

تحليل افضلية التحول في بناء المعايير المحاسبية الى اساس "المبادئ مقابل القواعد" لاغراض
رفع مستويات جودة الافصاح - دراسة ميدانية

هديل يوسف عبدالمنعم لطفى

وكيل حسابات بوزارة المالية

hadeelyoussef87@gamil.com

بحث مستخلص من رسالة ماجستير بعنوان

مدى أفضلية مدخلي المبادئ والقواعد في اعداد المعايير المحاسبية

تحت إشراف

أ.د/ اسامة سعيد عبد الصادق

بحث مستخلص من رسالة ماجستير بعنوان

تحليل افضلية التحول في بناء المعايير المحاسبية الى اساس "المبادئ مقابل القواعد" لاغراض رفع مستويات جودة الافصاح - دراسة ميدانية

مدى أفضلية مدخلي المبادئ والقواعد في اعداد المعايير المحاسبية

ملخص البحث

هدف هذا البحث إلى بيان مدى أفضلية بناء المعايير المحاسبية على اساس " المبادئ مقابل القواعد " لأغراض رفع مستويات جودة الافصاح ، فمع تنوع السياسات والمبادئ والمعايير المحاسبية من دولة لأخرى بتنوع مداخل اعداد هذه المعايير والتي تشمل مدخلى القواعد والمبادئ زادت الشكوك حول مصداقية القوائم المالية وجودة التقارير المالية ، خاصة بعد الانهيار المالي العالمي والذي أتهمت فيه المعايير المحاسبية بأنها المسبب الرئيسي وخلصت الدراسة إلى ان المعايير المحاسبية المعدة على اساس المبادئ افضل من المعايير المحاسبية المعدة على اساس القواعد .

الكلمات المفتاحية :

معايير المحاسبة الدولية - معايير المحاسبة الامريكية - المعايير المحاسبية على اساس المبادئ - المعايير المحاسبية على اساس القواعد

ABSTRACT

The aim of this research is to demonstrate the preference for building accounting standards on the basis of "principles versus rules" for the purpose of raising the levels of quality of disclosure. With the diversity of accounting policies, principles and standards from one country to another, the diversity of approaches to preparing these standards, which include the two entries of rules and principles, increased doubts about the reliability of financial statements and the quality of reports Financial, especially after the global financial collapse, in which accounting standards were accused of being the main cause. The study concluded that the accounting standards prepared on the basis of principles are better than the accounting standards prepared on the basis of rules.

Key words:

IAS – US GAAP – Principles based accounting standards – Rules based accounting standards

١- مقدمه ومشكلة البحث :

لقد اصبح وجود اساسين للمعايير المحاسبية (مبادئ / قواعد) عائناً امام تحقيق هدف اساسي من تطوير المعايير المحاسبية وهو "الوصول إلى مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية " وبسبب الاختلاف بين هذان الأساسان والمشاكل الناجمة عن ذلك من جهة ، وادراك الولايات المتحدة الأمريكية للحجم والمكانة التي اصبحَت تكتسيها المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ ممثلة في معايير المحاسبة الدولية في التقرير المالي من خلال التوجه الدولي المتزايد نحوها من جهة ثانية ، بدأت الهيئتان المحاسبيتان FASB و IASB من سنوات بالعمل على مشروع التقارب (Convergence) بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية من اجل إيجاد حل للاختلافات العديدة الموجودة بينهما للوصول إلى مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية تتسم بالقبول بين مختلف البلدان .

٢- أهمية البحث :

يكتسب البحث أهميته مما احدثته الأزمة المالية العالمية والانهيال المالي لأكبر الشركات العالمية مما أدى إلى إعادة النظر في أسس بناء المعايير المحاسبية لصياغة معايير محاسبية متسقة وتفي بمتطلبات جودة الإفصاح ، كما اكتسب البحث أهميته من ندرة الدراسات العربية التي تطرقت لاسس بناء المعايير المحاسبية وإلقاء الضوء على اثر الاختلاف بين المعايير القائمة على اساس المبادئ مقابل المعايير القائمة على اساس القواعد على مستوى جودة الإفصاح وذلك لزيادة جودة التقارير المالية ، نظرا لما تمثله المعايير المحاسبية من أهمية في تحقيق جودة التقارير المالية ومصداقيتها وشفافيتها .

٣- خطة البحث :

ستقوم الباحثة من خلال هذا البحث بالوقوف على مدى افضلية مدخلي المبادئ والقواعد في اعداد المعايير المحاسبية وذلك بدراسة الآتي :

أولاً : التوافق المحاسبي الدولي

ثانياً : خصائص المعايير المحاسبية المعدة بين المبادئ والقواعد

ثالثاً : جودة المعايير المحاسبية بين المبادئ والقواعد

رابعاً : الانتقادات الموجهة لكلا المدخلين

خامساً: مبررات ومزايا التحول إلى اساس المبادئ في اعداد المعايير المحاسبية

٤- أهداف البحث :

يهدف البحث إلى مزيد من الدراسة لأسس وضع المعايير المحاسبية - القواعد مقابل المبادئ - وتأثير كل منهما على زيادة مستويات جودة الافصاح ، وذلك من خلال الاجابة على تساؤلات محددة :

ما هو دور المبادئ مقابل القواعد في التوافق المحاسبي الدولي ؟

لماذا التحول إلى اساس المبادئ في اعداد المعايير المحاسبية ؟

٥- منهج البحث :

يعد البحث من البحوث النظرية واعتمدت فيه الباحثة على المنهج الإستنباطي للتحليل النظري للدراسات السابقة ذات الصلة بالدراسة للوقوف على مدى افضلية المعايير المحاسبية المعدة على اساس المبادئ مقابل القواعد لاغراض رفع مستويات جودة الافصاح من خلال جمع وتحليل الدراسات العلمية ، ورسائل الماجستير والدكتوراه ، والدوريات العلمية والمؤتمرات والندوات .

٦- الدراسات السابقة :

١- دراسة (Dennis , ٢٠١٩)

بعنوان " تأثير المعايير المحاسبية على اساس المبادئ مقابل القواعد على جودة التقارير المالية وادارة الارباح " ، وتهدف هذه الدراسة إلى استكشاف ما اذا كان للمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقابل القواعد اثر على جودة التقارير المالية واستراتيجيات ادارة الارباح ، حيث قامت باستخدام متغير خاص بسنة واحدة ليوضح مدى تأثير سلوك المحاسبة للشركات بخصائص معيار محدد في الولايات المتحدة الامريكية ، مقياس اساس الاستحقاق ، السلوك المالي ، الاستحقاقات المتوقعة والتدفقات النقدية غير الطبيعية لتقييم الآثار .

وخلصت الدراسة إلى ان استخدام اساس الاستحقاق واحتمالية سوء الادارة المالي اقل ، وان ادارة الارباح اعلى عندما تكون معايير الشركات اكثر استنادا إلى المبادئ ، إلا ان ادارة الارباح الحقيقية التي قد تكون اكثر تكلفة هي نتيجة للمعايير المستندة إلى القواعد.

٢- دراسة (Kathryn and molly, ٢٠١٦)

بعنوان " هل الاحكام المهنية للمراجعين اكثر تعرض للانتقاد في ظل معايير محاسبية غير دقيقة ؟" حيث ناقشت هذه الدراسة اراء العديد من المراجعين حول احكامهم المهنية فيرى العديد من

المراجعين ان احكامهم المهنية اكثر تعرضا للانتقاد واعادة التقييم من اكثر من طرف more
) less precise في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الاقل تحديدا (القائمة على المبادئ) ، ومن ثم التعرض للمسائلة القانونية بشكل اكبر .
وتوصلت الدراسة إلى انه في حالة التقارير المعدة وفقا للمعايير المحاسبية القائمة على القواعد (شديدة التحديد precise) فان احكام المراجعين بشأن هذه التقارير تتعرض للانتقاد بشكل اقل مقارنة بالمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ الاقل تحديدا ، كما توصلت إلى انه في القضايا التي يتهم فيها مكتب المحاسبة بالاهمال وتلبية رغبات العميل في مجالات تطويع الارباح والتلاعب بالتقارير المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ يكون هناك صعوبة .

٣- دراسة (Mohammad et al , ٢٠١٥)

بعنوان "اثر دقة المعايير المحاسبية على قرارات المراجع " الهدف منها هو دراسة اثر معايير المحاسبة المبنية على قواعد جامدة مقابل معايير المحاسبة المرنة ولجنة المراجعة على عمل تقرير مالي هجومي ، وتطرق لاثر نوع معايير المحاسبة المرنة (المبادئ) - والجامدة (القواعد) ونوع لجنة المراجعة (قوية أو ضعيفة) على مجموعة المراجعين ، وأشارت النتائج إلى ان المراجعين هم اقل عرضة لعمل تقرير هجومي في ظل المعايير المرنة عن المعايير الجامدة ، وايضا لا يوجد اي اثر لنوع لجنة المراجعة على اصدار تقرير مالي هجومي ، وأشارت النتائج إلى ان معايير المحاسبة تتحرك في اتجاه المعايير الاقل مرونة بتحسين جودة التقارير المالية.

أولاً : التوافق المحاسبي الدولي :

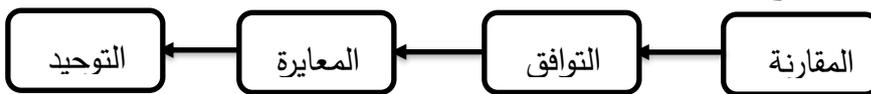
١- ماهية التوافق المحاسبي:

لقد أورد احد الكتاب في الفكر المحاسبي مقولة " غالبا ما يشعر الدارس لمواضيع المحاسبة الدولية وخاصة موضوع التوافق المحاسبي انه بحاجة إلى الفهم والتفرقة بين معاني المفاهيم الثلاثة وهي (التوحيد - والمعايرة - والتوافق) والتي غالبا ما تستخدم بتداخل للإشارة لعملية التوافق الدولي للمحاسبة دون وجود تعريف محدد لها ، ويتمثل الفرق بينها في درجة التجانس في الانظمة والممارسات الذي تسعى لتحقيقه ، اذ ان التوافق Harmonization هو العملية التي يتم فيها ابتعاد المحاسبة عن التنوع الكلي في الممارسة ، والنتيجة النهائية هي حالة الانسجام Harmony ، حيث ان جميع المشاركين في العملية يتجمعون حول احد الاساليب المحاسبية المتوفرة ، أو حول

عدد محدود جدا من الاساليب التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً فيما بينها ، اما المعايير Standardization فهي العملية التي يتفق بموجبها جميع المشاركين على اتباع الممارسات المحاسبية نفسها أو المتشابهة جداً ، وعندما يتم تحقيق هذا الاتفاق ، فان النتيجة النهائية هي حالة من التوحيد Uniformity (Clare et al , ٢٠٠٥) ، والشكل التالي يوضح هذه المراحل (لظفي ، ٢٠٠٦):

شكل رقم (١)

تدرج مستويات تجانس الانظمة المحاسبية



مما سبق يمكن القول ان التوافق اكثر واقعية وقابلية للتطبيق على المستوى الدولي من المعايير أو التوحيد بحيث ان خصوصية البيئة المحاسبية لكل دولة تؤدي إلى اختلاف النظم المحاسبية بين الدول ، فالتوافق المحاسبي يعترف بهذه الاختلافات ثم يعمل على تصحيح أو حذف بعض منها بغية تقريب هذه الانظمة من بعضها وجعلها قابلة للفهم والمقارنة ، اما التوحيد فهو يتطلب الالتزام بتطبيق " مقياس واحد للجميع " لذلك فانه يكون على المستوى المحلي فقط وذلك لصعوبة تحقيقه على المستوى الدولي .

التوافق المحاسبي Accounting Harmonization :

هو محاولة لجمع الانظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها ، فهو عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب ، يعطي نتائج متناسقة ، فهو يشتمل على اختبار ومقارنة الانظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف ، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الانظمة المختلفة مع بعضها (المبروك ، ٢٠٠٥) .

٢- فوائد التوافق المحاسبي الدولي :

لقد ساهمت عدة اطراف في جهود التوافق المحاسبي الدولي نتيجة وجود دوافع موضوعية نتجت من الفوائد والمزايا التي يمكن ان تعود عليهم ، حيث ان هذه المزايا تصب في اتجاه تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية ، كما يحقق التوافق مزايا اخرى مرتبطة بطبيعة الاطراف المهتمة بهذه العملية وذلك كما يلي :

١- بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية :

يساهم التوافق المحاسبي الدولي في خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة باعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق باعداد الحسابات المجمعمة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق مختلفة من العالم (عجيلة ، وآخرون، ٢٠١١) ، حيث يوفر الجهد والتكلفة لاعداد مجموعتين من القوائم المالية احدهما معدة وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي يعمل فيه الفرع والأخرى معدة وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي تنتمي اليه المؤسسة الام ، ففي حالة توفر مثل هذا التوافق قد تكفي مجموعة واحدة من القوائم المالية (صالح ، ٢٠٠٨) .

٢- بالنسبة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية :

يمكن التوافق المحاسبي الاطراف المستخدمة للقوائم المالية من مقارنة المعلومات المتاحة من مختلف المؤسسات ، عن طريق الحد من اثر الاختلاف في الانظمة التي تعد كل مؤسسة معلوماتها على اساسها ، وهذا ما يستبعد سوء الفهم السائد حول امكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية ، ويتيح المجال لتقييم البدائل الاستثمارية واداء المؤسسات بصورة موضوعية .

٣- بالنسبة للأطراف الأخرى :

يساهم التوافق المحاسبي الدولي في تخفيض تكاليف عمليات المراجعة والاستشارة المالية التي تقوم بها مؤسسات المراجعة الدولية ، ففي حالة وجود اختلافات في الانظمة المحاسبية تواجه هذه المؤسسات اعباء اضافية تتعلق بتكوين المراجعين واعداد برامج عمل تراعي خصوصية كل دولة (عجيلة ، وآخرون، ٢٠١١) ، كما يساهم في اختصار الزمن والتكلفة والجهد من قبل الدول النامية لتحسين نوعية معاييرها المحلية والوصول إلى النتائج التي حققتها الدول المتقدمة في هذا المجال ، خاصة وان العديد منها تفنقر لوجود منظمات مهنية قادرة على انتاج معايير ذات نوعية عالية .

٣- اهداف التوافق المحاسبي الدولي :

- ١- تلبية احتياجات المستثمر الدولي وغيره من المستخدمين لأغراض اتخاذ القرار .
- ٢- حل المشاكل والتغلب على الصعوبات التي تواجه المستثمرون الدوليين والشركات المتعددة الجنسيات وشركات المحاسبة والمراجعة الدولية (صالح ، ٢٠٠٤) .
- ٣- خفض تكاليف الاستقلال المتعلقة باعداد الحسابات المجمعمة للمؤسسات في المناطق المختلفة (بلغيث، ٢٠٠٦) .
- ٤- سهولة مقارنة القوائم المالية بين الدول المختلفة .

٤- مبررات التوافق المحاسبي الدولي :

يرى (Brun, ٢٠١١) ان الترابط بين اسواق المال العالمية من ابرز الاسباب للتوجه نحو توحيد القواعد المحاسبية على المستوى الدولي وذلك للأسباب الآتية (Stephane, ٢٠١١) :

١- زيادة شفافية القوائم المالية المعدة من الشركات المساهمة وقابليتها للمقارنة .

٢- يسمح للمقارنة بين الشركات في مختلف دول العالم .

٣- تسهيل دخول الشركات إلى اسواق المال .

٤- استعادة ثقة المستثمرين .

٥- توفير مرجع محاسبي للدول التي ليس لديها مرجع محاسبي .

ويرى آخر ان هناك توجه دولي قوي نحو التوافق المحاسبي الدولي من خلال توجهات مختلف الجهات المساندة له (العريبي، ٢٠١٢) :

أ- الدول النامية : حيث يسود اعتقاد عام مفاده ان الدول التي ليس لها معايير محاسبية محلية سوف تستفيد من المعايير الدولية مع بعض التعديلات التي تراها ضرورية لبيئتها الاقتصادية .

ب- الشركات المتعددة الجنسيات : وتمثل القوة الرئيسية الدافعة باتجاه توحيد المعايير المحاسبية ، اذ تجد اختلافاً كبيراً في المعايير المحاسبية المطبقة في الدول التي تعمل بها .

ج- المستثمرون : اذ يقود توحيد المعايير المحاسبية إلى عملية تحسين الموارد المالية ، اي انه مالم تتوفر معايير للمحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي فانه من الصعب تقييم الفرص الاستثمارية البديلة ، واجراء مقارنات سليمة للأداء المالي للشركات في مختلف الدول .

د- شركات المراجعة الدولية : وهي القوة الفاعلة في الاتجاه نحو توحيد المعايير المحاسبية ، بحيث تستطيع تقديم خدماتها في اي مكان دون اي قيود ، ويمثل توجه هذه الشركات لتوحيد المعايير المحاسبية مصدر الثقة الاساسية المعطاة لهذه المعايير .

هـ النمو في الأعمال : يمثل النمو في الأعمال الدولية دافعا قويا لتوحيد المعايير المحاسبية ، اذ ان معظم الأعمال تتم في الدول النامية نظراً لسهولة تحويل رؤوس الأعمال في الاسواق العالمية .

٥- مزايا التوافق المحاسبي

فهناك العديد من المزايا من وجود مجموعة موحدة من معايير المحاسبة التي يمكن تطبيقها في مختلف بلدان العالم ، تتمثل اهمها فيما يلي (Frederick et al, ٢٠١١):

- ١- تحسين الكفاءة في تخصيص رأس المال ، وتخفيض تكلفته .
- ٢- يمكن للمستثمرين اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بشكل افضل ، حيث ان محافظهم الاستثمارية تكون اكثر تنوعا والمخاطر المالية تكون منخفضة ، ويكون هناك المزيد من الشفافية والقبالية للمقارنة بين المنافسين في الاسواق العالمية .
- ٣- يمكن الكيانات من تحسين اتخاذ قراراتها الاستراتيجية في مجال عمليتي الاندماج والاستحواذ .
- ٤- يمكن نقل المعارف والمهارات المحاسبية بسهولة تامة في جميع انحاء العالم.
- ٥- امكانية الاستفادة من افضل الافكار الناتجة عن أنشطة وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير عالمية ذات مستويات جودة عالية .

٦- دور المعايير القائمة على المبادئ في التوافق المحاسبي الدولي (تومي ، ٢٠١٣):

تحظى معايير المحاسبة الدولية بقبول عالمي يرجع اساسا إلى استنادها إلى المبادئ وما يوفره ذلك من مرونة سمحت باحتواء التقاليد المحاسبية المتنوعة في اطار مجموعة مشتركة من المعايير ، وقد اعتبر العديد من الباحثين ان المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ تشكل " الحل " لمشكلة التوافق المحاسبي على المستوى الدولي ، فاعتماد IASB لمنهج مرن يشكل خطوة مجدية نحو هذا الاتجاه ، فلا يمكن انكار ان هذا المنهج مكّن اكثر من ١٠٠ بلد من اعتماد معايير المحاسبة الدولية ضمن فترة قصيرة نسبيا .

وتجدر الإشارة إلى انه بالرغم من ان معايير IASB قائمة على المبادئ الا انها اصبحت تتضمن قواعد تفصيلية بصورة متزايدة ، لذلك اثيرت مسألة المبادئ في مقابل القواعد (PRINCIPLES VS RULES) بشأن ما اذا كانت معايير المحاسبة الدولية تتجه نحو قواعد اكثر وتبتعد عن التركيز بشكل اساسي على المبادئ .

وبالرغم من ان اعضاء IASB يشددون على الحاجة لاستخدام الحكم المهني عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، ورغم جهود IASB بعدم المضي قدما في هذا المسار الاكثر توجها نحو القواعد ، إلا أن هذا الاتجاه هو واضح بالنظر إلى ان IASB هو في تقارب نشط مع FASB .

وفي ظل ذلك ، فان IASB هو تحت ضغوط معتبرة لتقليص عدد القواعد في معاييرها ، ولكن في الوقت نفسه ضمان ان تطبيق تلك المعايير من شأنه ان يؤدي إلى قوائم مالية ذات تمثيل صادق ، قابلة للمقارنة بشكل كاف بين الكيانات ، وفعالة من حيث التكلفة اللازمة لاعدادها وتدقيقها ، الا انه من وجهة نظر القائمين على وضع المعايير ، فان انتاج معايير تفي بكل هذه المقاييس يعتبر امرا غير واقعي .

ثانياً: خصائص المعايير المحاسبية بين المبادئ والقواعد

لدراسة خصائص المعايير المحاسبية يجب التفرقة بين ماهية كلا الاساسين وذلك كما يلي:

المعايير المحاسبية على اساس القواعد :

عرفت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC, ٢٠٠٣) المعايير المحاسبية على اساس القواعد بانها "اطار لوضع معايير تفصيلية دقيقة بطريقة رقمية ، وترتكز على النواحي الاجرائية والفنية لتطبيق المعايير" ، وتُعد المبادئ المقبولة قبولاً عاماً GAAP الأمريكية المنهج الذي يعتمد عليه اساس القواعد ، كما عرفها (Nelson, ٢٠٠٣) بانها "احكام ومؤشرات خاصة في شكل خطوط وارشادات تفصيلية تحتوي على العديد من الامثلة التطبيقية ، ونطاق الموضوعات التي يستثني من المعيار ، والارشادات التطبيقية لتنفيذ المعيار ، والخطوات التالية لتطبيقه" ، بينما شبه البعض الآخر المعايير المحاسبية على اساس القواعد بانها "كتاب مواصفات Cookbook لحل المشكلات والمواقف المحاسبية المحددة" (Bielstein and Suzanne, ٢٠٠٣) .

المعايير المحاسبية على اساس المبادئ :

المعايير المحاسبية على اساس المبادئ تم تعريفها من قبل معهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا (ICAS, ٢٠٠٦) بانها "مجموعة معايير تصاغ في ضوء الاطار الفكري الدولي وتحتوي على تسلسل منطقي لمجموعة من الارشادات العريضة ذات الأولوية بالنسبة للمتعاملين مع المعايير ولا تحتوي على خطوط تفصيلية" ، بينما عرفها (ابوالخير، ٢٠٠٩) بانها "معايير تضمن مبادئ القياس والتقرير المحاسبي للعمليات الاقتصادية بشكل عريض ، بحيث لا تتطوي على استثناءات كثيرة الا بقدر ضئيل اذا تطلب الامر ذلك ، كما تقدم تفسيرات وارشادات قليلة والتي تتطلب مزيداً من الحكم المهني عند وضعه موضع التطبيق ويتأسس في وجود اطار فكري للمحاسبة يخدم الاهداف والمفاهيم المحاسبية التي ترشد عملية بناء المعيار" ، وعليه تمثلت الخصائص بين كلا الاساسين كالآتي :

١- ادارة الارباح

تكمن عملية ادارة الارباح باستخدام الادارة لاحكامها الخاصة في عملية التقرير المالي والقيام بالصفقات بهدف تغيير التقارير المالية إما لتضليل اصحاب المصلحة فيما يتعلق بالاداء الاقتصادي الاساسي للشركة أو للتأثير على نتائج العملية التعاقدية التي تعتمد على الارقام المحاسبية التي يقرر عنها.

ولذلك لم نجد مفهوم موحد لادارة الارباح إلا ان دراسة Healy and Wahlen تعد من الدراسات الرائدة التي قامت بتحديد تعريف شامل لإدارة الربحية ، وتري الآتي : " تحدث إدارة الربحية عندما يستخدم المديرون تقديراتهم في التقرير المالي وفي هيكله العمليات لتغيير التقارير المالية ، بهدف عدم جذب انتباه المستفيدين أو اصحاب المصلحة للأداء المنخفض للشركة ، أو للتأثير على بعض التعاقدات التي تعتمد على النتائج والارقام المحاسبية المنشورة " (Healy and Wahlen, ١٩٩٩).

معايير القواعد وادارة الربحية :

اختلفت الاراء من حيث قدرة المعايير المحاسبية على اساس القواعد في الحد من ممارسة ادارة الارباح أو دعم القدرة على ادارة الارباح وذلك كما يلي :

يرى مؤيدو المعايير المحاسبية على اساس القواعد في انها تحد من ممارسة ادارة الارباح حيث اشار (Schipper, ٢٠٠٣) إلى ان الارشادات التفصيلية لمحتويات معايير القواعد تفسد اي محاولات من جانب الادارة للتلاعب في الارباح ، وتتسائل كيف يحدث تلاعب في الارقام المحاسبية في ظل معايير القواعد التي تتصف بارشاداتها المحددة بدقة والتي تحد من ممارسة الاحكام المهنية ، حيث انه يوجد معالجات محاسبية محددة دون مجال للاختيارات في معايير القواعد .

في حين يرى منتقدي المعايير المحاسبية على اساس القواعد انها تدعم ادارة الارباح حيث انها تقوم على الالتزام الحرفي بنص المعيار وليس بجوهره الامر الذي يسمح بهيكله العمليات بهدف تحقيق نتائج محاسبية مرغوبة

المعايير المحاسبية على اساس المبادئ وادارة الارباح :

اختلفت الاراء المحاسبية من حيث هل المعايير المحاسبية تدعم ادارة الربحية أو تحد منها وذلك كما يلي:

يرى مؤيدو المعايير المحاسبية على اساس المبادئ انها تحد من ادارة الارباح وذلك عن طريق الحد من هيكله العمليات وذلك لانها تهتم بجوهر ومضمون المعيار .
بينما يرى منتقدي المعايير المحاسبية على اساس المبادئ انها تدعم ادارة الربحية باستخدام وسائل محاسبية مثل :

- ١- هيكله العمليات : حيث انها تفتح مجال الحكم الشخصي للادارة .
- ٢- ومساحة الاختيارات المحاسبية : حيث تسمح المعايير المحاسبية على اساس المبادئ ممثلة في المعايير المحاسبية الدولية بحرية اختيار البدائل المحاسبية .
- ٣- نطاق التقديرات المحاسبية : حيث تسمح المعايير المحاسبية على اساس المبادئ من خلال تعدد التقديرات المحاسبية لكثير من معالجتها المحاسبية بزيادة ممارسة الاحكام المهنية ومثال ذلك المعايير المحاسبية الاتية (حامد، ٢٠٠٤):
- المعيار الدولي رقم "٢" - المخزون- على الرغم من التحديد الواضح لتكلفة المخزون ، الا ان عملية تحديد صافي القيمة البيعية تركت للتقديرات الحكيمة بناء على الدلائل المتاحة والتي يمكن ان يعتد بها وقت اعداد التقرير والتي يكون من المتوقع ان تحققها بنود المخزون .
- المعيار الدولي رقم "٨" - السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء- والذي يحتوي على الكثير من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة ، ولكن فقط يمكن تقديرها وان هذا التقدير يكون مطلوباً للديون غير الجيدة ، والمخزون المتقادم ، والعمر الانتاجي للأصل .
- المعيار الدولي رقم "٣٧"- المخصصات والالتزامات المحتملة والاصول المحتملة- الذي فيه يُعتبر استخدام التقديرات جزءاً أساسياً من اعداد القوائم المالية ، وخاصة في حالة المخصصات.

وبتحليل الباحثة للعلاقة بين المعايير المحاسبية وادارة الارباح نظريا وعمليا توصلت إلى ان من الناحية النظرية فان المعايير المحاسبية في حد ذاتها لا تعتبر دافعا لإدارة الارباح ، بل انها تعد

وسيلة للقيام بممارسة ادارة الارباح في ظل فترات وظروف معينة فهي ليست المسبب الوحيد ، الامر الذي يعني ان ادارة الارباح غير مرتبطة بالمعايير المحاسبية ، اما فيما يتعلق بعلاقة المعايير المحاسبية بادارة الارباح من الناحية العملية فتوصلت إلى انه يوجد علاقة تبادلية بين المعايير المحاسبية وادارة الارباح من حيث الاستخدام انطلاقاً من "نظرية اللعبة GAME THEORY" ، فالمعايير المحاسبية تمنح مزايا لممارسات ادارة الارباح من حيث انه:

- تعمل المعايير المحاسبية كغطاء لممارسة ادارة الارباح مما يصعب اكتشافها لانها غير واضحة ولها خاصية المعلومات.
- تتغير طرق واساليب ادارة الارباح تباعا مع اي تحديث للمعايير المحاسبية .

٢- ممارسة الحكم المهني :

الحكم المهني هو الحكم الشخصي للمراجعين ومعدّي القوائم المالية ، ولكن السؤال هنا هو ما مدى جودة اسس بناء المعايير المحاسبية في ظل زيادة أو انخفاض ممارسة الحكم المهني ؟

القواعد وممارسة الاحكام المهنية :

في ظل المعايير القائمة على القواعد يلتزم المحاسبون بإرشادات تطبيق مفصلة ومحددة بدقة ، الامر الذي يحول دون ممارسة الاحكام المهنية ويلغي حاجتهم إلى الفهم السليم لجوهر العمليات والاحداث فكل ما يجب عليهم فقط هو الامتثال الحرفي لنص المعيار (Shortridge et al, ٢٠٠٤) مما اعطى الفرصة للخبراء الماليين وذوى المصالح الشخصية لتفصيل العمليات المالية بما يضمن الالتزام الشكلي فقط بالمعيار دون تطبيق روح المعيار .

المبادئ وممارسة الاحكام المهنية :

اما عن المعايير المحاسبية على اساس المبادئ فالوضع مختلف حيث انها معايير تتصف بالعمومية وانخفاض الارشادات التطبيقية مما يفتح المجال لممارسة الحكم المهني من قبل معدّي القوائم المالية والمراجعين مما يتطلب خلفية تعليمية ومهارات مهنية للمحاسبين بجانب اطلاع واسع وفهم شامل لاساسيات الاقتصاد والأعمال للمعاملات والاحداث قبل اتخاذ قرار بشأن كيفية معالجتها محاسبيا ، لذا نجد انه في ظل المعايير المبنية على المبادئ لا يكون هناك حاجة لتعديل المعيار أو خلق معيار جديد مع كل تغيير بالمعاملات أو الصفقات (Ng, ٢٠٠٤) .

وتتفق الباحثة مع ان المعايير المحاسبية على اساس القواعد تقلل من ممارسة الحكم المهني حيث انها مفصلة لكل المعالجات والاستثناءات ويعطي مجال لاصحاب المصالح الشخصية بتكييف

نصوص المعيار تبعاً لمصالحهم عن طريق الالتزام الحرفي والشكلي لنص المعيار وعلى العكس من ذلك تقوم المعايير المحاسبية على اساس المبادئ باعطاء قاعدة عامة لما يجب ان يكون مع اعطاء معدي القوائم المالية مساحة من ممارسة حكمهم وتقديرهم على مدار خبرتهم المهنية ولكن كي يكون ذلك محصناً من اي اعتبارات شخصية فتوصي الباحثة من تقديم مبررات من قبل معدي القوائم المالية عن اسباب معالجاتهم لحدث معين بطريقة معينة .

٣- درجة التعقيد وحجم المعيار :

هناك علاقة طردية بين حجم المعيار ودرجة التعقيد حيث انه كلما زاد حجم المعيار زادت معه درجة التعقيد (كثرة التلاعبات ، صعوبة التجميع ، صعوبة الفهم ، صعوبة الالمام بكافة نصوص المعيار) ، والعكس بالعكس ، وهذا ما سوف نوضحه كتالي :

حجم المعايير على اساس القواعد ودرجة التعقيد :

عرفت المعايير المحاسبية على اساس القواعد بانها اطار لوضع معايير وارشادات تفصيلية محددة للعديد من المعالجات المحاسبية والاستثنائية فعلى سبيل المثال :

معيار رقم ١٣ بعنوان " المحاسبة عن التأجير " (SFAS ١٣) قبل التوافق الدولي : صدر في تسعة تفسيرات وعشر نشرات فنية ، وحوالي ٣٩ ملخص من قبل لجنة القضايا العاجلة ELTF ، ويصل هذا المعيار إلى ٤٥٠ صفحة (Shortridge and Myring, ٢٠٠٤).

معيار رقم ١٣٣ بعنوان " المحاسبة عن الادوات المشتقة وأنشطة التحوط " (SFAS ١٣٣) : تضمن ستة بيانات توضيحية ، ١٥٨ مستند لارشادات تطبيق ، ٢٥ بيان ذات صلة ، تسع معالجات استثنائية ويصل إلى اكثر من ٥٠٠ صفحة (Dennis, ٢٠٠٨) .

ما سبق نجد ان كبر حجم المعايير على اساس القواعد ادى إلى زيادة درجة التعقيد ، حيث انه من الصعب على مزاولي المهنة استيعاب كافة تفاصيل المعايير وصعوبة تطبيقها ، والسماح بالهندسة المالية لهيكله العمليات والتحايل على روح المعيار (FASB, ٢٠٠٢) .

حجم المعايير على اساس المبادئ ودرجة التعقيد :

على العكس من المعايير المحاسبية على اساس القواعد تأتي المبادئ بارشادات تطبيق قليلة مع وضع خطوط عريضة تتصف بالعموم الامر الذي يقود كما اشار Robert Hertz رئيس FASB إلى صياغة معايير محاسبية تحتوي على مسودة أقل من ١٢ صفحة لسهولة فهم وتطبيق المعيار من قبل مستخدميه مما يقلل من درجة تعقيد المعايير المبنية على المبادئ .

وترى الباحثة ان زيادة درجة تعقيد المعايير المحاسبية على اساس القواعد تخرج قوائم مالية مذبذبة لو قام فريق آخر من معدين القوائم المالية بإعداد ذات القوائم فحتماً ستختلف مخرجات القوائم المالية وذلك لاستنادهم على معالجة مختلفة من بين كثرة عدد المعالجات والاستثناءات ، اما القوائم المالية على اساس المبادئ فلدى معدين القوائم المالية الاطار العام الذي يحكم عملهم لذا ترى الباحثة ان اعداد القوائم المالية على اساس المبادئ يخرج قوائم مالية حيادية .

٤- مدى صدق عرض الاحداث المالية بين المبادئ والقواعد :

تتم أهمية المعايير المحاسبية في بيان العرض الصادق للاحداث المالية لاخراج تقرير مالي صادق وعادل ولكن ما مدي صدق عرض الاحداث المالية بين جانبي بناء المعايير (قواعد ام مبادئ) ؟ ويتضح ذلك فيما يلي :

تتميز المعايير المحاسبية على اساس المبادئ بتغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في المعالجة المحاسبية للاحداث والمعاملات المالية وهذا حتى تكون المعلومات ممثلة بصدق للعمليات والاحداث المؤثرة على المنشأة ، حيث ان جوهر العملية لا يتطابق دائما مع شكلها القانوني ، على سبيل المثال ، يمكن ان تقوم المنشأة ببيع أصل إلى طرف آخر مع وجود إتفاق بينهما يضمن استمرارية تمتع المنشأة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل ، ففي مثل هذه الحالة اعتبار العملية عملية بيع لا يمثل بصدق عن الحدث الذي وقع (حماد، ٢٠٠٦) ، وكما اشار David Tweedie رئيس IASB ، إلى أن معايير المبادئ تحقق المصلحة العامة من خلال توفيرها للعرض العادل لعناصر القوائم المالية وفي ضوء توافقها مع معايير الاعتراف بالاصول والالتزامات (Bratton, ٢٠٠٣) ، وهناك من انتقد المعايير على اساس المبادئ مستندا على استنادها للاحكام المهنية في معالجتها المحاسبية للاحداث مما يؤثر على صدق وعدالة العرض ولكن جاء الرد على ذلك من قبل احد اعضاء IASB بقوله " اذا افترقت الامانه عند المحاسبين ، فإن أي نظام محاسبي سوف يتعرض للنقد بما فيها معايير المحاسبة على اساس المبادئ " (ICAS, ٢٠٠٦)

٥- القابلية للمقارنة والاتساق :

القواعد والقابلية للمقارنة والاتساق :

انقسم مؤيدي ومعارض المعايير المحاسبية على اساس القواعد فهناك من يرى بأنها تحقق القابلية للمقارنة والاتساق مستندا على ذلك في انها تعمل على وجوب تماثل المعالجات المحاسبية لكل المعاملات وهذا الثبات انما هو احدى الخصائص التي تدعم القابلية للمقارنة (SFAC, ٢٠١٠) ،

وعلى العكس من ذلك يرى آخرون انه بالتدقيق في ذلك التماثل للمعالجات المحاسبية نجد ان الامر غير ذلك حيث ان هذه القابلية المدعاه انما هي قابلية خادعة وشكلية فقط حيث انها تعتمد على إرشادات ليست مرنة وغير ملائمة يتم فيها توجيه عمليات مالية غير متشابهة لنفس المعالجة المحاسبية (SEC, ٢٠٠٠) ، ويتفق الباحث مع الرأي الاخير حيث انه نتيجة ثبات المعالجة المحاسبية ينتج معلومات مضللة يتم على اساسها اتخاذ قرارات خاطئة.

ثالثاً : جودة المعايير المحاسبية ما بين المبادئ والقواعد :

عرفت جودة المعايير المحاسبية طبقاً لتقرير الهيئة الامريكية (SEC, ٢٠٠٣) بأنها " تلك المعايير التي ينتج عنها معلومات ملائمة وموثوق بها يمكن الاعتماد عليها بواسطة مستخدمي القوائم المالية ومتخذي القرار " ، وعليه للحكم على جودة مجموعه معينة من المعايير المحاسبية يجب دراسة الاتي :

١- مقاييس جودة المعايير المحاسبية :

قامت مجموعة من الجهات والهيئات المهنية المهمة بشئون المحاسبة باعداد مجموعة من الدراسات للوصول لمقاييس يمكن الاعتماد عليها للحكم على جودة مجموعة معينة من المعايير المحاسبية ، وتوصلت هذه الدراسات إلى مجموعة من المقاييس والخصائص التي يمكن تلخيصها في الآتي :

- ١- اتساق المعايير مع الاطار الفكري.
- ٢- ان تسمح تلك المعايير بالتطبيق المتسق بما يساعد على اجراء المقارنه مع الفترات الماضية ومع الشركات المماثلة .
- ٣- تحسين الممارسة المحاسبية وامكانية التطبيق العملي .
- ٤- تماثل المعالجات المحاسبية للاحداث التي لها نفس الجوهر الاقتصادي مما يساعد على تحقيق الشفافية الكاملة لمساعدة القارئ من استقراء المعالجات والوقائع المحاسبية الضمنية وراء الارقام التي تفصح عنها القوائم المالية .
- ٥- ان تحقق الافصاح الكافي .
- ٦- امكانية استخدام المعيار عالميا .
- ٧- ان ينتج عن تلك المعايير معلومات ملائمة وموثوق بها يمكن الاعتماد عليها .
- ٢- جودة المعايير المحاسبية قبل وبعد الانهيار المالي :

تباين موقف هيئة البورصة الامريكية قبل الانهيار المالي العالمي عن ما بعده ، فقبل الانهيار المالي ارتبطت جودة المعايير بالتطبيق المحكم لها عن طريق اصدار الآليات الفعاله والضوابط والتفسيرات المحكمة التي تساعد على الالتزام بالمعيار وهذا ما تقوم به المعايير المحاسبية على اساس القواعد الممثلة في معايير المحاسبة الامريكية (US GAAP) ، حيث انها تحتوي ارشادات تفصيلية محددة للعديد من المعالجات المحاسبية مدعمه بالكثير من الامثلة التطبيقية بالاضافة إلى المعالجات الاستثنائية في حالة الخروج عن المعيار ، اي ان معايير القواعد تعمل على ترشيد الحكم المهني لمعدي القوائم المالية ، كما اشار في تقرير الهيئة الامريكية إلى ان عدم تقديم القواعد والتفسيرات العملية في وقت الحاجة اليها يؤدي إلى تفسيرات مختلفة من جانب المطبقين الامر الذي قد ينتج عنه تطبيقات غير مقبولة للمعايير (ابوالخير، ٢٠٠٩) ، الامر الذي اظهر المعايير المحاسبية الدولية المعدة على اساس المبادئ بانها اقل جودة لاعتمادها على الحكم المهني لمعدي القوائم المالية ، أي ان هيئة البورصة الامريكية قامت بدعم المعايير المبنية على القواعد على انها تحقق الجودة حيث انها تسمح بالقابلية للمقارنة والاتساق في تطبيق المعايير .

اما بعد الانهيار المالي العالمي عام ٢٠٠٢ وانهيار اكبر الشركات العالمية مثل انرون وورلد كوم بدأ البحث في اسباب ذلك ، فقام العديد من الباحثين الاكاديميين (Beneston. G., M. Bromwich, and A. Wagenhofer, ٢٠٠٢, Revsine. L., ٢٠٠٢, Verrechia, R., Baker, R., ٢٠٠٥) بتقييم وتحليل الاسباب المالية وراء الانهيار المالي لأكبر الشركات العالمية ، وارجعوا هذا الانهيار المالي إلى ان المنظومة المحاسبية بكاملها تحتاج إلى إعادة النظر بما في ذلك عملية وضع المعايير المحاسبية ، كما قامت هيئة البورصة الامريكية SEC بتوجيه اتهام لمجلس معايير المحاسبة الامريكي ، بانه تحول إلى صانع للقواعد المحاسبية ، وان اساس القواعد المعتمد عليه في معايير المحاسبة الامريكية ادي إلى عدم توافقها مع مستجدات العمليات الاقتصادية المتطورة وانما أوجب فقط على معدي القوائم المالية تلبية المتطلبات المحاسبية بالالتزام الفني دون النظر في الحقائق الاقتصادية للعمليات.

لذا قام المشرع الامريكي باصدار قانون Sarbanes Oxley المعروف بـ SOX الذي تطلب تغييرات جوهرية في المحاسبة بما في ذلك طريقة وضع المعايير حيث طالب القانون في الفقرة (D) (١٠٨) ان تعد هيئة البورصة الامريكية دراسة تتضمن الآتي :

١- مدى امكانية توفر معايير محاسبية مبنية على المبادئ في الولايات المتحدة .

٢- المدى الزمني اللازم للتحويل من مدخل القواعد إلى مدخل المبادئ في التقرير المالي .

٣- جدوى تطبيق مدخل المبادئ وطرق التطبيق .

٤- تحليل اقتصادي شامل لتطبيق مدخل المبادئ .

وجد من ذلك ان بعد الانهيار المالي تحول النظر في جودة المعايير المحاسبية على اساس القواعد حيث سارع مجلس معايير المحاسبة الامريكي FASB بإعداد مشروع للتحويل إلى المعايير المحاسبية على اساس المبادئ والممثلة في معايير المحاسبة الدولية

٣/٣/٣ تقييم الجودة ما بين المبادئ والقواعد :

قامت جمعية المديرين الماليين الامريكية بوضع ١١ مؤشر لتقييم جودة المعيار المحاسبي يمكن تصنيفها تحت ثلاث مجموعات :

لتقييم جودة المعايير المحاسبية بين مدخلي القواعد والمبادئ قامت الباحثة باستطلاع الدراسات التي تناولت جودة المعايير ومنها :

(Nelson, ٢٠٠٣) الذي قام بمقارنة بين مدخلي القواعد والمبادئ في اعداد المعايير المحاسبية من حيث:

١- قدرة كل مدخل على توصيل مضمون المعايير إلى مستخدميه .

٢- حجم ما يتضمنه المعيار من استثناءات تخرج المنشأة من نطاق الالتزام بالمعيار .

وتوصل إلى ان مدخل القواعد أوضح من مدخل المبادئ في الجانب الأول المتصل بتوصيل مضمون المعايير ، اما عن الجانب الثاني المتصل بحجم الاستثناءات فهنا كانت مشكلة اساس القواعد في انه يحوي العديد من الاستثناءات ويضع شروطا قاطعة لتطبيق بديل محاسبي معين ولا يسمح بالحكم المهني لمعدي القوائم المالية ، الامر الذي يسمح للادارة بإعادة هيكلة عملياتها المالية للخروج عن نطاق تطبيق المعيار .

كما قام (Schipper, ٢٠٠٣) بدراسة المعايير المحاسبية على اساس المبادئ وأوضح ان القواعد المحاسبية فقط هي التي من شأنها تحقيق القابلية للمقارنة ، وتخفيض درجة التقلب في الارباح ، وزيادة درجة التحقق من جانب المراجعين ، وتخفيض فرص التطوع المصطنع للربح (ادارة الارباح) عن طريق الحكم المهني.

على الجانب الآخر ، فان لجنة معايير المحاسبة التابعة لجمعية المحاسبة الامريكية (AAA,٢٠٠٣) ابدت تأييدا قويا للتحويل إلى المبادئ في اعداد المعايير الامريكية حيث أوضحت

ان مدخل المبادئ سوف يحقق اهداف التقرير المالي التي يسعى مجلس معايير المحاسبة المالية إلى تحقيقها ، كما انه يقوم بربط الحقائق الاقتصادية التي تحتاج إلى معيار محاسبي بالاطار الفكري للمفاهيم المحاسبية لتوفير الاعتراف والقياس المحاسبي السليم للحقائق الاقتصادية.

كما قام (Ewert ,and Wagenhofer, ٢٠٠٥) باعداد دراسة تحليلية لكلا المدخلين وأوضحت ان المعايير التي تعد على اساس القواعد ينتج عنها افصاح اقل في التقارير المالية لان معدي القوائم المالية يلتزمون فقط بقواعد الافصاح التي يتطلبها المعيار.

وهناك دراسة لـ Jeanjean &Stolowy في ادارة الارباح ، اثبتت ان مساحة الاختيار التي تتيحها المعايير الدولية على اساس المبادئ تسمح بممارسة ادارة الارباح ، إلا ان هذه المعايير تدفع في نفس الوقت إلى المزيد من الافصاح والشفافية في القوائم المالية ، الامر الذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على اكتشاف أي ممارسة لتطويع الربح دون عناء ، وخلصت إلى ان زيادة مستوى الافصاح في حد ذاته يقلل من ادارة الارباح لامكانية اكتشافه.

واكد ذلك دراسة (Barth et al, ٢٠٠٨) التي قامت بدراسة ميدانية على ٢١ دولة تقوم باستخدام معايير المحاسبة الدولية المعتمدة على المبادئ ، اثبتت من خلالها ان معايير المحاسبة الدولية القائمة على المبادئ أعلى جودة من المعايير الوطنية التي كانت تستخدمها القائمة على القواعد ، اي ان جودة المعايير القائمة على المبادئ أعلى من تلك القائمة على القواعد .

وهناك دراسة ميدانية لـ (Reither) قام فيها باستطلاع آراء عدد من المحاسبين والأكاديميين ومستخدمي القوائم المالية والنظاميين حول افضل خمس معايير وأسوأ خمس معايير تم إصدارها من قبل FASB ، اظهرت ان المعايير الخمسة الافضل تنطوي على المفاهيم والمبادئ مثل معيار المحاسبة عن منافع التقاعد ١٠٦ FASB ، اما اسوأ خمس معايير فكانت المعايير التي ينطوي معظمها على القواعد مثل معيار الإيجار الرأسمالي ١٣ FASB .

وخلصت الباحثة مما سبق إلى انه ليس هناك اتجاه قاطع على جودة المعايير المحاسبية بين كلا الاساسين وذلك لوجود العديد من الاختلافات في العوامل النظامية والقانونية بين البلدان ، وتميل الباحثة إلى ان المعايير المحاسبية المعدة على اساس المبادئ هي الاعلى جودة حيث انها تساعد على رفع مستوى الافصاح في القوائم المالية وزيادة ثقة المستثمرين واصحاب المصالح بها ، بالاضافة إلى أهمية مدخل المبادئ لتطبيق مجموعه واحدة من المعايير على مستوى العالم.

رابعاً : الانتقادات الموجهة لكلا المدخلين :

١- الانتقادات الموجهة لاساس القواعد في اعداد المعايير المحاسبية :

انقسمت الانتقادات الموجهة لهذا المدخل ما بين انتقادات ذاتية وانتقادات تفاعلية كما يلي :

أ- الانتقادات الذاتية :

١- عدم تحقيق التوازن بين الاطار الفكري والاطار التطبيقي ، ويرجع ذلك إلى ان عددا كبيرا من المعايير الامريكية على اساس القواعد صدرت قبل اكتمال مشروع الاطار المفاهيمي الذي يصدره FASB ، الامر الذي ادى إلى وجود تناقضات في بعض المعالجات المحاسبية مثل العقود الادارية وتقدير التدفقات النقدية وارباح الاسهم التي تم تناولها في كل من المعيارين الامريكيين رقم ١٥ ورقم ١١٤ (Forsyth et al, ٢٠٠٥).

٢- زيادة درجة التعقيد ، لكثرة الارشادات التطبيقية والتصيلية والمعالجات البديلة ، حيث تشير احدى الدراسات إلى ان معايير القواعد تثير الجدل لمن يتعامل معها ، حيث لا يتأكد المتعاملون من ان كل ما يحتاجون اليه سوف يجدونه وهم يبحثون في كم كبير من المحتويات ليحصلوا على ضالتهم ، لذا فانهم يستخدمون مدخلا مقيدا في البحث عن احتياجاتهم (Shortridge et al, ٢٠٠٤) ، مما ادى إلى صعوبة فهم المعيار وسوء تطبيقه .

٣- قابلية للمقارنة مضللة ، من المبررات الاساسية لهذا المدخل تحقيق القابلية للمقارنة ، لهذا كان اهم سماته وجود ارشادات تطبيقية مفصلة ، ولكن لتداخل هذه السمة مع باقي السمات ك (كثرة الاستثناءات - المعالجات البديلة - اختبارات الخطوط المضيئة) ، ادى إلى عدم عدالة هذه المقارنه بل ادت إلى تزييفها بالاضافة إلى صعوبة فهمها من قبل المتعاملين بها .

٤- مدخل للتلاعب حيث انه يقوم على التركيز على النص الحرفي لمحتويات المعيار دون تطبيق روح المعيار .

ب- الانتقادات التفاعلية (على، ٢٠١٢) :

وهي تلك الانتقادات الناتجة عن التفاعل بين سمات المعايير المبنية في ضوء مدخل الاجراءات والعوامل الأخرى المؤثرة على جودة التقرير المالي ، فالمعايير المحاسبية ليست مجموعه من القواعد الحيادية الجافة ، فهي ليست اشارات مرور ولكنها تؤثر في رد فعل الاطراف الأخرى التي

تلعب دورا مؤثرا في جودة التقارير المالية ، فالمعايير المحاسبية لا تمثل المحدد الوحيد للجودة وانما يقف وراءها كل من دوافع وحوافز معدي ومراجعي التقارير المالية ، وميكانيزم القوى من منظمات وهيئات مهنية وجماعات المصالح ، وهيكل الملكية ، وسمات خصائص المؤسسات الاقتصادية ، فالمعايير المبنية في ضوء مدخل القواعد صعبة ومعقدة مما قد يؤدي إلى التطبيق الخاطئ ، كما انها تتسم بالمعالجات البديلة واختبارات الخطوط المضيئة ، وهذا يعطي الفرصة لمعدي التقارير المالية للتحايل عليها للوصول إلى اهداف مرغوبة ، أو تغليب الشكل على الجوهر ، وهو ما إلى ظهور ما يعرف " بالمحاسبة الاحتياطية " وهي : " نشاط للتلاعب بالنتائج المحاسبية بغرض خلق انطباع عن اداء المنشأة يخالف الواقع " ، ونتيجة للممارسة المحاسبة الاحتياطية ظهرت تقارير مالية لا تعبر عن الواقع الاقتصادي لمنشآت الأعمال ، وهو ما أدى إلى انهيار العديد منها على المستوى العالمي وانتقاد مصداقية التقارير المالية.

٣- انتقادات موجهة لمدخل المبادئ في اعداد المعايير المحاسبية :

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, ٢٠١١)

٢- 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 .

٣- صعوبة مقارنة القوائم المالية

خامساً : مبررات ومزايا التحول إلى المعايير المحاسبية على اساس المبادئ

١- دعم التوافق الدولي الأمر الذي يسهل قابلية المقارنة للقوائم المالية بين الدول ومن ثم التوزيع الامثل لرأس المال .

٢- تحقيق التوازن بين الاطار الفكري والاطار التطبيقي .

٣- منافع تطبيقها تفوق تكاليف إصدارها (Agoglia et al, ٢٠١١) ، وذلك وفقا للتحليل الاقتصادي لمحتويات معايير المبادئ والتي يمكن الاستدلال عليها ، من خلال وجود عدد قليل من معايير المبادئ بمحتوى بسيط ومنخفض للمعيار (تكلفة اقل) وتصلح للكثير من المواقف المحاسبية بالاضافة إلى سرعة اصدار المعيار .

- ٤- تركيز على جوهر العمليات ، وذلك لقلّة الاستثناءات أو انعدامها وتجنب استخدام اختبارات الخطوط المضيئة .
- ٥- تسمح باعمال الحكم المهني ، بما يحسن صورة التقارير وجودة مراجعتها ، كما يؤكد بشكل اكبر على مسئولية الادارة والمراجع من ان التقرير المالي يحقق اهداف المعيار .
- ٦- جودة التقارير المالية من خلال دعمها لخاصيتين (Gordon et al, ٢٠٠٨) هما:
أ- الملائمة .
ب- العرض الصادق للاحداث المالية .
٧- سهولة فهم المعيار وتطبيقه وذلك لانها معايير موجزة ومحددة .
٨- تحقيق الشفافية في المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية الناتجة عن تطبيقها

النتائج

- سمحت هذه الدراسة بالتوصل إلى مجموعة من النتائج تتمثل في
ان المعايير المحاسبية المعدة على اساس المبادئ افضل من تلك المعدة على اساس القواعد وذلك لما يحققه مدخل المبادئ من مزايا عدة منها :
- ١- دعم التوافق المحاسبي الدولي .
٢- تحقيق التوازن بين الاطار الفكري والتطبيقي .
٣- تحسين صورة القوائم المالية .
٤- جودة التقارير المالية .
٥- تحقيق الشفافية في المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية الناتجة عن تطبيقها وزيادة الافصاح في القوائم المالية .

التوصيات

- يمكن للباحثة عرض بعض التوصيات والتي تأكدت من خلال النتائج التي توصلت لها الباحثة من خلال هذا البحث ، ومن اهم التوصيات ما يلي :
- أولاً : ضرورة دراسة المعايير المحاسبية وفقا لآخر تعديل ضمن المقررات الدراسية لطلبة كلية التجارة .
- ثانياً : بأن يرفق بالقوائم المالية للمنشأة مرفقات لكل حساب على حدى وفي الحالات التي يرجع فيها للحكم المهني للمحاسب ضرورة تقديم مبررات ذلك .

ثالثاً : الزام جميع الشركات باعداد قوائمها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة لتتوافق مع المعايير الدولية وليس الشركات المسجلة في سوق البورصة فقط .
رابعاً : تكثيف البرامج التعليمية والتدريبية وعقد دورات للمحاسبين كلاً في اختصاصه .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

- ١- ابوالخير، مدثر طه ، "جودة المعايير المحاسبية المالية بين المبادئ والقواعد وتفضيلات المهتمين : دراسة تحليلية وتجربة ميدانية " ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الاول ، ٢٠٠٩ .
- ٢- العربي، عصام فهد ، نظرية المحاسبة ، جامعة تشرين ، اللاذقية ، سوريا ، ٢٠١٢ .
- ٣- المبروك، ابوزيد محمد ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ، الطبعة الاولى ، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة ، ٢٠٠٥ .
- ٤- بن بلغيث، مداني ، التوافق المحاسبي الدولي - المفهوم ، المبررات والاهداف ، مجلة الباحث ، العدد ٤ ، جامعة ورقلة ، ٢٠٠٦ .
- ٥- بن تومي، بدره ، "آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية - دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس بسطيف - الجزائر ، ٢٠١٣ .
- ٦- حامد، صفا محمود السيد ، إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية _ دراسة تحليلية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، المجلد الثامن عشر ، العدد الأول ، يونيو، ٢٠٠٤ ، ص ص ٢٩-٣١ .
- ٧- صالح، على جابر ، نحو اطار مقترح لتوفيق معايير المحاسبة العربية لترشيد قرارات الاستثمار ، مؤتمر المحاسبة الرابع ، كلية التجارة ، الاسكندرية ، ١١ و ١٩ سبتمبر ٢٠٠٤ .
- ٨- عجيلة، محمد، وبن نوي، مصطفى ، " آليات تنظيم النظام المحاسبي المالي الجزائري والابداع المحاسبي - ارتباطات وسياسات بحث مقدم في المؤتمر الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر " ، جامعة قاصدي مرباح ، ٢٩ ، ٣٠ نوفمبر ٢٠١١ .

- ٩- علي، وليد احمد محمد، "انعكاسات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة الافصاح في القوائم المالية لشركات التأمين السعودية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد ٣٣، سنة ٢٠١٢ م.
- ١٠- لطفي، امين السيد احمد، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٦.

ثانياً: المراجع الاجنبية

- ١- Agoglia , Christopher p ., Douppnik , Timothy S. and Tasumis , George T., ٢٠١١ , "Principles – based versus rules – based accounting standards : The influence of standard precision and audit committee strength on financial reporting decision , the accounting review , vol .٨٦ , no .٣, Pp. ٧٥٠-٧٥١.
- ٢- American Accounting Association (AAA), ٢٠٠٣, "Evaluating concepts based V.S. rules – based approaches to standard setting ", Accounting Horizons, VOL ١٧ NO ١, Pp. ٧٥-٨٣.
- ٣- Bielstein , Suzanne Q, ٢٠٠٣, "Proposal on principles – based approach to U.S. standards setting", financial managers society
- ٤- Bratton, w., ٢٠٠٣, "Enron Sarbanes – Oxley and Accounting: Rules Versus Principles versus Rents ", Villanova law Review, Vol. ٤٨, No .٤, P. ١٠٤٩, ١٠٥١.
- ٥- Dennis Sundvik, ٢٠١٩, "The impact of principles – based versus rules – based accounting standards on reporting quality and earnings management ", Journal of applied accounting research.
- ٦- Financial Accounting Standards Board, ٢٠٠٢ "Principles – based approach to standard setting".
- ٧- Forsyth, Timothy B., Witmer, Philip R. and Dugan, Michael T., ٢٠٠٥, "Accounting standards setting: Inconsistencies in Exiting GAAP "The CPA Journal, VOL.٧٥, NO ٥, P.٢.
- ٨- Frederick D.S Choi and Gary K.Meek, ٢٠١١ , "International Accounting", Prentice Hall , New Jersey , ٧th Edition
- ٩- Gordon, I. and Gallery, N., ٢٠٠٨, "Rules versus principles – based pension accounting standards: an analysis of comparability, working paper, university of Sydney, Australia, P.٧.
- ١٠- ICAS, ٢٠٠٦ C, "Principles- based or rules – based accounting standards? A Question of judgment ", ISBN/١-٢٣-٨, the institute of chartered accountants of Scotland, Pp.١٠, ١٧.

- ١١- Kathryn kadous and molly mercer, ٢٠١٦, “are juries more likely to second – guess auditors under imprecise accounting standards?”
- ١٢- Mohammad Mehdi Abbasian, Ahmad Yaghoob – Nezhad, Ramezanali Royae, Yahya Hassas Yeganeh, ٢٠١٥, “the influence of accounting standard precision on auditor’s decisions”.
- ١٣- Nelson, Mark W., ٢٠٠٣ “Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards”, accounting horizons, vol ١٧ no.١.
- ١٤- Ng, M., ٢٠٠٤, “The future of standards setting “, The CPA Journal, Vol ٧٤, No. ١, Pp. ١٨-٢٠.
- ١٥- Securities and Exchange Commission (SEC), ٢٠٠٣, “Study pursuant to section ١٠٨ (d) of the Sarbanes – Oxley Act of ٢٠٠٢ on the Adoption by the united states financial reporting system of a principles – based accounting system .Government printing office, Washington, DC, P.١٦, ٤٦. <http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>
- ١٦- Securities and Exchange Commission (SEC), ٢٠٠٠, concept Release: International Accounting Standards, Release No ١٧ CFR parts ٢٣٠ and ٢٤٠, Washington, D.C.
- ١٧- Schipper, Katherine, ٢٠٠٣, “Principles-based accounting standards “Accounting Horizons; Mar; Vo l. ١٧, No. ١ www.proquest.com .
- ١٨- Shortridge, Rebecca and Myring, Mark .m, ٢٠٠٤, “Defining principles – based accounting standards “, The CPA Journal, Pp. ١-٢.
- ١٩- Stephane Brun, ٢٠١١, “guide d’application des norms IAS/IFRS”, Bertie edition <http://ssrn.com/abstract=١٣٦٨٩٧٨>.