

[المجلد: الثاني / العدد: الثاني / (أكتوبر 2018) / الصفحات: 029-050]

## رؤى واتجاهات النظرية المؤسسية في تفسير التقارب المحاسبي الدولي



شعباني مجيد<sup>(1)</sup>؛ سعيداني محمد السعيد\*<sup>(2)</sup>؛ أحمد بكاي<sup>(3)</sup>.

✉ m.chabani@gmail.com

✉ saidanimouha@gmail.com

✉ bekkayeahmed@gmil.com

<sup>(1)</sup> أستاذ، جامعة بومرداس [الجزائر]

<sup>(2)</sup> أستاذ محاضر «أ»، جامعة غرداية [الجزائر]

<sup>(3)</sup> أستاذ محاضر «أ»، جامعة غرداية [الجزائر]

تاريخ الإرسال: 2018/08/09 | تاريخ القبول: 2018/10/18 | تاريخ النشر: 2018/10/31

**الملخص:** يأتي المقال في سياق دولي مثير للإعجاب بتبني أكثر من 140 دولة لـ IFRS حسب إحصائيات IASB نهاية 2015 م، نستخدم النظرية المؤسسية الجديدة " new institutional accounting" كما تحدث عنها Peter Wysocki 2011 م و Xing Huan 2015 م لشرح أسباب الانجذاب أو الانشطار الدولي نحو IFRS وكيفية بناء منطقتها المحلي، يسفر المقال عن نتيجة هامة وهي أن البيئة المؤسسية المحلية والدولية مسؤولة كلياً عن ولادة الحوافز المؤسسية لنظام الإبلاغ المالي، فقبول IFRS إنما هو خاضع في أساسه للعوامل المؤسسية التي تشكل الدوافع الرئيسية للإبلاغ المالي، في حين تبقى البيئة المؤسسية الدولية تعرف العديد من التغيرات الدولية على مدار العقود الأخيرة من العولمة الكونية وتكنولوجيا المعلومات والاتصال والإفصاح المالي، وبداية التقارب المحاسبي الدولي للعالم المتقدم على رأسه الولايات المتحدة الأمريكية سنتي 2002 م و 2009 م، وعليه توصي الدراسة بإجراء المزيد من الإصلاحات الهيكلية في البنية التحتية المؤسسية الدولية إذا ما أريد تحقيق أي مكاسب مهنية أو اقتصادية مستقبلاً فيما يخص تحسين جودة بيئة التقارير المالية ومخرجات نظم الإبلاغ المالي بالانتقال إلى تطبيق قواعد IFRS.

**الكلمات المفتاحية:** النظرية المؤسسية، التكامل المؤسسي، التماثل، IFRS، بيئة التقارير المالية.

تصنيف «جال»: M40، M41.



\* البريد الإلكتروني للمؤرخ: m.chabani@gmail.com



[Vol: 02\No: 02\ (10, 2018)\ pp: 029-050]

## The Visions And Trends Of Institutional Theory In



## The Interpretation Of International Accounting



## Convergence

Chabani Madjid<sup>(1)</sup>; Saidani Mouhamed Said<sup>\*(2)</sup>; Bekkaye Ahmed<sup>(3)</sup>.

<sup>(1)</sup> University Boumerdas [Algeria]

m.Chabani@gmail.com

<sup>(2)</sup> University of Ghardaïa [Algeria]

saidanimouha@gmail.com

<sup>(3)</sup> University of Ghardaïa [Algeria]

bekkayeahmed@gmil.com

Received: 09/08/2018

Accepted: 18/10/2018

Published: 31/10/2018

**Abstract:** The article comes in an impressive international context in the adoption of more than 140 countries by the IASB in 2015. We use the institutional theory of "new institutional accounting" as Peter Wysocki 2011 and Xing Huan (2015) explain the reasons for international convergence or fissure towards IFRS and how to build its local logic , The article results in the important result that the institutional environment is responsible for the birth of institutional incentives for reporting, and the acceptance of IFRS is fundamentally subject to institutional factors. The international institutional environment remains known for many international changes over the last decades of global globalization, information technology, communication and financial disclosure, and the beginning of the international accounting convergence of the developed world, led by the United States of America in 2002 and 2009, Therefore, The study recommends further structural reforms in the international and Algerian institutional infrastructure if any future professional or economic gains are to be made in improving the quality of the financial reporting environment and the outputs of financial reporting systems by transitioning to IFRS.

**Keywords:** Institutional Theory, Institutional integration, Isomorphism, IFRS, Financial Reporting Environment.

«JEL» Classification: M40, M41.

\* Corresponding author: m.chabani@gmail.com



## المحور الأول: الجانب المنهجي للدراسة

1-1 تمهيد: لقد نتج عن العولمة الكونية ظهور منظومة مؤسسية عالمية المنشأ والنطاق أين يمكن للمرء أن يجزم بكل تأكيد عن تفوق سلطة هذه المنظومة سلطة أي دولة أو منطقة إقليمية منفردة، وهذا الأمر لم يستثنى المجال المحاسبي، فقد تم هيكلة المنظمات المهنية المحاسبية الدولية منذ أكثر من 50 سنة بإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973م بدعم من الهيئات الدولية كالبانك الدولي وIMF، IOSCO، SEC، FASB، IFAC، إلخ، وهو ما يثير عدة تساؤلات مهمة مثل هل أصبحت IFRS واقع يفرض نفسه؟ ما موقف الدول النامية من قضية تدويل المحاسبة؟ كيف يمكن تفسير موجات التبني الحالية نحو IFRS؟.

1-2 مشكلة الدراسة: لقد أثارت الأسئلة السابقة نقاشات محتممة على الأقل بين الأوساط الأكاديمية والمهنية التي أنتجت عدة نظريات تحاول من خلالها تقديم تفسيرات منطقية لموضوع التقارب المحاسبي الدولي، فمن بين أهم النظريات نجد: النظرية الثقافية Cultural theory لـ Hofstede 1980 م، نظرية الهيكل القانوني the structure of regulatory space لـ Richardson 2009 م، نظرية الشبكة الاقتصادية the economic theory of networks لـ Ewa Sletten et al 2009 م، نظرية التنظيم organization theory التي إستند إليها Christian Leuz et al 2016 م في كتاباته، في حين تعتبر النظرية المؤسسية للمحاسبة " new institutional accounting" أحد أهم النظريات التي تقدم تفسيرات منطقية المستندة إلى المداخل الاجتماعية والثقافية والإدارية للمنظمات في مناقشة الأسئلة السابقة، حيث ظهرت في عديد أعمال وكتابات الباحثين مثل Leuz and Wysocki سنة 2008 م، ثم في مقال Peter Wysocki في مقاله الموسوم بـ "New institutional accounting and IFRS" سنة 2011 م، وأيضاً لدى Xing Huan في مقاله "New Institutional Accounting: Old Wine in New Bottles" الصادر بمجلة Journal of Accounting Research سنة 2015 م.. إلخ، وتبعاً لهذا السياق نحاول استخدام هذه النظرية في تفسير نشأة وبناء المنطق المحلي والدولي لتبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS وأساليب زراعتها في البيئات المحلية والإقليمية وكيفية اكتسابها للشرعية الاجتماعية والسياسية القومية الوطنية، وذلك من خلال الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:-

إلى أي مدى يمكن الاستناد إلى النظرية المؤسسية في تقديم تبريرات وتفسيرات منطقية للتوجهات الدولية لتبني IFRS في ظل عدم تجانس البيئات المحلية والدولية للدول والأقاليم العالمية؟.

1-3 أهمية وأهداف الدراسة: تظهر أهمية الدراسة من أهمية السياق الدولي الذي يجري خلاله تبني IFRS كخيار إستراتيجي للدول في تحقيق شفافية التقارير المالية لمختلف الدول مما يساهم في تحسين جذب رؤوس الأموال الدولية الأجنبية وتحقيق النمو والتنمية الاقتصادية وكفاءة تعاقداتها الخارجية، وبالتالي تهدف الدراسة إلى تقييم تأثير IFRS على جودة بيئة التقارير المالية في ظل عدم تجانس البيئات المؤسسية، وبالتالي تقدم الدراسة العديد من المساهمات النظرية والتطبيقية كما يلي: (1) التطرق إلى النظريات المفسرة لدوافع الحراك الدولي إتجاه IFRS لاسيما أن قللاً من الدراسات فقط تُسند صراحةً تطور ممارسات الإبلاغ المالي إلى IFRS أي التغيير في المعايير المحاسبية، (2) فهم المحددات القطرية المؤثرة على جودة بيئة التقارير المالية المحلية والدولية مع التعرف على الحوافز والمنافع التي تقدمها IFRS، (3) إبراز أهمية العوامل المؤسسية في القضايا المحاسبية لاسيما تبني IFRS مع دراسة التأثيرات المتباينة لهذه الأخيرة على جودة بيئة التقارير المالية الدولية، (4) الخروج ببعض النتائج والتوصيات المهمة التي تساعد في تعزيز إنفاذ IFRS محلياً ودولياً وذلك من خلال التحقيق في أوجه التكامل المؤسسي المحلي والدولي.

1-4 فرضية الدراسة: تقوم الدراسة على فرضية أساسية مفادها: -

يمكن للنظرية المؤسسية تقديم تبريرات جد هامة حول دور IFRS في تعزيز جودة بيئة التقارير المالية في ظل تباين العوامل المؤسسية المحلية والدولية، وبعبارة أخرى تقدم النظرية المؤسسية شروحات هامة حول قدرة IFRS على تعزيز جودة بيئة التقارير المالية في حالة كانت المنافع الإيجابية المتوقعة منها تنسجم مع دوافع الإبلاغ المالي الناشئة عن طبيعة الهياكل والتركيبات المؤسسية القومية والدولية.

1-5 محاور الدراسة: لتحقيق أغراض البحث تقترح الدراسة المحاور التالية: -

المحور الأول: الجانب المنهجي للدراسة؛

المحور الثاني: أدبيات النظرية المؤسسية: ماهية المؤسسية ولماذا تنشأ؟؛

المحور الثالث: الطبيعة المؤسسية لبيئة التقارير المالية ونظم الإبلاغ المالي؛

المحور الرابع: الإتجاهات الدولية الحديثة لتبني IFRS في ظل إضمحلال التجانس الجيو دولية والإقليمية؛

المحور الخامس: الإستنتاجات والتوصيات؛

## المحور الثاني: أدبيات النظرية المؤسسية: ماهية المؤسسة ولماذا تنشأ؟

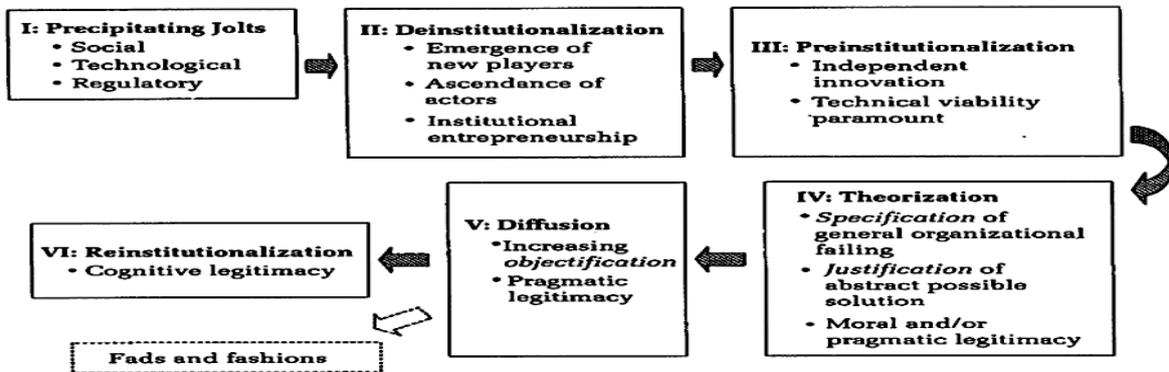
1-2 مفاهيم أساسية: المؤسساتية، البيئة المؤسسية: يُعرّف OHlson 1965 م، Wiliamson 1975 م المؤسساتية institutions والتنظيمات المؤسسية Institutional organizations بأنها: "آلية تسهيل التبادلات والصفقات بين اللاعبين الاقتصاديين"، في حين يعرفها North 1990 م بطريقة أكثر شمولية بأنها: "القيود التنظيمية التي تحكم التفاعلات البشرية داخل المجتمع بتحديد شروط التفاوض على الموارد تحت مجموعة القواعد القانونية والسياسية والإجتماعية التي تضع موازين الإنتاج والتبادل والتوزيع"<sup>1</sup>، ومن جانبه، يستند Scott 2001 م إلى النظرية الإجتماعية Social theory في تعريفه التالي: "الهيكل والأنشطة المعرفية والمعيارية والتنظيمية التي توفر الإستقرار والمعنى للسلوك الإجتماعي العام"<sup>2</sup>، وفي معتقد Lubatkin et al 2007 م فهي: "الهيكل الإجتماعية التي تحظى بقبول واسع النطاق ودرجة عالية من المرونة، حيث أنها تؤثر على سلوك الأفراد بشكل روتيني من خلال قواعد نصية محضة لإجراءات مقبولة كالقوانين واللوائح ضمن سياقات إجتماعية وثقافية ودينية ولغوية معينة"<sup>3</sup>.

في نفس السياق، يرى DiMaggio & Powell 1983 م أن البيئة المؤسسية هي مجموع الهياكل المؤسسية للمنظمات التي تشكل مجالاً معترفاً به للحياة المؤسسية: موردون ومستهلكون، منتجات، منافسين، وكالات تنظيمية، مجتمع مدني،... إلخ والذي يصطلح عليه بمفهوم المجال المؤسسي<sup>4</sup>، فالمؤسسات نفسها تقوم ببناء وتبني الهياكل التي تشكل في النهاية القيود التي تعمل من خلالها وضمن إطارها، وبهذا المعنى يعرف Wooten 2008 and Hoffman م البيئة المؤسسية بأنها: "مجتمع تتقاسم فيه المنظمات أنظمة مشتركة تتفاعل فيها بشكل متكرر حتى مع غير الفاعلين كالحكومات والرابطات الإجتماعية والدينية وعامة الجمهور وغيرهم"<sup>5</sup>، في حين يقسم Oliver 1992 م البيئة المؤسسية إلى نوعين من الهياكل أو المستويات: (1) الهياكل الخارجية وهي القواعد الكلية الرسمية وغير الرسمية المحددة للإطار العام لعمل مختلف المؤسسات، (2) الهياكل الداخلية وهي المؤسسات والتنظيمات الرسمية وغير الرسمية التي ينشأها الأفراد والجماعات الإجتماعية الرجحية وغير الرجحية بهدف تسهيل المعاملات فيما بينهم<sup>6</sup>، ويضيف DiMaggio & Powell 1983 م أن العملية التعريفية للهيكلة المؤسسية للبيئة تتألف من أربعة أجزاء هي: (1) مدى التفاعل بين المنظمات في الميدان الاقتصادي والإجتماعي، (2) ظهور الهياكل المشتركة بين المنظمات من الهيمنة وأنماط الإئتلاف والتقارب والتنافس، (3) زيادة حجم المعلومات التي يتعين على المنظمات المطالبة بها نظراً لطبيعة إحتياجاتها، (4) تطور الوعي المتبادل بين المشاركين في الحياة الاقتصادية والإجتماعية بين مجموعات المنظمات ضمن مشروع أو مشاريع مشتركة<sup>7</sup>، وفي دراسة مختلف الأبعاد المؤسسية يقترح هولنجزورث Hollingsworth 2000 م خمسة فروع متميزة من الأبعاد المؤسسية: (1) دراسة مفاهيم المؤسسات مثل القواعد والإتفاقيات والعادات والقيم، (2) الترتيبات المؤسسية كالأسواق والدول والتسلسل الهرمي للشركات والشبكات والجمعيات والمجتمعات؛ (3) القطاعات

المؤسسية كالنظم المالية ونظم التعليم والمحاسبة ومراجعة الحسابات وغيرها؛ (4) المؤسسات التي تم تعريفها كمنظمات بذاتها؛ (5) الهياكل والمؤسسات الكلية والتي تُعرّف بأنها مخرجات مجتمعية أو تنظيمية مثل القوانين أو القواعد الخارجية<sup>8</sup>.

**2-2** تفسير التغيير الهيكلي في النظرية المؤسسية: مما سبق، يعرف 2004 Campbell's م التغيير المؤسسي Institutional change بأنه "المسار الطبيعي للتطور الذي يفترض حدوث تحولات ثورية مفاجئة" فهو مجموع الإجراءات التي تنقل الهياكل المؤسسية من مستوى أداء معين إلى مستوى يفترض به أن يكون أعلى من السابق نظرياً، بينما يقدم 2002 Greenwood et al م إطاراً فلسفياً يفسر التغيير المؤسسي في 06 مراحل تتضمن المرحلة الأولى بداية عملية التغيير عن طريق الهزات الاجتماعية والمنظمية التي تزعم إستقرار الممارسات التنظيمية والمهنية القائمة وتخلق الشك في مدى صحتها فردياً وجماعياً، في المرحلة الثانية تبدأ الآراء بالتوافق لإزالة الممارسات التنظيمية والمهنية القائمة، في المرحلة الثالثة تبدأ المنظمات بمحاولة الابتكار بشكل مستقل لإيجاد البدائل المموسة للممارسات التنظيمية والمهنية المراد إستبدالها، وفي المرحلة الرابعة تتم عملية التنظير للممارسات الجديدة بتقدير أهميتها وجدارتها كحلول مبررة وشرعية للممارسات السابقة، تليها المرحلة الخامسة وهي مرحلة النشر وإعادة التأسيس والتدريب التي تركز على نقل الأفكار الجديدة إلى مختلف الهياكل التنظيمية وأفراد المنظمات وتنامي المعرفة حول هذه الممارسات الجديدة، وفي المرحلة السادسة والأخيرة يتم تطبيق الممارسات الجديدة كأصول مرموقة في العقلية الفردية والجماعية والأطر الثقافية والاجتماعية والتاريخية الحضارية مع دراسة آثار التغييرات الاجتماعية والتنظيمية الحديثة في المنظمات والهياكل التنظيمية لما بعد التغيير المؤسسي المفعول، ووفقاً 2011 Greenwood et al م فالتغيير المؤسسي قد لا يؤدي بالضرورة إلى ظهور ممارسات جديدة دائماً بل قد ينتج عنه تعايش بين الممارسات التنظيمية والمهنية السابقة والجديدة إذا كانت تختلف في أهدافها الإيديولوجية ولها شرعية إجتماعية معينة وتتمتع بسلطة سياسية وقانونية في تنفيذها<sup>9</sup>.

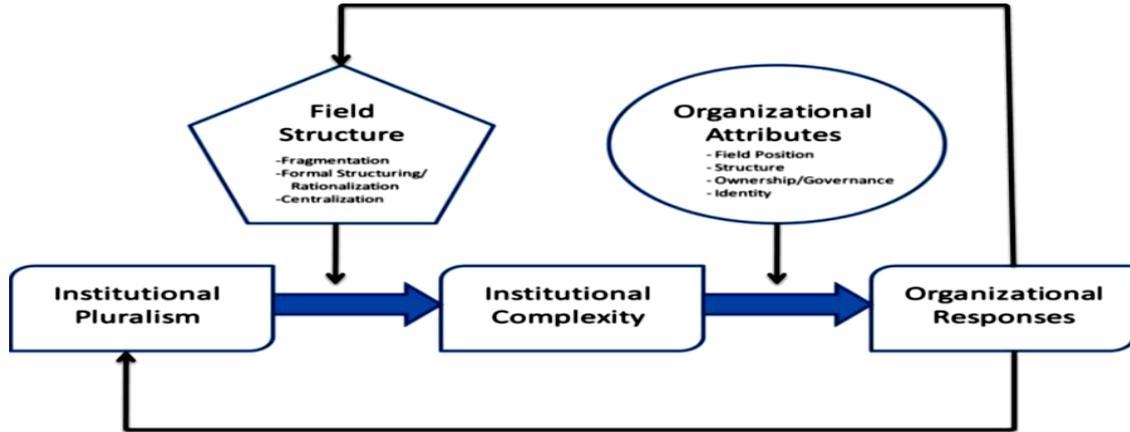
الشكل رقم (01): مراحل التغيير المؤسسي



Source: Roy Suddaby, Royston Greenwood, C. R. Hinings, " Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields", the Academy of Management Journal, Vol 45, n° 1, 2002, p 60.

وفي إطار التغيير المؤسسي لا بد من الحديث عن الشرعية الإجتماعية Social legitimacy التي يعرفها Dowling and Pfeffer 1975 م بأنها: "التطابق بين القيم الإجتماعية في الأنشطة التنظيمية وقواعد السلوك المقبول في النظام الإجتماعي الأوسع"<sup>10</sup>، ويعرفها Hannan and Carroll 1992 م بأنها: "الوسيلة الطبيعية الموجودة في أذهان الفاعلين لإحداث نوع من العمل الجماعي لإحداث التغيير المطلوب والقبول بالممارسات الإجتماعية والأخلاقية والمهنية المستحدثة"، وفي معتقد Dillard et al 2004 م فهي: "ذلك التفاعل بين مختلف الآليات التنظيمية المؤسسية التي تشكل فيها كل آلية مصالح جماعة إجتماعية ومهنية معينة"<sup>11</sup>، وفي معتقد Olivier Berthod 2017 م فهي: "تصور عام قائم على إفتراض أن أعمال الكيان مرغوبة ومناسبة تحت إطار المعتقدات والقيم المؤسسة إجتماعياً وسياسياً"<sup>12</sup>، فحسب Cooper and Robson 2006 م فالشرعية عملية دينامية تهدف إلى وضع إتفاقات صريحة علنية أو ضمنية بين مختلف جهات الضغط الحكومية والإجتماعية والاقتصادية من الشركات والمستثمرين والبنوك والصحافة والقانونية كالحاكم وغيرهم ذوي السلطة والجاه والموارد والقيم والمعلومات و.. إلخ بشأن قبول أو رفض الممارسات الجديدة، وبالتالي تمثل إجراءات الشرعية The processes of legitimation مجموع المراحل للعمليات السياسية التفاوضية التي تسمح في النهاية للممارسات الجديدة بالظهور تعبيراً عن التغييرات الهيكلية في القوى المركزية الرسمية وغير الرسمية التي تحرك المجتمع، ومن جانبه يؤكد Rao, Monin and Durand 2003 م على أن الشرعية مشفرة أيضاً في الهويات والتقاليد والقيم السلوكيات والاختلافات والدين والهيكل الإجتماعية والتنظيمية التي تشكل المبادئ التوجيهية للعمل الإجرائي اليومي لكل فرد وجماعة وتنظيم مؤسسي<sup>13</sup>.

الشكل رقم (02): التعقيد المؤسسي وأثره على الإستجابة التنظيمية للمنظمات



Source: R Royston Greenwood, Mia Raynard, Farah Kodeih, Evelyn R. Micelotta & Michael Lounsbury, "Institutional Complexity and Organizational Responses", The Academy of Management Annals, Vol 05, n° 1, 2011, p 11.

وبالتالي ما يمكن إستنتاجه هو أن إنشاء الهياكل التنظيمية الجديدة هو نتاج عمل مستدام لمختلف جهات الضغط القومية لوضع الابتكارات المؤسسية الجديدة المستحدثة موضع ضمن الهياكل المؤسسية بعد حصولها على الموافقة السياسية والإجتماعية وهو ما يقصد به بالشرعية، فالتغيير المؤسسي يعمل على تعبئة المصالح المشتركة بين جهات الضغط لمواءمة إجراءاتها مع البنية التحتية بهدف توفير الدعم اللازم لإيجاد واقع ميداني فعلي للممارسات الجديدة دون الإطاحة بالنخب السياسية القائمة، ذلك أن مؤيدي التغيير يحاولون الإستفادة من المطالبات الشرعية لمختلف الجهات الفاعلة لإنشاء ضغط قومي يدفع في النهاية إلى تغيير الهياكل، القوانين، الإجراءات، الأعراف، العادات، القيم... إلخ<sup>14</sup>.

**2-3 مفهوم التماثل المؤسسي وأهميته في النظرية المؤسسية:** وفي إطار التغيير المؤسسي تسعى مختلف الأطراف المؤسسية إلى تحقيق التماثل المؤسسي *isomorphism* الذي يعرفه *Hawley 1968* م بأنه: "عملية تقييدية تفرض وحدة واحدة في مجموعة سكانية تشبه الوحدات الأخرى التي تواجه نفس مجموعة الظروف البيئية"، وتم تمديد هذا التعريف بشكل كبير من قبل *Hannan and Freeman 1977* م الذين جادلوا بأن التماثل يمكن أن يحدث بإختيار أشكال غير مثلى من بين النظم الأخرى نتيجة الضغوط التنافسية أو لأن صانعي القرار يتعلمون الإستجابات التنظيمية المناسبة ويعدلون سلوكهم وفقاً لذلك، وعلى عكس *Hannan and Freeman* يشدد *DiMaggio and Powell 1983* م على أهمية التكيف مع البيئة المؤسسية من قبل المنظمات رغم التشابكات التشوهية المتضمنة في أنواع التماثل التي تنعكس في إختيار سلوكيات إدارية بدلاً من الخيارات الإستراتيجية الواعية، حيث يجادل *DiMaggio and Powell* بأن المدراء يتجهون إلى إختيار الشكل المشابه لهم لزيادة فاعلية منظماتهم رغم أن الخيارات المتاحة قد توفر لهم خيارات أفضل، وبعبارة أخرى، لا تعالج نظرية التماثل المؤسسي "الحالات النفسية للجهات الفاعلة الضاغطة ولكن المحددات الهيكلية لمجموعة من الخيارات التي يعتبرها مختلف الفاعلون في البيئة المؤسسية عقلانية أو حكيمة"<sup>15</sup>.

في حين يوافق المؤسسون الجدد *Meyer 1979* م؛ *Fennell 1980* م؛ *DiMaggio & Powell 1983* م على نوعين من التماثل هما التماثل المؤسساتي والتنافسي، وبشكل عام، تختلف الأشكال التنافسية والمؤسسية في طبيعتها حيث يفترض التماثل المؤسسي أن المنظمات تسعى إلى تحقيق الشرعية عن طريق إتباع منظمات أخرى في نفس الظروف البيئية *Meyer & Rowan 1977* م بينما يفترض التماثل التنافسي أن المنظمات تسعى إلى تحقيق الكفاءة بالتركيز على المنافسة في السوق وتغيير المكانة وتدابير اللياقة الإجتماعية والاقتصادية للمنظمات التي تعمل في سوق تنافسية حرة ومفتوحة نسبياً *Fennell 1980* م، وبالنسبة للمنظمات التي لا تعمل في ظل هذه الظروف ولكنها تنافس على السلطة السياسية والشرعية المؤسسية وكذلك على اللياقة الاجتماعية والاقتصادية فإن فكرة التماثل المؤسسي أكثر ملاءمة *Rahaman & Mir*

2002 Hassan م 2008<sup>16</sup>.

ويحدد Eberlein and Scott م 2001، DiMaggio and Powell م 1983، Richardson م 2012 ثلاثة أنواع من التماثل المؤسسي تحدث نتيجة ضغوط تشابهية مؤسسية لكل منها سوابقها الخاصة: (1) التماثل القسري coercive: تنبع التشوهية القسرية من ضغوط رسمية وغير رسمية الناشئة عن علاقات القوة غير المتماثلة والتي تمارس على وحدة مؤسسية بواسطة وحدات مؤسسية أخرى تعتمد عليها، وهو ما ينشأ عنه مشكلة عدم شرعية بعض أو كل السياسات، القوانين، الإجراءات، التنظيمات، الخ؛ (2) التماثل بالمحاكاة mimetic: وهذا بالنظر إلى تشابه العوامل المؤسسية لبعض البيئات أو التنظيمات؛ (3) التماثل المعياري normative: الذي يعرفه Bhakoo and Choi م 2013 بأنه الوضع الذي تواجه فيه الحركة الإجتماعية ضغوطاً معيارية لتبني رؤى مؤسسية توافقية لمجموعات إجتماعية أو ثقافية أو مهنية أخرى لإعتبرات كماليتها التامة<sup>17</sup>، على الرغم من أن هذه التماثلات قد تبدو متميزة ومختلفة عن بعضها البعض إلا أنها مترابطة إلى حد كبير Guillen & Macpherson م 2002، وفي الأخير توفر مناقشة التماثل المؤسسي والتنافسي نقطة إنطلاق هامة للدخول في منهجية قياس الضغوط المؤسسية على القرار المتعلق بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية من قبل بلد ما، كما يمكن عرض أهم الإختلافات في المداخل القديمة والجديدة للنظرية المؤسسية في الجدول التالي:-

الجدول رقم (01): مقارنة بين المداخل القديمة والحديثة للنظرية المؤسسية

Item	Old	New
Conflicts of interest	Central	Peripheral
Source of inertia	Vested interests	Legitimacy imperative
Structural emphasis	Informal structure	Symbolic role of formal structure
Organisation embedded in	Local community	Field, sector, or society
Nature of embeddedness	Co-optation	Constitutive
Locus of institutionalization	Organisation	Field or society
Organisational dynamics	Change	Persistence
Basis of critique of utilitarianism	Theory of interest aggregation	Theory of action
Evidence for critique of utilitarianism	Unanticipated consequences	Unreflective activity
Key forms of cognition	Values, norms, attitudes	Classifications, routines, scripts, schema
Social psychology	Socialisation theory	Attribution theory
Cognitive basis of order	Commitment	Habit, practical action
Goals	Displaced	Ambiguous
Agenda	Policy relevance	Disciplinary

Source: DiMaggio & Powell (1991, p.13).

## المحور الثالث: الطبيعة المؤسسية لبيئة التقارير المالية ونظم الإبلاغ المالي

لقد تم استخدام النظرية المؤسسية داخل وخارج مجالات المحاسبة لشرح القوى التي تؤثر على اللاعبين داخل البيئات المختلفة، حيث تتيح هذه النظرية للباحثين النظر إلى أبعد من القوى الاقتصادية لفهم تطور مجموعة علمية موحدة من المعايير الدولية للإبلاغ المالي وكيفية تمكينها وقيودها على الجهات الفاعلة داخل أنظمتها المحلية، وبناءً على تقسيم هولنجزورث Hollingsworth 2000 م فإن دراسة IFRS يدخل في نطاق "القطاعات المؤسسية" وهو الفرع الثالث من الدراسات المؤسسية المقترحة من جانبه، وقد استخدم مصطلح "المحاسبة المؤسسية الجديدة NIA" كل من Leuz و Wysocki سنة 2008 م ثم Wysocki 2011 م لإلتقاط التقدم البحثي في كيفية تفاعل قوى السوق والهيئات القانونية والمهنية والإنفاذية والمؤسسات الأخرى المؤثرة على تقارير الشركات المالية ونتائج الإفصاح المالي مع التغيير في المعايير الإبلاغية المالية رغم المحددات النظرية التي تشوب هذه النظريات والتي تحد من العقلانية التنظيمية لتفسير التوجهات الدولية نحو تبني IFRS<sup>18</sup>.

**3-1 نشأة المعايير ونظم الإبلاغ المالي من منظور المدخل المؤسسي:** وفق النظرية الاجتماعية، تعتبر المحاسبة أحد الوظائف الاجتماعية التي تقتزن بطبيعة المجتمعات وجغرافيتها السياسية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية اليومية للأفراد والجماعات، وحسب نظرية النظم فهي نظام هيكلي مؤسسي اجتماعي ديناميكي تطوري يؤثر ويتأثر بالعالم الخارجي، ومن جانبه، يعرض Tokuga 1993 م الهيكل الهرمية للنظام المحاسبي في خمس طبقات: (1) العوامل البيئية: الاقتصاد، الجغرافيا، الاجتماع..، (2) العوامل البيئية المحاورة: الثروة، الأعراف، الحكم..، (3) النظم المؤسسية: السياسية، الاجتماعية..، (4) الأهداف والوظائف المحاسبية (5) الطرق، التطبيقات والمعالجات المحاسبية، بينما يرى Peter Wysocki 2011 م أن تحليل نظام الإبلاغ المالي ضمن بيئته يجب أن يجري تحت إطار خمسة عناصر: الهيكل المؤسسي (الرسمي وغير الرسمي)، مستوى التحليل (الكلّي والجزئي)، السببية (المؤسسات الخارجية والمؤسسات الذاتية)، أوجه الترابط والتكامل، النتائج الفعالة مقابل النتائج غير الفعالة<sup>19</sup>.



**3-1-2** التنبئي الإلزامي: لقد تم تقديم التنبئي الإلزامي تحت رؤى النظرية القانونية للإبلاغ " Theory of Reporting Regulation"، يبرر Stigler 1971 م التدخل الحكومي لتنظيم القانوني للإبلاغ المالي تحت مبدأ "حماية المصلحة العامة The principle of protecting the public interest"، بينما يقترح Scott 2006 م نظرية المصلحة الخاصة " private interest theory" التي تنص على أن التدخل الحكومي إنما هو لحماية مصالحها ومصالح أعوانها المحليين، بينما يبرر Mahoney 2008 م التدخل إستناداً إلى المراحل التاريخية التي تطورت فيها السوق المالية الأمريكية قانون الأوراق المالية 1933 م، SEC 1934 م، the Investment Company Act 1940 م، the Securities Exchange Act 1934 م، the Securities Exchange Act 1964 م، the Williams Act 1968 م، Sarbanes-Oxley Act 2002 م، ويشير Mahoney إلى أنه بالرغم من أن GAAP U.S قائمة أساساً على المبادئ "principles-based" إلا أن الفضل يعود إلى التنظيم القائم على القواعد "rules-based"، ويستند Shleifer 2005 م على رؤى هذه النظريات لطرح نظريته "المفاضلة بين الديكتاتورية والإضطراب trade-off between dictatorship and disorder" التي يجادل فيها بأن جميع إستراتيجيات السيطرة الإجتماعية على الأعمال التجارية غير كاملة وأن التنظيم الاقتصادي الأمثل ينطوي على الإختيار بين البدائل غير الكاملة مما يبرر إستخدام السلطة الحكومية للإنفاذ القانوني لتعزيز السلوك التجاري وفقاً للقانون<sup>24</sup>.

تشكل القوانين التجارية والمالية والضريبية وقوانين الشركات والأوراق المالية ومدونة الحوكمة أمثلة صريحة على التدخلات الحكومية، ويرى Carvajal and Elliot 2009 م أن الإمتثال القانوني يضم عدة مستويات من الإنفاذ لإعداد التقارير المالية: (1) الإنفاذ الذاتي من خلال الهيئات المهنية ومراجعة الحسابات، (2) الإجراءات القضائية والجزاءات العامة، (3) الإعلام العام، ويضيف Carvajal and Elliot أن الهيئات المهنية والقانونية تشكلان وظيفة واحدة لتعزيز الإمتثال للإطار القانوني<sup>25</sup>، رغم هذه التبريرات رأت المناقشات أنها لا تكفي لتأكيد حجية التنبئي الإلزامي مما فرض على التنظير القانوني (الإصلاحية) إثبات أن حل السوق ليس الحل الأمثل حتى بوجود التعاقدات التي تصحح إخفاقاته، وأن الحل القانوني يحقق نتائج أفضل أو أرخص رغم بُعد الإجراءات القانونية عن الكمال، فالشركات أدرى بفوائدها وتكاليفها المتعلقة بـ IFRS من المنظمين القانونيين، وعلى هذه التموجات النظرية قدمت حجتين تبرران التدخل الحكومي لتنظيم القانوني للإبلاغ المالي<sup>26</sup>:

**1- العوامل الخارجية:** يترتب على التنظيم القانوني للإبلاغ ظهور عوامل خارجية على مستوى السوق، حيث فوز أصحاب المصلحة ذوي النفوذ في صراعات الوكالة يفضي إلى أن تكون التقارير موجهة لخدمة غرض خاص، وحسب Shleifer and Wolfenzon 2002 م فإن هذا السلوك الإنتهازي ليس مكلفاً للمجتمع

إذا كانت هناك الشركات تستغل الفرص الإستثمارية المتنازل عنها من قبل الأطراف الخاسرة، بالمقابل يمكن أن تكون هناك خسائر إجتماعية كبيرة حالة فقدان الإقتصاد لهذه الفرص، وفي هذه الحالة يساعد التنظيم القانوني على: (1) الحث على الإمتثال للمتطلبات الإبلاغية من قبل الداخلين الجدد، (2) توثيق المبادئ الأخلاقية في ممارسة التجارية بالسيطرة على أصحاب المصلحة ذوي النفوذ والتوفيق بين المنافع العامة والخاصة، (3) تحقيق وفورات اقتصادية هامة في المعالجة وقابلية المقارنة والتعاقد<sup>27</sup>؛ في الحقيقة، يناقش الأساس الاقتصادي ما إذا كان في مقدور التنبؤ الإلزامي خلق عوامل خارجية تجعله مرغوباً اقتصادياً؟، ينفي 1995 Mahoney م أي وجود لهذه العلاقة بدعوى أن المستوى الأمثل إجتماعياً للإبلاغ تفرضه السياقات الاقتصادية التي ليس في مقدور الهيئات القانونية تحديدها بإمتياز مما يجعل نوعية المعلومات المطلوبة في التقارير إعتباطية، كما أن الشركات سوف تلتزم طوعاً هذه الإلتزامات من نفسها إذا رأت فيها منفعتها، في الأخير مناقشة الإتجاه سمح بالخروج بنقطة هامة وهي أن فعالية القواعد القانونية للإبلاغ تعتمد على آلية الإنفاذ/قناة الإبلاغ المختارة من قبل الشركة؛

2- تذهب الحجة الثانية إلى القول بأن الإلتزام الكامل لا يتحقق لجميع الشركات مما يتطلب فرض جزاءات مالية قد تفوق منافع التعاقد بكثير، وتنشأ هنا مشكلة ما هي العقوبة اللازمة للحث على السلوك المطلوب؟، وبالتالي يكون التنظيم القانوني مع العقوبات الجنائية المناسبة مفيداً إذا دفع بالشركات إلى الإلتزام بمزيد من الشفافية، رغم هذه المنافع وجد أن للتنظيم القانوني عيوب أهمها: (1) إرتفاع تكاليف التصميم والتنفيذ، (2) للشركات القدرة على التأثير في تقدير المحاكم من خلال محامين أقوى، أموال أكثر،... إلخ.

3-2 التكامل المؤسسي لنظام الإبلاغ المالي مع الهياكل المؤسسية ودوره في تحقيق الآثار الإنتشارية لـ **IFRS**: على الرغم من أهمية النقاشات حول آثار **IFRS** على جودة بيئة التقارير المالية إلا أنه ليس مؤكداً من أنه بمجرد تغيير المعايير الدولية للإبلاغ المالي دون تغيير في البنية التحتية سيحقق التأثير الإنتشاري أو "familiarity effect" كما أسماه 2009 Harvey and Huang م، فالشركات تهتم بمنافع التنبؤ على مستوى نظرها فقط لأنها لا تستوعب جميع الآثار الإنتشارية المرغوبة من **IFRS** مما يؤدي إلى أن تكون المنافع الإجتماعية أقل من المنافع الفردية، ومن جانبه يشير 2000 Burns and Scapens م إلى أن طول الفترات الزمنية التي تتراكم فيها الممارسات المحاسبية بشكل متكرر يؤدي إلى ظهور سلوك مبرمج روتيني للعمل المحاسبي اليومي مما يفسر مقاومة الممارسات الجديدة ضمن مواقف مختلفة من الفاعلين الاقتصاديين، وفي ظل رخاوة الهياكل المؤسسية تكون الممارسات المحاسبية الجديدة مجرد قناع بدون أي تغيير فعلي<sup>28</sup>، لذلك يعتبر 2007 Zeff م، 2012 IASB م أنه يجب على البلدان أن تباشر البلدان إصلاحاً مؤسسياً موازياً للإصلاح المحاسبي بهدف التأثير على الحوافز المؤسسية لقبول المعايير الجديدة، ومن ثم رفع مستوى جودة الإبلاغ، فالتكامل المؤسسي يشير إلى أنه لا يمكن إجراء أية تغييرات على النظام المحاسبي بمعزل عن الأنظمة الهيكلية الأخرى، بعبارة أخرى، قد يؤدي التغيير المحاسبي إلى جعل البيئة المؤسسية أسوأ حالاً عما كانت عليه من قبل

على الرغم من أن الممارسات الجديدة قد تبدو مفيدة للإبلاغ المالي أو ذات جودة في أحد الأبعاد<sup>29</sup>، بينما يرى Ray Ball أن وجود نظام فعال للإبلاغ المالي ذو كفاءة اقتصادية يتطلب ما يلي: (1) إصلاح هيكل ملكية الشركات والحوكمة، (2) الإستقلال عن النظام الضريبي بهدف عدم تشويه الأهداف الضريبية للمعلومات المالية، (3) تنظيمات مهنية قوية، (4) وجود مهنيين بأعداد كافية وذوي كفاءة وإستقلالية، (5) نظام قانوني وقضائي فعال، (6) نظام تعليمي وتكنولوجي متطور، (7) موارد مالية<sup>30</sup>.

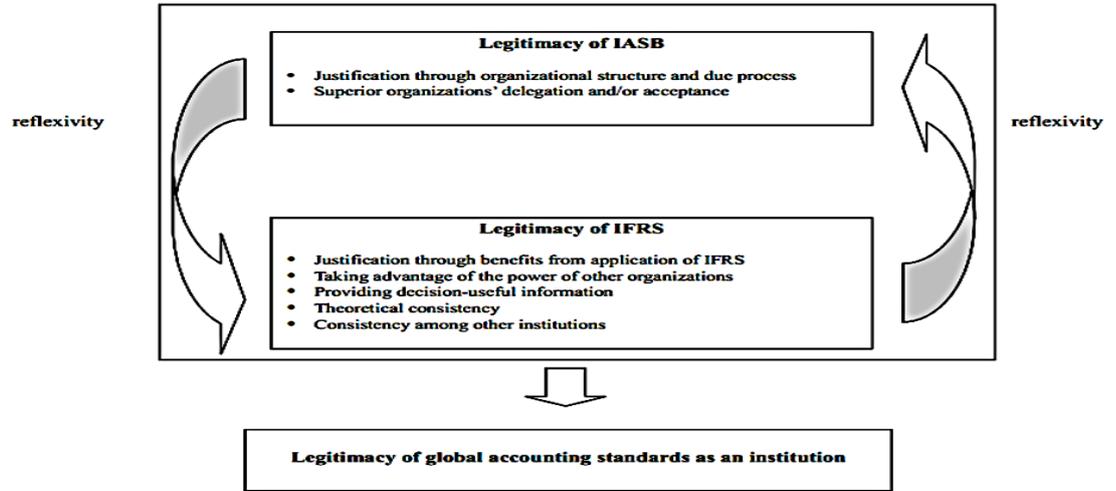
رابعاً: الإتجاهات الدولية الحديثة لتبني IFRS في ظل إضمحلال التجانسية الجيو دولية والإقليمية يمكن تقسيم مستويات التحليل كما يلي:

**IFRS 1-4** ما بين عدم تجانسية البيئة المؤسسية الدولية والمحلية: يصرح Amenkhienan (1986)، Perera (1989)، Wallace (1993)، Luther (1996)، Doupnik et al (2007) بأن IFRS ما هي إلا إنعكاس لمصالح الدول، وهذا يعني أنها مجرد آلية تعكس سيطرة دول على دول أخرى، لذلك يعتبر Samuelson et al (1982)، Briston (1990) م أن عملية إختيار بديل محاسبي ما هي في حقيقة الأمر سوى تسوية سياسية بين القوى الدولية المسيطرة على مجلس IASB مما لا ينفي عنه التأثير الأمريكي الملاحظ، بينما يعتقد Hoarau (1995) م أن التوافق الدولي هو توافق حول المحاسبة الأنفلوساكسونية SEC، FASB، IASB، EU، بالمقابل يصرح الأمين العام للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سابقاً Sir Brayan Carsbeg أن الهدف النهائي ل IFRS هو خدمة كافة الدول، والتساؤلات المطروحة حول وظائفها في الأسواق الدولية يمكن إعادة صياغتها كتساؤلات حول ملاءمة الممارسات المحاسبية لهذه الأسواق، وقد أعرب David Tweedie رئيس IASB و Robert Herz رئيس FASB بتاريخ 2010/06/24 م عن تأييدهما للإصلاحات المحاسبية التي باشرتها قمة مجموعة العشرين G20 التي عقدت ب بيتسبرغ Pittsburgh بتاريخ 24 و 2009/09/25 م التي أسفرت عن عديد الإصلاحات: تعزيز الشفافية والمساءلة، نزاهة الأسواق المالية، التعاون الدولي، إصلاح النظم المالية، الإنفاذ السليم ل IFRS، يشير Zimmerman et al (2008) م إلى أن أسباب الإقبال الدولي على IFRS يرجع إلى: رعايتها لمصالح الدول، الإنتشارية، المرونة، بينما يشير Ball (2006) م إلى: (1) التشاركية في الإعداد والتنفيذ، (2) المضمون الاقتصادي، (3) القيمة العادلة، (4) الحد من السلطة التقديرية للشركات، ويرى البعض الآخر وجود ثلاثة عوامل تحفز النقاش الدولي حول IFRS: (1) الأزمات المالية وفوضى الشركات، (2) تبني الهيئات الدولية ل IFRS ك IASB، IFM، OMC، إلخ، (3) تدويل عوامل الإنتاج، بينما يجادل Roy Suddaby et al (2006) م بأن النقاش الدولي حول مشروعية IFRS عقيم ما لم يؤخذ بعين الإعتبار التحولات التالية:

**4-1-1 تحول السلطة: من الإحتكار المحلي إلى الكارتل العالمي:** كان لظهور الهيئات الدولية وإستقرار النظام المالي العالمي الدور الأبرز في تدويل الصناعة المحاسبية وتوفير المناخ لنمو الشركات المحاسبية، وبتحول السوق المهني إلى سوق إحتكاري سعى الكارتل العالمي B4 بقوة إلى تأسيس ثلاث عوامل تفسر أسباب وجوده: تقديم إدعاءات قوية بأن مهنتهم مطلوبة لحماية الجمهور الدولي، تحديد جوانب العمل المهني، وجود دعم محلي قوي ممثل في شخص الدولة<sup>31</sup>، ولم يقف الأمر عند هذا الحد، بل قامت OMC وعملائها الدوليين بالإلتفاف حول مشروع يهدف لتنظيم سوق تخضع فيه الخدمات المهنية مثل أي سلعة اقتصادية لقوانين العرض والطلب، ووصفت اللوائح المهنية المحلية في هذه الحالة بأنها غريبة عن هذا المجال الجديد، ففي أوت 1989 م أعدت أمانة المنظمة ورقة مناقشة "Trade in Professional Service"، وتم تقديم المشروع في جولة Uruguay 1994 م، وبالتالي تم إغتصاب الإختصاص المهني من يد الجمعيات المهنية ونقله إلى مجلس التجارة الذي أنشأ "الفرقة العاملة The Working Party" بإصداره القرار WTO S/L/3 في مارس 1995 م، ثم أعيد تسميتها بـ "الفرقة العاملة بالتنظيم المحلي the Working Party on Domestic Regulation" في أبريل 1999 م، والمتفحص لإستراتيجية OMC يجد أنها تنفيذ لأجندة B4، حيث إعترف روبرت كيلبي Robert Kelly الشريك الإداري السابق للشؤون الدولية في آرثر أندرسون Arthur Andersen بأن بحوث شركته كانت وراء قرار OMC، والتأثير الذي مارسه آرثر أندرسون من خلال كيلبي والإبن الآخر تشارلز هيتز Charles Heeter هو ما دفع بـ OMC إلى تحرير الخدمات المهنية<sup>32</sup>.

يرى Leicht 2001 م أن تغير الهدف الإيديولوجي للصناعة المحاسبية ولد علاقة حميمة بين B4 وعملائهم من تبادل الموظفين والموارد وحدود غير واضحة للسلطة والمسؤولية، وأصبح لمستهلكي الخدمات سيطرة أكبر على طبيعة العمل المهني وتوقيته<sup>33</sup>، كما يعتقد Arnold 2005 م أن تفعيل الجمعيات المهنية تم تحت علاقات التبعية الاقتصادية حيث لم يكن بمقدورها مجاراة B4 بسبب طبيعة الهيكل المؤسسي والموارد المالية والإطار القانوني، مما نقل مركز الثقل بعيداً عن نطاقها إلا أن هياكلها التنظيمية ظلت ثابتة جغرافياً، ويشير Morgan et al 2001 م إلى إستفادة B4 من علاقات القوة التقليدية بين الدولة والجمعيات المهنية بحيث أصبحت الأخيرة مستهلك للخدمات المهنية وجزء لا يتجزأ من شبكة التبعية المهنية الدولية<sup>34</sup>.

الشكل رقم (04): نموذج شرعية إصدار IFRS



Source: Masatsugu Sanada, Op Cit, P 30.

4-1-2 مشروع التقارب الأمريكي الدولي FASB/IASB إلى أين؟

ترتبط U.S بـ IFRS علاقة عريقة تمتد إلى سنة 1904 م بإنعقاد أول مؤتمر محاسبي دولي في ولاية ميسوري، وتؤكد Flower 1997 م على الدور الأبوي الذي لعبه الأمريكيين في تطور المعايير منذ أكثر من 20 سنة على ظهور IASC<sup>35</sup>، وفي دور المحاسبة في U.S يقول Smith 2003 م: "The accounting profession has played its part in America's success story". وتعرف العلاقات الأمريكية الدولية IASB تقارباً لم تعرفه من قبل على أثر الإدعاءات التي لحقت GAAP في U.S في عدم قدرتها على كشف التلاعبات المتسببة في الإنهيارات المالية مما طرح IFRS كبديل مثالي لها Davies 2003 م، AAA 2003 م، Schipper 2003 م، SEC 2003 م، وفي ظل هذه الانتقادات تم توقيع مذكرة "Norwalk Agreement" أو "Memorandum of Understanding" بين FASB و IASB في 2002 م، كما نتج عن إجتماع William Donaldson رئيس SEC و Charles McCreevy رئيس المفوضية الأوروبية the European Commission في 2005/04/21 م خارطة طريق تمتد حتى 2009 م تسمح للشركات الأوروبية المسعرة في U.S بتطبيق IFRS دون الحاجة إلى تعديل قوائمها حسب GAAP.U.S ليتم تعزيز هذه الخارطة بإبرام مذكرة التفاهم الثانية في 2009 م التي تسمح للشركات الأمريكية المسعرة بالشروع في تطبيق IFRS مع سنة 2014 م والصغيرة في 2016 م<sup>36</sup>.

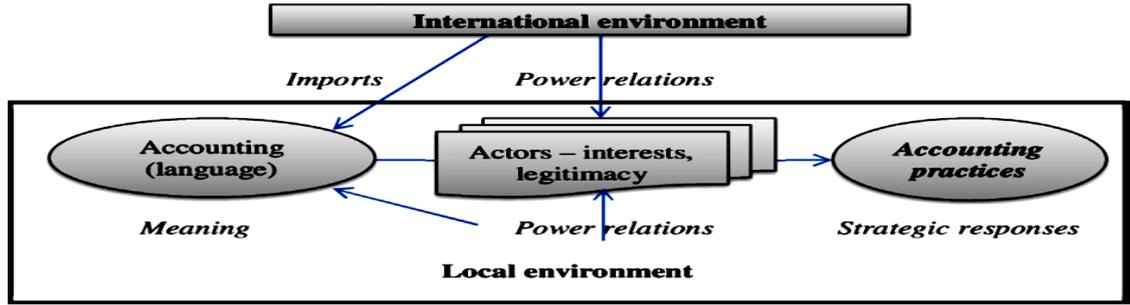
لقد شكلت هذه الإتفاقيات نقاط إستفهام كبيرة حول إتجاه تطور علاقة FASB بـ IASB ومستوى تأثيره على قرارات الأخير؟ ويرجع Paul De Lange 2006 م هذه الصعوبات إلى طبيعة الصناعة المحاسبية التي يصفها Dennis Beresford الرئيس السابق لـ FASB بما يلي: "it's not clear that

it has more independence from the political process. In fact, it may have less [independence] from Congress and other people in Washington<sup>37</sup>، فندخل القطاع الخاص في وضع المعايير من خلال الكونغرس وتبنيه لموقف أن GAAP U.S هي الأفضل في العالم يفسر نسبياً إمتعاض الشركات الأمريكية للتغيير في ظل غياب حوافر تبني IFRS.

على الساحة الدولية تتبع قوة FASB مقارنةً بأي جمعية مهنية أخرى بتمثيله لأكبر إقتصاد في العالم، يقول Saemann 1999 م: "the importance of the U.S. capital markets to the world economy gives the FASB a degree of power in the international standard-setting process"، وسلطته التقنية التي يدعمها تاريخ طويل من الإصدارات لمواضيع واسعة من القضايا المحاسبية، ويعترف Imhoff 2003 م بالتفوق النسبي لـ GAAP U.S على IFRS عندما كتب: "Over the years U.S. GAAP has become the benchmark for all other nations"، فـ IASB إستوحى بذاته من GAAP U.S، وإرتباط أعضاء اللجان الدائمة والتقنية وفرق العمل في IASB بـ FASB، هذه التصورات تلقي الضوء نسبياً على مدى الهيمنة الأمريكية على IASB من خلال FASB وSEC، وبالنظر إلى طبيعة السياسة الأمريكية الخارجية "American exceptionalism" التي لا تقبل بفرض قيود خارجية عليها فمن غير المتوقع أن يلزم IASB الولايات المتحدة بـ IFRS، وهو ما أشار إليه Roel Campos 2003 م في معرض لقائه مع أعضاء من الإتحاد الأوروبي بأن الولايات المتحدة تحتفظ بحقها في السير في طريقها الخاص في مجال المعايير، وهذه إشارة واضحة إلى بقاء الإختلافات بين IFRS و GAAP U.S قائمة، ويعتقد Young 2003 م بأن خطابات التفاهم تترك GAAP U.S مستقلة عن IFRS مما يعني إزدواجية المعايير وهو ما يتناقض مع الموقف الأوروبي والأسترالي والياباني الذي هو أساساً تبني<sup>38</sup>.

**4-2 بناء المنطق المحلي لـ IFRS في بيئات الأعمال المحلية:** يعكس الإطار الموالي كيفية نقل IFRS إلى الممارسات المحلية مع إعطاء أهمية لوزن قوة العلاقات الدولية-المحلية كما يلي:-

## الشكل (05): بناء المنطق المحلي لـ IFRS



Source: Catalin Nicolae Albu et al Op Cit, p 494.

إن أهمية الموازنة تظهر في فهم آلية نقل وحدات غير متشابهة إلى وحدات متشابهة، وبالتطبيق على الحالة المدروسة - نقل IFRS إلى ممارسات محلية - يقدم Doupnik and Riccio 2006 م أدلة حول إختلاف التفسيرات المحلية لمعاني IFRS، فالمعنى المحلي في السياق المحلي يختلف عن المعنى الأصلي الدولي لـ IFRS، وهو ما يفرز مشكلة وجود صيغ شخصية مستمدة من IFRS الأم ومختلفة عنها إلى الحد الذي يتم فيه التشكيك من خاصية العمومية أو الدولية internationality، وهذا بسبب إنحراف الدول إلى تحقيق تكاملها المؤسسي المحلي على حساب الدولي، كما أنه حول المنافسة الدولية من وضع المعايير إلى التنافس حول التفسير وآليات التنفيذ مما يؤدي إلى ظهور صيغ إقليمية كالاتحاد الأوروبي أو BRICS، ويكشف Nobes 2006 م و 2009 م عن حقيقة إختلاف الصيغ الدقيقة التي تنفذ بها IFRS رسمياً، وتأثير القيم والمفاهيم الوطنية في إختيار الممارسات الرئيسية والبديلة التي تقترحها IFRS، وتأثير الفروقات اللغوية على الأرقام المحاسبية المفصح عنها دولياً، فحسب Abdelsalam and Weetman 2003 م فالبلدان الناطقة بالإنجليزية الأكثر درايةً بـ IFRS والأقل تكلفةً في التحول والأكثر تواصلًا مع IASB<sup>39</sup>، لهذا يستند Evans 2004 م إلى ضرورة تغيير الثقافة المحلية إلى حد تصبح IFRS مشفرة في المعاني والقيم والتدابير المحلية، ويُرجع Abd-Elsalam and Weetman 2003 م إنخفاض مستوى تبني الدول النامية إلى مشاكل الترجمة، فالتأخيرات في الترجمة والتفسير تثير هاجس إضافي لها، لذلك يقترح Abd-Elsalam and Weetman تطبيق IFRS في هذه الدول على مرحلتين: المعرفة النسبية بـ IFRS، إمكانية ترجمتها بلغة البلد، كما إعتبروا الترجمات الحديثة لـ IFRS الحل المناسب وليس الأمثل، وحسب Potter 2005 م فالمحاسبة لغة وضعت تماشياً مع البناء الإجماعي المحلي على عكس IFRS التي تعتبر لغة عالمية ومعانيها المحلية ما زالت قيد الإنشاء في السياق المحلي<sup>40</sup>، ويؤكد Ray Ball 2006 م على أنه حتى مع هذه الإختلافات عرف التباين الدولي إنخفاضاً خلال الفترة 2005 م - 2015 م، ويكشف Richardson 2009 م عن كيفية إستفادة الشبكة الدولية لـ IFRS من علاقات القوة التقليدية بين الدولة والجمعيات المهنية لتمير العولمة المحاسبية الكونية بحيث أصبحت الدول وهيئاتها المهنية جزء لا يتجزأ من الثقافة المحاسبية الكونية الموحدة رغمًا عنها<sup>41</sup>.

## المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

يأتي المقال في إطار سلسلة المقالات التي نشرع في إعدادها بالنظر إلى التطورات التي تعرفها المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي على الساحة الدولية والإقليمية والمحلية، وعلى هذا الأساس نتبع المقال بمقال آخر تحت عنوان "تجربة الدول النامية مع IFRS"، وفيما يخص النتائج المتوصل إليها نشير إلى أهمها في العناصر التالية:-

- تحظى IFRS بإهتمام شبه حصري في الدراسات الدولية دون العوامل المؤسسية التي يفترض أنها مسؤولة عن توليد حوافز الإبلاغ، فعلى سبيل الذكر، يولي IASB إهتمام أكبر بكثير للاختلافات المحاسبية بين البلدان مما يوليه للاختلافات المؤسسية، وهو ما يوضح أن الخطوة المستقبلية في التقارب المحاسبي البحث عن التقارب المؤسسي الذي سيتم تكييفه حسب أجندة الدول المتقدمة، حيث يبقى التقارب الأمريكي أكبر التأثيرات على توجهات IFRS المستقبلية؛

- تؤدي كل من جودة IFRS وقوة إنفاذ العوامل المؤسسية دوراً رئيسياً في تحسين جودة المحاسبة، ونظراً لأن عديد البلدان تقوم بعدة إصلاحات هيكلية لدعم IFRS فيتوقع أن يكون التحسن المرتقب في جودة الإبلاغ راجعاً إلى التأثير المشترك للإصلاحات المؤسسية إلى جانب IFRS؛

- تبني الدول النامية لـ IFRS في ظل غياب/ضعف قدرتها المالية والتقنية يثير التساؤل عن السبب الذي يجعلها تبني IFRS في المقام الأول، وإن أوردت الدراسات بعض التوضيحات بالقول بأن هذه الدول تفضل تحمل بعض التكاليف مقابل الذهاب ببعض المنافع الاقتصادية من خلال الاعتراف الدولي بجودة تقاريرها المالية؛

- إجراء المزيد من الإصلاحات الهيكلية في البنية التحتية الدولية لأغراض زيادة فعالية إنفاذ IFRS من نظام التعليم والتكوين المحاسبي والإصلاح المالي والاقتصادي والضريبي لتعزيز مبادئ الحكم الراشد وحوكمة المالية والضريبية والشفافية وإصلاح نظم الرقابة في منظمات مختلف الأعمال؛

- ضرورة إجراء المزيد من الدراسات والبحوث التجريبية المشابهة لتأكيد النتائج ومعرفة العوامل الأخرى غير المدرجة في الدراسة التي قد يكون لها تأثير واضح على جودة بيئة التقارير المالية المحلية والدولية في ظل التقارب مع IFRS؛

## الهوامش والمراجع المعتمدة:

- 1 - Peter Wysocki, "New institutional accounting and IFRS", Accounting and Business Research, Vol 41, N° 3, 2011, p 310.
- 2 - Duc Hong Thi Phan, "Examining key determinants of International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption in Vietnam: An institutional perspective", Thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy, Faculty of Business and Enterprise, Swinburne University of Technology, 2014, p 75.
- 3 - Anna Alon, "Complexity and Dual Institutional: The Case of IFRS Adoption in Russia", Corporate Governance: An International Review, Vol. 21 N° 1, 2013, p 44.
- 4 - Roy Suddaby, David J. Cooper and Royston Greenwood, "Transnational Regulation of Professional Services: Governance Dynamics of Field Level Organizational Change", Accounting Organizations and Society, Vol 32, N°4 et 5, 2006, p 03.
- 5 - Ana Paula Ferreira Alves, Marcia Dutra De Barcellos, "Understanding the Dissemination of Sustainability in Supply Chains through Institutional Theory: a theoretical study", 2017, p 02, Available at Cite: <https://www.researchgate.net/publication/314114808>.
- 6 - Mark A. Covalleski, Mark W. Dirsmith & Jeffrey E. Michelman, "An Institutional Theory Perspective on the DRG Framework, Case-Mix Accounting Systems and Health-Care Organizations", Accounting, Organizations and Society, Vol. 18, N° 1, 1993, p 68.
- 7 - Walter W. Powell, Paul J. DiMaggio, "The Iron Cage Revisted: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", American Sociological Review, Vol 48, n° 02, 1983, p 186.
- 8 - Luzi Hail, "Discussion of Consequences and Institutional Determinants of Unregulated Corporate Financial Statements: Evidence from Embedded Value Reporting", Journal of Accounting Research, 2011, p 13.
- 9 - Habeeb Mohamed Nijam, Athambawa Jahfer, "IFRS ADOPTION AND FINANCIAL REPORTING QUALITY: A REVIEW OF EVIDENCES IN DIFFERENT JURISDICTIONS", International Letters of Social and Humanistic Sciences, Vol. 69, 2016, p 105.
- 10 - Catalin Nicolae Albu, Nadia Albu, David Alexander, "When global accounting standards meet the local context-Insights from an emerging economy", Critical Perspectives on Accounting, Vol 25, 2014, p 491
- 11 - Mostafa Kamal Hassan, "The development of accounting regulations in Egypt", Managerial Auditing Journal, Vol. 23 N° 5, 2008, p 496
- 12 - Olivier Berthod, "Institutional Theory of Organizations", Global Encyclopedia of Public Administration, 2017, p 02, Available at Cite: <https://www.researchgate.net/publication/312572322>.
- 13 - Roy Suddaby, Royston Greenwood, "Rhetorical Strategies of Legitimacy", Administrative Science Quarterly, Vol 50, 2005, p 35, Cite: <https://www.researchgate.net/publication/235413077>.

- <sup>14</sup> - Masatsugu Sanada, " **Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework**", 2012, p 12, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1990796>.
- <sup>15</sup> - DiMaggio & Powell, Op cit, 1983, p 149.
- <sup>16</sup> - Alan Diógenes, Nadia Alves De Sousa, Mara Jane Contrera Malacrida, Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima, " **The effect of national culture in the relationship between ifrs adoption and cost of equity capital**", 2017, P 09/10, site: <https://www.researchgate.net/publication/311923174>.
- <sup>17</sup> - Lisa Baudot, " **GAAP Convergence or Convergence Gap: Unfolding ten years of accounting change**", Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol. 27, N° 06, 2008, p 12.
- <sup>18</sup> - Alessandro Ghio and Roberto Verona, " **Accounting harmonization in the BRIC countries: A common path?**", Accounting Forum, Vol 39, n° 2, 2015, p 08.
- <sup>19</sup> - Ajay Kumar Singh, Pooja Dhingra, " **A Multi-Dimensional Ethical Approach to Accounting and Reporting Practices**", Applied Studies in Agribusiness and Commerce, Vol 7, n° 4 et 5, 2013, P 15, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2514259> .
- <sup>20</sup> - Alison Fox, Gwen Hannah, Christine Helliard, Monica Veneziani, " **The costs and benefits of IFRS implementation in the UK and Italy**", Journal of Applied Accounting Research, Vol 14, n° 1, 2013, p 88
- <sup>21</sup> - Christian Leuz, Peter Wysocki, " **Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation: A Review and Suggestions for Future Research**", 2008, p 8/9, cite: <http://ssrn.com/abstract=1105398> .
- <sup>22</sup> - Christian Leuz, Holger Daske, Luzi Hail, Rodrigo Verdi, " **Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences around IAS/IFRS Adoptions**", Journal of Accounting Research, Vol 51, 2013, p 14.
- <sup>23</sup> - Mary E. Barth, Wayne R. Landsman, Mark H Lang, " **International Accounting Standards and Accounting Quality**", SSRN Electronic Journal, Vol 46, n° 1976, 2007, p 8/9.
- <sup>24</sup> - Robert W. Holthausen, " **Accounting Standards, Financial Reporting Outcomes and Enforcement**", Journal of Accounting Research, 2008, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1394639>.
- <sup>25</sup> - John Preiato, Philip Brown, " **Mandatory Adoption of IFRS and Analysts' Forecasts: How Much Does Enforcement Matter?**", UNSW Australian School of Business Research Paper N° 2009, ACCT 01, 2013, p 09, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1499625>.
- <sup>26</sup> - Christian Leuz, " **Different Approaches to Corporate Reporting Regulation: How Jurisdictions Differ and Why**", Chicago Booth Initiative on Global Markets Research Paper No. 53; ECGI - Law Working Paper N° 156, 2010, p 05, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1581472>.
- <sup>27</sup> - Christian Leuz, Peter Wysocki, " **The Economics of Disclosure and Financial Reporting Regulation: Evidence and Suggestions for Future Research**", European Corporate Governance Institute (ECGI) - Law Working Paper No. 306/2016, Chicago Booth Research Paper No. 16-03, 2016, p 24, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2733831> .

- 28 - Ahmed Kholeif, " A New Institutional Analysis of IFRS Adoption in Egypt: A Case Study of Loosely Coupled Rules and Routines", Research in Accounting in Emerging Economies, Vol 10, 2008, p 06, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2609057>.
- 29 - Christian Leuz, Holger Daske, Luzi Hail, Rodrigo Verdi, "Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the Economic Consequences", Journal of Accounting Research, Vol 46, n° 05, 2008, p 1094.
- 30 - Ray Ball, "IFRS - Ten Years Later", Accounting and Business Research, Vol 46, n° 05, 2016, p 18
- 31 - Jonathan Macey, Hillary A. Sale, "Observations on the Role of Commodification, Independence and Governance in the Accounting Industry", Villanova Law Review, Vol 48, n° 4, 2003, p 1179.
- 32 - David M. Brock & Katja Maria Hydle, "Transnationality Sharpening the Integration-Responsiveness vision in global professional firms", European Management Journal, 2017, p 02, Available at Cite: <https://www.researchgate.net/publication/312598901>.
- 33 - David Cooper, Keith Robson, "Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization", Accounting Organizations and Society, Vol 31, n° 4, 2005, p 416.
- 34 - Roy Suddaby, Royston Greenwood, " Institutional Entrepreneurship in Mature Fields: The Big Five Accounting Firms", the Academy of Management Journal, Vol. 49, n° 1, 2006, p 37/39.
- 35 - C. Richard Baker & Elena M. Barbu, "The Evolution of Research on International Accounting Harmonization: An Historical and Institutional Perspective", the International Journal of Accounting, n° 42, 2007, p 07.
- 36 - Mary E. Barth, Wayne Landsman, Mark H. Lang, Christopher Williams, " Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable?", Journal of Accounting and Economics, Vol 54, n° 1, 2012, p 07.
- 37 - Paul De Lange, Bryan Howieson, "International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism", Critical Perspectives on Accounting, Vol 17, n° 8, 2006, p 1018
- 38 - U.S. Securities and Exchange Commission, Cite: <https://www.sec.gov/news/press/2005-62.htm>.
- 39 - Fatma Zehri, Jamel Chouaibi, "Adoption determinants of International Accounting Standards by the developing countries", Journal of Economics, Finance and Administrative Science, Vol 18, 2013, p 58
- 40 - Robert K. Larson, Donna L. Street, " Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 13, 2004, p 112.
- 41 - Stuart McLeay, Peter F. Pope, " The European IFRS Experiment: Objectives, Research Challenges and Some Early Evidence", Accounting and Business Research, Vol 41, n° 03, 2011, p 37/38.