

# الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي "SCF" وأثرها على عملية تسيير المؤسسة دراسة تحليلية وفقا لنظرية الهيكلية

## The accounting practices under the financial accounting system "SCF" and their impact on the organization's running process

### An analytical study according to the structural theory

بوداود سوهيلة<sup>1\*</sup>

[boudaoud.souhila@univ-oran2.dz](mailto:boudaoud.souhila@univ-oran2.dz)

<sup>1</sup> جامعة وهران 2 محمد بن أحمد (الجزائر)

\*\*\*\*\*

تاريخ النشر: 2021/07/31

تاريخ القبول: 2021/05/21

تاريخ الإرسال: 2021/04/27

ملخص:

وجدت الجزائر نفسها أمام واقع الإصلاح المحاسبي، من خلال تبني النظام المحاسبي المالي والذي يعبر عن ثقافة مختلفة عن تلك التي غزت فكر مؤسساتها الموجه نحو خدمة الجباية ما دفعنا الى التساؤل حول رد فعل هذه الأخيرة نحو SCF من خلال إظهار آثار تطبيقه على عملية التسيير. افترضنا أنه وفقا له تستلزم الممارسات المحاسبية تنسيقا بين الجهات الفاعلة في المؤسسة من أجل تحسين قراءة القوائم المالية والمساعدة على أخذ قرارات سليمة، ومن خلال دراسة ميدانية شملت 25 مؤسسة تبين أنها لا تزال بعيدة عن تطبيق SCF ويرجع ذلك لاقتصار التغيير على تعديل مدونة الحسابات لا غير.

الكلمات المفتاحية: ممارسات محاسبية؛ نظرية هيكلية؛ نظام محاسبي مالي جديد؛ تسيير؛ أخذ قرار

**Abstract :**

This work deals with the impact of the SCF on business management. we propose to analyze the contribution of the SCF to the management of companies by questioning the impact of the later on the functions accounting and management control, our research is based on the

\* المؤلف المرسل: [boudaoud.souhila@univ-oran2.dz](mailto:boudaoud.souhila@univ-oran2.dz)

assumption that the SCF assumes collaboration between the company 's stakeholders to improve the legibility of the financial statements and to contribute to more relevant decisions. The qualitative study showed that the application of the SCF didn't generate any changes other than the nomenclature of the accounts.

**Keywords:** accounting practices; structural theory; management ; decisions; SCF.

## مقدمة:

في خضم التغيرات التي شهدتها الاقتصاد العالمي بات الحديث عن اختلاف التطبيقات المحاسبية وضرورة إحداث توافق محاسبي دولي من أهم المواضيع المطروحة، ما أدى إلى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية التي اهتمت بإصدار جملة من المعايير من شأنها تضييق فجوة التباين بين مختلف التطبيقات المحاسبية<sup>1</sup> الجزائر، كالعديد من الدول، وجدت نفسها أمام واقع الإصلاح المحاسبي من خلال خوض تجربة التوافق المحاسبي التي تجسدت في النظام المحاسبي المالي الجديد SCF والذي حاولت من خلاله مساندة ركب التطور الاقتصادي وتعزيز ثقته لدى المنظمات المالية والتجارية الدولية، عدا ذلك، استقطب المستثمر الأجنبي الذي يتطلب ويشترط معلومات معدة وفقا لمعايير محاسبية موحدة، ما يجنبه تكاليف ترجمة القوائم المالية من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي للشركة الأم<sup>2</sup> وقد جاء هذا النظام المحاسبي الجديد بأساليب وطرق محاسبية تختلف تماما عن تلك التي طالما اعتمدها الجزائر فكيف استقبلت المؤسسات الجزائرية هذا النظام وكيف تفاعلت معه وما آثار ذلك على عملية التسيير؟

يفترض البحث أن الممارسات المحاسبية وفقا ل SCF تستلزم تعاوننا وتنسيقا بين الجهات الفاعلة في المؤسسة من أجل تحسين قراءة القوائم المالية وبالتالي المساعدة على أخذ القرارات السليمة ومن أجل الإجابة عن إشكالية البحث قمنا، وبفضل كل من الدراسة الميدانية ومختلف المقابلات مع الجهات الفاعلة، بالتركيز على الإضافات التي أتت بها هذا النظام الجديد فيما يتعلق بتسيير المؤسسات من خلال دراسة التفاعل

<sup>1</sup> علاوي، حفص، "معايير المحاسبة الدولية، دروس وتطبيقات"، الأوراق الزرقاء للنشر، الجزائر، 2012، ص 16.  
<sup>2</sup> بوداود، سوهيلة، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على تسيير المؤسسة، أطروحة دكتوراه"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة وهران 2، 2018، ص 10.

والتداخل بين مختلف الوظائف المساعدة في عملية أخذ القرار من جهة، وأثر تطبيق هذا النظام على سلوك الجهات الفاعلة المسؤولة عن تطبيقه من جهة أخرى. ينقسم البحث إلى ثلاث أقسام اهتم أولها بعرض الاطار النظري للبحث، الثاني بتحديد أثر تطبيق SCF على عملية التسيير من خلال تأثيره على عملية أخذ القرار وأخيرا وفي القسم الثالث نقترح تحليلا أو قراءة لعملية التغيير المحاسبي في ظل نظرية الهيكله لأنتوني جيدنز.

## 1. الإطار النظري للبحث

يرتكز البحث على نظرية التشكيل البنائي (نظرية الهيكله) لأنتوني جيدنز، باعتبارها أحد نظريات التغيير، حتى يتسنى لنا تحديد أثر تطبيق SCF من خلال تحليل التداخل والتفاعل بين مختلف الوظائف المساعدة في عملية التسيير.

### 1.1 نظرية الهيكله:

تمثل نظرية الهيكله لأنتوني جيدنز "Anthony Guiddén's" بناء نظريا يهدف إلى التغيير الاجتماعي المزدوج للبنى الاجتماعية والفعل<sup>1</sup>، إذ تعتبر هذه النظرية وسيلة للمحلل لفهم الهياكل الاجتماعية من حيث الحركة والتاريخ ضمن إحدائية الزمان والمكان<sup>2</sup>، إذ يحاول جيدنز من خلال هذه النظرية، الإجابة على السؤال التالي: "إلى أي مدى نكون فاعلين، بشريين، ناشطين، نتحكم في الظروف التي تكتنف حياتنا الإنسانية؟ أم أن الجانب الأغلب مما نقوم به، هو ناتج للقوى الاجتماعية العامة التي لا نمتلك السيطرة عليها؟"<sup>3</sup>

تفترض نظرية الهيكله وجود تشابك وتداخل بين الفعل والبناء، من خلال استمرار حركة التشكيل، من الفعل إلى الممارسة، بمعنى أن النظم والمؤسسات، تشكل من خلال تكرر الممارسات، وفقا لقواعد محددة ضمن إحدائية الزمان والمكان<sup>4</sup> إذ تقول مقاربتة

<sup>1</sup> Barbel,M.,Meier,O. « MANAGEOR, les meilleurs pratiques du management »ED DUNOD,2eme édition,Paris,2010,P58

<sup>2</sup> Roulot,L. « THEORIES DES ORGANISATIONS,approches classiques,contemporaines et de l'avant-garde ».ED presses de l'université du québec,2007,p(171,172).

<sup>3</sup> جيدنز، أنتوني، "علم الاجتماع"، ترجمة فايز الصباغ، المنظمة العربية للترجمة، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2005، ص 702  
<sup>4</sup> زايد، أحمد، " الأبعاد الاجتماعية لانتاج واكتساب المعرفة، حالة علم الاجتماع في الجامعات المصرية"رسالة دكتوراه، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2009، ص 160

أنه " من الضروري الإقرار بأننا نحن الذين ننشط في صياغة البنية الاجتماعية، وإعادة صياغتها في آن معا من خلال التفكير والسلوك البشري، فالمجتمعات البشرية في حالة مستمرة من التباين والتشكل، أي أنها تبني وتشكل من جديد كل لحظة من جانبنا نحن البشر"<sup>1</sup>

## 2.1 المفاهيم الرئيسية لنظري الهيكلية:

تمثل نظرية الهيكلية منظورا غنيا بالمفاهيم التي تجسد مقارنة شاملة لبناء النظام الاجتماعي، إذ تعالج هذه النظرية العلاقات بين الأفراد وسط الأنظمة والهيكل (البنى) الاجتماعية<sup>2</sup>

### ■ النظام الاجتماعي والبنية الاجتماعية:

يتكون النظام الاجتماعي أساسا من النشاط الروتيني المقيد بقواعد معينة، فحسب جيدنز: "النظام الاجتماعي هو مجموع العلاقات التي يعاد إنتاجها بين الفاعلين، الأفراد والجماعات القائمة، في النطاق الزمكاني"<sup>3</sup> أما البنية، فتمثل "مجموع القواعد والموارد المضمره في النشاط أو تلك العلاقة المتبادلة بين الممارسات التنظيمية"<sup>4</sup>، فحسب جيدنز البنية موجودة من خلال الفعل وهذا ما أسماه بالممارسات الاجتماعية<sup>5</sup>.

### ■ ازدواجية البنية:

تدعم تعاريف البنية، الرؤية الدائرية لعالم الاجتماع، ما يعني في إطار بحثنا المؤسسة ومحيطها، فحسب جيدنز، يعتبر الهيكل (البنية) نتيجة ووسيطا في الوقت نفسه لممارسات الفاعلين<sup>6</sup> فعند دخول الأفراد في علاقات متبادلة ومضبوطة، فإنهم يلجؤون إلى ممارسات اجتماعية مألوفة، أي أنهم يسعون إلى استعمال نماذج من شأنها السماح بالتكيف والانسجام مع القواعد الجارية، ما يعني أن الأفراد لا يشكلون الهيكل

<sup>1</sup> Rojot,J. « La théorie de la structuration chez Anthony Giddens » IN Autissier,D.,Wacheux F.(DIR) « structuration et management des organisations »,EDL'Harmattan,Paris,2000,P71.

<sup>2</sup> Beldi,A.,Cheffi,W.,Wacheux,F. « L'utilisation de l'information comptable par les managers »27ème congrès de l'AFC comptabilité,contrôle,audit et institution, Tunis,P2

<sup>3</sup> جيدنز، أنتوني، مرجع سابق، ص 39

<sup>4</sup> عودة، يحيى خير الله، "نظرية التشكيل البنائي رفض الرؤية الأحادية التفسير، مجلة اداب المستنصرية، جامعة المستنصرية، 2012، ص

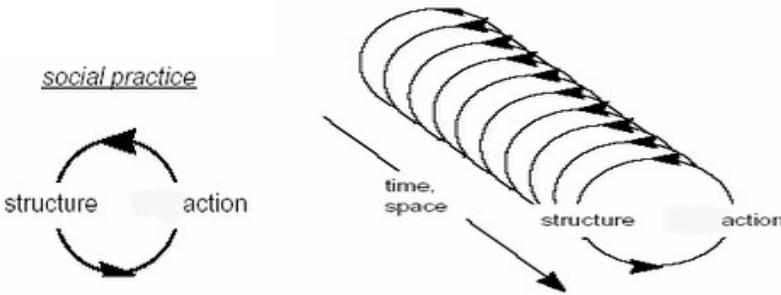
<sup>5</sup> جيدنز، أنتوني، مرجع سابق، ص 39

<sup>6</sup> نفس المرجع ص 40

بدون فعل، كما لا يستطيعون القيام بالفعل في غياب البنية. فالثنائية "فعل /بناء" لا تجمعها الازدواجية، بل التكامل، فالبناء والفعل وجهان لعملة واحدة، وهما مرتبطان من خلال الممارسة الاجتماعية. حيث تشكل البنية عن طريق ممارسة الفعل، ويحدد الفعل عن طريق القواعد الموضوعية في البنية، والمنظمة عبر الزمان والمكان<sup>1</sup>

يمكن توضيح الثنائية "فعل /بنية" حسب الشكل التالي:

شكل رقم1: نموذج نظرية الهيكلية



المصدر: (Rose,),(2001): « structuration theory and information », ecis proceedings p 91

وسط هذه العلاقة الدائرية المغلقة، يكمن الإشكال حول مكان الفاعل البشري، والذي يعتبر أيضا عنصرا من عناصر نظرية الهيكلية، فهل يتحكم الفاعل في الشروط والظروف التي تكتنف حياته؟ أم أن الجانب الأغلب مما يقوم به هو نتيجة للقوى الاجتماعية التي لا يملك السيطرة عليها؟<sup>2</sup>

■ الفاعل:

أعطى جيدنز الفاعل (Agent) أهمية كبيرة فيما يتعلق بإعادة تشكيل البنية الاجتماعية، إذ وحسب جيدنز، يمكن للفاعل أن يواجه ويشكل البنية، فالبنية موجودة على مستوى الفرد، كما أن الفعل هو صنيع الفاعل، العارف، القادر على صنع الاختلاف<sup>3</sup>، ولتبرير قصدية الفاعل لجأ جيدنز إلى تفسير الوعي الخطابي الذي يشير إلى أن الفاعل يستطيع تفسير قيامه بالفعل، سواء أن كان هذا التفسير ملقنا أو مستنتجا من المواقف، حيث يمثل التفسير أو التأويل أحد مستويات التحليل لنظرية

<sup>1</sup> Roulot ,L ; op cit,P174

<sup>2</sup> جيدنز، أتوني، مرجع سابق، ص 702

<sup>3</sup> المرجع نفسه ص 161

الهيكلية، والذي يعتبر نتيجة مجموع الأفكار، المعارف والمعتقدات، الممارسات التي يتقاسمها أفراد ينتمون إلى مجموعة اجتماعية وحسب جیدنز، لا يمكن أن يتحقق الفعل البشري إلا من خلال القدر الهائل من المعرفة، فالتصور الاجتماعي يعتبر دليلا للفعل ومرشدا له، أي أنه لا يمكن دراسة دور الفاعل دون معرفة الفكر والتصور الاجتماعي الذي حثه على القيام بذلك<sup>1</sup>.

تهتم نظرية الهيكلية بدراسة التراكب والتداخل الموجود بين الفعل والبنية، في ميدان بناء وإعادة بناء النظام الاجتماعي إذ تعتبر الفاعل محركا ومحورا في الوقت نفسه لظواهر البنية الاجتماعية.

### 3.1 الهيكلية وSCF: ماذا عن إطار البحث ؟

في إطار بحثنا، نطرح إشكالية أثر تطبيق SCF على تسيير المؤسسات من خلال استعمال المسير للمعطيات المحاسبية في عملية أخذ القرار فكيف تم توظيف نظرية الهيكلية من أجل دراسة آثار تطبيق SCF على سلوك المسير فيما يتعلق بعملية أخذ القرار؟

على اعتبار SCF أداة للتسيير، فانه وبالتالي، يضمن للمسيرين التفاعل مع الأوضاع الخارجية للمؤسسة من خلال اتخاذ القرارات السليمة في الأوقات المناسبة، عادا ذلك، من المهم فهم آثار تطبيقه على تصورات ومفاهيم المسير وبالتالي سلوكه اتجاه المعطيات المحاسبية الجديدة التي يضعها هذا النظام الجديد بين يديه. وهنا تتجلى أهمية نظرية الهيكلية حيث أنها تساعد على فهم العلاقة الرجعية بين تطبيق SCF وثقافة المؤسسات الجزائرية، بعبارة أخرى، تحديد العلاقة بين المسير والمحاسبة.

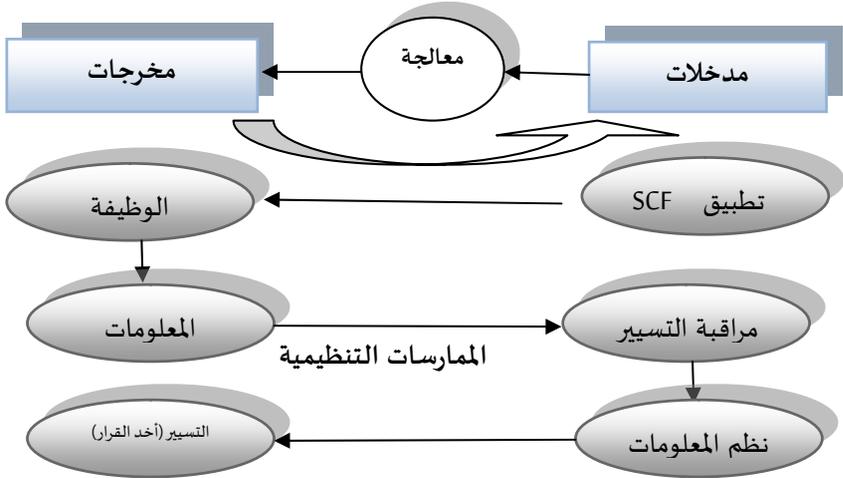
فإذا ما مثلنا الفعل بتطبيق النظام المحاسبي الجديد، والبنية بالتسيير، من خلال مختلف الوظائف (المحاسبة ومراقبة التسيير)، والفاعل بالمسير يمكننا طرح السؤال التالي:

كيف يمكن لنظام التسيير أن يوفر قواعد سلوكية (كيفية تطبيق SCF)، في نفس الوقت الذي يكون فيه نتيجة للممارسات الاجتماعية (مختلف الممارسات التنظيمية: محاسبية، مراقبة، تواصل)؟ حسب نظرية الهيكلية، تعتبر المؤسسة نظاما مفتوحا، أي

<sup>1</sup> Rojot,J, « La théorie de la structuration » revue de la gestion des ressources humaines ,N26,ED ESKA ,P 50

أنها سلسلة من الأحداث والأنشطة المتعاقبة، بحيث تشكل مخرجات النظام، مصدرا لمدخلات جديدة، تعمل على تكرار الدورة من خلال التغذية العكسية 1، فالنظام التنظيمي ليس قسم المحاسبة، قسم التسويق، قسم تسيير الموارد البشرية وغيرها، بل هو ذلك الكل المركب من أنماط الممارسات التنظيمية التي توجه المؤسسة. يمكن توضيح هذه العلاقة الرجعية بين الأنظمة الاجتماعية والممارسات التنظيمية وفقا لنظرية الهيكلية، في إطار إشكالية البحث، من خلال الأشكال التالية:

شكل رقم 2: العلاقة بين أنظمة المؤسسة



المصدر: اعد الباحث وفقا للمعطيات السابقة

كما ويمكن تلخيص توظيف نظرية الهيكلية كإطار نظري للبحث حسب الجدول والشكل التاليين:

جدول رقم 1: أثر تطبيق SCF على التسيير، تطبيق لنظرية الهيكلية

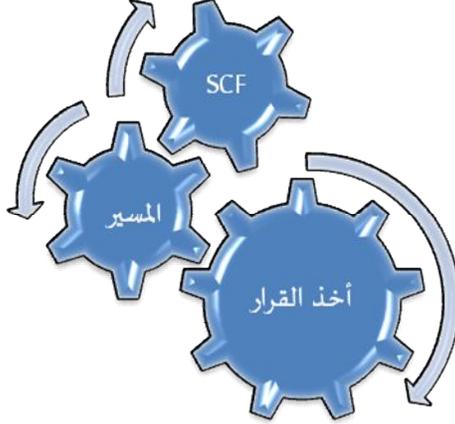
أبعاد نظرية الهيكلية	في إطار البحث
التشكيل البنائي للأنظمة الاجتماعية	الهدف من البحث، دراسة نظام اجتماعي والمتمثل في التسيير، وبصفة خاصة القرار، داخل نظام اجتماعي آخر والمتمثل في المؤسسة.
الأفعال	توضيح الممارسات المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي الجديد

<sup>1</sup> بوشبورة عبد الحميد " الاتصال التنظيمي " مجل من الموقع [www.Academia socio.com](http://www.Academia socio.com) يوم 2020/03/28 على 4 صباحا

من أجل فهم التفاعل بين مختلف الفاعلين	
تفاعل الأفراد	دراسة التواصل التنظيمي، الذي يفترض تطبيق SCF بناءه بين مختلف الأفراد الفاعلة.

المصدر: من إعداد الباحث

شكل رقم 3: نظرية الهيكلية SCF والمسير:



المصدر: من إعداد الباحث إسقاطا على المعطيات السابقة

## 2. أثر تطبيق SCF على بعض أدوات التسيير:

من أجل تقصي الآثار الناجمة عن تطبيق SCF تم تدعيم البحث بدراسة ميدانية تعتمد أساسا على المنهج الوصفي من خلال منهج دراسة الحالة. يتمثل مجتمع البحث في مجموعة من الشركات بلغ عددها 25 مؤسسة ما بين القطاع العام والخاص والناشطة اما في المجال التجاري أو الصناعي وقد تم استبعاد كل من:

- الشركات الخاضعة للنظام الجزافي، لعدم دخولها حيز تطبيق SCF
- شركات التأمين والبنوك نظرا لخصوصية المحاسبة التي يمسكها هذا النوع من المؤسسات

الجدول الموالي يلخص أهم المواضيع المناقشة مع الأطراف المستجوبة

جدول رقم 2: الأطراف المستجوبة والمواضيع المناقشة

المواضيع المناقشة	الأطراف المستجوبة
• أثر SCF على القوائم المالية؛	خبراء محاسبة
• أثر SCF على نظام المعلومات المحاسبي؛	محافظو حسابات مراقبو تسيير

محاسبين	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تأثير SCF في إعداد التقارير؛</li> <li>• أثر SCF على التحليل المالي؛</li> <li>• أثر SCF على الطرف المستجوب</li> </ul>
مدراء ومسؤولون	التغيرات الناجمة عن تطبيق SCF، سواء على المستوى التنظيمي أو فيما يتعلق بالتمويل وبالأخص القرارات المتخذة

المصدر: من إعداد الباحث.

كما ويوضح الجدول التالي أهم المواضيع التي تناولتها الدراسة الميدانية :  
جدول رقم 3: أهم مواضيع الدراسة

المواضيع الفرعية	المواضيع الرئيسية
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ التنظيم والإجراءات المتبعة اثر تبني SCF؛</li> <li>• التكوين</li> <li>• التنسيق بين مختلف الوظائف</li> <li>• تبادل المسؤوليات</li> <li>▪ التواصل التنظيمي؛</li> <li>▪ أخذ القرار؛</li> <li>▪ سلوك الجهات الفاعلة.</li> </ul>	التسيير
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ طرق التقييم؛</li> <li>▪ القوائم المالية؛</li> <li>▪ نظم المعلومات.</li> </ul>	المحاسبة
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ التحليل المالي؛</li> <li>▪ جداول القيادة؛</li> <li>▪ إعداد التقارير.</li> </ul>	مراقبة التسيير

المصدر: من إعداد الباحث

## 1.2 الأثر التنظيمي الناجم عن تطبيق SCF :

خلصت مختلف الاستجابات الرامية إلى تحديد الأثر التنظيمي الناتج عن تطبيق SCF إلى أن الانتقال من PCN إلى SCF يعتبر تغييرا مفروضا، إذ أجبرت كل المؤسسات التي تجاوز رقم أعمالها وعدد مستخدميها الأسقف التي حددها القرار رقم 27 لـ 07/26/2008 على تطبيق SCF بدءا من 01/01/2010، وفقا للقانون 11/07، وقد اختصرت

الأسباب المؤدية إلى هذا التغيير أساسا في الأسباب الخارجية، والمتمثلة في قانون 11/07، التعليمات ومختلف المنشورات، ما لم يترك للمؤسسات حرية الاختيار بين تطبيق SCF أو إبقاء النظام السابق ولا حتى في تحديد تاريخ تطبيقها له، كما هو الحال مثلا بالنسبة للدول الأوروبية، بل فرض عليها هذا النظام، وأجبرت كل مؤسسة خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي على تطبيقه بدءا من 2010/01/01.

أخذا بعين الاعتبار الإطار التصوري للـ SCF، يعتبر التغيير الناجم عن تطبيقه تغييرا شاملا، كونه لم يقتصر على تغيير أرقام الحسابات فقط بل مس كل من قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، القوائم المالية ومحتوياتها، غير أنه وبإجماع جميع المستجوبين، لم يحدث تطبيق SCF أي أثر على مستوى هياكل المؤسسة.

فيما يخص الأطراف الفاعلة في عملية الانتقال من PCN إلى SCF، اتضح أن الفاعل الرئيسي في عملية التغيير كان المحاسب، بإفادة كل الأطراف المستجوبة، إذ وجد نفسه، اثر تطبيق SCF، مسؤولا عن معالجة العمليات المحاسبية للحسابات المتغيرة، من أجل تعديل وتكييف القوائم المعدة مسبقا في 2009 مع تلك التي نص عليها الإطار التصوري للـ SCF (شكلا ومضمونا).

كما وصرح جميع المستجوبين أنه لم يطرأ أي تغيير على مستوى هياكل المؤسسات محل الدراسة، لا بالزيادة (خلق هياكل جديدة)، ولا بالنقصان (دمج هياكل)، كما ولم يلمس أي تغيير في الإجراءات المعمول بها العمل ولا بتنظيمه، وأن التغيير الوحيد الملموس، يتعلق بقائمة الحسابات والقوائم المالية، عادا ذلك، يرتقب مرور وقت من الزمن حتى تتكيف المؤسسات مع هذا النظام الجديد.

## 2.2 تحديات التطبيق الأول للـ SCF:

حسب ما أفاد به المستجوبون، تمثلت أهم التحديات التي واجهتهم عند تطبيق SCF لأول مرة في:

- معالجة القوائم المالية (بالنسبة للمحاسبين)
- تكاليف الانتقال (بالنسبة للمسيرين والمحاسبين وحتى المستخدمين)
- تطبيق بعض المبادئ التي جاء بها SCF

## 1.2.2 تغيير القوائم المالية:

أجبر المحاسبون، تحت مسؤولية المسيرين، على إعداد قوائم، أو بالأحرى معالجة تلك المقفلة في 2009 ب PCN حسب النظام الجديد، فكانت هذه المرحلة حرجة بالنسبة إليهم، إذ توجب عليهم، في فترة وجيزة تحقيق هذا الانتقال والذي ظهرت آثاره أساسا في الميزانية الافتتاحية ل 2010/01/01، والتي أوجب إعدادها معالجة عناصر الأصول والخصوم. كما سبق وذكرنا، من خلال:

- إدراج ما لم يكن موجودا في PCN؛
- إلغاء ما لم يعد موجودا في SCF؛
- تعديل رقم الحساب، إن تغير، بالنسبة لتلك الموجودة في النظامين.

دون الخوض في التقنيات المحاسبية، أخذنا كمثال عن التغيير الحاصل في الميزانية: المصاريف الإعدادية.

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1088257681,18	217651536,24 870606144,94	ترحيل من جديد، إطفاء المصاريف الإعدادية مصاريف إعدادية	20	111 209

ويظهر أثر ذلك على أصول الميزانية من خلال :

- ترصيد المبلغ الإجمالي للمصاريف الإعدادية (1088257681,18)؛
  - ترصيد مبلغ الإطفاء (217651536,24) ما يترتب عنه إلغاء القيمة المحاسبية الصافية للمصاريف الإعدادية
- أما في خصوم الميزانية، يلمس الأثر في نقص قيمة الأموال الخاصة بقيمة (870606144,94)، ما يعادل القيمة المحاسبية الصافية للمصاريف الإعدادية.

## 2.2.2 تكاليف الانتقال:

أفاد مسيرو المؤسسات أن الانتقال من PCN إلى SCF استلزم ميزانية خاصة سواء من أجل:

- اقتناء برمجيات جديدة أو تعديل السابقة:
- التكوين (بالنسبة للمؤسسات التي قامت بتكوين مستخدميها، محاسبين وحتى مستخدمين):
- كلاهما معا.

### 3.2.2 صعوبة تطبيق بعض المبادئ:

بالنظر إلى المبادئ الأساسية والإطار التصوري للـ SCF، أفاد المستجوبون أن هذا النظام الجديد يجيب عن احتياجات المستثمرين الأجانب، من خلال إمدادهم بالمعلومات الوافية والصادقة عن المؤسسات الجزائرية، غير أن تطبيق هذه المبادئ ليس بالأمر الهين، على سبيل المثال:

- التقييم بالقيمة العادلة، في غياب أسواق مالية وأسواق القيمة
- الاهتلاك المركب (Amortissement par composant).
- امتيازات المستخدمين.

### 3. أثر تطبيق SCF على الوظيفة المحاسبية ومراقبة التسيير:

من خلال المقابلات المجراة، على مستوى المؤسسات أو على مستوى خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات أو حتى مفتشي الضرائب، تمثلت أغلب الإجابات في كون SCF لم يحدث أي تغيير ملموس على مستوى العمل المحاسبي، ما عدا المتعلق بقائمة الحسابات قلة قليلة أفادت بالعكس، أي أن هذا النظام الجديد أحدث تغييرا كبيرا، تعدى نطاق الحسابات، لا بل وتخطى حدود المحاسبة ليشمل عدة وظائف في المؤسسة.

- أثر SCF على طرق التقييم والتسجيل المحاسبي :

أثر SCF على طرق التقييم :

من خلال دراسة وتحليل الإجابات المحصل عليها من قبل المستجوبين، تبين أنه وحسب أغلبية أفراد عينة البحث، تعذر تطبيق مبدأ القيمة العادلة، وهذا راجع أساسا إلى غياب المرجع الأساسي لهذا المبدأ، ألا وهو السوق، عاذا ذلك، نقص خبراء تقييم معتمدين لدى المجلس الوطني للمحاسبة، الأمر الذي يجعل عملية التقييم بطريقة القيمة العادلة أمرا صعبا، لا وبل غير ممكن، كما وأفاد أغلب المستجوبين أن لغياب البورصة أيضا دور في عرقلة تطبيق هذا المبدأ. إذ، ومقارنة بالمعالجات المترتبة عن تطبيقه، لا يوجد أي داع له، فرغم الفروض التي جاء بها SCF والمتعلقة بفك

ارتباط المحاسبة بالجباية، إلا أن ثقافة المؤسسات، حتى وبعد عشر سنوات من تطبيق SCF، لا تزال جبائية، ولعل السبب يعود لعدم تكيف النظام الجبائي مع SCF، وأكبر دليل على ذلك:

• قروض الإيجار، التي لا تزال لا تقيد في بعض المؤسسات محل الدراسة، بحجة أن الجباية لا تأخذها بعين الاعتبار:

• الاهتلاك الضريبي؛

• الضرائب المؤجلة، والتي لم يعمل بها في الواقع إلا فيما يتعلق بتعويضات المستخدمين.

هذا ما يقودنا إلى القول أن مبدأ الكلفة التاريخية لا يزال مهيمنًا على فكر المؤسسات الجزائرية.

ب. أثر SCF على طرق التسجيل المحاسبي:

على عكس طرق التقييم، أحدث تطبيق SCF، استنادًا على الإجابات المجمعة، تغييرًا على مستوى التسجيل المحاسبي (المستوى التقني)، فعلى سبيل المثال، حسابات الصنف 2:

• تسجيل القروض الإيجارية ضمن حسابات التثبيتات، على أن تسجل قيمتها كديون مالية، ما يلزم إخضاعها للاهلاك (عند بعض المؤسسات محل الدراسة).

• تقييد كل الحقوق التي تتجاوز مدتها السنة.

• حذف المصاريف الإعدادية من هذا الصنف وإدراجها كمصاريف.

- أثر SCF على القوائم المالية:

أجمع أغلبية المستجوبين أنه ورغم اقتصار التغيير الحاصل في المحاسبة على تعديل أرقام الحسابات إلا أن هذا لم يمنع من تغيير القوائم المالية. إضافة إلى إدراج قائمتين جديدتين (جدول تغيرات الأموال الخاصة وجدول تدفقات الخزينة)، شهدت هذه القوائم تغييرًا من حيث المضمون، إذ وحسب أفراد العينة، خاصة المحاسبين، كانت سنة 2010 سنة صعبة بالنسبة لهم، فلم يكن من السهل وفي فترة وجيزة، إحداث تعديل للقوائم المعدة في 2009 وفق pcn وتحويلها إلى قوائم مالية وفقًا لل SCF. فقد أحدث كل من تغير خريطة الحسابات واعتماد مبدأ السيولة في تقسيم عناصر

أصول وخصوم الميزانية وكذا إظهار معلومات الدورة السابقة تغييرا على مستوى شكل ومضمون القوائم المالية  
أ. إعداد القوائم المالية:

يعتبر إعداد القوائم المالية أحد مسؤوليات المحاسب، إذ تمثل هذه الوثائق مخرجات المحاسبة، بعبارة أخرى، التحصيل الحاصل للتسجيل اليومي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة وترجمتها على شكل تدفقات مالية من شأنها الإسهام في تحليل الوضعية الحقيقية للمؤسسة، الأمر الذي يساعد، بطبيعة الحال، في القيام بوظائف التسيير والتي يعتبر أخذ القرار جزءا منها.

فنظرا لتغير قائمة الحسابات (تعديل، إدراج أو حذف حسابات) وطرق التقييم (و إن اقتصر الأمر على المؤسسات الكبيرة، خاصة متعددة الجنسيات منها) تغيرت تقنيات المعالجات الحاسبية، الأمر الذي نجم عنه تغيير في القوائم المالية، والتي كما أشرنا سابقا تعتبر ناتج هذه المعالجات.

غير أن هذا، وإجماع أغلبية المستجوبين، لم يمنع أن تبقى هذه القوائم دائما في خدمة مصلحة الضرائب، فرغم الشكل الذي حدده SCF للقوائم المالية، إلا أن إعدادها لا يزال تحت سيطرة فكر PCN، أي تحديد النتيجة الجبائية أكثر من توفير المعلومات اللازمة لباقي المستخدمين.

ب. تحليل القوائم المالية:

تعتبر المحاسبة المنبع الأساسي للمعلومات في المؤسسة، غير أنه ودون معالجة وترتيب هذه المعلومات (مخرجات المحاسبة)، لن يكون لها أي معنى، وهنا، يظهر الدور الفعال لمراقب التسيير في ترجمة المعلومات الرقمية، التي توفرها المحاسبة، إلى مؤشرات ونسب تسمح بالتحليل، التنبؤ، المراقبة وأخذ القرار.

يعرف تحليل القوائم المالية التي يعدها المحاسب بالتحليل المالي، والهدف من ذلك إعطاء نظرة مستقبلية عن تطور قدرة تمويل المؤسسة لاستثماراتها، وقدرتها على تسديد ديونها والتزاماتها.

ففي كنف PCN، حسب إفادة المستجوبين، استلزمت عملية تحليل القوائم معالجة الميزانية المحاسبية وإعداد ما يسمى بالميزانية المالية، غير أنه وفي ظل SCF، لم يعد هناك مكان لهذا الانتقال، كون الميزانية المعدة هي في حد ذاتها ميزانية مالية

وبالتالي، يكون تحليلها بناء على معطياتها، أما فيما يتعلق بمؤشرات التوازن المالي فحسابها لم يتغير.

بالنسبة لجدول حسابات النتائج، فلم يختلف ذلك الخاص ب PCN عن نظيره في النظام المحاسبي المالي الجديد من ناحية كونه بيان للأعباء والإيرادات المحققة خلال الدورة والمقارنة بينهما بغرض تحديد مختلف النتائج المستعملة في تشخيص الوضع المالي للمؤسسة، غير أن الجدير بالذكر أن هناك اختلاف من حيث التفصيل، إذ يظهر جدول حسابات النتائج الخاص ب SCF أكبر قدر من أرصدة التسيير، التي تسمح بإعطاء صورة شاملة وواضحة عن نشاط المؤسسة، عاذا ذلك احتواءه على معلومات الدورة الحالية والسابقة، ما يسهل عملية المقارنة والتحليل (أخذا بعين الاعتبار باقي القوائم المالية بطبيعة الحال).

### 3.2.3. أثر SCF على إعداد التقارير ونظم المعلومات:

من خلال التساؤل حول أثر تطبيق SCF على وظيفة مراقبة التسيير، أجمع مراقبو التسيير المستجوبون على أن الأثر الوحيد تمثل في العدول عن معالجة الميزانية المحاسبية وحساب أرصدة التسيير، أما باقي إجراءات الوظيفة فلم تتغير، سواء من ناحية إعداد جداول القيادة، إعداد الميزانيات التقديرية، إعداد التقارير أو تحديد مؤشرات التحليل.

نفس الجواب تلقيناه عن سؤالنا للمسييرين حول أثر تطبيق SCF على التواصل التنظيمي، وأضاف المستجوبون أن التغيير يلمس على مستوى المضمون (أي المعلومة) لا على مستوى الإجراءات وتنظيم العمل المفترض تغييرهما إذا ما نظر إلى الإطار التصوري للـ SCF، غير أن هذا يبقى أمرا نظريا، كون SCF لا يزال يعاني من تطبيقه، إذ ولحد الساعة، اقتصر هذا التغيير المحاسبي على تغيير مدونة الحسابات المعمول بها.

فيما يتعلق بأنظمة المعلومات، لم يلمس المستجوبون أي تغيير في طبيعة المعلومات المحصلة اثر تطبيق SCF، إذ وبالرغم من المفاهيم والمبادئ الجديدة التي أتى بها فيما يتعلق بطرق التقييم والتي من شأنها تقريب المحاسب بباقي الوظائف من أجل إعداد القوائم المالية، إلا أن العمل بمبدأ الكلفة التاريخية لا يزال سائدا ولا يزال المحاسب المحتكر الوحيد لهذه العملية التي تبنى على أساسها مختلف التقديرات والقرارات.

بالنسبة للبرمجيات، قامت أغلبية المؤسسات محل الدراسة باقتناء برمجيات تحويل المعالجات من PCN إلى SCF، عادا ذلك لم يلحظ أي تغيير آخر.

3.3. أثر SCF على سير التسيير في المؤسسة، قراءة في ظل نظرية الهيكلية:

تعتمد المؤسسات، مهما كان شكلها أو حجمها، على عملية التسيير من أجل تديير شؤونها وتحقيق أهدافها، ما يفترض وجود مسير ماهر، يجيد الاتصال، التوجيه، التفاوض،...، اتخاذ القرار ملما بأساليب الحصول على المعارف، الخبرات والمعلومات من أجل الارتقاء بالمؤسسة<sup>1</sup>، ولعل أهم المعلومات التي يحتاجها المسير لمراقبة تطور أداءها (المؤسسة) تلك التي توفرها المحاسبة، في هذا الصدد، يطرح السؤال حول الإضافات التي أتى بها SCF للمسير من أجل تسهيل هذه العملية الحيوية، فعلاوة على وظائف التسيير من تخطيط، توجيه ورقابة، يواجه المسير معضلة التواصل التنظيمي، والذي يعتبر، حسب نظرية الهيكلية، سلوكا جمعيا متواصل الإنتاج وإعادة الإنتاج من طرف المنظمة<sup>2</sup>، ويقصد به عملية جمع ونشر معلومات من وعبر كافة أنظمة المؤسسة من أجل أخذ القرارات الصائبة (استراتيجية، مالية أو تنفيذية)<sup>3</sup>.

- أثر تطبيق SCF على التواصل التنظيمي:

يقصد بالتواصل التنظيمي تلك العملية المتعلقة بنقل المعلومات بين مختلف أعضاء المنظمة<sup>4</sup>

في إطار البحث، انحصر الاهتمام حول المعلومة المحاسبية أو بالأحرى المالية، على اعتبار أنها نتاج النظام المحاسبي المالي، المراد تحديد أثره على عملية أخذ القرار.

يعتبر النظام المعلوماتي المحاسبي قاعدة مشتركة، تسهل التفاعل والتواصل بين أفراد مختلفة انتماءاتهم وثقافتهم داخل المؤسسة، إذ يغذي، عن طريق المعلومات التي يوفرها، أنشطة أفراد آخرين، فيما يتعلق بتطور نشاط المؤسسة، أسفر أغلبية المستجوبون، في إطار البحث، أن اللغة المتواصل بها بين مختلف أنظمة المؤسسة

<sup>1</sup> Darbel,M, op.cit,P314

<sup>2</sup> بوشبورة، عبد الحميد، مرجع سابق

<sup>3</sup> غول فرحات، "مدخل للتسيير"، دار الخلدونية للنشر، الطبعة 1، الجزائر، ص 14

<sup>4</sup> برفية، سهيلة" أساليب الاتصال التنظيمي ودورها في تفعيل الموارد البشرية" مجلة العلوم الانسانية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 24، 2016، ص 217.

(الوظائف) تتمثل في القوائم المالية، الميزانيات التقديرية، جداول القيادة، تقارير التسيير، مختلف التقارير...

كما وأضاف المستجوبون أن اللغة الأم هي القوائم المالية (كون باقي الوثائق مخرجات للقوائم المالية)، أي، وإسقاطا على نظرية الهيكلية، يمكن رصد التفاعلات والتدخلات "فعل/بناء" في إطار البحث كالتالي:

- SCF تطبيق / نظام المعلومات المحاسبي؛
- تحليل القوائم المالية/ نظام المراقبة؛
- إعداد التقارير/ نظام المعلومات؛
- أخذ القرار / التواصل التنظيمي.

حسب جيندنز، يبنى التحليل في نظرية الهيكلية وفقا لثلاث مستويات، التفسير (signification)، السيطرة (domination) والشرعية (légitimation).

وفقا لموضوع البحث، حاولنا تحليل سلوك المسير في استعماله وترجمته للمعلومات المحاسبية داخل المؤسسة من خلال بعد التفسير، والذي يتكون بدوره من ثلاث أجزاء مترابطة وهي: الفهم، الشرح والتواصل. فحتى يتمكن المسير من تسهيل التواصل بين مختلف أنظمة المؤسسة، يجب أن يكون على معرفة تامة بهذه اللغة المتواصل بها (تتمثل هذه اللغة في إطار البحث في SCF)، ما يمكنه من شرحها، والتواصل بها، من خلال حساب مختلف مؤشرات الأداء وإعداد مختلف التقارير والتحليل.

حسب إفادة المستجوبين، يستلزم إعداد التواصل التنظيمي حركة ذهاب وإياب بين مختلف الأنظمة داخل المؤسسة، ما يعرف في الميدان النظري بالتداخل أو التفاعل الاجتماعي في التواصل بين المسيرين، فالمحاسب من أجل إعداد القوائم المالية، عليه بفهم SCF (إطاره التصوري، مبادئه وأحكامه خاصة تلك المتعلقة بطرق التقييم، باعتبارها أهم مستجدات هذا النظام)، كما ويجب على المسير، هو أيضا، فهم هذه اللغة حتى يتمكن من التواصل بها، غير أن أغلبية المسيرين المستجوبين أقروا بأنهم لا يستطيعون، لا تسجيل العمليات محاسبيا ولا ترجمة المعلومات المحاسبية، ما يجعلهم يعتمدون على أدوات أخرى من شأنها شرح هذه اللغة المشفرة، ولعل أهم هذه الأدوات تتمثل في مراقبة التسيير، التي تقوم بترجمة القوائم المالية على شكل ميزانيات ومؤشرات تسمح للمسير بالتواصل مع كل أفراد المؤسسة.

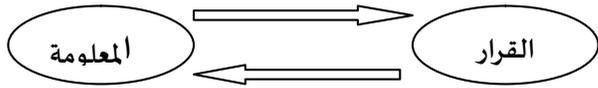
لم يغير تطبيق SCF أي شيء فيما يتعلق بعملية التواصل، فالتغيير الوحيد الملموس، كان نسبيا على مستوى الثنائية " تطبيق SCF / نظام المعلومات المحاسبي"، وذلك، حسب المستجوبين، راجع لاقصر التغيير على قائمة الحسابات وبعض التطبيقات لا غير<sup>1</sup>، أي أن المعلومات التي يفرزها SCF لم تتغير مقارنة ب PCN.

فحسب مجتمع البحث، تعتبر المحاسبة مجموعة من القواعد التقنية، تعد على أساسها القوائم المالية والتي لا تزال من صلاحيات المحاسب، باعتباره الوحيد القادر على فهمها وتطبيقها، والذي أقر بذاته أن إعداد هذه القوائم لم يلزمه تعاون مع أفراد آخرين.

- أثر تطبيق SCF على أخذ القرار:

حسب Bouquin,H، هناك حلقة دائرية بين عملية أخذ القرار ونظم المعلومات، والتي يمكن التعبير عنها وفقا للشكل التالي:

شكل رقم 4: العلاقة بين أخذ القرار والمعلومة



المصدر: نقلا عن Mesbah,Y.(2015). le changement des systèmes de contrôle de

gestion.P 16 Bouquin, (1999 ص 98)

عملية أخذ القرار، عملية إدارية تنظيمية، كونها إحدى مسؤوليات المدير، غير أنها أكبر من أن يتحملها لوحده، لذا يجب العمل بالتعاون والتنسيق مع جهات أخرى، أي التفاعل ما بين مختلف الأنظمة التي من شأنها تسهيل هذه العملية<sup>2</sup>.

بعبارة أخرى، تستند عملية أخذ القرار على وجود معلومات من شأنها توجيه المدير، أو المدير، نحو اختيار أحد البدائل الملائمة لظاهرة ما في زمن معين (يتعلق الأمر، في إطار بحثنا، بالمعلومة المحاسبية). فعملية أخذ القرار، عملية مستمرة ويومية، تتضمن كل

<sup>1</sup> - تلخص هذه التطبيقات في:

- حذف بعض المعالجات كذلك المتعلقة بالمصاريف الإعدادية؛

- إدراج أخرى، كذلك المتعلقة بامتيازات المستخدمين .

<sup>2</sup> كنان سليم، "دراسة مدى فاعلية الاتصال التنظيمي في المؤسسة ودوره في اتخاذ القرارات التنظيمية" رسالة ماجستير في علم النفس،

جامعة قسنطينة، 2005، ص 72

مراحل التسيير بدءا بالتخطيط (وضع الأهداف، تحديد الموارد اللازمة..)، مروراً بالتنظيم والقيادة (تنسيق المجهودات، نوع الهيكل التنظيمي..) وصولاً إلى الرقابة (حساب النتائج)، وتتوقف القرارات على المعارف والخبرات المكتسبة من طرف المسير، والتي من شأنها تقليص جوانب المخاطرة<sup>1</sup> فكلما كانت المعلومات صادقة، صحيحة، كانت القرارات رشيدة، فعالة<sup>2</sup>

سألنا مسيري المؤسسات محل الدراسة حول ما إذا كان لتطبيق SCF أثر على عملية أخذ القرار، فكان الجواب سلبياً بالإجماع. هذا لا يعني نفي الارتباط بين المعلومة المحاسبية المجمع وأخذ القرار، بل نفي اختلاف المعلومة المنتجة وفق PCN أو SCF، والسبب راجع لعدم تطبيق كل الفروض التي جاء بها هذا الأخير. أي أن الخلل في التركيبة "أخذ القرار/ نظام المعلومات" مصدره يعود إلى نقطة الانطلاق والمتمثلة في تطبيق SCF.

فقد ألزم الإطار التصوري ل SCF عند إعداد القوائم المالية، والتي تعتبر أهم مصادر النظام المعلوماتي المحاسبي، توافر مجموعة من الخصائص النوعية، ما يحسن طبيعة الحال من جودتها ومصداقيتها وبالتالي تسهيل أخذ القرارات السليمة وفي الأوقات المناسبة.

غير أنه، ووفقاً لإفادة المسيرين المستجوبين، لا يزال تطبيق SCF حبراً على ورق، إذ أن أغلبية المؤسسات تعاني تطبيقه، فلحد الساعة لا يزال مفهوم القيمة العادلة لغة جديدة، عجز حتى المحاسبون عن تلقيها واتباعها، والسبب راجع، حسب إفادة المستجوبين، لعدم ملائمة الاقتصاد الوطني لهذه الثقافة الجديدة، كما وأضافوا أنه كان يجب منح مهلة أكبر من تلك التي منحت لهم حتى تتكيف المؤسسات مع هذا النظام الجديد.

- أثر تطبيق SCF على سلوك الأفراد في المؤسسة :

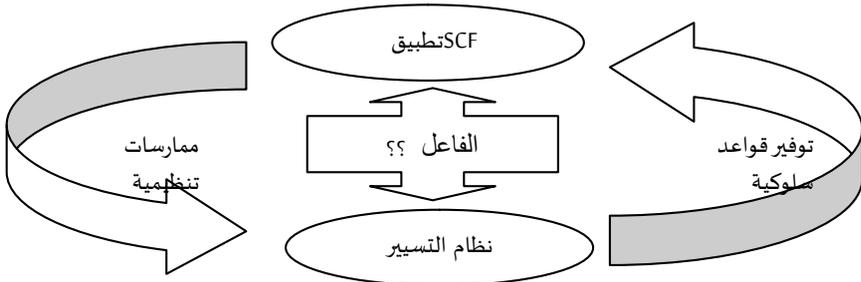
"توجد البنية على مستوى الفرد، كما أن الفعل هو صنيع الفاعل، العارف، القادر على صنع الاختلاف". نحاول من خلال هذا البحث، تحديد مختلف الإضافات التي أتت بها SCF فيما يتعلق بالتسيير، من خلال تحديد آثار تطبيقه على هذا الأخير. غير أنه

<sup>1</sup> شبير أحمد عبد الهادي، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية" رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2006، ص 68

<sup>2</sup> بسام محمد أحمد، " دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيح القرارات الادارية"، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2006، ص 24

ومن أجل ذلك، وجب الوقوف عبر مختلف المحطات التي تتوسط هذه العلاقة، أي بين مختلف الثنائيات، التي من شأنها ربط الفعل، المتمثل في تطبيق SCF، بالبنية، والمتمثلة في نظام التسيير. وسط هذه العلاقة، يطرح السؤال حول أثر تطبيق SCF على سلوك الأفراد (الجهات الفاعلة).

شكل رقم5: مكان الفاعل وسط الثنائية "تطبيق SCF / تسيير المؤسسة"



المصدر: من إعداد الباحث

أ. أثر SCF على سلوك المحاسب :

أول فاعل يفترض أن يتأثر ويؤثر في ثنائية " تطبيق SCF / تسيير المؤسسة " هو المحاسب، كون الفعل الذي من شأنه التأثير على الممارسات التنظيمية محل الدراسة مرتبط بكل الارتباط بالمحاسبة (يتعلق الأمر بتطبيق SCF). غير أنه، وعند استجواب المحاسبين عن إذا ما كان لهذا النظام الجديد أثر على ممارساتهم التنظيمية كان الجواب سلبيا. حيث أجمع جميع المحاسبين المستجوبين أنه ورغم كل المفاهيم والفروض التي أتى بها SCF، إلا أن التغيير كان نسبيا، إذ اقتصر فقط على قائمة الحسابات أو بعض المعالجات المحاسبية. ما يعني أنه ما من أثر ناجم عن تطبيق SCF على سلوكهم وعملهم.

ب. أثر SCF على سلوك مراقب التسيير :

يرتبط عمل مراقب التسيير بجميع وظائف المؤسسة، حيث يقوم بجمع كل المعلومات اللازمة لإعداد مختلف الوثائق اللازمة للتسيير، من ميزانيات تقديرية (التنبؤ)، جداول قيادة (مراقبة)، ومختلف التقارير (أخذ القرار). يفترض أن يتغير عمل مراقب التسيير اثر تبني SCF، نظرا لارتباطه الشديد بالوظائف المحاسبية التي من المفروض أن يشملها التغيير، كونه محاسبي. غير أنه، وبإجماع مراقبو التسيير

المستجوبون، لم يؤثر تطبيق SCF على عملهم، وأضاف المستجوبون أن الفرق الوحيد يكمن في مضمون القوائم المالية، حيث يظهر معدلات تسيير جديدة لم تكن تظهر في سابقه، أو فيما يتعلق باليومية، على اعتبار أنه لم يعد في حاجة إلى القيام بمعالجتها. إسقاطا على نظرية الهيكلية، لم تتأثر وظيفة مراقبة التسيير بتطبيق SCF، كون مخرجات المحاسبة والتي تعتبر في نفس الوقت مدخلات مراقبة التسيير، لم تتغير، ويرجع السبب، حسب المستجوبين، إلى سوء تطبيق SCF.

ج. أثر SCF على سلوك المسير:

تستلزم عملية التسيير وجود معلومات وافية، من شأنها المساعدة في عملية أخذ القرارات، توفر المحاسبة معلومات شاملة عن الوضعية المالية للمؤسسة، من شأنها، بعد معالجتها وتبويبها، مساعدة المسير في القيام بوظائفه. أي أنه بتطبيق SCF يفترض أن تتأثر عملية التسيير في المؤسسة، غير أنه، كذلك وبإفادة المسيرين المستجوبين لم تتأثر وظيفة التسيير بتطبيق SCF. فبالتمعن في ميكانيزمات نظرية الهيكلية يفترض أن يغير تطبيق SCF في المؤسسات مجرى التسيير، كما ويفترض أن يؤثر نظام التسيير في المؤسسة على سلوك التطبيق، غير أنه وفي الواقع، لم يحدث أي شيء من هذا القبيل، ويرجع السبب، كما أجمع المستجوبون، على أن التغيير شمل فقط قائمة الحسابات وذلك إما لعدم فهم SCF، عدم تكيفه مع الواقع الاقتصادي الجزائري.

أو بكل بساطة لعدم تأثر المؤسسات بهذه الثقافة الجديدة، وبقائها على قواعد PCN خاصة فيما يتعلق بالجباية. فكما سبق وذكرنا، تعتبر المؤسسة حسب نظرية الهيكلية نظاما مفتوحا، ما يستلزم أن هناك تراكبا وتداخلا بين مختلف وظائفها، بمعنى أن مخرجات كل وظيفة، هي مدخلات لأخرى، وسط علاقة رجعية أين يتأثر كل نظام بالآخر ويؤثر فيه. " من الضروري الإقرار بأننا نحن الذين ننشط في صياغة البنية الاجتماعية، وإعادة صياغتها في أن معا من خلال التفكير والسلوك البشري، فالمجتمعات البشرية في حالة مستمرة من التباين والتشكل، أي أنها تبنى وتشكل من جديد كل لحظة من جانبنا نحن البشر "

فثنائيات البناء :

- تطبيق SCF / نظام المعلومات المحاسبي؛ - إعداد التقارير/ نظام المعلومات؛
- تحليل القوائم المالية/ نظام المراقبة؛ - أخذ القرار/ تواصل تنظيمي.

تعتبر ناتجا وسببا في الوقت نفسه ما عادا تلك المتعلقة بتطبيق SCF. إذ أقر جميع المستجوبين أنه ورغم مرور سبع سنوات على تطبيقه إلا أن أهم ما جاء به هذا النظام، من قواعد للتقييم وإطار تصوري، لا تزال تعاني تطبيقها في أغلب المؤسسات محل الدراسة. ما يعني أن علاقة "تأثير تأثر" على مستوى هذه الإحداثيات غير محقق وبالتالي لم يكن ممكنا تحديد الآثار الناجمة عن هذا الفعل على مستوى باقي الإحداثيات. هذا لا ينفي العلاقة الموجودة بين مختلف الأنظمة، بل نفي أن تطبيق SCF كان مصدرا للتغيير، فحسب ما أجمع المستجوبون، لم يغير تطبيق SCF أيا من سلوكياتهم العملية، أو علاقاتهم بباقي وظائف المؤسسة. فتطبيق SCF لم يفرض على المحاسبين العمل مع باقي وظائف المؤسسة. كما ولم يملي على أي فرد من أفرادها ما عليه فعله، فكل فاعل قام بدوره على حدا دون أن يتدخل في أدوار أفراد آخرين، أو أن يتدخلوا هم في دوره. ما يدفعنا إلى القول إن: الممارسات المحاسبية وفقا لل SCF، من أجل تحسين قراءة القوائم المالية والمساعدة على أخذ القرارات السليمة، لم تستلزم تعاوناً وتنسيقاً بين الجهات الفاعلة في المؤسسة. فمسك المحاسبة وكل ما يتعلق بها يخص المحاسب، فقد كان هو المسؤول عن تطبيق هذا النظام الجديد، ولا يزال لحد الآن المحتكر الوحيد لهذا الفكر الجديد، حسب أقوال المستجوبين

#### خلاصة عامة

من أجل التحقق من صحة النتائج المستخلصة من دراستنا للأدبيات حول الآثار الناجمة عن تطبيق SCF في المؤسسات، وبغرض اختبار الفرضيات المقترحة، استلزم الأمر دراسة ميدانية، شملت عينة مكونة من (25) مؤسسة ما بين قطاع عام وخاص، والناشطة إما في المجال التجاري أو الصناعي، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى أن التغيير الناجم عن تطبيق SCF لم يتعدى حيز مدونة الحسابات، فعلى عكس القراءة الأولية التي أظهرت مدى التغيير الحاصل، إثر تبني المؤسسات لهذا النظام الجديد، سواء على مستوى المحاسبة، مراقبة التسيير، وبالتالي عملية التسيير، تبين من خلال الدراسة الميدانية، أن المؤسسات، محل الدراسة، لا تزال بعيدة عن تطبيق هذا النظام والذي اقتصر (التطبيق) على تعديل قائمة الحسابات لا غير.

فمن خلال منهج دراسة الحالة المستعمل في البحث والمقابلات شبه الموجهة، استطعنا:

- تحديد سيرورة الانتقال من PCN إلى SCF والتي اتضح أنها وعند أغلبية المؤسسات محل الدراسة لم تشهد مرحلتي القبول والإجراءات؛
- تحديد بعض الصعوبات التي واجهتها المؤسسات عند تطبيقها لل SCF، مثل تكاليف الانتقال والتكوين؛
- تحديد الآثار الناجمة عن تطبيق SCF فيما يتعلق بالقوائم المالية، والتي خصت، إن صح القول، التطبيق الأولي (تغيير الحسابات، تعديل المعالجات)،
- فحسب المستجوبين، لم تختلف الممارسات التنظيمية، بتطبيق SCF، عن ذي قبل، أي أن SCF لم يغير سلوك الجهات الفاعلة، ولا حتى المحاسب، الذي يفترض به أن يكون أول المتأثرين بهذه الثقافة الجديدة، ذلك كون التغيير لمس فقط على قائمة الحسابات وشكل القوائم المالية. كما وأظهر تحليل العلاقة بين المحاسبة والمسير وفقا لنظرية الهيكلية، أنه لا يزال ينظر إلى المحاسبة على أنها تقنية لتسجيل التدفقات الاقتصادية وترجمتها إلى تدفقات مالية، يتوقف دورها عند إعداد الوثائق المحاسبية، فوفقا لميكانيزمات هذه النظرية يفترض، أن يؤثر تطبيق SCF (الفعل) على عملية التسيير (البنية)، كما ومن شأن نظام التسيير أن يؤثر على كيفية التطبيق (القواعد السلوكية). إلا أن الدراسة الميدانية أظهرت أنه لم يحدث أي تغيير على مستوى ثنائية البناء هذه، والسبب راجع إلى اعتبار SCF مجموعة من القوانين المفروضة والتي لا يستطيع المسير التأثير عليها أو تغييرها.
- ولعل أهم الأسباب التي تعيق تطبيق SCF، حسب المستجوبين، ترجع إلى:
- عدم التحضير له بما فيه الكفاية نظرا لضيق الوقت بين صدور القانون وإجبارية تطبيقه؛
- سيطرة الجباية على الفكر المحاسبي؛
- بالنسبة لفرضية البحث كانت سلبية، فحسب نتائج الاستجابات تبين أن الممارسات التنظيمية لم تتغير، بمعنى:
- لم يفرز تطبيق SCF أي تغيير فيما يتعلق بالإجراءات والتنظيم في المؤسسة مثل إعادة توزيع المهام والمسؤوليات بين الإدارة المحاسبية والمالية والإدارات التنفيذية الأخرى.
- لم يحظ ولم يستدع إعداد القوائم المالية تنسيقا وتعاوننا من قبل جميع وظائف المؤسسة.

■ لم تؤثر الثقافة المحاسبية الجديدة لا على سلوك المؤسسات الجزائرية ولا على الجهات الفاعلة.

### المراجع:

1. بريقة سهيلة. "أساليب الاتصال التنظيمي ودورها في تفعيل الموارد البشرية." مجلة العلوم الانسانية، الصفحات 215-222. (2016).
2. بسام محمد أحمد. دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الادارية رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية، غزة: جامعة غزة. (2006).
3. بوداود سوهيلة. "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على تسيير المؤسسة" (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، وهران: جامعة وهران 2. (2018).
4. بوشبورة عبد الحميد، "الاتصال التنظيمي". تم الاسترداد من [www.Academia socio.com](http://www.Academia socio.com).
5. حيدنز أتوني "علم الاجتماع". بيروت: المنظمة العربية للترجمة، مركز دراسات الوحدة العربية. (2005).
6. زايد أحمد، "الأبعاد الاجتماعية لانتاج وأكتساب المعرفة"، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت (2009)
7. شبير أحمد عبد الهادي، "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، غزة: جامعة غزة. (2006).
8. علاوي لخضر، "معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS دروس وتطبيقات". الجزائر: منشورات الأوراق الزرقاء. (2012)
9. عودة يحيى خير الله، "نظرية التشكيل البنائي، رفض الرؤية الأحادية للتفسير". مجلة آداب المستنصرية. (2012).
10. غول فرحات. "مدخل للتسيير". الجزائر: دار الخلدونية للنشر. (2012).
11. كنان سليم. دراسة مدى فاعلية الاتصال التنظيمي في المؤسسة ودوره في اتخاذ القرارات التنظيمية رسالة ماجستير. كلية علم النفس، قسنطينة: جامعة قسنطينة. (2005).
12. Barbel, M. manager, les meilleurs pratiques du management. paris: dunod.
13. Beldi, A. C. (s.d.). l'utilisation de l'information comptable par les managers. l'AFC comptabilité, controle, audit et institution. Tunis. (2010).
14. Darbel, M. I. l'essentiel sur le management. Alger: Berti. (2007).
15. Mesbah, Y. le changement des systèmes de contrôle de gestion, cas d'un échantillon des entreprises Algériennes. Thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Tlemcen (2015).
16. Rojot, J. la théorie de la structuration chez Anthony Giddens. Dans D. Autissier, structuration et management des organisations (pp. 69-87). paris: Harmattan. (2000).
17. Rojot, J. la théorie de la structuration. revue de la gestion des ressources humaines., (1998).
18. Rose, J.: « structuration theory and information », ECIS PROCEEDINGS (2007).
19. Rouleau, L. théories des organisations, approches classiques, contemporaines et de l'avant garde. quebec: presses de l'université du québec. (2001)