

عمر محمد عبد الرحيم أحمد أبو زيد

أثر إعداد القوائم المالية في ضوء تنوع المعايير المحاسبية على إدارة عملية المراجعة

عمر محمد عبد الرحيم أحمد أبو زيد

الملخص:

هدف البحث دراسة مدى وجود علاقة بين أساس إعداد المعايير المحاسبية وبين جودة عملية المراجعة كمدخل لدراسة سلوك مراقب الحسابات وتأثير ذلك على عملية المراجعة، وتوصل البحث إلى أنه يلعب المراجع الخارجي دوراً كبيراً في تحقيق القوائم المالية والتأكد من صدقها في ضوء تبني المعايير المحاسبية الدولية، إن مقياس معيار الحكم على المعيار بأنه مبني على أساس القواعد أو المبادئ يتمثل في توافر بعض الخصائص، كما استنتج الباحث أنه لا يمكن القول بأن معياراً محاسبياً ما مبني بشكل كامل على القواعد أو المبادئ، إضافة إلى عدم القدرة على تمييز أي المدخلين أفضل من الآخر، حيث لكل مدخل مزاياه وعيوبه.

Abstract:

The objective of the research is to determine the relationship between the basis of preparing accounting standards and the quality of the audit process as an approach to the study of the auditor's behavior and its effect on the audit process. The research concluded that the external auditor plays a significant role in checking financial statements and verifying their validity in the light of adoption of international accounting standards. The criterion of judging the accounting standard either rules based or principles based is the availability of certain characteristics. The researcher concluded that it is not possible to say that an accounting standard is based entirely on rules or principles, in

addition to the inability to distinguish any of the inputs better than the other. As each of them has its advantages and disadvantages.

مشكلة البحث :

تعتبر المعايير المحاسبية أحد عناصر بيئة التقرير وأحد المحددات الهامة لجودة التقرير المالي، ويتوقف تحقق جودة القوائم المالية على مدى جودة المعايير المحاسبية المطبقة، ويأتي دور المراجعين في التحقق من طبيعة ونوع المعايير المحاسبية التي أعدت بناءً عليها القوائم المالية، حيث تتوقف جودة المراجعة الخارجية على طبيعة ونوع المعيار المحاسبي المطبق، كما تعد رقابة مراجع الحسابات للتقرير المالي ضرورة لضمان مدى جودته.

وباستقراء المعايير المحاسبية المختلفة يمكن استنباط أنها تعتمد على أحد أساسين هما أساس القواعد أو أساس المبادئ، حيث تتميز المعايير القائمة على أساس القواعد بأنها تعتمد على مجموعه من الإرشادات الأكثر تفصيلاً وتحديداً، والتي تعطي شرحاً تفصيلياً للإجراءات والخطوات التي يجب أن يتم تطبيقها في معظم الممارسات والتطبيقات العملية لمعالجه الحدث الاقتصادي، بينما تتميز المعايير المبنية على أساس المبادئ باحتوائها على قدر كبير من المرونة من خلال توفير العديد من الاختيارات والبدائل المحاسبية للوحدات الاقتصادية، ووفقاً لتلك المعايير المحاسبية فإن تطبيق وممارسة الحكم المهني المتوازن يعتبر من أهم العوامل للوصول إلى القياس المالي المعبر عن الأداء الحقيقي للشركة. ويمكن إيجاز مشكلة البحث في الحاجة إلى الإجابة على التساؤلات البحثية التالية:

- 1- ما هو الأثر المترتب على إعداد المعايير المحاسبية على أساس القواعد أو المبادئ على جودة إعداد ومراجعة القوائم المالية؟
- 2- ما هو الأثر المترتب على إعداد المعايير المحاسبية على أساس القواعد أو المبادئ على جودة التقديرات الشخصية والأحكام المهنية لمراجعي الحسابات؟

هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في توضيح مدى إمكانية استخدام أساس إعداد المعايير المحاسبية كمدخل لقياس جودة عملية المراجعة، ويمكن تقسيم هذا الهدف الرئيسي إلى الأهداف الفرعية التالية :

- دراسة وتحليل العلاقة بين استخدام مدخل المبادئ أو القواعد في بناء معايير التقرير المالي وجودة إعداد ومراجعة القوائم المالية .
- دراسة وتحليل العلاقة بين استخدام مدخل المبادئ أو القواعد في بناء معايير التقرير المالي وجودة التقديرات الشخصية والأحكام المهنية لمراجعي الحسابات .

أهمية البحث:

يمكن إبراز أهمية البحث على النحو التالي:

١- الأهمية العلمية للبحث:

يستمد البحث أهميته العلمية من دراسته لواحدٍ من أكثر موضوعات الفكر المحاسبي جدلاً فيما يتعلق بوضع معايير المحاسبة، حيث يطرح تساؤلاً حول دور مداخل إعداد المعايير المحاسبية في إنتاج ومراجعة تقرير مالي عالي الجودة، إضافة إلى دراسة مدى تأثير ذلك على جودة التقديرات الشخصية والأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، وكذلك تأثير إعداد التقارير المالية على أساس القواعد أو المبادئ على سلوك مراقبي الحسابات تجاه مخالفات إدارة المنشأة.

٢- الأهمية العملية للبحث:

تتبع الأهمية العملية للبحث من الاهتمام المتزايد ببيئة الممارسة وما يحكمها من ظروف ومتغيرات لها بالغ الأثر على الفلسفة أو الاستراتيجيات التي تحكم عملية تنظيم السياسة المحاسبية، ونظراً لديناميكية بيئة الممارسات المحاسبية فإن هذه الاستراتيجيات وما تقوم عليها من محاور ستكون محل تقييم من فترة لأخرى من قبل مراقبي الحسابات.

فروض البحث:

توافقاً مع فكرة وأهداف وأهمية البحث يمكن صياغة الفروض التالية:

الفرض الرئيسي:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسس اعداد المعايير المحاسبية (متغير مستقل) وجودة المراجعة الخارجية (متغير تابع).

ويتفرع من هذا الفرض الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول:

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أساس اعداد المعايير المحاسبية (متغير مستقل) وبين جودة إعداد ومراجعة القوائم المالية (متغير تابع).

الفرض الفرعي الثاني:

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أساس اعداد المعايير المحاسبية (متغير مستقل) وبين جودة التقديرات الشخصية والأحكام المهنية لمراجعي الحسابات (متغير تابع).

منهج البحث:

تم استخدام المنهج الاستنباطي في صياغة الإطار النظري للبحث من خلال استقراء الأبحاث السابقة والدوريات ذات العلاقة بموضوع البحث لتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الأساسية وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها بالاعتماد على أدبيات بناء المعايير المحاسبية، والدراسات والإصدارات والتشريعات المتعلقة بها، وتحديد العلاقة بين أسس إعداد المعايير المحاسبية وجودة اعداد ومراجعة التقارير المالية وجودة التقديرات الشخصية والأحكام المهنية لمراقب الحسابات.

تقسيمات البحث:

المبحث الأول: أثر إعداد القوائم المالية في ضوء القواعد كأساس لإعداد المعايير المحاسبية على تخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين

المبحث الثاني: أثر إعداد القوائم المالية في ضوء المبادئ كأساس لإعداد المعايير المحاسبية على تخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين.

المبحث الاول : أثر إعداد القوائم المالية في ضوء أساس القواعد على تخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين

أسس إعداد المعايير المحاسبية:

يعتمد بناء المعايير المحاسبية على مدخلين أساسيين الأول منهما يعرف بأساس القواعد Based-Rules والذي ينسب إليه إعداد معايير المحاسبة الأمريكية، والثاني يطلق عليه أساس المبادئ Based-Principles والذي ينسب إليه إعداد معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، وفيما يلي دراسة لهذين المدخلين بشيء من التفصيل من خلال التعرف على مفهوم كل منهما، وخصائصه، ومبررات التوجه إلى إعداد المعايير وفقاً لمضمونه، ومزاياه وعيوبه، وأخيراً تقييم كلا المدخلين، وذلك على النحو التالي:

إعداد معايير المحاسبة وفقاً لأساس القواعد:

لا يوجد مفهوم واضح ومحدد للقواعد كأساس لبناء وإعداد معايير المحاسبة، حيث انتهى العديد من الباحثين إلى مجموعة من الخصائص التي عند توافرها بالمعيار المحاسبي يمكن القول بأن المعيار المحاسبي قائم على القواعد، وهو ما سيوضحه الباحث خلال النقطة التالية.

١- خصائص المعايير القائمة على أساس القواعد

أ- ضخامة حجم التفسيرات والإرشادات بالمعيار (The size of the

interpretations and guidance in the accounting standard)

تعني ضخامة حجم التفسيرات والإرشادات بالمعيار المحاسبي أن يتضمن المعيار المحاسبي عدداً كبيراً من التفسيرات وإرشادات التطبيق المرتبطة بالمعيار، وتعد ضخامة حجم التفسيرات من أهم الخصائص المميزة لبناء معايير المحاسبة وفقاً لأساس القواعد.

ب- حجم الاستثناءات بالمعيار (The extent of exceptions in the) (Standard)

تمثل الاستثناءات في مجال المحاسبة مواقف لا يتم عندها تطبيق بعض الإرشادات الخاصة، ومن الكلمات التي تميز وجود تلك الخاصة بمعايير المحاسبة القائمة على القواعد، لا يخضع، لا يعتبر، لا يطبق، استثناء منع، معفي، ماعداء، لا يجوز استخدام، الخ، وتتسم معايير المحاسبة المبنية على أساس القواعد باحتوائها على قدر كبير من الاستثناءات.

ج- كثرة المقاييس المحددة بالمعيار (Numerous Specific measurements in standard)

تشير بعض الدراسات المحاسبية إلى أن حجم وكثافة المقاييس المحددة -Bright Line هي أحد سمات المعايير المحاسبية المستندة للقواعد، حيث يقصد بها وجود العديد من المقاييس الواضحة التي تحدد بشكل قاطع ما إذا كانت العملية تقع ضمن نطاق المعيار أم تحت قواعد الاستثناء به، وعادة ما يتضمن المعيار مقاييس متعددة تميز بين فئات واسعة من العمليات والأحداث التي لها معالجات أو تسويات محاسبية مختلفة.

د- ارتفاع مستوى التفاصيل بالمعيار (High level of detail in the) (standard)

أورد تقرير هيئة رقابة سوق المال الأمريكي (SEC) أن ارتفاع مستوى التفصيل بالمعيار المحاسبي تعد أحد السمات التي تميز معايير المحاسبة المستندة إلى القواعد، حيث حدد التقرير أن أحد السمات التي تميز المعيار المحاسبي المستند للقواعد كثرة التفاصيل والشروط التفصيلية إضافة إلى كثرة الإرشادات الخاصة بالتطبيق، وتتمثل هذه الخاصية في كثرة عدد صفحات المعيار المحاسبي، وعدد كلماته، إضافة إلى زيادة التفسيرات حوله، والبيانات التوضيحية المرتبطة به.

٢- مبررات توجه معايير المحاسبة للقواعد

يرى الباحث أن معايير المحاسبة الأمريكية تعد مثلاً للمعايير المحاسبية المستندة في بنائها إلى خصائص القواعد، نظراً لاحتوائها على عدد من المقاييس المحددة، وكثرة تفاصيلها، وإرشادات التطبيق الخاصة بها، وتعدد الاستثناءات الواردة بها، كما يرى أن المعايير المحاسبية الأمريكية قد اتجهت نحو خصائص القواعد بدافع مجموعة من المبررات العلمية، أهمها ما يلي:

أ- تقليل مخاطر التقاضي (Reduce litigation risk):

يعد تقليل مخاطر التعرض لعملية التقاضي خاصة بالولايات المتحدة الأمريكية من أهم التبريرات حول اتجاه معايير المحاسبة الأمريكية نحو خصائص القواعد كأساس لبنائها، فبالنظر إلى شركات ومكاتب المراجعة وعملائها نجد أن لديهم تاريخ حافل فيما يتعلق بالمخالفات القانونية الناتجة عن الممارسات المحاسبية غير السليمة عند إعداد القوائم والتقارير المالية أو مراجعتها، لذلك فإن المنظمات الخاصة وهيئة سوق المال قد مارست ضغوطاً على الجهات الواضعة للمعايير لتوجه المعايير لخصائص القواعد، اعتقاداً منهم بأنها تمثل الملاذ الآمن من تهديدات التقاضي، وبذلك أيضاً نادى الجهات الواضعة والمساهمة في وضع معايير المحاسبة لمحاولة الحد من تكاليف عمليات التقاضي، فالمعيار المحاسبي وفقاً للقواعد يرسم خطأً واضحاً فاصلاً بين ممارسة سلوك ممنوع وآخر مسموح به عند معالجة العمليات والأحداث، فتقديم المعيار المحاسبي لتوجيهات وإرشادات واضحة يوفر أماناً ضمني ضد مخاطر التقاضي، ووجود هذه الإرشادات التفصيلية والتفسيرات التي يمكنها وضع إطار شامل لمعالجة الأحداث القائمة والمحتملة لا يجعل هناك مجالاً للتقاضي بزعم وجود خلل محاسبي بالمعيار، وغالباً ما يفضل معدي التقارير المالية أن يتضمن المعيار قاعدة ثابتة يمكن القياس عليها مباشرة بدلاً من مبدأ عام مجرد عليهم القيام بتفسيره.

ب- تقييد الانتهازية (Restricting opportunism)

قد يكون استخدام القواعد التفصيلية الواضحة كأساس لبناء معايير المحاسبة بدافع تقليل الفرص الانتهازية لمستخدمي تلك المعايير، حيث إن استخدامها يقلل أو يمنع التفسير المختلف من قبل المستخدمين لما يقصده واضعي المعايير، ويرجع ذلك إلى أن واضعي المعايير والجهات التنظيمية تواجه عمليات مراجعة دقيقة عندما تمارس انتهازية المحاسبة وتؤدي إلى مخالفات أو فضائح محاسبية، ومثل هذه الزيادة في الطلب على هذا النوع من المعايير _ خاصة في المناطق التي تكون فيها الانتهازية المحاسبية ممكنة أو أكثر انتشاراً _ كما أن المعايير وفقاً للقواعد تعمل على تقييد السلوك المحاسبي، وتخفف من عمليات إدارة الأرباح من خلال الحد من ممارسة السلطة التقديرية للإدارة، حيث تجبر المديرين على إعداد وعرض القوائم والتقارير عن العمليات بطريقة محددة.

ج- تعقد العمليات (The complexity of operations)

إن تزايد تعقيد نظم المال والأعمال وتضمن الموضوعات المحاسبية العديد من المعاملات المعقدة والخصائص التي يصعب التنبؤ بها خلال العقود الماضية شجع على ميل معايير المحاسبة الأمريكية نحو خصائص القواعد، فزيادة درجة تعقد العمليات زادت الحاجة إلى وضع معايير محاسبية أكثر تفصيلاً وتحديداً تعتمد على مجموعة من القواعد التفصيلية وإرشادات التطبيق والتفسيرات المرتبطة بحالة العمليات ومقاييس محددة يمكن الاستعانة بها أثناء تطبيق المعيار المحاسبي، وذلك بهدف تسهيل عمليات التأكيد والرقابة الفعالة على التطبيق.

د- تكرار العمليات (Repeat operations)

يعد تكرار المعاملة أو الحدث أكثر من مرة أحد المبررات وراء التوجه للقواعد، حيث إن المعايير وفقاً للقواعد يزداد الطلب عليها عندما يزداد تكرار نوع معين من العمليات، وذلك بهدف تعزيز كفاءة ودقة المعالجات المحاسبية، فعندما تتكرر نفس المعاملات بصورة دورية فمن المنطقي أن يكون البديل الأقرب للتطبيق القواعد التفصيلية التي تتضمن ممارسات ثابتة وواضحة وشروط محددة تجعل من السهل

ضمان ثبات المعالجات لنفس الحالات المتكررة وإن زادت معدلات تكرارها، كما أن تكرار العمليات يجعل المعايير وفقاً للمبادئ أقل فعالية، نظراً لاختلاف التفسيرات حولها وتعدد وجهات النظر وتباين الرؤى حول المعاملة مرة بعد أخرى من جانب معدي ومراجعي القوائم المالية.

هـ- عمر المعيار (The time period of the standard)

خلافًا للمبررات السابق الإشارة إليها والتي دعت إلى اعتماد المعايير الأمريكية على القواعد كأساس لبنائها، فإن البعض يرى أن المبادئ تتحول إلى قواعد بمرور الوقت، فعندما تفتقر البيئة المحاسبية للمعرفة أو المعلومات حول القضية المحاسبية تتجه معايير المحاسبة نحو المبادئ، وبمرور الوقت وتزايد المعرفة وارتفاع جودة المعلومات تتجه المعايير نحو القواعد، حيث تزداد المعايير تفصيلاً عبر الزمن، لأنه بمرور الزمن يصبح كافة الأطراف المستخدمة للمعايير أكثر تفهماً للعمليات وتعمقاً في معالجاتها.

المبحث الثاني : أثر إعداد القوائم المالية في ضوء أساس المبادئ على تخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين

إعداد معايير المحاسبة وفقاً لأساس المبادئ

يتمثل الأساس الثاني لبناء المعايير المحاسبية في المبادئ، وإليه ينسب إعداد المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، وفيما يلي عرضاً موجزاً لأساس المبادئ كمدخل لإعداد المعايير المحاسبية.

١- خصائص المعايير القائمة على أساس المبادئ

إن عدم وجود مفهوم محدد معترف به حول المبادئ كأساس لوضع معايير المحاسبة، جعل من الصعب التمييز بينها وبين أسس إعداد معايير المحاسبة الأخرى، وغالباً ما يتم هذا التمييز عن طريق مجموعة من الخصائص والصفات التي ترتبط بكل منها

والتي يمكن من خلالها الحكم على المعيار المحاسبي بأنه يعتمد على المبادئ من عدمه، ومن أهم هذه الخصائص التي توصل إليها البعض والتي تقضي بأنه مبني على المبادئ:

أ- قلة التفسيرات وإرشادات التطبيق (A few explanations and application guidelines)

من السمات التي تتميز بها معايير المحاسبة القائمة على المبادئ قلة عدد التفسيرات المرتبطة بها وانخفاض حجم الإرشادات الخاصة بالتطبيق مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد، وبمقارنة معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية الصادرة عن IASB، بالمعايير الصادرة عن FASB، يلاحظ أن IASB من خلال لجنة التفسيرات الدائمة (SIC) التي تحولت فيما بعد إلى لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية (IFRIC) والتي كانت تتولى إصدار تفسيرات المحاسبة الدولية، فقد صدر عن لجنة SIC ما يعادل ٣٤ تفسيراً دولياً حتى عام ٢٠٠٠م، أدمج منها ٢٢ تفسيراً في المعايير ذات الصلة بينما ظل ١٢ تفسيراً منها ساري المفعول حتى نهاية عام ٢٠١٢م، بعدها تم إدماج وسحب عدد ٤ تفسيرات أخرى لتبقى ٨ تفسيرات دولية سارية المفعول حتى بداية عام ٢٠١٦م، كما صدر عن IFRIC عدد ١٨ تفسيراً إلى نهاية عام ٢٠١٢م، تم سحب واحداً منها ولازال ١٧ تفسيراً ساري المفعول حتى بداية عام ٢٠١٦م.

وبذلك يكون إجمالي التفسيرات الدولية المرتبطة بكل من معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية ٢٥ تفسيراً فقط، لم تجاوز هذه التفسيرات مجتمعة ١٨٥ صفحة، كما أن معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية لا تحتوي على أعداد كبيرة من الإرشادات الخاصة بالتطبيق، حيث بلغ إجمالي المعايير الصادرة حتى بداية عام ٢٠١٦م عدد ٤١ معياراً دولياً للمحاسبة تم تخفيضها لتصبح ٢٨ معياراً، إضافة إلى ١٧ معياراً للتقارير المالية الدولية منها ساري المفعول ومنها من لم يطبق حتى الآن، وتراوحت إرشادات التطبيق بأغلب المعايير الدولية وتفسيراتها ما

بين ٢٠ - ٣٥ إرشاداً للتطبيق، باستثناء بعض معايير التقارير المالية التي تجاوزت هذا الحد.

ب- التجرد من المقاييس المحددة (Exclusion of specific standards)
يعد التجرد من المقاييس المحددة أو الشروط التفصيلية عند معالجة الأحداث الاقتصادية أحد السمات التي تميز المعايير وفقاً للمبادئ، ويظهر ذلك عند مقارنة معالجة عقود الإيجار تحت كل من معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية، حيث وضعت المعايير الأمريكية أربعة من المقاييس المحددة التي يعالج عندها عقد الإيجار على أنه إنفاق رأسمالي، في حين لم تظهر تلك الخطوط الواضحة في معايير المحاسبة الدولية بالمعيار الدولي IAS 17 والذي اكتفى بمعالجة العقد على أنه إنفاق رأسمالي إذا حول بشكل جوهري كافة المخاطر والمزايا المرتبطة بملكية الأصل المؤجر للمستأجر، واعتمد فقط على جوهر المعاملة وليس شكل العقد، تاركاً مساحة لممارسة الحكم المهني لمعدي ومراجعي القوائم المالية.

ج- الإيجاز (Abbreviation)

تتميز معايير المحاسبة وفقاً للمبادئ باحتوائها على بيان شامل مختصر وموجز للمبادئ المحاسبية التي تتحد مع الأهداف المحاسبية والإطار المفاهيمي للمحاسبة، ولا يعني الاختصار افتقار المعيار المحاسبي للتوجيهات والإرشادات اللازمة لمعالجة الأحداث والعمليات للمنشأة، وإنما المقصود بهذه الخاصية هو الوصول إلى جوهر المعاملة دون الإسهاب في تفاصيل شكلها، وتقديم تفاصيل وهيكل كافٍ بشكل يجعل المعيار يمكن تفعيله وتطبيقه على أساس.

د- الحكم المهني والتقدير الشخصي (Professional judgment and personal recognition)

يعد الحكم المهني والتقدير الشخصي من أهم الخصائص التي تتسم بها معايير المحاسبة وفقاً للمبادئ، فنظراً لأن المعايير المستندة للمبادئ تقدم توجيهات وإرشادات عامة وتضع مبادئ محددة لمعالجة العمليات والأحداث، فهي تتطلب المزيد من

التدريب على ممارسة الحكم المهني والخبرة الشخصية عند تطبيق تلك المبادئ، وغالباً لا توفر تلك المعايير هيكلًا كافيًا لوضع إطار للحكم المهني .

٢ - مبررات توجه معايير المحاسبة للمبادئ

أدت الأزمات المالية التي مرت بها الولايات المتحدة الأمريكية وانهيار مجموعة من الشركات الكبرى في بداية القرن الواحد والعشرين إلى تزايد موجات الغضب والهجوم على نظام وضع معايير المحاسبة الأمريكية، واستناداً إلى هذه المقومات قام FASB عام ٢٠٠٢ م بنشر ورقة نقاش تضمنت ما إذا كان ممكناً البحث عن منهج بديل لبناء معايير المحاسبة بدلاً من المنهج القائم الذي يعتمد على القواعد، وقد لاقى هذا المقترح قبولاً من جهات متعددة وسانده مجموعة من المبررات التي تقف وراء فلسفة استخدام المبادئ كأساس لوضع المعايير كان من أهمها:

أ- التعبير عن الجوهر الاقتصادي للعمليات (Expressing the economic substance of the operations)

يعد السعي إلى أن تعكس المعالجة المحاسبية الجوهر الاقتصادي للعمليات والأحداث أحد أهم المبررات التي شجعت على التحول إلى المبادئ كأساس لوضع معايير المحاسبة، حيث يؤدي ذلك إلى تحسين الشفافية في التقارير المالية، ويساعد كلاً من معدي ومراجعي القوائم المالية في الرؤية الشاملة للمعالجات، بخلاف المعايير المستندة للقواعد والتي لا تعكس جوهر العملية أو الحدث الاقتصادي بصورة واضحة. ويرى الباحث أنه إذا كانت معايير المحاسبة وفقاً للمبادئ تعكس الجوهر الاقتصادي للعمليات فإن ذلك لا يعني أن المعايير الأخرى لا تعكس هذا الجوهر، حيث إنها عملت بشكل فعال لتعكس جوهر العديد من المعاملات، واستبدالها بمعايير وفقاً للمبادئ لا يعني بالضرورة أنها لا تعكس جوهر العمليات الاقتصادي، حيث تشكل المبادئ من وجهة نظرهم مجالاً أكثر انفتاحاً لممارسات غير سليمة واستخدام مفرط لأساليب إدارة الأرباح المتعمدة من خلال استخدام تفسيرات مختلفة تركز على ممارسة الحكم المهني القائم على الجوهر الاقتصادي وهو ما يجعل معايير المحاسبة وفقاً للمبادئ لا تمثل أداة للحد من ممارسات إدارة الأرباح والتلاعب بالمعلومات المالية.

ب- تقارب الإطار المفاهيمي للمحاسبة بين الدول (convergence of the conceptual framework of accounting between countries)

يعتمد إعداد وعرض المعلومات والبيانات المالية للمستفيدين في معظم أنحاء العالم على مجموعة من القوائم والتقارير المالية والتي قد تتشابه إلى حد كبير في العديد من البلاد، ولكن قد توجد بينها اختلافات ربما يكون سببها مجموعة متنوعة من الظروف دون إغفال تباين احتياجات المستخدمين، وقد أدت الظروف المختلفة لاستخدام مجموعة متنوعة من التعريفات والمفاهيم لعناصر البيانات المالية أسفرت عن استخدام معايير مختلفة للاعتراف ببنود القوائم المالية، وتفضيل لقواعد متعددة في القياس، وقد عمل IASB في العقد الأخير على تضييق هذه الاختلافات في التطبيق والتباين في المعالجات من خلال سعيه لمواءمة الأنظمة والمعايير والإجراءات المرتبطة بإعداد وعرض القوائم والتقارير المالية بغرض توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، وقد أوضحت دراسة منظمة SEC أن المعايير المحاسبية وفقاً للمبادئ والتي تحقق هذا الهدف لا بد وأن تتميز بما يلي:

- تستند دائماً إلى إطار مفاهيمي يمكن تحسينه وتطبيقه بشكل مستمر.
- تحدد بوضوح الهدف من المعيار المحاسبي.
- تقدم تفاصيل وهيكل كافٍ للمعيار يمكن تطبيقها وتفعيلها على أسس ثابتة.
- تدني التوقعات.

تتجنب شروط النسب المئوية والتي تسمح للممارس بالتوافق الفني مع المعيار بينما يكون القصد هو التهرب منه

تصنيف معايير المحاسبة وفقاً لأسس إعدادها:

من خلال استعراض خصائص المعايير القائمة على القواعد وتلك المعتمدة على والمبادئ، لا يمكن القول أن كافة معايير المحاسبة الأمريكية قائمة على أساس القواعد، أو أن كافة معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية الدولية قائمة على أساس المبادئ، حيث إن بعض معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية

والتي تصنف على أنها معايير تستند لأساس المبادئ قد تحتوي على عدد أكبر من القواعد إذا ما قورنت ببعض المعايير الأمريكية المصنفة على أنها تستند لأساس القواعد، ومن بين الأمثلة التي أوضحت هذا الاتجاه معيار المحاسبة الأمريكي SFAS 2 والذي احتوى الجزء الأول منه على عدد من القواعد أقل بكثير من تلك التي تضمنها كلاً من معيار المحاسبة الدولي 9 IAS، ومعيار التقارير المالية الدولية 13 IFRS، كما أنه يحتوي على عدد أكبر من المبادئ عن تلك التي تضمنها المعيارين الدوليين، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول مقارنة بين (IFRS 13، IAS 9، SAFS 2)

عدد الإشارات للمبادئ			عدد الإشارات للقواعد			أجزاء المعيار
IFRS13	IAS9	SFAS2	IFRS13	IAS9	SFAS2	
١	١	١	٢	٢	٢	المقدمة والمجال
-	١	٦	٢	٣	١	الاعتراف
٤	٣	٢	٨	٧	٧	القياس
-	-	١	١٢	٨	١	الإفصاح
٥	٥	١٠	٢٤	٢٠	١١	الإجمالي

ويرى الباحث من خلال ما سبق أن فكرة التقسيم الصارم لمعايير المحاسبة على أنها معدة وفقاً للقواعد أو المبادئ يعد أمراً غير مناسب، لأنه وإن كانت المعايير الأمريكية يغلب عليها خصائص القواعد، إلا أنها في الواقع تمزج بين خصائص كلاً من القواعد والمبادئ بل وفي بعض الأحيان تميل فقط للمبادئ، فهناك العديد من المعايير الأمريكية التي تضم العديد من الاستثناءات والمقاييس المحددة والعديد من إرشادات التطبيق كمعيار المحاسبة عن المشتقات، ومعيار المحاسبة عن عقود التأجير، وبالتالي يمكن اعتبارها معايير محاسبية معدة وفقاً للقواعد، وهناك معايير أخرى كمعيار

اندماج الأعمال، ومعيار الشهرة والأصول المعنوية تفتح المجال أما ممارسة معدي القوائم والتقارير المالية لممارسة الحكم المهني والتقدير الشخصي وبالتالي يمكن تصنيفها على أنها معايير قائمة على المبادئ.

تقييم أسس إعداد معايير المحاسبة:

لا يمكن الحكم على أفضلية أساس المبادئ أو أساس القواعد، ورغم صعوبة تحديد الأفضلية، إلا أن البعض يرى أن هناك مجموعة من العوامل التي تحكم عملية تقييم كلا المدخلين تتمثل في مجموعة المزايا والعيوب التي ترتبط بكل أساس منها، فما يعتبره البعض ميزة لأحد الأسس يعتبره آخرون عيباً، وتتمثل أهم هذه المزايا والعيوب فيما يلي:

١- مزايا معايير المحاسبة على أساس القواعد:

تتمثل أهم مزايا المعايير المحاسبية القائمة على القواعد فيما يلي:

- سهولة تطبيق هذه المعايير في الواقع العملي، نظراً لتحديد نوع وكيفية المعالجة المحاسبية المطلوبة بدقة وعدم السماح بالخروج عنها، وبالتالي توافق المعالجات المحاسبية لذات العملية أو الحدث بشكل كبير، والتقليل من الاختلاف والتنوع المهني عند التطبيق وهو ما يعمل بدوره على تعزيز قيمة وجدوى القوائم المالية.
- سهولة تحديد مخالفة المعيار المحاسبي، الأمر الذي يترتب عليه خفض تهديدات ومخاطر التقاضي.
- يمكن تطبيقها مع مستوى محدود من القواعد الأخلاقية، ومستوى أدنى من مهارات الحكم المهني أو التقدير الشخصي.
- قد يفضلها بعض مراقبو الحسابات، نظراً لأن المعالجات المحاسبية تتم طبقاً لقواعد وإرشادات محددة بشكل تفصيلي وواضح.
- تركز على الاتساق أو الثبات، والقابلية للمقارنة.
- تشتمل على بدائل للمعالجات المحاسبية.

- الجهات التي تتعامل في الأوراق المالية تفضل المعايير المحاسبية القائمة على القواعد اعتقاداً منها أن القواعد التفصيلية المحددة ستكون أكثر سهولة في الالتزام بتنفيذها.

- وبالإضافة إلى ذلك فإن المعايير القائمة على القواعد تتسم ببعض المزايا تتمثل في زيادة درجة المقارنة بين الشركات، وزيادة درجة التحقق للمراجعين والمشرعين، وتحسين توصيل متطلبات وأهداف واضعي المعايير المحاسبية.

٢- عيوب معايير المحاسبة على أساس القواعد

رغم تميز معايير المحاسبة وفقاً للقواعد ببعض السمات والتي جعلت البعض يفضل الاعتماد عليها عملياً، إلا أن هناك عدداً من العيوب أو الانتقادات الموجهة إليها من أهمها:

- أ- تحتوي هذه المعايير على تعقيدات نتيجة كثرة القواعد والتفصيلات التي تتضمنها.
- ب- عند ظهور عمليات أو أحداث جديدة لم ترد معالجتها في المعيار يواجه معدي القوائم المالية مشكلة كيفية معالجة هذه العمليات والأحداث محاسبياً.
- ج- تكاليف إعداد المعايير المحاسبية القائمة على القواعد قد تفوق الفوائد المرجوة منها والمأمولة في ظل الوضع الراهن لتعقد المعاملات المالية وتشابكها.
- د- يصعب على المحاسبين والمراجعين البقاء مع نظام أساسه القواعد.
- هـ- ترعى شكلاً خارج جوهر العقلية المحاسبية، حيث تغلب حرفية النصوص على جوهر المعاملات الاقتصادي.
- و- تفتقر إلى معلومات أكثر ملائمة بالرغم من ارتكازها على الاتساق والقابلية للمقارنة.
- ز- تخلق المعايير وفقاً للقواعد مجالاً لتجنب الأهداف المحاسبية الكامنة وراء تلك المعايير، مما يترتب عليه عدم فهم صريح وواضح للغرض الذي من أجله تم إعدادها، الأمر الذي سيؤدي بدوره إلى عدم صدق وعدالة المعلومات الواردة في القوائم المالية حول الجوهر الاقتصادي الذي تتضمنه المعاملات والأحداث.

ح- يؤدي التطوير المستمر للمعايير المحاسبية القائمة على القواعد إلى توظيف تقنيات الهندسة المالية المصممة فقط لتحقيق أهداف المحاسبة بدلاً من تحقيق الأهداف الاقتصادية للمنشآت.

٣- مزايا معايير المحاسبة على أساس المبادئ

تتسم معايير المحاسبة القائمة على المبادئ بمجموعة من المميزات الخاصة التي تعكس بصورة أكثر واقعية جوهر العمليات الاقتصادية في ضوء معرفة وخبرة الإدارة، الأمر الذي يؤدي إلى اختيار المعالجة المحاسبية المناسبة لهذا الواقع الاقتصادي، ومن أهم تلك المزايا:

أ- قلة تعقيداتها وتفصيلها، حيث تركز على مجموعة من المبادئ والتوجيهات العامة ولا تفرض اعتبارات معينة يجب أخذها في الحسبان عند إجراء المعالجة المطلوبة.

ب- يسهل على المحاسب أو المراجع البقاء مع نظام قائم على المبادئ.

ج- ترعى جوهر العقلية المحاسبية، حيث تغلب جوهر المعاملة على الشكل.

د- لا يمثل ظهور عمليات أو أحداث جديدة لم ترد معالجتها في المعيار مشكلة لمعدي القوائم المالية، حيث يعتمد معالجة هذه العمليات والأحداث محاسبياً على الحكم المهني وليس قواعد محددة سلفاً.

هـ- تعطي وزناً أكثر للملائمة.

و- ليس من المرجح أن تصبح المعايير القائمة على المبادئ عتيقة أو بالية نظراً لما تتسم به من مرونة كافية لمعالجات محاسبية لم يواجهها معدي القوائم المالية من قبل.

ز- تقلل هذه المعايير من التقارير المالية العدوانية، وجزم العديد بأنه في وجود مثل هذه المعايير لن يكون هناك مجال لتقارير عدوانية مطلقاً.

٤- عيوب معايير المحاسبة على أساس المبادئ

من أهم الانتقادات الموجهة لمعايير المحاسبة القائمة على المبادئ والتي تعد عيوباً تشوب إمكانية الاعتماد عليها ما يلي:

- أ- تفتقر غالباً إلى الثبات أو الاتساق والقابلية للمقارنة.
- ب- إطلاق ممارسة الإدارة للأحكام المهنية والتقديرات الشخصية بدون ضوابط يعظم من مخاطر التقاضي ضد المحاسبين والمراجعين.
- ج- تحتاج لمستوى مرتفع من القواعد الأخلاقية وتدريب وخبرات عالية لمعدي ومراجعي القوائم للقدرة على ممارسة الحكم المهني.
- د- يصعب تنفيذها عملياً على أرض الواقع نظراً لعدم تحديدها الواضح لنوع المعالجة المطلوبة، كما تؤدي إلى اختلاف المعالجات المحاسبية لذات العملية أو الحدث، أو تشابه المعالجة لعمليات وأحداث مختلفة نظراً لاعتمادها على الحكم المهني.
- هـ- قد تكون أقل تفضيلاً لأن المعالجات المحاسبية تتم وفقاً للأحكام المهنية والتي قد تفتح مجالاً كبيراً للاختلاف في وجهات النظر وإثارة الجدل وممارسة أساليب غير مقبولة، حيث يفضل العديد من المستفيدين المعالجات التي تعمل على التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية الكامنة خلف تلك المعالجات.
- و- زيادة تقلبات مستوى الدخل من خلال إلغاء بعض المعالجات المحاسبية القائمة لمجرد ضمان المحافظة على مستوى معين من الدخل.

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج

- ١- أهمية القوائم المالية في توصيل صورة صحيحة وواقعية عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها بشكل يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من اتخاذ القرار، وأهمية وضرورة أن تتمتع تلك القوائم بدرجة عالية من الجودة.
- ٢- يلعب المراجع الخارجي دوراً كبيراً في تحقيق القوائم المالية والتأكد من صدقها في ضوء تبني معايير التقارير المالية الدولية والمعايير المحاسبية الدولية.
- ٣- وجود اختلافات غير جوهرية بين المعايير المصرية من ناحية ومعايير التقارير المالية الدولية والمعايير المحاسبية الدولية من ناحية أخرى، ووجود أثر لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة على جودة التقارير المالية من خلال إلغاء تلك المعايير لبعض الاختيارات والبدائل، وإضافة إرشادات وأمثلة توضيحية لبعض المعايير المحاسبية، وهو ما يعزز جودة التقارير المالية المبنية على أساس تلك المعايير.
- ٤- وجود علاقة بين الاعتماد على معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS) ومخاطر التقاضي، حيث تتبني تلك المعايير مدخل المبادئ والذي يتسم بالاعتماد على التقدير الشخصي والحكم المهني بشكل أكبر مقارنة بمدخل القواعد، وهو ما يرفع من احتمالية تعرض المراجع لمخاطر التقاضي في حالة الاعتماد على تلك المعايير مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

ثانيا : التوصيات

- في ضوء النتائج السابقة التي توصل إليها الباحث يوصي الباحث بما يلي:
- ١- العمل على زيادة وعي المراجعين بشكل عام بالتطورات التي تطرأ على المعايير المحاسبية وتأهيلهم وصقل مهاراتهم وزيادة إلمامهم بالتطور في معايير المراجعة المصاحب للتطور في المعايير المحاسبية حتى يتمكن من ممارسة مسؤولياته المهنية على الوجه الأمثل.
 - ٢- العمل على تطوير الوعي التثقيفي المحاسبي لدى مستخدمي القوائم المالية وتزويدهم بالبرامج التثقيفية والتدريبية الكافية حول مجال عولمة المعايير والتطبيقات المحاسبية الجديدة.
 - ٣- تطوير معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية وبما يخدم العمل المحاسبي بشكل عام، وهو ما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الممارسة المهنية، ويؤدي إلى زيادة الشفافية بما يسهم بشكل غير مباشر في جلب مزيد من الاستثمارات الخارجية.
 - ٤- تطوير المقررات الدراسية لطلاب كليات التجارة بالجامعات المصرية من خلال زيادة معرفتهم بالجوانب المختلفة للمعايير المحاسبية وأسس ومراحل واستراتيجيات إعدادها بما يتماشى مع متطلبات سوق العمل.

المراجع

- د. احمد زكي حسين متولي، "الاتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عالم متغير - الجزء الثاني"، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١٥.
- د. حسن عبد الكريم سلوم، د. بتول محمد نوري، "دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة العالمية"، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال: التحديات-الفرص-الأفاق، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، ٢٠١٣، ص ١٣.
- د. احمد عبد القادر احمد، د. حسن صلاح أنور، "أثر إعداد معايير المحاسبية وتغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة على مخاطر التقاضي ضد مراجعي الحسابات"، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، الجزء الثاني، ع ٥٥، ٢٠١٥.
- عبدالوهاب موسى محمد، "اثر التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية" مجلة العلوم الاقتصادية والادارية والقانونية، المركز القومي للبحوث، فلسطين، مايو، ٢٠١٧.
- محمد محمود عبدالمجيد، "إعداد معايير المحاسبة، هل يتم على أساس القواعد؟ أم من الأفضل أن يكون على أساس المبادئ؟"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، أكتوبر ٢٠١٣.
- د. وائل محمد عبدالوهاب، "العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية المبنية على القواعد مقابل المبادئ لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، مجلة علمية متخصصة تصدر عن كلية التجارة بجامعة دمياط، ٢٠١٥.
- محجوب عبدالله حامد، "دور معايير المراجعة في تحقيق جودة التقارير والقوائم المالية لشركات المساهمة العامة في سوق عمان المالي (دراسة ميدانية)"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة ام درمان، السودان، ٢٠١٦.
- د. عبد الله سليمان بن صالح، تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر العربي السنوي الأول حول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد، العراق، إبريل ٢٠١٤، ص ١٠.

- Aileen Beattie, (2013), "Principles Not Rules: A question Of Judgment", The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), p. 4. <https://icas.org.uk>, Access in 28/8/2015.
- Dain C. Donelson, (2016) "Explaining Rules-Based Characteristics in US GAAP: Theories and Evidence" Journal of Accounting Research, vol 53, no 3 pp 827-861.
- Mergenthaler, R.D (2015) "Principles-Based versus Rules-Based Standards and Earnings Management", Working paper, University of Iowa, P. 6. Access in <http://ssrn.com/abstract=1528524>.
- Mergenthaler, Richard. "Principles-based versus rules-based standards and earnings management.", Working paper, University of Iowa, (2015).
- Mike Ng., The Future of Standards Setting, The CPA Journal, Vol. 74, No. 1, Jan. 2014, P. 20.
- IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, 2010, P. 5.
- FY 2014 "Congressional Budget Justification (PDF)". U.S. Securities and Exchange Commission. SEC, P. 4
- Bruce Bennett, and Others, "Rules, Principles and Judgments in Accounting Standards", ABACUS, Vol. 42, No. 2, 2016, P. 194.