

معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية وتأثير جماعة الضغط:  
المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (09) الأدوات المالية

## Lobbying on the international financial Reporting Standards: The case of IFRS (09) Financial Instrument

مقدم خالد

جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر

mokd09@gmail.com

### ملخص :

ملخص: يرتبط إعداد معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، بعدة عوامل وهذا نظراً لتعقيد هذه العملية وتشعب وتضارب مصالح المستفيدين من هذه المعايير، وعلى هذا الأساس يحاول أصحاب المصالح تحقيق أكبر قدر من المزايا التي يمكن أن تتيحها المعايير، وهذا من خلال تشكيل جماعة الضغط بمختلف أشكالها، سواء عن طريق مبادرات فردية، أو الجمعيات المهنية الخاصة أو المنظمات الحكومية سواء الوطنية أو الدولية، وفي هذا الإطار عرضنا في هذا البحث تأثير جماعة الضغط على إعداد معيار التقارير المالية الدولية رقم (09)، حيث تبين أن معدي القوائم المالية هي المجموعة الأكثر اهتماماً بهذا المشروع وهذا نظراً للخلفية التي على أساسها تم إعداد هذا المعيار .  
الكلمات المفتاحية : السياسات المحاسبية، معايير المحاسبة، جماعات الضغط، الأدوات المالية .

### Abstract:

The abstract must not be more than 10 lines( 12 pts New Times Roman )This paper studies stakeholder lobbying and setting of international accounting standards ,stakeholder lobbying activities are designed to influence legislators , regulators, as accounting standards and the standard setting organisation as The comment letters received by the IASB regarding ifrs (9) project, We found that portfolios of financial Statement Preparers with the highest lobbying intensities significantly outperform, This is due to the background project and the impact of the The financial crisis on the financial practices of the financial Statement Preparers.

**Keywords:** The accounting Policies, Accounting Standards, lobbying, Financial Instruments

### تمهيد :

تحتل عملية إصدار معايير المحاسبة باهتمام كبير من طرف أصحاب المصالح بمختلف أشكالهم نظراً لما تمثله من أهمية وتأثير قد يكون جوهرياً على عملية اتخاذ القرار لديهم وعلى تخصيص مواردهم، ولحماية مصالحهم يحاول كل طرف تقليل التكاليف المتوقعة التي يمكن أن يتحملها أو زيادة المنافع من خلال تطبيق هذه المعايير، حيث تزداد هذه المشكلة تعقيداً كلما زاد عدد المجموعات التي ترتبط مصالحها بتطبيق هذه المعايير ومن هذا المنطق تخضع عملية إصدار معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية لضغوط عديدة ومتزايدة نظراً لدورها في الاقتصاد العالمي. ومن خلال هذا المقال سيتم التطرق لهذا الموضوع وفقاً لما يلي :

1 - تنظيم السياسات المحاسبية.

2- تأثير جماعة الضغط (التحشيد) في توجيه عملية التنظيم المحاسبي.

3 - صناعة معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.

## 1 - الدراسات السابقة :

إهتم الباحثون بتأثير جماعات الضغط على معايير المحاسبة ؛ حيث اختلفت وجهة النظر المدروسة وهذا من حيث اسباب تكوين جماعة الضغط أين يوجد العديد من العوامل كالتوجهات السياسية والعوامل الثقافية؛ والتشابه في النشاط او حجم المؤسسة...، وأساليب الضغط التي قد تكون بشكل مباشر أو غير مباشر وفي مراحل مختلفة من إعداد تلك المعايير؛ إلا ان المهم هو مدى إستجابة مجلس معايير المحاسبة لتلك الضغوط ؛ حيث أشارت دراسة David Procházka<sup>1</sup>(2015) إلى أن حجم الضغط وكمية الرسائل حسب شكل كل مشروع تختلف؛ إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يرضخ لضغوط متزايدة.

فيما يخص العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية للبيئة الاقتصادية المحلية المؤثرة في الدخول ضمن جماعة الضغط فقد اشارت دراسة John.R.& Alex Russell (1992)<sup>2</sup> إلى أن فهم الممارسات المحلية وتأثيرها على أصحاب المصالح على المستوى الوطني يسهل معرفة التأثيرات الممكنة من جماعات الضغط إتجاه تلك المعايير وعلى التوافق الدولي؛ كما توصلت دراسة John B. MacArthur (1996)؛<sup>3</sup> والتي اعتمدت على تحليل رسائل التعليقات الخاصة بمسودة العرض E 32 على أساس أبعاد الثقافة المحاسبية حيث توصلت إلى ان الابعاد الثقافية لها تأثير على توجه محتوى تلك الرسائل؛ اما Karthik Ramanna (2011)<sup>4</sup> فقد إستنتج في دراسته إمكانية التأثير على مسار التوافق الدولي من خلال السياسات الاقتصادية المحلية وإمكانية تأثيرها من خلال وجود قوة تأثير مباشرة ( العضوية) في مجلس معايير المحاسبة الدولية وقدرتها الذاتية في التأثير؛ أما دراسة Robert K. Larson & Karen I. Brown (2000)<sup>5</sup> ركزت على تأثير معايير المحاسبة المحلية والقواعد الجبائية وتأثيرها على القرارات المتعلقة بجماعة الضغط من حيث مساندة او معارضة الطرق المحاسبية المتعلقة بعمود الانشاء طويلة الامد؛ حيث توصل الباحثان إلى ان التقارب ومدى حجمه بين معايير المحاسبة المحلية والقواعد الجبائية يؤدي إلى تكوين جماعات الضغط.

فيما يخص سلوك جماعة الضغط والخصائص الذاتية لأصحاب المصالح؛ أشارت دراسة Corinne L. Cortese et al<sup>6</sup> (2010) إلى إمكانية التحالف بين الهيئات والمؤسسة المؤثرة على مستوى القطاعات الصناعية عند اعداد معيار التقارير المالية الدولية رقم 6؛ أما دراسة Karthik Ramanna & Abigail Allen<sup>7</sup> (2013) فقد ركزت على تشكيلة عضوية مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وللجنة الاوراق المالية وخلفيتهم المهنية والسياسية حيث توصلت الدراسة إلى أن أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية من ذوي الخلفيات في مجال الخدمات المالية هم أكثر عرضة لاقتراح المعايير التي تقلل "الموثوقية" ، ويرجع ذلك جزئيا إلى ميلها لاقتراح طرق القيمة العادلة؛ اما Karthik Ramanna et al<sup>8</sup> (2012) حللت تأثير الشركات المحتكرة لمهنة التدقيق على مدار 25 سنة Big 8, Big 6, Big 5, Big 4) حيث استنتجت ان هذه الشركات تميل أكثر للإعلان عن مخاوفها إتجاه المعايير التي تقلل من الموثوقية وهذا لأنه يقلل من المخاطر التي قد تتعرض لها في حالة تدعيم توجهات عملائهم التي غالبا ما يفضلون المرونة على الموثوقية في المعايير . كما إهتمت دراسة Edward P. S & Addy, N<sup>9</sup> (1994) بجماعة الضغط المرتبطة بإعداد معيار ضريبة الدخل بالاعتماد على تأثير ضرائب الدخل والمؤشرات المحددة لدخل (الاهتلاكات؛ مؤونات التقاعد؛ إنخفاض القيمة...); واستراتيجية إدارة الارباح حيث تم تقسيم الشركة إلى ثلاثة أصناف حسب متوسط دخلها ( مرتفع؛ متوسط؛ منخفض) حيث استنتجت الدراسة أن جماعات الضغط تتشكل على أساس التشابه في إستراتيجية إدارة الارباح وفي مستويات الدخل .

### 1-تنظيم السياسات المحاسبية وإصدار المعايير

تشير السياسات المحاسبية إلى المعايير والآراء والتفسيرات والقواعد والترتيبات المحاسبية التي تقرها الحكومة أو أية أجهزة خاصة يخول لها سلطة إعداد السياسات المحاسبية وإرسالها بوسائل عديدة<sup>10</sup>. حيث يختلف دور هذه المنظمات والهيئات وقدرتها في تصميم وإعداد معايير المحاسبة والسهر على تنفيذها على حسب الإمكانيات المتوفرة، ومستوى استقلاليتها، وإجراءات إعداد تلك المعايير، حيث تم التمييز بين شكلين أساسيين من النظم المحاسبية والتي تختلف فيها إجراءات إصدار المعايير :

- 1- التنظيم القانوني للمحاسبة : في هذا الشكل تتولى السلطة الحكومية بشكل أساسي عملية إصدار المعايير والرقابة على تنفيذها.
  - 2- التنظيم الحر للمحاسبة : توكل مهمة إصدار المعايير للهيئات المهنية.
- 1-1 دوافع وأهمية تنظيم السياسات المحاسبية :** تحتاج كل مهنة للتنظيم وهذا من أجل وضعها في إطار قانوني يحدد فيه الواجبات والمسؤوليات والإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف هذه المهنة، وفي هذا السياق شهدت عملية تنظيم السياسات المحاسبية جدلاً واسعاً أفضى إلى وجود اتجاهين، حيث يدعي اتجاه بأن السياسات المحاسبية لا تحتاج إلى التنظيم وبأن أصحاب المصالح ومستخدمي المعلومات المحاسبية سيفرضون تنظيم معين يحافظ على مصالحهم ويضمن تحقيق المتطلبات التي يفرضها عالم الأعمال، من جهة أخرى يعتقد الاتجاه الآخر وهو السائد في الواقع العملي بأن عملية التنظيم ضرورية وتحتاج إلى التوجيه من طرف هيئات متخصصة تحافظ على تحقيق المحاسبة لأهدافها.

### 1-1-1 دوافع وضع المعايير : توجد عدة دوافع نحو تنظيم السياسات ومعايير المحاسبة ولعل أهمها :<sup>11</sup>

- 1- تُوفر المعايير المحاسبية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، معلومات حول الموقف المالي والأداء، وأيضاً معلومات الإدارة حول أمور الشركة. فيفترض من هذه المعلومات أن تكون واضحة وثابتة، متسقة ومعول عليها وقابلة للمقارنة.
  - 2- تُوفر المعايير المحاسبية للمحاسبين القانونيين أدلة عمل قواعد للسلوك تمكنهم من بذل عناية كافية واستقلالية عند تقديم خبرتهم للآخرين ونزاهة وموضوعية عند تدقيقهم لتقارير الشركة وعند الشهادة بصدق هذه التقارير.
  - 3- توفر المعايير المحاسبية للحكومة قواعد بيانات بشأن مختلف المتغيرات التي تعتبر جوهرية لإدارة الضرائب وتوجيه المنشآت وتخطيط وتوجيه الاقتصاد وتعزيز الكفاءة والسعي لتحقيق أهداف اجتماعية أخرى.
  - 4- تُولد هذه المعايير اهتمام بالمبادئ والنظريات لدى أولئك المهتمين بحقول المحاسبة، إن مجرد إصدار تشريع يولد الكثير من الجدل والنقاش في الدوائر المهنية والأكاديمية وهو أفضل بكثير من حالة عدم الاكتراث.
- 1-2 أهمية تنظيم السياسات والمعايير المحاسبية :** أثارت أزمة الكساد العظيم سنة 1929، أهمية المحاسبة والمخرجات الناتجة عنها، وتأثيرها على المستثمرين، حيث اعتبرت الممارسات المحاسبية السائدة في ذلك الوقت العامل الرئيسي في تضليل المستثمرين وما نتج عنها من انهيار في البورصة، هذه الاتهامات كان سببها أن الممارسات المحاسبية لم تكن منظمة ضمن إطار يمكن من خلاله تحديد المعايير والسياسات المحاسبية الواجب إتباعها بقدر ما كانت ممارسات عشوائية تخضع بشكل كبير لاختيارات الإدارة والمصالح التي يمكن أن تحققها من خلال تفضيل ممارسات محاسبية عن أخرى، حيث يرى Turley & Taylor أن تطور عمليات التأطير المحاسبي جاءت كاستجابة للتجارب والأزمات السابقة التي مر بها مستخدمي القوائم المالية.<sup>12</sup> ولهذا فإن وجود تنظيم للسياسات المحاسبية يسمح بما يلي :
- يُمكن من وجود مرجعية يمكن الاحتكام لها عند وجود خلاف في تحديد الممارسات الأفضل الواجب إتباعها.
  - يسهل على المحاسبين ومعدّي القوائم المالية من أدى مهامهم بشكل واضح مما يجعل حدود مسؤولياتهم معروفة وبالتالي إمكانية مساءلتهم وفقاً لتلك المرجعية.
  - يسهل لأصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية من تحديد أثار تلك السياسات المحاسبية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وبالتالي تحسين جودة قراراتهم وتخصيص مواردهم مع إمكانية المقارنة بين المؤسسات أو المؤسسة نفسها على مدار السنوات.

- 1-3 تحديات تنظيم السياسات المحاسبية :** يُعرف تنظيم السياسات المحاسبية على أنه محاولة وضع إطار عام للممارسات، ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي تواجه التطبيق العملي لها. ويتجسد التنظيم المحاسبي في وضع معايير لقياس وتحديد ضوابط الممارسات المحاسبية، وما يميز هذه العملية أنها متجددة بشكل مستمر وفقاً لمستجدات البيئة التي تتفاعل معها هذه السياسات، فالمتبع للتطور التاريخي للمعايير المحاسبية يرى أن المعايير المحاسبية يمكن تشبيهاها إلى حد كبير بالقوانين الوضعية الأخرى والتي يتم وضعها من قبل أعضاء

المجتمع بناء على احتياجاتهم وتجربتهم وخبرتهم في الحياة. وطالما أن هذه الاحتياجات والتجارب تختلف من دولة إلى أخرى فإن صلاحية وقبول هذه القوانين سيكون محصوراً في حدود تلك الدولة<sup>13</sup>، كما أن قبولها وفعاليتها يتغير عبر الزمن وبالتالي فإن نجاحتها مرتبط بمدى استجابتها للتغيرات التي قد تحدث في البيئة المحيطة، وهذا راجع إلى العوامل التالية<sup>14</sup>:

- زيادة مضطرة في عدد الفئات المستخدمة للقوائم والتقارير المالية على مرور الوقت.
- زيادة مضطردة في حجم المعلومات المطلوبة لكل فئة، كان من نتيجة ذلك زيادة الضغوط على المهنة لتلبية هذه الاحتياجات المتزايدة في حجمها.

نتج عن العاملين أعلاه مشكلة عبء المعايير والتي تلازم هذا التغيير المستمر، مما نتج عنها زيادة كبيرة في عدد المعايير والإجراءات المحاسبية الواجب إتباعها عند إعداد التقارير المالية، حيث يشير البلقاوي إلى أن هذه الحالة استغرقت سنوات لكي تصل إلى مرحلة أصبحت فيها فعلاً مشكلة خطيرة وجدية<sup>15</sup>، كما أنها تزداد تعقيداً على مستوى الشركات الصغيرة نظراً لحجم الإمكانيات التي أصبحت تتطلبها عملية تطبيق هذا الكم الهائل من المعايير مقارنة بالإمكانية المتوفرة إضافة للتكاليف المرتفعة مقارنة بالمنفعة الناتجة عن هذا التطبيق، مما دعما الآراء التي تقر بضرورة إصدار معايير وفقاً لاحتياجات وإمكانيات هذا النوع من الشركات خاصة وان تلك المعايير كان الهدف منها تلبية احتياجات المستثمرين والشركات التي تتداول أسهما في أسواق رأس المال.

**2- تأثير جماعة الضغط ( التحشيد ) في توجيه عملية التنظيم المحاسبي :** عملية صناعة المعايير هي نتيجة للعمل سياسي تماماً كما هي نتيجة للاستنتاج المنطقي أو معرفة للأبحاث التجريبية، وسبب هذه الظاهرة هو أن العديد من الأطراف مهتمة بتطوير معايير المحاسبة التي تتأثر بهذه المعايير.

- 2-1 أهداف تكوين جماعات الضغط :** توصل مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى أن أفضل طريقة للتأثير على صياغة معايير المحاسبة هي محاولة التأثير على واضعي هذه المعايير<sup>16</sup>، ويكون التأثير عن طريق<sup>17</sup>:
1. منع (إعاقة) إصدار، أو تخفيف آثار، أي معايير وتشريعات وتعليمات محاسبية تتناقض مع المصالح الذاتية للإدارة.
  2. دعم أية معايير وتشريعات وتعليمات محاسبية منسجمة ومعززة للمصالح الذاتية للإدارة.

إن الهدف من قواعد المحاسبة هو إعداد وعرض القوائم المالية للتقليل من حالة عدم التأكد لمختلف مستعملي المعلومة المحاسبية<sup>18</sup>. إلا أن اختيار هذه القواعد والإجراءات مرتبطة بحدود الحريات المطروحة من البدائل، حيث أن هذه البدائل المسموح بها قد يكون لها بعض الآثار المختلفة على القوائم المالية. ولهذا فإن تحديد هذه البدائل المسموح بها وأثار كل واحد منها هو العمل المطلوب من طرف الجهة الموكلة إليها تنظيم المحاسبة وهذا بوضعها في إطار يسمح لمعدي القوائم المالية ومستعمليها من فهمها وتطبيقها، بما يحقق أغراض الاستعمال لكل طرف؛ لكن اختلاف المصالح بين مستخدمي القوائم المالية يخلق تضارب بينهم مما يدفعهم للضغط على الهيئات التي تصدر المعايير وهذا لتحقيق أكبر فوائد وتقليل التكاليف لأقصى حد ممكن لهذه المجموعات المرتبطة مباشرة بعملية التنظيم المحاسبي وهي :

- 1- المؤسسة : تعتبر الطرف الرئيسي والذي يخضع مباشرة للتنظيم المحاسبي فالعمليات التي تقوم بها هي موضوع السياسات والمعايير المحاسبية التي تصدرها الهيئات، حيث يختلف تأثيرها على المؤسسة كما تختلف ردة فعلها نحو هذه السياسات والمعايير المحاسبية لكن بالتأكيد سيكون ضغطها من أجل تقليل الآثار السلبية وتحقيق أكبر قدر من المنافع وهذا وفق لسلم ترتبي للمنافع وحجم تضارب المصالح بين الإدارة والأطراف الأخرى.

2- مستخدمي القوائم المالية : يعتبر المستخدمون الفئة الأكثر تنوعاً، ويتمثل ارتباطهم بالتنظيم المحاسبي من خلال التأثير على مخرجات النظام المحاسبي والمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وتأثيره على احتياجاتهم من تلك القوائم ومحتواها حيث يسعى المستخدمون إلى أن تكون هذه السياسات والمعايير المحاسبية توفر أكبر قدر من المعلومات التي تمكنهم من الحفاظ على مصالحهم داخل المؤسسة، إلا أن تنوع هذه الطائفة واختلاف مصالحها أو تضاربها في بعض الأحيان قد يؤثر على مستوى الضغط وتوجيه التنظيم المحاسبي لصالحهم.

3- مهنة المحاسبة : يقع على مهنة المحاسبة مسؤولية تطبيق تلك السياسات والمعايير المحاسبية إضافة إلى تدقيقها وبالتالي فهي تعمل على توجيه التنظيم المحاسبي نحو معايير محاسبية تُمكن من أداء مهامها بشكل يتوافق مع إمكانياتها من جهة أخرى فهي تسعى نحو حماية مصالحها من مخاطر فشل التدقيق الناتج عن تلك المعايير والسياسات المحاسبية التي قد تصعب عمليات التدقيق أو تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على هذا الجانب.

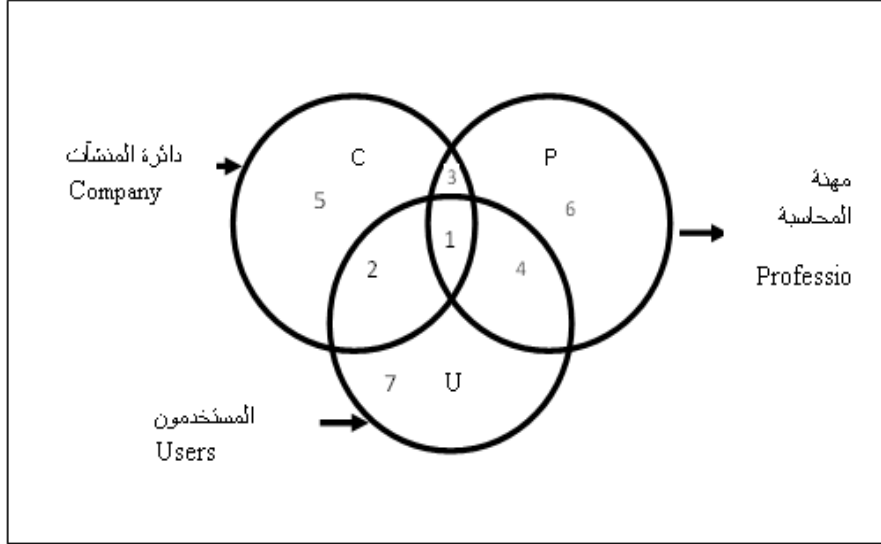
2-2 تحليل Cyrt and Ijiri لتضارب المصالح بين المجموعات : قدم الباحثين Cyrt and Ijiri تحليلهم لظاهرة تضارب المصالح بين المجموعات الثلاثة وتأثيرهم على التنظيم المحاسبي وفقاً لمصالحهم وقدراتهم على التأثير وهذا وفقاً للشكل رقم (1). حيث تم تمثيل مصالح كل فئة من المجموعات الثلاثة في دائرة<sup>19</sup> :

1- الدائرة C : تمثل المعلومات التي توافق المؤسسة الإفصاح عليها في القوائم المالية ( بشكل اختياري أو إلزامي).  
2- الدائرة U : تمثل المعلومات التي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية نظراً لأنهم يعتبرونها مهمة لعملية اتخاذ القرار.

3- الدائرة P : تمثل مجموعة المعلومات التي تستطيع مهنة المحاسبة إعدادها والمصادقة عليها.  
ينتج عن تقاطع الدوائر الثلاثة 7 مناطق تمثل كل منها محتوى معلوماتي معين يعكس التشابه أو الاختلاف حول هذا المحتوى بين المجموعات الثلاثة والتي ينتج عنها تضارب المصالح حول هذا المحتوى ويمكن تحليل المحتوى المعلوماتي لتلك المناطق وفقاً لما يلي :

- المنطقة 1 : مجموع المعلومات التي يوفرها التنظيم المحاسبي الحالي، والتي هي عبارة عن المعلومات التي توفرها المؤسسة، ويستغلها مستخدمو القوائم المالية بينما تستطيع مهنة المحاسبة إعدادها وتدقيقها.
- المنطقة 2 : المعلومات التي تستطيع المؤسسات إعدادها والإفصاح عنها، في حين يحتاجها المستخدمون إلا أن مهنة المحاسبة لا تستطيع تدقيقها وهذا نظراً لطبيعة هذه المعلومات، وبالتالي فهي لن تقبل بإصدار معايير تلزم المؤسسات بإعداد الإفصاح عن هذه المعلومات. وهذا لأن هذه المعلومات يصعب إقامة الدليل الموضوعي عليها مما يؤدي إلى اتساع نطاق مسؤولية المراجعين وبالتالي زيادة مخاطر فشل التدقيق وزيادة مساءلته من قبل مستخدمي القوائم المالية.
- المنطقة 3 : تمثل المعلومات التي تستطيع المؤسسة توفيرها كما يمكن مهنة المحاسبة إقامة الدليل عليه ومراجعتها بينما لا يرى مستخدمو القوائم المالية فائدة من الإفصاح عنها.
- المنطقة 4 : تمثل مجموعة المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية، كما أن مهنة المحاسبة تستطيع التدقيق أو الوفاء بالتزاماتها تجاهها، إلا أن المؤسسة لا ترغب في الإفصاح عنها نظراً لطبيعتها المرتبطة بقيمتها وتكاليفها المباشرة أو غير المباشرة. فالإفصاح بواسطة مؤسسة ما قد يخلق آثار خارجية حقيقية إذا ما أدى الإفصاح إلى التأثير على التدفقات النقدية للشركات المنافسة إيجابياً أو سلبياً<sup>20</sup>؛ كما أن تكاليف إنتاج هذه المعلومات قد تكون أكثر من منفعتها من وجهة نظر الإدارة وبالتالي فهي لا تجد دافع للإعداد أو الإفصاح عن مثل هذه المعلومة.

- المنطقة ( 5؛6؛7) : وهي تُعبر عن حجم المعلومات التي تخص كل مجموعة من المجموعة الثالثة بدون تأثير المجموعات الأخرى. الشكل رقم 01 : تحليل العلاقة بين المجموعات من مستخدمي المعلومة المحاسبية وتضارب المصالح عند تصميم النظام المحاسبي



**Suerce** : Richard. M. Cyertand Yuji. Ijiri, The true blood objectives report, journal of Accounting Research,USA, Vol.12, 1974, P 30

يؤدي تضارب المصالح بين المجموعات لتشكيل جماعات الضغط من أجل محاولة التأثير على الهيئات المكلفة بالتنظيم المحاسبي والتي تحاول تحقيق أكبر قدر من المنافع الممكنة على حساب المجموعات الأخرى، حيث يمكن أن ينتج عن هذا الصراع أحد المدخل التالية :

- 1- مدخل موجه من قبل المؤسسة .
- 2- مدخل موجه من قبل المستخدمين.
- 3- مدخل موجه من قبل المهنة.

إن سيطرة مدخل معين على التنظيم المحاسبي والسياسات والمعايير المحاسبية الذي يصدرها سوف تؤثر بشكل مباشر على فعالية هذا التنظيم، ولتحسين فعاليته ينبغي على الهيئات المكلف بالتنظيم أن لا تتأثر بالمصالح الذاتية لأي من الفئات الثلاثة المذكورة دون مراعاة لمصالح الفئات الأخرى فالمعايير المنظمة للسياسة المحاسبية يجب ألا تأتي معبرة فقط عن وجهة نظر الإدارة ( المؤسسة ) أو فقط عن وجهة نظر المهنة أو وجهة نظر مستخدمي التقارير.<sup>21</sup>

**3 - صناعة معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية** : لتؤدي أي مهنة دورها ينبغي أن تكون منظمة ومحددة لأهدافها في إطار محيطها، وقد سارت مهنة المحاسبة في هذا الاتجاه فبعد ما كان هناك تنوعا في الممارسات المحاسبية واختيار عشوائي للطرق والقواعد المحاسبية بما يخدم مصالح الإدارة، ظهرت الحاجة إلى ضبط هذه الممارسات على المستوى المحلي وهذا من خلال المنظمات الخاصة أو الحكومية، ومع ظهور المتغيرات الاقتصادية العالمية المتمثلة في الشركات المتعددة الجنسيات؛ التكتلات الاقتصادية؛ حركات رؤوس الأموال الضخمة؛ استوجب البحث عن حلول للمشاكل المحاسبية التي طرأت مع هذا المشهد .

لهذا الغرض ظهرت لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1972 والتي كان هدفها اصدر معايير محاسبة دولية، حيث تطورت هذه الهيئة من حيث قبولها ونوعية المعايير التي تصدرها، كما شهدت هذه المنظمة إعادة هيكلة سنة 2001 تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية وهذا نظراً للتحديات التي أصبحت تواجهها هذه المنظمة من حيث إتساع رقعة تطبيق هذه المعايير أين تجاوز حينها عدد الدول لأكثر من 100 دولة تطبق أو تقبل هذه المعايير الدولية، بالإضافة إلى التحديات العالمية الأخرى الناتجة عن زيادة اندماج الاقتصاد العالمي وعلى وجه الخصوص في جانبه المالي أين أصبحت بورصات العالم أكثر ترابطاً مما زاد الحاجة لمعلومات أكثر دقة تحظى بالقبول العالمي مما دعم قبول هذه المعايير في مختلف أرجاء العالم.

على هذا الاساس دخل المجلس مع مجلس معايير المحاسبة المالية للولايات المتحدة الأمريكية في اتفاقية تعاون منذ سنة 2002 تهدف إلى تقليل الاختلافات على المدى القصير والدخول في استراتيجية طويلة الأمد ستتوج بتبني الولايات المتحدة الأمريكية للمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية سنة 2015، كما تم تبني هذه المعايير من طرف دول الاتحاد الأوربي سنة 2005، من جهة أخرى عقدت مجلس معايير المحاسبة الدولية عدة اتفاقيات تعاون مع مختلف الهيئات الوطنية والإقليمية والدولية من اجل ترسيخ العمل وفق المعايير والعمل على تحسينها وتنفيذها بأعلى جودة ممكنة .

**3 - 1 تأثير جماعات الضغط على إعداد معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية :** ظهرت معايير المحاسبة الدولية في الأساس لتلبية احتياجات الشركات متعددة الجنسيات، كما أنها سهلت للمستثمرين في أسواق رأس المال الدولية حصولهم على المعلومات ومقارنتها من اجل تحديد أفضل الفرص، من جهة أخرى سمحت هذه المعايير للشركات المحاسبة الكبرى بتوسيع أعمالها وتقليل التكاليف المرتبطة بها، وكغيرها من النظم المحاسبية شكلت هذه المجموعات من ( الشركات متعددة الجنسيات، المستثمرين الدوليين، وشركات المحاسبة) جماعات الضغط التي تدافع على مصالحها عند إعداد أو إصدار أي معيار.

يشير Sutton إلى أن توقيت تكوين جماعات الضغط على عملية إصدار معيار معين قد تؤثر أكثر في عملية الضغط؛ ففي المراحل الأولى من عملية إعداد المعيار تكون أكثر فعالية منها في المراحل المتأخرة، فالاستراتيجية التي يتبعها مجلس معايير المحاسبة الدولية في إصدار المعايير والتي تتكون من ستة مراحل قد تتخللها محاولات من طرف جماعات الضغط من أجل التأثير حسب مختلف المراحل وهذا كالتالي : 22

1. إضافة مشروع إلى جدول الأعمال حيث يمكن أن يتم التأثير على الأعضاء لاقتراح مشروع معين ضمن جدول الأعمال ؛
2. إعداد ونشر ورقة نقاش وهذا من خلال التأثير على محتواها الأولي من خلال الاستشارات والخبراء التي يلجأ لهم مجلس معايير المحاسبة الدولية ؛
3. فترة عرض ورقة النقاش للتعليقات والتي من خلالها يتم التأثير عن طريق التعليقات عن المبادئ والإجراءات المتبعة؛ فمثلا في حالة وجود أكثر من بديل فإن رسائل التعليقات والدعم يكون للبدائل التي تخدم مصالح المعنيين بينما الاعتراض سيكون على البدائل التي لا تخدمها ولتحقيق نتائج مفيدة في كلتا الحالتين يتم تشكيل جماعة ضغط مزدوجة.
4. إصدار مسودة العرض بعد مناقشات رسائل التعليقات الواردة حول ورقة النقاش يتم إصدار مسودة العرض ؛
5. فترة المناقشة لمسودة العرض فمن خلال هذه الفترة قد تشهد تشكل مجموعة ضغط ؛
6. مناقشة التعليقات التي تخص مسودة العرض والإصدار النهائي للمعيار حيث يتم إصدار الموافقة على إصدار المعيار من خلال أغلبية بسيطة 9 من 16 عضواً، والذي يمكن أن تقع خيارات التصويت لديها تحت الضغوط.

حيث صنف Sutton أن الخطوات الثلاثة الأولى تعتبر المرحلة المبكرة في إعداد المعايير وفيها تكون نسبة تأثير جماعات الضغط أكثر فعالية. ففي إطار جماعات الضغط (التحشيد) تصنف سلوكيات المؤسسات اتجاه معيار محاسبي معين إلى مؤسسات تتجاهل هذا

التعديل أو الاقتراح المتعلق بالمعيار في حين توجد مؤسسات أخرى تشكل جماعات ضغط والتي تكون إما ضد هذا المعيار أو الاقتراح أو تدافع عليه وهذا وفقاً لمصالحها،<sup>23</sup> أين قد يرجع قرار المؤسسات للدخول في جماعات الضغط وفقاً لحجمها وهذا لتفادي التكاليف السياسية التي قد تنتج عن حجمها، إضافة إلى سلوكيتها السابقة اتجاه تكوين جماعات الضغط ومدى دخولها في هذه الجماعات ضمن إطار نشاطها، كما إن نجاح الجهود السابقة في مثل هذه العمليات يشجع المؤسسات في جماعات الضغط الحالية.<sup>24</sup>

### 3 - 2 تأثير جماعات الضغط على إعداد معايير التقارير المالية الدولية رقم (09) الأدوات المالية :

إن الأسس التي قامت عليها مبادئ ودستور مجلس معايير المحاسبة الدولية هو خدمة المصلحة العامة إلا أن الواقع أفرز التوجه نحو إرضاء مجموعة معينة على حساب الباقي وفي هذا السياق يشير رياض العبد الله إلى المشكلة فيما يلي ((إن منطق الاحتياجات المشتركة الذي تروج له IASB قد أوقعها في مغالطة واضحة تماماً، فمن جانب قامت IASB بتحديد الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة والتي لها مصالح أو اهتمامات بكشوفها المالية، وهذا التحديد يعترف بشكل واضح بأن الأطراف متنوعة (عديدة). ومن جانب آخر تعطي الأولوية في المخاطبة ضمن الإبلاغ المالي الخارجي لحملة الأسهم، للاعتقاد بأن ذلك سيكون مفيداً لجميع الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة، وبغض النظر عن ثقلها أو أهميتها في ضوء توليفة المعتقدات في مجتمع ما)).<sup>25</sup>؛ إن هذا التنوع يخلق عدم الرضى بين المجموعات والتي يترجم في الدفع عن مصالحها بشكل فردي أو في إطار مجموعات، ومن خلال التبع لهذه الظاهرة بعد الأزمة المالية والتي تظهر زيادة الضغوط ومحاولات التأثير على مجلس معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية فيما يخص معيار التقارير المالية الدولية رقم (09) الأدوات المالية، برز في هذا الصدد اتجاه رئيسي منذ نشوب الأزمة إذا أصبحت سياسات تطوير المحاسبة والسياسات التي تؤثر في الأنظمة المحاسبية تصاغ بصورة متزايدة من قبل مجموعات دولية.<sup>26</sup>

3 - 2 - 1 نبذة عن معيار التقارير المالية الدولية رقم (09) الأدوات المالية : يعتبر إصدار هذا المعيار ضمن إستراتيجية المجلس التي يتبناها وهي التطوير المستمر لمعاييرها إضافة إلى خارطة الطريق طويلة المدى التي هي نتيجة عن اتفاقية نورك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي والتي كانت من بينها توحيد الجهود فيما يخص تحسين وتقليل الاختلافات والتعقيدات التي تتميز بها محاسبة الأدوات المالية، إلا أن ما يميز هذا المشروع هو الضغوط الناتجة عن الأزمة المالية سنة 2008 والتي كانت محاسبة الأدوات المالية من بين أكثر المتهمين في زيادة تعجيل وتفاقم أسباب هذه الأزمة، مما فرض على المجلسين (IASB, FASB) القيام بإجراءات خاصة لمعالجة هذه النقائص، حيث تم تشكيل لجان ومائدة مستدير تعمل على هذه الجوانب، وقد أعلننا وُجوب الإسراع في تحسين محاسبة الأدوات المالية، مع تحفظهم على الاتهامات التي مست عجز معيار المحاسبة الدولية رقم (39) على تلبية الاحتياجات الجديد التي تميزت بها ممارسات الأعمال فيما يخص الأدوات المالية.

في مارس 2008 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بنشر ورقة نقاش مشتركة تحت عنوان ( تخفيض التعقيدات المرتبطة بالأدوات المالية) حيث قرر (IASB) بأن يتم تطوير هذا المشروع وفقاً لثلاثة مواضيع حيث تم الإعلان عن انتهاء المشروع في 24 جويلية 2014 على أن يتم بدء تطبيق متطلبات هذا المعيار في 1 جانفي 2018 مع السماح بإمكانية التطبيق المبكر.

وقد كانت إستراتيجية التطوير وفق للشكل رقم (02) حيث تعتبر هذه الخطة أولية أين يمكن تغييرها وفقاً لما تقتضيه أولويات المجلس الذي يراها مناسبة من خلال التغذية العكسية والمشاورات مع باقي الأطراف المعنية أو المهتمة بهذا المشروع. حيث تضمن المحاور التالية :

1- التصنيف والقياس؛

2- انخفاض ( تدني) القيمة؛

3- محاسبة التحوط.



## الشكل رقم 02 : استراتيجية تطوير المعيار IFRS 9



**Suerce :** <http://www.ifs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Instruments-A-Replacement-of-IAS-39-Financial-Instruments-Recognitio/Phase-I-Classification-and-measurement/Pages/Phase-I-Classification-and-measurement.aspx>

1- المحور الأول : التصنيف والقياس : تم نشره في نوفمبر 2009 حيث تعلق الأمر بالمتطلبات والتزامات الأصول المالية كما شهد هذا الجانب إضافة أخرى في شهر أكتوبر من سنة 2010، حيث لم تشهد هذه النقطة تغيير عن ما كان في معايير المحاسبة الدولي رقم 39 ما عد فيما يخص التغييرات التي أدخلت على خيار القيمة العادلة للالتزامات المالية لمعالجة قضية المخاطر الائتمانية الخاصة. حيث قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن الموعد الإلزامي للتطبيق يبدأ من 1 جانفي 2015 وهذا من أجل أن يسمح بوقت كاف للتحضير لتطبيق المعيار الجديد إضافة لانتظار اكتمال المراحل الأخرى للمشروع. حيث شهد هذا الجزء من المشروع تعديلات أخرى أقرها المجلس في نوفمبر 2011 وفي شهر فيفري 2014 تم الانتهاء من التعديلات التي أقرها المجلس.

2- المحور الثاني : انخفاض القيمة : يعتبر موضوع انخفاض القيمة وتوقيت وكيفية الاعتراف بها من الأمور التي شهدت جدلاً كبير بين المتخصصين من المهنيين والأكاديميين وهذا نظراً للخسائر التي شهدتها قيمة الأدوات المالية مع انفجار الأزمة المالية وعلى هذا الأساس فقد كان على مجلس معايير المحاسبة الدولية إعادة النظر في الممارسات المطبقة في هذا المجال؛ في 31 جانفي 2011 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) بنشر مسودة من أجل التعليق حول مقترحات محاسبة انخفاض القيمة للأصول المالية وهذا لغاية 31 أبريل 2011؛ وفي 7 مارس 2013 نشر المجلس المقترحات المنقحة بعد التعليقات الأولية حول تدني قيمة الأدوات المالية. والذي يهدف إلى تحديد نموذج الاعتراف بخسائر القيمة والتوقيت المناسب للاعتراف في الوقت المناسب، وفي فيفري 2014 نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية الصيغة النهائية لهذا الجزء من معيار التقارير المالية الدولية رقم 9 .

3- المحور الثالث : محاسبة التحوط : يمثل النموذج الجديد إجراء إصلاح كبير للمحاسبة التحوط التي تؤيد المعالجة المحاسبية مع أنشطة إدارة المخاطر، وتمكين الكيانات لتعكس بشكل أفضل هذه الأنشطة في بياناتها المالية. حيث ستؤدي هذه التحسينات إلى توفير معلومات أفضل حول إدارة المخاطر وتأثير محاسبة التحوط على البيانات المالية.

3-2-2 تأثير جماعات الضغط على معيار التقارير المالية الدولية رقم (09) الأدوات المالية : ارتبط مشروع هذا المعيار بالأزمة المالية حيث اتهمت المحاسبة بشكل مباشر وغير مباشر في التسبب في تفاقم هذه الأزمة، ولتصحيح إخفاق المحاسبة في القيام بدورها ومسايرت التطور الحاصل في عالم الأعمال شهدت عملية إعداد معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية نقاش كبير لدى مختلف المستويات وأصحاب المصالح والمنظمات الدولية والإقليمية .

1. اجتماعات المائدة المستديرة : عقد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) اجتماعات المائدة المستديرة في كل من أوروبا وآسيا وأمريكا وهذا لغرض جمع أكبر قدر من المقترحات وهذا من خلال تقرير المنظمات والحكومة حول القضايا الناشئة عن الأزمة المالية العالمية لتسريع عملية الإصلاح حيث كانت أول مائدة مستديرة في 14 نوفمبر 2008.

2. مقترحات مجموعة العشرين G20 : شكلت اجتماعات مجموعة العشرين حدث بارز في النقاشات حول الأزمة العالمية بشكل عام وهذا نظر لحجم التأثير الذي تحضى به اقتصاديات هذه المجموعة، حيث اتفقت المجموعة على إعادة النظر في النظام المالي العالمي في اجتماعها الأول بعد انفجار الأزمة العالمية من 14 و 15 نوفمبر 2008 بواشنطن، حيث ركزت القمة على النظر في تدعيم النظام المالي العالمي وهذا ضمن 47 نقطة، وقد أشار الإعلان الصادر عن المجموعة في أبريل 2009 إلى أهم النقاط الواجب على الهيئات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية أن تأخذها بعين الاعتبار بحلول نهاية سنة 2009 والتي كانت

كما يلي : 27

- الحد من تعقيد المعايير المحاسبية المتصلة بالأدوات المالية؛
- تعزيز التسجيل المحاسبي للاعتمادات المخصصة لتغطية خسائر الديون عن طريق إدراج طائفة أوسع من المعلومات المتعلقة بالائتمان؛
- تحسين المعايير المحاسبية المتعلقة بالتحوط، وبالكشف عن البيانات غير المدرجة في حسابات الشركات، وبعدم اليقين المتصل بعمليات التقييم؛
- تحقيق الوضوح والاتساق في تطبيق معايير التقييم على الصعيد الدولي، بالعمل مع الهيئات الرقابية؛
- إحراز تقدم كبير نحو بلوغ هدف وضع مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية العالمية العالية النوعية؛
- في إطار العملية المستقلة لوضع المعايير المحاسبية، تحسين إشراك الجهات صاحبة المصلحة، بما فيها الهيئات التنظيمية التحوطية والأسواق الناشئة، عن طريق مراجعة دستور المجلس الدولي لمعايير المحاسبة.

كما عبرت مجموعة العشرين عن هذه الحاجة في عام 2009 عندما اقترحت على مجلس معايير المحاسبة الدولية إشراك الاقتصاديات الناشئة وتركز أنشطته على القضايا المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في الاقتصاديات الناشئة بما في ذلك تقديم مقترحات بشأن الكيفية التي يمكن بها للمجلس أن يقدم إرشادات تعليمية بشأن هذه القضايا.<sup>28</sup>

3. المجموعة الاستشارية للأزمة المالية : تم إنشاء هذه المجموعة من أجل البحث عن سبل تحسين جودة التقارير المالية من أجل زيادة ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال، كما تعمل المجموعة على تحديد المسائل المهمة والطارئة في المحاسبة والتي تتطلب اهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تتكون المجموعة من العديد من الهيئات التنظيمية المهنية المهمة بإعداد معايير المحاسبة إضافة إلى هيئات أسواق رأس المال، إضافة إلى هيئات دولية وإقليمية كملاحظين منها للجنة بازل، مجلس الاستقرار المالي، للجنة الأوراق المالية الأمريكية (US.ESC).

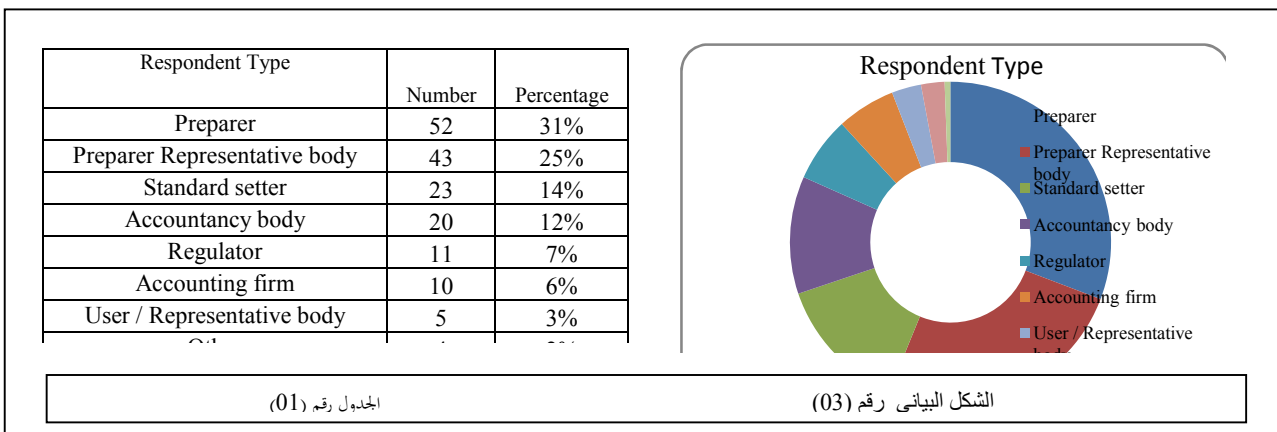
4. فريق واضعي معايير المحاسبة لأمريكا اللاتينية : تم إنشاء هذا الفريق في جوان 2011 والذي من أهدافه التفاعل مع مجلس معايير المحاسبة الدولية بتوفير المدخلات التقنية لجميع الوثائق التي تنشر لغرض إبداء تعليقات عليها، إضافة لتقديم مقترحات لجدول أعمال المجلس الدولي للمعايير المحاسبية وتنسيق تواءمه مع جدول الأعمال الخاصة بالمنطقة.<sup>29</sup>

5. صندوق النقد الدولي: أشار تقرير صندوق النقد الدولي بعنوان (تقرير الاستقرار المالي العالمي) الذي نشره في 24 سبتمبر 2007 إلى المجالات التي ينبغي إعادة النظر فيها والتي من بينها بعض المسائل المرتبطة بالممارسات المحاسبية وهي:<sup>30</sup>

- عدم كفاية الشفافية في الأسواق : أوضحت التطورات الأخيرة سهولة اهتزاز الثقة عندما تكون الخسائر غير معلومة والالتزامات خارج الميزانية العمومية غير شفافة وعلى ذلك فمن الدروس التي يمكن استخلاصها من هذه التطورات أنه ينبغي زيادة الإفصاح عن الروابط بين المؤسسات المالية المؤثرة في النظام الاقتصادي والأدوات الاستثمارية خارج الميزانية العمومية؛

- تقييمات أكثر واقعية : ينبغي النظر بمزيد من التدقيق في تقييم المنتجات المركبة في الأسواق غير السائلة فقد أوضحت فترة التقلبات الأخيرة أن السيولة المستمرة لا يمكن أن تتحقق لكل الأوراق المالية؛
  - معاملة محاسبية أفضل لحدود المخاطر الأوسع نطاقا : ثبت أن حدود دمج المخاطر المصرفية أوسع نطاقا من الحدود المحاسبية والقانونية المعتادة تشير هذه النقاط إلى ضعف عمليات الإفصاح وعدم تغطيتها لكل الجوانب المهمة التي يمكن الاعتماد عليها في عمليات القرار مما زاد من الغموض حول نشاطات المؤسسات المالية، من جهة أخرى أشار إلى عدم دقة عملية التقييم للمنتجات المالية المركبة وضعف الممارسات المحاسبية التي لم تستطيع تغطية التطور الذي شهدته هذه المنتجات المالية.
- 3-2-3 رسائل التعليقات على مشروع معيار التقارير المالية الدولي رقم (09) الأدوات المالية :** يرتبط إعداد أي مشروع معيار من معايير المحاسبة والتقارير المالية بمجموعة من الإجراءات والخطوات حيث تعتبر مرحلة التعليقات من أهم المراحل والتي لها تأثير على صياغة نص المعيار، أين يكون التأثير مرتبط بشكل كبير بحجم الضغوطات الناتجة عن هذه الرسائل، حيث نجد ان المجموعات الأساسية بعد إعادة تصنيف رسائل التعليقات لثلاثة مجموعة ( معدي القوائم المالية، مستخدمي القوائم، مهنة المحاسبة) المؤثرة في تصميم وإعداد معايير المحاسبة، مع استثناء رسائل التعليق الصادرة عن الهيئات المكلفة بإصدار معايير المحاسبة، والهيئات التنظيمية الأخرى وهذا بافتراض أن هذه المجموعة تعمل على أن تكون محايدة ولهذا فإن من المفترض أن تأثيرها لا يكون متحيز لأي واحد من المجموعات المتبقية .
- 1- رسائل التعليق الموجهة إلى مسودة العرض المتعلقة بالقياس والتصنيف : بلغ العدد الإجمالي للرسائل 169 رسالة حسب الجدول رقم (1)، وأما عدد الرسائل التي تمثل مجموعة الهيئات المكلف بإصدار معايير المحاسبة، والهيئات التنظيمية الأخرى والتي بلغت 34 رسالة والتي تمثل نسبة 21 % من إجمالي الرسائل حيث ان تأثيرها يكون مرتبط بالتوجه العام لهذه الهيئات لهذا فهي لا تشكل جماعات ضغط بشكل منهجي ، إضافة إلى ما نسبته 4% من الرسائل والتي يبلغ عددها 4 نظرا لعدم القدرة على تصنيفها ضمن المجموعات الأربعة حسب الجدول رقم (02)؛ ولهذا فإن مجموع رسائل جماعات ضغط هي 131 والتي قد تتأثر مباشرة بتطبيق هذا المعيار وما يترتب عنه.

الجدول رقم 01 والشكل البياني رقم 03 : التعليقات على مسودة المشروع المتعلقة بالقياس والتصنيف حسب المؤسسات والهيئات



Suerce : <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Instruments-A-Replacement-of-IAS-39-Financial-Instruments-Recognitio/Phase-I-Classification-and-measurement/Pages/Comment-letter-summary-Limited-Amendments.aspx>

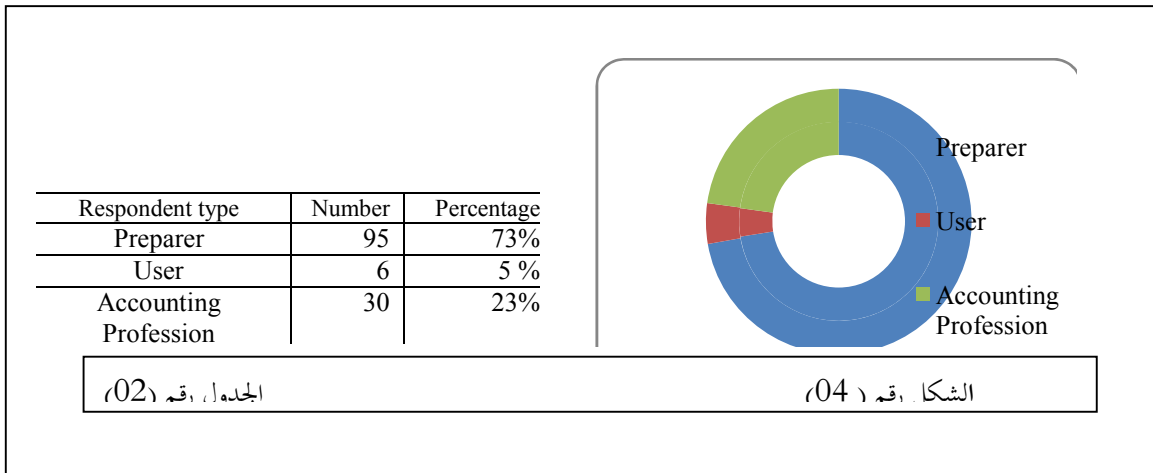
- معدي القوائم المالية : تشمل هذه المجموعة المؤسسات الاقتصادية والهيئات القطاعية أو المهنية لهذه المؤسسات، حيث يسهر معدي القوائم المالية على التأثير في إعداد معايير المحاسبة من خلال محاولات تقليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي قد

نتج عن تطبيق الممارسات التي قد يفرضها المعيار، حيث بلغ عدد الرسائل المرسلة من قبل هذه المجموعة 95 وهذا بنسبة 73% التي تعبر على حجم الاهتمام ومحاولة التأثير على توجيه المسائل المتعلقة بالقياس و الإفصاح.

● مستخدمي القوائم المالية : تتميز هذه المجموعة بالتنوع والذي ينتج عنه اختلاف في توجهاتهم واحتياجاتهم للمعلومات وبصفة عامة يأمل مستخدمي القوائم المالية من المعايير الجديدة أو التغييرات التي تسمى المعايير أن تغطي أكبر قدر من احتياجاتهم، بما فيها تغطية الثغرات والنقائص الموجودة في السابق وهذا ضمن مستويات الفهم المقبولة لديهم، إلا أن تنوع هذه الفئة واختلاف مصالحها قد يحد من مستويات تأثيرها على المعيار، إلا أن ما يلاحظ أن عدد الرسائل لا يمثل إلا 5% مما يقلل من إمكانية التأثير .

● مهنة المحاسبة : تهتم هذه المجموعة بإعداد المعايير من حيث تقليل حجم مسؤوليتهم اتجاه إمكانيات الفشل في تقديم خدمات المحاسبة والتدقيق والتي قد تخلق مُسائلة أكبر لهذه الشركات، كما أنها تشجع الممارسات التي تسمح لها بالمحافظة على حصصها السوقية، حيث بلغت نسبة مشاركتهم في التعليق على مسودة العرض بنسبة 23% والتي تمثل نسبة ضعيفة مقارنة بمعدي القوائم المالية، مما يرجح كفة التأثير لصالح المجموعة الأولى.

الجدول رقم 02 والشكل البياني رقم 04 : يوضح نسبة التعليقات على مسودة المشروع المتعلقة بالقياس والتصنيف



المصدر : تم إعداده على أساس الجدول رقم (01)

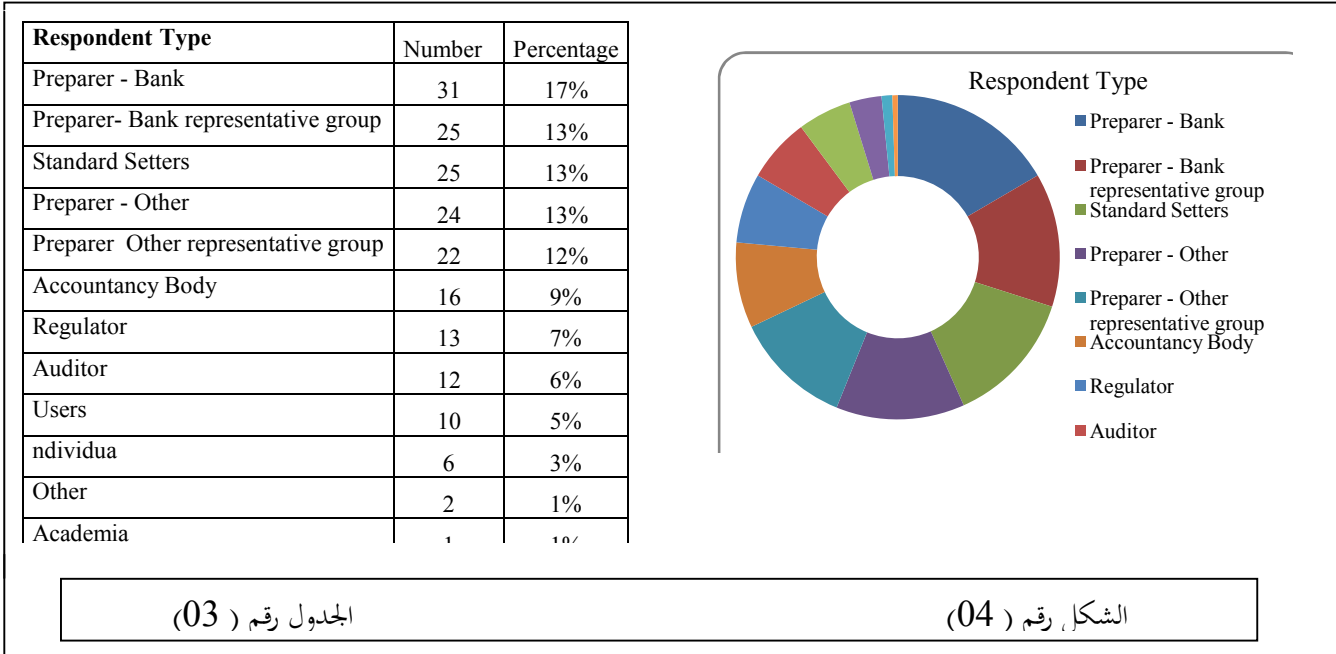
2- رسائل التعليق الموجهة إلى مسودة العرض المتعلقة بتدني القيمة : تم نشر هذه المسودة للتعليق في 07 مارس 2013 حتى 05 جويلية 2013، بلغ العدد الإجمالي للرسائل 187 رسالة حسب الجدول (3)، حيث يبلغ عدد رسائل التعليق الصادرة عن الهيئات التنظيمية المصدرة للمعايير 38 رسالة وهذا بنسبة 20.32%، حيث يتم تجاهل هذه المجموعة وهذا بافتراض أنها تلتزم بالحياد باعتبار أن هدفها هو الصالح العام فيما يتعلق بإصدار معايير المحاسبة؛ بالإضافة إلى رسالة واحدة لم يتم تصنيفها ضمن أي من المجموعات، وبالتالي فإن مجموع الرسائل التي تمثل بشكل مباشر المجموعات المؤثرة التي تتميز العلاقة بينها بتضارب للمصالح، وهي مجموعة معدي القوائم المالية، المستخدمين ومهنة المحاسبة وهذا حسب الجدول رقم (04).

● معدي القوائم المالية : بلغ عدد رسائل التعليقات لهذه المجموعة 102 رسالة بنسبة 59.3% وهي أكبر نسبة مما يعكس اهتمام هذه المجموعة ومحاولتها التأثير على توجيه المسائل المتعلقة بتدني القيمة بما يخدم مصالحها.

● المستخدمين : بلغ عدد الرسائل 53 رسالة بنسبة 30.81% حيث شهدت حجم مشاركة هذه المجموعة ارتفاعاً مقارنة بمشروع مسودة العرض المتعلقة بالقياس والتصنيف والذي يفسر بزيادة الاهتمام بهذا الجانب من مشروع إعداد هذا المعيار.

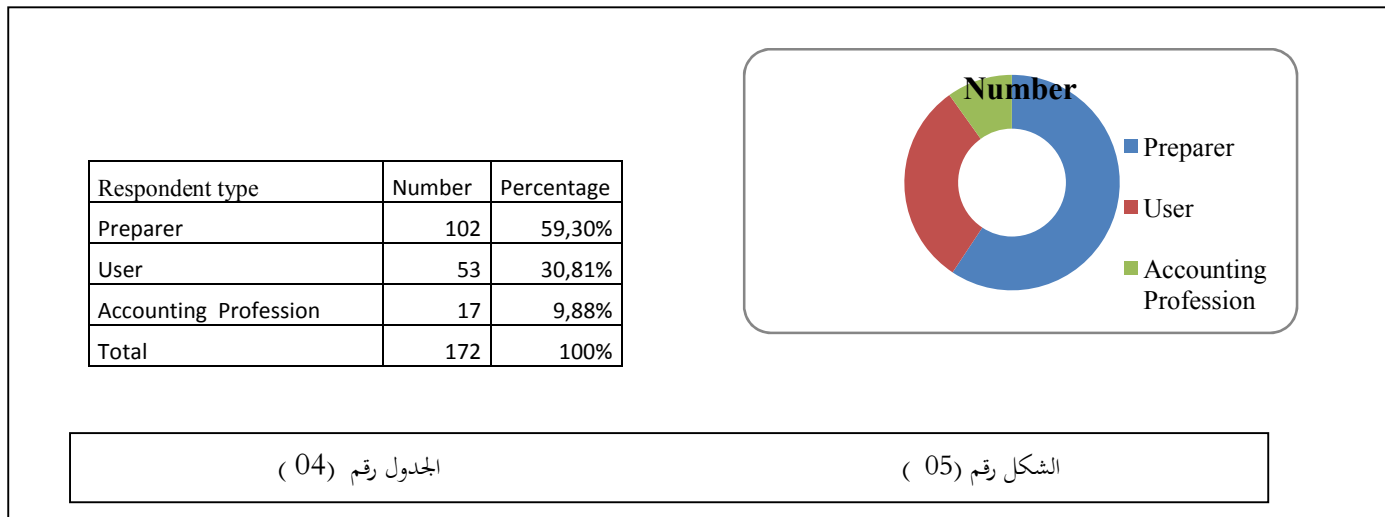
- مهنة المحاسبة : تعتبر نسبة المشاركة لهذه المجموعة ضعيفة حيث بلغ 9.88 % ، مما قد يقلل من التأثير على مصالحتهم مقارنة بالمجموعتين السابقتين؛ والذي قد يفسر أن محتويات هذا المعيار لا تشكل عبء من حيث قدرتهم على تطبيقه او تقديم الخدمات المرتبطة به بما فيها ما يتعلق بالتدقيق .

الجدول رقم 03 والشكل البياني رقم 04 : يوضح نسبة التعليقات على مسودة المشروع المتعلقة بتدني القيمة حسب المؤسسات والهيئات



Suerce : <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Instruments-A-Replacement-of-IAS-39-Financial-Instruments-Recognitio/Phase-I-Classification-and-measurement/Pages/Phase-I-Classification-and-measurement.aspx>

الجدول رقم 04 والشكل البياني رقم 05 : يوضح نسبة التعليقات على مسودة المشروع المتعلقة بتدني القيمة



المصدر : تم إعداده على أساس الجدول رقم (03)

## الخلاصة :

تهدف جماعات الضغط إلى التأثير في القوانين والهيئات التنظيمية وفقاً لاحتياجاتها وما يضمن حماية مصالحها، وفي نفس هذا الإطار يتم صياغة معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية من خلال تأثير جماعات الضغط عليها في مختلف المستويات، فمن خلال ملاحظة مجموع رسائل التعليقات للمرحلتين والتي بلغ عددها 303 رسالة يظهر أن نسبة مشاركة معدي القوائم المالية تمثل النسبة الأكبر حيث وصل عددها 197 بنسبة 65.02% ، في حين بلغت عدد رسائل المستخدمين ومهنة المحاسبة لم تتجاوز 20% و 15.51% على التوالي، من خلال هذه النسبة يظهر اهتمام معدي القوائم المالية ومحاولات التأثير على إعداد هذا المعيار، والذي يرجع في الأصل إلى الخلفية التي بدأ منها تطوير هذا المعيار فهو نتيجة لتداعيات الأزمة المالية العالمية والتي تهمت حينها معايير المحاسبة بالمساهمة في تفاقم الأزمة المالية وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق بإعادة النظر في أسس التقييم وتصنيف الأدوات المالية، حيث اتهمت المؤسسات المصرفية بأن عملياتها المالية المرتبطة بالتوريق والمشتقات المالية لم يتم الإفصاح عن طبيعتها المالية والمخاطر التي تحملها بشكل صحيح يمكن من تقييمها بشكل دقيق من طرف المشاركين في أسواق المال مما أدى ظهور فقعات مالية نتيجة الاستثمارات الضخمة التي وجهت نحو هذه الأدوات والتي أدت إلى انهيار الأسواق، ومن أجل الدفاع عن تلك الممارسات المالية والمحاسبة عليها كان لبد من المشاركة في إعداد وتصميم هذا المعيار.

- <sup>1</sup> Procházka D, Lobbying on the IASB Standards: An analysis of the Lobbyists' Behaviour over Period 2006–2014, Copernican Journal of Finance & Accounting, 4(2), (2015), 129–143
- <sup>2</sup> John R Grinyer & Alex Russell, National Impediments to international Harmonization : Evidence of Lobbying in the U.K, journal of international accounting auditing and taxation, 1 (1) , 1992, 13 , 31.
- <sup>3</sup> John B. MacArthur, The Impact of Cultural Factors on the Lobbying of the International Accounting Standards Committee on E32, Comparability of Financial Statements: An Extension of MacArthur to Accounting Member Bodies, Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 1999, 8(2), 315–335
- <sup>4</sup> Karthik Ramanna, The international politics of IFRS harmonization, Working Paper, 11-132, August 15, 2011
- <sup>5</sup> Robert K. Larson & Karen L. Brown , Lobbying of the IASC: The Case of Construction Contracts, Advances in International Accounting, Volume 14, 2000 . pages 47-73.
- <sup>6</sup> C.L. Cortese et al, Powerful players: How constituents captured the setting of IFRS 6, an accounting standard for the extractive industries, Accounting Forum 34 (2010) 76–88
- <sup>7</sup> Abigail Allen & Karthik Ramanna , Towards an understanding of the role of standard setters in standard setting, journal of Accounting and Economics, 55 , 2013, 66-90
- <sup>8</sup> Ramanna et al , The auditing oligopoly and lobbying on accounting standards, [http://www.hbs.edu/faculty/conferences/2013-imo/Documents/Audit%20Oligopoly%20Lobbying%20\\_%20Allen%20Ramanna%20Roychowdhury%20\\_%20Feb%202013.pdf](http://www.hbs.edu/faculty/conferences/2013-imo/Documents/Audit%20Oligopoly%20Lobbying%20_%20Allen%20Ramanna%20Roychowdhury%20_%20Feb%202013.pdf), consulté le 12/08/2015
- <sup>9</sup> Addy, Noel and Edward P. Swanson. Were Lobbyists on Income Tax Accounting Influenced by Income Strategies?, Contemporary Accounting Research, 11(1), (1994), 497 –514
- <sup>10</sup> إلدون.س. هندريكس، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الطبعة 4 ، 2008 ، الاسكندرية، ص 207
- <sup>11</sup> أحمد ريان البلقاوي، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله ، الجزء الأول، الياروزي، عمان، 2009 ، ص ص 173–173
- <sup>12</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة، القاهرة، 2005، ص 61
- <sup>13</sup> نفس المرجع السابق، ص 59
- <sup>14</sup> محمود السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية، المنصورة ، مصر ، 1992، ص 93
- <sup>15</sup> أحمد ريان البلقاوي، مرجع سابق ، ص 208
- <sup>16</sup> ريتشارد شريدور وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد أحمد كاجيحي وآخرون، دار المريخ، الرياض، 2006، ص 43
- <sup>17</sup> رياض العبد الله، المحاسبة سلاح أيديولوجي نفاذ : عولمة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية الإدارية، القاهرة، 2007، ص 62
- <sup>18</sup> J-F .Casta , politique comptable des entreprises , Encyclopédie de Comptabilité , Contrôle de Gestion et Audit Economica , Paris, 2000 , P 961
- <sup>19</sup> Richard. M. Cyert and Yuji. Ijiri. The true blood objectives report, journal of Accounting Research. Vol.12. USA, 1974. P P (29, 30).
- <sup>20</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 84.
- <sup>21</sup> عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص 121
- <sup>22</sup> George Georgiou. The IASB standard-setting process : Participation and Perceptions Of Financial Statement Users, The British Accounting Review, 42, USA, (2010), pp( 103-118). P 105

- 23 G. Georgiou, C.B. Roberts, Corporate lobbying in the UK: an analysis of attitudes towards the ASB's 1995 deferred taxation proposals, *The British Accounting Review*, 36, UK, (2004), PP( 441–453) , p 442
- 24 W.C. Koh. What drives firms' decision to lobby and determinates of their lobbying positions: Evidence from firms' comment letter submissions during FASB's stock option expensing proposal in 2004. *The International Journal of Accounting*, 46, USA, (2011) PP(1-24). P13
- 25 رياض العبد الله، المحاسبة سلاح أيديولوجي نفاذ : عولمة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية الادارية، القاهرة، 2007 ، ص 56-57
- 26 فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، إسم الوثيقة الأسس التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ العالمي الجوده من قبل الشركات: الاتجاهات والتحديات الرئيسية، رقم الوثيقة TD/B/C.II/ISAR/ 63 ، الدورة التاسعة والعشرون، جنيف، ٣١ أكتوبر - ٢ نوفمبر 2012 ، ص 6
- 27 فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ (ISAR) ، الوثيقة رقم TD /B /C /ISAR/IAS/ 53 ، استعراض قضايا التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي : تأثير الأزمة المالية، جنيف 7-9 أكتوبر 2009 ، ص 7
- 28 فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، إسم الوثيقة الأسس التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ العالمي الجوده من قبل الشركات: الاتجاهات والتحديات الرئيسية، رقم الوثيقة TD/B/C.II/ISAR/ 63 ، الدورة التاسعة والعشرون، جنيف، ٣١ أكتوبر - ٢ نوفمبر 2012 ، ص 11
- 29 نفس المرجع السابق ، ص 14
- 30 نشرة صندوق النقد الدولي الالكترونية، 16 أكتوبر 2007 ، ص 3 تم الاطلاع 2015/05/22  
<http://www.imf.org/external/ks5101/loe/ara>