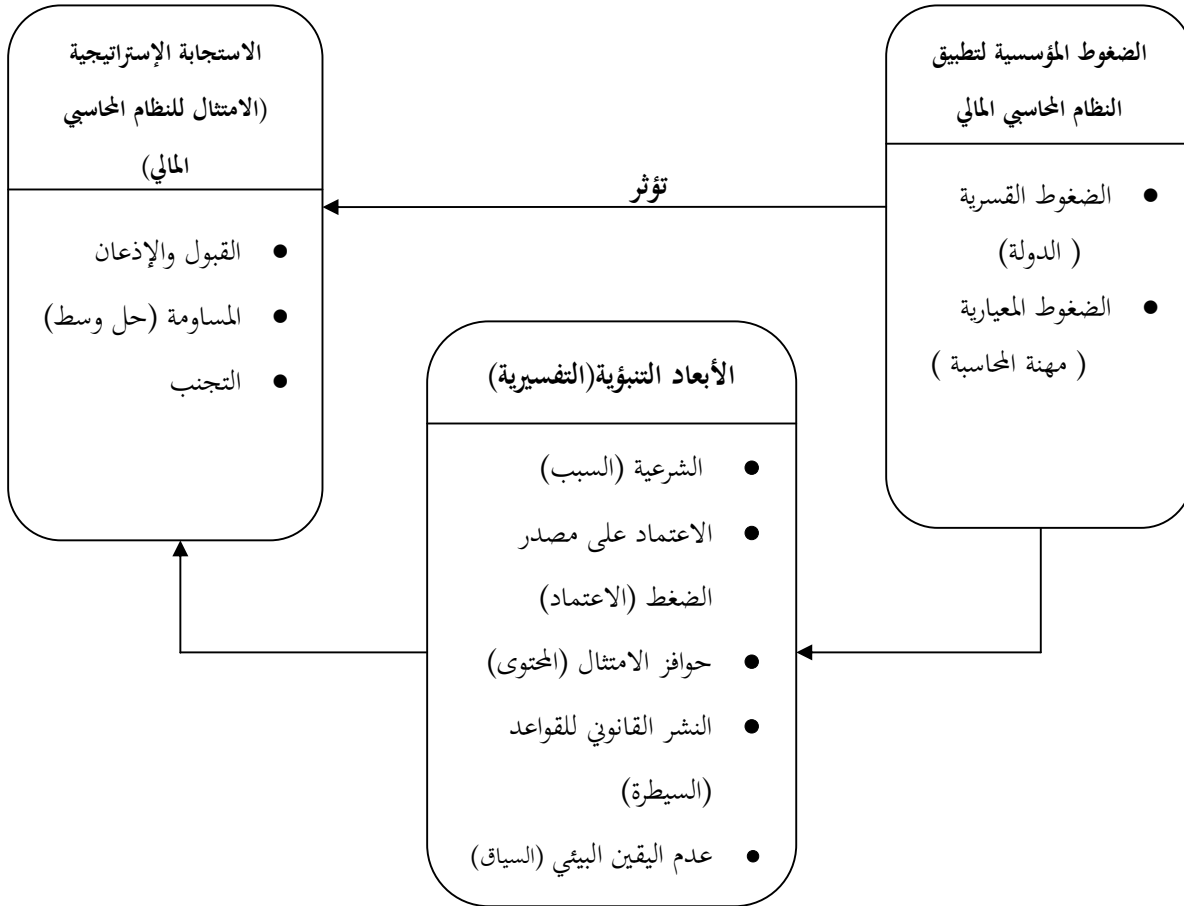
المصدر: من إعداد الطالبة بناء على متطلبات الدراسة.

تطرقنا في المبحث الأول من الفصل الثالث إلى قوة وتأثير الضغوط المؤسسية على الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وقد نتج عن ذلك نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وإتمام الصورة الشاملة لعملية التغيير سنقوم بتشخيص وتقييم استجابة الفاعلين للنظام المحاسبي الجديد والتي من خلالها وفي ظل المعطيات السابقة، نصبو لتحقيق الأهداف التالية:

- تقدير تأثير الضغوط المؤسسية (القسرية والمعبارية والمحاكاة) على شكل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- استقصاء قوة شبكات الفاعلين - في إطار سعيهم للسلطة والشرعية وتحقيق مصالحهم - في بناء معنى محلي لنظام محاسبي استوردت أساسته من نموذج محاسبي عالمي.
- شرعية الإصلاح المحاسبي ومخرجاته، حيث أن استجابة الفاعلين تعكس مدى قبولهم واعترافهم بالنظام المحاسبي المالي المستجد.

بناء على ما سبق، تعبر الخطوات التالية عن المراحل المعتمدة لتجسيد أهداف الدراسة حيث نمذج متغيرات الدراسة الرئيسية (التابعة والمستقلة، المتغيرات التفسيرية) وما يوافقها من عناصر للتحليل.

الشكل رقم (03-02): تمثيل العلاقة بين متغيرات الدراسة.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على متطلبات الدراسة.

تشمل وحدات التحليل كل من الشركات ومهنة المحاسبة التي ستعبر عنها فئة المهنيين (المقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة) التي سيتم تحليلها بناء على ما توفر من المعطيات والوثائق وقد نتطرق إلى أهداف الهيئات التنظيمية في أحيان كثيرة، ويعود سبب هذا التقسيم لعوامل تجانس واختلاف تجمع الفئات، والتي تشكل في مجملها الحقل التنظيمي للمحاسبة في الجزائر، فمن خلال الملاحظة والبحث الاستطلاعي وجدنا أن الشركات يجمعهم منطلق مؤسسي يختلف عن المنطق الذي يحكم المهنيين، كما يختلف شكل مصالحهم وأهدافهم وطرق تسييرهم وغيرها من العوامل التي ستعكس مواقفهم وشكل ممارستهم للنظام المحاسبي المالي، وبالتالي ستفرد كل فئة في طريقة بنائهم للمعنى المحلي للنظام المحاسبي المالي، إضافة إلى أن هذا التصنيف سيسمح لنا باكتشاف العلاقات التي تربط الفئات ببعضها وحتى العلاقات التي تربط المنظمات داخل الفئة نفسها.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة ومصادر جمع البيانات

لاستيفاء متطلبات الدراسة اعتمدنا في جمع المعلومات على مصدرين هما:

- مصادر معلومات أساسية: تركز جمع البيانات على الملاحظة المباشرة واستقراء الواقع، القوانين والتعليمات المنظمة للمحاسبة ومهنة المحاسبة، كما تم إجراء عدة مقابلات لإثراء البحث.
 - مصادر معلومات ثانوية: الأبحاث والدراسات السابقة، المقالات، المداخلات ذات الصلة بموضوع البحث.
- الفرع الأول: أدوات الدراسة:

يعتمد الجانب التطبيقي للدراسة على مجموعة من تقنيات وأدوات البحث العلمي متمثلة أساسا في الملاحظة، المقابلة بنوعها (المقابلة نصف الموجهة، المقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة) إضافة إلى الاستدلال الوثائقي كالاتي:

- أ- المقابلة: نستعين بالمقابلة كأداة بحث رئيسية تستعمل للتحقق من الميادين المجهولة والتعرف على العناصر المكونة لموضوع ما والتفكير فيها، حيث تهدف من خلال فلسفتها إلى التعرف على جوهر الإنسان الذي قد يسمح التعامل المباشر وملاحظة التعابير الشخصية للمستجوبين من ملاحظته، وقد تم إجراؤها بشكلين هما¹:
- المقابلة نصف الموجهة: (semi directive) يحدد الباحث بموجبه مجموعة من الأسئلة بغرض طرحها على المبحوث، مع احتفاظ الباحث ببحقه في طرح أسئلة من حين لآخر دون خروجه عن الموضوع.
- المقابلة الموجهة ذات الأسئلة (الاستمارة) المغلقة: ويطلق عليها بالمقابلة القياسية التي تحدد بموجبه مجموعة من الأسئلة صياغة وترتيباً، وإعطاء المبحوث بعض البدائل في بعض الأحيان أو حرية التوسع في الإجابة، وكل هذا دون الخروج عن موضوع المقابلة.

1. المقابلة نصف الموجهة:

تعد المقابلة نصف الموجهة أحد أهم أدوات البحث لجمع المعلومات اللازمة والضرورية في معالجة إشكالية الدراسة، فمنها من خلالها بإعداد أسئلة هادفة تفي بالغرض الذي أعدت من اجله، مع الحرص على الدقة في اختيار الألفاظ والعبارات التي يسهل فهمها من قبل المستجوبين، ولهذا كانت المقابلات التي أجريتها مرفقة بدليل للمقابلة (ملحق)، حيث أدرجت الأسئلة فيه ضمن محورين رئيسيين يتعلق الأول بالنظام المحاسبي المالي والثاني بمؤهلات المستجوب، صمم الدليل ليعبر عن الصورة الذهنية المشكلة عن المحاسبة لكل فئة وكذا متطلباتها ومشاكلها، لهذا كانت أسئلة المقابلة متميزة لاعتبارات العينة القصدية (Purposive sample) ل. (Creswell 2007)، فشملت كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات عن (مهنة المحاسبة)، مدراء ماليون

¹ - نبيل حميدشة، المقابلة في البحث العلمي، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد الأول، جوان 2012، ص 102

وإطارات محاسبية ومالية عن (المؤسسات الاقتصادية) وأساتذة جامعيين (زاولوا المهنة)، مفتشي ضرائب، وقد قمنا بإجراء (12) مقابلة وفي هذا الصدد يؤكد (Miles & Huberman,1994) بأن ستة إلى ثمانية لقاءات كافية لتبرير نتائج الدراسة¹.

استندت المنهجية المتبعة أثناء إجراء المقابلات على تقديم نبذة بسيطة عن موضوع الدراسة، ثم المباشرة في طرح الأسئلة التي أعدت لتكون مفتوحة بما يسمح للمستجوبين بإبداء رأيهم بكل حرية، أساس المقابلة كان فرديا إلا أن بعض الحالات كانت المقابلة جماعية (جمعت خبراء أو أساتذة يمتحنون المحاسبة) وكانت أكثر ثراء من حيث المعلومات والنقاشات المفتوحة التي أعطت الفرصة لطرح مجموعة من الأسئلة الثانوية الهادفة للإلمام بموضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

اتسمت أسئلة المرحلة الأولى بنوع من العمومية وذلك بغية التحقيق المعمق في وجهات النظر وجمع أكبر قدر من المعلومات، تم على إثرها إعداد أسئلة المرحلة الثانية التي كانت أكثر دقة.

2. المقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة:

اعتمدنا خلال المرحلة الثانية على أسلوب آخر يستند في جمعه للبيانات على استمارة تحوي مجموعة من الأسئلة المغلقة، هذه الأخيرة التي أعدت انطلاقا من نتائج المقابلات نصف الموجهة ووفقا للإطار النظري المحدد لشكل الدراسة، يعتمد هذا النوع من المقابلة على أسئلة مغلقة أو نصف مغلقة تشبه إلى حد كبير الاستبيان، يغطي عددا معتبرا من المستجوبين، ويسمح بالحصول على سلسلة من الأجوبة القابلة للقياس والمقارنة بينها، على عكس الشكل الأول الذي يستهلك وقتا وجهدا مقابل عدد محدود من المستجوبين.

على ضوء ما تم تناوله في الشق النظري من الأطروحة ونتائج المقابلة النصف موجهة صمم دليل المقابلة، فقد أدرجت الأسئلة ضمن أربع محاور رئيسية تغطي (قدر الإمكان) الأبعاد التنبؤية المراد تقييمها، انتهجنا نفس أسلوب التقسيم وفقا لوحدة التحليل، حيث أعدنا استمارتين تتعلق الأولى بالشركات والثانية بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وتضمنت كلتاها أسئلة مغلقة والقليل من الأسئلة المفتوحة.

جزأت الاستمارة إلى جزأين، يهدف الجزء الأول إلى الحصول على معلومات عامة تتعلق بالمستجوب والمؤسسة التي يمثلها، أما الجزء الثاني فيهدف إلى قياس متغيرات البحث، وقد شملت الاستمارة الأولى المتعلقة بالشركات (المؤسسات الاقتصادية) على أربع (04) محاور رئيسية كمايلي:

- المحور الأول: يضم أسئلة حول الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.
- المحور الثاني: يضم أسئلة حول انسجام النظام المحاسبي المالي وأهداف المؤسسة.
- المحور الثالث: يضم أسئلة حول العوامل المؤثرة على شكل تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- المحور الرابع: يضم أسئلة حول واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي لبعض العمليات.

¹ - آمال مهاوة ، مرجع سبق ذكره، ص56

غطت الاستمارة الثانية نفس الأهداف باختلاف طفيف في عنوانها (المحور الثاني: انسجام النظام المحاسبي المالي وأهداف مهنة المحاسبة)، وإدراج أسئلة مفتوحة أكثر لإسهاب واسترسال أفضل في سرد المعلومات.

الهدف من انتهاج هذا الأسلوب كان جمع أكبر قدر من الآراء والمواقف التي تعبر عن وجهة نظر المنظمة والإطار الممثل للمنظمة والخلفيات التي تحكم شكل الاستجابة فمثلا لاحظنا أن المستجوبين لنفس المؤسسة لا يمتلكون نفس الآراء تجاه عملية التغيير ويعود سبب ذلك إما لتكوينهم في النظام الجديد أو لتصورهم العام عن المحاسبة الذي يحفز الرغبة في مقاومة التغيير، أيضا ساعدنا هذا النوع من المقابلة على تصنيف الممارسات وفقا للملكية المؤسسات وتفضيلاتها بين العام والخاص وفروع الشركات الأجنبية، فيمكن القول أن هذا النهج قد حقق متطلبات الدراسة شكل عام.

التحليل الوثائقي

تعد المصادر الوثائقية أداة من أدوات البحث العلمي وثاني أهم مصدر للبيانات والمعلومات التي تمكننا من خلالها من استيعاب إشكالية الدراسة وتحليل متغيراتها، وقد ضمت مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية للمحاسبة في الجزائر (النظام والمهنة)، إضافة لكل النصوص ذات العلاقة، إضافة إلى الدراسات والأبحاث المتعلقة بتقارب الدول النامية مع المعايير الدولية للتقارير المالية بشكل عام والجزائر بشكل خاص، وكذا الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي خصوصا ما تعلق بالعوامل المؤثرة على شكل الامتثال للنظام المستحدث.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة:

كما ذكرنا آنفا أن الدراسة أعدت لتحليل استجابة لأطراف فاعلة رئيسية في مجال المحاسبة في الجزائر، وبناء على ذلك قسم مجتمع الدراسة إلى فئتين شملت كل من المؤسسات الاقتصادية، الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، غير أن عملية الاستقصاء قد توسعت لتشمل أطرافا ذات علاقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي كإدارة الضرائب، إدارات في قطاع البنوك والتأمينات، أساتذة جامعيين "للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و إثراء للمعلومات".

إجمالا روعي قدر الإمكان أن تكون العينة ملائمة وأن تشمل ذوي الخبرة (لا تقل عن 5 سنوات) والمؤهلات العلمية الوافية، خصوصا المتعلقة بالمقابلة نصف الموجهة فقد كانت العينة قصدية استهدفت بشكل مباشر فاعلين عايشوا فترة التغيير ما سبقه وما وراه من أحداث.

أ. عينة الدراسة بالنسبة للمقابلة النصف موجهة

استخدمنا في هذه الدراسة النوعية عينة تتشكل من خبراء محاسبين وقضائين، محافظي حسابات، إدارات محاسبية ومالية في المؤسسات الاقتصادية (عامة وخاصة)، أساتذة جامعيين، إضافة إلى مقابلات جمعنا في مناسبات عديدة مع إطار محاسبي سابق لوكالة تأمينات، ومقابلتين (02) مع عونين من إدارة الضرائب وكانت مقابلات غير مباشرة، إذا قمنا بإجراء (12) مقابلة مباشرة، (04) مقابلات مع خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ينشط اثنان منهم في مجال التكوين والتدريب المحاسبي،

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

و(05) مقابلات مع إطارات مالية ومحاسبية لمؤسسات اقتصادية و(03) مقابلات مع أساتذة جامعيون ذوو خلفية مهنية (إطار سامي سابق في إدارة الضرائب وخبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسبة معتمدة)، والجدول الموالي يوضح عن العينة أكثر:

الجدول رقم(03-08): توزيع عينة الدراسة المستجوبة (المقابلة نصف الموجهة)

أستاذ جامعي	إطار محاسبي ومالي في مؤسسة اقتصادية		محافظ حسابات	خبير محاسبي	
	خاص	عام			
			x		ب . م
			x		م . ١
			x		خ .
				x	ل . ن
		x			ا . ب
	x				ب . ع
		x			ح . س
		x			ب . ع
		x			ك . ع
x				x	ق . أ
x			x		م . ب
x					أ . م

المصدر: من إعداد الطالبة.

كان لكل مقابلة طابعها الخاص، حيث أجريت غالبية المقابلات في أماكن عمل المستجوبين، وتجاوزت كلها الساعة من الزمن، دامت العملية (04) أشهر(من شهر جويلية إلى شهر نوفمبر2020)، ولدعم النتائج المحصل عليها من المقابلات نصف الموجهة ارتأينا اعتماد النوع الثاني من المقابلات(المقابلات الموجهة ذات الأسئلة المغلقة) التي تنتج لنا معلومات كمية تسمح بتدقيق النتائج.

ب. عينة الدراسة للمقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة.

كانت عينة الدراسة بالنسبة للمقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة أكثر تركيزا، فقد شملت المؤسسات الاقتصادية (مؤسسات صغيرة، متوسطة وكبيرة) شرط أن تمسك محاسبة منتظمة وخبراء محاسبين ومحافظي الحسابات، أجرينا (39) (مقابلة 09) منها مع خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات، (26) مع إطارات مؤسسات اقتصادية مختلفة في مناطق مختلفة ضمت كل من ورقلة، بسكرة، باتنة والجزائر العاصمة، نوضح تفاصيلهم في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-09): معلومات حول المقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة لفئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

الإحصائيات	البيان	
02	الخبراء المحاسبين	تصنيف المهنة
07	محافظي الحسابات	
01	ما بين 10 إلى 15 سنة	الخبرة المهنية
08	أكثر من 15 سنة	
09	مجموع أفراد العينة	

المصدر: من إعداد الطالبة

الجدول رقم (03-10): معلومات حول المقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة لفئة المؤسسات الاقتصادية.

الإحصائيات	البيان		معلومات متعلقة بالمؤسسة
12	شركة ذات مسؤولية محدودة	الشكل القانوني	
18	شركة أسهم		
7	شركة ذات الشخص الوحيد		
2	شكل آخر		
12	العام	القطاع	
24	الخاص		
3	فرع لشركة أجنبية		
15	كبيرة	حجم المؤسسة	
17	متوسطة		
7	صغيرة		
17	مسار مهني	المسار	معلومات متعلقة بالمستجوب
8	مسار أكاديمي		
14	مسار مهني وأكاديمي		
26	محاسب	الوظيفة	
/	مراجع داخلي		
13	مسير أو إطار مالي		
13	ما بين 5 و 10 سنوات	الفترة	
21	ما بين 10 و 15 سنة		
5	أكثر من 15 سنة		
39	مجموع عينة المستجوبين عن المؤسسات الاقتصادية		

المصدر: من إعداد الطالبة.

الفرع الثالث: قيود ومشاكل الدراسة الميدانية

- تأثر سير الدراسة التطبيقية ببعض القيود والعراقيل الخارجة عن سيطرة الطالبة، كان أهمها:
- اعتذار (03) فاعلين أساسيين من الهيئة التنظيمية عن المقابلة بعد برمجتها لأسباب مختلفة،
- الحركة والتنقل في نطاق ضيق جدا نظرا للوضع الوبائي الذي ضرب الجزائر والعالم أجمع، مما صعب جدا عمل المقابلات في مناطق جغرافية بعيدة؛
- عزوف الكثير من الفاعلين عن الرد على الاستفسارات الموجهة من قبل الطالبة سواء عبر البريد الإلكتروني أو مواقع التواصل الاجتماعي كحل أخير؛
- هاجس السرية الذي لمسناه في سلوك وأجوبة بعض المستجوبين من المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الثالث: الممارسة المحاسبية وفق م م ن م كاستجابة إستراتيجية للضغوط المؤسسية" معالجة المعطيات

وتحليل نتائج الدراسة.

نعمل من خلال هذا القسم من البحث على تقييم تأثير الضغوط المؤسسية (القسرية، المعيارية والمحاكاة) على شكل استجابة الفاعلين للنظام المحاسبي المالي، اعتمادا على المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة كما أرساها (DiMaggio & Powell, 1983) والبعد الديناميكي للنظرية كما أطرته (Oliver, 1991)، ينطلق تحليلنا من فرضية أن الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي تتأثر بضغوط قسرية تفرضها هيئات الدولة ولوائحها، وضغوط معيارية تنتج عن ضعف مهنة المحاسبة وضغوط محاكاة تنشأ عن البحث على الموارد، في ظل هذه المتغيرات فإن تبني نفس القواعد لا يشكل نفس الممارسات، وتفسير وترجمة هذه القواعد هو استجابة لهذه الضغوط وللسياق الذي تحتضن فيه.

بناء على ما سبق وبالاعتماد على أدوات الدراسة (المقابلة نصف الموجهة، المقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة، الملاحظة والمصادر الوثائقية) نحاول تحليل تأثير الضغوط المؤسسية على شكل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وما هي أسباب عدم الامتثال الموضوعي للنظام المحاسبي المالي، تؤخذ في عين الاعتبار بعض القيود التي قد تؤثر على نتائج التحليل، أولا قد تتداخل ثقافة الفاعلين كجزء هام من المنطق المؤسسي والسياق الذي يحدد شكل الممارسة المحاسبية وذلك لأن المنظور المستخدم سوسيولوجي التوجه أساسا ويقوم على دراسة المواقف والسلوك التي تنتج عن تفاعل المنظمة ببيئتها، ثاني القيود وأهمها رغم أن الدراسة تفصل نظريا ما بين الضغوط إلا أن الواقع التطبيقي يثبت عدم القدرة على قياس المساهمة النسبية لكل متغير، أي أنه من غير الممكن تحديد العامل الأكثر تأثيرا، لهذه الأسباب قد ترجح بعض التفسيرات كفة بعض العوامل على حساب الأخرى، ولتجاوز هذه القيود حاولت الطالبة التزام الموضوعية في الطرح والتحليل في حدود طبيعة الدراسة النوعية والإطار النظري المستخدم الذي يتسم بنوع من الذاتية .

المطلب الأول: استجابة الفاعلين للضغوط القسرية الناتجة عن الهيئات التنظيمية (الدولة) قوانينها ولوائحها

التنظيمية:

تري الجهات التنظيمية أن النظام المحاسبي المالي كخطوة للتقارب مع المعايير الدولية للتقارير المالية قد يكسب الدولة سمعة حسنة كبيئة حديثة ومنظمة ومواتية لممارسة الأعمال، وهي إستراتيجية تتبناها الدول النامية والناشئة كسبا للشرعية الناتجة على التوافق مع ممارسات تحظى بالقبول والاعتراف العالمي، غير أن واقع التنفيذ والامتثال يثبت دائما أن تطبيق الأنظمة المحاسبية يخضع لتأثير البيئة الوطنية، وأن الاختلافات الدولية في ممارسات إعداد التقارير المالية تحدث كوظيفة داخلية للسياسة المحلية والمؤسسات الاقتصادية، لذا ولفهم أفضل لشكل تطبيق النظام المحاسبي المالي يجب النظر في تفاعلات الفاعلين في بيئة الأعمال الجزائرية. وفقا للإطار النظري حددت الشرعية، الاعتماد على مصدر الضغط، الاتساق وحوافز الامتثال (الشفافية، القابلية للمقارنة، اتخاذ القرار، المطالب الجبائية)، عدم اليقين البيئي كأبعاد تفسيرية تنبؤية لأشكال الاستجابة.

1. النظام المحاسبي المالي (الشرعية، اتساق الأهداف التنظيمية)

"... يطبق النظام المحاسبي المالي لأنه قانون...". كانت هذه العبارة الأكثر تداولاً خلال المقابلات التي تمت في شرح أسباب تطبيق النظام المحاسبي المالي (82% من مجموع المستجوبين)، وحقيقة الأمر أن هذا الجواب ليس بالغريب كانطباع أول، فقد تم تصميم النظام المحاسبي المالي ذو الروح الأنجلوسكسونية في طابع قانون ليطماشى مع النموذج المحاسبي القاري السائد في الجزائر نتيجة لروابط اقتصادية وتاريخية وثقافية، تقوم المحاسبة وفقا لهذا النموذج على قانون مكتوب توفر فيها النصوص التشريعية والتنظيمية قواعد محاسبية مفصلة، كما ترتبط ارتباطا وثيقا بالضرائب وتستهدف مستخدمين مختلفين أهمهم مصالح الدولة والدائنين.

ورد سابقا في مفهوم التماثل المؤسسي الضغوط القسرية تشمل القواعد واللوائح التي تفرضها هيئات خارجية لتحكم سلوك الشركات المقبول اجتماعيا، يتوافق هذا التعريف مع المادة 3 من القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي حيث يعرف المشرع النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص المحاسبة المالية أن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية سمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في السنة المالية"، كما يحدد القانون نفسه مجال التطبيق حيث تنص المادة 4 منه على أن: تلتزم الكيانات الآتية بآلية بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي،

وفقا لإطار (Oliver,1991) يكون الإدعان هو الاستجابة الأكثر احتمالا عندما تتوقع المنظمة أن الامتثال سيعزز من شرعيتها التنظيمية، إذا يمكننا القول أن الفاعلين سيمثلون للقانون 11/07 وسيقومون بإخراج قوائمهم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي لأن ذلك سيكسبهم المظهر الشرعي الذي سيمكنهم من البقاء واستمرارية النشاط، الشاهد من الأمر أن 74% من المستجوبين في المقابلة الموجهة قد أفلوا حساباتهم المالية لسنة 2010 وفقا للنظام المحاسبي المالي وأن 64% من نفس العينة كانت عملية الانتقال مجرد تغيير في الحسابات، أي أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان غرضه إعداد التصريحات الجبائية للسنة المالية 2010 والذي سيكسبهم ثوب الشرعية، وقد صرح رئيس قسم المالية والمحاسبة لإحدى الشركات الاقتصادية ذات الطابع العمومية "... أن التغيير شمل فقط الحسابات وإخراج القوائم المالية ولم تتطرق لفلسفة النظام المحاسبي المالي أو المعايير الدولية..."

يعمل البحث المؤسسي على فحص العلاقة بين المنظمة والبيئة التي تحمل توقعات بشأنها والعكس صحيح أيضا، تفترض (Oliver,1991) أن المنظمات بالمثل تسعى لإرضاء التوقعات العامة للدولة بشأن الهيكل المناسب و"مشاركة نفس الثقافة التعليمية"، وأن شكل الاستجابة سيميل إلى الإدعان إذا اتفقت المنظمة مع النوايا والأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها من خلال هذه الضغوط، في هذا الصدد تقر الهيئات التنظيمية أن النية (الهدف) من إنشاء النظام المحاسبي المالي هو التقارب مع الممارسات المحاسبية الدولي، كما نلاحظ أن توافق مختلف الفاعلين مع نية المنظم كانت صعبة نوعا فوفقا لتصريح أحد الخبراء "... لم تكن عملية الانتقال سلسلة وذلك نظرا للتحديات الجديدة التي جاء بها النظام والتي خلقت تحديات على مستوى الممارسة وتعلقت بالانتقال من منطق المخطط إلى منطق النظام واقتصاد السوق..." كما أضاف "... أن مدونة الحسابات احد تحديات هذا التغيير..."، حاولنا أيضا من خلال المقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة لمس واستشفاف تقبل العينة لنوايا التغيير بالنظر إلى تأييدهم لعملية التقارب واستعدادهم الفني والتكويني لها، وقد أبدت نسبة 61% من المستجوبين ترحيبها بعملية التقارب مع المعايير الدولية للتقارير المالية، وأظهرت استعدادا فنيا عاليا (89%)، وتكوننا نحاول التكيف مع التغييرات الجديدة (59%).

رغم أن دراستنا تعالج واقع تطبيق نظام محاسبي إلا أن صدوره في شكل قانون يفرض علينا النظر في إشكالات تطبيق القوانين خصوصا تلك المتعلقة باستيراد نماذج ومجها في بيئة نامية أو ناشئة، والملاحظ غالبا أن التطبيق السليم والفعال الذي يحقق أهداف إصدار القانون هو الإشكال، كما أن تحديد شكل التطبيق والممارسة سيقوم على فهم الديناميات الاجتماعية، والثقافية، والتاريخية لأي مجتمع، وفهم احتياجات الأفراد (سواء الحاكمين أو المحكومين) لرغباتهم وطموحاتهم ومصالحهم، بالنظر إلى النظام المحاسبي المالي فإن صدوره في شكل قانون يضمن الامتثال الشكلي له لكنه لا يضمن الامتثال الموضوعي الذي يحقق الأهداف التي أنشئ من أجلها وأهمها تقديم معلومات مالية صادقة وذات جودة عن الكيان، إذا نحن نتوقع من المنظمة (المؤسسات الاقتصادية) أن تقدم قوائم مالية تعبر عن وضعها المالي والاقتصادي الحقيقي من خلال التطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي، إلا أن الواقع والأبحاث توثق أن المنظمة ستمثل للنظام المحاسبي المالي بشكل موضوعي إذا كان سيساهم في تحقيق منافع اقتصادية تعود عليها أو يدعم أهدافها التنظيمية (حوافز الامتثال)، وفي حالة العكس ستتجه إلى التطبيق الصوري أي الحد الأدنى من التطبيق، وهي إستراتيجية تسوية (المساومة) تعتمد على تحقيق التوازن واستيعاب المطالب المتعددة الخارجية ويتعلق الأمر بضغط

القانون و الهيئات التنظيمية إضافة إلى المصالح والأهداف الداخلية للمنظمة التي تسعى لتحقيق الأرباح الناتج عن استمرارية نشاطها.

في ذات السياق، تشير نتائج الفحص الميداني إلى اتساق كافي للأهداف التنظيمية للفاعلين والنظام المحاسبي المالي، فمن حيث المصادقية وجدت ما نسبته 82% يوافق على أن القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضعية الاقتصادية الحقيقية للكيان، هذه النتيجة قد فندها بعض الخبراء ومحافظي الحسابات كأستاذ ب م الذي صرح أن "...إعداد القوائم المالية يطوع ليساير رغبة المسيرين إما لزيادة مكافئهم أو التحكم في الأرباح وبالنتيجة التكاليف الضريبية يعتمد هذا على حجم وملكية المؤسسة إذا كانت تتبع للقطاع العام أو الخاص..."، النتائج أيضا تظهر أن 53% من المستجوبين يرون أن مخرجات النظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة خارج وداخل الوطن، يوافق الخبير المحاسبي ل.ن. على "... مقروئية القوائم المالية خارج الحدود الوطنية وخارج النظام الفرنسي..." بينما اعتبرتها الأستاذة الجامعية أم "... ممارسة ناجمة عن التمسك بنفس الطرق المحاسبية التي اعتمدت لأول مرة..." مشيرة إلى عدم اهتمام المحاسبين بتحسين جودة المعلومة المالية الواردة، حيث تعد ثقافة محاسبية راسخة عن الاستعمار الفرنسي ثم النظام الاقتصادي الموجه، كما أن نسبة معتبرة من المستجوبين 82% ترى أن الكيان يعتمد بشكل كبير على القوائم المالية في اتخاذ قرارات التمويل والاستثمار وتوافقه نسبة 64% على أن المعلومات المقدمة في التقارير المالية كافية لوضع الخطط المستقبلية وشرح المخاطر، زخو ما أكده مدير قسم المالية والمحاسبة لإحدى الشركات الاقتصادية ذات الطابع العمومي الذي صرح "... أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي أحد المعايير الأساسية في تحديد الموافقة على ميزانية الاستثمار، كما يزيد باقي أقسام الشركة بالمعطيات اللازمة..." وتوافقت معه عينة المحاسبين المستجوبين في إطار المقابلة الموجهة بنسبة استجابة قدرت ب 53%.

2. المطالب الجبائية (الاعتماد على مصدر الضغط، النشر القانوني للقواعد)

الحديث عن أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي يعني الحديث عن مستخدمي مخرجات هذا النظام، وفي ظل الضغوط القسرية تمثل الإدارة الجبائية ممثلة عن الدولة أهم هذه الضغوط وأقواها لارتباطها المباشر بأهداف تنمية الاقتصاد الوطني من جهة، وتأثيرها الكبير على موارد المؤسسة وحسن سيرها من جهة أخرى، إن تأثر الممارسة المحاسبية بالنظام الجبائي أمر حتمي ووفقا للأستاذ ق. أستاذ جامعي ومفتش رئيسي سابق في إدارة الضرائب أنه "... من 95% إلى 98% من أحكام النظام المحاسبي المالي صدرت في شكل قرار وتنظيمات بينما كل التغييرات والتحديثات الجبائية تصدر في شكل قانون، وبالتالي سيكون الامتثال للتشريعات الجبائية دائما له الأسبقية على تشريعات المحاسبة..."، وتبنتها المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تنص على: "... يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة" هذه المادة التي تشير صراحة إلى تفوق القاعدة الجبائية على القاعدة المحاسبية فيما تعلق بتحديد الوعاء أي الإيرادات التي تغذي خزينة الدولة وتغطي نفقاتها.

يرتبط تطبيق النظام المحاسبي أو المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول المتقدمة بالكفاءة والمنافع التي يقدمها أو ما اصطلح بحوافز الامتثال، أما تطبيق النظام المحاسبي المالي فارتبط بعواقب عدم الامتثال ولكن ليس للنظام المحاسبي بل النظام الجبائي وذلك من خلال العقوبات التي تفرض أو تعطيل نشاط المؤسسة، وترسخ هذا النمط كعقيدة ومنطق مؤسسي قائم وسائد نتيجة

خلفات ثقافية سابقة من المخطط المحاسبي العام ثم المخطط المحاسبي الوطني، هذا المنطق يؤثر بشكل كبير على إعداد القوائم المالية التي قد يرى معدوها أن الدولة هي الطالب الوحيد للمعلومة المحاسبية ما ينشئ نوعا من الامتثال الانتقائي، أي أن تطبيق القواعد المحاسبية سيستخدم طرفا على حساب طرف آخر، بالتزام تفضيلاته وخياراته المحاسبية، وهذا ما أجمعت عليه عينة الدراسة المستجوبة والتي بلغت 82% التي ترى أنها في بعض الأحيان لا تتقيد بالمبادئ والقواعد المحاسبية نتيجة للتنظيمات الجبائية الأمر الذي سيحد من جودة القوائم المالية المنتجة.

تساهم الضرائب في التطبيق الصوري للنظام المحاسبي المالي بسبب الغموض الذي يكتنف بعض اللوائح الجبائية وكذا تغييرها الدائم الذي غالبا ما تعززه عقوبات صارمة للمخالف، فبالإضافة إلى أن هذه التغييرات تخلق بيئة يشوبها عدم اليقين كذلك يضع المؤسسة تحت رحمة أعوان الضرائب كمحكمين نهائيين لصدق القوائم وصحة إعدادها، حيث أن التعديلات المتكررة على اللوائح الجبائية تجعلها غير واضحة وصعبة التتبع وتنتج تفسيرات قانونية مختلفة، حتى أن أعوان الضرائب أنفسهم في بعض الحالات يقفون عاجزين أمام بعض القضايا، وهذا ما صرحت به ب.ن مسيرة لمؤسسة مصغرة "...استفادات من قرض استثماري واستفادات من إعفاءات جبائية حددها القانون فرض عليها مسك المحاسبة وفق النظام الحقيقي لأنها تقوم بعملية الفوترة ووقعت في تعارض بين العقود المبرمة والإدارة الجبائية التي تستطيع الفصل بين القضيتين..."، من جهته أكد محافظ الحسابات ب.م أن "...الضغوط التي تنشأ عن القوانين الجبائية التي تقع محل خلاف مع النظام المحاسبي قد تدفع ببعض المسيرين إلى القيام بالغش الضريبي وتدفع بالمحاسبين إلى القيام بالغش المحاسبي والتلاعب بالأرباح...".

لاحظ (Scott,1983) أن الدولة تتحكم في مجموعة معقدة ومتخصصة للغاية من المتطلبات ووصفها بأنها "غابة من المتطلبات المتضاربة على المستوى المحلي"، ومواجهة الفاعلين لهذه المطالب خصوصا إذا كانت متضاربة وتفرضها جهات فاعلة قوية ينتج عنه استجابات مختلفة من القبول إلى حد المقاومة النشطة أما إذا كانت المطالب تصب في نفس الاتجاه فالمتوقع أن يمثل الفاعلون للضغوط المفروضة، في هذا الصدد، تمثل الرقابة الجبائية الطبيعة القسرية للسلطات الضريبية ووسيلة من وسائل مكافحة ظاهري الغش والتهرب الضريبي، حدد المشرع الجبائي مهمة الإدارة الجبائية في الرقابة في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها"، رغم أن هذه الرقابة تركز بدرجة أولى على جملة الضرائب التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية إلا أنها ستدفع بطرق غير مباشرة إلى تحسن الممارسات المحاسبية، فحسب تصريح مجموعة من محافظي الحسابات الذين اتفقوا على "...أن الشعور بأن الكيان مراقب أو قد يخضع لرقابة جبائية تحقق في صحة تطبيقه للمحاسبة (التحقيق في المحاسبة) أو (التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة) يجعله يلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية على النحو المراد له أن يكون والمطابق لما ورد في المراسيم التنظيمية وعلى الأخص تلك المتعلقة بالجانب الجبائي اتقاء لأي تسوية جبائية ومحاسبية...".

ترى (Oliver,1991) أن تعدد المطالب المؤسسية يجزئ أنظمة المعتقدات والتعريفات المشتركة ويخلق بيئة يكتنفها عدم اليقين، لهذا يكون احتمال مقاومة هذه الضغوط فيها أكبر، ووجدت أن إستراتيجية الاستجابة في هذه الحالة سيكون

الإذعان للضغوط المؤسسية وذلك عندما يكون اعتماد المنظمات على الموارد التي توفرها هذه الضغوط مرتفعا، كما أن التسوية (Compromise) استجابة شائعة في مثل هذه الحالات التي تحمي المنظمة من خلالها مصالحها أو تعززها، في إطار الضغوط القسرية المفروضة من قبل الهيئات التنظيمية قد تلجأ الشركات الاقتصادية إلى إجراء مفاوضات مع أحد أطرافها على سبيل المثال إدارة الضرائب في حالات النزاعات التي تتعلق بتأسيس أو تحصيل بعض الضرائب للوصول إلى تسوية ترضي الأطراف المتنازعة. إضافة إلى الرقابة الجبائية التي سنتها الهيئات التنظيمية (الإدارة الجبائية)، تفرض على المؤسسات رقابة محافظ الحسابات الذي يصادق على صحة وصدق القوائم المالية، وهي رقابة تفرض بقوة القانون على شركات الأموال، ورغم أنها من الضغوط القسرية التي تسنها الدولة، إلا أن القيام بما منوط بحبرة وكفاءة محافظ الحسابات وقوة مهنة المحاسبة كسياق يحدد إستراتيجية عمله، نتطرق إليه بالتفصيل في القسم الموالي.

3. آليات الإنفاذ والرقابة (عدم اليقين البيئي)

يتوقع إطار (Oliver,1991) أن السياق البيئي الذي تمارس فيه الضغوط المؤسسية على المنظمات يحدد شكل استجابة المنظمة، حيث تشكل حالة الغموض البيئي بعدا مهما للسياق الذي يؤثر على قبول أو مقاومة المنظمات للمطالب المؤسسية، ومن المرجح أن تنتهج المنظمات أساليب واستراتيجيات مقاومة (المساومة، التجنب، التحدي أو التلاعب) للتغلب على الشكوك المحيطة ببيئتها.

في حالة الجزائر، تعد بيئة الأعمال متغيرا أساسيا يحدد شكل استجابة الفاعلين لضغوط تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتعتبر العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية السائدة محددات مؤثرة على واقع تطور المحاسبة، إذا فالغرض هنا هو الإشارة إلى بعض القضايا التي ترتبط بدور الدولة كصانع وضابط للسياسات والمسؤول الأول عن إقامة بيئة سليمة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، في هذا الصدد لا يسعنا إلا أن نشير إلى قضيتين أساسيتين مستلدين عليهن من التقارير والوثائق تدعمهن آراء المقابلة كان لهما التأثير العميق وهما:

يتعلق الأول بميكل الحكم/ الحكم الراشد:

الحكم الراشد مجموعة من العوامل الحديثة التي ترصد أثر المتغيرات السياسية في صنع قرارات عقلانية مبنية على أساس تحقيق التنمية والكفاءة الاقتصادية، أو كما وصفتها لجنة الإنمائية (CAC) التابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) أنها العمليات والممارسات السياسية والمراقبة الإدارية للموارد المجتمعية قصد تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، تقدم مؤشرات إدارة الحكم لمحطة عن العديد من نقاط قوة أو ضعف دولة ما، وقدرة حكومتها على صياغة وتنفيذ سياسات سليمة بشكل فعال، فضلا عن احترام المواطنين والدولة للهياكل والمؤسسات التي تحكم التفاعلات الاقتصادية فيما بينهم، فإذا كان الحكم الجيد أو الراشد يتسم بالشفافية والمشاركة والمساءلة والاستقلالية، فإنه ينظر إليه على أنه يتم بالشرعية والقدرة على التسيير والمواجهة، كما يتم التعبير بواسطته عن مدى ثقة المتعاملين في النظام القانوني والالتزام بقواعد المجتمع، وكذا مصالح المواطنين وقدرة على ممارسة

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

حقوقهم القانونية والإيفاء بالتزاماتهم، لهذا ومن أجل تقييم بيئة ممارسة الأعمال وتجليتها على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي قمنا باختيار عدد من متغيرات إدارة الحكم كالاتي:

1. التعبير عن الرأي والمساءلة (Voice and Accountability): يقيس هذا المؤشر قدرة المواطنين على المشاركة في انتخاب حكومتهم مراقبتها ومساءلتها وفقا لأسس موضوعية وقيم العدل والوضوح و المساواة.
2. الاستقرار السياسي (Political Stability) : ويعني قدرة النظام السياسي على التعامل بنجاح مع الأزمات، وقدرته على إدارة الصراعات القائمة داخل المجتمع بالتزام توقعات وحاجات الأمة ومؤسساتها.
3. سيادة القانون (Rule of Law): يعبر المؤشر عن مدى ثقة المواطنين بالقواعد القانونية ومدى مراعاتهم لها، كما تصف نظام قانوني قوي يفرض احترامه بواسطة آليات رقابية مستقلة.
4. الفساد (Corruption): يعبر هذا المؤشر عن مدى استغلال السلطة العامة لتحقيق مطامع ومكاسب خاصة، كما تشير إلى استحواذ النخبة وأصحاب المصالح الشخصية على مقدرات الدولة.
5. فعالية الحكومة (Government Effectiveness): تشير إلى نوعية الخدمات العامة ومدى تحررها من الضغوط السياسية، كما تنظر إلى نوعية صناعة السياسات وتنفيذها والثقة بالتزام مؤسسات الدولة لهذه السياسات.
6. نوعية التنظيم والإجراءات (Regulatory Quality): قدرة الحكومة على صياغة وتنفيذ السياسات واللوائح التي تسمح بتعزيز وتحسين الخدمات العامة وتتيح تنمية القطاع الخاص .

ينشر البنك الدولي بيانات يصنف فيها ستة أبعاد للحكم: الصوت والمساءلة، الاستقرار السياسي، فعالية الحكم، الجودة التنظيمية، سيادة القانون والسيطرة على الفساد، حسب نفس المصدر يأخذ المؤشر-مؤشر النوعية المؤسسية (Indicator of Quality Institutional) وهو المتوسط الحسابي للأشكال الست لمؤشرات الحكم وقيمتها التي تتراوح بين (-) 2.5 ، +2.5) وكلما كانت القيمة أعلى دلت عل جودة الحكم وكلما قل دل على رداءتها، يوضح الجدول رقم (03-11) مؤشرات الحكم بالجزائر:

الجدول رقم (03-11) : مؤشرات إدارة الحكم بالجزائر للفترة 2007-2017

السنة	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
التعبير والمساءلة (Voice and Accountability)	-1.00	-0.99	-1.06	-1.03	-1.00	-0.90	-0.89	-0.89	-0.84	-0.85	-0.90
الاستقرار السياسي (Political Stability)	-1.13	-1.09	-1.22	-1.26	-1.36	-1.32	-1.17	-1.19	-1.09	-1.10	-0.96
فعالية الحكومة (Government Effectiveness)	-0.60	-0.61	-0.58	-0.48	-0.58	-0.55	-0.60	-0.48	-0.50	-0.54	-0.60

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

-1.20	-1.17	-1.17	-1.28	-1.19	-1.29	-1.19	-1.17	01.07	-0.79	-0.62	الجودة التنظيمية (Regulatory Quality)
-0.86	-0.86	-0.87	-0.77	-0.68	-0.77	-0.79	-0.75	-0.76	-0.71	-0.71	سيادة القانون (Rule o Law)
-0.61	-0.69	-0.66	-0.60	-0.48	-0.49	-0.51	-0.49	-0.55	-0.56	-0.52	الفساد (Corruption)

المصدر: أمال مهاوة (مرجع سابق، ص63) عن البنك الدولي، World bank, The Worldwide Governance

Indicators (WGI), Wshington 2014.p1، وبكاري مختار، الحكم الراشد ودوره في تحقيق التنمية الاقتصادية دراسة حالة

الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سيدي بلعباس، 2020 ص ص 200-205.

تظهر الإحصائيات أعلاه، أن الجزائر تعاني من هشاشة نظام الحكم وتدهور الأوضاع السياسية بمرور السنين، ولتأثير هذه الأوضاع والمؤشرات على تطور ممارسات المحاسبة أبعاد عديدة، فعدم الاستقرار السياسي يعني أن النظام السياسي يعرف مجموعة من الاختلالات والتناقضات الكامنة في هياكله الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ويتخذ عدة أشكال منها غياب العدالة الاجتماعية، صراعات داخلية، تشقق الطبقات السياسية والاقتصادية وغيرها، هذا الوضع الذي يتسم بالتغيير السريع، غير المحكم أو المنضبط يعني أن النظام المؤسساتي غير قادر على معالجة المشاكل والنزاعات بطرق سلمية مع قوة الردع ضد من ينتهك النظام العام، أي أن هذه المؤشرات تجسد إخفاق الحكومة في وضع سياسات تستجيب لاحتياجات الشعب ومتطلباته وبالتالي قد تفقد شرعيتها وثقتها.

تشكل المؤسسات السياسية والقانونية البنية التحتية لإدارة الدولة، تتضمن البنى القوية نظاما قانونيا فعالا وشفافا، ومؤسسات عامة موثوقة ومستقرة وسياسات حكومية حرة وشرعية، نظريا هيكل الحكم المحلي الشرعي يجب أن يكون مدفوعا بالمبادئ الثقافية العالمية للشفافية والمساءلة وسيادة القانون، فجوودة البنية التحتية لترشيد الحكم الوطني يؤثر على جودة الحوكمة على مستوى حوكمة الشركة، إذا من المرجح أن الدول ذات هياكل الحكم الضعيفة أن تتبنى نظاما محاسبية تحقق لها مبادئ الشفافية وتكسبها الشرعية الدولية والوطنية، ولكن من المرجح أيضا أن تنفيذ هذه النظم سيتأثر بشلل أنظمة الحكم وعدم فعاليتها في تسيير وموازنة مختلف المصالح، والأهم عدم قدرتها على السيطرة على الفساد.

- يتعلق الثاني بالفساد المالي والإداري

يعد الفساد المعضلة الحقيقية والعائق الرئيسي لاستقرار الأنظمة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، تنامي كظاهرة عالمية شديدة الانتشار وأخذت أبعادا واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، لا يعترف بالحدود الزمانية ولا بالحدود المكانية، كما لا يكاد يخلو مجتمع من الفساد والمفسدين فلم تسلم منه لا الدول المتقدمة ولا المتخلفة، ولكن بدرجات ونسب متفاوتة، يعتبر الفساد المالي والإداري أبرز أشكاله وهو كما انفقت عليه الأدبيات إساءة استخدام الوظيفة العامة لتحقيق مكسب خاص، الجزائر واحدة من الدول التي استشرى فيها الفساد ونمت شوكته وتوغلت في جميع المجالات، وقد حاولت الحكومة جاهدة

الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

القضاء عليه باستخدام أساليب متنوعة من الأنظمة واللوائح وتفعيل العقوبات الخاصة بعمليات الفساد ، ولكن لم يجد نفعاً فلا تزال تعد من الدول الأكثر فساداً في العالم حسب تصنيف منظمة الشفافية الدولية وفقاً لمؤشر مدركات الفساد كالاتي:

الجدول رقم (03-12): ترتيب الجزائر حسب معايير الفساد:

السنة	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الرتبة	99	92	111	105	112	105	94	100	88	108	112	105

المصدر: بالاعتماد على تقارير منظمة الشفافية الدولية

يظهر الجدول أعلاه، أن مستوى الفساد في الجزائر في تفاقم مستمر وكان وراء تعثر الاقتصاد الجزائري وتردي الأوضاع المعيشية، هذا الوضع الذي أوجع غضب الشعب الجزائري واحتقانه خصوصا فئة الشباب التي ترى أن سياسات المحسوبة والوساطة أضعفت فرصهم في الحصول على عمل ملائم يلي طموحاتهم وخرجوا في مظاهرات سلمية حاشدة، التحقيقات التي تلقتها أفرزت عن قائمة الأشخاص التي ارتبطت أسمائهم بملفات الفساد تضم نحو مئتي (200) شخصية ممن تقلدوا مناصب سامية منهم وزراء ومؤسسات عمومية وخاصة إضافة إلى رجال المال والأعمال الذين تمكنوا من تكوين ثروات ضخمة بطرق غير شرعية وفي وقت قصير دون رقيب أو حسيب مستغلين قربهم من بعض مراكز القرار.

استحدثت الحكومة آليات مؤسسية وتشريعية لمكافحة الفساد وحرصت على أن تطابق المقاييس الدولية والإقليمية، لكن إصدار القوانين والهيئات للقضاء على الفساد لا يكفي، إنما الأخرى ضمان تطبيق النصوص بصفة عادلة وشاملة وتمكين الهيئات مباشرة عملها بصفة مستقلة وسيادية، غير أن المفارقات التي تسجلها المنظمات الدولية تؤكد وبشكل مستطرد أن الزخم التشريعي لا يغدو أن يكون إلا انصياعا إلى املاءات تمليها هذه الهيئات ولا ينم عن قناعة بل لا وجود لإرادة سياسة حقيقية لمكافحة الفساد، والشاهد على ذلك الوتيرة المتنامية لآفة الفساد وعديد القضايا التي لم يفصل فيها القضاء للآن، وأمثلة ذلك قضية الخليفة أو كما سميت "احتيال القرن" وبطلها عبد المؤمن خليفة الذي كون إمبراطورية من سراب وجمع من خلالها ثروة طائلة وكبد الخزينة العمومية 1.3 مليار دولار، تورط في قضيته 104 أشخاص شملت الوزراء وإطارات من البنك المركزي وسياسيين، قضية سونطراك من أكبر قضايا الفساد في الجزائر نهب منظم لأموال الخزينة العمومية وتهريبها إلى الخارج من قبل مؤسسات وإطارات، إبرام للصفقات وتضخيم للفواتير، الاحتيال في منح تراخيص بصيغة تراضي واللجوء إلى الخبرة الأجنبية بدون حاجة.

الفساد من أعراض الحكم السيئ وعدم الالتزام بحكم القانون والمحاسبة، يعتبر من المعوقات الأساسية التي تقف في وجه برامج الإصلاح الاقتصادي والديمقراطي للدول، وأثاره السلبية على الاقتصاد واضحة للعيان إعاقا الاستثمار الأجنبي المباشر، شلل في النمو والتنمية الاقتصادية، التأثير على كفاءة الضرائب كمصدر ممول للخزينة العامة، أما الفساد ذو المستوى العالي فسيتمتع بسلطة تغيير السياسات الوطنية أو شكل تنفيذها بما يخدم مصالحهم الخاصة.

ينتج عن هذين العاملين بيئة مؤسسية غير مستقرة تؤثر على ممارسة المحاسبة في الجزائر بأبعاد مختلفة، بدرجة أولى نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي قد سعى إلى التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومحاكاته للمبادئ التي جاءت بها المعايير وإطارها المفاهيمي، مع إبقائه على المورث التاريخي الثقافي المستمد من النظام المحاسبي الفرنسي كمدونة الحسابات، جاء هذا الإصلاح كخطوة لتعزيز المساءلة والشفافية وإكسابها الشرعية الدولية، ثانياً وحسب إطار (Oliver,1991) في ظل سياق بيئي يشوبه الغموض وعدم اليقين والذي ينتج عن هياكل حكم ضعيفة وأطر تنظيمية غير فاعلة وانتشار الفساد غالباً ستتجه المنظمات إلى مقاومة الامتثال للنظام المحاسبي المالي، وتباين استجابة هذه المنظمات سيعتمد على طبيعة ملكية المؤسسة الاقتصادية (في حالة المؤسسات) وثقل وزنها الاقتصادي ومستوى الرقابة المفروضة عليها .

في ظل هذه العوامل والتي فرضت من قبل أطراف فاعلة قوية (السلطة، الحكومة ورجال أعمال) نلاحظ أنه (عرفياً) قد أعيد تعريف أو تحديد السلوك المقبول أو الممارسة المقبولة، فينظر إلى مخالفة القانون أو تطبيقه بشكل يخدم مصالح أطراف مهيمنة إلى أنه سلوك مبرر و"مقبول"، وهو منطوق مقاومة يستند إما على تقييم فردي أو جماعي لأهمية اللوائح، أو رداً على آليات الإنفاذ غير الكافية للتطبيق الأمثل والرقابة عليها.

المطلب الثاني: استجابة الفاعلين للضغوط المعيارية الناتجة عن مهنة المحاسبة (المراجعة الخارجية، الهيئات المهنية، التعليم والتكوين)

يعترف المنظور المؤسسيون بالدور المركزي للمهنيين داخل المنظمات، حيث يرى (DiMaggio & Powell,1983) أن الضغط المعياري ينشأ أساساً من مصدرين: الاحتراف (المهنية) والتعليم، بحسب النظرية المؤسسية الجديدة ينظر إلى المحاسبين المهنيين على أنهم مؤهلين علمياً وموضوعياً وأخلاقياً، وقادرين على العمل بشكل منظم ومستقل ضمن هيئات مهنية تؤثر وتتأثر بالسياقات المؤسسية المحيطة وتعزز التماثل والتشابه من خلال الضغط المعرفي الذي تمارسه، في هذا الصدد تعتبر مهنة المحاسبة عاملاً مفيداً في تحديد جودة المحاسبة في الجزائر حيث تؤدي نقاط الضعف فيها إلى قصور في إعداد التقارير المالية، يتم النظر من خلال هذا القسم في دور كل من المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية و محافضي الحسابات بشكل خاص والتمييز بينهم لأن مسؤوليتهم الوظيفية مختلفة فالأول مسؤول عن إعداد القوائم المالية والثاني عن جودتها وصدقها، كما أن لمحافضي الحسابات دور تنفيذي ومسؤولية قانونية في الإبلاغ عن مختلف الانحرافات المحاسبية بالتالي يعد أحد أهم آليات الإنفاذ والامتثال للنظام المحاسبي المالي، نناقش استجابة الفاعلين التي تتراوح ما بين القبول والمساومة في سياق يصعب عليه ضعف تأثير الهيئات المهنية وتراجع في مستوى التعليم واشتداد المنافسة من قبل مكاتب التدقيق الخارجية.

1. المراجعة الخارجية (الشرعية، الاعتماد على مصدر الضغط)

نستهل المناقشة نهاية القسم الأول من المناقشة ألا وهي آليات الإنفاذ والرقابة التي تفرضها الهيئات التنظيمية، تعد عملية التدقيق أو مراجعة الحسابات التي يقوم بها محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات كما اصطلح عليه في القانون التجاري أحد أهم الوسائل الرقابية وذلك لأن الفاعل فيها شخص مؤهل علمياً وأخلاقياً وموضوعياً مهمته الأساسية المصادقة على صحة وعدالة

القوائم المالية التي تنتجها الشركات، عرفت المادة 22 من القانون 01/10 المؤرخ في 2010/07/11 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به". المتتبع لتاريخ مهنة التدقيق في الجزائر يرى أنها لم تحظى بالاهتمام الكافي والواضح حتى صدر القانون 91-08 الذي وبموجبه أنشئ المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في هيئة مستقلة مكلفة بتنظيم المهنة من حيث أخلاقيات وشروط ممارستها، كيفية التعيين والأتعاب، إلا أن الملاحظ وفي ظل المعطيات المتوفرة أنه لا تزال ولحد الآن تعاني المهنة من سوء في التنظيم، في هذا الصدد يرى الخبير المحاسبي أن هذا الخلل "...سببه هو الطابع القانوني والتشريعي المقيد لمحافظ الحسابات الذي لا يسمح له بالاجتهاد خارج الإطار إضافة إلى غياب إجراءات ميدانية واضحة تضعف الأداء الرقابي والحصول على معلومات بعيدة عن الواقع ومظللة إلى حد بعيد...".

في ظل التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر والذي تمخض عنه نظام محاسبي مالي ذو ثقافة محاسبية تختلف بشكل جذري عن المخطط السابق وجد محافظو الحسابات أنفسهم أمام تحديات مختلفة المنشأ، كان على محافظ الحسابات إدراك وفهم بنود النظام الجديد وكيفية تأدية المهام وفقه، لهذا استلزم أن يحظى بدعم من الهيئات التي يفترض أنها تمثل مصالحه، في ذات السياق تأسف كل من م.ب.ول.ن.و م. ا محافظو الحسابات للغياب شبه التام للهيئة ممثلة المهنة متمثلة في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومجلس المحاسبة بصفة عامة عن تقصيرهم في أداء واجباتهم من تكوين وتأطير للمهنة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي وإدارة التغيير.. كما أكد ل.ن.ن "...أن محافظ الحسابات الجزائري لا يتلقى التوجيه من الهيئات المهنية... بل..." أن الهيئات التنظيمية قد سعت لتقزيم دور المراجع...".

تعد استقلالية وكفاءة المراجع محددًا مهنة لصحة ودقة وحسن سير عملية المراجعة الخارجية، وهو واقع صادقت عليه 97% من العينة المستجوبة التي ترى أن كفاء المراجع تحسن من جودة التقارير المالية، وأنه فاعل مهم في الشركات الاقتصادية تأخذ أقسام المحاسبة والمالية كل ملاحظة أشار إليها بعين الاعتبار وموجبة التطبيق طلبا للكفاءة والخبرة التي يتمتع بها هذا الأخير، في هذا السياق غالبا ما تكون الاستجابة للضغوط المعيارية ذات الطابع القسري والتي يكون مصدرها محافظي الحسابات إذعانا وقبولًا وبوعي لهذه الضغوط وتحقق التطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي، في هذه الحالة ووفقا للإطار النظري يحتمل سبب قبول هذا الضغط معيارين، يتعلق الأول بالشرعية التي ستكتسبها الشركة جراء عملية المصادقة على القوائم المالية أي أنها تمنح الثقة للمتعاملين معها وتعطي انطبعا جيدا عن طبيعة وجدية التسيير وسمتيز عن باقي الشركات في السوق وتكون أكثر أمنا وقل مخاطرة بالنسبة للراغبين في الاستثمار فيها، أما المعيار الثاني فيتعلق بالكفاءة الاقتصادية المكتسبة وذلك نتيجة التعامل مع أطراف مهنية عالية الكفاءة والموضوعية.

رغم كل ما ذكر سابقا إلا أنه وفي ظل الأحداث في السنوات الأخيرة، والتي تفجرت على إثرها قضايا الفساد التي ارتبطت أسماءها بشركات كبيرة وشخصيات يتقلدون مناصب عالية في الحكم، كل هذه الأحداث تدفعنا بشكل طبيعي إلى

التساؤل: هل هناك مراجعة حقيقية في الجزائر؟ كيف ولماذا صادق مراجعو الحسابات على صحة قوائم تلك الشركات؟ خاصة إذا علمنا أن عملية التدقيق لتلك الشركات تعمل عليها مجموعة من المراجعين المحليين كما تطلب استشارة مكاتب التدقيق الكبرى.

في هذا الصدد، يرى محافظ الحسابات م. ب. "أن فترة الفساد قد قضت على الأخضر واليابس بما فيهم مهنة المحاسبة ككل، وقد استرسل يقص بعض الأحداث التي جرت لمنعهم من عملية التكوين في معايير المحاسبة الدولية في الخارج..." إن هذه الأحداث تدفعنا بشكل جدي إلى الافتراض أن مهنة التدقيق قد غيبت عمدا في تلك الفترة أو كما وصفها الأستاذ بأن "... دورها قد قلص..." لكونها الأداة الرقابية الرئيسية في اكتشاف الأخطاء والغش والاحتيال والتجاوزات.

هذه الأحداث أيضا تقودنا إلى التفكير في أسباب عدم الكشف عن الغش والتجاوزات من قبل المراجع؟ أهو الضغط الممارس من قبل جهات فاعلة أقوى خصوصا إذا علمنا أن الشركات التي طالتها عمليات الفساد هي شركات عمومية ذات طابع اقتصادي (أي مملوكة للدولة وتخضع لقرارات سيادية على غرار سوناطراك)؟ أم هناك نقص في تأطير عملية التدقيق من قبل التشريعات والتنظيمات ولا توجد رقابة على المراقب؟، أو التواطؤ بشكل مباشر وصریح، في هذا الصدد صرح الخبير المحاسبي ل. ن. "... أن محافظ الحسابات يمثل بشكل جدي للإطار القانوني المحدد لمهام مراجع الحسابات وذلك للمسؤوليات التي ستطاله في حالة الإخلال بأحد البنود..." فوفقا للأستاذ م. ب. "... يقع على عاتق محافظ الحسابات ضمان حماية المجتمع من سلوك الشركات غير السوي، ويتحمل لأداء مهامه مسؤولية مدنية، جنائية وتأديبية..."، في ظل هذه الظروف اشتكى محافظو الحسابات من الأتعاب التي لا تكفي لا الجهد ولا حجم المسؤولية الملقاة على عاتقهم، بل وحسب تصريح الخبير المحاسبي ق. ا "... هناك منافسة غير عادلة في سوق المراجعة، كما أن بعض الأطراف تعمل على تحطيم الأسعار ما ينعكس على كفاءة المراجع ومردوديته، بل يتعداه إلى ترك بعض محافظي الحسابات أداء المهام..."

تأخذ عملية التدقيق الخارجي (المراجعة الخارجية) أبعادا مختلفة إذا ما تعلق الأمر بأشكال الاستجابة وتأثيرها على تطبيق النظام المحاسبي المالي، فإذا ما نظرنا إليها كعملية رقابية على الشركة ستكون الشرعية والرغبة في الحصول على المكاسب الاقتصادية الناتجة عن الثقة التي يظهرها ويعززها تقرير المراجع الذي يصادق فيه على صدق القوائم المالية وكما ذكرنا آنفا سيكون في هذه الحالة الإذعان هو الاستجابة الإستراتيجية التي تميز الفاعلين إزاء هذا النوع من الضغوط، أما إذا ما نظرنا إليها من زاوية المراجع أي كيف ينظر المراجع لضغوط عملية التغيير والإصلاح المحاسبي، فسيشمل تحليل الاستجابة النظر إلى دور الهيئات المهنية والتعليم والتكوين المحاسبي.

2. الهيئات المهنية والتعليم والتكوين المحاسبي ((عدم اليقين البيئي))

وصفت عينة المقابلة الموجهة التي شملت ممارسي مهنة المحاسبة تسيير الهيئات التنظيمية والمهنية لعملية التغيير بـ "الضعيف" و "المتوسط" في إشارة إلى عدم الرضى عن مجهودات الهيئات في تسيير وتكوين العملية، ووافقت العينة بأكملها على أن غياب منظمات مهنية فعالة قد أثر على الممارسة المحاسبية، بينما ترى نسبة 66% من المستجوبين المجلس الوطني للمحاسبة لا يحرص على التطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي وهو ما يؤكد على غياب رقابة صارمة على مستويات الامتثال للنظام وهذا ما وثقه

المستجوبين في جل المقابلات، فوفقا لمحافظ الحسابات والخبير القضائي ب م أن غياب الرقابة وضعف التكوين قد أثرا بشكل كبير على تطور المحاسبة في الجزائر... " أما الهيئات المهنية فتحصر فقط على حماية مصالح أعضائها والدفاع عن استقلاليتهم (من المنظور الضيق).

تعزيز احتراف ومهنية كل من المحاسبين والمراجعين مطلب أساسي لمواجهة التغييرات الجديدة، حيث أن اقتصاد السوق أصبح يطلب قدرات ومستوى عالي من المهنة والممارسين وتبني نظام محاسبي مالي يستجيب لنشاط اقتصاد السوق يستلزم تغيير ذهنية الممارس المتقوية وحبسية المخطط السابق ، وهذا ما أقر به ب ع إطار مالي ومحاسبي في مؤسسة اقتصادية خاصة الذي أشار إلى " ... أن المحاسب الجزائري يطبق بنود النظام المحاسبي المالي بعقلنة المخطط المحاسبي الوطني (PCNist)، بالأخص منهم من عايش المخطط لفترة طويلة فمن الصعب تغيير العادات والثقافة القديمة خصوصا، وأن النظام قد تمسك بمدونة الحسابات التي أرست نوعا من النمطية والروتين في العمل" فلا يشعر الممارس بالاختلاف أو ضرورة فهم الاختلاف "...، وينعكس هذا على ممارستهم للنظام المحاسبي المالي فنرى أن 84 % من المستجوبين يسجلون مختلف عملياتهم وفق تكلفتها التاريخية

أيضا أشار ح.س إطار محاسبي في شركة عمومية ذات طابع اقتصادي ضعف التكوين الجامعي ومخرجاته، ويؤكد على الضعف العلمي والعملية خصوصا للطلبة المتخرجين حديثا والمتحقين بمناصب العمل، التشكيك وعدم الثقة في مخرجات الجامعة الجزائرية والتعليم المحاسبي ككل يدفع بالشركات إلى إعادة تدريب وتأهيل كل عامل جديد ينتسب إليها ما يعني تكلفة وإنفاق إضافي تتحملها الدولة والشركة.

تفترض (Oliver,1991) أن السياق البيئي الذي تمارس فيه الضغوط المؤسسية على المنظمات عاملا محمدا لاستجابة المنظمات للتأثير المؤسسي، المؤلفة ترى أيضا أن الضغوط متعددة المصادر والمتضاربة تفاقم حالة الشك وعدم اليقين البيئي، وعليه فإن حالة عدم اليقين البيئي التي تنشأ عن الضغوط القسرية والتي يكون مصدرها الأساسي ضعف مهنة المحاسبة المتمثلة في غياب الدور الفعال للهيئات المهنية والمستوى المنخفض من التعليم والتدريب المحاسبي الكافي يدفع بالفاعلين استجابات أكثر نشاطا نحو المقاومة تتراوح ما بين المساومة والتجنب عن طريق عملية الفصل التي يحتفظون من خلالها بالشكل القانوني الرسمي للظهور بمظهر الشرعية، ولا تعكس ممارستهم المحاسبية الواقع الاقتصادي للكيان أو روح النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثالث: ملخص الرؤى والنتائج

من خلال ما تم تناوله في الأقسام السابقة من معطيات ومناقشة للمواقف والممارسات المحاسبية يمكننا القول:

- أن الضغوط المؤسسية بشكلها (القسرية والمعيارية) تؤثر استجابة الفاعلين للنظام المحاسبي المالي،
- يحدد شكل استجابة الفاعلين للضغوط المؤسسية خمسة أبعاد تنبؤية أساسية مستقاة من إطار (Oliver,1992) التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للعمليات المؤسسية كالتالي:
- الشرعية (السبب)

- الاعتماد على مصدر الضغط(الاعتماد)؛
- اتساق الأهداف التنظيمية (المحتوى)؛
- النشر القانوني للقواعد (التحكم)
- عدم اليقين البيئي (السياق). نوجز ما توصلت إليه الدراسة الميدانية، كآلاتي:

الجدول رقم (03-13): يوضح محددات وأشكال استجابة الفاعلين للضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي

أشكال الاستجابة الإستراتيجية	محددات الاستجابة الإستراتيجية	مصدر الضغط المؤسسي	نوع الضغط المؤسسي
تتراوح أشكال الاستجابة من: - القبول والإذعان) بوعي وإدراك أو بحكم التقليد (والروتين) - المساومة (موازنة المطالب المتضاربة)؛	- الشرعية المكتسبة - درجة الاعتماد على مصدر الضغط. - اتساق الأهداف التنظيمية - النشر القانوني للقواعد) - عدم اليقين البيئي .	- الدولة (الهيئات والقوانين واللوائح) ويحدد ب: - النظام المحاسبي المالي - المطالب الجبائية - آليات الرقابة والإنفاذ	الضغط القسري
- التجنب باستخدام الفصل الذي يفصل الشكل القانوني عن الممارسة الفعلية	- الشرعية - الكفاءة المكتسبة. - النشر القانوني للقواعد - عدم اليقين البيئي	- مهنة المحاسبة: - المراجعة الخارجية - الهيئات المهنية - التعليم والتكوين المحاسبي	الضغط المعياري

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الدراسة.

تفتح الدراسة النقاش حول تأثير الضغوط المؤسسية على استجابة الفاعلين لعملية التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر، باستخدام الحجج المؤسسية للمنظور السوسولوجي الجديد، افترضنا أن استجابة الفاعلين للضغوط المؤسسية ما هو إلا انعكاس لشرعية التغيير والإصلاح المحاسبي، في الصدد نلاحظ أن استجابة الفاعلين تأخذ أشكال مختلفة تتراوح من القبول والإذعان (تطبيق النظام المحاسبي المالي بطريقة فعالة ومثلى) إلى المقاومة النشطة (وتم فيها تحديد التطبيق الرمزي وقد تصل إلى حد الغش والتلاعب نتيجة لأسباب سابقة الذكر)، وعليه نرى أنه لا يمكن الحكم بشرعية التغيير والإصلاح المحاسبي من عدمه .

تحكم الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ثلاث توجهات للمنطق المؤسسي أي أنماط التفكير التي بنيت اجتماعيا وتؤثر على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي (1) المنطق المؤسسي الراسخ عن أولوية الجبائية أي أن إدارة الضرائب هي المستخدم الرئيسي للمعلومة المالية، (2) المنطق المؤسسي الراسخ عن المخطط المحاسبي الوطني PCN، (3) المنطق المؤسسي الراسخ عن نموذج الأعمال في بيئة المحاسبة الجزائرية.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل وباستخدام عدسة مؤسسية سوسيولوجية حديثة رصد استجابة الفاعلين لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي على مستويين: يتعلق المستوى الأول باكتشاف الدوافع الحقيقية لمحاولة التقارب مع المعايير الدولية للتقارير المالية وكيف استجاب لها المنظم الوطني، اعتمدنا في الشق الأول على المنهج الوصفي وتحليل الوقائع والأحداث ومدى تقاربها مع حالات مشابهة، على المستوى الثاني: نحاول رصد استجابة الفاعلين لضغوط التغيير على المستوى المحلي وكيف يترجم الفاعلون المحليون ممارسة محاسبية مستوردة لتناسب أهدافهم ومصالحهم المتعلقة بكسب الشرعية والموارد، وقد اعتمدنا في الوصول إلى النتائج على المقابلات الموجهة ونصف الموجهة إضافة إلى تحليل الوقائع والوثائق، ويمكن عرض النتائج كما يلي:

- تأثرت عملية الإصلاح المحاسبي وإدارة التغيير في الجزائر بالضغوط المؤسسية المفروضة من قبل أطراف فاعلة خارجية تتمتع بالقوة لفرض مسار التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية؛
- تشمل الضغوط القسرية الضغوط الممارسة من قبل المؤسسات المانحة الدولية على غرار صندوق النقد الولي ومنظمة التجارة العالمية، أما الضغوط المعيارية فكان مصدرها مكاتب التدقيق الكبرى، بينما كان مصدر الضغط المحاسبي هو الشريك التجاري الأبرز للجزائر وهو الاتحاد الأوروبي، من الصعب تحديد أي من الضغوط كان الأقوى تأثيرا على عملية التغيير والإصلاح المحاسبي لكن الضغوط القسرية والمحاكية كانت الأكثر بروزا.
- تتأثر استجابة الفاعلين للنظام المحاسبي المالي بالضغوط المؤسسية المحلية، الضغوط القسرية والتي يكون مصدرها الدولة هيئاتها وقوانينها وتتمثل أساسا في النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي، آليات الإنفاذ والرقابة، أما بالنسبة للضغط المعياري عن مهنة المحاسبة ويتعلق الأمر بالمراجعة الخارجية ودور الهيئات المهنية والتعليم والتكوين المحاسبي.
- تتراوح استجابة الفاعلين للضغوط المؤسسية من القبول والإذعان بوعي وإدراك إلى استجابة التجنب التي يستخدم فيها تكتيك الفصل الذي يفصل الامتثال للنظام المحاسبي المالي إلى امتثال فعلي وامتثال صوري.
- تتباين أشكال استجابة الفاعلين وفقا للأبعاد التفسيرية التنبؤية التي أوردتها الإطار النظري لـ (Oliver,1991) للاستجابة الإستراتيجية للعمليات المؤسسية، مع مراعاة السياق الجزائري حددنا الشرعية، درجة الاعتماد على مصدر الضغط، اتساق الأهداف التنظيمية، النشر القانوني للقواعد وعدم اليقين البيئي كعوامل تتحكم في شكل استجابة الفاعلين للنظام المحاسبي المالي والضغوط المؤسسية المرافقة له.

الخاتمة

الخاتمة

عرفت العقود الأخيرة توجه أكثر من 144 دولة لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية للاستخدام الوطني بتكييفها أو دون ذلك، حاول منظرو علوم الاقتصاد السياسي والعلاقات الدولية وعلم الاجتماع إيجاد تفسير مشترك لهذه الظاهرة "انتشار السياسات" التي لا تتعدى فقط على الحدود الجغرافية والأيدولوجية بل وتتفق في الزمان والمكان، ورغم اختلاف التبريرات والتفسيرات والمقاربات النظرية في شرح الانتشار المتزايد لمعايير الإبلاغ المالي الدولية إلا أنها تتفق بما لا يقبل الشك أن الدول باختلافها تتعرض لضغوط مباشرة وغير مباشرة ومن مصادر مختلفة وبأشكال مختلفة لاعتمادها، بشكل عام ارتبطت التفسيرات الشائعة قرار تبني المعايير الدولية للتقارير المالية بتحسين القدرة التنافسية للدول والشركات، حيث أن تقديم قوائم مالية عالية الجودة يساعد الحكومات والجهات التنظيمية على تخفيض تكاليف الرقابة ويشجع تدفق رؤوس الأموال، قد يكون هذا الأساس كافيا لتبرير القرار في الدول المتقدمة لكنه غير كاف بالنسبة للدول النامية فرغم أن هذه البلدان عادة ما تتبنى سياسات خارجية معدة ومعتمدة من قبل منظمات دولية ذات كفاءة وقدرة على الدفع بعجلة الاقتصاد، إلا أن قراراتها غالبا لا تكون عقلانية ولا تستند على تحقيق الكفاءة، في هذا الصدد، كان المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة المقاربة الأقرب للواقع في تفسير هذا التوجه.

يستند الإطار النظري المؤسسي على افتراض أن تبني نفس الممارسات هو استجابة للضغوط المؤسسية المشتركة التي قد تحدث على مستوى المجال الفردي والتنظيمي، أي أن تطوير ونشر معايير IFRS يتعلق بالأبعاد السياسية والاجتماعية للعملة أكثر مما يتعلق بالفوائد الاقتصادية المتصورة للتقارب، في هذا الصدد تعتبر الحجج المبنية على نظرية التماثل المؤسسي Institutional Isomorphism والتي تشير إلى وجود ضغوط مؤسسية قسرية ومعيارية ومحامية تدفع بالجهات الفاعلة الرسمية وغير الرسمية (الدول والشركات) لتبني النموذج المحاسبي الدولي وتحكم شكل التطبيق والامتثال لها أيضا.

إن هذه الضغوط لا يقتصر تأثيرها على اعتماد المعايير من عدمه بل يتجاوزها ليتحكم في شكل تطبيقها ومستوى الامتثال لها على المستوى المحلي رغم اختلاف مصدر الضغط (مصدر محلي غالبا تكون الهيئات التنظيمية ومهنة المحاسبة) وحدته، أي أنه بشكل مباشر وغير مباشر يعيد تعريف الهوية والسياسة التنظيمية المحاسبية الناتجة عن استيراد نموذج محاسبي دولي وترجمته في سياق محلي مختلف الموارد والثقافة والتقاليد عما تشبعت به معايير IFRS من ثقافة أنجلو أمريكية، في ذات السياق كان لإطار (Oliver,1991) للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية القدرة على تحليل سلوك ومواقف الفاعلين إزاء عملية التغيير ودرجة تقبلهم للأفكار التي حملها الإصلاح المحاسبي، خصوصا في الدول النامية التي تعتبر تبني المعايير حتمية أملتتها التغييرات في الاقتصاد العالمي والرغبة في المشاركة في الثروة التي تتحكم بها الدول المتقدمة.

الجزائر كنموذج عن الدول النامية ذات الخلفية الاشتراكية الراسخة اعتمدت إستراتيجية إصلاح شملت النظام والتنظيم المحاسبي يستند أساسا على المرجعية المحاسبية الدولية، وقد نتج عن عملية الإصلاح الأخيرة نظام محاسبي هجين متأثر بالمرور الاستعماري الفرنسي والفكر الشيوعي التي تظهر أنها تشكل الهوية المحاسبية القومية، سن هذا النظام (النظام المحاسبي المالي) لاستيفاء متطلبات التحول إلى اقتصاد السوق، هذا التغيير التنظيمي ذو الصبغة العالمية يتجاوز القضايا المحاسبية التقنية البحتة

الخاتمة

ويدفع بالمؤسسات الجزائرية إلى التصرف وفق فلسفة اختلفت عن ما هو راسخ منذ عقود، ولهذا كان لزاما علينا أن نرصد ردود الفعل اتجاه عملية التغيير برمتها.

لمعالجة موضوع الدراسة وإشكالاتها تم الاستناد على المنظور السوسولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة في خطين من التفكير والمقاربات النظرية يخدم كل منهما مستوى من التحليل، تتعلق المقاربة النظرية الأولى بالإصدار المبكر للنظرية وهو مفهوم التماثل المؤسسي لـ (DiMaggio & Powell, 1983) الذي يكشف من خلاله تأثير الضغوط المؤسسية على قرار وشكل الإصلاح المحاسبي في الجزائر (مستوى التقارب المحاسبي الجزائري) وفي هذا اعتمدت الدراسة على تتبع الوقائع والحقائق المنشورة في الوثائق الرسمية وغير الرسمية لاستنباط مكامن القوة والضعف في عملية التغيير المحاسبي، أما المقاربة النظرية الثانية فتتعلق بالاستجابة الإستراتيجية لضغوط قبول وتطبيق مخرجات عملية التغيير (النظام المحاسبي المالي) وتمت الاستعانة بالإطار التنبؤي الذي قدمته (Oliver, 1991) للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية لتمييز استجابة الفاعلين المحليين ومدى قبولهم لأهدافه النظام المستحدث والفلسفة التي حمل بها في ظل البيئة المؤسسية الجزائرية، وعليه ومن خلال استغلال أدوات الدراسة ومناهجها التي تمثلت أساسا في الملاحظة والمقابلة والتحليل الوثائقي توصلت دراستنا إلى بعض النتائج على المستوى النظري والميداني توافق السياق الوطني نوردها كالتالي:

1. مستوى التقارب: من خلال تتبع الوقائع والأحداث والوثائق التي عالجت وعاصرت الإصلاح المحاسبي في الجزائر

وصلنا إلى أن:

- رغم عدم وجود أدلة صريحة ومباشرة تثبت وجود ضغوط قسرية ممارسة من طرف صندوق النقد الدولي ومنظمة التجارة العالمية إلا أن الوقائع وما ثبت عن نموذج أعمال هذه الهيئات والمؤسسات الدولية يدفعنا إلى الافتراض القريب من الجزم أن الجزائر قد تعرضت لضغوطات قسرية لتبني ممارسة محاسبية عالمية،
- تتعلق الضغوط المؤسسية بمصادر خارجية تفرض على الهيئات المنظمة تبني هياكل حظيت بالقبول والاعتراف الدولي، إلا أن التحليل في ظل هذا المفهوم سيكون قاصرا ولن يشمل مختلف الظروف، لهذا ولكي نحيط بالصورة الأوسع لعملية التغيير حاولنا اكتشاف الضغوط المؤسسية الداخلية التي تضعف الموقف التفاوضي تجاه مصادر الضغط الخارجي وكان أبرزها: الاقتصاد الوطني الأسير لريع النفط والغاز، التدهور السياسي والاجتماعي.
- في سياق الجزائر وجدت الدراسة أن ضغط المحاكاة قد نتج عن شريكها التجاري الأبرز الاتحاد الأوروبي فيمكننا القول أن التقارب مع المعايير الدولية للتقارير المالية كان بنية تهيئة البيئة الملائمة للاستثمارات الأوروبية المتزايدة تلك الفترة في الجزائر، حيث أن التوافق مع النموذج المحاسبي الذي تعتمد عليه سيمنحها الثقة وبكسبها الشرعية، كما يسهل عملية التجميع المحاسبي لفروع الشركات المستثمرة؛
- من الصعب إنكار وجود علاقة بين شركات المراجعة والحاسبة الكبرى وعملية الإصلاح المحاسبي، فاللزامة المدروسة لاستيطانهم في الجزائر التي توافقت مع فترة تحضير وإصدار القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي وكذلك الإصلاحات الاقتصادية التي مهدت الطريق لهذا النوع من الشركات العابرة للقارات جعلت من الجزائر بيئة خصبة لهم، كذلك

الخاتمة

نموذج أعمالهم الذي يحاكي نموذج الشركات متعددة الجنسيات التي تسعى لتحقيق الربح حتى بانتهاج أساليب انتهازية احتيالية، إن غياب دليل مباشر على اضطلاع هذه المكاتب في توجيه عملية التغيير لا ينفي أبدا وجودها فتاريخ هذه الشركات يشهد على حجم الضغط الذي تمارسه على هيئات التوحيد الوطنية؛

- في المقابل يمثل ضعف مهنة المحاسبة والتعليم في الجزائر الجانب الأبرز والأهم من الضغوط المعيارية وهو على غرار الضغوط القسرية يضعف الموقف التفاوضي للمهنة مع مصادر الضغوط المعيارية.
- إذا من خلال تحليل أبرز الأحداث على مستوى التقارب وجدت دراستنا أن إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر ارتبط بقوة وقدرة الفاعلين الأجانب (المهيمينون) التأثير على شكل ومحتوى وإخراج القواعد الوطنية ، ونخص بالذكر صندوق النقد الدولي ، البنك الدولي، منظمة التجارة العالمية ، الاتحاد الأوروبي ومكاتب التدقيق الدولية لما يمتلك هؤلاء الفاعلون من القوة والموارد التي تكفي لإدارة عجلة التغيير ليس في الجزائر وحسب بل في العالم أجمع.

2. مستوى الامتثال (الممارسة المحاسبية).

الافتراض الأساسي الذي قامت عليه الدراسة الميدانية هو أن المنظمات في نفس المجال التنظيمي لا تتأثر بالتساوي بنفس الضغوط المؤسسية وهذا لأنها تختلف في قوة وطبيعة معتقداتها المعرفية وضوابطها المعيارية، بمعنى أنه ورغم إصدار النظام المحاسبي المالي في شكل قانون ملزم إلا أن الفاعلين (الشركات الاقتصادية/ممارسي مهنة المحاسبة) سيستجيبون للنظام بالقدر الذي سيكسبهم فيه الشرعية والسلطة دون أن يخل بمصالحهم، لهذا كانت نتائج الدراسة الميدانية المستندة إلى المقابلة والملاحظة وتحليل الوقائع كالتالي:

1.1. تأثير الضغوط القسرية (الدولة، هيئاتها وقوانينها) على استجابة الفاعلين للنظام المحاسبي المالي:

- تعتبر الشرعية المكتسبة محمدا قويا لاستجابة الفاعلين للضغوط القسرية المفروضة من قبل الدولة، وقد وجدت الدراسة أن إدعان الفاعلين وقبولهم لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي كان هدفا كسب المظهر الشرعي الذي يمنحه تطبيق القوانين واللوائح والذي بدوره سيمكنهم من البقاء واستمرارية النشاط (مكاسب اقتصادية ناتجة عن الشرعية وليست الطلب على الكفاءة).

- صدور النظام المحاسبي المالي في شكل قانون يضمن الامتثال الشكلي له لكنه لا يضمن الامتثال الموضوعي بروح وفلسفة التغيير أي تقديم قوائم مالية تعبر عن وضعها المالي والاقتصادي الحقيقي وذات جودة عن الكيان، توثق الدراسة أن الفاعلين سيمثلون بشكل موضوعي وواعي مدرك لبود النظام المحاسبي المالي إذا كان هذا الأخير سيساهم في تحقيق منافع اقتصادية تعود عليها أو يدعم أهدافها التنظيمية (حوافز الامتثال)؛
- أما إذا كان الامتثال لا يحقق أي منافع اقتصادية أو تنظيمية فسيتهجه الفاعلون للتطبيق الصوري أي الحد الأدنى من التطبيق عن طريق استراتيجيات المساومة يعتمد على تحقيق التوازن باستيعاب المطالب المتعددة الخارجية ويتعلق الأمر بضغط القانون المحاسبي والجبايي إضافة إلى المصالح والأهداف الداخلية للمنظمة التي تسعى لتحقيق الاستمرارية، كما قد تلجأ الشركات إلى استراتيجيات التجنب عن طريق فصل الامتثال الرسمي عن الممارسات الفعلية.

الخاتمة

- تشير نتائج الفحص الميداني إلى أن الاتساق الكافي بين الأهداف التنظيمية للفاعلين والنظام المحاسبي المالي تؤثر على استجابة الفاعلين حيث تميل استجابتهم لقبول الضغط القسري الناجم عن تطبيق النظام المحاسبي المالي وقد حددت بناء على الدراسات السابقة ب: مصادقية القوائم المالية ، القابلية للمقارنة، المساعدة على اتخاذ القرار، وضع الخطط وتحليل المخاطر(حوافر الامتثال).
- تمثل الإدارة الجبائية ممثلة عن الدولة أهم هذه الضغوط لارتباطها المباشر بأهداف التنمية من جهة وتأثيرها على موارد المؤسسة من جهة، لهذا فإن التوافق مع الضغوط الجبائية مطلب أساسي بالنسبة للفاعلين كونه يتعلق بالموارد والقدرة على استمرارية النشاط (الاعتماد على مصدر الضغط)
- تساهم الضرائب في التطبيق الصوري للنظام المحاسبي المالي إذا كان هناك تضارب بينها وبين اللوائح المحاسبي أو غموض يكتنف القانون الجبائي، حيث يرجح الفاعلون كفة التنظيم الجبائي بتطبيق ما جاء فيه على حساب النظام المحاسبي المالي ، وعليه فإن الاستجابة للنظام المحاسبي ستكون بإستراتيجية المساومة التي تحقق توازنا في المطالب المتضاربة للنظامين.
- يرتبط عدم اليقين البيئي بالمحيط العام الذي ينشط فيه الفاعلون ، بناء على الملاحظة والمقابلات والتحليل الوثائقي وجدنا عدم اليقين البيئي ذو الصلة بالدولة وهيئاتها وقوانينها قد ارتبط برشادة الحكم في البلاد وبالتحديد سيادة القانون وأيضا بالفساد، وقد نتج عن كلاهما منطقتا مقاومة لمقاومة التغيير والنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر في الأساس أداة للحكومة والقضاء على هاتين الظاهرتين .
- لهذا نحن نتوقع أنه وفي ظل هذه العوامل سنتراوح استجابة الفاعلين لضغوط تطبيق النظام المحاسبي المالي من القبول بوعي وإدراك إلى المساومة بتكتيك التوازن والتجنب بتكتيك الفصل.

2.2. تأثير الضغوط المعيارية (مهنة المحاسبة) على استجابة الفاعلين للنظام المحاسبي المالي:

- تعتبر مهنة المحاسبة عاملا مفيدا في تحديد جودة المحاسبة ، حيث تؤدي نقاط الضعف فيها إلى قصور في إعداد القوائم المالية.
- يتم النظر إلى الضغوط المعيارية التي تفرضها أو تقع على مسؤولية أطراف مهنية وتشمل: عملية المراجعة الخارجية، دور الهيئات المهنية، التعليم والتكوين المحاسبي.
- الطابع القانوني والتشريعي المقيد لممارسة محافظ الحسابات لمهامه والتي لا تسمح له بالاجتهاد خارج الإطار إضافة إلى غياب إجراءات ميدانية واضحة تضعف الأداء الرقابي على القوائم المالية؛
- الغياب شبه الكلي للهيئات المهنية ومجلس المحاسبة عن دعم وتأطير وتوجيه مهنتي محافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، جراء ذلك سنحت لبعض الأطراف المهيمنة الفرصة في "تقزيم" دور المراجع والمراجعة.
- يتم قبول الضغط المعياري الصادر عن المراجعة الخارجية لسببين: أولا يتم قبول الضغط المعياري رغبة في اكتساب الشرعية التي تنتج عن مصادقة المراجع على صحة القوائم المالية ومنه يعتبر أن الشركة تمارس ما فرض عليها بالشكل الصحيح وتتوافق وتوقعات المراجع والمجتمع، في الشق الثاني: يتم قبول الضغط المعياري نتيجة للكفاءة التي ستكتسبها الشركة من تقرير المراجع الذي سيعطي انطباع جيدا ووثقا عن التسيير وستستقطب المتعاملين الراغبين في الاستثمار فيها.

الخاتمة

- بعض الأحداث التي ذكرت من قبل المستجوبين دفعتنا إلى الافتراض أن مهنة المراجعة قد غيب تأثيرها عمداً وذلك لدورها الرقابي المباشر على أشكال العث والاحتيايل.
- يقع على عاتق محافظ الحسابات ضمان حماية المجتمع من سلوك الشركات غير السوية، ويتحمل لأداء مهامه مسؤولية مدنية وتأديبية وجنائية تصل السجن والغرامة، لكن الأتعاب التي يتلقاها لا تكافئ مقدار الجهد والمسؤولية، ما ينعكس على كفاءة المراجع ومردوديته، ويعد هذا أحد الأسباب التي تراجعت المهنة بسببها وبالنتيجة سيتأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- ضعف جهود الهيئات التنظيمية والمهنية في تسيير عمليات التكوين والتعليم الناتجة عن اعتماد النظام المحاسبي المالي.
- إذا في تقييم استجابة الفاعلين للضغوط المعيارية الناتجة عن ضعف مهنة المحاسبة في الجزائر نلاحظ أن الشرعية المكتسبة والكفاءة الاقتصادية الناتجة عن مصادقة محافظ الحسابات محددان أساسيان لإذعان الفاعلين وقبولهم لضغوط تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- إذا ما نظرنا إلى عملية التغيير من زاوية المراجع وكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي فيمكن القول أن دور الحاضر الغائب للهيئات المهنية وفشلها في تأطير التكوين والتعليم المحاسبة ينشأ باستراتيجيات أكثر مقاومة للتغيير تتراوح من المساومة إلى التحدي في ظل بيئة يكتنفها عدم اليقين البيئي وذلك لقلّة المعرفة العلمية والعملية الصحيحة لطرق التطبيق وغياب الرقابة الصارمة وقد أثر هذان العنصران بشدة على تطور المحاسبة في الجزائر.

3- توصيات الدراسة: توصي الدراسة أن تشمل عمليات الإصلاح:

- إصلاح المنظومة المهنية وتفعيل مهامها وأدوارها ؛
- تفعيل أدوات الرقابة وهيئاتها ومنحها المزيد من الحرية والاستقلالية للقيام بالمهام المنوطة بها.
- محاولة تغيير الذهنيات الراسخة عن المخطط الوطني السابق بعمليات التكوين والتعليم المحاسبي الحديث

4 - أفاق الدراسة

- الإطار النظري للدراسة والتحقيق الميداني للعوامل طرح أفقا جديدا في البحث المحاسبي يعتمد على دمج المناهج والمقاربات متعددة التخصصات والتي تعالج المشاكل المحاسبية وتعطيها بعدا جديدا للطرح والنظر، ودينامكية في التحليل تبتعد عن الجمود الذي يميز البحث المحاسبي، وعليه تم طرح أفاق للدراسة:
- تقييم استجابة الفاعلين لكل بند فلسفي جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية تم سنه في النظام المحاسبي المالي.
- التعمق في تحليل شبكات الفاعلين واكتشاف طرق ترجمتهم لممارسات عالمية في سياق محلي.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

• الكتب

1. بركنز جون ، الاغتتيال الاقتصادي للأمم: اعترافات قرصان اقتصاد، ترجمة مصطفى الطناني وعاطف معتمد، الهيئة المصرية العامة للكتاب القاهرة، مصر 2012.
2. عصام عبد الشافعي، بين المشروطة السياسية و الحكم الراشد، المعهد المصري للدراسات السياسية و الإستراتيجية ، ديسمبر 2016.
3. مايكل جيه مازار و اخرون، فهم النظام الدولي الحالي، بناء نظام دولي مستدام، احد مشروعات RAND لاستكشاف إستراتيجية الولايات المتحدة في عالم متغير، سانتا مونيكا كاليفورنيا ، 2016.
4. مُجد طلعت مُجد النجار، أثر الافصاح الطوعي في تحسين جودة الإبلاغ المالي دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين 2014-2019، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية والسياسية والاقتصادية، الطبعة الأولى، برلين - ألمانيا، 2021.

• البحوث الجامعية

أ. أطروحة الدكتوراه

5. بن بلغيث مداني ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية " بالتطبيق على حالة الجزائر" ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة الجزائر ، سبتمبر 2004.
6. تخنوني أمال ، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF و المتغيرات المحاسبية الدولية IAS/ IFRS ، أطروحة دكتوراه ، جامعة الحاج لخضر باتنة 1 ، الجزائر، (2018/2019) .
7. بن حسين ناجي ، دراسة تحليلية لمناخ الاستثمار في الجزائر ، أطروحة دكتوراه منشورة ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2007 .
8. طاطا إيمان ، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، قسم العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، 2017 .
9. طيار خليل ، تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية ، أطروحة دكتوراه منشورة ، قسم العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2017 .
10. عجيلة حنان ، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية" دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر " ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة غرداية ، الجزائر ، 2019 .
11. لصنوني حفيظة ، واقع وأفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر "الفترة 2010-2014 دراسة حالة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام بمستغانم + استبيان" ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، قسم العلوم المالية ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم الجزائر 2016/2017.

12. لطرش فريد ، التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي: التفكير حول المخطط المحاسبي. الوطني، أطروحة دكتوراه ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة سطيف 1، سطيف ، 2016/2017.

13. مهاوة أمال ، محاولة لتقييم شرعية الاصلاح المحاسبي على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2015-2016.

ب. رسالة ماجستير

14. صالح بوعلام ، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، 2010 .

15. صياد شهنياز ، الاستثمارات الأجنبية المباشرة ودورها في النمو الاقتصادي دراسة حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير منشورة ، المدرسة الدكتورالية للاقتصاد والتسيير ، جامعة وهران ، 2013.

• المقالات

16. بظاهر علي، سياسات التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد الأول ، العدد الأول 2004.

17. بلعور سليمان ، دوافع و آثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر ، مجلة رؤى الاقتصادية ، مجلد 4 العدد 6 ، جوان 2014 .

18. بونعجة سحنون ، بوفليح نبيل، الآثار المتوقعة للانضمام لمنظمة التجارة العالمية (OMC) على سوق الخدمات المحاسبية في ظل سياسة إصلاح المهن المحاسبية في الجزائر، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية ، العدد 19 ، جانفي 2018 .

19. بونعجة سحنون، بوفليح نبيل ، متطلبات تطوير الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال ، العدد 05، المجلد 01 ، 2019.

20. بيبي يوسف ، الجزائر : إشكالية الانتقال من اقتصاد الربيع إلى اقتصاد الكفاءة، مجلة علوم الاقتصاد و التسيير والتجارة، العدد 28 ، المجلد 2 ، 2013 .

21. حميدشة نبيل، المقابلة في البحث العلمي ، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية ، العدد الأول ، جوان 2012.

22. خروبي مراد، بحري أميرة ، واقع الاستثمار الأجنبي المباشر خارج قطاع المحروقات في الجزائر ، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد 41 ، سبتمبر 2015 .

23. خويلدات فيروز ، عزوي عمر ، بوعلاق مبارك ، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات و التحديات " دراسة ميدانية على عينة من الممارسين و المهتمين بالمهنة " ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 07 ، 2015 .

24. سعدي يحي ، بن موقفي علي، أثر الاصلاحات المحاسبية على جودة أنظمة المعلومات و انعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية ، مجلة دراسات اقتصادية ، مجلد 4 العدد 2 ، 2010.

25. سنوسي بن عومر، مراد بودية محمد جميل ، واقع الاستثمار الأجنبي المباشر في ظل الإصلاحات في الجزائر وأثره على التنمية الاقتصادية ، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة ، العدد 5، أفريل 2014 .

26. صالح صالحي ، الآثار المتوقعة لانضمام الجزائر الى المنظمة العالمية للتجارة ودور الدولة في التأهيل الاقتصادي ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 01، 2001 .
27. عبد الحسين توفيق شلي، عباس حميد يحي التميمي، التطورات البيئية المعاصرة وانعكاساتها على نظام الإبلاغ المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 19، العدد 72، 2013 .
28. عبد الستار عبد الجبار عيدان الكبيسي ، معايير المحاسبة الدولية و المسؤولية عن الأزمة المالية العالمية الحالية ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية ، العراق ، 2010.
29. عسول مُجد الأمين و آخرون ، أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية ، المجلد 07، العدد 02 ، ديسمبر 2020.
30. عصام عبد الشافعي، بين المشروطة السياسية و الحكم الراشد، المعهد المصري للدراسات السياسية و الإستراتيجية ، ديسمبر 2016.
31. علاية موسى ، فاعلية السياسات التنموية الخارجية في إصلاح القطاع العام في البلدان النامية ما بين متلازمة المعرفة المحلية و الهندسة الاجتماعية، مجلة المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية ، المجلد 40 العدد 460 لبنان، 2017.
32. عياش قويدر، ابراهيمي عبد الله ، أثار انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة بين التفاؤل و التشاؤم، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 02 .
33. قاشي خالد ، العرابي حمزة ، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي IASB /FASB ، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة مُجد خيضر بسكرة ، المجلد 17 العدد 01 ، 2017 .
34. مسامح مختار ، النظام المحاسبي المالي الجزائري و إشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ف اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية ، جامعة بسكرة ، العدد الرابع، ديسمبر 2008.
35. ناصري نفيسة ، موساوي عبد السميع طه ، انعكاسات اتفاق الشراكة الأوروبية على تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة الواردة إلى الجزائر ، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية ، المجلد 04، العدد 02 ، 2020.
36. نصراري دنيا زاد ، بن زاوي مُجد الشريف، مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الشراكة الاقتصادية الأورو-جزائرية ، مجلة اقتصاد المال و الأعمال ، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، المجلد 03 ، العدد 01، جوان 2018 .
37. هوارية مسوط، درويش عمار ، واقع لتعليم المحاسبي ومدى استجابته لمتطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة ، المجلد 01، رقم 01 ، 2016.
38. يوسف حجيم سلطان الطائي، أحمد عبد اللطيف مُجد، الاستجابة الاستراتيجية ودورها في الحد من التكاسل الوظيفي " دراسة ميدانية في ديوان المحافظة" مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14 عدد 02، 2017 .

• وقائع التظاهرات العلمية

39. بروكي عبد الرحمان، عبد الرحمان عبد القادر، الأزمات النفطية واليات إدارتها في الجزائر " دراسة مقارنة للأزمة النفطية 1986 و الأزمة النفطية 2015"، ورقة بحثية "مداخلة"، في ملتقى دولي حول إدارة الأزمات في الوطن العربي - الواقع و التحديات - ، 09 و 10 ديسمبر 2015، أدرار الجزائر .

40. زاوية رشيدة، عبد المجيد تيمماوي ، التعليم المحاسبي ودوره في ترسيخ الأخلاقيات المهنية للمحاسبة و التدقيق "حالة الجزائر"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول " متطلبات مهنة المحاسبة و التدقيق ودورها في الاصلاح المحاسبي " الواقع ، المعوقات والحلول " جامعة غرداية ، 2014 .

• المقابلات الشفوية

41. مقابلة صحفية بعنوان " Les investisseurs sont demandeurs de règles précises et claires " ، أجريت مع Rémy le Moigne و Pierre-Marie Martain الشركاء الممثلين لفرع Deloitte الجزائر و سعيدكديم ممثل عن الشريك الجزائري AMS D'audit حاورهم عبد القادر زهار عن جريدة Le Quotidien d'Oran في 26 أفريل 2011.

• القرارات و القوانين

42. القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
43. القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

• الأحاديث التلفزيونية والإذاعية

44. تصريح وزير المالية جودي كريم في حديث لوكالة الأنباء الجزائرية بعنوان " نظام المحاسبة الجديد يضمن شفافية أكبر للوضعيات المالية" نشر في المساء يوم 11-01-2010 .

• الانترنت

أ.الويب Web

45. كامل يوسف ، بحث في الجذور .. هل كان سبب العشرية السوداء في الجزائر اقتصاديا أم سياسي؟ ، موقع ساسة أفكار حرة تقرأ العالم و الأحداث عبر عيون الانسان العربي ، حرر في 03 أكتوبر 2019
<https://www.sasapost.com/real-causes-of-black-decade-in-algeria> تاريخ الاطلاع 2021/11/27 على الساعة 14:00.

46. مزوي.مُجد رضا ، عن الأزمة الاقتصادية لسنة 1988، جريدة الحوار في 18 سبتمبر 2017
<https://www.elhiwar.dz/national/97122>

• **Books**

1. David L .Deepphouse ,Mark Suchman, **Legitimacy in organizational institutionalism**,The SAGE handbook of organizational institutionalism ,Edited by Royston Greenwood, Christine Oliver, Kerstin Sahlin, and Roy Suddaby, SAGE, 2008
2. Gerald A.Epestein, **Financialization and the world economy**, published by Edward Elgar ,Northampton Massachusetts,USA ,2005.
3. Marie Laure Salles-Djelic,Sigrid Quack, **Theoretical Building Blocks for a Research Agenda Linking Globalization and institutions**, Redefining the rules of the economics game ,Edward Elgar publishing , 2003.
4. Pamela S.Tolbert ,Lynne G.Zucker ,**The institutionalization of institutional theory** ,Handbook of Organization Studies ,1996 .
5. W. Richard Scott ,**Institutional Theory**: Contributing to a Theoretical Research Program ,Chapter prepared for Great Minds in Management: The Process of Theory Development, Ken G. Smith and Michael A. Hitt, eds. Oxford UK: Oxford University Press. August 2004.
6. Wooten, Melissa and Hoffman, Andrew John, **Organizational Fields Past, Present and Future** . R.Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin and R. Suddaby (eds.) The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism , London January2016.
7. Walter W Powell , **The New Institutionalism** , To appear in The International Encyclopedia of Organization Studies Sage Publishers, 2007.

• **PhD Thesis**

8. Belhadj Ahmed Nadjia, **L'implication des normes comptable internationales IAS/IFRS dans le fonctionnement du système comptable financier algérien**, thèse PhD en science commerciales ,Université d'Oran 2,2018/2019 .
9. Dawn Reilly, **An institutional prespective on the time of the adoption of accounting standards by large non-financial firms**, PhD thesis, University of Greenwich ,UK ,December 2015.
10. Elias Rudolf Kaiser ,**Prespectives on agency and institutional change**, PhD Thesis ,University of Leuphana ,Luneberg Germany,2014.
11. Helmi Abduelhameed Boshnak, **Mandatory and voluntary discloueres in GCC listed firms** , PhD thesis ,faculty of Business and law,University oof the west of England ,Bristol, Januar 2017.
12. Iwona vellam,**The adoption of IFRS in Poland :An institutional approach** , PhD Thesis ,University of Greenwich,UK ,August 2012.
13. Solomon George Zori, **To adopt or not adopt ? The transnational adoption of international financial reporting standards (IFRS)In africa** , PhD Thesis , koln university .Ghana, 2015.

- **master Thesis**

14. Hakimi samia ,**Le passage du P.C.N aux nouvelles normes comptables internationales IAS/IFRS en Algerie : le système comptable financier** , thèse de magister ,université Mouloud Mammeri Tizi-ouzou,2011.

- **Articles**

15. Helen Irvine ; **The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates** ,Accounting Forum 32 (2008).
16. Alain Burlaud ,Bernard Colasse,**Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?**, Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice ,France ,2010.
17. Alan J Richardson,Burkard Eberlein ,**Legitimizing ransnational standard setting :the case of the Intrernational accounting standards board** ,journal of business ethics ,2011 .
18. Anna Alon,Peggy D Dwyer ,**Early adoption of IFRS as a strategic response to transnational and local influences**,The international Journal of Accounting ,Vol 49 N° 3 ,2014.
19. Anne D'Arcy , **Accounting classification and the harmonisation debate – An empirical investigation**, Accounting organization and society , Vol 26,2001.
20. Beth A Simmons, Frank Dobbin, Geoffrey Garrett, **Introduction: The International Diffusion of Liberalism**, International Organization vol 60,2006.
21. Catalin Nicolae Albu, Nadia Albu , David Alexander, **When global accounting standards meet the local context –insights from an emerging economy** , Critical prespectives on Accounting , Vol 25 ,N° 6 ,2014 ..
22. Catalina Florentina Pricope, **The role of institutional pressures in developing countries implication for IFRS** , Theoretical and applied Economics, vo XXIII ,N° 2 ,2016.
23. Cherouati kheireddine , **L'implantation des cabinets d'audit internationaux en Algerie** , Economic and Human Development , vol 6 ;N°01.
24. Christa Wingard,Jan bosman,Bright Amisi, **The legitimacy of IFRS :An assessmen of the influenceson the due process of standard-setting**, Meditari Accountancy Research, Vol. 24,2016.
25. Christian Leuz , **Different approaches to corporate regulation :How jurisdictions differ and why**, Accounting and Busniess Research , Vol 40,N° 3 ,2010.
26. Christine Oliver ,**Strategic Responses to Institutional Processes** ,The Academy of Management Review, Vol. 16, No(1) ,1991 .
27. Christine Oliver, **The antecedents of deinstitutionalization**, Organization studies , Vol 13 N°4 ,1992 .
28. Christopher Nobes, **International variations in IFRS adoption and practice** , ACCA , Research repoert 124,2011 ,Available at <file:///C:/Users/YD/AppData/Local/Temp/rr-124-001-2.pdf>
29. Daniel C Esty,**Good governance a the supranational scale :Globalizing Adminisrative Law**,The Yale Law Journal ,2006.
30. David J.Cooper,Keith Robson ,**Accounting ,professions and regulation: Locating the sites of professionalization**, Accounting organizations and society ,Vol 31 ,2006.
31. Dima Jamali ,**MNCs and international accountability standards through an institutional lens :Evidence of symbolic conformity or decoupling** ,Journal of business ethics ,Vol 95 ,2010.

32. Djamel Khouatra, Mohamed El Habib Merhoum, **Le système comptable financier algérien entre les "Full IFRS" et la norme IFRS PME : Etude qualitative de sa mise en œuvre par les entreprises**, Transitions numériques et informations comptables, 2018.
33. Douglass C. North, **Institutions**, Journal of Economic Perspectives-Volume 5, Number 1-Winter 1991.
34. Dragos Zelinschi, Yves Levant, Nicolas Berland, **Les motivations au découplage, au delà de la seule quête de légitimité : l'exemple de l'introduction de l'IFRS 8**, Comptabilités, économie et société, May 2011.
35. Duc Hong Thi Phan, **What factors are perceived to influence consideration of IFRS adoption by Vietnamese policymakers**, Journal of contemporary Issues in Business and government, Vol 20 N°1, 2014.
36. Dung-Thi Doan, Hai Thanh Phan, Lan -Ngoc Thi Nguyen, **Factors affecting the application of IFRS through the perceptions of business managers and auditors in Vietnam**, Problems and perspectives in management, Vol 18 N° 01, 2020.
37. Elias Bengtsson, **Repoliticalization of accounting standard setting – The IASB, the EU and the global financial crisis**, critical perspectives on accounting, Vol 22, 2011.
38. Elias L. Khalil, **Organizations versus institutions**, Journal of institutional and theoretical economics, vol 151 N°3, 1995.
39. Emerson Wagner Mainardes et al, **Strategy and strategic management concepts : Are they recognised by management students ?**, Business administration and management, Vol 1, XVII, 2014.
40. Enas A Hassan, Michaela Rankin, Wei Lu, **The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: An institutional perspective**, The international journal of Accounting, Vol 49, 2014.
41. Marta Silva Guerreiro, Lucia Lima Rodrigues, Russell Craig, **Institutional change of accounting systems : The adoption of a regime of adapted international financial reporting standards**, European Accounting Review, 2014.
42. Greta R. Krippner, **The financialization of the American economy**, Socio-Economic Review, Vol 3, 2005.
43. Guler Aras, David Crowther, **Developing sustainable reporting standards**, Journal of Applied Accounting Research, Vol 9 (1), 2008.
44. Hector Perera, Nabil Baydoun, **Convergence With international financial reporting standards: The case of Indonesia**, Advances in international accounting, 2007.
45. Helen Irvine, **The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates**, Accounting Forum 32, 2008.
46. Hicham Khelif, Kamran Ahmed, Manzurul Alam, **Accounting regulation and IFRS adoption in Francophone North African countries: The experience of Algeria, Morocco and Tunisia**, The international Journal of Accounting, Vol 55 N° 1, 2020.
47. Holger Daske, Luzi Hail, Christian Leuz, Rodrigo S. Verdi, **Adoption a label: Heterogeneity in the economic consequences around IAS/IFRS adoptions**, Journal of Accounting research, Vol 51, N°3, 2013.
48. Huifa Chen et al, **The role of international financial reporting standards in accounting quality : Evidence from the European Union**, Journal of international financial management and accounting, Vol 21, N°03, 2010.
49. Inoue Sadako, **Model analysis of IFRS globalization : Case of the EU and the U.S**, Korea International Accounting Review, Vol 89, 2020.
50. Ismail Ufuk Misurlioglu, Jon Tucker, Osman Yukselturk, **Does Mandatory adoption of IFRS guarantee compliance ?**, International Journal of Accounting, Vol 48 N° 3, 2013.

51. Jennifer Grafton , Mergeret Abrenethy ,Anne M. Lillis, **Organisational design choices in response to public sector reforms : A case study of mondated hospital networks** ,Management accounting research , Vol 22 N° 4, 2011.
52. Jesse F.Dillard, John T.Rigsby, Carrie Goodman ,**The making and remaking of organization context :Duality and the institutionalization process**, Accounting ,Auditing and Accountability journal, Vol 17 N°04 ,2004 .
53. John w Meyer, Brain Rowan , **Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony**,American Journal of Sociology, Vol 83 (2)1973.
54. Juarez Carneiro,lucia lima Rodrigues, Russel Craig,**Assessing Inernational accounting harmonizationin Latin American**,Accounting forum ,Vol 41 N°3 ,2017.
55. Khaldoon Al-Htaybat, **IFRS adoption in Emerging markets : The case of Jordan** , Australian Accounting Review Vol 28 N°1 2017.
56. Khaled Samaha , Hichal Khelif, **Adoption of and compliance with IFRS in developing countries : A synthesis of theories and directions for future research**, Journal of acciynting in Emerging economics, Vol 6 N° 1 ,2016
57. Koning Miriam , Gerard Mertens,Peter Roosenboom ; **Drivers of institutional change around the world: The case of IFRS** , Journal of International Business Studies (2017) .
58. Lasmin, R., **An Institutional Perspective on International Financial Reporting Standards Adoption in Developing Countries**. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 15(2), 2011 .
59. Lisa Evans, **Language ,translation and the problem of international accounting communication** ,Accounting ,Auditing & Accountability journal,Vol 17,N°02 ,2004 .
60. Lucia lima Rodrigues,Russell Craig ,**Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault**, Critical Perspectives on Accounting 18 ,2007 .
61. Lynne G .Zucker, **Organizations as institutions** , Research In the sociology of Organizations,Vol 2,1983.
62. Malek Alsharairi et al,**Glocalization : A balanced approach for a smoother international accounting harmonization in the developing countries**, The journal of developing areas, Vol 53 N°4 ,2019 .
63. Margeret A Abrenethy ,Wai Fong Chau ,**A field study of control system " Redesign" : The impact of institutional processes on traegic choice** , Contemporary Accounting Research , Vol 19 N° 02 ,1996.
64. *Marta Silva Guerreiro ,Lucia Lima Rodrigues,Russell Craig ,Institutional theory and IFRS:An agenda for future research ,Spanish Journal of Finance and Accounting,2020.*
65. *Marta Silva Guerreiro,Lucia Lima Rodrigues, Russell Craig , Voluntry adoption of international financial reporting standards by large unlisted companiesin Portugal - Institutional logics and strategic responses , Accounting, Organizations and Society , Vol 37,2012.*
66. Masatsugu Sanada , **Legitimcy of Global Accounting standards :A New Analytical Framework** ,SSRN Electronic Journal ,2012 .
67. Michael Lounsbury .**Institutional rationality and practice variation:New directions in the institutional analysis of practice**,Accounting, Organizations and Society , Vol 33 ,2008.
68. Mohammad Nurunnabi **Tensions between politicoinstitutional factors and accounting regulation in a developing economy: insights from institutional theory**, Business Ethics: A European Review Volume 24 Number 4 October 2015.
69. Mohammad Nurunnabi, **The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in developing country** , Advances in Accounting incorporating Advances in International Accounting ,Vol 31, 2015 .

70. Monir Zaman Mir , Abu Shiraz Rahaman,, **The adoption of international accounting standards in Bangladesh An exploration of rationale and process** , Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 18 No. 6, 2005.
71. Mostafa kamal Hassan ,**The development of accounting regulationns in Egypt : Legitimizing the international Accounting standards** ,Managerial Auditing Journal , Vol 23 N°05 ,2008.
72. Muhammed Nurul Houqe,Reza M.Monem , **IFRS adoption ,extent of discloser,and preceived corruption :A cross-country study**,The international journal of accounting ,Vol 51,N° 3,2016.
73. Nacer Eddine Sadi, **Epistemologie de la normalisation comptable dans les pays en transition a l'économie de marche** , comptabilités et innovation , mai 2012 .
74. Nadia Albu ,Catalin N.Albu ,Sidney Gray ,**Institutional factors and the impact of international financial reporting standards :The central and Eastern European experience**, Accounting Forum ,2020.
75. Nikolaos I.Karampinis ,Dimosthenis L.Hevas, **Mondating IFRS in an unfavorable environment : The Greek experience** , The international journal of accounting ,Vol 46 ,2011.
76. Oksana kim, **The IFRS adoption reform through the lens of neo-institutionalism : The case of the Ruissan Federation**,inernational , Journal of Accounting ,Vol 51 N°3 ,2016.
77. Ole-Kristian Hope, Justin Jin, Tony Kang, **Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS**, Journal of International Accounting Research 5,2006.
78. Pamela R.Haunschild,Anna S.Miner, **Modes of interorganizational imitation : The effects of outcome salience and uncertainty**, Administrative Science Quaterly,Vol 42(3).
79. Patricia J.Arnold, **The political economy of financial harmonization :The East Aisan financial crisis and the rise of international accounting standards**, Accounting organizations and society ,vol 37 ,2012.
80. Paul J DiMaggio ;Walter W Powell,**The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields**, American Sociological Review, Vol. 48, No. 2 (Apr., 1983).
81. Philippe Tournon ,**The adoption of US GAAP by French firms before the creation of international accounting standards committee: An institutional explanation**, Journal of Critical perspective on accounting,Vol 16,2005.
82. Pran K.Boolakay,Vincent Tawiah,Teerooven Soobraoyen, **Why do African countries adopt IFRS :An institutional perspective**,The international Journal of Accounting, Vol 55N° 01 ,2020.
83. Ramanna Karthik, Ewa Sletten ,**Network Effects in Countries' Adoption of IFRS**, working paper , Harvard business school, 2013.
84. Ray Ball,**IFRS – 10 Years later**, Accounting and Business Research ,vol 46(5) ,2016.
85. Roy Suddaby, **Challenges for institutional theory**,Journal of managment Inquiry,Vol 19(01),2010.
86. Roy Suddaby,David J.Cooper,Royston Greenwood, **Transnational regulation of professional services :Governance dynamics of field level organizational change**, Accounting ,Organizations and Society ,Vol32 ,2007.
87. Royston Greenwood, Roy Suddaby, C.R.Hinings, **THeorizing change : The role of professional associations in the transformation of institutionlized feilds**, Academy of management journal ,Vol 45 N°1 ,2002.

88. S.P Kothari, Karthik Ramanna, Douglas J.Skinner ,**What should GAAP look like ? A servey and economic analysis**, Working paper 09-137, MIT Salon school of management ,2009.
89. Sarada R Krishnan ,**Influence of transnaional economic alliances on the IFRS convergence decision in India –Institutional prespective** ,Accounting Forum 42(4) ,2018.
90. Sarhad Hamza Khdir,Anna Bialek –Jaworska, **IFRS adoption in Emerging markets : The case of Iraq**, sowarzyszenie Księgowych w Polsce, Vol 106 N° 162 , 2020.
91. Seven Modell , **Performance measurement and institutional processes : a study of managerial responses to public sector reform** ,Management Accounting research ,Vol 12,2001.
92. Sidney J.Gray ,Koyoko Nagata,Miho Nakamura ,Chikakko Ozu,**Voluntary adoption of IFRS :What motivates Japanese firms to voluntary adopt IFRS ?**, SSRN Electronic journal 2019,available at <https://www.semanticscholar.org/paper/Voluntary-Adoption-of-IFRS%3A-What-Motivates-Japanese-Gray-Nagata/c359193ca9af284a27393186e816353e19aa22e5>
93. Silverstein Paul A, Jacob Mundy ,**Imaginative geographie of Algerian violence(2015) : conflict science ,conflict management** , Antipolitics , Stanford dtudies in Middle Eastern and islamic societies and cultures ; stanford university press ,2016.
94. Silvia petre,Nadia Albu, **Investigating IFRS compliance in transitioning countries : A qualitative study**, Accounting and Management information systems, Vol 19 N°1 ,2020 .
95. Steven B Johnson,David Solomons,**Institutional legitimacy and the FASB**,Journal of accounting and public policy,Vol 03,1984.
96. Tahri Elalia , **Le système comptable financier , entre Innovation Managériale et /ou innovation comptable**, revue acadmique des etudes humaines et sociales, C/ Littérature et philosophie N° 12 , Juin 2014 .
97. Thomas B. Lawrance,Monika Winn,Devereaux Jennings,**The temporal dynamics of Institutionalization**, management Review 2001, Vol. 26, No.4 .
98. Timothy S.Doupnik,Edson Luiz Riccio ,**The influence of conservation and secrecy on the interpretaion of verbal probaility expressions in the anglo and latin cultural areas**, The international journal of Accounting ,Vol 41,2006.
99. Trevor Hopper ,Philippe Lassou ,Teeooven Soobaroyen, **Globalisation, Accounting and developing countries**, Critical perspective on Accounting ,vol 43 ,2017 .
100. Trinth Hiep Thien, Nguyen Xuan Hung, **Institutional pressures, legitimacy, Risks, Uncertainty and Voluntary adoption of IFRS for SMES IN Vietnam**, Journal of Eastern european and central Aisan research, Vol 8 N°4,2021.
101. Vincent Tawiah , Boolaky .p ,**Determinants of IFRS compliance in Africa : Analysis of stakeholder attributes**, International Journal of Accounting & Information Management ,Vol 27N° 4,2019 .
102. Vivian L.Carpenter,Ehsan H. Feroz, **Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles** ,Journal of Accounting organizations and society 26,2001.
103. W.Richard Scott , **The adolescence of Institutional theory** , Administrative Science Quarterly ,Vol 32 N°04 ,1987.
104. Wai Fong Chau,Stephen L.Taylor,**The rise and rise of IFRS:An examination of IFRS diffusion**,Journal of Accounting policy 27 ,2008 .
105. William Judge,Shaomin Li, Robert Pinsker ,**National adoption of international accounting standards :An institutional prespective** ,corporate governance :An international review, Vol 18(3),2010.

106. Yosra Manif Sellami ,Hela Borgi, **Compliance with IFRS for related party transactions across eight African countries : do corruption and gouvernement quality matter ?**, International journal accounting ,Auditing and Performance Evaluation ,Vol 16 N°1 ,2020 .
107. Youcef Mameche ,Merizek Admane, Brahim Boutaleb, **Eléments de carences en matière d'application du Système comptable financier au sein des entreprises Algériennes**, Revue El-hakika ,vol 17 ,N° 01 ,2018.
108. Yves Levant, Nicolas Berland, Dragos Zelinschi, **Everything must change,-so nothing changes :IFRS 8 for nothing ?**, working paper , Seventh Asia Pacific Interdisciplinary research in Accounting conference, Kobe, July 2013.
109. Stephen A.Zeff, The evolution of the IASC into the IASB and the challenges it faces, American Accounting Association, Vol 87,N° 3 ,2011.
- 110.

- **Conference**

111. A.K.M Waresul Karim,Jamal Uddin Ahmed, **Determinants of IAS compliance in emerging economies :Evidence from exchange listed companies in Bangladesh** , Working paper n°21 ,2005.
112. Ahmed Kholeif, **A New Institutional Analysis of IFRS Adoption in Egypt: A Case Study of Loosely Coupled Rules and Routines**, Working Paper N°. 08/02, University of Essex,2008.
113. Jorgen Juel Andersen,Niels Jobannesen ,Bob Rijkers, **Elite capture of foreign aid :Evidence from offshore bank accounts**,policy research working paper , world bank group ,development Economics , february 18,2020 .
114. Julie Battilana ,**Foundations for a theory of institutional Enterprurship :Solving the paradox of embedded agency**, paper presented at the Academy of Management Annual meeting ,New Orleans, LA ,USA ,April 2004.
115. Karthik Ramanna, Ewa Sletten, **why do countries adopt international financial reporting standards** , Harvard Business school, Accounting and management Working paper N°09-102, 2009 ,Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1460763> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1460763> .
116. Nations Unies , **Examen de la politique de l'investissement Algérie** , Conférence des nations unies sur le commerce et développement ,New York et Genève, 2004 .
117. Ray Ball,Ashok Robin,Joanna Shuang Wu,**Incentives versus standards :Propertes of accounting income in Four East Asian Countries,and Implicationd for acceptance of IAS**,Working paper ,The bradley policy research center,2000, Availible at http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract_id=216429
118. Rosalinda J.A Klein Woolthuis,Yvette Taminiau, **Waves of change- the dynamicsof institutional pressures**, working paper series ,centre for sustainable enterpreneurship , University of Groingen , Netherlands, june 2017.

- **Reports**

119. Christopher Hossfeld et al, **L'intérêt public européen/ European public interest** ,Rapport de recherche finale ,ANC ,Octobre 2018 .
120. IFRS Foundation ,**Adoption guide** ,EEG Agenda ref ,2017.
121. Maju Varghese , **When chief economists leaves the bank,Credibility Walks out too**, centre for financial accountabilty , March 12,2020. <https://www.cenfa.org/international->

[finance-institutions/when-chief-economists-leave-the-bank-credibility-walks-out-too/](#)
visit On 01/02/2020 at 19:30.

122. Securities and Exchange Commission, **SEC concept release :international Accounting Standards**, Release NOS.33-7801,34-42430 SERIES 1215,File N°.S7-04-00 , RIN :3235-AH65 ,2000 <https://www.sec.gov/rules/concept/34-42430.htm> .

- **the web**

123. IFRS Foundation ,**Use of IFRS standards around the world** , (2018), p2 <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf> .

124. Financial Services Agency, **IFRS Adoption report** , April 15,2015 , pp 6-8 ,Available at <https://www.fsa.go.jp/en/news/2015/20151113-1/01.pdf> .

125. IFRS , **Our mission statement** ,2017/08/20 تاريخ الاطلاع , <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are> .

الملاحق

الملحق رقم 01: دليل المقابلة نصف الموجهة

1. أسئلة المقابلة الموجهة إلى مراجعي الحسابات و الخبراء المحاسبين

المحور الأول : ما تعلق بالنظام المحاسبي المالي

1. ما هي أهم الإشكالات التي تواجهكم في تطبيق SCF
2. ما هي المشاكل الأساسية التي تواجه المؤسسات في تحقيق التطبيق الأمثل للنظام المستحدث
3. هل تعتقد أن الإطار القانوني و التنظيمي كاف لضمان الامتثال الأمثل للنظام لـ SCF
4. هل ترى أن المؤسسات تمثل للنظام بروح تحسين التقارير المالية أم أنها ببساطة تمثل للقوانين و اللوائح المفروضة
5. ما هي العوامل الأخرى التي تؤثر على مستوى تطبيق النظام المحاسبي المالي
6. هل اشتكت أي شركات أو قطاعات أو صناعات " محلية أو أجنبية " من نقائص في النظام المحاسبي المالي
7. ما مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لإعداد التقارير المالية في بيئة الأعمال الجزائرية
8. ما هو الدور الذي يلعبه مراجعي الحسابات والخبراء المحاسبين في تحسين وتحديث النظام المحاسبي المالي

المحور الثاني : ما يتعلق بالمراجع

1. هل تشعر أن مراجعي الحسابات في الجزائر يتمتعون بالخبرة و المعرفة الكافية التي تضمن صدق آراءهم حول جودة التقارير المالية
2. هل يتلقى المراجعون التدريب و التوجيه الكافي و الدوري من المهنة
3. هل هناك مخاطر تواجه المراجعين في ظل هذا النظام.

أسئلة موجهة للمدراء الماليين و الإطارات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية

المحور الأول : ما تعلق بالنظام المحاسبي المالي

1. ما هي أهم الإشكالات التي تواجهكم في تطبيق SCF ، وكيف تتصرفون لمواجهتها
2. هل تعتمد مؤسساتكم على التقارير المالية لاتخاذ قرار الاستثمار
3. هل نطاق المعلومات المقدمة في التقارير المالية كافية لوضع الخطط المستقبلية و شرح المخاطر
4. هل أدى التغيير في النظام المحاسبي إلى تغيير الطريقة التي تتخذ بها قرارات الاستثمار
5. هل ترى أن التقارير المالية قابلة للمقارنة عبر الدول أو الصناعات
6. هل هناك ظروف تتعلق بالاقتصاد الجزائري تتطلب معاملة خاصة عن تلك المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي

7. هل ينظر إلى النظام المحاسبي المالي في الجزائر على أنه وسيلة اتصال أم مجرد امتثال قانوني
8. هل ترى أن هناك تطبيقا محدودا للنظام المحاسبي المالي أي توجه ثقافي يفترض ان المحاسبة في خدمة الإدارة الضريبية فقط
9. كدولة تعتمد على الإقراض المصرفي كمصدر سائد للتمويل ، هل ترى أن SCF مناسب

المحور الثاني : ما تعلق بشخص المستجوبين

1. هل تلقيتم التدريب الكافي الذي يمكنكم من فهم و تطبيق النظام المحاسبي المالي
2. . كيف تغير دوركم قبل و بعد عملية التغيير و الإصلاح المحاسبي

2. أسئلة موجهة للأساتذة أكاديميين

المحور الأول : النظام المحاسبي المالي

1. بعد 10 سنوات من التطبيق هل تحققت الأهداف المنشودة من عملية الإصلاح المحاسبي.
2. هل تعتقد أن الإطار القانوني و التنظيمي كاف لضمان الامتثال الأمثل للنظام لـ SCF.
3. ما مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لإعداد التقارير المالية في بيئة الأعمال الجزائرية.
4. هل ينظر إلى النظام المحاسبي المالي في الجزائر على أنه وسيلة اتصال أم مجرد امتثال قانوني.
5. من واقع خبرتكم هل ترى أن المؤسسات تمثل للنظام بروح تحسين التقارير المالية أم أنها ببساطة تمثل للقوانين واللوائح المفروضة
6. كدولة تعتمد على الإقراض المصرفي كمصدر سائد للتمويل، هل ترى أن SCF مناسب
7. هل ترى أن النظام خطوة للتقارب مع المعايير الدولية للتقارير المالية
8. هل ترى أن SCF بإخراجه القانوني قد أعاق تطور الممارسة المحاسبية في الجزائر
9. كيف ترى فاعلية الرقابة التي تقوم بها الهيئات الوصية خصوصا CNC على جودة التقارير المالية

المحور الثاني : تقييم مهنة المحاسبة

1. هل تشعر أن المهني الجزائري يتمتع بالكفاءة و الخبرة اللازمة لتحقيق التطبيق الأمثل للنظام.
2. كيف ترى غياب منظمات مهنية مستقلة تمثل مهنة المحاسبة في الجزائر.
3. برأيك ألا تظن أن سيطرة وزارة المالية على مهنة المحاسبة قد أعاق تطور المحاسبة في الجزائر.
4. كيف تقييم التكوين الجامعي في مجال المحاسبة؟ هل تراه كافيا للرقى بمهنة المحاسبة مستقبلا.

الملحق رقم 02: دليل المقابلة الموجهة ذات الأسئلة المغلقة

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الطالبة : بن راحلة سندس

البريد الالكتروني : sndsbenrahla@gmailcom

تحية طيبة، وبعد:

في إطار الحصول على شهادة الدكتوراه "طور ثالث" قمنا بإعداد أطروحة بعنوان "محاولة لتقييم أشكال الاستجابة للضغوطات المؤسسية على ضوء تبنى المعايير الدولية للتقارير المالية دراسة حالة الجزائر" حاولنا من خلالها رصد و استنباط أشكال استجابة الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير و الإصلاح المحاسبي في ظل الضغوطات المؤسسية، وقد اعتمدنا على الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات اللازمة لاستفءاء متطلبات البحث الميداني.

لهذا الغرض، أضع بين أيديكم استمارة الأسئلة التي قمنا بإعدادها و أطلب من سيادتكم التكرم بالإجابة على ما ورد فيها بكل موضوعية ومصداقية بهدف مساعدتنا في تحقيق الأهداف المرجوة من هذا البحث، و أحيطكم علما أن الإجابات التي سوف تدلون بها ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

I. معلومات عامة

أ- معلومات متعلقة بالمؤسسة

1. الشكل القانوني: شركة ذات مسؤولية محدودة شركة أسهم
- شركة ذات الشخص الوحيد شكل آخر حدد:
2. القطاع: عام خاص فرع لشركة أجنبية
3. حجم المؤسسة: كبيرة متوسطة صغيرة
4. نشاط المؤسسة:

ب: معلومات تتعلق بشخص المحبب :

5. المسار :

- مسار مهني مسار أكاديمي مسار مهني و أكاديمي

6. الوظيفة الحالية :

7. الخبرة المهنية :

- من 5 إلى 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة أكثر من 15

II محاور الدراسة

المحور الأول : الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

1. بين موافقتك على ما يلي :

لا	نعم	
		1.1. أيدتم عملية التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية قبل سنة 2010
		2.1. تلقى إدارات المؤسسة المعنيين تكوينا مناسباً في النظام المحاسبي المالي قبل إلزامية التطبيق سنة 2010 .
		3.1. استعدت المؤسسة فنيا (التجهيز كأنظمة الإعلام الآلي، والتسيير) لتطبيق النظام المحاسبي المالي.
		4.1. أفضلت حسابات السنة المالية 2010 وفقا للنظام المحاسبي المالي.
		5.1. شملت عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي تغييرا في الحسابات فقط.

2. المحور الثاني: انسجام النظام المحاسبي المالي وأهداف المؤسسة

1. بين موافقتك على ما يلي :

لا	نعم	
		1.2. تعتمد المؤسسة بشكل كبير على القوائم المالية في اتخاذ قرارات التمويل/ الاستثمار.
		2.2. المعلومات المقدمة في التقارير المالية كافية لوضع الخطط المستقبلية وشرح المخاطر
		3.2. القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي قابلة للمقارنة خارج وداخل الوطن
		4.2. تعبر القوائم المالية عن الوضعية الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة
		5.2. تلي المعلومات المفصّل عنها احتياجات الإدارة الضريبية فقط
		6.2. تستفيد هياكل المؤسسة الداخلية من المعلومة المحاسبية المنتجة وفق النظام المحاسبي المالي
		7.2. يكشف تحليل القوائم المالية على قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها.
		8.2. يتم اتخاذ القرار بالاعتماد على معطيات وعوامل خارجية .
		9.2. تتجنب الشركات تكاليف ترجمة التقارير السنوية لفروعها .

10.2 تحديد المردودية الاقتصادية المحققة لكل فرع من فروع الشركة.

2. المحور الثالث: العوامل المؤثرة على شكل تطبيق النظام المحاسبي المالي

1.3 العوامل الخارجية : العوامل البيئية (الاقتصادية، القانونية،السياسية، مهنة المحاسبة)

1. بين مدى موافقتك على ما يلي :

لا	نعم	
		1.1.3 تعكس القوائم المالية التغيرات الاقتصادية الحالية مثلا التضخم
		2.1.3 لم تتأثر الممارسة المحاسبية في المؤسسة بغياب سوق مالي نشط
		3.1.3 عند وجود اختلاف بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية ، تميلون لتطبيق القواعد الجبائية
		4.1.3 تطبق المؤسسة النظام المحاسبي المالي كونه ملزم قانونا فقط.
		5.1.3 تلجأ المؤسسة إلى الهيئات التنظيمية (مجلس المحاسبة الوطني) لمواجهة صعوبات تطبيق النظام المحاسبي لمالي

2.3 العوامل الداخلية (القيم الثقافية، المراجعة الخارجية ،سيطرة الشركة الأم)

1. بين مدى موافقتك على ما يلي :

لا	نعم	
		1.2.3 في الجزائر، من الصعب أن تكون قرارات الإطار المحاسبي في المؤسسة مبنية على الحكم المهني
		2.2.3 يولي المحاسب أهمية وأولوية كبيرة للتكوين و الارتقاء في مجال المحاسبة
		3.2.3 تحسن كفاءة المراجع الخارجي وسمعته مستوى وجوده التقارير المالية
		4.2.3 تؤخذ بعين الاعتبار كل ملاحظة أشار إليها المراجع الخارجي.
		5.2.3 تلجأ المؤسسة إلى مكاتب المراجعة الأجنبية لمواجهة صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي
		6.2.3 تتأثر الممارسة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي بقرارات مجلس الإدارة

3. المحور الرابع : واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي لبعض العمليات

1.4 بين مدى موافقتك على ما يلي :

لا	نعم	
		1.4. يتم قياس الإيرادات، الأرباح والأصول بالقيمة الأقل، وتفضيل الاعتراف بما لوقت لاحق لحدوثها.

		2.4. تختبر المؤسسة في نهاية كل سنة مالية تدني في قيم أصولها و موجداتها.
		3.4. تسجل مختلف العمليات وفق لتكلفتها التاريخية.
		4.4. تستعين المؤسسة بخبراء لإعادة تقييم موجوداتها.
		5.4. تعترف المؤسسة بالضرائب المؤجلة دوريا
		6.4. تفصح المؤسسة عن الطرق المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية /إعادة التقييم)
		7.4. تلتزم المؤسسة بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملاحق)

2.4. تحدد معدلات الاهتلاك على أساس:

- اقتصادي - قواعد ضريبية

3.4. في بعض الأحيان، لا تتقيد المؤسسة بالمبادئ و القواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي للأسباب التالية:

- التنظيمات الجبائية
 - التنظيمات القانونية
 - الواقع الاقتصادي
 - تعليمات المسؤولين
 - غيرهم
..... حددها:

شكرا على تعاونكم

الفهرس

الصفحة	البيان
I	الإهداء
II	شكر وتقدير.....
III	الملخص.....
IV	قائمة الأشكال.....
VI	قائمة الجداول.....
VII	قائمة الملاحق.....
VIII	قائمة الاختصارات والمصطلحات الأساسية.....
IX	قائمة المحتويات.....
أ	مقدمة.....
الفصل الأول: إطار نظري تحليلي لاستجابة الدول النامية لضغوط التنسيق المحاسبي الدولي	
07	تمهيد الفصل
09	المبحث الأول: المعايير المحاسبية الدولية والمنطق المؤسسي العالمي.....
09	المطلب الأول:قراءة في نشأة معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وأهدافها.....
10	الفرع الأول:نشأة وتطور IAS/IFRS.....
12	الفرع الثاني: المعايير المحاسبية الدولية /المعايير الدولية للتقارير المالية وأهدافها.....
14	المطلب الثاني: انتشار المعايير الدولية للتقارير المالية والمنطق المؤسسي العالمي.....
17	الفرع الأول: المنطق الاقتصادي لانتشار المعايير الدولية للتقارير المالية.....
18	الفرع الثاني:المنطق الاجتماعي لانتشار المعايير الدولية للتقارير المالية.....
19	المطلب الثالث:المقاربات النظرية لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية.....
21	المبحث الثاني:البنية النظرية للاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية
22	المطلب الأول: النظرية المؤسسية الجديدة" بعد سوسولوجي حديث.....
24	الفرع الأول: المؤسسات
25	الفرع الثاني:الحقل المؤسسي / المجال التنظيمي.....
26	الفرع الثالث:التغيير المؤسسي وعملية المؤسسة "إضفاء الطابع المؤسسي".....
27	المطلب الثاني: الشرعية وضغوط التماثل المؤسسي
27	الفرع لأول: الشرعية.....
30	الفرع الثاني: ضغوط التماثل المؤسسي.....

35	الفرع الثالث: نقد نظرية التماثل المؤسسي
36	المطلب الثالث: الاستجابة الإستراتيجية للضغوط المؤسسية.....
37	الفرع الأول: تقديم الإطار التنبؤي للاستجابة الإستراتيجية للعمليات المؤسسية.....
43	الفرع الثاني: استخدامات الإطار النظري في الدراسات المحاسبية.....
45	المبحث الثالث: العولمة المحلية لمعايير المحاسبة الدولية بعدسة مؤسسية سوسولوجية.....
46	المطلب الأول: تبني المعايير الدولية للتقارير المالية كممارسة مؤسسية عالمية.....
47	الفرع الأول: شرعية التوجه نحو المعايير الدولية للتقارير المالية.....
53	الفرع الثاني: الضغوط المؤسسية وقرار تبني (اعتماد/تقارب) المعايير الدولية للتقارير المالية.....
59	المطلب الثاني: ترجمة معايير IAS/IFRS في سياق محلي " بناء المعنى المحلي".....
60	الفرع الأول: التبني كاستجابة إستراتيجية
62	الفرع الثاني: العوامل المؤسسية وأثرها على استجابة الفاعلين
67	الفرع الثالث: بناء المعنى المحلي لنموذج محاسبي مستورد.....
71	المطلب الثالث: أشكال استجابة الفاعلين للتغيير المحاسبي ومحدداتها.....
71	الفرع الأول: تصميم نظم إعداد التقارير المالية.....
73	الفرع الثاني: أشكال استجابة الفاعلين
77	الفرع الثالث: حوافز الامتثال "محددات أشكال الاستجابة".....
80	الفرع الرابع: العلاقة بين الضغوط المؤسسية وأشكال الاستجابة لعملية التغيير والإصلاح المحاسبي في الدول النامية
83	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثاني: عرض الأدبيات السابقة
85	تمهيد
86	المبحث الأول: دراسات تتعلق بالضغوط المؤسسية وأثرها على انتشار معايير IAS/IFRS.....
98	المبحث الثاني: دراسات تتعلق بالاستجابة الإستراتيجية لضغوط التقارب المحاسبي الدولي.....
104	المبحث الثالث: ملخص الملاحظات و مناقشة النتائج.....
107	خلاصة الفصل.....

	الفصل الثالث: واقع الممارسة المحاسبية كاستجابة إستراتيجية لضغوط التغيير والإصلاح المحاسبي
110	تمهيد
111	المبحث الأول: التغيير المؤسسي للنظام المحاسبي في الجزائر
111	المطلب الأول: إسقاط شرعية المخطط المحاسبي الوطني والبلاغة في تبرير البديل.....
111	الفرع الأول: التطور التاريخي لأعمال التوحيد في الجزائر.....
117	الفرع الثاني : الإصلاح المحاسبي بنظرة مؤسسية سوسولوجية حديثة
137	المطلب الثاني: وكلاء التغيير والإصلاح المحاسبي " مصادر الضغط".....
138	الفرع الأول :التمائل القسري.....
150	الفرع الثاني : ضغوط المحاكاة
149	الفرع الثالث: الضغوط المعيارية
155	المبحث الثاني: التحقق الميداني لمحددات وأشكال الاستجابة لضغوط تطبيق النظام المحاسبي المالي
155	المطلب الأول: النموذج العام للدراسة الميدانية
155	الفرع الأول : النموذج النظري للدراسة الميدانية
161	الفرع الثاني: التمثيل النظري لمراحل الدراسة الميدانية وأهدافها
163	المطلب الثاني: أدوات الدراسة ومصادر جمع البيانات
163	الفرع الأول: أدوات الدراسة.....
165	الفرع الثاني: مجتمع الدراسة.....
168	الفرع الثالث: قيود ومشاكل الدراسة الميدانية.....
168	المبحث الثالث: الممارسة المحاسبية وفق م م م كاستجابة إستراتيجية للضغوط المؤسسية"معالجة المعطيات وتحليل نتائج الدراسة
169	المطلب الأول:استجابة الفاعلين للضغوط القسرية الناتجة عن الهيئات التنظيمية (الدولة) قوانينها ولوائحها التنظيمية
177	المطلب الثاني: استجابة الفاعلين للضغوط المعيارية الناتجة عن مهنة المحاسبة (المراجعة الخارجية، دور الهيئات المهنية، التكوين والتعليم المحاسبي.
179	المطلب الثالث: موجز للرؤى والنتائج.....
182	خلاصة الفصل.....
184	الخاتمة
190	قائمة المراجع.....
203	الملاحق