

## تقييم شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: وجهة نظر تحليلية

أمال مهاوة (\*)

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر

**ملخص:** تهدف الدراسة إلى تقييم شرعية هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية ومعاييرها. فالإشكالية الرئيسية لها تنصب على دراسة ما مدى التزام الهيئة بالأسس الشرعية في إعداد المعايير الدولية للتقارير المالية؟ وذلك بغرض إظهار أوجه قصور شرعية هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية ومعاييرها، وخاصة أعقاب الأزمة المالية العالمية 2007-2008 واستجابة الهيئة للأزمة، بنيت الدراسة على الفحص والتقييم النقدي. المساهمة الرئيسية لها هي تقييم شرعية هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية ومعاييرها وتوفير إطار تحليلي جديد للشرعية "نموذج الشرعية".

**الكلمات المفتاح:** هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية، شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية، نموذج الشرعية.

**تصنيف JEL:** M41.

### I. تمهيد:

طرحت الأزمة المالية العالمية 2008 قضايا جديدة لتقييم المعايير الدولية للتقارير المالية لم تكن مطروحة في السابق أو على الأقل لم تكون مطروحة بالدرجة نفسها، جاء أهمها قضية شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية. يعتبر مفهوم الشرعية مفهوم دخيل على علم المحاسبة. ولتحظى المعايير الدولية للتقارير المالية بالقبول والامتثال ومن ثم تحقيق أهداف التوافق الدولي يجب بنائه على الأسس اللازمة لبناء الشرعية.

**مشكلة الدراسة:** بناءً على ذلك تأتي هذه الدراسة لتقييم النموذج الدولي للمحاسبة على أساس متطلبات بناء الشرعية والنماذج الحديثة للشرعية التي تسعى لتحقيق أهداف التوافق والتنسيق المحاسبي الدولي. لذا سنحاول في هذه الدراسة الإجابة على السؤال التالي:

**إلى أي مدى تلتزم المعايير الدولية للتقارير المالية بالأسس الشرعية في بنائها؟**

**أهمية الدراسة:** تنبع أهمية الدراسة في كونها من الدراسات الحديثة التي تتناول موضوع شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية على ضوء الانتقادات الموجهة لهذه المعايير.

**الدراسات السابقة:** انطلقنا في محورة إشكالية الدراسة ومحاورها بعد الإطلاع على جملة من الدراسات السابقة كان أهمها دراسة سنادا التي قدمت إطار تفسيري منظم لتوضيح مفهوم الشرعية في الدراسات المحاسبية، فرغم تناول قضايا تأسيس الشرعية في العديد من الدراسات المحاسبية الحديثة لكن معظم هذه الدراسات إكتسها الكثير من الغموض في تحديد واضح لهذا المفهوم، خاصة لارتباط مصطلح الشرعية بحقول المعرفة السياسية واعتباره دخيلا على حقول المعرفة المحاسبية، فضلا عن بناء سنادا لمفهوم الشرعية جاء من خلال وضع إطار مفاهيمي لحدود تأسيسها. وفي هذا السياق نجد كذلك دراسة برنار كولاس Bernard Colasse و آلان بورلود Alain BURLAUD الذي سلب الضوء على بعض أوجه قصور المعايير الدولية للتقارير المالية خاصة بعد توجيه أصابع الاتهام إليها في الأزمة العالمية لسنة 2008. فيما يلي عرض لبعض هذه الدراسات:

**أولا: دراسة ماساتسوجو سنادا " Masatsugu Sanada " (23 جانفي 2012) بعنوان Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework**

الدراسة ورقة بحثية عبارة عن مقال نشر في مجلة الإلكترونية " شبكة بحث العلوم الاجتماعية " SSRN للمحاسبة المالية. الإشكالية الرئيسية للورقة هي مدى شرعية النموذج الدولي للمحاسبة. قدمت سنادا نموذج مقترح لبناء الشرعية وإطار لحدود تأسيس الشرعية. حدود هذا الإطار يكمن عند مستويين متكاملين: المستوى الإجرائي للشرعية (ويقصد بها شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية) والمستوى الثاني هو الشرعية المؤسسية (ويقصد بها شرعية الهيئة ككل بمختلف هياكلها). تتحقق الشرعية الإجرائية وفق سنادا إذا تحقق ما يلي:<sup>1</sup>

1. التبرير من خلال الفوائد (جلب الفوائد من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية): أي الآثار الإيجابية الملموسة للاعتماد IFRS ويمكن توضيحها على سبيل المثال أنه يمكن للشركات المتبنية IFRS تجنب مشكلة جعل البيانات المالية متعددة وفقا لمتطلبات وطنية متفاوتة؛ كما يمكن لهذه الشركات الوصول بسهولة إلى أسواق الأسهم في البلدان الأخرى التي تقبل باعتماد IFRS، فضلا عن زيادة في كفاءة سوق رأس المال العالمي وتحقيق الجودة من خلال انتشار القواعد المحاسبية عالية الجودة. تبرير تطبيق IFRS يصبح سلوكيات اقتصادية رشيدة؛

2. الاستفادة من قوة المنظمات الأخرى في التطبيق: الاستفادة من الهيئات والمنظمات الدولية مثل هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة SEC، المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO والاتحاد الأوروبي كقوات تنظيمية لفرض عملية الامتثال. وفي هذا الشأن تدرج علاقة الهيئة الواضحة للمعايير مع الهيئات الداعمة لها من خلال التعاون والاستفادة من قوتها السياسية بدلا من ممارسة سلطتهم عليها لكي لا تكون عملية وضع المعايير نتاج سياسي أكثر منه نتاج منطقي أو تجريبي؛

3. توفير المعلومات لاتخاذ القرارات المفيدة؛

4. الانساق النظري. وفي المستوى المؤسسي تتحقق الشرعية المقصود بتوفير فرصا لأصحاب المصلحة الذين لم يشاركوا مباشرة في وضع المعايير، وضمان مبدأ التمثيل والتعبير عن آرائهم لجعل عملية وضع معايير أكثر ديمقراطية.

**ثانيا: دراسة برنار كولاس Bernard Colasse و آلان بولود Alain BURLAUD بعنوان معايير المحاسبة الدولية: عودة السياسة؟ Normalisation comptable internationale : le retour du politique ?**

الدراسة عبارة عن مقال نشر لإثراء المناقشة بمجلة CCA. سعى من خلاله الباحثان لتسليط الضوء على بعض أوجه قصور المعايير الدولية للتقارير المالية خاصة بعد توجيه أصابع الاتهام إليها في الأزمة العالمية لسنة 2008. جاءت الدراسة في ثلاثة محاور. تناول الأول الركائز الداعمة والإطار القائم لاكتساب هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية للشرعية والتي حددها الباحثان في ثلاثة جوانب "الشرعية السياسية، الشرعية الإجرائية، الشرعية العلمية"، ويناقش المحور الثاني أوجه قصور اكتساب هذه الشرعية والتي كانت موجهة قبل الأزمة لكن عجلت الأزمة بظهورها. في حين يعالج المحور الثالث ما إذا كانت أصابع الاتهام التي وجهت للهيئة من طرف الهيئات العامة الحكومية تمثل تهديدا لشرعية الهيئة وإعلان لعود المحاسبة لميدان تنظيمه الحقيقي والمتمثل في الحقل السياسي.

للإجابة على تساؤل الدراسة قمنا بتقسيم محاورها كالتالي:

## II. ماهية الشرعية:

يورد وبر Weber (1978)<sup>2</sup> تعريف للشرعية من حيث طريقة وضع القواعد وكيفية اختيار الحكام لسن هذه القواعد. فينظر إلى الشرعية بأنها أي قاعدة تنشأ عن الاتفاق والإجماع بين أصحاب المصلحة، ينتج عنها الامتثال والطاعة دون أي ضوابط في إلزامية التطبيق والتنفيذ. أما هابرماس (1973) Habermas<sup>3</sup> يعرف الشرعية من حيث صياغة القواعد ومحتواها فيمكن إضفاؤها من خلال المشاركة في صياغة القواعد للتوصل إلى توافق في الآراء حول دوافع عقلانية لبناء هذه القواعد. والآراء المتفق عليها يجب أن تبنى على حجج وتبريرات توفر أساس منطقي لبعض وجهات النظر وينبغي أن تكون قوة الحجة الوسيلة الوحيدة التي من خلالها يجب أن يقتنع المشاركون الآخرون لتغيير مواقفهم. كما ينبغي أن يكون المشاركون على استعداد لتنفيذ أي نتائج بالرغم من أنها قد تكون ضد مصالحهم الخاصة لاعتمادهم على قوة الحجة في موافقة الآخرين لآرائهم، وبالتالي تحقيق الكفاءة والعدالة في توزيع المصالح. إلى جانب التعريفين السابقين للشرعية يضيف فرنك (1988) Franck جانب ثالث للشرعية من حيث قدرة القواعد لتعزيز المساواة والإنصاف والعدالة<sup>4</sup>. وبمعنى أشمل للشرعية يمكن تعريفها بأنها قاعدة تنشأ عن دافع في التأسيس ترقى إلى مستوى القبول العام والخضوع (الامتثال) الطوعي لها الناجم عن الاتفاق والإجماع.

## III. الأسس الشرعية لبناء نموذج دولي للمحاسبة :

الشرعية عدة مستويات أهمها: الشرعية المؤسسية، الشرعية الإجرائية والشرعية السياسية لئتم بعدها إسقاط الشرعية السياسية، كما سيتم شرحها لاحقا، والاتفاق على تصنيف الشرعية عند مستويين " الشرعية المؤسسية والشرعية الإجرائية". لذلك اعتمدت الباحثة على نموذج سنادا Sanada لسنة 2012 في بناء شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية لشرح الشرعية عند هذين المستويين كما هو موضح في الشكل رقم (01).

**1. الشرعية المؤسسية :** تتحقق الشرعية المؤسسية من خلال استقلال الهيئة وهيكلها، فضلا عن عمليات صنع القرار، إذ وصف الاتحاد الدولي للمحاسبين<sup>5</sup> استقلال الهيكل بأنه عنصر أساسي لتحقيق الشرعية. في حين وصف زيمرمان، وآخرون<sup>6</sup> بأن الهياكل التنظيمية ينبغي أن تيسر عملية المساءلة والرقابة على العمليات والسلوكيات التي تنطوي عليها أنشطتها. فالشرعية عند هذا المستوى تتعامل مع كيفية اكتساب الهياكل التنظيمية ككل القبول من المجتمع ككل.

ويُعزى حاليا تعريف الشرعية إلى المربع الرباعي لأدوات الحوكمة\* التي وضعه إستي (2006) Esty حول<sup>7</sup> أحكام القانون الإداري في تحديد شروط إضفاء الشرعية المؤسسية. إذ يركز هذا المربع على أربعة أبعاد: السيطرة (الرقابة) على الفساد؛ وضع قواعد منهجية وسليمة، الشفافية والمشاركة العامة و تقاسم السلطة باختصار إضفاء الشرعية المؤسسية يكمن في تحقيق مبادئها الثلاث: مبدأ الاستقلالية، مبدأ التمثيل وأخيرا مبدأ الرقابة والمساءلة.

**2. الشرعية الإجرائية:** يمكن عرض عناصر الشرعية الإجرائية، وفق تقسيم ريتشاردسون وإبرلاين Richardson and Eberlein، باعتبارها عملية مكونة من ثلاث مراحل: شرعية المدخلات، شرعية المعالجة وشرعية المخرجات<sup>8</sup>. يجادل ريتشاردسون وإبرلاين شرعية المدخلات في مبدأ المشاركة أي مشاركة وتمثيل جميع الأطراف المتأثرة على قدم

المساواة ولا ينبغي فقط الاهتمام بكمية وتكافؤ فرص المشاركة ولكن أيضا بنوعية وتكلفة المشاركة. أما عن شرعية المعالجة يوضحها الباحثان على أنها نزاهة عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات والصرامة في اتخاذ القرارات. وأخيرا تنجم شرعية المخرجات عن التحقيق الهادف لتلبية احتياجات مختلف أصحاب المصلحة على أن لا تفرض هذه الشرعية عبئا غير ضروري<sup>9</sup>. الشرعية الإجرائية تشمل خيار التعاون مع أصحاب المصلحة بشكل قوي في هياكل صنع القرار والاستجابة لاحتياجاتهم. وهي تخضع لثلاثة مبادئ: مبدأ الكفاءة، مبدأ التمثيل، مبدأ احتياجات المستخدمين.

#### IV. أسس بناء شرعية المعايير الدولية للتقارير المالية :

عقب انتقادات شرعية النموذج الدولي خلال الأزمة المالية العالمية 2007-2008 بدأت هيئة المعايير الدولية للتقارير المالية التفكير في إعادة النظر في أسس وقواعد بناء هذا النموذج شرعت إثرها إلى عقد العديد من الاجتماعات والتشاورات نجم عنها تحديد إطار جديد لبناء النموذج على المستوى الهيكلي والإجرائي على حد سواء<sup>10</sup>. حددت بعض القضايا التي لم تكن مطروحة قبل الأزمة أو على الأقل حدوث الأزمة أكد على أهميتها. وقد تضمن الإعداد لتجسيد أسس شرعية النموذج الدولي للمحاسبة معالجة القضايا المطروحة والعمل على الجانبين المؤسسي والإجرائي.

#### 1. هيكله المعايير الدولية للتقارير المالية

تم تعديل الهيكل التنظيمي للهيئة ستة (06) مرات منذ إعادة هيكلتها سنة 2001 وأخر ثلاثة مرات كانت منذ الأزمة المالية العالمية 2007-2008 وشملت التعديلات إنشاء مجلس المراقبة وتعزيز دور الأمناء وتوسيع عضوية المجلس مع إنشاء لجان استشارية إضافية. (أنظر الشكل رقم 02). يعكس الشكل هيكل الهيئة عند ثلاث مستويات لتحقيق متطلبات إضفاء الشرعية. وعند كل مستوى هناك جهة معينة بتجسيد ذلك كما سيتم شرحه في ما يلي:

International Organization of Securities Commissions

**1-1. مجلس المراقبة "MB" Monitoring Board:** عند المستوى الأول نجد إنشاء مجلس المراقبة للإشراف على تحقيق المساءلة والرقابة. تأسس المجلس في فيفري 2009 بعضوية مبدئية مشكلة من ستة أعضاء. شملت مفوض عن السوق الداخلية والخدمات في المفوضية الأوروبية، نائب مفوض للشؤون الدولية من الوكالة اليابانية للخدمات المالية (JFSA) Japanese Financial Services Agency، مفوض من الوكالة اليابانية للخدمات المالية (JFSA)، رئيس هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) Securities and Exchange Commission، ممثل عن لجنة الأسواق الناشئة لمنظمة International Organization of Securities Commissions

(IOSCO) النائب التنفيذي لمجلس الخدمات المالية، ممثل عن مجلس IOSCO ورئيس لجنة الأوراق المالية والاستثمارات الأسترالية عضو ممثل بصفة مراقب. ليتم إضافة عضوين آخرين في سنة 2014 (رئيس لجنة الأوراق المالية البرازيلية ورئيس لجنة الخدمات المالية بكوريا)<sup>11</sup>.

يشرف مجلس المراقبة MB ويناقش مختلف القضايا المتعلقة بالمساءلة والرقابة والإجراءات الواجبة في وضع المعايير، فضلا عن القضايا المتعلقة بضمان التمويل العام المستقر والملائم للهيئة بما يضمن للهيئة الاستقلالية المالية بقدر الإمكان عن الجهات التي قد تمارس عليها ضغوطا. وقد نجحت الهيئة في ذلك إلى حد ما بفرض ضرائب على الشركات المدرجة في البورصة والمطبقة للمعايير الدولية للتقارير المالية<sup>12</sup>.

وفي سياق دعوة الهيئة لتقارب المعايير، تقارب المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS ومبادئ المحاسبة المقبولة عموما US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles)، يكشف تقرير Financial Crisis Advisory Group (FCAG) (2009)<sup>13</sup> أن سبب إنشاء مجلس المراقبة MB يدخل ضمن إستراتيجية الهيئة في خلق صلة رسمية "formal link" مع مؤسسات رأس المال التي تخدم المصلحة العامة، فضلا عن تحقيق التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) Financial Accounting Standards Board ومواءمة الحكم معه. يوضح الشكل رقم (03) ذلك.

**2-1. أمناء مؤسسة (هيئة) المعايير الدولية للتقارير المالية International Financial Reporting Standards Foundation Trustees (IFRS Foundation Trustees):** نجد في المستوى الثاني أمناء "Trustees" مؤسسة معايير الدولية للتقارير المالية المسؤولين مسؤولية كاملة عن الحكم والإشراف عن باقي هياكل الهيئة وأعضائها. يتم تعيينهم من قبل مجلس المراقبة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وقد يتم إنهاء مهام عضو لعجزه عن أداء مهامه أو أدائه الضعيف أو سوء سلوكه. يشمل حاليا 22 عضوا.

ينص دستور الهيئة على تكوين الأمناء بما يعكس أسواق رأس المال في العالم جنبا إلى جنب مع التنوع الجغرافي والمهني. فالتوزيع الجغرافي يكون على أساس التقسيم التالي: ستة من كل من آسيا / أوقيانوسيا، ستة من أوروبا، ستة من أمريكا الشمالية؛ واحد من أفريقيا، واحد من أمريكا الجنوبية؛ واثنين من أي منطقة، مع مراعاة الحفاظ على التوازن الجغرافي الكلي. وتوفير توازن مناسب من الخلفيات المهنية، يكون من خلال التنوع بين المدققين ومعدّي التقارير ومستخدميها، الأكاديميين والمسؤولين عن خدمة المصلحة العامة. عادة، ما يكون اثنين من أمناء شركاء في شركات المحاسبة الدولية البارزة مثل ديلويت اندتوش Deloitte Touche Tohmatsu لتحقيق هذا التوازن، ينبغي اختيار أمناء بعد التشاور مع المنظمات الوطنية والدولية المراجعين (بما في ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين).

**1-3. مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB):** في المستوى الثالث والأخير نجد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المسئول عن وضع المعايير والأنشطة ذات الصلة بمساعدة لجنة تفسيرات المعايير الدولية والمجموعات الاستشارية. حيث تكمن مهام المجلس الأساسية في وضع وتحسين معايير المحاسبة المالية للمؤسسات، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير وتعيين لجان التوجه وإقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من 16 عضواً، يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءاتهم، يعمل على الأقل 13 عضواً منهم بنظام الوقت الكامل، والباقي يعمل وفق نظام الوقت الجزئي. يشمل المجلس في عضويته أربعة (04) أعضاء من آسيا، أربعة (04) أعضاء من أوروبا، أربعة (04) أعضاء من أمريكا الشمالية وعضواً واحداً لكل من أفريقيا، جنوب أمريكا وعضوان من أي منطقة بشرط التوازن الجغرافي الكلي. الشروط الرئيسية لعضوية المجلس هي الكفاءة المهنية والخبرة العملية المتنوعة من أجل المساهمة في تطوير جودة عالية من المعايير. يدعم المجلس لجنة تفسيرات المعايير الدولية The IFRS Interpretations Committee التي تعتبر امتداداً له ولمهامه. يتم تعيين أعضائها الأربعة عشر (14) من قبل الأمانة دورها الرئيسي هو تفسير المعايير الدولية للتقارير المالية وتقديم التوجيه لمستخدميها. والتشكيل الحالي لأعضائها مكون من سبعة أعضاء من أوروبا وأربعة من أمريكا الشمالية وثلاثة من منطقة آسيا /أوقيانوسيا.<sup>14</sup>

**2. الجانب الإجرائي:** منح دستور الهيئة IFRS Foundation مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حق وضع وتطوير برامجها التقنية ومتابعتها تحت إشراف أمناء مؤسسة IFRS وللأمانة لجنة لمراقبة الإجراءات القانونية (DPOC) (Due Process Oversight Committee) مسؤولة عن الإشراف ومراقبة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومدى التزامه لإجراءات الحوكمة العادلة وامتثاله لإجراءات وضع المعايير المنصوص عليها، كما توفر DPOC الرقابة المستمرة على عمليات مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات خلال جميع مراحل تطوير المعيار أو تفسيره، بما في ذلك وضع جدول الأعمال وتعليقات بعد تنفيذ (تقرير تنفيذ البرامج)<sup>15</sup>.

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بوضع بروتوكول إجراءات وضع المعايير بما يضمن تحقيق ثلاثة مبادئ التي نص عليها دستور الهيئة "مبدأ الشفافية، مبدأ التشاور الكامل والعادل بين مختلف واضعي وجهات النظر على الصعيد العالمي ومبدأ المساءلة". الشفافية تتحقق من خلال عقد اجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية التي تكون مفتوحة للجمهور، وإشعارات النشر ومسودات العرض ورسائل تعليق التي تطرح للجمهور من أجل الإثراء والمناقشة وقد تكون منشورة على الموقع الإلكتروني للهيئة، فضلاً عن إجراء مشاورات مكثفة للتماس تعليقات مكتوبة على المسودات وجلسات الاستماع العامة والزيارات الميدانية، وإطلاق مشروع باسم ملخصات وبيانات ردود الفعل لشرح لأساس المنطقي لاتخاذ خيارات معينة. يتم نشر جدول اجتماعات على موقع مؤسسة IFRS قبل مدة كافية من عقدها لمنح الوقت الكافي لمختلف الأطراف المعنية للتحضير لها. فيما يلي شرح بروتوكول (إجراءات) وضع المعايير كما هو موضح في الشكل رقم (04).

## V. تقييم شرعية النموذج الدولي للمحاسبة:

**1. الشرعية المؤسسية:** لفحص ما مدى اكتساب الهيئة شرعيتها عند هذا المستوى لا بد تحليل ما مدى تحقيقها للمبادئ التالية: "الاستقلالية، التمثيل، الرقابة (المساءلة)" من خلال هيكلها. هناك أكثر من 145<sup>16</sup> دولة تسمح أو تتطلب استخدام IFRS موزعين على النحو الذي يوضحه الشكل رقم (05).

تسعى الهيئة لتحقيق التوازن الجغرافي من خلال توزيع وتخصيص مقاعد هيكلها وصولاً لتحقيق مبدأ التمثيل. فبالاعتماد على الشكل رقم (05) الذي يعكس النسب المئوية للدول المعتمدة IFRS، نقوم باختيار مدى تحقق مبدأ التمثيل. يوضح الجدول رقم (01) مقارنة بين عدد المقاعد المخصصة المفروضة والفعلية وفق التوزيع القاري.

بإجراء تحليل بسيط لتقييم تحقيق التوازن الجغرافي في ظل تشييط المعايير الأخرى كحجم اسواق رأس المال، نجد هذا التوازن غير محقق، مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير المعايير الأخرى في اختلال التوازن. قارة إفريقيا على سبيل المثال، نجد أنها تمثل نسبة 17% ما يمنحها الحق في مقعد واحد في مجلس المراقبة MB وأربعة مقاعد مع الأمانة في حين ثلاثة مقاعد في المجلس IASB. لكن نجد عدم احترام هذا التوزيع من طرف الهيئة. إذ نجد غياب تمثيل للقارة في مجلس المراقبة لتأخذ مكانها قارة آسيا /أوقيانوسيا وفقدانها لثلاثة مقاعد مع الأمانة، مقعد يكون لصالح قارة آسيا /أوقيانوسيا ومقعدان لصالح قارة شمال أمريكا على حساب قارة أفريقيا، وفي الأخير فقدتها لمقعدين في المجلس IASB لصالح قارة آسيا /أوقيانوسيا.

تعكس المعطيات السابقة عدم تحقيق العدالة وتكافؤ فرص التمثيل. وأكثر من ذلك نجد المقعد الوحيد والمخصص لقارة أفريقيا في المجلس ممثل من طرف (داريل سكوت الرئيس المالي التنفيذي الأسبق، مجموعة فيرستارند المصرفية (جنوب إفريقيا)) والمقعد المخصص بين الأمانة ممثل من طرف (وايزمان نكوولو الرئيس الأسبق لمعهد جنوب أفريقيا للمحاسبين القانونيين) أي التمثيل أقتصر على دولة جنوب أفريقيا، لا يوجد دليل على أن جنوب أفريقيا اختير من قبل بلدان أفريقية أخرى لتمثيل مصالحهم ووجهات نظرهم (شرعية الممثلين الإقليميين). خاصة في ظل التنوع الاقتصادي والسياسي لدول إفريقيا. قد نطرح سؤالاً هنا في ماهية معايير انتقاء الأعضاء لتحقيق أفضل تمثيل لمصالح

الأطراف المتأثرة ووجهات نظرهم. على سبيل المثال؟ عملية اختيار الممثلين أمر بالغ الأهمية لدى أصحاب المصلحة ويمكن تعزيزها بين الأطراف المتأثرة بمنحهم الحق في ترشيح ممثليهم.

وفي اختبار للمبدأ الثاني (مبدأ الاستقلالية) نجد الهيئة تستخدم لتخصيص مقاعد في هياكل الحكم معيار القيمة السوقية الإجمالية المحددة من كمية الأسهم المدرجة وأسعارها التي قد تكون مشوهة في ظل أسواق غير نشطة كميّار لتحقيق التوازن الجغرافي الكلي وتكافئ فرص التمثيل رغم أن 20 دولة<sup>17</sup> من إجمالي 145 التي تتطلب أو تسمح بتطبيق المعايير ليس لها بورصات ولكنها تتطلب أو تسمح باستخدام IFRS. معيار الناتج المحلي الإجمالي GDP قد يكون أكثر ملاءمة للاستخدام في تخصيص المقاعد خاصة أن الهيئة تفكر بالفعل بتحديد نسبة مساهمات تمويل الهيئة إلى نسبة البلد من GDP<sup>18</sup>. إلى جانب ذلك يقيس GDP النشاط الاقتصادي الكامل والحقيقي للدول.

يقارن الجدول رقم (02) التوزيع الحالي للمقاعد في هيئة معايير المحاسبة الدولية إلى توزيع افتراضي استناداً على معدلات الناتج المحلي الإجمالي والقيمة السوقية للدولة (القيمة السوقية لأسواق المال في دولة ما) التي تسمح أو تتطلب استخدام IFRS لمدة ست (06) سنوات (2006-2011). المتوسطات لمدة ستة سنوات ضرورية لتحديد تأثير التغيرات في قيم الناتج المحلي الإجمالي نتيجة للأزمة المالية العالمية (أي الدراسة قبل وبعد الأزمة المالية 2007-2008).

بالنسبة لمعيار القيمة السوقية ومعيار GDP وبالمقارنة مع التوزيع الحالي نجد أفريقيا وأوروبا هي ممثلة تمثيلاً زائداً على حساب أمريكا الشمالية. إن تخصيص لمنطقة آسيا /أوقيانوسيا يبقى نفسه في حين أن منطقة أمريكا الجنوبية تكسب مقعد واحد إضافي على أساس الناتج المحلي الإجمالي ولكن تبقى نفسها على أساس القيمة السوقية وستكون أوروبا الخاسر الأكبر في التمثيل والتخلي عن خمسة مقاعد على أساس القيمة السوقية ومقعدين على أساس GDP. أمريكا الشمالية ستكون الفائز الكلي إذا تم التخصيص على أساس GDP أو على أساس القيمة السوقية وهذا قد يعكس حجم وتأثير أسواق رأس المال في الولايات المتحدة في المقابل، نلاحظ من التوزيع الحالي تمركز المقاعد "التمثيل" بالترتيب في الاتحاد الأوروبي (20 مقعد) تليها آسيا /أوقيانوسيا والمرتبة الثالثة أمريكا الشمالية وهي المناطق الممثلة والمشكلة لعضوية MB وهي عبارة عن مراكز مالية إقليمية وممثلي أسواق رأس المال الكبرى، كما أن المقاعد المخصص لمناطق الأخرى لتحقيق التوازن الجغرافي محتلة من طرف هذه المناطق على التوالي. على سبيل المثال نأخذ توزيع المقاعد في المجلس IASB يمكن ملاحظة الفرق بين المقاعد المخصص وفق دستور "Constitution" الهيئة وما هو واقع فعلاً "Current" كما هو موضح في الشكل رقم (06).

السؤال الذي يطرح نفسه هو ما إذا كان توسيع قاعدة أصحاب المصلحة العالمية المتنامية المكونة من ممثلي أسواق رأس المال العالمية هي أفضل طريقة لتوسيع نطاق المشاركة والتمثيل الهادف لتلبية احتياجات مختلف أصحاب المصلحة وتحقيق الاستقلالية؟ وقد طرح سؤالاً ثاني في ماهية معايير انتقاء الأعضاء لتحقيق أفضل تمثيل لمصالح الأطراف المتأثرة ووجهات نظرهم. على سبيل المثال، جنوب إفريقيا هي الدولة الإفريقية الوحيدة مع مقعد بين الأمانة. لا يوجد دليل على إن جنوب إفريقيا اختير من قبل بلدان إفريقية أخرى لتمثيل مصالحهم ووجهات نظرهم (شرعية الممثلين الإقليميين). عملية اختيار الممثلين أمر بالغ الأهمية لدى أصحاب المصلحة ويمكن تعزيزها بين الأطراف المتأثرة بمنحهم الحق في ترشيح ممثليهم.

يخول دستور الهيئة الحق للأمانة في تعيين ممثلي الهيئات التنظيمية بصفة مراقبين في لجنة تفسيرات المعايير الدولية. المفوضية الأوروبية ومنظمة IOSCO يمثلان حالياً مراقبين في اللجنة، بافتراض أن لجنة تفسيرات المعايير الدولية هي جزء من مجلس معايير المحاسبة الدولية، فإن إدراج IOSCO والمفوضية الأوروبية يثير مخاوف بشأن استقلالية إجراءات وضع المعايير، على الرغم من أن صفة المراقب لا تمنح حق التصويت، فإنها تتيح الفرصة للتحدث في الاجتماعات ومنح فرصة الوصول إلى صناع القرار. يوفر هذا الوصول فرص الضغط على صناع القرار.

ملاحظة أخرى هي ان المستويات الثلاث للحكم يرأسها المسؤولين الحاليون والسابقون للمنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO. يرأس مجلس المراقبة رئيس مجلس IOSCO، ويرأس مؤسسة IFRS الرئيس السابق للجنة الفنية للمنظمة IOSCO ويرأس مجلس معايير المحاسبة الدولية من قبل نائب الرئيس السابق للجنة الفنية. كذلك مجلس المراقبة مدعم من طرف منظمة IOSCO وعملية اختيار الأعضاء تتم بالتشاور معها بهدف زعمها لتعزيز التنمية من مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية عالية الجودة.

**2. الشرعية الإجرائية:** صرح تقرير المجموعة الاستشارية للأزمة المالية<sup>19</sup> FCAG لسنة 2009 بأن جودة وفعالية التقارير المالية لا يمكن أن تكون محققة إلا بقدر جودة البيانات الأساسية المستخدمة من قبل معد التقارير المالية. ونوعية البيانات الأساسية تعتمد أيضاً على الطرق والآليات التي تستخدمها المؤسسات المالية الاقتصادية الأخرى للحصول عليها. من هنا تكمن في مبدأ المشاركة، أي مشاركة وتمثيل جميع الأطراف المتأثرة على قدم المساواة لكن شرعية المدخلات تكمن في شرعية التأسيس أي أن عملية بناء وتأييد المعايير الدولية للتقارير المالية تقتصر على معالجة فقط تلك الأحداث الاقتصادية الخاصة بالدول المتقدمة ذات أسواق رأس مال جد متطورة وثقافة محاسبية مالية، ففي هذه الدول يتم تمويل التنمية الاقتصادية وتوزيع مواردها من خلال اليد الظاهرة والخفية للأسواق المالية فحملة الأسهم والمستثمرين والمقرضين يحتلون الأولوية في تلبية احتياجاتهم من المعلومات المالية. والبيانات الأساسية للحدث

الاقتصادي المنشئ والمؤسس لعملية المعايرة بهذه الدول مستمدة من قواعد السوق، فعلى سبيل المثال، الأسعار في هذه الأسواق تحدد على أساس التكلفة والعائد أي تعكس سعر الاقتصاد التنافسي إلى حد كبير، في حين الأسعار في الدول التي لا يوجد بها اقتصاد تنافسي لا تعكس الأسعار قيم السوق وبالتالي يجب استخدام أسعار الظل<sup>20</sup>.

وعلى هذا الأساس تمثل البيانات الأساسية (معطيات الحدث الاقتصادي) المستمدة من قواعد السوق والمميزة للاقتصاد التنافسي وأسواق رأس المال أساس عملية وضع المعايير الدولية للتقارير المالية والمادة الخام للتأطير النظري لها. من هنا تأتي إشكالية عدم الامتثال لمتطلبات تطبيق المعايير واختلاف مستويات الامتثال لها. ففي الدول التي لا يوجد بها اقتصاد تنافسي لا يمكن إيجاد أسعار تعكس القيمة الحقيقية لها ولا معدلات فائدة وتعيين نابعة من العرض والطلب للإيفاء بمتطلبات إعادة التقييم السنوية والتقييم اللاحق للأصول وغيرها من متطلبات تطبيق المعايير كما سوف يتم تناولها لاحقاً.

ففي هذا السياق تأتي الهيمنة الأنجلوسكسونية من إطغاء المقاربة المالية للمحاسبة بتقديمها معلومات للمستثمرين والمساهمين فضلاً عن تقديمها للإدارة والدائنين ووضع القواعد والمبادئ التي توجه الممارسات المحاسبية المالية. مما يعكس ضيق نطاق تطبيق المعايير وتحيزها لقاعدة أصحاب المصلحة العالمية المتنامية الناجمة عن عولمة أسواق رأس المال.

نص برتوكول وضع المعايير على إجراءات صارمة تضمن تحقيق ثلاثة مبادئ التي نص عليها دستور الهيئة "مبدأ الشفافية، مبدأ التشاور الكامل والعدل بين مختلف جهات النظر على الصعيد العالمي ومبدأ المساءلة"، لكن جاء مرة أخرى ليغطي ثغرة قد تستخدم عند ممارسات ضغوطات أصحاب المصلحة عليها وهي تحديد ظروف استثنائية يمكن على أساسها وبشكل خاص استخدام إجراءات وضع المعايير المعجلة دون الرجوع إلى الإجراءات المنصوص عليها، الأمر الذي يخدم مصالح فئة معينة عن غيرها ومن المزمع أن تكون إجراءات التقاضي على أساسها سليمة كما هو الحال عند ممارسة الاتحاد الأوروبي ضغوطاتها خلال الأزمة المالية لسنة 2008. والأكثر من ذلك هذا الاستثناء يتنافى تماماً مع مبادئ قيام الشرعية الإجرائية المنصوص عليها سلفاً.

**VI. الخلاصة:** خلصت الدراسة إلى نتائج مفادها أن النموذج الدولي للمحاسبة يواجه أزمته للشرعية: أزمة الشرعية المؤسسية وأزمة الشرعية الإجرائية، والذي من شأنهما، في المقابل، تسبب في فقدان الشرعية في IFRS.

في تقييم للشرعية المؤسسية نجد أن رغم اشتراط تركيبة لأعضاء الهيئة بطريقة تضمن التوزيع الجغرافي لتحقيق تمثيل دولي واسع وتكافؤ فرص التمثيل بما يعكس مشاركة أصحاب المصلحة إلا أن طريقة توزيع الأعضاء هذه جاءت على النحو الذي يعكس سيطرة الدول الكبرى، بل أكثر من ذلك هو انعكاس لتزايد عولمة أسواق رأس المال في العالم وتغليب مصالح فئة المستثمرين عن الأطراف المعنية الأخرى رغم تضارب وتعارض بين مصالحهم في الكثير من الحالات، فعلى سبيل المثال نجد أن رغم إنشاء هيئة معايير المحاسبة الدولية لمجلس المراقبة MB كحل وسط لتخفيف حدة توتر أزمة الشرعية عقب الأزمة المالية العالمية "2008"، فحين أن هذا الإجراء زاد من حدة أزمة الاستقلالية. لقد تغيرت طبيعة إشراك الهيئات المختصة المالية الوطنية والدولية في وضع المعايير الدولية للتقارير المالية خلال الأزمة المالية. بعبارة أخرى، تغيرت مشاركتهم من غير مباشرة إلى مباشرة "رفيعة المستوى ومتعددة الأوجه"، إذ أنشأت هيئة معايير المحاسبة الدولية IFRS-F مجلس المراقبة MB كجزء من إصلاح الإدارة للاستجابة لمتطلبات G20 ونتيجة لتعديل دستوري. وبالتالي، فإن إنشاء المجلس كان لرصد تعزيز المساءلة العامة، وتمكين شمل هذه السلطات العامة مباشرة في شبكة تنظيمية متعددة الطبقات.

أما أزمة الشرعية الإجرائية من خلال محاولة الاحتفاظ بتأييد الاتحاد الأوروبي بشأن إصدار معايير دون إتباع الإجراءات القانونية الواجبة العادية والمنصوص عليها في برتوكول وضع المعايير.

### - ملحق الجداول والأشكال البيانية :

الجدول رقم (01): التوزيع الحالي والمفترض للمقاعد في هيئة معايير المحاسبة الدولية حسب التوازن القاري

القارة	IASB			Trustees الأمانة			MB			%
	التباين	المفترض	الحالي	التباين	المفترض	الحالي	التباين	المفترض	الحالي	
أفريقيا	-2	3	1	-3	4	1	-1	1	0	17%
آسيا / أوقيانوسيا	2	3	5	1	6	7	1	2	3	28%
أوروبا	0	5	5	0	6	6	0	2	2	29%
أمريكا الشمالية	0	4	4	2	4	6	0	1	1	18%
أمريكا الجنوبية	0	1	1	0	1	1	0	0	0	8%
المجموع	/	16	16	/	21	21	/	6	6	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معلومات سابقة

## الجدول رقم (02): التوزيع الحالي والافتراضي للمقاعد في هيئة معايير المحاسبة الدولية

حجم السوق					GDP					القارة
توزيع المقاعد		المؤشر			توزيع المقاعد		المؤشر			
التباين	حجم السوف	الحالي	النسبة المئوية	القيمة (US) (\$ bn)	التباين	GDP	الحالي	النسبة المئوية	القيمة (US) (\$ bn)	
1	1	2	2%	1.014	1	1	2	2%	1.024	أفريقيا
0	18	18	31%	15.142	0	18	18	31%	17.766	اسيا / أوقيانوسيا
5	15	20	25%	12.225	2	18	20	32%	17.981	أوروبا
-8	22	14	38%	18.676	-3	17	14	30%	16.898	أمريكا الشمالية
0	2	2	3%	1.481	-1	3	2	5%	2.785	أمريكا الجنوبية
2		2	0		2	0	2			أخر
0	58	58	100%	48.538	0	58	58	100%	56.454	المجموع

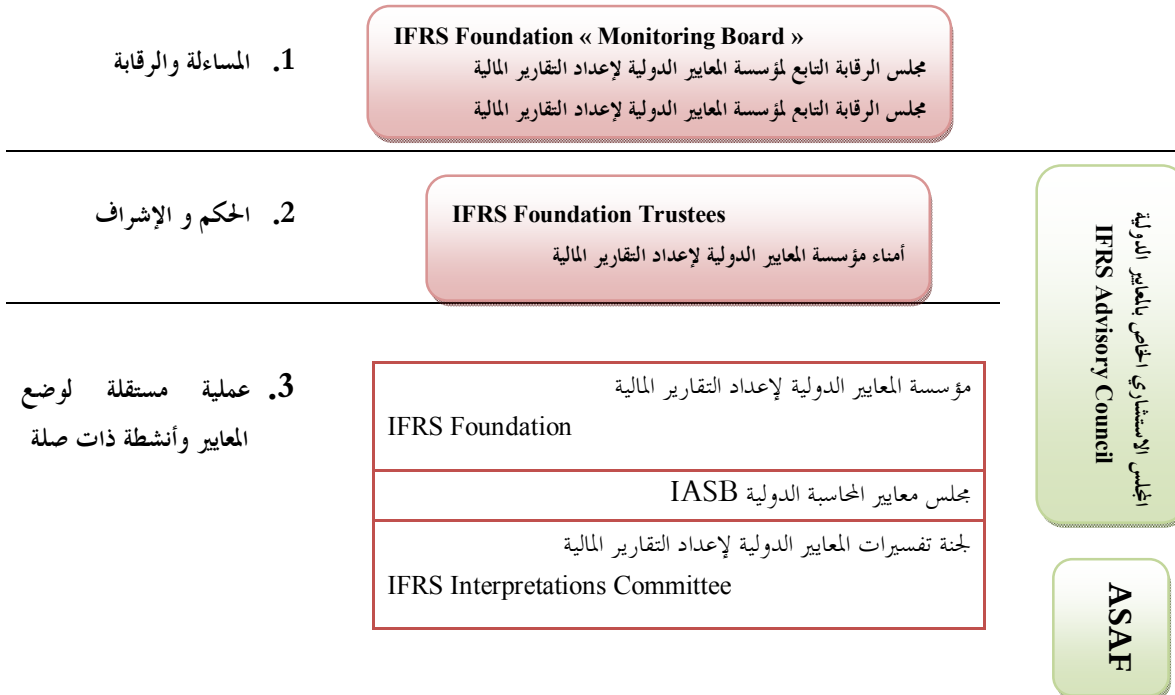
Source : Bright Amisi, The legitimacy of International Financial Reporting Standards (IFRS): An assessment of the due process of standard-setting, master thesis, University of South Africa, South Africa, 2013,p79.

## الشكل رقم (01): نموذج الشرعية لمعايير المحاسبة الدولية



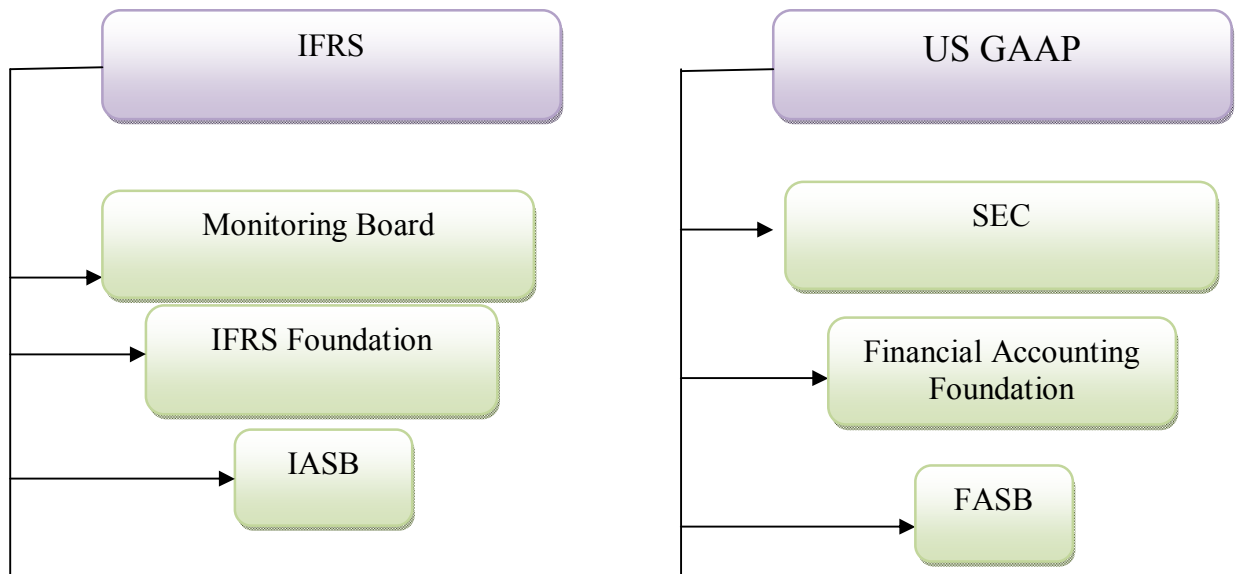
Source : Masatsugu Sanada, Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework, without mention the edition home, without mention the country of edition,2012,p19.

## الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لهيئة المعايير الدولية للتقارير المالية



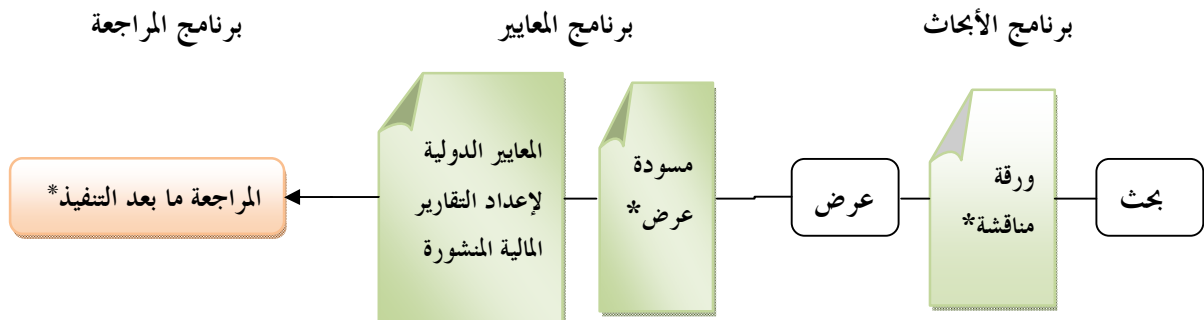
Source : IFRS Foundation, Who we are and what we do, london, January 2014.

الشكل رقم (03): مقارنة هيكل الرقابة لكل من IFRS-US GAAP



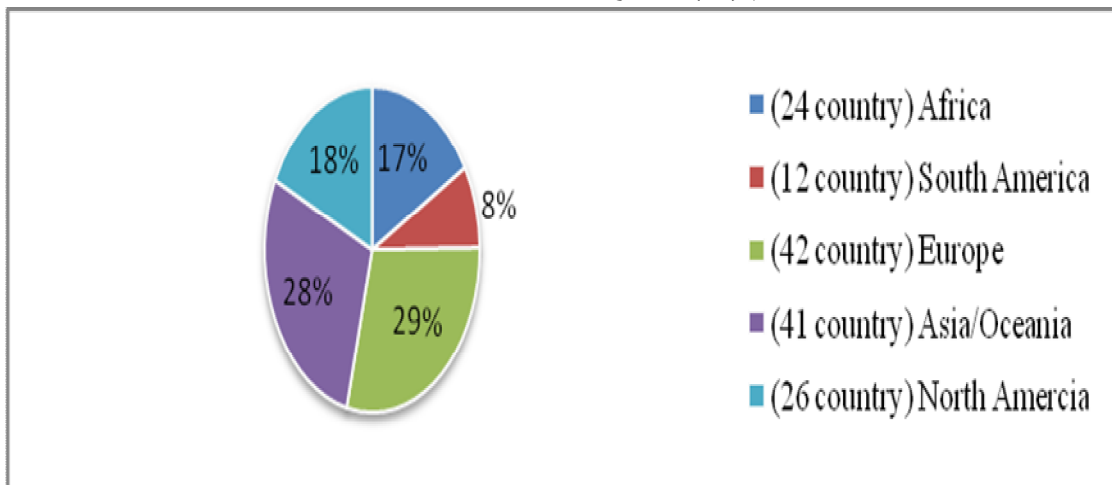
Source: Bright Amisi , The legitimacy of International Financial Reporting Standards (IFRS): An assessment of the due process of standard-setting, degree of Master of Commerce , University of South Africa, South Africa P55.

الشكل رقم(04): برنامج وضع المعايير



المصدر: مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، من نحن وماذا نعمل، لندن، جانفي 2014، ص3.

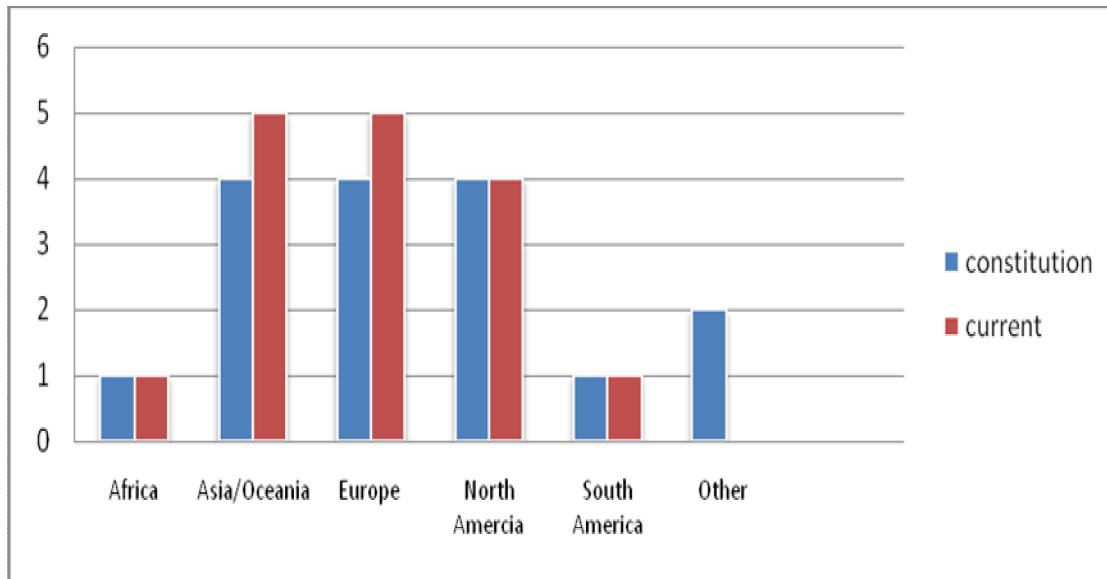
الشكل رقم (05): توزيع الدول المستخدمة IFRS حسب القارات



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معلومات دستور الهيئة وموقعها الإلكتروني



الشكل رقم (06): تخصيص مقاعد IASB



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معلومات دستور الهيئة وموقعها الإلكتروني

#### الإحالات والمراجع :

- <sup>1</sup> . Masatsugu Sanada, Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework, without mention the edition home, without mention the country of edition,2012,p.9.
- <sup>2</sup> . Bright Amisi,The legitimacy of International Financial Reporting Standards (IFRS): An assessment of the due process of standard-setting,master thesis,University of South Africa,South Africa, 2013,p12.
- <sup>3</sup> . Idem
- <sup>4</sup> . Masatsugu Sanada, Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework, without mention the edition home, without mention the country of edition,2012,p.9.
- <sup>5</sup> . Ibid.,p 13.
- <sup>6</sup> . Matthew V. Tilling, Refinements to Legitimacy Theory in Social and Environmental Accounting, ISSN, South Australia, without mention the date,p3.
- <sup>7</sup> . Bright Amisi,Op.Cit., p31.
- <sup>8</sup> . Idem, p50.
- <sup>9</sup> . Idem.
- <sup>10</sup> . IFRS Foundation, Who we are and what we do, london, January 2014.
- <sup>11</sup> . IFRS Foundation (IFRSF), Annual Report 2013. London,2013.
- <sup>12</sup> . Bright Amisi,Op.Cit., p60.
- <sup>13</sup> . FCAG, Report of the Financial Crisis Advisory Group , London, July 28, 2009, p2.
- <sup>14</sup> . IFRS Foundation, Who we are and what we do, london, January 2014,p4.
- <sup>15</sup> . Mailliet Baudrier et autres, Normes comptables international IAS/IFRS, BERTI édition,2006, p16.
- <sup>16</sup> . Bright Amisi,The legitimacy of International Financial Reporting Standards (IFRS): An assessment of the due process of standard-setting,master thesis,University of South Africa,South Africa, 2013,p17.
- <sup>17</sup> . IFRS Foundation, Three-yearly consultation on the IASB work programme,london, 2013, p2.
- <sup>18</sup> . Bright Amisi,Op.Cit.,p55.
- <sup>19</sup> . FCAG, Report of the Financial Crisis Advisory Group , London, July 28, 2009, p2.
- <sup>20</sup> . محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، المملكة المتحدة، 2005،ص 127.