

العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية القائمة على - القواعد مقابل المبادئ - لتحسين جودة المعلومات المحاسبية - "دراسة تطبيقية"

د/ وائل محمد عبد الوهاب¹

ملخص البحث

أثارت الأزمات المالية التي شهدتها الفترة الماضية إلى ضرورة وجود تغييرات كبيرة بالتقرير المالي وما يتضمنه من معلومات ، حيث أشارت العديد من أصابع الاتهام بأن المعايير المحاسبية على أساس القواعد كانت أحد المسببات الرئيسية لعدم جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي ضرورة التحول الى المعايير المحاسبية على أساس المبادئ ، فكان محور اهتمام الباحث وهدفه هو تناول ما إذا كانت المعايير على أساس المبادئ سيكون لديها القدرة على تجنب كافة الانتقادات بنظام المعايير على أساس القواعد وكذلك إجراء مزيد من الدراسة للوصول لمجموعة العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية والتي ستكون أساس لاختيار أساس ما دون الآخر - القواعد أم المبادئ - في إعداد المعايير المحاسبية والتي ستؤدي بالتالي لجودة جودة المعلومات المحاسبية .

ولقد قام الباحث من خلال المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي بتناول مزايا وعيوب أساسي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية وكذلك تناول ماهية العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية سواء المبنية على القواعد أم المبادئ ، ولتأكيد النتائج النظرية التي توصل إليها الباحث قام بإعداد دراسة ميدانية من خلال إعداد قائمة استقصاء لجمع البيانات الأولية حول آراء مجموعة من المتخصصين بالمجال المحاسبي حول عدة أمور منها: خصائص المعايير المستندة على القواعد / المبادئ ؛ مزايا وعيوب كل منها ؛ العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية القائمة على القواعد أو المبادئ وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية ، وتم تحديد مجتمع الدراسة في فئتين : الأولى تمثل أعضاء هيئة التدريس في مجال المحاسبة والمراجعة ، والثانية تمثل مراجعي الحسابات. وقام الباحث بصياغة فروض البحث في صورة إحصائية واختبارها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية ، وكانت أهم نتائج البحث تتمثل في : تصنيف المعايير المحاسبية الى معايير قائمة على المبادئ وأخرى قائمة على القواعد هو تصنيف نسبي وليس مطلق ؛ عدم وجود تأكيدات بأن المعايير على أساس المبادئ سوف تتمكن من تفادي كافة أوجه القصور بالمعايير على أساس المبادئ ؛ تتضمن المعايير على أساس المبادئ العديد من أوجه القصور سواء المتعلقة بتخفيض القابلية للمقارنة والتلاعب بالحسابات وغيرها ؛ كذلك أن هناك العديد من العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية المبنية على القواعد أم المبادئ.

وكانت أهم توصيات البحث تتمثل في : عدم أخذ عيوب أساس القواعد الركيزة الأساسية لتطبيق أساس المبادئ ولكن على المنظمات المهنية دراسة بشكل كامل ايجابيات وسلبيات أساس المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية ؛ إعادة تقييم كل من أساسي المبادئ والقواعد في ضوء العوامل الحاكمة التي توصلت لها الدراسة ؛ على المنظمات المهنية المصرية استخدام تلك العوامل الحاكمة للوقوف على الأساس الملائم للسوق المصري بغض النظر عن التوجه الدولي الحالي ؛ ضرورة التطوير الشمولي لمنظومة التعليم المحاسبي بالجامعات والمعاهد المصرية ليتلاءم مع توجه الانتقال للمعايير على أساس المبادئ ؛ وكذلك قيام المنظمات المحاسبية المهنية المصرية بتبني نظام إلزامي للتعليم والتدريب لإعادة تهيئة معدي التقرير المالي ومراجعي الحسابات لتطبيق المعايير على أساس المبادئ .

أولاً : المقدمة

١ - مشكلة البحث :

أثارت الأزمات المالية التي شهدتها الفترة السابقة الحاجة الى تغييرات جذرية في التقرير المالي للشركات ، والذي وجهت له العديد من الاتهامات بأنه كان بمثابة وسيلة للمديرين لإخفاء المشاكل المالية عن مستخدمي

¹ استاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة دمياط - جمهورية مصر العربية .
استاذ مشارك بقسم المحاسبة كلية ادارة الأعمال جامعة طيبة - المملكة العربية السعودية.

المعلومات المحاسبية (Maines, 2007)، وتتفق معظم احتياجات الأطراف ذات الصلة بالنظام المحاسبي ولكنها تتفق في ضرورة تصوير المضمون الاقتصادي الحقيقي للصفقات المالية بطريقة أكثر شفافية ، ولكن هناك الكثير من الجدل في مدى تحقيق تلك الرغبة (Donelson et al , 2009) ، ولقد أشار البعض إلى أن الكوارث المحاسبية في الفترة الأخيرة ترتب عليها زيادة تعقيدات التقرير المالي بوجه عام (Ely and Stanny, 2007) ، في حين أشار آخرون أن معايير التقرير المالي سهلت عمليات الغش بسبب اعتمادها على قواعد تفصيلية detailed rules (SEC, 2003a) .

واستجابة لتلك الأزمات المالية فلقد أقر الكونجرس عام ٢٠٠٢ قانون Sarbanes-Oxley Act (SOX) لإصلاح نظام التقرير المالي ، والذي وجه الاهتمام نحو دور التوجه الحالي لمعايير المحاسبة في حالات الفشل المحاسبي الأخيرة ، و طالب الكونجرس من SEC إعداد دراسة حول دور المعايير المبنية على المبادئ في معالجة أوجه القصور المرتبطة بالمعايير على أساس القواعد ، وقام الأخير بنشر تقريره عام ٢٠٠٣ والذي دعم تبني أساس المبادئ لإعداد المعايير المحاسبية (SEC, 2003a).

ولقد أعاد الكونجرس في عام ٢٠٠٧ دعمه للمعايير على أساس المبادئ كأساس لتخفيض التعقيد في التقرير المالي (Maines, 2007) ، وعلاوة على ذلك استلم SEC في عام ٢٠٠٨ تقرير اللجنة الخاصة بتحسين التقرير المالي CIFR والتي تقدمت بتوصيات بضرورة استخدام مبادئ وأهداف واضحة استجابة لاحتياجات المستثمرين والمستخدمين . (Committee on Improvements to Financial Reporting, 2008) .

ويعرف البعض المعيار بأنه "المجموع الكلي من المبادئ والقواعد التي تنطبق على قضية محاسبية معينة" في حين أن القواعد بمنظورها الواسع تتضمن على معايير محددة ؛ إرشادات ؛ توجهات ؛ أمثلة ؛ استثناءات ؛ قيود ؛ سوابق لاحقة ؛ ألخ (Nelson, 2003) ، أما المبادئ المحاسبية تشير إلى ما ورد بالأطر المفاهيمية المختلفة من خصائص نوعية ؛ تعريف للعناصر ؛ معايير القياس والاعتراف (Bennett et al., 2006) .

ولقد تعرضت المعايير على أساس القواعد للعديد من الانتقادات ، حيث أشار SEC إلى أن المعايير على أساس القواعد غالبا ما توفر وسيلة للتحايل على نية المعيار وذلك من خلال هيكل الصفقات واختيار الممارسات المحاسبية لتحقيق أهداف محددة (SEC 2003a) ، وأشار آخرون الى أن المعايير على أساس القواعد تتسم بالتعقيد وصعوبة التطبيق وتتضمن على العديد من التوجيهات والاستثناءات ، وبالتالي تساهم في هيكل الصفقات للحصول على النتائج المرغوبة مما قد يترتب عليه انخفاض جودة التقرير المالي (Kohlbeck et al, 2010) ، ويرى آخرون أن المعايير على أساس القواعد يترتب عليها معالجات محاسبية متعسفة (Shortridge & Myring, 2004) .

وكانت الانتقادات الموجهة للمعايير على أساس القواعد السبب وراء التوجه بقوة للمعايير على أساس المبادئ ، فيرى البعض أنه بمجرد الوصول الى مجموعة مبادئ مقبولة فيمكن استخدامها لصياغة المعايير المحاسبية على أساس تلك المبادئ (ACC9A4, 2010) ، ويرى آخرون أن المبادئ المحاسبية يجب ان تكون النموذج المرغوب فيه للإبلاغ المالي (Shipper, 2003) ، وكذلك أن معايير التقرير المالي الدولي – الأكثر توجه نحو المبادئ – ذو قيمة أكبر من تلك القائمة على القواعد . (Liu & Liu, 2007; Armstrong et al , 2010 ; Barth et al , 2008) .

في حين يرى البعض أن المعايير على أساس المبادئ أصبحت غالبا معايير على أساس قواعد في محاولة لزيادة إمكانية المقارنة والاتساق (Shortridge & Myring, 2004) ، كذلك يرى البعض أن المعايير المبنية على المبادئ يمكن أن تقود الى تحديات بسبب القلق حول ما إذا كان معدي التقرير المالي يمكنهم عمل احكام مهنية معقولة وتطبيق المبادئ بشكل سليم (ICAS 2010, Herz, 2003) ، ويرى بعض مراجعي الحسابات أن المعايير المبنية على المبادئ ستخفض من قدرتهم على حسم خلافاتهم مع العملاء (Gibbins et al, 2001) ، و يرى آخرون

انها ستؤدي لتقليل تلك الخلافات (Agoglia et al , 2011) وتقليل فرصة القابلية للمقارنة ومصداقية المعلومات المحاسبية وتوفير معالجات محاسبية موحدة (Elliot & Elliot, 2009).

يتضح مما سبق وجود حالة جدل كبيرة حول الأساس الملائم لوضع المعايير المحاسبية ، وأصبحت المعايير على أساس المبادئ وتلك على أساس القواعد أحد التناقضات التي شهدتها البيئة المحاسبية الحالية (عبد الوهاب، ٢٠١٢) ، فلكل منهما مزاياه وعيوبه ، ولهذا سيكون توجه الباحث هو إجراء مزيد من الدراسة للوصول لمجموعة العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية أساس إعداد المعايير المحاسبية والتي ستؤدي بالتالي لجودة جودة المعلومات المحاسبية . حيث يرى الباحث أن اختلاف البيئة المحاسبية التي يطبق فيها المعيار سواء من حيث التعليم المحاسبى ؛ خبرة معدي التقرير ؛ الحالة الاقتصادية ؛ البيئة الرقابية الداخلية والخارجية وغيرها يمكن أن تكون ذو تأثير على مدى تحقيق المعيار لأهدافه وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

٢- أهمية البحث :

يعتبر هذا البحث خطوة نحو زيادة جودة المعلومات المحاسبية ، نظرا لما تمثله المعايير المحاسبية من أهمية في تحقيق تلك الجودة ، ونظرا لحالات الفشل المالي في الفترة السابقة فكان الاتجاه نحو استبدال أساس المبادئ في وضع المعايير المحاسبية بأساس القواعد ، فعلى الرغم من وجود العديد من الآراء المؤيدة والمعارضة لهذا الاستبدال إلا أن محور اهتمام الباحث سوف ينصب على تحديد العوامل التي يمكن ان تحكم عملية الاختيار بين أي من الأساسين لصياغة المعايير المحاسبية .

٣- أهداف البحث :

يهدف البحث إلى مزيد من الدراسة لأسس وضع المعايير المحاسبية - القواعد مقابل المبادئ - وتأثير كل منها على جودة المعلومات المحاسبية ، وذلك من خلال ما يلي :

- الوقوف على فلسفة إضفاء صفة القواعد على معيار ما و صفة المبادئ على معيار آخر .
- الوقوف على التأثير المباشر وغير المباشر لكل من أساسى القواعد والمبادئ على جودة المعلومات المحاسبية والتقرير المالي للوقوف على الأساس الأكثر جودة.
- تحديد مجموعة العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية سواء المستندة الى القواعد أو المبادئ في زيادة جودة المعلومات المحاسبية .

٤- منهجية البحث :

١-٤ المنهج العلمي : اعتمد الباحث على كل من المنهج التاريخي للوصول إلى معلومات مناسبة لجهود المنظمات المهنية والباحثين حول أسس وضع المعايير المحاسبية وتطورها التاريخي وأسباب التوجه الحالي للمعايير على أساس المبادئ بديلا عن أساس القواعد ، وكذلك على المنهج الوصفي التحليلي لتجميع المعلومات والآراء للوقوف على العوامل الحاكمة لكل أساس والتي تمثل شرط أساسي لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

٢-٤ طريقة جمع البيانات: قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء لجمع البيانات الأولية حول آراء مجموعة من المتخصصين بالمجال المحاسبى حول خصائص المعايير المستندة على القواعد / المبادئ ؛ مزايا وعيوب كل منها ؛ العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية سواء القائمة على القواعد أو المبادئ وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية ، وتم استخدام المقياس الخماسي Likert Scale للإجابة على أسئلة الاستقصاء وتحويل الآراء الوصفية إلى بيانات رقمية.

٣-٤ الأساليب الإحصائية : تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها احصائيا باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية مثل معامل الارتباط ألفا Alpha Correlation ؛التحليل الوصفي DESCRIPTIVE ANANLYSIS ؛ الانحدار المتعدد Multiple Regression ؛ تحليل معنوية الانحرافات ANOVA .

٤-٤ مجتمع وعينة الدراسة : لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفروض تم تحديد مجتمع الدراسة في فئتين ، الأولى تتمثل في أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية المتخصصين في المحاسبة المالية ، والثانية مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة المصرية الذين يحملون درجة شريك أو مدير مراجعة ، وكان السبب وراء اختيار الفئتين هو أن الأولى تمثل الجانب الأكاديمي أما الثانية تمثل الجانب المهني ، ونظرا لاتساع مجتمع الدراسة وعاملي الوقت والتكلفة فقد تم تحديد حجم العينة ب ٤٥ مفرده لكل فئة بطريقة حكمية بزيادة قدرها ٥٠% عن الحد الأدنى لحجم العينة المقبول إحصائيا وهو ٣٠ مفردة بكل فئة ، وكانت الاستجابة ٣٩ ، ٣٤ على التوالي .

٥- الدراسات السابقة

تعددت الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة فيما يتعلق بإعداد المعايير المحاسبية سواء أساس القواعد أو أساس المبادئ ، وسيقوم الباحث بتقسيم تلك الدراسات كما يلي :

أ) جهود المنظمات المهنية

في عام ٢٠٠٢ ونتيجة لحالات الفشل المحاسبي قام الكونجرس بإقرار قانون Sarbanes-Oxley Act ليووجه الاهتمام لمشاكل التقرير المالي ، وطالب الكونجرس من هيئة تداول الأوراق المالية SEC إعداد دراسة حول إمكانية التحول الى نظام التقرير المالي الأكثر اعتمادا على المبادئ (SOX , 2002) ، والتي أوصت بضرورة التوجه أكثر للمعايير على أساس المبادئ او الموجهة نحو الأهداف ، حيث أن المعايير على أساس المبادئ توصف بأنها : تتوافق مع الهدف المحاسبي ؛ تتضمن قليل من الاستثناءات ؛ حجم ملائم من إرشادات التطبيق ؛ نقص في التوجيهات BRIGHT-LINE TESTS ؛ التوافق مع الإطار المفاهيمي (SEC , 2003a).

في فبراير عام ٢٠٠٢ قدم David Tweedie - Chairman of the IASB - دراسة حول محور الخلاف بين معايير التقرير المالي الدولي والمعايير الأمريكية ، حيث أشار إلى أن المعايير الدولية مبنية على المبادئ في حين ان المعايير الأمريكية مبنية على قواعد تفصيلية ، وأن كلاهما مبني على المبادئ وتعتمد على المفاهيم المحاسبية ، ولكن المعايير الأمريكية - في مجملها - تكون أكثر تحديدا في متطلباتها وتتضمن على توجيهات أكثر تفصيلا للتنفيذ بعكس الحال فيما يتعلق بمعايير التقرير المالي الدولي ، ويرى David أن مدخل المعايير الأمريكية كان نتيجة لسمات البيئة الأمريكية التي تمتاز بمزيد من الضغط على مجلس معايير المحاسبة المالية لإعداد معايير مفصلة ومحددة لإزالة عدم التأكد (Tweedie , 2002) .

في أواخر يوليو عام ٢٠٠٧ ، تم تشكيل لجنة استشارية من قبل SEC لدراسة تحسينات التقرير المالي - والمعروفة بلجنة Pozen - والتي اشارت الى أن أحد أهم المشاكل المتعلقة بتعقيد التقارير المالية هو المدخل الحالي لصياغة المعايير المحاسبية وأن هناك ضرورة للتحويل لمدخل المعايير المبنية على المبادئ بدلا من القواعد وتقليل الاستثناءات ، التقرير النهائي للجنة أظهر أهمية تحقيق توافق بين المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية وخلق مجموعة معايير واحدة ذات جودة عالية (SEC, 2008a) .

في عام ٢٠٠٨ أوصت لجنة تحسين التقرير المالي Committee on Improvements to Financial Reporting بضرورة استخدام مجلس معايير المحاسبة المالية لمبادئ وأهداف واضحة عند وضع المعايير المحاسبية لمعالجة أوجه القصور في جوانب التقرير المالي (CIFR,2008) .

ب) الدراسات الأكاديمية

قام (Agoglia et al , 2011) بدراسة تأثير الأسلوب الذي يتم على أساسه صياغة وضع المعايير المحاسبية - قواعد أم مبادئ - على جودة التقرير المالي ، و توصلت الدراسة أن هناك اتفاق بين المديرين الماليين على أن هناك احتمال أقل لوجود تقرير مالي مشوه في حالة إعداد المعايير المحاسبية على أساس القواعد ، كذلك توصلت الدراسة إلى أن المديرين الماليين - الذين يطبقون المعايير على أساس القواعد- يكونوا أقل احتمالا للتقرير بشكل مشوه aggressively في ظل وجود لجان مراجعة قوية أكثر ، ولا يوجد تأثير لقوة لجنة المراجعة في ظل المعايير المبنية على المبادئ .

توصل استقصاء (Ng,2004) أن هناك العديد من الأدلة التي لا تدعم اعتناق المعايير المبنية على المبادئ ، حيث أنه على الرغم من أن ٩٣ % وافقوا على أن الشركات يمكنها تطبيق وتفسير المعايير المبنية على القواعد بطريقة لا تعكس بشكل حقيقي الجوهر الاقتصادي للصفحة ، إلا أن ٨٠ % لم يوافقوا على أن المعايير المبنية على المبادئ سوف تحقق نتائج أحسن في إلزام الشركات للتقرير عن الجوهر الاقتصادي للصفحة .

دراسة (Mergenthaler,2009) حول ما إذا كانت المعايير التي تستند على القواعد ترتبط بإدارة مكاسب كبيرة ، و ماهو احتمال التعرض لعقاب من قبل SEC عندما يتم اكتشاف حالات إدارة المكاسب وحجم تلك العقوبات . وقامت الدراسة باستخدام عينة من المخالفات المحاسبية ، وقامت بتطوير اداة لقياس مدى وجود الخصائص المبنية على القواعد وعددها النسبي بالمعيار المحاسبي ودراسة تأثير الخصائص المبنية على القواعد ، وتوصلت الدراسة أن الخصائص المبنية على القواعد ترتبط بشكل ايجابي بإدارة المكاسب الضخمة وأن هناك ارتباط سلبي بين الخصائص المبنية على القواعد واحتمالية المعاقبة بواسطة SEC .

توصلت دراسة (Fornaro & Huang ,2012) أن هناك فرصة كبيرة لإدارة المكاسب في ظل بيئة المحاسبة القائمة على المبادئ وان الرقابة الفعالة المستمرة للجنة المراجعة والمراجعين الخارجيين أمر أساسي لتعزيز التمسك بالمعايير المستندة على المبادئ .

قامت دراسة (Kohlbeck,2010) بتحليل سمات تسعة عشر من المعايير المحاسبية المطبقة خلال الثلاثين عام الماضية وتأثيرها على إدارة المكاسب للتحقق من الانتقادات الحالية تجاه المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية ، وكانت نتيجة الدراسة أن كل المعايير مبنية المبادئ والقواعد وأن هناك مؤشرات بانخفاض إدارة المكاسب في ظل المعايير على أساس المبادئ .

قامت دراسة (Bennett et al , 2006) بعمل تحليل مقارنة لمحتوى وخصائص المعايير المبنية على أساس القواعد والمبادئ ، ولقد قامت بتحليل معيار قائم على أساس القواعد وهو SFAS 2 ومعيارين قائمين على المبادئ وهما IAS 9 & FRS 13 - المعايير الثلاثة خاصة بتكاليف البحوث والتطوير - ، وتوصلت الى ان المعيار القائم على القواعد به عدد من القواعد أقل من تلك الموجودة بالمعيارين القائمين على المبادئ ، وذلك بسبب ان المعيار القائم على القواعد يعتنق مدخل أكثر تحفظا ، على الرغم من أن SFAS No.2 تضمن على حكم مهني أقل من كل من IAS No.9 & FRS No. 13 وذلك نظرا لأن المعيارين الأخيرين كانا أقل تحفظا".

العديد من الدراسات قدمت أدلة على عدم جودة المعايير على أساس المبادئ فلقد أشار (Jordan et al., 2007) (Ely and Stanny, 2007) أن هناك نقاط ضعف كامنة في المعايير المبنية على المبادئ التي تعتمد بشكل كبير على الحكم المهني للإدارة والمراجعين وأشار (Jamal and tan, 2010) أنه لا يوجد دليل عملي متاح على أفضلية المعايير على أساس المبادئ .

قام (Segovia , 2009) بدراسة تأثير المعايير على أساس المبادئ مقابل القواعد على رغبات المراجعين واستعدادهم للسماح لمعدي التقرير المالي بالانحراف بممارسات التقرير المالي ، وكيف أن سلوك المراجعين يتأثر

بالضغط المحتمل من العملاء والمنظمات المهنية ، وأشارت النتائج إلى أن المراجعين أكثر استعداداً للسماح للعملاء في إدارة المكاسب في ظل المعايير القائمة على القواعد ، وأن المراجعين الأكثر خبرة أقل استعداداً للسماح بضغط العملاء للتقرير عن المكاسب بشكل سلبي .

دراسة (Donelson,2009) قامت باستقصاء حول ما إذا كانت خصائص المعايير على أساس القواعد تؤثر على حالات ومخاطر التقاضي بوجه عام ، وتوصلت إلى أن المعايير على أساس القواعد ترتبط بخطر تقاضي ضعيف وهذا يعني تدعيم نظام المعايير على أساس المبادئ .

مما سبق يتضح أن هناك من الدراسات السابقة يتضح تعدد الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة وهي :
دواعي التوجه الى أساس المبادئ ؛ دعائم وأوجه القصور بأساسي وضع المعايير ؛ تأثير أساس وضع المعايير على جودة التقرير المالي ؛ تأثير أساس وضع المعايير على إدارة المكاسب وتشويه النتائج المالية ، ولكن لا يوجد تأكيد على جودة وفاعلية أساس معين مقابل أساس آخر ، كذلك لم تتناول الدراسات ما إذا كانت هناك عوامل حاكمة لتحقيق فاعلية كل أساس لزيادة جودة المعلومات المحاسبية ، وهو ما سيكون محور اهتمام الباحث امتداداً للدراسات السابقة .

ثانياً : خصائص مدخلي القواعد والمبادئ كأساس لإعداد المعايير المحاسبية

تتميز كل من القواعد والمبادئ كأساس لإعداد المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص ، وفيما يلي سيتم تناول الخصائص التي تميز كلا الأساسين بشئ من التفصيل كما يلي :

يرجع تفصيلاً الى : (Mergenthaler,2009; SEC ,2003a; Nelson, 2003; Schipper 2003; FASB 2002a)

١- الحكم المهني .

المعايير المحاسبية المبنية على القواعد تخفض ممارسة الحكم المهني من قبل الممارسين أو المراجعين لأنها تقوم على تقديم قواعد تفصيلية بشكل كبير ، أما المعايير على أساس المبادئ فإنها تعتمد بشكل أساسي على الأحكام المهنية ، وبالتالي ففي ظل نظام المعايير المبنى على المبادئ لا يكون هناك حاجة لتعديل المعيار أو خلق معيار جديد مع كل تغيير بالمعاملات او الصفقات (Ng , 2004) .

٢- الإلتزام بالتنفيذ

تتمتاز المعايير على أساس القواعد بإمكانية فرض تنفيذها بعكس الحال بالنسبة للمعايير على أساس المبادئ ، وأقترح البعض لمواجهة صعوبة تنفيذ وفرض المعايير على أساس المبادئ ما تم وصفه " التحديد الضيق لجوهر الأهداف المحاسبية " والتي سوف تخفض درجة الحرية المتاحة لتحقيق النتائج المحاسبية المرغوبة (SEC,2003a) ، وبالتالي يتضح ان المعايير على أساس المبادئ سوف تعتمد على صدق وإخلاص معدي التقرير المالي وهو ما قد يصعب تأكيده في العديد من الحالات - مثل حالة ارنون (Ng,2004) .

٣- القابلية للمقارنة والاتساق

تعتبر القابلية للمقارنة والاتساق من اهم سمات المعايير القائمة على القواعد ، بعكس الحال بالنسبة للمعايير القائمة على المبادئ بسبب عدم وجود توجيهات دقيقة ملزمة مما يترتب عليه خلق عدم اتساق في تطبيق المعيار بين الشركات وبالتالي تخفيض القابلية للمقارنة (Shortridge Myring,2004) .

وتمثل خاصية القابلية للمقارنة والاتساق لمعلومات التقرير المالي من أكثر الأمور التي أثارت الجدل فيما يتعلق بأساس إعداد المعايير المحاسبية. وقد يرجع ذلك بشكل كبير إلى اختلاف مفهوم القابلية للمقارنة والاتساق ، فلقد ميز البعض بين الاتساق المحدود والاتساق الصارم finite and rigid uniformity ، حيث أن الاتساق المحدود يوحد الطرق المحاسبية المقررة مع الظروف ذات الصلة في حالات مماثلة عموماً ، أما الاتساق الصارم يقرر طريقة واحدة لحالات مشابهة عموماً على الرغم ان الظروف ذات الصلة ربما تكون موجودة (Bennett et al,2006) ، ويستخدم أساس القواعد المفهوم الأول للمقارنة - مطابقة المعالجة المحاسبية لكل المعاملات -

وبالتالي فهناك قواعد محدده تفرض تلك المعالجة ، ولكن توحيد المعالجات المحاسبية ربما يسبب أن تكون القابلية للمقارنة شكلية وليست حقيقية وذلك في حالة لو أن القواعد والإرشادات جامدة ويتم توجيه الصفقات غير المشابهة لنفس المعالجة المحاسبية (SEC , 2003a).

٤- حجم المعيار

يعتبر وجود حجم إرشادات كبير ومستوى عالي من التفاصيل من سمات أساس القواعد ، مما يجعل من الصعب : اكتشاف انتهاكات المعايير المبنية على القواعد ؛ صعوبة التجميع ؛ صعوبة الفهم ؛ صعوبة تنفيذ مراجعة الحسابات (Nelson, 2003; Tweedie , 2007) ، فالمعيار الأمريكي FAS 133 - المشتقات المالية - تتضمن على ١٠٣,٣٧٣ كلمة (حوالي ٢١٢ صفحة) ، ستة بيانات توضيحية ، ١٥٨ مستند لإرشادات تطبيق ، و ٢٥ بيانات ذات صلة (Mergenthaler,2009) ، مما يكون من الصعب على مزولي المهنة استيعاب كافة تفاصيل المعايير وتكون صعبة ومكلفة في التطبيق ، والسماح بالهندسة المالية لهيكله العمليات والتحايل على روح المعيار (FASB ,2002a,b) ، في حين تتسم المعايير المبنية على المبادئ بأنها أكثر بساطة وأقل تعقيدا مما سترتب عليه أن تكون المعايير في عدد صفحات أقل ، وبالتالي تكون اسهل في الفهم والتطبيق على مجموعة واسعة من المعاملات (Jackson,2004 ; Ng ,2004).

٥- عكس الواقع الاقتصادي Economic reality

من أهم سمات المعايير المحاسبية أن تعكس الواقع الاقتصادي للمعاملات والصفقات وليس فقط العرض الشكلي للصفقة ، ولقد أشار (Kivi et al,2004) ان الجوهر الاقتصادي من اهم دعائم المعايير المبنية على المبادئ مما يترتب عليه تحسين الشفافية في التقرير المالي ويصبح من السهل لمعدي التقرير ومراجعي الحسابات في رؤية الصورة الشاملة ، بعكس الحال بالنسبة للمعايير المبنية على القواعد التي قد لا تعكس الجوهر الاقتصادي بصورة كبيرة (Ng ,2004) .

٦- الاستثناءات بالمعايير المحاسبية

تتسم المعايير على أساس القواعد باحتوائها على قدر كبير من الاستثناءات والتي تمثل في نفس الوقت أحد أهم الانتقادات لتلك المعايير ومن وجهة أخرى مزايا للمعايير على أساس المبادئ ، فالاستثناءات في المعايير المحاسبية تخلق مواقف لا يتم تطبيق فيها المبادئ المحاسبية ، ومن تلك الاستثناءات : استثناءات المجال scope exceptions ؛ استثناءات التطبيق application exceptions ؛ استثناءات التحول transition exceptions ؛ بالإضافة الى استثناءات legacy exceptions ، وهناك العديد من الكلمات التي تعكس وجود استثناءات ومنها : لا يخضع ، لا يعتبر ، استثناء منع ، معفي ، ماعدا ، مجال ، لا يتم تطبيق .

يرجع تفصيلا الى (Deloitte and Touche,2002; Ernst & Young,2002;FASB ,2002a; KPMG;2002; PricewaterhouseCoopers,2002; SEC ,2003a; Mergenthaler,2009)

٧- حجم الإرشادات والشروط والحدود

أحد خصائص المعايير على أساس القواعد أنها تتضمن على إرشادات وشروط تفصيلية والتي تتيح اكتشاف مدى انتهاك معدي التقرير المالي للمعيار ، بحيث يتضمن المعيار أيا من الكلمات التالية : معيار ؛ شرط ؛ احتياطات ؛ متطلبات ؛ نسبة مئوية ، (Nelson and Clor-Proell ,2007; FASB,2002a ; SEC ,2003a).

فعلى سبيل المثال معيار SFAS No. 13 وضع أربعة شروط حتى يتم رسملة الأصول المؤجرة ، وفي حالة انتهاك تلك الشروط فسيكون هناك انتهاك للمعيار وتقديم الدليل الموضوعي على ذلك وإمكانية فرض عقوبات ، اما المعايير على أساس المبادئ فتختلف في درجة وجود مثل تلك الإرشادات والشروط وهو ما يجعل هناك صعوبة لفرض تنفيذها وإثبات انتهاكها وفرض عقوبات عن تلك الانتهاكات (Herz, 2003) .

من الخصائص السابقة يتضح أن كل من أساس القواعد وأساس المبادئ يختلفان في المدى والحجم الذي يمتلكه أي منهما من الخصائص السابقة ، فقد تكون حجم الإرشادات أكبر في ظل القواعد ولكن هذا لا يعني ان أساس المبادئ غير موجود به أي إرشادات ، وعلى نفس المنوال فأساس المبادئ يعتمد بصورة أساسية على الحكم المهني الذي هو محدود في ظل أساس القواعد ، وما يؤكد ما سبق أن هناك العديد من المعايير المحاسبية المصنفة على أنها معايير مبنية على المبادئ قد تتضمن على قواعد أكبر من معايير مصنفة على انها مبنية على القواعد والعكس صحيح كما بالجدول رقم (١) ، حيث يتضح أن المعيار SFAS No.2 - مصنف على أنه معيار على أساس القواعد - به عدد قواعد أقل من تلك الموجودة بالمعيارين IAS No.9 & FRS No.13 - مصنفان على أنهما على أساس المبادئ - ومن جهة أخرى فالمعيار SFAS No 2 يتضمن على مبادئ أكثر من تلك الي تضمنها المعيارين الدوليين ، بسبب أنه يعتق مدخل أكثر تحفظاً" ، - هذا يعني انه يجعل كل من نفقات البحوث والتطوير كمصروف - بينما المعيارين الدوليين يتطلبا معالجة نفقات البحث كمصروف ونفقات التطوير يتم رسملتها .

جدول (١) تحليل مقارن لعدد القواعد والمبررات

FRS 13	IAS 9	SFAS 2	
الجزء أ : عدد القواعد بكل جزء بالمعيار			
٢	٢	٢	المقدمة والمجال
٢	٣	١	الاعتراف
٨	٧	٧	القياس
١٢	٨	١	الإفصاح
٢٤	٢٠	١١	
الجزء ب : عد الإشارات الي المبادئ بكل جزء بالمعيار			
١	١	١	المقدمة والمجال
-	١	٦	الاعتراف
٤	٣	٢	القياس
-	-	١	الإفصاح
٥	٥	١٠	
الجزء ج : طبيعة المبادئ المشار إليها			
١	١	-	الاعتراف بالأصل
١	٢	١	الاعتراف بالأصل - الاحتمالية / عدم التاكيد للمنافع الاقتصادية المستقبلية
١	-	-	الاعتراف بالأصل - مصداقية القياس
١	-	٤	القابلية للمقارنة
-	-	١	الموثوقية
-	-	١	القابلية للمبادلة
-	-	١	المقابلة
-	١	-	الحيطة والحذر
-	-	١	القابلية للانفصال
-	١	١	الجوهر (المخاطر والمنافع)
-	-	١	الاستفادة
الجزء د : عدد المبررات " الأخرى " بكل جزء بالمعيار			
-	-	٢	الاعتراف
-	-	٣	القياس
-	-	٥	
الجزء هـ: تحليل المبررات " الأخرى "			
-	-	١	معيار محاسبي آخر
-	-	٢	مسودات المعايير
-	-	٢	الممارسة المحاسبية الحالية

المصدر : Bennett et al , 2006 ،
ترجمة : الباحث

ثالثاً : الحجج والانتقادات لأساسي إعداد المعايير المحاسبية

سيتم في هذا الجزء تقييم كل من أساسي القواعد والمبادئ في صياغة المعايير المحاسبية للتوصل للأساس الملائم لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، كما يلي :

أ) أسباب التوجه للمعايير المحاسبية المبنية على المبادئ :

- ١- توجيه الاتهام للمعايير على أساس القواعد كأحد مسببات الفشل المالي للعديد من الشركات العالمية ، ولقد قام Herdman - رئيس لجنة تداول الأوراق المالية - أمام لجنة التجارة والطاقة في فبراير ٢٠٠٢ ، بتلخيص الانتقادات الموجهة لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB كما يلي : (Herdman , 2002a)
 - عملية وضع المعايير الحالية مرهقة جدا وبطيئة.
 - كثير من التوجيهات الحالية مبنية على القواعد وتركز على عقلية الاختيار والتي تتناقض مع الشفافية.
 - العديد من التوجيهات معقدة بشكل كبير .
- ٢- المعايير على أساس المبادئ تعطي الفرصة للتقرير عن المضمون الحقيقي للمعاملات المالية دون التقيد بقواعد جامدة او شكل المعاملة ، مما سيؤدي الى : قوائم مالية أكثر فائدة ؛ تحسين الشفافية ؛ تأكيد القابلية للمقارنة ؛ زيادة القدرة على الاستجابة للقضايا المحاسبية ؛ تحسين جودة التقرير المالي (FASB , 2002a ; SEC , 2003a)
- ٣- احتواء المعيار على قواعد صريحة تسمح باستمرار التمويل خارج الميزانية وتقدم تبريرا للمعالجة بما لا يتفق مع حقيقة المعاملة (Shortridge and Myring, 2004) ، فالمعيار الأمريكي SFAS No.13 - المحاسبة عن الاستئجار - ومع ما يتضمنه من شروط لتصنيف عمليات التأجير بهدف منع الأحكام الشخصية وتحقيق الاتساق في التطبيق (Shortridge and Myring, 2004) ، قد سمح للشركات بهيكله وتفسير عقود التأجير لتجنب الرسملة (Agoglia et al,2011).
- ٤- أشار البعض إلى عدم وجود تناسق في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، حيث ان بعض المعايير لا تكون مبنية على الإطار المفاهيمي ، ومن امثلة ذلك المداخل المختلفة لتوزيعات الأسهم - التوزيعات الصغيرة (أقل من ٣٠%) والتوزيعات الكبيرة (أكبر من ٥٠%) وتجزئة السهم - ، وعلى نفس المنوال المعالجة المحاسبية المختلفة للمدين والدائن عند إعادة هيكلة الديون المتعثرة Troubled-Debt Restructurings ، وكذلك المداخل المختلفة للتدفقات النقدية المستقبلية (Forsyth et al,2005) .
- ٥- المعايير المحاسبية المبنية على القواعد تعزز المحاسبة الابداعية من خلال تحويل الحكم المهني من الجوهر الاقتصادي إلى تفاصيل التطبيق ، فالقواعد ترسم خريطة طريق للامتثال لنص القاعدة وليس لروح القاعدة (SEC , 2003a; Schipper, 2003; Shortridge and Myring, 2004) ، مثل إعطاء فرصة لمعدي التقرير المالي لهيكلة السندات القابلة للتحويل لزيادة نصيب السهم المخفض في الأرباح diluted EPS ، في حين يرى البعض أن استخدام المعايير المحاسبية على أساس المبادئ يخلق قوائم مالية تعكس الأداء الحقيقي للشركات ويقلل من الغش والتلاعب (Shortridge and Myring,2004) .
- ٦- زيادة القواعد تخلق معايير معقدة ويصبح من الصعب على الممارسين استيعاب كل ما يتضمنه المعيار، مما يتيح فرصة للتلاعب من خلال السماح بهيكله الصفقات التي ظاهريا مطابقة للقواعد ولكنها تنتهك مبادئ الشفافية والنزاهة وبالتالي انخفاض جودة التقرير المالي (Kohlbeck et al , 2010).
- ٧- يرى (Nisbett, 2007) ان هناك فقط ثمان دول قامت بالتقرير عن أزمات محاسبية في الفترة من ٢٠٠١ : ٢٠٠٥ ، كما بالجدول رقم (٢) .

جدول رقم ٢ : الدول التي قامت بالتقرير عن أزمات مالية بالفترة من ٢٠٠١ : ٢٠٠٥	
المعايير على أساس المبادئ .	المعايير على أساس القواعد.
استراليا ، فرنسا، ايرلاند ، ايطاليا ، نيوزيلاند ، سويسرا ، المملكة المتحدة .	الولايات المتحدة الأمريكية

المصدر : Nisbett, 2007

ترجمة : الباحث

فهناك ٣٨ شركة بالولايات المتحدة من إجمالي ٦٨١١ شركة - بنسبة ٠,٥٦ % - تستند الى المعايير على أساس القواعد وقامت بالتقرير عن أزمات مالية ، مقارنة ب ١٢ شركة من ٦٨٩٢ شركة بالدول السبع الأخرى - بنسبة ٠,١٧ % - تستند الى المعايير على أساس المبادئ ، وبالتالي وفي ظل ثبات العوامل الاخرى ، فتلك النتائج تشير الى زيادة الأزمات المالية في ظل المعايير على أساس القواعد .

٨- الانتقال إلى مدخل المعايير على أساس المبادئ يمتاز بأنه (SEC, 2003a):

- يستند دائما على اطار مفاهيمي بشكل مستمر .
- ينص بوضوح على هدف المعيار المحاسبي .
- يدني التوقعات .
- يتجنب شروط النسبة المئوية التي تسمح بالتوافق الفني مع المعيار بينما يكون القصد التهرب .

ب) الانتقادات الموجهة لأساس المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية

على الرغم من مزايا أساس المبادئ السابقة إلا ان هناك العديد من الآراء التي لا تدعم استخدامه ، وهي نفسها تمثل آراء مؤيدة لأساس القواعد ، وتتبلور تلك الآراء فيما يلي :

١- المعايير المحاسبية على أساس المبادئ سوف يترتب عليها زيادة التلاعب بالنتائج المالية وزيادة الاعتماد على الأحكام الشخصية مما يترتب عليه تخفيض القابلية للمقارنة بين الشركات (goglia,2011).

٢- على الرغم أن هناك العديد من الآراء بأن وجود إرشادات تفصيلية تمثل احد سلبيات أساس القواعد ، إلا أن هناك العديد من الدراسات ترى تلك الإرشادات التفصيلية تجعل هناك تفسيرات موحدة وقوائم مالية أكثر قابلية للمقارنة (Schipper , 2003) ، وأن المعايير على أساس المبادئ التي تستند إلى أمثلة عملية تتعرض لنفس الانتقاد (Nelson and Clor-Proell , 2007).

٣- وفقا لاستقصاء (NG, 2004) فإن النتائج لا تدعم اعتناق المعايير على أساس المبادئ ، وبالتالي ضرورة الاستمرار في تحسين المعايير الحالية المبنية على القواعد ، ولقد ذهب البعض إلى أن المعايير على أساس المبادئ يترتب عليها اختلاف في التطبيق وبالتالي فمعدّي التقرير المالي سيقومون بتحريف عرض المعلومات المالية بما يؤكد ما يرغبون فيه وإخفاء الباقي(Jackson,2004).

٤- يرى البعض أن السبب في وضع قواعد تفصيلية في كثير من الأحيان هو القصور بالمبادئ التي قد تقوم عليها المعايير ، فهناك ستة معايير مبنية على القواعد بسبب أنها تفتقر الى المبادئ أو أنها تستند الى مبادئ غير مناسبة وهي (Nobes,2005) :

- * Financial assets (IFRS)
- * Employee benefits (IFRS)
- *Subsidiaries (US)
- * Leasing (IFRS).
- * Government grants (IFRS)
- * Equity accounting (IFRS)

٥- فعلى سبيل المثال المبدأ الحالي لتقييم الأصول المالية قائم على نوايا المديرين تجاه الاستحواذ على تلك الأصول ، ولقد أطلق عليه Nobes "المبدأ الشرير او التالف " ، وأوصى بضرورة تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة ، على نفس المنوال المحاسبية عن حقوق الملكية يقوم على مبدأ التأثير المعنوي لتلك الحقوق - أقل من ٢٠ % ؛ أو من ٢٠ % : ٥٠ % ؛ أو أكبر من ٥٠ % - ، ولقد أشار Nobes أن هذا المبدأ لم يرد بالأطر المفاهيمية لكل من FASB & IASB (Nobes , 2005).

٦- احد معالم المعايير على أساس المبادئ هو استخدامها للتعبيرات الاحتمالية اللفظية بدلا من العددية - مثل مصطلحات " محتمل أو أكثر احتمالا بدلا من " أكبر من أو يساوي أو أقل من " - (Nisbett et al , 2007) ، مثل تلك الاحتمالات اللفظية تخلق مشاكل اتصال كبيرة واختلاف في التطبيق مما يقلل من قابلية القوائم المالية للمقارنة .(Doupnik and Richter 2003& 2004; Doupnik and Riccio, 2006) ، على سبيل المثال ، SFAS No.5 يتضمن على ثلاث مستويات من الاعتراف بالخسائر المحتملة - تتدرج من عدم الاعتراف أو الإفصاح فقط إلى الاعتراف والإفصاح الكامل - حسب درجة الاحتمال اللفظي ، وهذا الاختلاف في التفسيرات قد يترتب عليه ضرورة التحول الى الاحتمالات العددية ووجود قواعد إرشادية واضحة .

٧- ذهبت العديد من الدراسات إلى أن هناك فرصة كبيرة لإدارة المكاسب في ظل بيئة المحاسبة المبنية على المبادئ وخاصة من خلال التقديرات المحاسبية، وكذلك أشار البعض انه لا توجد دلائل لتأثير تلك المعايير على تقليص التقارير المالية السلبية (Fornaro & Huang , 2012) .

٨- يرى البعض انه بسبب تطبيق الشركات الأسترالية لمعايير التقرير المالي الدولي القائمة على المبادئ فإن قوائمها المالية تكون غير قابلة للمقارنة بسبب اختلاف إرشادات التفسيرات المقدمة بواسطة مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى (Gallery et al ,2008) ، وعندما تواجه الشركات والمراجعين النقص في الإرشادات فإنها تلجأ للمنظمات المهنية المحلية لدعم أحكامهم المهنية وتجنب المسؤولية القانونية (Véron, 2007) ، ولكن تفسيرات المعايير من قبل تلك الهيئات يترتب عليه عدم اتساق تلك التفسيرات بسبب اختلاف اللغة والثقافة والنفوذ السياسي والمصلحة الوطنية (Schipper, 2005) .

٩- يرى البعض أن هناك العديد من الأسباب لتفضيل المعايير على أساس القواعد: (Maines,2007)

- زيادة تعقد المعاملات التجارية وصعوبة الاعتماد على الاحكام الشخصية.
- الخوف من المسؤولية القانونية والدعاوي القضائية نتيجة الأحكام المهنية .
- دقة المعايير المبنية على القواعد تخفض فرصة اختلاف الممارسين في تطبيق المعايير .

وفقا للتحليل السابق لمزايا وعيوب كل من أساس المبادئ والقواعد فإنه يتضح عدة أمور :

- ١- تتبلور نقاط الخلاف بين كل من أساس القواعد والمبادئ في مدى : وجود قواعد وإرشادات تفصيلية ؛ درجة الحكم المهني ؛ البساطة مقابل التعقيد ؛ القابلية للمقارنة ؛ التنفيذ الإجباري ؛ تمثيل الحقيقة الاقتصادية للصفقات ، وكل هذه النقاط هي محاور خلاف بين الباحثين فهناك من يعتبرها ميزة لأساس ما وهناك من يعتبرها قصور لأساس آخر كما تم مناقشته فيما سبق .
- ٢- تصنيف المعايير الى معايير مبنية على المبادئ بشكل كامل وأخرى مبنية على القواعد بشكل كامل هو تصنيف يشوبه العديد من القصور لما يلي :

- كل المعايير مبنية على المبادئ لأن كل من المعايير الأمريكية والدولية هي معايير تستند الى إطار مفاهيمي بشكل ما ، تلك الأطر تتضمن على مبادئ ذات صلة بغرض القوائم المالية ؛ خصائص القوائم المالية ؛ تعريفات عناصر القوائم المالية ؛ والاعتراف وقياس تلك العناصر .
- أغلبية المعايير تتضمن على قدر من القواعد والإرشادات سواء في شكل قواعد وإرشادات تفصيلية صارمة مثل العديد من المعايير الأمريكية، أو في شكل أمثلة إرشادية مثل العديد من المعايير الدولية .
- محور الاختلاف الأساسي هو درجة اعتماد المعيار على القواعد التفصيلية ؛ الأحكام المهنية ؛ الاستثناءات وغيرها من الخصائص ، وبناء على تلك الدرجة يتم تصنيفه لمعيار مبني على القواعد أو مبني على المبادئ .

٣- لا يوجد هناك اتفاق بين الباحثين على أساس معين ، ولكن يتضح أن كلا الأساسين له إيجابيات في حالات معينة وله سلبيات في حالات أخرى. وسيكون محور اهتمام الباحث في الجزء القادم هو الوقوف على العوامل الحاكمة لتفعيل كل أساس لتحقيق جودة التقرير المالي .

من التحليل السابق يمكن صياغة الفروض التالية :

الفرض الأول : " المعايير المحاسبية على أساس المبادئ ساهمت بشكل قاطع في تجنب كافة مشاكل وعيوب المعايير على أساس القواعد " .

الفرض الثاني : " تصنيف المعايير المحاسبية إلى معايير قائمة على المبادئ وأخرى قائمة على القواعد هو

تصنيف نسبي لخصائص المعايير ولا يعكس خصائص مطلقة يتميز بها أساس عن آخر " رابعا : العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية أساس وضع المعايير المحاسبية – القواعد مقابل المبادئ -

وسيقوم الباحث في هذا الجزء بتناول العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية المعتمدة على المبادئ أو القواعد كمدخل لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية والتقرير المالي وتمثل أهم تلك العوامل فيما يلي :

١ - قوة وخبرة مراجعي الحسابات (الضغوط على مراجعي الحسابات)

تناولت عدة دراسات الأحكام المهنية لمراجعي الحسابات في ضوء المعايير المحاسبية القائمة على القواعد (Gibbins et al, 2001; Ng and Tan, 2003;Kadous et al , 2003) ، وأشار البعض أن مراجعي الحسابات قد يستخدمون غموض المعيار المحاسبي لتبرير قراراتهم التي تتوافق مع مصالحهم ، ولقد أشار البعض أن توجه المراجع - قواعد / مبادئ - ليس له تأثير على قرارات معدي التقرير المالي في ظل المعايير المبنية على القواعد ، في حين أنه في ظل المعايير على أساس المبادئ يكون أقل احتمالا لإصدار تقرير مالي مشوه عندما يكون المراجعين ذو توجه نحو المبادئ (Jamal and Tan,2010) .

كذلك أشار البعض أن الضغط على مراجعي الحسابات من العوامل الحاكمة لمدى فاعلية المعايير المحاسبية في تحقيق أهدافها ، سواء الضغط من قبل العملاء أو من قبل الجهات التنظيمية (Segovia,2009) ، فيكون المراجعين أكثر احتمالا لمواجهة صراع أكبر مع العملاء في ظل المعايير القائمة على المبادئ (Gibbins et al , 2001) ، بعكس الحال في ظل المعايير المبنية على القواعد ، فالمراجع سيكون أقل احتمالا أن يطلب تعديلات طالما أنه لا يوجد دليل على انتهاك القواعد (Nelson et al, 2002) ، ولهذا سيكون الأمر متوقف على مدى جودة القواعد التفصيلية لمنع التصرفات السلبية للعملاء أكثر من الضغط على المراجع .

وأشار Levitt أن هناك قلق كبير من الضغط على مراجعي الحسابات للسماح بإدارة مكاسب سلبية بواسطة العملاء (Levitt, 1998) ، كذلك أشار البعض الى أن خبرة مراجع الحسابات عامل هام لمواجهة تلك الضغوط ، فالمراجع ذو الخبرة العالية سيخفض أنشطة إدارة المكاسب ويكون أكثر قدرة على مواجهة ضغوط العملاء

(Caplan and Kirshenheiter, 2004) ، وهو ما يتوافق مع ما توصل إليه البعض أن شركات المراجعة الكبرى تقدم خدمات مراجعة ذات جودة أعلى من شركات المراجعة الصغرى (Geiger and Rama, 2006; Krishnan, 2003) ، وبالتالي فاحتمال وجود ضغط كبير على المراجعين في ظل المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ يتطلب مزيد من الخبرة والكفاءة لمكاتب المراجعة لمواجهة تلك الضغوط .

بناء على ماسبق يمكن صياغة الفرضين التاليين :

الفرض ٣-١ : " كلما زادت خبرة وكفاءة مراجعي الحسابات كلما زادت قدرتهم على مواجهة ضغوط العملاء لقبول ممارسات محاسبية غير سليمة في ظل المعايير القائمة على المبادئ " .

الفرض ٣-٢ : "توجه مراجعي الحسابات - قواعد أم مبادئ - ذو تأثير على فاعلية المعايير على أساس المبادئ عنه في حالة المعايير على أساس القواعد .

٢- ارتفاع / انخفاض خطر التقاضي

يرى البعض أنه لا يوجد دليل بين وجود إرشادات محاسبية مفصلة وبين خطر التقاضي (Schipper, 2003) ، إلا أن هناك العديد من الآراء ترى أنه ببينات معينة - مثل الولايات المتحدة - يترتب على الدعاوي القضائية المتوقعة ارتفاع الطلب (العرض) على تفسيرات المعايير المحاسبية .(Nelson et al , 2002) ، بينما يرى البعض أن المعايير على أساس القواعد ربما تزيد خطر التقاضي بسبب أنها تزيد فرصة إثبات انتهاكات التقرير المالي (Bogoslav, 2008) ، في حين يرى آخرون أن خطر التقاضي يقل في ظل المعايير على أساس القواعد ويزيد في ظل المعايير القائمة على المبادئ (Donelson, 2009) ، حيث أن زيادة القواعد والإرشادات توفر دليل على عدم القصد في انتهاكات المعايير المحاسبية "innocent misstatement" ، مع حماية معدي القوائم المالية والمراجعين من الانتقادات المحتملة للتقرير المالي المشوه (Benston et al , 2006) ، وهو ما لا يتحقق في ظل المعايير على أساس المبادئ .

ولكن من وجهة أخرى فمعدي التقرير الذين يقومون بتطبيق المعايير المبنية على المبادئ ربما يقوموا بتحديد المعالجة المحاسبية السليمة بسبب المخاطر المتزايدة المتعلقة بالرأي الثاني second guessing وما يصاحبها من تكاليف تتعلق بخطر التقاضي (Agoglia et al, 2011) ، مما يترتب عليه وجود رغبة متزايدة أن يعكس الحكم المهني الواقع الاقتصادي للصفقات مما يعطيهم القدرة للدفاع عن انفسهم في حالة وجود الرأي الثاني أمام الجهات الرقابية الداخلية والخارجية .

الفرض ٣-٣ "خطر التقاضي العالي ، على الرغم من صعوبة إثباته في ظل المعايير على أساس المبادئ ، ولكنه يدعم جودة المعلومات المحاسبية لتجنب الرأي الثاني " .

٣- هيكل الملكية

يمثل هيكل الملكية أحد العوامل الحاكمة لضبط تشويه التقرير المالي ومنع التلاعب بالحسابات ، فيرى البعض أنه إذا أخذ هيكل الملكية شكل مجموعات المساهمين الخارجيين Outside blockholders - الأطراف الخارجية التي تمتلك على الأقل ٥ % من الشركة - فسيكون هناك حافز لمراقبة السلوك الإداري والضغط على مجلس الإدارة لتحسين حوكمة الشركات وتخفيض تكاليف الوكالة وتقليل ممارسات التلاعب بالحسابات (Raghuandan and Rama, 2007) ، أما تركيز الملكية في يد أطراف داخلية - مثل الموظفين ، المديرين ، وأشخاص آخرين معروفين - سيترتب عليه الخلاف بين مصالح تلك الأطراف ومصالح الملاك الخارجيين (Jensen and Meckling, 1976) ، وبالتالي يتوقع البعض أن الإدارة مع مستويات عالية من الملكية بواسطة أطراف داخلية ربما يكون لديها الحافز للتقرير عن نتائج مالية أحسن ، وبالتالي محاولة تجنب تسويات تخفيض الدخل ، وبالتالي وجود علاقة سلبية بين هيكل الملكية بواسطة الاطراف الداخلية (% INSIDER) والتمسك بالقواعد التفصيلية (Fornaro and Huang , 2012).

وبالتالي يمكن القول أنه كلما زادت الملكية الخارجية كلما ترتب علي ذلك زيادة الجوانب الرقابية وتمسك الإدارة بالقواعد التفصيلية والبعد عن التلاعب بالحسابات وتكون المعايير على أساس القواعد مفضلة عن المعايير على أساس المبادئ ، ويكون العكس كلما كانت الملكية تتركز في يد الإدارة أو أطراف معينة فهذا يعني عدم التمسك بالقواعد التفصيلية ومحاولة التحايل على تلك القواعد لتحقيق مصالح خاصة .

الفرض ٣-٤: " تزيد فاعلية المعايير على أساس القواعد كلما كان هيكل الملكية في شكل مجموعات خارجية عنه في حالة تركز الملكية في شكل أطراف داخلية محددة "

٤- فاعلية لجان المراجعة

تمثل لجنة المراجعة الآلية الرئيسية لحوكمة الشركات ، وبالتالي تعتبر المرشد الرئيسي لجودة التقرير المالي ، مع ذلك وجهت أصابع الاتهام لدور لجان المراجعة تجاه العديد من الكوارث المحاسبية لشركات كبرى ، ولهذا كان الاتجاه نحو توسيع مسؤولية لجان المراجعة وتعزيز دورها في تدعيم التقرير المالي ، بالإضافة الى المطالبة بأن يكون كل أعضاء لجنة المراجعة مستقلين وأن يكون على الأقل أحد الأعضاء ذو خبرة مالية كبيرة لتقليل احتمال التعرض لمخاطر قانونية متعلقة بالغش او التضليل بالتقرير المالي وكذلك تقليل إدارة المكاسب بشكل سلبي (Zhang et al, 2007; Abbott et al, 2004) ، بالتالي يكون من المتوقع أنه - في ظل بيئة التقرير المالي المبني على القواعد - لجان المراجعة القوية يكون لها دور إيجابي في تقييد سلوك التقرير المالي المشوه ، ومن منظور آخر معدي التقرير المالي في ظل المعايير القائمة على المبادئ قد يتحملوا مخاطر كبيرة بسبب عدم التأكد والغموض الكامن بالمعيار والذي يترتب عليه زيادة الرغبة في عكس الحقيقة الاقتصادية للصفحة ، وبالتالي تقليل العبء على لجان المراجعة (Agoglia et al, 2011) ، فالعديد من الدول التي تستخدم المعايير الدولية لا تتطلب وجود لجان مراجعة مثل روسيا او تقليل دور تلك اللجان مثل الاتحاد الأوروبي (Chen and Zhang 2010).

بالإضافة إلى أن حرص معدي التقرير المالي فيما يتعلق بالرأي الثاني سيجعلهم أكثر رغبة في عكس الجوهر الاقتصادي للصفحة بغض النظر عن قوة لجنة المراجعة بعكس الحال بضرورة وجود لجان مراجعة قوية في ظل المعايير القائمة على القواعد.

الفرض ٣-٥ " تتطلب المعايير على أساس القواعد لجان مراجعة قوية ذات استقلالية كاملة وكفاءة ومهارة عما تتطلبه المعايير المحاسبية على أساس المبادئ "

٥- معرفة وخبرة مستخدمي المعايير المحاسبية

يقوم المديرين التنفيذيين بالرقابة المباشرة على عملية إعداد التقرير المالي بما يتضمن : اختيار الطرق المحاسبية ؛ الحكم المهني ؛ التقديرات المحاسبية الجوهرية ؛ تطبيق سياسات محاسبية جديدة ؛ وتأسيس هيكل رقابة داخلية (Aier et al, 2005) ، ولهذا فعلى معدي التقرير المالي أن يكون لديهم المعرفة والمهارات لتأكيد دقة التقرير المالي والرقابة الداخلية (AICPA, 2005) ، ولقد أشار البعض ان المديرين التنفيذيين بالشركات التي قامت بإعادة قوائمها المالية لوجود تجاوزات كان لديهم خبرات ومهارات أقل من تلك الشركات ذات القوائم المالية الجيدة (Aier et al , 2005) .

ومن المؤكد أن كافة الأطراف ذات الصلة بالمعايير المحاسبية أكثر ألفة مع المعايير على أساس القواعد ، مما يتطلب مزيد من المعرفة من قبل معدي التقرير المالي والمراجعين ليكون هناك قدرة على تحديد الجوهر الاقتصادي للصفحة في ظل عدم وجود قواعد وإرشادات تفصيلية (ICAS, 2006) ، وبالتالي فالمعايير على أساس المبادئ لا تطلب فقط تعديل أسلوب كتابة المعايير ولكن الأهم تعديل طريقة تفكير من يقوم بتطبيق تلك المعايير .

فيرى البعض بأن الخبرة المحدودة لمزاولي مهنة المحاسبة في ظل تطبيق معايير التقرير المالي الدولي من المحتمل انها ستؤدي الى تفاقم فرص الإدارة لاستخدام المرونة في المعايير المحاسبية بطريقة انتهازية (Ding and Su, 2008; Chen and Zhang, 2010) ، مثل هذا السلوك الانتهازي قد لا يتم اكتشافه لو أن مزاولي المهنة

لا يقوموا بتفسير وتطبيق المعايير بطريقه متسقة (Alisa,2012) ، ويعتبر التعليم هو عنصر أساسي في نجاح اعتناق معايير التقرير المالي الدولي الأكثر اعتمادا على المبادئ (Zarb,2006).

وكما أشار البعض أن المحاسبين بالصين تعرضوا للنقد بشكل كبير لعدم وجود تدريب كافي لعمل الأحكام المهنية بشكل فعال وأخلاقي على الرغم من الاتجاه للتحويل الى المعايير الدولية (Ding and Su 2008) ، فالمعايير المحاسبية المبنية على المبادئ تحتاج لتطوير التعليم المحاسبي وخبرات معدي التقرير المالي لتطبيق المعايير على أساس المبادئ بطريقة متسقة (Bennett et al , 2006) .

فنظام التعليم في ظل بيئة المعايير المستندة على المبادئ يتطلب التركيز ليس على تحفيظ القواعد ولكن التأكيد بصورة أكبر على فهم الإطار المفاهيمي - بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وافتراضات و محددات - ؛ المعرفة القوية بأصول وأساسيات التمويل ؛ معرفة سمات وخصائص الأدوات المالية الحديثة ؛ المداخل المختلفة لتحديد القيمة العادلة للأصول والالتزامات .

الفرض ٣-٦ "التحول الى المعايير المستندة على المبادئ يتطلب خبرات كبيرة لمستخدمي المعايير المحاسبية وكذلك تعديل في طريقة وأسلوب التعليم المحاسبي"

٦- اتساق الثقافة المحاسبية

اختلاف الثقافة بين البلدان قد تؤثر سلبا على إمكانية التقارير للمقارنة دوليا ، فلقد وجد (Doupnik and Richter, 2003) أن هناك فروق كبيرة في تفسير كل من المراجعين ومعدي القوائم المالية للتعبيرات اللفظية الاحتمالية ، وهذا بالطبع قد يترتب عليه عدم اتساق القوائم المالية وبالتالي عدم قابليتها للمقارنة وبوجه خاص فيما يتعلق بالمعايير على أساس المبادئ ، ولقد فحص (Doupnik and Richter,2004) تأثير الثقافة على تفسير التعبيرات الاحتمالية الموجودة بالمعايير المحاسبية ، وتوصلوا لوجود فروق معنوية في تفسيرات التعبيرات المحاسبية بألمانيا عنه بالولايات المتحدة حيث أن المحاسبين بالبيئة الألمانية يتمسكون بمستويات عالية من التحفظ ، وهي نفس النتيجة التي تم التوصل إليها نتيجة اختلاف الثقافة المحاسبية بين بيئة المحاسبة الأمريكية والبرازيلية (Doupnik and Riccio,2006) وبين بيئة المحاسبة الصينية والغربية (Alisa,2012)

الفرض ٣-٧ " التمسك بالمعايير على أساس المبادئ ، في ظل اختلاف الثقافة المحاسبية بين البيئات المختلفة أو بين الأفراد ، يمكن أن يترتب عليه اختلاف التفسيرات المحاسبية والأحكام المهنية مما قد يترتب عليه عدم اتساق التقارير المالية وعدم قابليتها للمقارنة " .

٧- طبيعة البيئة الاقتصادية المحيطة

تعتبر طبيعة البيئة الاقتصادية المحيطة عامل هام لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية ، ففي ظل بيئة الأزمات يكون هناك تخوف من قبل معدي التقرير المالي من مخاطر التقاضي في حالة إصدار أحكام مهنية - كما هو الحال بالنسبة لقياسات القيمة العادلة في ظل الأزمة المالية عام ٢٠٠٨ والتمسك بالمستوى الأول من قياسات القيمة العادلة خوفا من الحكم المهني وخطر التقاضي (عبد الوهاب ، ٢٠٠٩) - ، وهو ما أشار اليه SEC أنه على الرغم من خريطة الطريق المقدمة لبدء تطبيق الشركات الأمريكية لمعايير التقرير المالي الدولي بحلول عام ٢٠١٤ (SEC, 2008b) ، إلا أنه هناك تخوف كبير من أن تطبيق المعايير على أساس المبادئ يعرض الشركات إلى خطر نقاضي كبير وبوجه خاص في بيئة الأزمات والكوارث المالية.

الفرض ٣-٨ "تحقق المعايير على أساس المبادئ نتائجها بشكل أفضل في ظل بيئة الاستقرار الاقتصادي وعدم وجود أزمات مالية في حين أن وجود أزمات مالية يفرض وجود قواعد تفصيلية لترشيد الممارسة المحاسبية وتجنب خطر التقاضي"

٨- التحفظ المحاسبي

يقصد بالتحفظ أن القيمة الضمنية للأصل يفترض ان تكون صفر وتكاليف الاستحواذ على الأصل يتم اعتبارها مصروف (Donelson,2009) ، تشكل درجة التحفظ المحاسبي حجم القواعد والإرشادات بالمعايير

المحاسبية ، فيرى البعض أن المعايير المحاسبية الأقل تحفظا تتطلب مزيد من القواعد والإرشادات عن المعايير الأكثر تحفظ (Bennett et al,2006) ، فيمكن القول بان درجة التحفظ المستهدفة بالمعيار ستشكل القواعد التي يجب ان يتضمنها المعيار ، فهناك نوعين من القواعد : القواعد الصارمة التي تحدد مسبقا ما يجب القيام به مثل أن كل مصاريف البحوث والتطوير يتم رسملتها فور حدوثها ، والقواعد غير الصارمة و التي تتطلب حكم مهني مثل تكاليف المواد التي لها استخدام مستقبلي بديل والتي سيتم رسملتها كأصول ملموسة عندما يتم الحصول عليها أو استخدامها (SFAS No. 2, para 11&12).

الفرض ٣-٩ " كلما انخفضت درجة التحفظ المحاسبي كلما زادت الحاجة لمعايير ذات قواعد تفصيلية ، وكلما زادت درجة التحفظ كلما زادت الحاجة لمعايير على أساس المبادئ " .

٩- التدخل السياسي

العديد من الباحثين أشاروا إلى أن " المعايير المحاسبية تمثل منتج للعمل السياسي " (Kieso et al , 2007) ، وبالتالي فالمعايير المحاسبة يمكنها أن تفقد المصداقية لو أنها متاحة للتدخل السياسي والتفسيرات المهنية ، فكما أشار البعض أنه يمكن استخدام المعلومات المحاسبية كعملة سياسية (Ramanna&Roychowdhury,2010) ، وبالتالي فمن المحتمل أن يكون هناك تأثيرات سياسية على جهات وضع المعايير المحاسبية لعمل تغييرات محتملة غير مرغوب فيها ولا يمكن تبريرها .

الفرض ٣-١٠ : " تزيد احتمال عدم كفاءة المعايير على أساس القواعد كلما زادت التدخلات السياسية ويكون المفضل تطبيق المعايير على أساس المبادئ " .

١٠- القيم الأخلاقية

معدّي التقرير المالي لديهم المبرر للتحيز في تقاريرهم ، فالتحيز في اختيار ومعالجة المعلومات يتفاقم كلما زادت الحاجة الى تبرير جودة التقرير المالي (Kadous et al, 2003) ، وتناولت العديد من الدراسات تأثير الجانب الأخلاقي على جودة التقرير المالي يرجع تفصيلا الى (عبد الوهاب ، ٢٠١١) .

فالتركيز على الجانب الأخلاقي لمعدّي التقرير المالي في ظل معايير محاسبية مبنية على المبادئ ربما يتسبب في تحريف النتائج المالية بشكل أكبر عما لو كانت تلك المعايير مبنية على القواعد (Maines,2007) ، وبوجه خاص لو هناك حوافز لتحقيق نتائج مالية معينة مما سيكون له تأثير سلبي على الحكم المهني .

وبالتالي فالاعتماد على أخلاقيات معدّي القوائم المالية -دون وجود بيئة رقابية داخلية وخارجية عالية - يزيد من خطر التحريف في التقرير المالي في ظل المعايير المبنية على المبادئ عنه في ظل المعايير على القواعد ، وهو ما يتطلب في ظل بيئة المعايير على أساس المبادئ ضرورة وجود بيئة رقابية وداخلية قوية .

الفرض ٣-١١ : " التركيز على الجانب الأخلاقي لمعدّي التقرير المالي بديلا عن تأسيس بيئة رقابية قوية يزيد من خطر تحريف التقرير المالي في ظل نظام المعايير المبنية على المبادئ عنه في ظل المعايير المبنية على القواعد .

١١- تعقد الصفقات المالية

شهدت البيئة الاقتصادية الحالية العديد من الصفقات التي تتسم بالتعقيد والتشابك ، وكما أشار البعض أن أحد مسببات الفشل المحاسبي في الفترة الماضية يرجع الى تعقد الصفقات المالية - مثل المشتقات المالية ؛ التوريق ؛ التحوط - مما يترتب عليه زيادة حالات الغش والتلاعب بالحسابات ، فيرى البعض أن احتمال عدم التناسق سيكون أكبر في ظل الصفقات المعقدة بسبب ان التعقيد يقلل من دقة الأحكام المهنية (Maines,2007) ، وعلى الرغم أن هذا الاتساق غير مضمون تحت المعايير المبنية على القواعد ، إلا أنه في ظل الصفقات المعقدة فإن وجود قواعد تفصيلية وإرشادات ربما يكون افضل من الاعتماد الكلي على الحكم المهني لمعدّي التقرير المالي ولمراجعي الحسابات .

الفرض ٣-١٢ : " في ظل ثبات العوامل الأخرى ، كلما زادت تعقد الصفقات المالية تزيد الحاجة الي معايير على أساس القواعد أكثر من المعايير على أساس المبادئ " .

خامسا : صياغة الفروض في صورة إحصائية

سيتم صياغة فروض الدراسة التي توصل إليها الباحث بالجزء النظري في صورة إحصائية كما يلي :

الفرضية الأولى : " لا توجد دلالة إحصائية على أن نظام المعايير المحاسبية على أساس المبادئ ساهمت بشكل قاطع في تجنب كافة مشاكل وعيوب المعايير على أساس القواعد " .

الفرضية الثانية : " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص مدخل المعايير على أساس المبادئ وخصائص مدخل المعايير على أساس القواعد " .

الفرضية الثالثة : " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الحاكمة المقترحة لزيادة فاعلية المعايير المحاسبية - القائمة على القواعد أو القائمة على المبادئ " وبين زيادة جودة المعلومات المحاسبية ، وسيتم اختبار هذا

الفرض من خلال الفروض الفرعية التالية :

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية المعايير المحاسبية على أساس القواعد / المبادئ وبين كل من :

- خبرة وكفاءة مراجعي الحسابات .
- خطر التقاضي العالي .
- كفاءة وفاعلية لجان المراجعة .
- شكل هيكل الملكية سواء في شكل مجموعات خارجية أو اطراف داخلية محددة .
- اتساق الثقافة المحاسبية سواء بالبيئة أو الأفراد .
- خبرة ومعرفة مستخدمي المعايير المحاسبية .
- استقرار البيئة الاقتصادية .
- درجة التحفظ المحاسبي .
- التخيلات السياسية في وضع المعايير المحاسبية .
- القيم الأخلاقية لمعدي التقرير المالي .
- تعقد الصفقات المالية .

سادسا : التحليل الإحصائي واختبار الفروض

سيقوم الباحث بالحكم على معنوية متغيرات الدراسة عند مستوى ثقة قدره ٩٥% ، وسيتم اختبار فروض

الدراسة من خلال ما يلي :

١- **تقييم اعتمادية (مصداقية) النموذج** باستخدام معامل ألفا لبعض متغيرات الدراسة الرئيسية التي يتم قياسها باستخدام مجموعه من المتغيرات الفرعية وتتمثل في : مزايا أساس المبادئ X_2 ؛ الانتقادات لأساس المبادئ X_3 ؛ خصائص المعايير على أساس القواعد والمبادئ X_4 ؛ العوامل الحاكمة لإختيار أساس صياغة المعايير المحاسبية C_1 ، ويتضح أن معامل ألفا للمتغيرات السابقة يتراوح بين (٦٢ % : ٨٢ %) وهو أكبر من ٥٠% مما يعني مستوى مقبول من اعتمادية (مصداقية) المقاييس وذلك بالنسبة لكافة المتغيرات .

٢- اختبار الفرض الأول :

وسيتم اختبار صحة هذا الفرض من خلال :

١-٢ التحليل الوصفي للمتغير X_1 حيث لم توافق عينتي الدراسة على ان المعايير على أساس المبادئ قد ساهمت بشكل قاطع على تجنب كافة مشاكل وعيوب المعايير على أساس القواعد حيث كانت موافقة أعضاء هيئة التدريس ٢,٤٥ و موافقة مراجعي الحسابات ٢,١٥ .

٢-٢ التحليل الوصفي للمتغيرات $X_{2.1} : X_{2.7}$ التي تعكس مزايا أساس المبادئ في صياغة المعايير المحاسبية كما بالجدول التالي :

جدول (٣) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة التي تعكس مزايا أساس المبادئ في صياغة المعايير المحاسبية

مراجعي الحسابات		أعضاء هيئة		العبارة
متوسط تحريفي معياري	متوسط حسابي معياري	متوسط تحريفي معياري	متوسط حسابي معياري	
٠,٧٢	٣,٩٩	٠,٦٦	٤,٠٥	قليل - لو كان موجود - من الاستثناءات أو التناقضات $X_{2.1}$
٠,٨٢	٤,٦٤	٠,٨٨	٤,٥٦	زيادة تطبيق الحكم المهني المتسق مع قصد المعايير مما يترتب عليه قوائم مالية أكثر شفافية $X_{2.2}$.
١,٢٥	٢,٦٤	١,٠٢	٣,٠٢	تدنية محاولات التلاعب بالحسابات من خلال تقليل الاستثناءات والقواعد التفصيلية بشكل ملحوظ $X_{2.3}$.
٠,٩٢	٣,٩٢	٠,٨٥	٣,٨	التوافق مع والانتساق من الإطار المفاهيمي للتقرير المالي $X_{2.4}$.
٠,٨٥	٣,٩٣	٠,٥٦	٤,٠١	أكثر بساطة وأقل تعقيدا مما سيترتب عليه سهولة الفهم والتطبيق على مجموعة واسعة من المعاملات $X_{2.5}$.
٠,٩٥	٤,٠٥	١,١٣	٤,٢٥	التقرير عن المضمون الحقيقي للمعاملات المالية دون التقيد بقواعد جامدة او شكل المعاملة $X_{2.6}$.
٠,٨٤	٢,٨	٠,٥٥	٣,٠٧	الحد من المحاسبة الإبداعية من خلال التركيز على الحكم المهني القائم على الجوهر الاقتصادي $X_{2.7}$

• وافقت عينتي الدراسة على ان أساس المبادئ في صياغة المعايير المحاسبية له العديد من المزايا ومن أهمها :
 زيادة الاعتماد على الحكم المهني لمعدي التقرير المالي $X_{2.2}$ بمتوسط ٤,٥٦ ، ٤,٦٤ على التوالي ؛ عكس
 المضمون الحقيقي للمعاملات المالية $X_{2.6}$ بمتوسط ٤,٢٥ ، ٤,٠٥ على التوالي ؛ وجود قدر قليل من
 الاستثناءات او التناقضات $X_{2.1}$ بمتوسط ٤,٠٥ ، ٣,٩٩ على التوالي ؛ البساطة وقلة التعقيد $X_{2.5}$ بمتوسط
 ٤,٠١ ، ٣,٩٣ على التوالي ، التوافق والانسحاق من الإطار المفاهيمي $X_{2.4}$ بمتوسط ٣,٨ ، ٣,٩٢ على التوالي
 ، الحد من المحاسبة الإبداعية بمتوسط ٣,٠٧ ، ٢,٨ على التوالي .

• كانت هناك موافقة ضعيفة من قبل مراجعي الحسابات على أن المعايير على أساس المبادئ سوف تقوم بتدنية
 محاولات التلاعب بالحسابات من خلال تقليل الاستثناءات وتخفيض القواعد $X_{2.3}$ بمتوسط ٢,٦٤ في مقابل ٣,٠٢ من قبل
 أعضاء هيئة التدريس ، وكذلك موافقة ضعيفة من كلا العينتين على دور المعايير على أساس المبادئ في
 الحد من المحاسبة الإبداعية من خلال التركيز على الحكم المهني القائم على الجوهر الاقتصادي $X_{2.7}$
 بمتوسط ٢,٨ ، ٣,٠٧ على التوالي ، وقد يرجع ذلك إلى حالة عدم التأكد من دور المعايير على أساس
 المبادئ في الحد من التلاعب بالحسابات وتقليل المحاسبة الإبداعية وهذا يتطلب مزيد من الدراسة حول دور
 المعايير على أساس المبادئ في الحد من التلاعب بالحسابات وتشويه القوائم المالية .

٢-٣ قام الباحث باختبار معنوية الفروق بين آراء عينتي الدراسة للمتغيرات $X_{2.1} : X_{2.7}$ باستخدام تحليل
 ANOVA ONE WAY واتضح عدم معنوية الفروق فيما عدا المتغير $X_{2.3}$ والمتعلق بإرشادات التطبيق ،
 وكذلك وعلى الرغم من اختلاف متوسط موافقة عينتي الدراسة حول دور المعايير على أساس المبادئ في
 الحد من المحاسبة الإبداعية إلا أنه أتضح عدم معنوية تلك الفروق كما بالجدول رقم (٤) :

جدول رقم (٤) تحليل معنوية الفروق حول مزايا أساس المبادئ في صياغة المعايير

		Df	F	Sig.
$X_{2.1}$	بين المجموعات	1	5.352	.256
	داخل المجموعات	71		
	الإجمالي	72		
$X_{2.2}$	بين المجموعات	1	12.85	.0695
	داخل المجموعات	71		
	الإجمالي	72		
$X_{2.3}$	بين المجموعات	1	5.669	.02
	داخل المجموعات	71		
	الإجمالي	72		
$X_{2.4}$	بين المجموعات	1	22.018	0.692
	داخل المجموعات	71		
	الإجمالي	72		
$X_{2.5}$	بين المجموعات	1	45.002	0.581
	داخل المجموعات	71		
	الإجمالي	72		
$X_{2.6}$	بين المجموعات	1	33.917	0.45
	داخل المجموعات	71		
	الإجمالي	72		
$X_{2.7}$	بين المجموعات	1	12.675	0.08
	داخل المجموعات	71		
	الإجمالي	72		
	الإجمالي	72		

٢-٤ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة $X_{3,6}$: $X_{3,1}$ والتي تعكس الانتقادات الموجهة لأساس المبادئ في صياغة المعايير المحاسبية والتي يعكسها الجدول التالي :

جدول رقم (٥) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة التي تعكس عيوب أساس المبادئ في صياغة المعايير المحاسبية

مراجعي الحسابات		أعضاء هيئة التدريس		العبارة
متوسط انحراف معياري	متوسط حسابي	متوسط انحراف معياري	متوسط حسابي	
٠,٩٦	٣,٨٥	٠,٤٥	٣,٧٥	تخفيض القابلية للمقارنة نتيجة الإعتماد على الأحكام المهنية $X_{3,1}$.
١,١٢	٤,٠٥	٠,٨٨	٤,٣	إمكانية وجود اختلافات كبيرة في الممارسة والتطبيق المحاسبي $X_{3,2}$.
٠,٨٥	٢,٣	١,٥٣	٢,٥٥	إمكانية قيام معدي التقرير المالي بتحريف عرض المعلومات المالية بإخفاء المعلومات غير المرغوب فيها $X_{3,3}$.
٠,٥٥	٣,٨٥	٠,٥٦	٣,٧	استخدام التعبيرات اللفظية التي تخلق مشاكل اتصال كبيرة واختلاف في التطبيق $X_{3,4}$.
٠,٨٥	٣,٥٦	٠,٥٦	٣,٠١	تزايد من فرص إدارة المكاسب من خلال التقديرات المحاسبية $X_{3,5}$.
٠,٩٥	٤,٢٥	١,١٣	٤,٠٥	خلق تفسيرات مختلفة بين البلدان نتيجة اختلاف اللغة والثقافة والنفوذ السياسي $X_{3,6}$.

يتضح من الجدول السابق اتفاق عيني الدراسة على أن أساس المبادئ في صياغة المعايير المحاسبية له العديد من العيوب والانتقادات ومنها تخفيض القابلية للمقارنة ؛ عدم اتساق الممارسة ؛ زيادة فرص إدارة المكاسب ؛ استخدام الاحتمالات اللفظية وغيرها ، ووافقت عيني الدراسة على إمكانية قيام معدي التقرير المالي بتحريف عرض المعلومات المالية $X_{3,3}$ بمتوسط ٢,٥٥ ، ٢,٣ على التوالي ، وقد يرجع ذلك إلى ان عيني الدراسة تتوقع وجود أدوات رقابية داخلية وخارجية تحد من تلك الممارسات.

يتضح من التحليل السابق أن أساس المبادئ في صياغة المعايير المحاسبية له العديد من المزايا التي استطاعت تجنب العديد من عيوب أساس القواعد على الرغم من ذلك فهناك العديد من العيوب ، وبناء على ذلك يتم قبول الفرض العدم الأول وهو " لا توجد دلالة إحصائية على أن نظام المعايير المحاسبية على أساس المبادئ ساهم بشكل قاطع في تجنب كافة مشاكل وعيوب المعايير على أساس القواعد " .

٣) اختبار الفرض الثاني

وسيتم اختبار هذا الفرض من خلال :

٣-١ تحليل نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات $X_{4,1}$: $X_{4,7}$ وذلك بالجدول رقم (٦)

جدول رقم (٦) خصائص أساس القواعد في صياغة المعايير المحاسبية

مراجعي الحسابات		أعضاء هيئة التدريس		العبارة
متوسط انحراف معياري	متوسط حسابي	متوسط انحراف معياري	متوسط حسابي	
٠,٨٦	٤,٦٧	٠,٨٥	٤,٨	الاعتماد على القواعد والإرشادات التفصيلية $X_{4,1}$.
٠,٤٣	٢,٣	١,٢١	٢,١	الاعتماد على الأحكام المهنية $X_{4,2}$.
٠,٦٦	٤,٠٤	٠,٤٥	٣,٩٢	التنفيذ الإجباري $X_{4,3}$.
٠,٥٢	٣,٩٥	٠,٨٥	٣,٦٨	الانساق في التطبيق والممارسة $X_{4,4}$.
١,٠٥	٣,٢٥	٠,٦٣	٣,١٥	تضخم حجم المعيار وتعقيده $X_{4,5}$.
١,٠٥	٣,٩٢	٠,٨٨	٤,٠٥	القابلية للمقارنة واتساق المعلومات المحاسبية $X_{4,6}$.
٠,٥٩	٣,٧٨	١,٠٧	٣,٨٥	مزيد من الاستثناءات حتى يكون المعيار قابل للتطبيق في ظل بيانات وأحداث وصفقات مختلفة $X_{4,7}$.

يتضح من الجدول السابق أن هناك العديد من الخصائص لأساس القواعد في صياغة المعايير المحاسبية ومنها الاعتماد على القواعد والإرشادات التفصيلية $X_{4,1}$ بمتوسط ٤,٦٧، ٤,٨ على التوالي ؛ القابلية للمقارنة واتساق المعلومات المحاسبية $X_{4,6}$ بمتوسط ٤,٠٥ ، ٣,٩٢ على التوالي ؛ التنفيذ الإجباري $X_{4,3}$ بمتوسط ٤,٠٤ على

التوالي ؛ وجود استثناءات بالمعايير حتى يكون المعيار قابل للتطبيق في ظل بيانات وأحداث مختلفة موافقة X_{4.7} بمتوسط ٣,٨٥ ، ٣,٧٨ على التوالي ؛ الاتساق في التطبيق والممارسة X_{4.4} بمتوسط ٣,٦٨ ، ٣,٩٥ على التوالي ؛ تضخم حجم المعيار وتعقيده X_{4.5} بمتوسط ٣,١٥ ، ٣,٢٥ على التوالي ، وأتضح كذلك وجود موافقة ضعيفة على أن المعايير على أساس القواعد تتضمن على احكام مهنية بشكل واسع ولكن تلك الموافقة الضعيفة تعني ضمنا ان تلك المعايير يوجد بها أحكام مهنية ولكن محدودة نظرا لاعتمادها على قواعد وإرشادات تفصيلية تحد من الزيادة في تلك الأحكام المهنية .

٢-٣ تحليل نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات X_{5.1:5.7} وذلك بالجدول رقم (٧)

جدول رقم (٧) خصائص أساس المبادئ في صياغة المعايير المحاسبية

المراجعين		أعضاء هيئة التدريس		العبارة
انحراف حسابي	متوسط حسابي	انحراف معياري	متوسط حسابي	
٠,٥٦	١,٨٥	٠,٧١	٢,١	الاعتماد على القواعد والإرشادات التفصيلية X _{5.1}
٠,٨٤	٤,٦	٠,٧٤	٤,٣	التوسع في الأحكام المهنية X _{5.2} .
١,١٧	٢,٢١	١,٠٨	٢,٥	التنفيذ الإلزامي X _{5.3} .
٠,٨٥	٢,٥٦	٠,٥٦	٢,٧٨	الاتساق في التطبيق والممارسة X _{5.4} .
٠,٨٩	١,٧٨	١,٠٥	١,٩٥	تضخم حجم المعيار وتعقيده X _{5.5} .
٠,٩٦	٢,٥٤	٠,٧٤	٢,٧	القابلية للمقارنة واتساق المعلومات المحاسبية X _{5.6} .
٠,٧٥	١,٥	٠,٥٩	١,٧	مزيد من الاستثناءات حتى يكون المعيار قابل للتطبيق في ظل بيانات وأحداث وصفقات مختلفة X _{5.7} .

يتضح من الجدول السابق أن أساس المبادئ في صياغة المعايير المحاسبية له العديد من الخصائص من أهمها التوسع في الأحكام المهنية ؛ بساطة المعيار وقلة حجمه ؛ قلة الاعتماد على القواعد والإرشادات التفصيلية مع موافقة ضعيفة من قبل عينتي الدراسة حول القابلية للمقارنة ؛ التنفيذ الإلزامي ؛ الاتساق في التطبيق ، وكذلك أنه لا يوجد أساس ينفرد بخصائص معينة دون الأساس الآخر ولكن في الأهمية النسبية للخاصية بكل أساس ، فمثلا على الرغم ان أساس المبادئ يعتمد على الأحكام المهنية ولكن هذا لا يمنع ان أساس القواعد يتضمن على بعض تلك الأحكام ولكن بشكل محدود ، وكذلك فأساس القواعد يعتمد على القواعد والإرشادات التفصيلية ولكن يتضح أن أساس المبادئ يتضمن على بعض القواعد والإرشادات التفصيلية ، وعلى نفس المنوال بالنسبة لبقية خصائص.

بناء على ما سبق يمكن القول أن تصنيف المعايير الى معايير على أساس المبادئ بشكل كامل وأخرى على أساس القواعد بشكل كامل أمر غير سليم ، ولكن كلا الأساسين يعتمدان على المبادئ والقواعد وغيرها من الخصائص ولكن بدرجات متفاوتة تجعل أحدهما أكثر ميولا لأساس المبادئ والآخر لأساس القواعد.

وبالتالي يتم رفض الفرض العدم الثاني وقبول الفرض البديل وهو "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص مدخل المعايير على أساس المبادئ وخصائص مدخل المعايير على أساس القواعد " .

٤) اختبار الفرض الثالث

وسيتم اختبار هذا الفرض من خلال ما يلي :

٤-١ التحليل الوصفي لأراء عينتي الدراسة حول العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية المبنية على

القواعد / المبادئ كما بالجدول التالي :

جدول رقم (٨) آراء عينتي الدراسة للعوامل الحاكمة لاختيار أساس صياغة المعايير المحاسبية

مراجعي الحسابات		أعضاء هيئة		العبرة
انحراف معياري	متوسط حسابي	انحراف معياري	متوسط حسابي	
٠,٦٩	٣,٢٥	٠,٧٥	٣,٨٥	المعايير القائمة على المبادئ تتطلب مزيد من خبرة وكفاءة مراجعي عما تتطلبه المعايير على أساس القواعد الحسابات لمواجهة ضغوط العملاء لقبول ممارسات محاسبية غير سليمة C ₇ .
١,١٢	٢,٧٦	٠,٥٨	٣,٩٥	المعايير القائمة على المبادئ تتطلب أن يكون مراجعي الحسابات ذو توجه قائم على المبادئ ، في حين أن الأمر لا يفرق في حالة المعايير على أساس القواعد C ₇ .
٠,٨١	٣,٧٦	١,٢٠	٣,٥٦	ارتفاع خطر التقاضي ، على الرغم من صعوبة إثباته في ظل المعايير على أساس المبادئ ، يدعم جودة التقرير المالي في ظل المعايير على أساس المبادئ لتجنب الرأي الثاني Second Gussed C ₃ .
٠,٥٩	٤,٠١	٠,٦٩	٣,٩٩	تزيد فاعلية المعايير على أساس القواعد كلما كان هيكل الملكية في شكل مجموعات خارجية عما لو كان في يد أطراف داخلية محددة C ₄ .
١,٠٥	٤,١٢	١,٢٥	٤,١٥	المعايير على أساس القواعد تتطلب لجان مراجعة قوية ذات استقلالية كاملة وكفاءة ومهارة عما تتطلبه المعايير على أساس المبادئ C ₆ .
٠,٥٨	٤,٢٢	٠,٥٦	٤,٥٦	التحول الى المعايير على أساس المبادئ يتطلب خبرات كبيرة لمعدي التقرير المالي وكذلك تعديل في طريقة وأسلوب التعليم المحاسبي الحالي C ₆ .
٠,٦٩	٤,٠٣	١,٠٦	٣,٨٨	تحقق المعايير على أساس المبادئ نتائجها بشكل أفضل في ظل بيئة الاستقرار الاقتصادي ، أما بيئة الازمات المالية يكون من المفضل وجود قواعد تفصيلية لحكم الممارسة المحاسبية C ₇ .
٠,٩٢	٢,٧٥	٠,٥٨	٢,٥٦	كلما انخفضت درجة التحفظ المحاسبي كلما زاد الحاجة لوجود معايير ذات قواعد تفصيلية ، وكلما زادت درجة التحفظ كلما زادت الحاجة لمعايير قائمة على المبادئ C ₈ .
٠,٦٢	٤,٢٥	٠,٤٥	٤,٠٣	اختلاف الثقافة المحاسبية - بين البيئات أو بين معدي التقرير المالي - في ظل المعايير على أساس المبادئ قد يترتب عليه اختلاف التفسيرات المحاسبية والأحكام المهنية وبالتالي عدم اتساق التقارير المالية وعدم قابليتها للمقارنة بعكس الحال بالنسبة للمعايير على أساس القواعد C ₇ .
٠,٧٤	٣,٤٢	١,١٢	٣,١٥	التدخلات السياسية تزيد من احتمال عدم كفاءة المعايير على أساس القواعد ويكون من المفضل وضع المعايير على أساس المبادئ لتجنب تلك التدخلات C ₁₀ .
٠,٧٦	٢,٨٥	٠,٦٦	٤,٠٥	التركيز على الجانب الأخلاقي لمعدي التقرير المالي بديلا عن تأسيس بيئة رقابية قوية يزيد من خطر تشوية او تحريف التقرير المالي في ظل نظام المعايير المبنية على المبادئ عنه في ظل المعايير المبنية على القواعد C ₁₁ .
٠,٤٦	٣,٧٦	١,٢٤	٣,٥٨	في حالة تعقد الصفقات المالية ، فإن تطبيق معايير محاسبية تستند الى قواعد تفصيلية يزيد من جودة المعلومات المحاسبية عنه في حالة تطبيق معايير محاسبية تستند الى المبادئ C ₁₂ .

حيث يتضح من الجدول السابق ما يلي :

- موافقة عينتي الدراسة على أن معظم العوامل السابقة تؤثر على جودة المعايير المحاسبية - من خلال اختيار الأساس الملائم لإعداد المعيار قواعد أم مبادئ - ، فيما عدا الموافقة الضعيفة من قبل عينتي الدراسة على أنه كلما انخفضت درجة التحفظ المحاسبي كلما زاد الحاجة لوجود معايير ذات قواعد تفصيلية ، وكلما زادت درجة التحفظ كلما زادت الحاجة لمعايير قائمة على المبادئ C₈ بمتوسط ٢,٥٦ ، ٢,٧٥ على التوالي وقد يرجع ذلك لنظرة عينتي الدراسة على التحفظ المحاسبي كعامل تابع لعوامل أخرى مثل البيئة الرقابية - خبرة مراجعي الحسابات- استقرار البيئة الاقتصادية ، والتي يمكن أن تحدد شكل الممارسة المحاسبية في ظل درجة التحفظ المحاسبي .

- وافقت عينة هيئة التدريس على أن التركيز على الجانب الأخلاقي لمعدي التقرير المالي بديلا عن تأسيس بيئة رقابية قوية يزيد من خطر تشوية او تحريف التقرير المالي في ظل نظام المعايير المبنية على المبادئ عنه في ظل المعايير المبنية على القواعد C₁₁ بمتوسط ٤,٠٥ في حين كانت موافقة عينة هيئة التدريس منخفضة بمتوسط ٢,٨٥ وقد يرجع ذلك الى أن الطبيعة المهنية لمراجعي الحسابات تذهب إلى أنه لا بد من تأسيس بيئة رقابية قوية في كلا الأساسين بغض النظر عن الجانب الأخلاقي لمعدي التقرير المالي.

٤-٢ تحليل معنوية الفروق بين آراء العينتين .

بتحليل معنوية الفروق بين آراء العينتين كما ظهر بنتائج التحليل الوصفي باستخدام ANOVA ONE WAY يتضح عدم معنوية جميع الفروق فيما عدا الفرق الخاص بالمتغير C₁₁ والمتعلق بالجانب الأخلاقي لمعدي التقرير المالي كبديل عن تأسيس بيئة رقابية قوية كما تم إيضاحه بالنقطة السابقة .

٤-٣ سيتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لقياس العلاقة بين المتغير التابع (جودة المعلومات المحاسبية (Y₁) - والتي سيتم قياسها من خلال المتغيرات الملائمة Y_{1.1}، المصادقية Y_{1.2}؛ القابلية للمقارنة Y_{1.3} - ، والمتغيرات المستقلة التي تتمثل في العوامل الحاكمة لاختيار الأساس الملائم لصياغة المعايير المحاسبية والمشار إليها بالمتغيرات (C₁₂: C₁) كما بالجدول رقم ٩ .

جدول رقم (٩) العلاقة بين جودة التقرير المالي والتناقضات بالنظام المحاسبي

المتغير التابع / Y		المتغيرات المستقلة		
VIF	مستوى المعنوية	قيمته (T)	BETA	
5.247	.025	2.478	.152	المعايير القائمة على المبادئ تتطلب مزيد من خبرة وكفاءة مراجعي عما تتطلبه المعايير على أساس القواعد الحسابات لمواجهة ضغوط العملاء لقبول ممارسات محاسبية غير سليمة C ₁ .
3.186	.045	5.647	.295	المعايير القائمة على المبادئ تتطلب أن يكون مراجعي الحسابات ذو توجه قائم على المبادئ ، في حين أن الأمر لا يفرق في حالة المعايير على أساس القواعد C ₂ .
5.669	.018	4.895	.358	ارتفاع خطر التقاضي ، على الرغم من صعوبة إثباته في ظل المعايير على أساس المبادئ ، يدعم جودة التقرير المالي في ظل المعايير على أساس المبادئ لتجنب C ₃ .
3.902	.048	1.988	.178	تزيد فاعلية المعايير على أساس القواعد كلما كان هيكل الملكية في شكل مجموعات خارجية عما لو كان في يد أطراف داخلية محددة C ₄ .
1.702	.004	2.224	.412	المعايير على أساس القواعد تتطلب لجان مراجعة قوية ذات استقلالية كاملة وكفاءة ومهارة عما تتطلبه المعايير على أساس المبادئ C ₅ .
2.685	.001	2.843	.346	التحول الى المعايير على أساس المبادئ يتطلب خبرات كبيرة لمعدي التقرير المالي وكذلك تعديل في طريقة أسلوب التعليم المحاسبي الحالي C ₆ .
2.912	0.014	2.389	.189	تحقق المعايير على أساس المبادئ نتائجها بشكل أفضل في ظل بيئة الاستقرار الاقتصادي ، أما بيئة الأزمات المالية يكون من المفضل وجود قواعد تفصيلية لحكم الممارسة المحاسبية C ₇ .
3.225	0.314	2.887	.187	كلما انخفضت درجة التحفظ المحاسبي كلما زاد الحاجة لوجود معايير ذات قواعد تفصيلية ، وكلما زادت درجة التحفظ كلما زادت الحاجة لمعايير قائمة على المبادئ C ₈ .
1.528	0.003	1.415	.210	اختلاف الثقافة المحاسبية - بين البيئات أو بين معدي التقرير المالي - في ظل المعايير على أساس المبادئ قد يترتب عليه اختلاف التفسيرات المحاسبية والأحكام المهنية وبالتالي عدم اتساق التقارير المالية وعدم قابليتها للمقارنة بعكس الحال بالنسبة للمعايير على أساس القواعد C ₉ .
2.678	.034	2.567	.158	التدخلات السياسية تزيد من احتمال عدم كفاءة المعايير على أساس القواعد ويكون من المفضل وضع المعايير على أساس المبادئ لتجنب تلك التدخلات C ₁₀ .
2.123	0.001	1.225	.387	التركيز على الجانب الأخلاقي لمعدي التقرير المالي بديلا عن تأسيس بيئة رقابية قوية يزيد من خطر تشوية أو تحريف التقرير المالي في ظل نظام المعايير المبنية على المبادئ عنه في ظل المعايير المبنية على القواعد C ₁₁ .
1.528	.05	3.896	.185	في حالة تعقد الصفقات المالية ، فإن تطبيق معايير محاسبية تستند الى قواعد تفصيلية يزيد من جودة المعلومات المحاسبية عنه في حالة تطبيق معايير محاسبية تستند الى المبادئ C ₁₂ .

معامل الارتباط المتعدد (R) (٠,٧٨)
 معامل التحديد المتعدد (R²) (٠,٦١)
 قيمة ف المحسوبة (٢٨,٠٢)

مستوى الدلالة الإحصائية ٥%
 معنوية (ف)
 بدرجات حرية ١٢

ويتضح من الجدول السابق ما يلي :

- عدم وجود مشكلة الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة والتي تتأكد من خلال انخفاض قيمة Variance Inflation Factors (VIF).
 - وجود علاقة قوية بين العوامل الحاكمة المقترحة وبين جودة المعايير المحاسبية وبالتالي جودة التقرير المالي حيث بلغت قيمة R (٧٨ %) .
 - المتغيرات المستقلة تعكس ما يقرب من ٦١% من تأثير العوامل الحاكمة على جودة المعايير المحاسبية وبالتالي جودة التقرير المالي حيث بلغت قيمة (R₂) ، وهذا يؤكد أن هناك عوامل أخرى تؤثر على فاعلية المعايير المحاسبية وبالتالي على جودة التقرير المالي تمثل ٤٧% .
 - ويتضح كذلك معنوية النموذج السابق من خلال قيمته (ف) والتي تقترب من الصفر بمستوى معنوية ٥ %
 - يتضح كذلك من التحليل السابق معنوية تأثير كل العوامل الحاكمة لفاعلية المعايير المحاسبية فيما عدا المتغير C₈ وهي نفس نتيجة التي توصلنا لها من خلال التحليل الوصفي .
- بناء على ما سبق يتم رفض الفرض العدم الثالث وقبول الفرض البديل وهو " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الحاكمة المقترحة لزيادة فاعلية المعايير المحاسبية - القائمة على القواعد أو القائمة على المبادئ" وبين زيادة جودة المعلومات المحاسبية "

(أ) تتمثل أهم نتائج البحث فيما يلي :

- ١- تصنيف المعايير المحاسبية الى معايير قائمة على المبادئ وأخرى قائمة على القواعد هو تصنيف نسبي وليس مطلق ، حيث أن كلاهما يحتوى على نفس الخصائص ولكن بدرجات متفاوتة .
- ٢- على الرغم من الانتقادات التي وجهت للمعايير على أساس القواعد - والتي كانت وراء ظهور الحاجة للمعايير على أساس المبادئ - ولكن لا يوجد إجماع على أن المعايير على أساس المبادئ يمكنها حل كافة أوجه القصور بالمعايير على أساس القواعد ، فكل من المعايير على أساس المبادئ أو القواعد يمكن أن تستخدم كأساس لتشويه النتائج المالية .
- ٣- هناك العديد من أوجه القصور ذات الصلة بالمعايير على أساس المبادئ ومنها : تخفيض القابلية للمقارنة ؛ وجود اختلافات كبيرة في الممارسة ؛ زيادة فرصة التلاعب بالحسابات وغيرها .
- ٤- هناك العديد من العوامل الضرورية لتحقيق المعايير على أساس المبادئ لأهدافها ومنها :
 - زيادة خبرة مراجعي الحسابات .
 - ارتفاع خطر التقاضي
 - هيكلة الملكية في شكل مجموعات خارجية .
 - خبرات كبيرة لمستخدمي المعايير المحاسبية
 - تعديل طريقة وأسلوب التعليم المحاسبي .
 - الاستقرار الاقتصادي
 - اتساق الثقافة المحاسبية بين البيئات المختلفة .
 - زيادة درجة التحفظ المحاسبي .
 - بساطة الصفقات المالية وعدم تعقدها .
- ٥- وبالتالي في حالة عدم توافر العوامل السابقة يكون من المفضل تطبيق المعايير على أساس القواعد .
- ٥- وفقا لتلك العوامل الحاكمة التي توصلت إليها الدراسة فقد تكون هناك بيئات محاسبية قابلة لتطبيق المعايير على أساس المبادئ وأخرى قابلة لتطبيق المعايير على أساس القواعد ، وذلك بناء على المزايا النسبية لكل أساس في ظل توافر العوامل السابقة .

(ب) التوصيات :

- ١- على المنظمات المهنية عدم الاستناد إلى عيوب أساس القواعد كركيزة أساسية لتطبيق أساس المبادئ ولكن عليها الوقوف على ايجابيات وسلبيات كل نظام للوصول للأساس المناسب وكيفية تطبيقه .
- ٢- ضرورة قيام الباحثين بمزيد من الدراسة لمخاطر وعيوب التوجه للمعايير على أساس المبادئ وتأثير هذا التوجه على جودة المعلومات المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الحالية .
- ٣- ضرورة قيام المنظمات المهنية استنادا " للعوامل الحاكمة المقترحة بإعادة تقييم كل من أساسي المبادئ والقواعد في وضع المعايير المحاسبية .
- ٤- ضرورة أن تكون هناك مرحلة انتقالية بخطوات محددة مسبقا لتطبيق المعايير على أساس المبادئ لإعادة تهيئة البيئة المحاسبية لتتوافق مع استخدام أساس المبادئ المحاسبية سواء من حيث التعليم المحاسبية ؛ الثقافة المحاسبية ؛ البيئة الرقابية ؛ توجه مراجعي الحسابات ؛ وغيرها من العوامل الحاكمة لتطبيق هذا النوع من المعايير .
- ٥- على المنظمات المهنية خلق مجموعة جديدة من المعايير تحمل خصائص كل من أساسي المبادئ والقواعد تعطي حرية أكبر لإصدار إحكام مهنية ولكن في ظل وجود بعض الإرشادات لتوجيه تلك الأحكام كمرحلة انتقالية لتطبيق المعايير على أساس المبادئ في حالة الاستقرار عليها .
- ٦- على المنظمات المحاسبية المهنية المصرية دراسة مدى ملائمة بيئة المحاسبة المصرية الحالية لتطبيق المعايير على أساس المبادئ في الوقت الراهن ، وماهي الخطوات الواجب القيام بها لتهيئة

البيئة لتطبيق مثل هذا النوع من المعايير وخاصة فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي ؛ الثقافة المحاسبية ؛ توجه مراجعي الحسابات ؛ شكل الملكية وغيرها من العوامل الحاكمة ، ولا يجب تبني مثل هذا النوع من المعايير لمجرد الاستجابة للتوجه الدولي .

٧- يجب تطوير منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات والمعاهد المصرية بشكل كامل بحيث يتضمن بشكل أكبر التركيز على المبادئ أكثر من القواعد والتركيز على الحكم المهني أكثر من سرد خطوات وشروط تفصيلية وما يتطلبه ذلك من تغيير في فلسفة التعليم ؛ المناهج ؛ طرق التدريس ويكون ذلك بناء على رؤية واضحة ومدى زمني محدد .

٨- على المنظمات المحاسبية المهنية المصرية البدء في تبني نظام تدريب وتعليم مستمر إلزامي لإعادة تهيئة معدي التقرير المالي ومراجعي الحسابات لتطبيق المعايير على أساس المبادئ وممارسة الأحكام المهنية.

ثامنا : المراجع

- عبد الوهاب ، وائل ، إيجابية الأزمة المالية العالمية في تفعيل أدوات القياس المحاسبي (دراسة تحليلية انتقادية) ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، تصدرها كلية التجارة جامعة بنها ، العدد الثاني ٢٠٠٩ .
- ، أثر القيم الدينية بمنظمات الأعمال والأطراف ذات الصلة على تحسين جودة التقرير المالي "المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، العدد الثالث ٢٠١١ .
-،تأثير التناقضات المحاسبية على جودة المحتوى الإخباري للتقرير المالي - دراسة تطبيقية ، بحث مقبول للنشر بمجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة اسكندرية ، ٢٠١٣ .
- Abbott, L.J., S.Parker, and G.F.Peters, 2004. Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23 (1), 69–87.
- ACC9A4 ,2010, External Reporting, Critically evaluate the need for Accounting Standards and the need for a set of principles on which they are based.www.google.com
- Agoglia,C.P.,T.S.Douppnik,and G.T.Tsakumis, 2011,Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions , *THE ACCOUNTING REVIEW* ,Vol. 86, No. 3.
- Aier, J.K., Comprix, J., Gunlock, M.T., Lee, D., 2005. The financial expertise of CFOs and accounting restatements. *Accounting Horizons* 19 (3)
- Alisa G. B.,2012 *The Interpretation of Verbal Probability Expressions in Principles-Based Accounting Standards in China* ,American accounting association annual meeting and conference on teaching and learning in accounting , www.ssrn.com.
- Armstrong, C.,, M. E. Barth, , A. Jagoliner and, E. Riedl , 2010, Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *Accounting Review*, 85(1), 31–61.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2005. CPAs as CFOs: Why you should have a CPA in your C-Suite , Durham, NC.
- Barth, M. E., W. R. Landsman, and M. Lang ,2008 , International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467–498.
- Bennett B., M. Bradrury, AND H. Prangnell,2006,Rules, Principles and Judgments in Accounting Standards, *ABACUS*, Vol. 42, No.
- Bogoslaw, D. November 13, 2008. Global accounting standards? Not so fast. *BusinessWeek*.www.ssrn.com
- Benston, G. J., M. Bromwich, and A. Wagenhofer. 2006. Principles-versus rules-based accounting standards: The FASB's standard setting strategy. *Abacus* 42 (2)
- Caplan, D. and M. Kirshenheiter. 2004. A model of auditing under bright-line accounting standards. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance* 19 (4)
- Chen, J.J., and H.T. Zhang. 2010. The Impact of Regulatory Enforcement and Audit upon IFRS Compliance – Evidence from China. *European Accounting Review* 19(4): 665-692.

- Committee on Improvements to Financial Reporting(CIFR) , 2008. Final Report of the Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting to the US Securities and Exchange Commission. August 1, 2008. <[http:// www.sec.gov/about/offices/oca/acifr/acifr-finalreport.pdf/](http://www.sec.gov/about/offices/oca/acifr/acifr-finalreport.pdf/)>
- Deloitte and Touche LLP. 2002. Comment letter no. 30 on the FASB proposal for a principles-based approach to U.S. standard setting.
- Ding, Y., and X. Su. 2008. Implementation of IFRS in a regulated market. *Journal of Accounting and Public Policy* 27: 474–479.
- Donelson , D. C.,J. McInnis, and R. D. Mergenthaler, 2009 , Rules-Based Accounting Standards and Litigation Risk ,www.ssrn.com.
- Douppnik, T. S., and M. Richter. 2003. Interpretation of uncertainty expressions: A cross-national study. *Accounting, Organizations and Society* 28: 15–35.
- Douppnik, T. S., and M. Richter. 2004. The impact of culture on the interpretation of “in context” verbal probability expressions. *Journal of International Accounting Research* 3: 1–20.
- Douppnik, T.S., and E.L. Riccio. 2006. The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. *The International Journal of Accounting* 41: 237–261.
- Elliot, B., and J. Elliot, (2009). *Financial Accounting and Reporting* (13th ed.). FT/Prentice Hall.
- Ely, K.M., E. Stanny, 2007, Are principles-based standards effective in the US? *Journal of the Academy of Business and Economics*, January. http://findarticles.com/p/articles/mi_m0OGT/is_1_7/ai_n21131939/.
- Ernst & Young. 2002. Comment letter no. 129 on the FASB proposal for a principles-based approach to U.S. standard setting.
- Financial Accounting Standards Board. 2002a. Principles-based approach to standard setting. http://www.fasb.org/project/principles-based_approach_project.shtml.
- , 2002b,The FASB Addresses Standards Overload through New Projects. from FASB newsletter The FASB Report, February 28, 2002, Financial Accounting Standards Board.
- Fornaro, J. M , and H. W Huang , 2012, Further evidence of earnings management and opportunistic behavior with principles-based accounting standards: The case of conditional asset retirement obligations,, *J. Account. Public Policy* 31 (2012) .
- Forsyth, T.B., Witmer, P.R. and Dugan, M.T. (2005). Accounting standards setting: inconsistencies in existing GAAP, *The CPA Journal*, Vol. 75(5), pp.28-34.
- Gallery, C., E. Cooper,& J. Sweeting,2008, Corporate disclosure quality: lessons from Australian companies on the impact of adopting International Financial Reporting Standards. *Australian Accounting Review*, 46(18)
- Geiger, M.A., Rama, D.V., 2006. Audit firm size and going-concern reporting accuracy. *Accounting Horizons* 20 (1), 1–17.
- Gibbins, M., S. Salterio, and A. Webb. 2001. Evidence about auditor-client management negotiation concerning client’s financial reporting. *Journal of Accounting Research* 39(December): 535-363.
- Herdman , R.K. (2002a). Testimony: Are Current Financial Accounting Standards Protecting Investors?, Committee on Energy and Commerce, U.S. House of Representatives, February 14, 2002. <http://www.sec.gov/news/testimony/021402tsrkh.htm>
- Herz, R. 2003. A year of challenge and change for the FASB. *Accounting Horizons* 27: 247-255.
- Jackson, R.A., 2004 , Principles versus Rules, *Internal Auditor*, Vol.61 (5), pp.56-61
- Jamal, K., and H. T. Tan. 2010. Joint effects of principles-based versus rules-based standards and auditor type in constraining financial managers’ aggressive reporting. *The Accounting Review* 85 _4_: 1325–1346.
- Jensen, M.C., W.H.Meckling., 1976. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4), 305–360.
- Jordan, C.E., S.J. Clark , M.A Waldron, 2007. Company characteristics and the use of SFAS no. 143 to effect earnings management. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 11 (2), 97–107.
- Kadous, K., S. Kennedy, and M. Peecher. 2003. The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors’ acceptance of client-preferred accounting methods.*The Accounting Review* 78(3).

- Kivi, L., P. Smith, and C. Wagner, (2004), Principles-based standards and the determination of control for consolidation, *The CPA Journal*, Vol. 74, Issue 5 (11).
- Kohlbeck, M., and T. Warfield, 2010, Accounting standard attributes and accounting quality: Discussion and analysis, *Research in Accounting Regulation*, 22, Pp 59-70, journal homepage: www.elsevier.com/locate/racreg.
- Krishnan, G.V., 2003. Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? *Accounting Horizons* 17 (Suppl.).
- Kieso, D., J. Weygant, T. Warfield, 2010, *Intermediate Accounting*, 13th ed, John Wiley & Sons, Inc., N.
- Levitt, A. (1998). The Importance of High Quality Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 12 (1), pp. 79-82.
- Liu, J., & C. Liu, C. (2007). Value relevance of accounting information in different stock market segments: The case of Chinese A-, B- and H- shares. *Journal of International Accounting Research*, 6(2), 55–81.
- Maines, L. A. ,2007, Spotlight on principles-based financial reporting, *Business Horizons*, 50(5), www.sciencedirect.com.
- Mergenthaler, R.D., 2009. Principles-Based versus Rules-Based Standards and Earnings Management. Working paper, University of Iowa. <http://ssrn.com/abstract=1528524>.
- Nelson, M. W., J. A. Elliott, and R. L. Tarpley. 2002. Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The Accounting Review* 77: 175-202.
- Nelson, M. W., 2003, Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. *Accounting Horizons*, 17 (1): 91–104.
- Nelson, M. W., and S. Clor-Proell. 2007. Accounting standards, implementation guidance, and example-based reasoning. *Journal of Accounting Research* 45: 699-730.
- Nisbett A. V. and A. Sheikh, 2007, Accounting Scandals: Does “Rules vs. Principles” Matter?, *Tennessee CPA Journal*, www.google.com.
- Ng, M. (2004). The future of standards setting, *The CPA Journal*, Jan, 74(1)
- Ng, T. B., and H.-T. Tan. 2003. Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *The Accounting Review* 78_3_: 801–818.
- Nobes, C.W. ,2005, Rules-based standards and the lack of principles in accounting, *Accounting Horizons*. Vol.19, (1), pp.25-34.
- PricewaterhouseCoopers. 2002. Comment letter no. 38a on the FASB proposal for a principles-based approach to U.S. standard setting.
- Raghunandan, K., D. Rama, 2007. Determinants of audit committee diligence. *Accounting Horizons* 21 (3), 265–279
- Ramanna, K., Roychowdhury S., 2008, Accounting information as political currency, www.ssrn.com
- Securities and Exchange Commission (SEC), 2003a. Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-based Accounting System. Government Printing Office, Washington, DC. <http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>.
- 2008a. *Final Report of the Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting to the United States Securities and Exchange Commission*, United States Securities and Exchange Commission (Washington D.C.)
- 2008b. Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards, <http://www.sec.gov/rules/proposed/2008/33-8982.pdf>.
- Schipper, K. 2003. Principles-based accounting standards. *Accounting Horizons* 17: 61-72.
- Schipper, K. (2005). The introduction of international accounting standards in Europe: Implications for international convergence. *European Accounting Review*, 14(1), 101–126.

- Segovia, J., V. Arnold, and S.G. Sutton, 2009, DO PRINCIPLES- VS. RULES-BASED STANDARDS HAVE A DIFFERENTIAL IMPACT ON U.S. AUDITORS' DECISIONS?, <http://ssrn.com/abstract=1368978>.
- Shortridge, R., and M. Myring, (2004). Defining Principles-Based Accounting Standards. *CPA Journal* (74), pp. 34-37.
- The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), 2010, *Chinese accounting reform: Towards a principles-based global regime. ICAS seminal report*. Available at: <http://www.icas.org.uk>
-, 2006, Principles-Based or Rules-Based Accounting Standards? A Question of Judgement, ISBN1-904574-23-8
- Tweedie, D. (2002). Statement of Sir David Tweedie, Chairman, International Accounting Standards Board, before the Committee on Banking, Housing and Urban Affairs of the United States Senate, Washington, D.C., February 14, 2002. http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_129_020214-dpt.pdf
- Tweedie, D. 2007. Can global standards be principle based? *Journal of Applied Research in Accounting and Finance* 2: 3-8.
- Véron, N. (2007). The global accounting experiment. Brussels European and Global Economic Laboratory, April 15, 2007. Retrieved Oct 21, 2008, from www.bruegel.org/Public.
- Zarb, B.J. 2006. The Quest for Transparency in Financial Reporting. *The CPA Journal*. Available at : www.nysscpa.org/cpajournal/2006/906/essentials/p30.htm
- Zhang, Y., J. Zhou, and N. Zhou., 2007. Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy* 26 (3) >.