

تقييم شرعية النماذج المحاسبية الوطنية بالدول النامية من وجهة نظر سوسولوجية
النظام المحاسبي المالي بالجزائر نموذجاً

EVALUATING THE LEGITIMACY OF NATIONAL ACCOUNTING SYSTEMS IN DEVELOPING COUNTRIES FROM THE NEW INSTITUTIONAL THEORY VIEWPOINT THE FINANCIAL ACCOUNTING SYSTEM FAS IN ALGERIA AS A MODEL

مهاوة أمال*¹، خالد فرح²

Mehaoua Amel, Khaldi Farah

¹ جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، amel.mehaoua@univ-ouargla.dz

² جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي (الجزائر)، khaldi.farah18@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/12/26

تاريخ القبول: 2021/11/07

تاريخ الاستلام: 2021/10/12

ملخص:

وجهت العديد من الانتقادات لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS، ومع ذلك سارعت معظم الدول النامية إلى تبني المعايير IAS/IFRS بدعوى تحقيق التنمية والكفاءة الاقتصادية. نهدف من خلال هذه الدراسة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي في الدول النامية من منظور النظرية المؤسسية الجديدة. وللقيام بذلك، اعتمدنا دراسة ميدانية لعرض تجربة الجزائر باستخدام أدوات البحث العلمي المتمثلة أساساً في: المقابلة، الملاحظة والتحليل. وقد خلصت نتائج الدراسة إلى عدم تحقق شرعية الإصلاح المحاسبي بالجزائر لارتباطه إلى حد كبير بضغوطات مؤسسية خارجية على عكس الاعتقاد الحالي السائد أن اعتماد المعايير يرتبط بجلب فوائد اقتصادية مقابلة لها.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للتقارير المالية، الإصلاح المحاسبي بالدول النامية، النظرية المؤسسية الجديدة، شرعية الإصلاح المحاسبي.

تصنيفات JEL : M410; M48; M14;

Abstract:

There have been many criticisms of the legitimacy of the International Financial Reporting Standards (IAS / IFRS). However, most developing countries have rushed to adopt the IAS / IFRS standards under the pretext of achieving development and economic efficiency. Through this study, we aim to assess the legitimacy of accounting reform in developing countries from the perspective of the new institutional theory. To do this, we adopted a field study to present the Algerian experience using the scientific research tools represented mainly in: interviewing, observation and analysis. The results of the study concluded that the legitimacy of the accounting reform in Algeria has not been achieved due to its connection to a large extent with external institutional pressures, in contrast to the current prevailing belief that the adoption of standards is linked to bringing corresponding economic benefits.

Key words: International Financial Reporting Standards (IAS / IFRS), the accounting reform in developing countries, the new institutional, the legitimacy of accounting reform.

JEL Classification Codes: M410; M48; M14;

* مهاوة أمال: amel.mehaoua@univ-ouargla.dz

1. مقدمة:

خلّفت الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 العديد من الآثار السلبية على اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، فقد اتهمت العديد من الجهات منها (قمة العشرين G20 في مؤتمر وزراء المالية لندن 2008) وأعضاء من مجلس الشيوخ الأمريكي والاتحاد الأوروبي، المعايير الدولية للتقارير المالية أحد أهم أسباب نشوء هذه الأزمة، إذ كانت بمثابة الثغرة التي تم استغلالها للتلاعب في الأرباح وتضخيم الأصول، كما طالبت بوقف العمل بمعايير القيمة العادلة وإعادة النظر فيها وفي تطبيقاتها لتحسين مستوى النزاهة والشفافية. وقد شكل ذلك مصدر رئيسي للتشكيك في شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية ونواة العديد من القضايا التي طرحت للنقاش والبحث الأكاديمي، لم تكن مطروحة في السابق أو على الأقل لم تكن مطروحة بالدرجة نفسها. وفي هذا الشأن، فنجد (Masatsugu Sanada and Masaki Kusano 2013) يصفان هذه الاستجابة بقمة أزمة شرعية المعايير IFRS، في حين (Burlaud Bernard Colasse et Alain 2010) قد صنفا الضوء على تدخل المفوضية الأوروبية في عمل هيئة المعايير IFRS خلال الأزمة المالية العالمية 2008 بأنه تهديد لشرعيتها.

طُرحت قضية شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية من عدة جوانب دون تحديد واضح لمفهوم الشرعية، ففي حين يتناوله (1978 Weber) من حيث علاقة الهيمنة ويصفها بأنها إيمان "اعتقاد" المهيمن عليه بمشروعية المهيمن لا متلاكه خصائص معينة تمثل مصدر قوته، تؤهله للقبول والاعتراف به، نجد (1973 Habermas) يعالجها من حيث إجراءات صياغة القواعد ومحتواها، وفي حين تجمع (2012 Sanada) بين بوضع المفهومين نموذج لتعريف الشرعية يفصل فيه بين الشرعية الإجرائية (شرعية إجراءات وضع المعايير) والشرعية المؤسسية (شرعية الهياكل المشكلة لهيئة المعايير IFRS)، نجد (1983 DiMaggio and Powell) يتناولان هذا المفهوم من وجهة نظر سوسيولوجية (ذات طابع اجتماعي) في عرضهما للنظرية المؤسسية الجديدة New Institutional Sociology (NIS) ويصفانها بدافع القبول والإعتراف، حيث أن NIS تشير إلى حقيقة أن المؤسسات في سعيها لاكتساب الشرعية "تحقيق القبول والاعتراف بها" تتماثل (تتجانس) لكسب شرعية مبنية على الممارسات القائمة (2008 Irvine Helen)، وأن اعتماد IFRS يمثل أحد مظاهر المنطق المؤسسي العالمي لكسب الشرعية.

تلجأ الدول النامية إلى استراتيجيات تقارب نحو المعايير الدولية للتقارير المالية بدعوى تحقيق الشرعية لاعتقادها أن الدول التي تعتمد IFRS تكون تقاريرها في أعلى مستوى من الشفافية والقابلية للمقارنة، وبالتالي تكون أكثر شرعية مما يتيح لها فرص أكبر لجذب المزيد من الاستثمارات، وزيادة الفائض المالي، وتحقيق أعلى معدلات نمو اقتصادي وبالتالي تحقيق متطلبات النمو والتنمية الاقتصادية، ومع ذلك، أثبتت العديد من الدراسات (2006 Zeghal and Mhedhbi) عكس ذلك، أي أن اعتماد IFRS يمثل أحد أشكال الضغط العالمي للتغيير باسم الشرعية وبما يخدم مصالح القوى المهيمنة وليس لتلبية منافع اقتصادية. وعليه السؤال الرئيسي الذي يحاول الباحثين الإجابة عليه هو: إلى أي مدى يمكن تحقيق التوافق بين الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير المحاسبي بما يضمن شرعية الإصلاح المحاسبي ونجاحه بالجزائر؟

باستخدام المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة New Institutional Sociology (NIS) للباحثان (1983 DiMaggio and Powell)، التي تشير إلى أن اعتماد IFRS يمثل أحد مظاهر المنطق المؤسسي العالمي لكسب شرعية مبنية على ممارسات قائمة (2008 Irvine Helen)، سوف نحاول من خلال هذه الدراسة بعرض تجربة الجزائر توضيح أن هذا المنطلق يمثل توجه يخالف المفهوم الحقيقي للشرعية القائم على دافع القبول والاعتراف. الأمر الذي يؤول دون تحقيق أهداف النمو والتنمية الاقتصادية المرجوة من الإصلاح والتغيير.

الإشكالات الفرعية:

- إلى أي مدى هناك توافق في المفهوم الحقيقي للشرعية؟
- كيف يمكن للنظرية المؤسسية الجديدة تفسير شرعية الإصلاح المحاسبي بالدول النامية؟
- ما هو دور وتأثير كل من "هيئات التوحيد الوطنية، المهنة والمؤسسات الاقتصادية" في صنع قرار الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟

فرصيات الدراسة

- باستخدام تفسير المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة، نجد الدول النامية في سعيها لتحقيق الشرعية، تتخذ قرار الإصلاح المحاسبي بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية بطرق غير شرعية.
 - هناك هيمنة لسلطة الدولة في صنع قرار الإصلاح المحاسبي في الجزائر على باقي الأطراف الفاعلة، فضلا عن تجاهلهم في إدارة إستراتيجية الإصلاح والتغيير.
- أهمية الموضوع: يستمد البحث أهميته من العلاقة الوثيقة بين الشرعية والإصلاح المحاسبي، فدون الشرعية لا يمكن الحديث عن نجاح وجدوى إصلاح محاسبي يرقى ويسمح باستيعاب حتمية التعاون الاقتصادي الدولي ومراعاة اعتبارات تحقيق الكفاءة والنمو الاقتصادي الوطني.

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

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

2. شرعية إدارة التغيير والإصلاح المحاسبي بالدول النامية

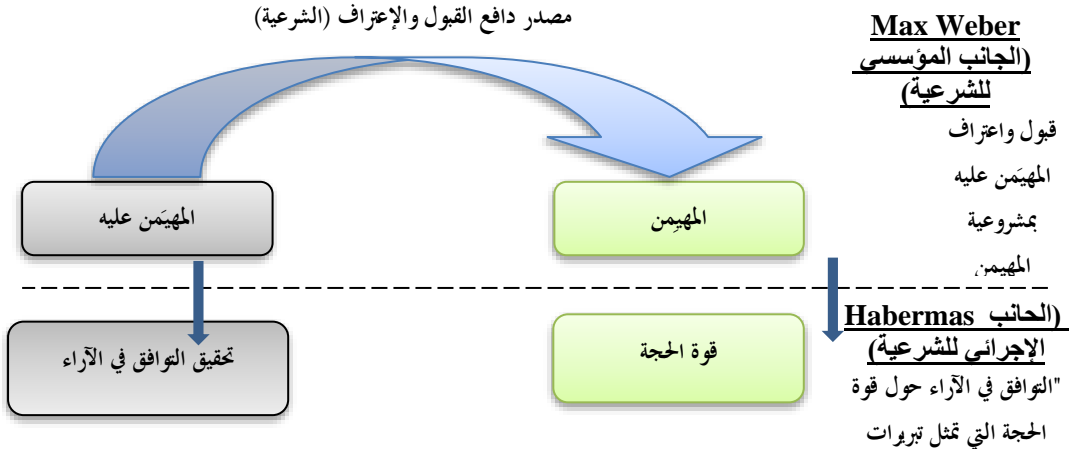
انطلاقا من التحولات التي تشهدها الدول النامية على مدى العقدين والنصف الماضية، والتي ارتبطت أساسا بالتغيير والإصلاح المحاسبي بتبني استراتيجيات توحيد تأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، كجزء من برامج واسعة للإصلاحات الاقتصادية الموجهة أساسا نحو اقتصاد السوق، قام العديد من رواد الفكر المحاسبي بربط الحديث عن موجة التغيير والإصلاح المحاسبي هاته بدعوى تحقيق واكتساب الشرعية، فحين شرعية الإصلاح هنا هي مفهوم يرتبط بمدى قدرة الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير على وضع استراتيجية لتحقيق الأهداف المرجوة من الإصلاح، أي نجاح وفعالية الإصلاح، فضلا أن ينبغي أن تُبنى على أساس تظافر جهود مختلف الأطراف الفاعلة بما يضمن مستوى كاف من قبول واعتراف هؤلاء لمشروع الإصلاح ومن ثم الحديث عن جدواه وتحقيق المنافع الاقتصادية والنجاعة المرجوة منه. فيما يلي توضيح ماهية الشرعية ومن ثم شرعية إدارة التغيير والإصلاح المحاسبي.

1.2 ماهية الشرعية

جرت العادة باستخدام مصطلح الشرعية مرادفا لحقول المعرفة السياسية، لكن في الآونة الأخيرة أصبح مصطلح دخيل على علم المحاسبة. ونظرا لأهمية تحديد وفهم المصطلحات الخاصة بكل حقل علمي على حدى، سوف لن نعتمد في تحديد مفهوم الشرعية على التعريف القاموسي، لأنه خارج نطاق الدراسة، بل تعريفها في سياق البحوث والدراسات التي أوردها بعض الباحثين في مجال المحاسبة. ويجدر بنا الإشارة إلى أن المكانة التي احتلها مفهوم الشرعية في القضايا المحاسبية المعاصرة يعود لما لهذا المفهوم من تحديد الأسس والركائز التي يجب أن تبنى على أسسها النظم المحاسبية من أجل أن ترقى إلى مستوى القبول العام والخضوع الطوعي والامتثال لها.

يتناول (Weber 1978) مفهوم الشرعية من حيث علاقة الهيمنة ويصفها بأنها إيمان "اعتقاد" المهيمين عليه بمشروعية المهيمين لامتلاكه خصائص معينة تمثل مصدر قوته، تؤهله للقبول والاعتراف به، فحين نجد (Habermas 1973) يعالجها من حيث إجراءات صياغة القواعد ومحتواها. وهنا نجد أن مفهوم Weberian للشرعية يركز على وجود خصائص قوة يتميز بها المهيمين تؤهله وتمنحه صفة الشرعية، في حين مفهوم Habermas يركز على الجانب الإجرائي لتأسيس الشرعية. يوضح الشكل رقم (01) الشرعية بين مفهوم Weber و Habermas.

الشكل رقم (01): الشرعية بين مفهوم **Habermas** و **Weber**



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات سابقة

يوضح الشكل أعلاه بأن الشرعية هي علاقة يكون فيها تحقيق توافق في آراء المهيمين عليه حول القبول والاعتراف بمشروعية المهيمين لامتلاكه خصائص قوة (قوة الحجة)، فدون خصائص القوة هاته لا يمتلك المهيمين الحق في الاعتراف به وقبوله، وقد اختلفت مصادر القوة هذه حسب Weber إلى ثلاث مصادر:

الشرعية التقليدية: تتأسس من الإعتقاد بقداسة التقاليد القديمة والعادات المتوارثة والمحفورة في الذاكرة التي تحدد الأحقية في الهيمنة¹.

الشرعية العقلانية (العقلانية القانونية): تُستمد من الإيمان بأحقية القواعد القانونية في تحديد الواجبات والحقوق على أساس الكفاءة والعدالة وليس على أساس المحسوبية والقرابة. وتكون في المجتمعات التي تقوم على التعاقد والمساواة القانونية بين أفرادها².

الشرعية الملهممة (الكاريزمية): تُستمد من إعجاب الأفراد بشخصية المهيمين (الرعيم، القائد) إزاء فضائله البطولية والحميدة أو لقدراته على حفظ الأمن والاستقرار، وهي تقع في درجة عالية من العاطفية. التصور والإعتقاد بمشروعية

مؤسسة ما، فالمؤسسة شرعية إذاً يكون للمواطنين ثقة فيها وبالتالي استحسانها وقبولها، فدافع القبول والاعتراف مبني على أساس الثقة³.

2.2 الشرعية من المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة

المؤسسية أو المؤسساتية الجديدة النظرية التي تسعى إلى تطوير وجهة نظر حول سوسيولوجية المؤسسات، بمعنى الطريقة التي تتفاعل والطريقة التي تؤثر بها على المجتمع⁴، فباعتبار أن المؤسسات تعمل في بيئة ما مع المؤسسات الأخرى المنافسة، وهذا ما يسمى بالبيئة المؤسسية، هي تتأثر بعضها ببعض لتصبح مماثلة "متجانسة" على الرغم من أنها تتطور بطرق مختلفة (1983 DiMaggio and Powell)، حيث تؤكد النظرية حقيقة أن المؤسسات تعتمد هياكل وإجراءات قائمة بدافع القبول والاعتراف بما باسم الشرعية في البيئة المؤسسية لا بدافع تحقيق الكفاءة الاقتصادية (2001 Vivian L Carpenter and Ehsan H)، فهي توضح كيف أن أنواع مختلفة من الضغوط قد تساهم في التماثل تجاه الممارسات التي تتمتع بالشرعية، وقد حددت النظرية ثلاثة أوجه للتماثل "الضغوطات": تماثل قسري، تماثل معياري، تماثل المحاكاة.

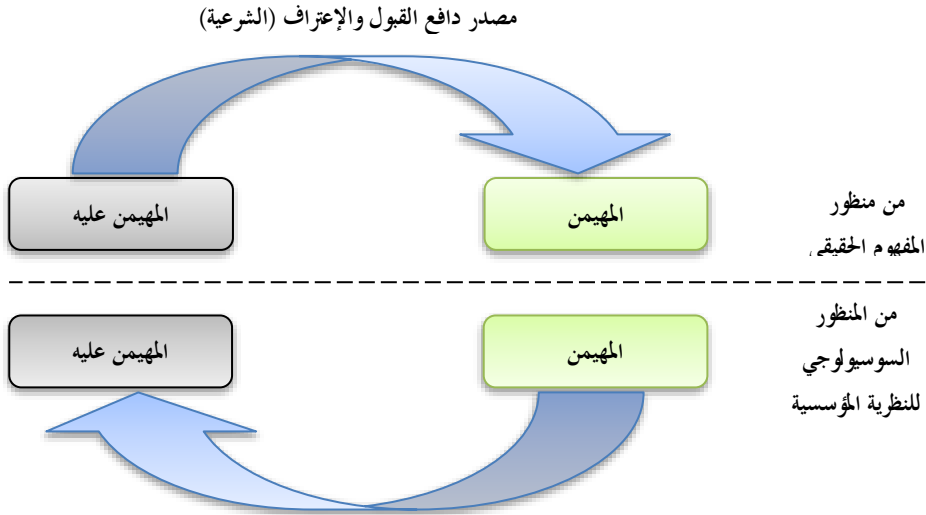
التماثل القسري "L'isomorphisme coercitif": وينتج من الضغوط الرسمية وغير الرسمية، تنشأ الرسمية من المصادر التنظيمية مثل الإتفاقيات الدولية وغير الرسمية يفرضها المجتمع والعلاقات غير الرسمية، لذلك من الضروري بالقوة والإقناع والتواطؤ، التوافق مع الممارسات المستخدمة والمدعى بأنها تتسم بالشرعية⁵. ونسبة التماثل القسري تزداد عندما تعتمد المؤسسة اعتمادا كبيرا على البيئة المؤسسية.

التماثل المعياري "L'isomorphisme normatif": وجود شبكات مهنية مبنية على أساس الخبرة والاحتراف يسمح بإنشاء وإنتشار سريع للمعايير المهنية التي يسعى مَعْدُوها لتعزير وتبني تطبيقها على أوسع نطاق ممكن، ونسبة التماثل المعياري تزداد في المجتمعات التي تعتمد على الشبكات المهنية بشكل واسع⁶.

تماثل المحاكاة "L'isomorphisme mimétique": تماثل المحاكاة يحدث في فترات من عدم اليقين، إذ تميل المؤسسات أيضا لتكرار القوالب الموجودة على حدود نفقاتها من الموارد، المؤسسات تميل أيضا إلى تقليد المؤسسات الأخرى التي تعتبر أكثر نجاحا أو شرعية، حيث يتم هذا في روح من التنافس على الشرعية، كما يوضح (1983 DiMaggio and Powell) أن عدم اليقين يشجع التقليد بقوة.

هناك مفارقة مثيرة للدهشة، كلٌّ من مفهوم الشرعية والنظرية المؤسسية الجديدة يوضح أن دافع القبول والإعتراف هو أساس السعي لتحقيق الشرعية، لكن الاختلاف بين المفهومين يكمن في مصدر الحصول على القبول والإعتراف. يوضح الشكل رقم (02) أدناه الفرق بين المنظرين في تناول مفهوم الشرعية كما يلي:

الشكل رقم (02): الفرق بين مفهوم الشرعية والنظرية المؤسسية الجديدة في تناول مفهوم الشرعية



المصدر: أمال مهاوة، محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الإنتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016، ص 42

3.2 قراءة سوسيولوجية لإدارة التغيير والإصلاح المحاسبي بالدول النامية

صنف العديد من الباحثين، مثل (2003 Djelic and Quack, 2004 Hegarty, 2007)، قرار اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية بالدول النامية ضمن تفسير التماثل القسري للنظرية المؤسسية الجديدة، ذلك حسب إعتقادهم أن هذه الدول هي أكثر عرضة لإعتماد معايير وقواعد دولية في ظل تعدد أوجه قصورها (2013 Anna Alon)، وأن هناك مزيج معقد من تفاعل ضغوط دولية (خارجية) وعوامل وطنية (داخلية) تدفع بهذه الدول للإعتماد المبكر للمعايير IFRS من أجل إظهارها كمشرك شرعي في نماذج عالمية تُعتبر (يُتصور) بأنها شرعية (2006 Zeghal and Mhedhbi).

وقد أكد بعض الباحثين والأكاديميين مثل (1999 Andrew Rosser) أن الإصلاح المحاسبي بالدول النامية هو نوع من الهيمنة الاستعمارية الجديدة، ويبن عمل (2006 Zeghal and Mhedhbi) بأن قرارات الدول في اعتماد IFRS لا ترتبط بتطوير الناتج المحلي الإجمالي (GDP) ونمو الاستثمار الأجنبي المباشر (FDI) بل يرتبط إلى حد كبير بضغوطات مؤسسية خارجية على عكس الاعتقاد الحالي السائد أن اعتماد المعايير يرتبط بجلب فوائد اقتصادية مقابلة لها، إذ يستمر هذا الاتجاه بغض النظر أنه يؤدي بالضرورة إلى الفوائد الاقتصادية كما تروج لها هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية. وباستخدام تفسير النظرية المؤسسية الجديدة، يؤكد (2005 Monir Zaman Mir and Abu Shiraz Rahaman) أن قرار اختيار الدول النامية لاعتتماد IFRS، بدراسة تجرية بنغلاديش، يرتبط إلى حد كبير بضغوط مؤسسية خارجية "تفسير التماثل القسري للنظرية المؤسسية الجديدة"، أي أن الإصلاح نتاج ضغوطات مؤسسية عالمية مرتبطة بهيمنة النموذج الأقوى لتحقيق الشرعية المقنعة. وبتوظيف نفس المنظور، يفسر (2012 Iwona Wellam) أسباب مستوى امتثال متدني للمعايير في بولندا بهيمنة سلطة الدولة ونفوذها على عملية المعايير.

4.2 الإصلاح المحاسبي بالجزائر

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

إضافة إلى ذلك، تم تهميش دور وتأثير باقي الأطراف الفاعلة الأخرى، مثل المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين، في حين إدارة التغيير المحاسبي هي استراتيجية تُبنى على أساس تظافر جهود مختلف الأطراف الفاعلة بما يضمن مستوى كاف من تحقيق شرعية الإصلاح المحاسبي، الأمر الذي أدى إلى الاعتقاد بأن استراتيجية الإصلاح المحاسبي بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية بالجزائر تعتبر غير شرعية لعدم رضى وقبول (اعتراف) الأطراف المعنية بإدارة التغيير باستراتيجية الإصلاح من ناحية، وأن اتخاذ قرار الإصلاح ارتبط إلى حد كبير، بضغوطات مؤسسية

خارجية على عكس الاعتقاد الحالي السائد أن قرار الإصلاح يرتبط بجلب فوائد اقتصادية مقابلة لها من ناحية أخرى. بمعنى آخر، اتخاذ الجزائر قرار الإصلاح المحاسبي بتبني استراتيجية توحيد تأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية جاء لتحقيق الشرعية من منطلق المنطق المؤسسي العالمي وليس بالمفهوم الحقيقي للشرعية، وأن هذا المنطق الجديد يفرض منطق مؤسسي وطني قائم على هيمنة سلطة الدولة على باقي الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير والإصلاح مما يخل بشرعية اتخاذ القرار وشرعية إدارة التغيير (شرعية الإصلاح).

4. عرض تجربة الجزائر

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

1.4 منهجية الدراسة الميدانية

أولاً: مصادر جمع البيانات والأدوات المستخدمة

- **المقابلات:** تحذف من خلال استعمالنا لأداة المقابلة إلى الحصول على فرصة للتعامل المباشر وملاحظة التعابير الشخصية للمستجوبين، حيث قمنا بإجراء قمنا بإجراء ما مجموعه 35 مقابلة. كانت أحياناً مقابلات حرة ومفتوحة، دون تحديد أسئلة مسبقاً وبدون احتمالات لإجابة معينة، بحيث يُترك فيها قدر كبير من الحرية للمستجوب للإدلاء بآرائه واتجاهاته حول الموضوع، وأحياناً أخرى تميزت بنوع من التنظيم (مقابلة منظمة)، حيث تم تحديد مجموعة من الأسئلة للإجابة عنها.

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

عدد المقابلات	الفئة
08	صانعو (واضعوا) السياسات
15	المهنيون
08	الأكاديميون والباحثون
04	مستخدمو القوائم المالية
35	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين

- أ. صانعو السياسات: مسؤولون في كل من المجلس الوطني للمحاسبة CNC، المديرية العامة للمحاسبة، والمصرف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقا. وقد تم إختيار أفراد العينة من هذه الفئة على أساس مشاركتهم بصفة مباشرة وغير مباشرة في عملية إتخاذ قرار الإصلاح بالإعتماد على المعايير IFRS.
- ب. المهنيون: تمثل هذه الفئة مجموع المهنيين بأصنافهم الثلاثة (خبير محاسب، محافظ حسابات ومحاسب معتمد)، إذ يقدر عددهم 3660 مهنيًا.
- ج. المستخدمون: تمثلت هذه الفئة أفراد مثل مدراء البنوك، مسؤولون في مصالح الضرائب ومصالح السجل التجاري ومسيري المؤسسات الاقتصادية. وقد تم إختيارهم على أساس خبرتهم (لا تقل عن 05 سنوات) في مجال إستخدام القوائم المالية.
- د. الأكاديميون والباحثون: تمثلت هذه الفئة في الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة بالإضافة إلى بعض طلبة الدراسات العليا في نفس التخصص، إذ تم اختيارهم على أساس تخصصهم وتجاربهم في البحث بموضوع وقضايا الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الأمر الذي كوّن لديهم آراء بشأن هذه المسألة.
- التحليل الوثائقي: شملت هذه الأداة وثائق متعددة لتمكيننا من إستيعاب إشكالية الدراسة بشكل عام، وتمثل أهمها فيما يلي:

- النصوص والقوانين التشريعية بشكل عام، والقوانين المتعلقة بالمالية والمحاسبة بشكل خاص؛
- دراسات وبحوث عديدة ذات الصلة بالإصلاح المحاسبي في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء؛
- التقارير الصادرة من طرف هيئات مهنية وطنية ودولية على غرار هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية والهيئات ذات العلاقة؛

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

ثانياً: المقاييس المعتمدة في الدراسة

بناءً على ما تم تناوله في الشق النظري، سوف نعتمد في تقييم شرعية إدارة التغيير والإصلاح المحاسبي في الجزائر على تفسير التماثل القسري للنظرية المؤسسية الجديدة (NIS) فيما ارتبط بدوافع إتخاذ قرار الإصلاح المحاسبي باعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، بمعنى، هل القرار جاء بدافع تحقيق المنافع الاقتصادية والتنموية أو هو نتاج ضغوطات خارجية وليس للجزائر الخيار في ذلك نتيجة لعدة عوامل داخلية وخارجية أضعفت موقفها التفاوضي.

2.4 تقييم شرعية وإدارة التغيير والإصلاح المحاسبي

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

أولاً: هشاشة المناخ الاقتصادي والسياسي: إمكانات (مصادر) الضغط وأوجه القصور

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

بالإضافة إلى ما سبق، تمثل الصناعة النفطية في الجزائر أكثر من 30% من الناتج المحلي الإجمالي، و95% من الصادرات و60% من الإيرادات الحكومية ويشكل إحتياطي النفط الخام في الجزائر حوالي 96 مليار دولار، أي قرابة 10% من الإحتياطي العالمي، حيث يبقى الاقتصاد الجزائري يعتمد بشكل كبير على قطاع النفط ورهينة تقلبات أسعاره. تكمن خطورة الإعتماد الكبير للاقتصاد الجزائري على إنتاج النفط وتصديره كأساس للحصول على إيراداتها ومواجهة نفقاتها، في أنه إنتاج مورد غير متجدد وقابل للنفاذ، بتعبير آخر حقيقة بيع وتصدير النفط هو بيع وتصدير مورد من ممتلكات الثروة العينية للدولة مقابل مورد مالي، فالدولة بحاجة إلى مصادر تمويل عامة ومتجددة تتناسب وطبيعة وظائفها. من هنا تتضح خطورة الاقتصاد الريعي على تحقيق متطلبات التنمية المستدامة والإستقرار الإجتماعي.

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

إنطلقت مبادرة التغيير المحاسبي من إدارة الدولة الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة CNC تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية والذي تم إنشاؤه بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 بتاريخ 25 سبتمبر 1996، فقد

أوكل المجلس الوطني للمحاسبة CNC مهمة إعداد مشروع الإصلاح إلى لجنة مختصة من خبراء فرنسيين يتمون إلى المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسية، مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين CSOEC والهيئة الوطنية الفرنسية لمحافظي الحسابات CNCC لإعداد مشروع النظام المحاسبي المالي⁷.

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

• دور وتأثير أصحاب المهنة

لتحقيق مبدأ مشاركة المهنيين، سعى المجلس الوطني للمحاسبة CNC إلى إشراك نخبة من المهنيين المحاسبين وذوي الإختصاص في كل المسائل التقنية التي تضمنها الإطار التشريعي الذي كرس النظام المحاسبي المالي SCF، وتمثيلهم مع لجنة المالية والميزانية التي درست النص على مستوى المجلس الشعبي الوطني بمثابة ممثلين عن الفئات المهنية المحاسبية. لكن عبّر معظم المهنيون الذين تم إستجوابهم عن خيبة أملهم بشأن عدم إشراكهم في مشروع الإصلاح وعن كيفية وضع النظام المحاسبي المالي SCF الذي ينبغي أن تكون عملية وضعه أكثر شفافية مما هو عليه في الوقت الحاضر، وعن مساعي المجلس لإشراك أصحاب المهنة، علّق رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقا إلى جانب مهنيين آخرين أن بعض عناصر الإدارة قامت بتمييز فئة معينة من المهنيين وإستخدامهم ضد المهنة نفسها، والأطراف الذين تم إشراكهم لا يمثلون المهنة (شرعية التمثيل)، كما صرّح البعض الأخر، بأن العملية كلها تشوبها العديد من أوجه القصور بسبب الطبيعة غير الديمقراطية لها، وفي هذا الشأن، عبّر بعض الأكاديميين في حقل المحاسبة أنه منذ شعور "جماعات المصالح" بالقلق بشأن مشروع النظام، فغير ديمقراطي تماما للحكومة ملاحظتهم في التطبيق دون التشاور معهم.

• دور وتأثير المؤسسات الاقتصادية

رغم أن المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيقات النظام المحاسبي المالي SCF، لم يكن لها أي تمثيل أو تدخل للدفاع عن إحتياجاتها من المعلومات المالية وما يجب أن يكون ضمن متطلبات التقييم والإفصاح وفقا لخصوصيتها وخصوصية البيئة التي تعمل فيها، وإقتصر التفكير عند مستوى المؤسسات بكيفية التكفل بها من أجل الإنتقال السلس لنظام SCF وجعلها تتقبل فكرة العمل وفقه

• دور وتأثير نواب وأعضاء البرلمان

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

• دور وتأثير الباحثون والأكاديميون

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

5. نتائج الدراسة

بتوظيف مقارنة سيوسولوجية للنظرية المؤسسية الجديدة، أوضحت نتائج الدراسة إلى عدم تحقق شرعية الإصلاح المحاسبي بالجزائر لارتباط إدارة واستراتيجية التغيير إلى حد كبير بضغوطات مؤسسية خارجية على عكس الاعتقاد الحالي السائد أن اعتماد المعايير يرتبط بجلب فوائد اقتصادية مقابلة لها من ناحية، ومن ناحية أخرى هيمنة سلطة الدولة عن باقي الأطراف الفاعلة في اتخاذ قرار الإصلاح والمساهمة في إدارته. كما يبدو أن الإشكالية المرتبطة بإعتماد المعايير IFRS بالجزائر تكمن في طريقة وكيفية إعتمادها في حد ذاتها أكثر من محتوى المعايير، ذلك أن

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

6. خاتمة:

وضعت قضية شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية نواة إطار فكري جديد لتحقيق أهداف التوحيد والتوافق الدوليين، خاصة إزاء ما واجهته عديد الدول من مشاكل الإصلاح المحاسبي المتعددة والناجمة عن سعيها قدما نحو ضمان القراءة الموحدة للقوائم المالية الختامية. تمثل النظرية المؤسسية الجديدة إطار تفسيري يمكن الإستناد إليه لمراقبة تطور ظاهرة تبني وإنتشار المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، فهذا المنظور يوضح بأن قرار الإصلاح المحاسبي في الجزائر بتبني إستراتيجية تقارب تأخذ بالمعايير الدولية للتقارير المالية جاء إستجابة لضغوطات خارجية من طرف مصالح أجنبية تمارس كل إمكانيات الضغط لصالحها مستغلة بذلك كل ألوان القصور والتقصير التي تعزز موقفها "تمائل قسري"، وليس نتاج خيارات عقلانية على أساس إعتبرات تحقيق التنمية والكفاءة الاقتصادية في ظل حتمية التعاون الاقتصادي الدولي. بل أكثر من ذلك، أكدت نتائج الدراسة الميدانية أن الدول النامية تتخذ قرارات في ظل درجة عدم يقين عالية وأهداف غامضة.

7. قائمة المراجع:

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

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

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

-DIMAGGIO, P. J., & POWELL, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, p. 147-160.

- HABERMAS, J, Legitimation crisis, Heinemann, Great Britain, 1973.

-IRVINE, H. (2008). The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. *Accounting Forum.*, 32(2), p. 125-142.

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

-MASATSUGU Sanad, Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework, Social Science Research Network "SSRN", without country, 2012.

-MONIR, M. Z., & RAHAMAN, A. S. (2005). The adoption of international accounting standards in Bangladesh. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

-Vivian L Carpenter and Ehsan H, Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of the Four U.S. State Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles, Social science Research Network SSRN, 2008.

- WEBER, M. (1978). *Economy and society: An outline of interpretive sociology*. Univ of California Press.

- ZEGHAL, D., & MHEDHBI, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. . *The International Journal of Accounting*, 41(4), p. 373-386.

-أمال مهاوة، محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الإنتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016، ص 42

- بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد المحاسبي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص172.

7. الهوامش:

¹ Weber, M, **Economy and society: an outline of interpretive sociology**, University of California Press, California 1978, p12.

² Idem

³ Idem

⁴ Paul DiMaggio et Walter W. Powell, Des organisations en quête de légitimité, **HAL**, 2012, p2

⁵ Idem

⁶ Paul DiMaggio and Walter Powell, Ibid., p6. Paul DiMaggio et Walter W. Powell, Des organisations en quête de légitimité, **HAL**, 2012, p2

⁷ بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد المحاسبي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص172.