

# الأثر التنظيمي الناتج عن تبني النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية

## -قراءة في ظل النظرية المؤسسية الجديدة-

أ. سوهيلة بوداود

أستاذ مساعد صنف "أ"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة وهران 02- الجزائر

### الملخص:

يهدف هذا المقال إلى تحديد سير عملية تبني النظام المحاسبي الجديد "FCS" والآثار التنظيمية الناجمة عن تطبيقه. يستند البحث على الأعمال المتعلقة بالتغيير التنظيمي، الابتكارات والنظرية المؤسسية الجديدة كإطار لتحليل الممارسات التنظيمية. يفترض البحث أن تطبيق النظام المحاسبي الجديد في المؤسسات الجزائرية يتطلب تغييرا تنظيميا من أجل الاندماج مع هذا التغيير المحاسبي وقد أظهرت الدراسة النوعية كلا من التغيرات التي أحدثتها عملية تبني هذا النظام والتي مرت عبر مرحلتين انتقالية وتطبيقية وتجانس الممارسات التنظيمية والذي يمكن شرحه من خلال التماثل (القسري، المعياري، بالمحاكاة).

**الكلمات المفتاحية:** التغيير التنظيمي، FCS، الابتكار، النظرية المؤسسية الجديدة

### Résumé:

L'article vise à déterminer le processus d'adoption du nouveau système comptable (SCF) et les impacts organisationnels découlant de son application. La recherche est basée sur les travaux liés aux changements organisationnels, les innovations et la théorie néo- institutionnelle. La recherche part de l'hypothèse que l'application de ce nouveau système comptable par les entreprises algériennes nécessite un changement organisationnel afin d'intégrer cette modification comptable. L'étude qualitative a montré à la fois que: le processus d'adoption du SCF est passé à travers deux étapes à savoir: transition et application, et que les pratiques organisationnelles sont homogènes, et qui peuvent être expliqués par l'isomorphisme (coercitif, normatif, mimétique).

**Mots-clés:** changement organisationnel, SCF, l'innovation, la théorie néo- institutionnelle

## المقدمة:

أدت كل من عولمة الشركات , تطور الأسواق وحاجة المستثمرين إلى بيانات موثوقة مفهومة ومتناسقة إلى توحيد اللغة المحاسبية من خلال وضع المعايير المحاسبية الدولية (لخضر علاوي، 2012، ص03). على غرار نظيراتها من الدول , قامت الجزائر بتبني هذا النظام الدولي الموحد من خلال ما أسمته النظام المحاسبي الجديد "FCS", الذي ألزمت الشركات بتطبيقه بدءاً من 2010/01/01. وقد شهدت المؤسسات الجزائرية اثر تبني هذا النظام الجديد , عدة تغيرات تعدت النطاق المحاسبي , لتمس كل مستويات المؤسسة (p65, Senahpét nurB,2011) , لذا كان من الواجب طرح إشكال التغيير التنظيمي من خلال تغيير الوظيفة المحاسبية.

يهدف هذا المقال إلى دراسة العملية التنظيمية المتبعة من اجل تبني "SCF" داخل المؤسسات الجزائرية, أخذا بعين الاعتبار الضغوطات التي تتعرض لها هذه الأخيرة وذلك من خلال الإجابة على السؤال التالي: كيف تفاعلت المؤسسات الجزائرية مع الضغوطات المتعلقة بتبني "FCS", وما هي العمليات المتبعة من اجل إضفاء الطابع المؤسسي على هذا الأخير؟

يفترض البحث انه إضافة إلى تجانس سلوكات المؤسسات , يتطلب تطبيق "FCS" تغييرا تنظيميا , الأمر الذي من شأنه تغيير العلاقات بين مختلف الجهات الفاعلة والمتمثلة أساسا في أصحاب المهن الرقمية كالمحاسبين , مراقبو التسيير ... ومن اجل الإجابة على إشكالية البحث , قمنا من جهة وبفضل دراسة الحالة , بمراقبة عملية الانتقال من "NCP" إلى "FCS" وما نجم عنها من تغيير , ومن جهة أخرى, بفضل مقابلات مع جهات مسؤولة عن عملية تبني "FCS" بإظهار العوامل التنظيمية التي من شأنها التأثير على تجانس الممارسات التنظيمية. ينقسم البحث إلى ثلاث أقسام كرسنا أولها لعرض الإطار النظري للبحث الثاني لتحديد سيرورة تبني والآثار التنظيمية الناجمة عن تطبيقه وأخيرا في القسم الثالث نقترح تحليلا أو قراءة لعملية التغيير المحاسبي في ظل النظرية المؤسسية الجديدة.

## I- الإطار النظري للبحث

يستند هذا البحث على ثلاث أطر مرجعية , أولها, الأعمال المرتبطة بالتغيير , من اجل تحديد عملية التغيير المحاسبي الناجم عن تطبيق "SCF", ثانيها, الأعمال المرتبطة بالابتكار الإداري والمحاسبي, من اجل وصف النظام المحاسبي الجديد وعملية اعتماده , أما الثالث, الأعمال المتعلقة بنظرية المؤسساتية الجديدة من اجل تحديد الضغوطات التي أثرت على عملية تبني "SCF".

### I-I خصائص التغيير المحاسبي

التغيير هو " الانتقال من الحالة الراهنة إلى حالة أخرى " (Glenn et Andrew, 2000p04). كما عرفه Schumpeter بأنه "عملية ارتقاء تنظيمي تسمح بالانتقال من حالة إلى حالة أفضل داخل المنظمة (Franchisteguy ,I,2001,p21).

حسب HOPE HAILEY و BALOGUM (2004)، يصنف التغيير حسب كل من معيار بي الطبيعية والحجم، إذ يتعلق الأمر بالنسبة للمعيار الأول بطريقة إحداث التغيير ، ما ينجم عنه تغيير سريع أو تغيير تدريجي يمر عبر مراحل منظمة ، أما المعيار الثاني فيرتكز على درجة التغيير في المؤسسة وهنا يمكن التفرقة بين تغيير شامل (الثقافة والإستراتيجية) أو تعديل يشمل فقط بعض أجزاء المؤسسة.

حسب نفس الباحثين ينجم عن التقاء المعيارين أربع أنواع من التغيير يمكن تلخيصها كما يلي:

**جدول رقم 01:أنواع التغيير حسب HOPE HAILEY و BALOGUM (2004)**

تغيير شامل	تعديل	
تطور / Évolution	تكيف/Adaptation	تدريجي
تغيير كامل/Révolution	إعادة هيكلة/Reconstruction	سريع

المصدر: Hope Hailey et Balogun” exploring strategic change” p 21

انطلاقاً من هاتاه المصنوفة، يمكن وصف التغيير المحاسبي الناجم عن تبني "SCF" بالتطور (évolution) كون التغيير كان شاملاً وتدرجياً. أما Autissier و Moutot (2003) فقد ارتكزا على كل من معياري الوتيرة والنية (intentionnalité) في دراسة التغيير. فوتيرة التغيير ترجع إلى الوقت المخصص لتحقيقه (التغيير) ما يمكن من التفريق بين التغيير غير المتوقع (Brutale) والتغيير التدريجي (progressif))، إذ يعتبر التغيير غير متوقع إذا تعذر على الإدارة سبق التطورات المحيطة بها أو إذا أساءت تقدير انعكاساتها على المؤسسة وفي هذه الحالة يجب عليها (المؤسسة) التصرف بسرعة من أجل تسوية استراتيجياتها حسب المعطيات الجديدة. و يعتبر التغيير تدرجياً إذا ما عرف سبب التغيير قبل الأوان ما يسمح بوضع الإجراءات اللازمة لهذا التغيير . أما فيما يتعلق بمعيار النية فيمكن التمييز بين تغيير مفروض وتغيير إداري. وحسب الباحثين، يعتبر التغيير مفروضاً عندما تجبر المنظمة على التغيير بفعل تطورات غير تنظيمية، خارج نطاق مراقبتها. أما التغيير الإرادي فنقره المؤسسة بمحض إرادتها ما إذا ارتأت ضرورة لإحداثه.

**جدول رقم 02: أنواع التغيير حسب Moutot و Autissier**

مفروض	إرادي	
تغيير معلوم Prescrit إجابة لضغوطات المحيط قانونية تكنولوجية... الخ	تغيير مبني Construit تطورات المؤسسة التي تقود إلى أساليب أو منهج الفاعلين في المؤسسة	تدريجي
تغيير أزمة Changement de crise حل لخلل وظيفي	تغير تكييفي Adaptatif تحول التطبيقات والتنظيمات	غير متوقع

المصدر: Autissier ,D et Moutot « Methode de conduite du changement »p93

انطلاقاً من هذه المصفوفة يمكن القول أن التغيير المحاسبي الناجم عن تطبيق " SCF " هو عبارة عن تغيير "معلوم " أو "موصوف" (prescrit) ذلك كون SCF " فرض على المؤسسات الجزائرية طبقاً للقانون رقم 27 ل 11/ 2007/11/25 إلا إن تطبيقه كان تدريجياً إذ منحت المؤسسات مهلة سنتين وذلك لغاية 2010/01/01 حتى تتكيف المؤسسات مع هذا النظام الجديد.

حسب عمر جعفري(2011):يمكن وصف التغيير "SCF" الناتج عن تطبيق كالاتي:

**جدول رقم 03: وصف التغيير التنظيمي الناجم عن تطبيق " SCF "**

الصفة	الدولة / الحكومة	المؤسسة
نوع التغيير	تغيير إرادي قررت الدولة تطبيق SCF طوعاً حتى تتماشى محاسبتها والمحاسبات الدولية	تغيير مفروض أجبرت المؤسسات الجزائرية على تطبيق SCF طبقاً للقانون 11/07
أسباب التغيير	أسباب خارجية اقتصاد السوق الاستثمار	أسباب خارجية قوانين تعليمات منشورات
مقاومة التغيير	لا يمكن أن تكون هناك مقاومة كون التغيير مكن إرادياً	مقاومة سرية مرتبطة بالفرد الذي فرض عليه تغيير عادات مكتسبة من القدم PCN
التطور المستمر	يسهل تبني المعايير الدولية IFRS ومن خلال SCF للمؤسسات الجزائرية مواكبة الاقتصاديات العالمية ومواجهة العولمة	تحسين المعلومات المالية تحديث القواعد المحاسبية المطبقة على المؤسسات مواكبة التوافق الدولي الذي فرض IFRS كنموذج
طبيعة التغيير	تغيير جذري كون SCF مستوحى من فلسفة وثقافة انجلوساكسونية مختلفة تماماً عن الثقافة الفرونكوفونية التي لطالما عملت بها المؤسسات الجزائرية	تغيير شامل لم يقتصر SCF على تغيير أرقام الحسابات فقط بل تعدى ذلك إذ قام بتغيير تعاريف ومفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي علاوة على ذلك تغيير القوائم المالية ومحتوياتها
الإجراءات المتبعة	يتكون SCF من قانون يحدد مبادئ وقواعد مسك المحاسبة ومن مراسيم تحدد الإطار التصوري كذلك منهجية الانتقال من PCN إلى SCF نشرها المجلس الوطني للمحاسبة من أجل تسهيل وتبسيط عملية تغيير النظام	تحسيس العمال وتوعيتهم بنقائص PCN تحفيز العمال المطبقين للتغيير

المصدر: مراد جعفري الأثر التنظيمي المتعلق بالإصلاح المحاسبي في الجزائر، ص 06

## 2-I خصائص النظام المحاسبي المالي: SCF بين الابتكار المحاسبي والابتكار الإداري

أخذا بعين الاعتبار نطاق التغيير الناجم عن تبني "SCF" هل يمكننا اعتلوه هذا الأخير ابتكاراً؟ عرف Rogers (2015, p4, Tahri, Elalia) الابتكار على أنه "فكرة أو تطبيق أو هدف ينظر إليه الفاعلون على أنه شيء جديد حتى ولم يكن كذلك". وحسب Hoarau و Teller (2007) تعتبر IFRS ثورة في مجال المحاسبة حيث أدى تبنيها إلى إحداث التغيير ". يعتبر SCF نسخة جزائرية عن SRFI وعلى عكس PCN، جاء هذا النظام بأفكار جديدة، لاسيما فيما يتعلق بتحديد القيمة . إسقاطا على التعاريف السابقة يمكن القول أن SCF يعتبر ابتكاراً غير أن المشكل المطروح يتمثل في طبيعته. هل هو ابتكار إداري أم ابتكار محاسبي؟

أ. الابتكار الإداري: حسب Evan و Damanpour (2008, p56-57) "يتعلق الابتكار الإداري بالنظام الاجتماعي للمؤسسة: هيكلها التنظيمي العمليات الإدارية كما يتعلق بمجموع القواعد , الأدوار والهيكل المتحركة في المبادلات بين الأفراد من جهة وبين المؤسسة ومحيطها من جهة أخرى ."

كما عرفه Kumberly (1981) على أنه "برنامج، منتج أو تقنية ينظر إليها من قبل الأفراد أو المجموعات على أنها شيء جديد وأن تبنيها وتطبيقها بالمؤسسة من شأنه التأثير على طبيعة وكيفية تحديد المعلومة اللازمة لأخذ القرار".

أما David، (1996) فيرى " أن جميع الابتكارات الإدارية تشترك كون عملية تطبيقها على المؤسسة تخص كلا من العلاقات والمعارف ."

مما سبق يمكن القول أن SCF ابتكار إداري، كونه يجيب عن هذه التعاريف إجابة شاملة  
فماذا عن كونه ابتكاراً محاسبياً؟

### ب. الابتكار المحاسبي:

حسب Lafontaine (2003) "الابتكار المحاسبي هو كل ابتكار إداري له خصائص إضافية وإلا لن يعتبر كذلك". أي أنه لا وجود للابتكار المحاسبي في ظل الابتكار الإداري ، إلا إذا توفر هذا الأخير على خاصيتين إضافيتين، تتمثلان في ميدان تطبيق التقنية قيد الدراسة والأفراد المسؤولون عن تطبيقها. حيث يجب أن يكون هذا الابتكار إحدى مكونات الأنظمة المعلوماتية المحاسبية لل مؤسسة كما يجب أن ينظر إليه أفراد المهنة (محاسبون، مراقبو الحسابات، مراقبو التسيير . مدققون ماليون ..) على أنه تقنية غيرت أو من شأنها أن تغير مضمون مهامهم، تطبيقاتهم وحدود مسؤولياتهم. اعتبر Dick, W و Missonnier-pierra

(2007) أن تبني IFRS فرض تغييراً كبيراً في محتوى وعرض حسابات المؤسسة ، و تخص أهم مستجداته التسجيل المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم وطرق تقييمها (.....) كما وألزم تبني هذه المعايير كل من مدققي الحسابات والمسؤولين المحاسبين والماليين اعتماد إطار محاسبي مختلف عن الإطار المعمول به سابقاً". من التعاريف السابقة نستخلص أن " Scf " علاوة عن كونه ابتكاراً إدارياً فإنه يعتبر كذلك ابتكاراً محاسبياً، إذ يعتبر " SCF " ترجمة لأفكار جديدة على شكل قوانين وقواعد ألزمت المؤسسات بتطبيقها من أجل

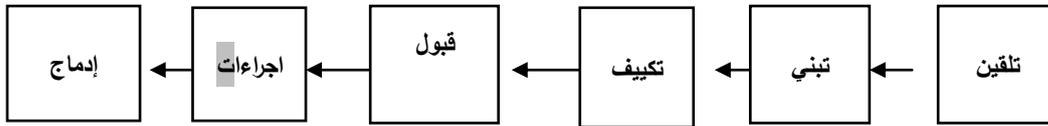
تحسين الوظيفة المحاسبية وتنظيمها وفقا للمعايير المعمول بها دوليا ، غير أن اعتماده لم يكن بالأمر الهين وهذا ما دفعنا إلى التساؤل حول كيف تم تطبيق وتكييف هذه المعايير من قبل المؤسسات ؟

من اجل الإجابة على هذا السؤال (نظريا) استندنا على أعمال Godowski المتعلقة بكيفية استيعاب الابتكار الإداري.

### ج. سيرورة اعتماد SCF:

حسب Godowski (2003) يمكن تقسيم عملية استيعاب الابتكار الإداري إلى عدة مراحل تتمثل في التلقين، التبني، التكيف القبول، الاجراءات وأخيرا الإدماج وفقا للشكل التالي:

#### شكل رقم 01 سيرورة استيعاب الابتكار الإداري



المصدر: حسب Brewer 1996 نقلا عن Annelise Couleau-Dupont ص09

### I - 3 النظرية المؤسسية الجديدة كإطار لتحليل الممارسات التنظيمية:

حسب Demaria,S (2009) تقسم النظرية المؤسسية حسب الهدف الأساسي إلى توجيهين اثنين .الأول اقتصادي وهدفه تحليل الفروقات بين السلوكات التنظيمية، أما الثاني، اجتماعي، ويهدف إلى تحليل التجانس بين الممارسات التنظيمية ، وفي هذا الإطار طور كل من Powell و Dimmagio (1983) ما يعرف بالتمائل المؤسسي.

تشرح المؤسسية الجديدة موضوع تجانس الأشكال والممارسات التنظيمية وكيفية التعامل مع أجه الشابه الرئيسية. إذ وحسب Touron (2002) " تتطور الهياكل وتتقشر عن طريق التقليد أو المطابقة بغرض البحث عن الشرعية حتى تتمكن من البقاء والحصول على مصداقية "

هذا التقليد حسب المؤسسية الجديدة ، كما سبق وذكرنا، يدعى بالتمائل . حسب Hawley's (p5)، (Demaria,2009) يعرف التماثل على أنه "مجموعة من الضغوطات تجبر المؤسسة على تقليد أخرى واجهت نفس الظروف"، وقد فرق Powell و Dimaggio (Barbu ,E,2006) بين ثلاث أنواع من التماثل : قسري، معياري، بالمحاكاة.و يقصد بالتماثل القسري التماثل الناتج عن الضغوطات الرسمية وغير الرسمية التي تطبق على المؤسسة من قبل مؤسسات أخرى، و التوقعات الثقافية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسات . يقترن التماثل المعياري بمفهوم الاحتراف، و يقصد بالاحتراف، مجموع الجهود الجماعية لمجموعة أفراد المهنة الواحدة ، من أجل وضع معايير وطرق عمل موحدة ، تدعو بها المؤسسات إلى تطبيقها والالتزام بها . اعتبر Powell و Dimaggio كلا من التعليم الجامعي ومؤسسات التدريب المهني ، مصدرا هاما للتماثل، لما تلعبه هذه المنشآت من دور في تدريب الأفراد على التصرف بنفس الطريقة مهما كانت الظروف . أما التماثل بالمحاكاة يكون في

غالب الأحيان نتيجة مرور المؤسسة بأوضاع مشكوك فيها ، ما يدفعها إلى البحث في محيطها عن مؤسسات أخرى مرت بنفس ظروفها حتى تقلد ردود أفعالها ، إذ تجد المؤسسات من خلال هذا التماثل حلا مقبولا وبأقل تكلفة كونها ستقلد ما تراه ناجحا في محيطها ؛ فحسب B ssaloC (2008). يعتبر اعتماد الحقل التنظيمي للممارسات الموحدة من أهم أسباب إحداث التغيير بالمؤسسة ويقصد بالحقل التنظيمي ، مجموع المنظمات أو الجهات المشكلة لميدان معروف في الحياة المؤسسية، مثل الموردون الرئيسيون الزبائن الهيئات التنظيمية

#### I- 4 منهجية البحث:

يستند البحث على دراسة الحالة، من خلال سلسلة مقابلات نصف الموجهة، والتي أجريت مع الجهات الفاعلة المسؤولة عن تبني "FCS" والمتمثلة في المحاسبين ، محافظي الحسابات ، مراقبي التسيير والمدراء الماليين. إذ يسمح لنا استعمال هذه الطريقة في جمع المعلومات بالاقتراب أكثر من عملية تبني وتطبيق "FCS" (niY ، R 2002).

إذ يعتمد البحث على النهج النوعي ، المستعمل من أجل تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مختلف المجالات، من أجل شرح وتفسير الأوضاع (WacheuX ، 1996) .

هذا البحث وصفي تفسيري ، يركز على إعداد والتحقق من صحة الفرضيات انطلاقا من الملاحظة العلمية وجمع المعلومات من الميدان (reihuaG B ، 2003)؛ إذ استدعت هذه الإستراتيجية جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات النوعية وتحليلها طيلة عملية البحث باستعمال طريقة واحدة لمعالجة المعلومات والمتمثلة في التحليل الوصفي.

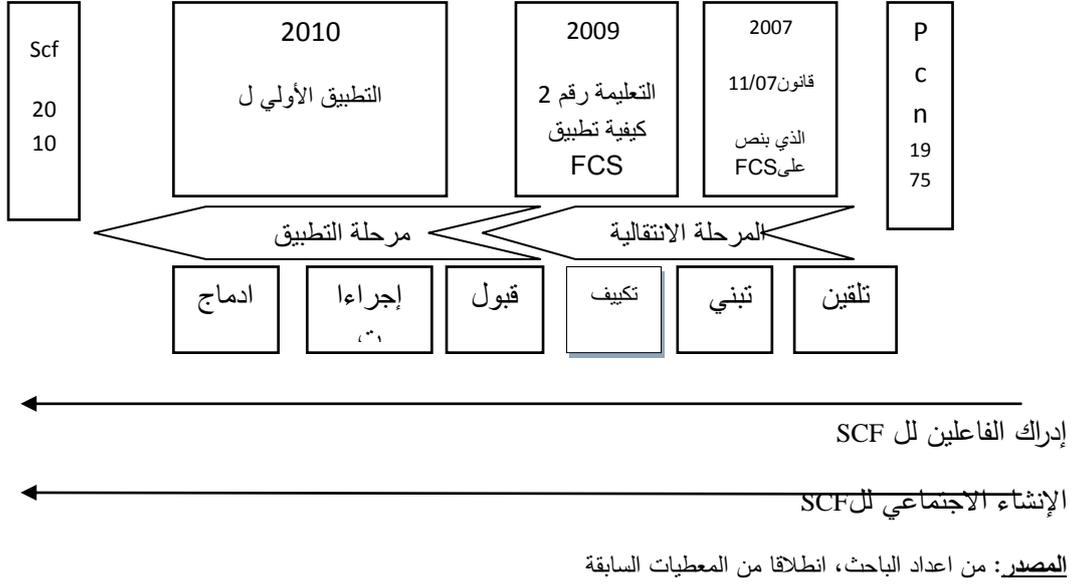
#### II- سيرورة الانتقال من "PCN" إلى "SCF" والتغيير التنظيمي الناجم عن ذلك :

وجدت المؤسسات الجزائرية نفسها ملزمة بتنظيم الانتقال من "PCN" إلى "SCF" لما سببه هذا الأخير من إعادة لهيكله المحاسبية ، إذ كان لزاما على المؤسسات تكييف نظامها المعلوماتي المحاسبي ، توفيق قوائمها المالية مع المعايير الجديدة.. ومن أجل هذا وجب تطوير مشاريع داخلية بتجنيد موارد بشرية ومادية.

#### II.1 سيرورة تبني النظام المحاسبي المالي الجديد :

سمح لنا النهج النوعي المستعمل لمراقبة التغيير الناجم عن اعتماد SCF بتقسيم هذه العملية إلى فترتين فترة ما قبل الاعتماد أي الفترة الانتقالية وفترة التطبيق التي يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

الشكل 02: سيرورة تطبيق SCF



أ. **المرحلة الانتقالية:** منذ سنة 1998 ونظرا لعدم استجابة "PCN" لمتطلبات السوق، ثم التحضير لمشروع "SCF" الذي خرج إلى النور طبقا للقانون 11/07 حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة، بوضع إجراءات لازمة حتى يسهل عملية تلقين هذا النظام ومن ثم تبنيه سنة 2010. تتضمن هذه الفترة ثلاث مراحل وهي: التلقين، التبني والتكيف.

**مرحلة التلقين:** تمثل هذه المرحلة، اللقاء الأول مع "SCF" من منطلق احتمال اعتماده، أين قامت مجموعة مختارة من الجهات الفاعلة بإعطاء تفسير أولي لهذا الابتكار المحاسبي ومن ثم إظهار أهمية تبنيها كما قامت هذه الجهات (غالبا محافظو الحسابات) بتحديد منهجية إدراج هذا الابتكار والذي طبق في أغلبية الشركات محل الدراسة، تحت مسؤولية مدير قسم المحاسبة، تحت إشراف مدير الشؤون المالية.

**مرحلة التبني:** أين تم تشكيل الهيكل التنظيمي لمشروع الانتقال (لجنة توجيهية، فريق المشروع وفرق العمل) من أجل: إعداد تشخيص عام حول الآثار التنظيمية، المحاسبة والمالية (تحديد الفروقات على مستوى المبادئ والتطبيقات)، إعداد مخطط النشاط (رزمة الانتقال)، تحديد حاجات التكوين.

**مرحلة التكيف:** في هذه المرحلة تم اختيار الطريقة المناسبة لعمل الشركة من بين الطرق المقدمة على سبيل المثال: المعالجات أو التعديلات التي ستضطر المؤسسة إلى القيام بها ما يساعد في الدخول إلى مرحلة التكيف من خلال:

- وضع مبرمج داخلي مصمم من قبل مجموعة الأفراد الملزمين بعملية التكوين والرسكلة، يتضمن حسابات "SCF" التي حلت محل "PCN"

- وضع جدول التوافق "PCN / SCF"

**مرحلة التطبيق:** طبقا للتعليمية رقم 02 لسنة 2009 تم تطبيق "SCF" سنة 2010، غير أن هذا الأمر لم يكن بالهين على المؤسسات الجزائرية، فقد توجب عليها إعادة هيكلة وظائفها حتى يصبح هذا الابتكار جزءا من حياتها اليومية التنظيمية كما توجب عليها كذلك تأصيل القواعد الجديدة المحاسبية وتنفيذ التعديلات اللازمة الموافقة للحسابات المحولة. اشتملت هذه الفترة ثلاث مراحل وهي: القبول، الإجراءات والاندماج

**مرحلة القبول:** تمثلت هذه المرحلة أساسا بتكوين الموظفين المعنيين بتطبيق هذا النظام وتلقينهم المهام التي تنتظرهم، فبتكوين العناصر الفاعلة تضمن المؤسسة خفض نسب الأخطاء وتحسين كل من مستوى العمل والتكيف مع مناصبه الجديدة. ومن أجل إنجاز تطبيق "SCF"، استعانت المؤسسات بخبراء، مستشارين مختصين وعلى دراية جامعة بكل ما يتعلق بهذا النظام وكيفية تطبيقه، من أجل تلقين موظفيها، خاصة المحاسبين، هذه المعارف الجديدة نظريا وتقنيا من أجل تغطية الجوانب العملية للمرحلة الانتقالية.

**مرحلة الإجراءات:** تعكس هذه المرحلة التغيير على مستوى النشاط اليومي للمؤسسة ، و تمثل هذه المرحلة، مرحلة ظهور إجراءات تنظيمية والتي لعب دورا حقيقيا في تطبيق "SCF" باعتبارها آلية التنسيق داخل المؤسسة، ما يسمح لهاته الأخيرة بالاندماج مع الابتكار، وتميزت هذه المرحلة ب:

- حيازة براج إعلام آلي جديد أو تحديث برمجيات موجودة،
- إعادة معالجة البيانات،
- تحديد أشكال الحسابات السنوية،
- توحيد الحسابات.

**مرحلة الامااج:** وتمثل هذه المرحلة آخر مراحل اعتماد "SCF"، تميزت باستقرار الابتكار والإجراءات أي أنه في هذه المرحلة ذاب "SCF" وسط النظام التنظيمي للمؤسسة ، و تمثلت هذه المرحلة أساسا ، بالمحاسبة وإقفال الحسابات خلال سنة 2010 وفق "SCF"، عرض لأول مرة القوائم المالية وفق "SCF".

## 2..II التغيير التنظيمي الناجم عن تطبيق SCF:

تعتبر آثار تطبيق "SCF" هيكلية، الأمر الذي دفع المؤسسات إلى إعادة النظر في تنظيماتها الوظيفية ، العملية وحتى المعالجات المعلوماتية.

### أ.وظائف قيد التطور في المؤسسة:

سمح الانتقال من "PCN" إلى "SCF" للمؤسسة باعادة النظر في أدوار بعض الجهات الفاعلة.

على سبيل المثال: دور مراقبة التسيير في إعداد القوائم المالية ، و هذا نظرا لضرورة التوافق بين معطيات هذه الأخيرة ومعطيات التقارير المحاسبية ، إذ وعلى سبيل المثال يعزز تدخل هذه الوظيفة في حالة عرض جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة، عند متابعة مؤشرات نقص القيمة....

### ب.آثار تطبيق SCF على المؤسسة:

كان لتطبيق "SCF" انعكاسات على مختلف الجوانب التي لها علاقة بالمحاسبة وهذا راجع إلى التغيرات التقنية في الأداء المحاسبي على سبيل المثال:

**النظم المعلوماتية:** يجلب "SCF" الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في القوائم المالية ، كما يسهل مراقبة الحسابات لاعتماده قواعد محددة وواضحة ، ما يزيد من مصداقية القوائم المالية وموثوقيتها، وبالتالي شفافية وضعية المؤسسات.

**خلق هياكل جديدة:** من أجل إنجاز عملية تطبيق "SCF"، وجب على المؤسسات وضع هياكل جديدة من شأنها السماح بالتنسيق بين كل وظائف المؤسسة، على سبيل المثال: فريق مشروع الانتقال الذي تبني عملية اعتماد "SCF".

**التقييم:** لعل أهم مستجدات "SCF" تتمثل في العدول عن التقييم بالكلفة التاريخية واستبدالها بالقيمة الحقيقية فيما يتعلق بعناصر الأصول والخصوم، الأمر الذي يثير قلق المؤسسات، نظرا لغياب سوق مالي يتميز بالكفاءة.

**تكاليف الانتقال:** استلزم الانتقال من "PCN" إلى "SCF" ميزانية خاصة من أجل تكوين العمال . شراء برمجيات جديدة.....

### III- الانتقال من "NCP" الى "FCS" قراءة في ظل النظرية المؤسسية الجديدة :

سمحت لنا هذه الدراسة بمراقبة عملية الانتقال من "NCP" إلى "FCS". وقد ساعدنا النهج النوعي في تسليط الضوء على الممارسات التنظيمية المتشابهة ، والتي عمدنا على تحليلها وفقا للنظرية المؤسسية الجديدة من خلال تحديد مكان كل من التماثل القسري (الإكراه أو الإلزام)، المعيارى، المحاكاة (التقليد الأعمى). فمن خلال المقابلات المجراة مع المدراء الماليين ومحافظي الحسابات ومحاسبي الشركات محل الدراسة تبين أن قرار تبني "FCS" وكيفية تطبيقه، يتأثر بالمحيط أو البيئة المؤسسية . فقد تم تحديد كل من تماثل قسري ومعيارى قوي، مع تقليد كبير داخل الحقل التنظيمي ، من أجل تعزيز الشرعية وسط البيئة التنظيمية ، سواء داخليا أو خارجيا(مع المؤسسات الدولية).

#### III-1 الضغوط المعيارية:

إن التشابه في الممارسات المحاسبية للمؤسسات ، راجع بالدرجة الأولى إلى التزام هذه الأخيرة بتطبيق "FCS"، وهذا ما يجيب عن كل من التماثل القسري والمعيارى. فقد فرض تطبيق "FCS" على المؤسسات الجزائرية بدءا من 2010/01/01، امتثالا لكل من قانون 11/07 والتعليم رقم 02، أي أن تطبيقه كان إلزاميا، بمعنى آخر قسريا ، ما يفسر تشابه الممارسات المحاسبية في المؤسسات، نظرا لامثالها لنفس القوانين (مسك محاسبة طبق ل "FCS"). هذا ما دفعنا الى وصف هذا التجانس في الممارسات المحاسبية بالتماثل بالقسري

ومن خلال الدراسة تبين أن الجهات الفاعلة المسؤولة عن تطبيق "FCS" كانت بالدرجة الأولى فئة المحاسبين (محافظي حسابات، مدراء ماليين، مدراء إدماج....) الأمر الذي يفسر تشابه الممارسات المحاسبية في المؤسسات كون ان هؤلاء الأفراد خضعوا لنفس المسار التكويني.

### III2- التماثل بالمحاكاة:

يعبر "FCS" عن ثقافة انجلوساكسونية ، كونه مستوحى من المعايير الدولية " SAI/SRFI " ما يختلف تماما عن تلك التي عملت بها المؤسسات لأكثر من 34 سنة، الأمر الذي وضع المؤسسات في أوضاع حرجة ومشكوك فيها تخوفا من هذا النظام الجديد ، ومن أجل ضمان حسن مأسسته (FCS)، قامت اغلب المؤسسات بتقليد مؤسسات أخرى ، خاصة الفرنسية منها ، التي ألهمت المؤسسات الجزائرية في طريقة اعتمادها " FCS " ما دفعنا إلى قول أن تطبيق المؤسسات للنظام المحاسبي الجديد اجبرها على تقليد نظيراتها ، الأمر الذي يفسر تشابه أو تجانس الممارسات التنظيمية.

### الخلاصة:

مرت عملية تبني "FCS" عبر مرحلتين ، انتقالية وتطبيقية، أين قامت المؤسسات بإجراءات مختلفة مثل إعداد فريق مشروع الانتقال ، تكوين الأفراد ، تكييف المعالجات المحاسبية ، شراء برمجيات جديدة .... الأمر الذي استلزم تغييرا نظاميا اقل ما يقال عنه انه مس كل وظائف المؤسسة خاصة المحاسبة ومراقبة التسيير (التقارير والأنظمة المعلوماتية). تعتبر عملية الانتقال من " NCP " إلى " FCS " تغييرا ثقافيا ، معياريا، مفروضا على المؤسسات الجزائرية ، إذ قامت هذه الأخيرة بتبني هذا النظام طبقا لقوانين عدة قررتها الدولة ، ما منحها صفة التغيير المعياري المفروض ، كما ويعتبر تبنيه تغييرا ثقافيا ، إذ يعتبر انعكاسا للمعايير المحاسبية الدولية المستوحاة أساسا من الفكر الانجلوساكسوني، الذي يولي اهتماما كبيرا للمعلومات المالية عكس ما كانت عليه ثقافة المؤسسات السابقة، أين انصب الاهتمام على المراقبة أكثر من الإعلام، الأمر الذي دفعنا إلى تحليل تجانس الأشكال والممارسات المحاسبية حسب النظرية المؤسسية الجديدة بكل من التماثل القسري ال معياري والتقليد بالمحاكاة.

## المراجع:

### المجلات والمقالات:

1. Dimaggio P., et Powell W. (1983), *The iron-cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational field* "American sociological Review", No2, vol 48, (pp147-160)
2. Godowski Ch, (2003), *Essai sur la dynamique d'assimilation des innovations manageriales:le cas des approches par activité*, « La revue de l'association francophone:comptabilité, contrôle, Audit » tome 09, Strasbourg, (pp71-86) 3. Hoarau et Teller (2007), *IFRS: les normes comptables du nouvel ordre économique globale ?*, « La revue de l'association francophone: comptabilité, contrôle, Audit » tome 13 , Strasbourg, (pp 03-20) 4. Lafontaine j.ph, (2003), *les techniques de comptabilité environnementales ,entre innovations comptables et innovations managériales*, « La revue de l'association francophone: comptabilité, contrôle, audit », tome 9, Strasbourg, (pp 111-127.
3. Omar Djafri et Selhami Samira, (2011), *le changement organisationnel lié à la réforme comptable en Algérie*, « Revue Algerienne d'économie et management », Université de Tlemcen, Octobre, N10 bis, (pp 6 -17).
4. Tahri Elalia, (2015), *Le système comptable financier entre innovation managerial et /ou innovation comptable*, « Revue académique des études humaines et sociales », Université de Chlef, juin, N13, (pp3-8)

### الكتب:

5. Alaoui L., « *Les norms comptables internationaux IAS/IFRS* » Ed: Pges Bleues, Alger, (444 p)
6. Autissier, D et MoutotJ -M, (2003), « *Méthodes de conduite du changement* », Ed: Dunod, Paris (256 pages)
7. Brun S, (2011) « *guide d'application des normes IAS/ IFRS* », Edition:berti, Alger, (392pages)
8. Dick, w et Missonnier-Pierra F, (2007), « *les innovations imposées par les IFRS: ce que le nouveau référentiel a changé* » ,in, Nicolas Mottis (Coor), « *l'art de l'innovation* » Edition: L'harmattan, Paris ; (pp187-192) 11. Gauthier. B, (2003), « *Recherche sociale: De la problématique à la collecte des données* » Ed: Presses de l'université de Québec, Québec , (272pages) 12. Glenn M , Andrew S, (2000) , «*Beyond organizational change: structure,discourse and power in UK financial services* » ,Edition: St Martins press great Britain,309 pages
9. Hope Haily,V et Balogun J, (2004), « *Exploring stratégic change* , Edition: Prentic Hall financial times , England, (259 pages)
10. Kimberly J.R, 1981 , « *Managérial innovation* » ,In, Nystron ,P,c starbuk ,W.H (coord), « *hand book of organizational design: Adapting organization to their environments* »,Edition: Oxford université press, New York, (pp 84-104)
11. Wacheux. F,1996, « *Méthode qualitatives et recherche en gestion* », Edition: Economica Paris,290 pages
12. Yin ,R,K (1990), « *case study recherche:design and methods* », 3<sup>rd</sup> Edition, sage publishing

### أطروحات الدكتوراه:

13. Franchistéguy I., (2001) « *gérer le changement organisationnel à l'hôpital, des diagnostics vers un modèle intégrateur* », thèse en doctorat en sciences de gestion université Jean Moulu Lyon 3
14. Rahmouni A.F.A, (2008) « *la mise en œuvre de la comptabilité par activité dans les entreprises françaises: caractéristique et facteurs d'adoption et de succès* »thèse de doctorat en sciences de gestion ; université de Toulon-var

#### المداخلات :

15. Annelise Couleau-Dupont, (2010) « le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS:une analyse des pratiques organisationnelles », congrès sur les crises et les nouvelles problématique de la valeur
16. Colasse B, Pochet C, (2008) « De la genèse du nouveau conseil national de la comptabilité:un cas d'isomorphisme institutionnel » 29<sup>eme</sup> congrès de l'AFC,ESSEC Cergy-pontoise
17. David. A, (1996) « structure et dynamique des innovations managériales »,5<sup>eme</sup> conférence de l'association internationale de management (AIMS) ,Lille ;12-15mai
18. Demaria S et Couleau-dupont A,2009 « le processus de changement comptable normatif:une analyse des pratiques organisationnelles »la place de la dimension européenne dans la comptabilité-contrôle-audit Mai 2009, strasbourg,France
19. Elena M.BARBU, (2006) « l'application des normes IAS/IFRS par les entreprises françaises cotées: une décision sous influence institutionnelle » 27<sup>e</sup> congrès de l'association Francophone de Comptabilité, Tunis
20. Tournon, (2002), « apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations, étude de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France » congrès de l'AFC Toulouse
- Todaro, Michael. P. and Smith, Stephen. C. (2012), Economic Development, (11<sup>th</sup>.e), Boston Pearson, Addison-Wesley 496.