

جامعة طنطا

كلية التجارة



الرقم العام ٢٥٢١

المجلة العلمية

التجارة والتمويل

المجلة العلمية التجا
GN:11154881.165

Vol:1 .ع
م 330.5
69/330

العدد الاول ٢٠٠٩

الفهرس

الصفحة	البحث
٦٤ - ١	١- جودة معايير المحاسبه الماليه بين المبادئ والقواعد وتفضيلات المهتمين : درسه تحليليه وتجريه ميدانيه دكتور/مدثر طه أبو الخير
١١٢ - ٦٥	٢- دور المراجعة الداخليه في تفعيل حوكمه الشركات دكتور / مجدي محمد سامي
١٨٠ - ١١٣	٣- دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية علي ممارسات اداره الارباح بالشركات المصريه دكتور / أيمن أحمد شتيوي
٢٥٣ - ١٨١	٤- مدخل مقترح لقياس دور الافصاح المحاسبي عن المعلومات القطاعية في التنبؤ بالأزمات المالية للشركات دكتور / أحمد زكي حسين متولي
٣٠٨ - ٢٥٣	٥- اسس القياس المحاسبي لعمليات البيع بالتقسيط في ضوء المنهج الاسلامي دكتور/ صالح بن عبد الرحمن السعد دكتور/ بسام بن صالح الحري
٣٧٢ - ٣٠٩	٦- اسس القياس المحاسبي لعمليات المراجعة دكتور/ صالح بن عبد الرحمن السعد دكتوره/ منيرة بنت محمد الزايدي بن الجهني
٤١٢ - ٣٧٣	٧- العوامل المؤثره في اتجاهات مديري تسويق شركات السيارات نحو استخدام شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) كوسيلة اعلانية دكتوره / مني يوسف شفيق
٤٥٢ - ٤١٣	٨- أثر عناصر المزيج التسويقي الخدمي للفنادق والمراكز السكنيه المفروشه في منطقة عسير علي الصوره المدركة لدي السياح دكتور/ حسام فتحى أبو طعيمة

- ٥٠٤ - ٤٥٣ ٩- تفسير مخاطر استراتيجيات الاختيار من وجهة نظر المستثمر
دكتور/ يسري حسين خليفة
- ٥٥٤ - ٥٠٥ ١٠- علاقه إختلاف الحكم بين أعضاء هيئة التدريس
بالجامعات الحكومية السعودية حول (عناصر التميز بها
خصائص الخدمات الجامعية المقدمة للطلاب. اساليب
خلق مكانه مستهدفه) بأختلاف خصائصهم النوعيه
دكتور/ عادل محمود طريح
- ٥٩٦ - ٥٥٥ ١١- محددات قرار الخروج للمعاش المبكر دراسة تطبيقية
علي العاملين في قطاع الخدمات الحكومية
بمحافظة الغربية
دكتور/ عادل عبد الحميد أبو العزم
- ٥٩٧- ١٢- تطبيق التخطيط الاستراتيجي لتطوير وتنمية
السياحة الداخليه
دكتور/ فهد بن عبد الله النعيم
- 1- 12 Testing the 'Suprise' Consumption Function :
A Comprative Study among the members of Gulf
coopperation council
Dr . Khalid A. Alkhathkan
- 13 - 26 Sample Size Deterimnation For Follow_up studies of
Exponentiated
Exponential Distribution
Dr . Saida M. Saleh

1

جودة معايير المحاسبة المالية بين المبادئ والقواعد وتفضيلات المهتمين : دراسة تحليلية وتجربة ميدانية

دكتور مدثر طه أبو الخير

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

خلاصة البحث

تناول هذا البحث موضوع جودة معايير المحاسبة المالية من خلال المفاضلة بين مدخل المبادئ ومدخل القواعد في إعداد هذه المعايير . اعتمد الباحث على الدراسة التحليلية لعملية وضع المعايير ودور البيئة النظامية والاقتصادية ومشاركة المهتمين فيها. ومن خلال التجربة الميدانية ، اختبر الباحث تفضيلات أربعة مجموعات مرتبطة بالتقرير المالي، معدى القوائم المالية (ممثلين عن الإدارة) ، و المراجعين ، والنظاميين ، والمستفيدين من القوائم المالية. اختبر الباحث اثنين من المتغيرات التابعة التي تم قياسها من ردود مفردات التجربة ، المتغير الأول تفضيلات المهتمين للمبادئ والقواعد ، والمتغير الثانى ارتباط كل مدخل بمساحة التطويع المصطنع للربح التي يمكن أن تمارسها الإدارة باستخدام المعايير المحاسبية. خلصت الدراسة إلى أن جودة معايير المحاسبة ترتبط بالبيئة ، حيث تفضل الإدارة والمراجعون المعايير المبنية على القواعد ، ويرون أنها أعلى جودة. ويفضل المستفيدين من القوائم المالية المعايير المبنية على المبادئ ويرون أنها أعلى جودة. أما النظاميين ف لديهم تفضيلات متقاربة بالنسبة للمبادئ والقواعد وجودة المعايير المبنية على كلا منهما. خلصت الدراسة إلى ضرورة إصدار القواعد التفسيرية والإرشادات في كل دولة تطبق معايير المحاسبة الدولية (التي تعتمد أساسا على المبادئ) لما للقواعد من أهمية في تحديد المسؤولية.

المصطلحات الأساسية: المعايير المبنية على المبادئ *Principle-based* ، المعايير المبنية على القواعد *Rule-based* ، التطويع المصطنع للربح *Earning management* ، جودة معايير المحاسبة المالية *Quality of accounting standards* ، عملية إعداد المعايير *Standard setting process*.

جودة معايير المحاسبة المالية بين المبادئ والقواعد وتفضيلات المهتمين : دراسة تحليلية وتجربة ميدانية

المقدمة

في أكتوبر ٢٠٠٢ نشر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) مشروعاً لأخذ رأي المهتمين في إمكانية تبني المجلس مدخل المبادئ لإعداد المعايير المحاسبية، ورأيهم فيما إذا كان ذلك سوف يؤدي إلى تحسين الشفافية في التقارير المحاسبية أم لا (FASB, 2002). وفي الحقيقة فإن هذا التحول الجذري في فلسفة إعداد معايير المحاسبة الأمريكية مرجعه عدة عوامل، أهم هذه العوامل الانتقادات الحادة التي وُجّهت للمجلس في أعقاب انهيار شركة إنرون ٢٠٠١م. إضافة إلى ذلك ، فإن انتشار المعايير الدولية عالمياً وإعادة هيكلة كيائها النظامي من لجنة إلى مجلس في عام ٢٠٠٠م قد حد من انتشار المعايير الأمريكية عالمياً. من هنا بدأ الفكر المحاسبي يفاضل بين مدخل المبادئ لإعداد معايير المحاسبة (المدخل الذي وضعت به المعايير الدولية) ، ومدخل القواعد في إعداد تلك المعايير (المدخل الذي وضعت به المعايير الأمريكية) وأثر ذلك على جودة المعايير ذاتها ومن ثم على جودة القوائم المالية.

السؤال الأساس الذي يواجهه أي باحث مهتم هنا هو ، هل جودة المعايير المحاسبية التي تعد وفقاً لمدخل المبادئ تفوق مثيلاتها التي تعد وفقاً لمدخل القواعد ؟ في الحقيقة فإن الدراسات السابقة ، في محاولة الإجابة على هذا السؤال ، ربطت بين جودة المعايير والتطويع المصطنع للربح واعتبرت أن المعايير التي تعد على أساس المبادئ أكثر جودة من المعايير التي تعد على أساس القواعد ، كما اتفقت معظم الدراسات على أن المعايير الدولية أفضل من المعايير الأمريكية ، هذا على خلفية أن المعايير الدولية تتبنى مدخل المبادئ بينما تتبنى المعايير الأمريكية مدخل القواعد. على هذا الأساس فإن السؤال الأساسي للبحث هنا هو لماذا تميل مجموعة من المعايير ، مثل المعايير الأمريكية التي يرجع تاريخ تجربتها في وضع المعايير إلى ما يقرب من ٨٠ عاماً ، إلى القواعد رغم أن المعايير الناتجة عنها أقل جودة؟

الإجابة على سؤال البحث تتطلب منا تحليل الدراسات المرتبطة بجودة معايير المحاسبة ، والطريقة التي تعد بها المعايير ، وأخيراً تقديم المبررات وراء ضرورة تبني مدخل القواعد في بيئة معينة. وتساهم هذه الدراسة في تقديم الدليل العملي على

حتمية إصدار القواعد التطبيقية حتى لو تبنى مجلس معايير المحاسبة المبادئ فى إعداد المعيار.

مشكلة البحث

المشكلة الأساسية لهذا البحث تكمن فى الإجابة على سؤال أساسى هو: أى مداخل بناء المعايير المحاسبية ينتج عنه معايير محاسبية عالية الجودة ، مدخل المبادئ أم مدخل القواعد ؟ هذا السؤال قد يبدو بسيطاً لو أن لدينا مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية (الدولية مثلاً) تبنى على أساس المبادئ ، وأخرى تبنى على أساس القواعد (الأمريكية مثلاً) ، وأن عملية إعداد المعايير تتوقف فقط على مدى المعايير. فى الحقيقة فإن هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية وطريقته فى إعداد المعايير لا تؤدي إلى معايير مبنية على المبادئ تلقائياً ، وكذلك فإنه لا هدف ولا طريقة مجلس معايير المحاسبة الدولية تؤدي تلقائياً إلى معايير مبنية على القواعد. من ناحية أخرى فإن عملية إعداد المعايير هى عملية معقدة ترتبط بالبيئة القانونية والاقتصادية فى دولة معينة ، ويلعب فيها المهتمون بالمعايير المحاسبية دور أساسى. من هنا فإن الباحث يسعى للإجابة على سؤالين فرعيين ، أى مدخل يفضله المهتمون بالمعايير فى بيئة معينة ، وهل يوجد اختلافات بين مجموعات المهتمين بشأن مداخل إعداد المعايير؟ وأى مداخل إعداد المعايير ينتج عنه معايير عالية جودة؟

أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث فى تقديم إجابات محددة للسؤال الذى وردت فى مشكلة البحث وعلى الأخص :

- ١- التعرف على الطريقة التى توضع بها المعايير بشكل عام ، وتقديم بعض التفسيرات النظرية للمدخل الذى يتبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية ، ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية.
- ٢- تقديم الدليل الميدانى على اختلاف تفضيلات المهتمين حول معايير المحاسبة باختلاف أهدافهم ومسئولياتهم.
- ٣- اختبار آراء المهتمين حول جودة المعايير المحاسبية التى تعد على أساس المبادئ ، وتلك التى تعد على أساس القواعد.

يعتمد البحث على التحليل النظرى والتجربة الميدانية. يتناول التحليل النظرى الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث لاستخلاص أهمية مدخلى المبادئ والقواعد فى إعداد المعايير المحاسبية. ويساعد التحليل النظرى فى استخلاص مؤشر أو مؤشرات الحكم على جودة المعايير المحاسبية. التجربة الميدانية تساعد فى استخلاص الأدلة الميدانية على تفضيلات المهتمين بالنسبة لمداخل إعداد المعايير المحاسبية ، وآرائهم حول الآثار الناتجة عن المبادئ والقواعد على ممارسات التطويق المصطنع للربح المحاسبى فى القوائم المالية. التجربة الميدانية تم تنفيذها فى المملكة العربية السعودية حيث تعد المملكة معاييرها المحاسبية اعتمادا على كلا من المعايير الدولية والمعايير الأمريكية.

أهمية البحث

يساعد البحث ، بما يقدمه من تحليل نظري ، وتحليل تجريبي ، أن يساهم فى بناء توقعات إيجابية حول المعايير المحاسبية الصادرة ، وخصوصا بعد ما بدأت مرحلة العمل المشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية. هذه التوقعات تساعد فى فهم الآثار الاقتصادية للمعايير المحاسبية ، على الأخص فيما يتعلق بالآثار المحتملة لأي معيار محاسبى يصدر بشأن التقرير المالى للشركات على القوائم المالية. هذه التوقعات سوف تخدم عمل كلا من المراجعين والباحثين ، فالمراجع يمكنه أن يحدد مواطن الخطر التي يترتب عليها التطويق المصطنع للربح أو التلاعب بالأرباح ، وأن يحدد المناطق التي تحتاج إلى ممارسة لحكم المهني لتطبيق المعايير. والباحث يمكنه أن يقيم الآثار المحتملة للمعيار المحاسبى على القوائم المالية ومن ثم علاقة ذلك بجودة الربح.

علاوة على ما تقدم ، فإن نتائج البحث تساهم فى فهم طبيعة العلاقات التي تؤثر فى تفضيل المبادئ أو القواعد فى بيئة معينة ومدى الحاجة إلى القواعد المحاسبية فى تلك البيئة.

تتمثل حدود البحث في الآتي:

- لا يهدف البحث إلى المفاصلة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية.
- لا يختبر الباحث جودة مجموعة كاملة من المعايير المحاسبية.
- يتناول الباحث كلا المعايير الدولية والمعايير الأمريكية بالقدر الذي يخدم أغراض المفاصلة بين مدخل المبادئ ومدخل القواعد في إعداد معايير المحاسبة.
- لا يتطرق البحث إلى تقييم جودة التقارير المالية أو جودة المراجعة.
- يستخدم الباحث المساحة التي يسمح بها معيار معين للتطويع المصطنع للربح المحاسبي كمقياس لجودة المعايير المحاسبية ، ولا يعتمد الباحث على أى مقاييس أخرى للجودة.
- النتائج الميدانية التي تم الحصول عليها في هذا البحث ترتبط بالبيئة السعودية ، وبالتالي فإن تفسير النتائج يعزى إلى المؤثرات النظامية والاقتصادية لتلك البيئة.

الإطار النظري للدراسة

في هذا القسم من البحث ، يقوم الباحث بإجراء دراسة تحليلية لموضوع البحث من خلال ، استعراض تطور الفكر المحاسبي وتحليل الدراسات السابقة ، إجراء تحليل نظري لعملية إعداد المعايير المحاسبية ، استخلاص العوامل المؤثرة فى عملية إعداد المعايير ، ثم بناء فروض الدراسة التي سوف يتم اختبارها فى الدراسة التجريبية للبحث.

خلفية عامة

يهدف الباحث من عرض هذه الخلفية إلى إيضاح الموقف النظامي في الولايات المتحدة الأمريكية من جودة معايير المحاسبة ، على الأخص موقف هيئة البورصة الأمريكية (SEC). كما يهدف إلى إيضاح أن بحوث جودة معايير المحاسبة ، التي

سوف نتعرض لها في القسم التالي ، هي أحد إفرازات صدور القانون الأمريكي سيربانس أوكسلاي (SOX).

يختلف موقف هيئة البورصة الأمريكية من تأسيس المعايير المحاسبية على المبادئ قبل فشل شركة إنرون عن موقفها بعد انهيار الشركة. فلقد أكدت الهيئة أن معايير المبادئ تحتاج إلى فهم عريض للإطار النظري للمحاسبة وممارسة الحكم المهني بصورة موضوعية من جانب الإدارة والمراجع ولجنة المراجعة لاستخدام هذا الإطار في الأمور التي لم يتناولها المعيار الأمر الذي قد يكون صعبا في بيئة معينة (SEC, 1999). وفي تقرير آخر للهيئة الأمريكية (SEC, 2000) ، يتعلق بجودة معايير المحاسبة ، عرفت الهيئة جودة المعايير بأن ينتج عن معايير المحاسبة معلومات ملائمة ، موثوق بها ، ويعتمد عليها بواسطة مستخدمي القوائم المالية ، وحددت الهيئة مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في أي مجموعة من المعايير المحاسبية حتى تتصف بالجودة. من هذه الخصائص : (١) أن تسمح تلك المعايير بالتطبيق المتسق بما يساعد على إجراء المقارنة مع الفترات الماضية ومع الشركات المماثلة ، (٢) أن يترتب على تطبيقها شفافية كاملة بحيث تمكن القارئ من استقراء المعالجات والوقائع المحاسبية الضمنية وراء الأرقام التي تفصح عنها القوائم المالية، و(٣) أن تحقق الإفصاح الكافي. فيما يتعلق بالتطبيق المحكم للمعايير فإن الهيئة الأمريكية ربطت ذلك بالدور التفسيري للهيئة المعنية بوضع المعايير المحاسبية ، فمجرد إصدار المعيار في حد ذاته لا يضمن ممارسات محاسبية تتصف بدرجة عالية من الجودة ما لم يتبع ذلك إصدار الآليات الفعالة والتفسيرات الكافية التي تساعد على اتساق التطبيق المحاسبي للمعيار من فترة لأخرى ومن شركة لأخرى. هنا ألمح تقرير الهيئة الأمريكية إلى أن عدم تقديم القواعد والتفسيرات العملية في وقت الحاجة إليها يؤدي إلى تفسيرات مختلفة من جانب المطبقين الأمر الذي قد ينتج عنه تطبيقات غير مقبولة للمعايير. في هذا الصدد أيضا ، أشار التقرير إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لم يمارس دوره في تقديم تفسيرات تضمن تطبيق المعايير بطريقة مقبولة إلا في عام ١٩٩٧م ، الأمر الذي يعتبر إشارة صريحة إلى تأخر الهيئة الدولية في ممارسة

الدور التفسيري ومن ثم عدم ضمان تطبيق المعايير الدولية بالكيفية التي يتطلبها كل معيار. نخلص من ذلك أن هيئة البورصة الأمريكية ، باعتبارها الممثل النظامي المراقب للتقرير المالي في الولايات المتحدة الأمريكية كانت تفضل المعايير المبنية على قواعد لأنها تسمح بالقابلية للمقارنة والاتساق في تطبيق المعايير.

وتيرة التحول نحو المبادئ في إعداد معايير المحاسبة تزايدت بعد انهيار شركة إنرون الأمريكية في الربع الأخير من عام ٢٠٠١م. في أعقاب هذا الحدث ، قام العديد من الباحثين بتحليل الأسباب المالية والمحاسبية لانهيار الشركة. فعلى المستوى الأكاديمي ، ناقش العديد من الباحثين الطريقة التي اتبعتها إدارة الشركة لتشكيل عملياتها المالية بطريقة تخرجها عن نطاق تطبيق العديد من معايير المحاسبة الأمريكية وخصوصا تلك المتعلقة بالمحاسبة عن عملياتها في الوحدات ذات الهدف الخاص التابعة لها ، والاعتراف بالإيراد الناتج عن هذه العمليات (Benston and Hartgraves, 2002, Revsine, 2002,) (Verrecchia, 2003, Baker, 2005) ، وخلصت هذه الدراسات إلى أن المنظومة المحاسبية بكاملها تحتاج إلى إعادة نظر بما في ذلك عملية وضع المعايير المحاسبية.

وعلى المستوى النظامي بدأت هيئة البورصة الأمريكية (SEC) توجه إشارات اتهام لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي. هذه الاتهامات تتضح من إفادة رئيس الهيئة في ذلك الوقت (Pitt) أمام إحدى اللجان التابعة لمجلس النواب الأمريكي ، حيث جاء في هذه الإفادة أن مجلس المعايير تحول إلى صانع للقواعد المحاسبية ، الأمر الذي ترتب عليه تأخر صدور المعايير المحاسبية ، وأنه عندما تصدر تلك المعايير فإنها تأتي بإرشادات وقواعد معقدة ، وأن صدور المعايير الأمريكية مبنية على القواعد بدلا من المبادئ أدى إلى عدم مرونتها وبالتالي لا تتوافق مع مستجدات العمليات الاقتصادية المتطورة ، كما مكن ذلك الخبراء الماليين من تكثيف جهودهم لتلبية المتطلبات المحاسبية بدلا من التعبير عن الحقائق الاقتصادية للعمليات (SEC, 2002).

لم يحتاج المشرع الأمريكي (الكونجرس) إلى وقت طويل لإدخال إصلاحات جذرية على المنظومة المحاسبية بما فيها عملية وضع معايير المحاسبة المالية. فلقد أصدر

لكونجرس الأمريكي القانون المعروف "سيربانس أوكسلاي" والذي أدخل تعديلات جزرية على دور هيئة البورصة الأمريكية ، وفقا لقانون الأوراق المالية الأمريكي الصادر عام ١٩٣٤ ، بشأن اعتماد معايير المحاسبة المالية المقبولة التي يصدرها كيان منظم يأخذ شكل وحدة مستقلة غير حكومية (إشارة إلى مجلس معايير المحاسبة FASB) ، وتطلب القانون أن يتحول مجلس معايير المحاسبة إلى المبادئ المحاسبية التي تتفق والتغيرات البيئية التي تفرز عمليات اقتصادية جديدة. وطالب القانون في الفقرة (D 108) أن تعد هيئة البورصة الأمريكية دراسة تتضمن الآتي:

- ١- مدى إمكانية 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.

الانتقاد الموجه لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي انصب على الطريقة التي ينتهجها لإعداد المعايير الأمريكية على خلفية أنها تتيح إمكانية الالتزام الفني بهذه المعايير دون أن يؤدي ذلك إلى تحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ولقد لخصت هيئة البورصة الأمريكية هذه الانتقادات في النقاط الثلاثة الآتية (SEC, 2002):

- ١- تتضمن معايير المحاسبة المبنية على القواعد العديد من شروط الاختبار لتطبيق المعيار من عدم تطبيقه مما أعطى الفرصة للخبراء الماليين لتفصيل العمليات المالية بما يضمن الالتزام الشكلي بالمعيار دون تطبيق روح المعيار.
- ٢- تتضمن المعايير الأمريكية بوضعها الحالي العديد من الاستثناءات.
- ٣- تتضمن المعايير الأمريكية العديد من الإرشادات التطبيقية.

وبناء عليه سارع مجلس معايير المحاسبة الأمريكي بإعداد مشروعاً للتحويل نحو المبادئ في إعداد معايير المحاسبة. تضمن المشروع عرضاً نظرياً يفاضل بين منافع ومزايا مدخل المبادئ مقارنة بمدخل القواعد لإعداد المعايير، وفي نهاية المشروع قدم مجلس معايير المحاسبة المالية رؤية محايدة مؤداها أنه إذا تم التحويل إلى مدخل المبادئ فإن المنافع التي سوف تتحقق من جراء ذلك سوف تعوض التكاليف التي يتم تحملها للتحويل. من أهم المزايا التي قدمها المشروع إنتاج معايير

محاسبية عالية الجودة ، لا تتضمن الكثير من التفاصيل التي تتطوى على القواعد ومن ثم يسمح المعيار بالاستجابة السريعة للمتغيرات المالية والعمليات الحديثة ، كما أن المدخل سوف يسمح بالتوافق مع المعايير الدولية (FASB, 2002).

بالرغم من الانتقادات التي وجهت لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ، إلا أن القانون الأمريكي قد ألمح إلى أن التنظيم الحالي لمجلس المعايير كوحدة خاصة مستقلة يعتبر أفضل الحلول لإعداد معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة ، وعليه سارع المجلس بالمبادرة للتحويل إلى إعداد المعايير على أساس المبادئ بدلا من القواعد. ومع هذا ، فإن الباحث يرى أن هذه الانتقادات تعيد إلى الأذهان الأسباب التي أدت إلى فقد مجلس مبادئ المحاسبة (APB) دوره كصانع للمبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٧٢. فلقد كانت استجابة مجلس المبادئ للضغوط التي تمارسها الشركات ، يساعدها في ذلك مكاتب المراجعة الكبيرة ، لإنتاج مبادئ محاسبية تتطوى على العديد من القواعد التفصيلية^(١) تسمح للشركات بتطبيق بدائل محاسبية مبتكرة دون أن تخرج عن نطاق المعايير (Zeff, 2003a, 2003b). هذا الأمر أدى في النهاية إلى فقد المجلس كثيرا من الدعم الذي كان يتلقاه من العديد من المنظمات والمؤسسات الداعمة مثل جمعية المحاسبة الأمريكية. ويؤكد الباحث على أن مخالقات شركة إنرون المحاسبية هي التي أدت إلى التحول الحاد في موقف هيئة البورصة الأمريكية لتبرير التوافق مع المعايير الدولية وتأكيد جودة المعايير التي تبني على أساس المبادئ.

الدراسات السابقة

الدراسات السابقة في موضوع جودة معايير المحاسبة المالية لم تكن مكثفة ولم تأخذ شكل دراسات ميدانية قبل صدور القانون الأمريكي (سيربانس أوكسلاي) عام ٢٠٠٢. منذ ذلك الوقت والباحثين ينظرون إلى أن تأسيس المعايير على المبادئ يفرز معايير ذات جودة أعلى من تلك التي تتأسس على القواعد. وبدأت دراسات جودة معايير المحاسبة في البحث عن الأدلة الميدانية التي تؤيد خصائص معينة في المعايير المبنية على المبادئ ، ومع هذا ظل فريق من الباحثين يتمسكون بالقواعد المحاسبية في بيانات ومواقف محددة.

^(١) مثل الرأى المحاسبى رقم (١٥) ربح السهم ، والرأى المحاسبى رقم (١٦) الاندماج ، والرأى المحاسبى رقم (١٧)

الشهرة التي كانت مصادر الإزعاج للمجلس بسبب ما تضمنته من قواعد تفصيلية واستثناءات عديدة

من هذا المنطلق يصنف الباحث الدراسات السابقة بحسب سنة ٢٠٠٢ (سنة صدور لقانون الأمريكي) إلى مجموعتين:

لمجموعة الأولى من الدراسات حتى نهاية عام ٢٠٠٢.

لمجموعة الثانية بعد عام ٢٠٠٢.

أولاً: دراسات جودة المعايير حتى نهاية عام ٢٠٠٢

بدأت الدراسات المحاسبية تتناول جودة معايير المحاسبة المالية في بداية التسعينات من القرن الماضي. وفي الحقيقة فإن هذه الدراسات كانت في مجملها تمثل وجهات نظر لعدد من الباحثين ، وتمحورت حول الطريقة التي تعد بها معايير المحاسبة الأمريكية. على سبيل المثال ، (Daley and Trenter 1990) عبر عن وجهة نظر الأكاديميين في جودة معايير المحاسبة الأمريكية والمتمثلة في أن الطريقة التي تعد بها معايير المحاسبة تعتبر سياسية أكثر منها منهجية حيث يعكس المعيار صيغة توافقية لآراء كل الطوائف المهتمة المشاركة بصورة أو بأخرى في صياغة المعيار، وهذا يأتي على حساب المفاهيم الأساسية للمحاسبة. من ناحية أخرى فإن (Waytt 1990) أوضح أن معظم انتقادات معدي القوائم المالية والمراجعين تدور حول الآثار الناتجة عن تطبيق المعيار على درجة تقلب الأرباح المحاسبية Volatility ، وأن معدي القوائم المالية يفضلون المرونة الأكثر على المرونة الأقل للمعيار المحاسبى. ورغم الانتقادات الموجهة لمجلس معايير المحاسبة الأمريكية إلا أن هناك من يرى فيه الحل الأفضل لإعداد المعايير لأنه وحدة خاصة تعمل لمصلحة مستخدمي القوائم المالية ، وأنه نجح في إنتاج معايير تتصف بالثبات والقبول العام (Beresford, 1995, p. 57).

في النصف الثانى من التسعينات حاول العديد من الباحثين والجهات المهنية والأكاديمية وضع خصائص محددة للحكم على جودة معايير المحاسبة ، وكان ذلك ثمرة المؤتمر السنوى الذى كانت تنظمه جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لتحسين جودة معايير المحاسبة فى بداية التسعينات. فى هذه المؤتمرات ، قدمت العديد من أوراق العمل التى تحمل وجهات نظر حول جودة معايير المحاسبة وما يرتبط بها من

موضوعات. هذه الأوراق كانت انعكاسا لرؤية رئيس هيئة البورصة الأمريكية في ذلك الوقت (Levitt, 1998) التي شبه فيها التقارير المالية بالصورة ، والمعايير المحاسبية بالكاميرا ، وأكد أن هيئة البورصة الأمريكية تهتم بجودة المعايير لأن المعايير الجيدة ينتج عنها صورة دقيقة ومتقنة عن الشركة.

من هذه الدراسات ما ركز على الجوانب النظرية للمعيار ، مثل جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA, 1998) التي وضعت مؤشرين لتقييم جودة المعيار المحاسبى. المؤشر الأول ، أن يتفق المعيار مع نتائج البحوث الأكاديمية التي تقدم نتائج ملائمة عن أى قصور فى عملية إعداد التقارير المالية تكشف عن الحاجة للمعيار ، وتثبت منفعة المعيار المقترح لتحسين القرارات ، وتثبت أيضا أن منفعة المعيار تفوق تكاليفه. المؤشر الثانى ، أن يتفق المعيار مع الإطار الفكري للمحاسبة المالية. فى نفس الاتجاه حددت جمعية المديرين الماليين الأمريكية ١١ مؤشرا لتقييم جودة المعيار المحاسبى (Knutson and Napolitance, 1998, Wulff and) (Koski-Grafer, 1998) يمكن تصنيفها تحت ثلاث مجموعات من المؤشرات ، الأولى تتعلق بإعداد المعيار بناءا على المبادئ والمفاهيم بدلا من القواعد ، والمجموعة الثانية تتعلق بملائمة ومنفعة المعلومات الناتجة عن المعيار ، والمجموعة الثالثة سلامة الخطوات المتبعة لإعداد المعيار.

دراسات أخرى ركزت على الجوانب التطبيقية للمعيار المحاسبى ، على سبيل المثال (1998) Rogero اشترط أن يكون المعيار واضح ومفهوم وينطوى على مبادئ قابلة للتطبيق ، وأن يقدم المعيار الإرشادات العملية للاعتراف والقياس المحاسبى. وكذلك فإن (1998) Smith ركز على ضرورة اعتماد المعيار على المفاهيم النظرية الملائمة ، وأن يقدم المعيار القواعد التفصيلية لتطبيق هذه المفاهيم.

فى دراسة ميدانية ، استطلع (1998) Reither آراء عدد من المحاسبين والأكاديميين ومستخدمي القوائم المالية والنظاميين حول أفضل خمس معايير وأسوأ خمس معايير أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى. وكانت النتيجة أن المعايير الخمسة الأفضل تنطوي على المفاهيم والمبادئ مثل معيار المحاسبة عن منافع التقاعد (FASB 106) ، وأسوأ خمس معايير ينطوي معظمها على قواعد مثل معيار الإيجار الرأسمالى (FASB 13). كما انتقدت دراسة مصرية

(د. عاطف العوام ، ١٩٩٧) الطريقة التي عالج بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي تحويلات الأصول المالية ، وأوضحت أن لهذه الطريقة تأثيرات غير إيجابية على نتائج الأعمال وهيكل تمويل الشركات.

المجموعة السابقة من الدراسات كانت تتعلق فقط بالمعايير الأمريكية ولم تدخل المعايير الدولية في دائرة الضوء ، بالنسبة للباحثين الأمريكيين على الأقل ، كما أنها لم تتطرق كثيرا إلى الطريقة التي تعد بها المعايير من حيث المبادئ أو القواعد. ويمكن القول أن هذه المرحلة اتسمت بالبحث عن خصائص معينة لجودة المعايير المحاسبية. من ناحية أخرى فإن الباحثين لم يستفيدوا من نتائج دراسات التطوير المصطنع للربح رغم أنها تعتبر وثيقة الصلة بالمعايير المحاسبية.

في مطلع هذا القرن بدأت دراسات عديدة الاستفادة من التقدم الذي أحرزته بحوث التطوير المصطنع للربح باستخدام مرونة تطبيق المبادئ المحاسبية ودور المراجع في الحد من هذه الممارسات. وفي هذا السياق ، أوضحت دراسة Dechow and Skinner (2000) أن ما يصدره مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) من معايير تتضمن قواعد محاسبية يعد مطلبا أساسيا لملاحقة الابتكارات المحاسبية التي تدخلها الشركات أولا بأول مع تطور العمليات الاقتصادية ، وهذا يعني أن دور FASB يظل قائما طالما تنشأ عمليات جديدة تتطلب قواعد محاسبية جديدة. كما أكد الباحث على أنه ليس مطلوبا السماح بالاجتهاد في تفسير معيار محاسبي قائم على عمليات مالية جديدة. وتأسيسا على أن معايير القواعد لا تسمح بممارسات التطوير المصطنع للربح باستخدام الاختيارات المحاسبية ، فإن دراسة Francis (2001) أكدت أن المعايير الأمريكية ليست أرضية ملائمة للبحوث المحاسبية في مجال الاختيارات المحاسبية ، أما المعايير الدولية فإنها تعطي صراحة لاختيارات محاسبية في شكل معالجة أساسية وأخرى بديلة ، وبالتالي فإنها تحتاج إلى هذه النوعية من الدراسات لتحديد العوامل المؤثرة في اختيار السياسة المحاسبية الأصلية أو البديلة. وأثبتت دراسة Fields et al (2001) أن دراسات الاختيارات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية قدمت نتائج ضعيفة حول تأكيد ممارسات التطوير المصطنع للربح عن طريق الاختيارات المحاسبية في البيئة الأمريكية

بسبب بناء المعايير الأمريكية على قواعد محددة ، أما المعايير الدولية فإنها تعتمد أكثر على المبادئ حيث تسمح بالعديد من الاختيارات. وأضاف Collette et al (2001) أن المعايير الدولية تعتمد بدرجة كبيرة على سلوك معدي القوائم المالية ، وبسبب ذلك بدأت تفقد التأييد في بعض الدول التي سارعت بتبني تلك المعايير مثل استراليا.

في هذا السياق أثبتت إحدى الدراسات (Gibbins, 2001) أن المراجعين يفضلون معايير المحاسبة المبنية على القواعد بدلا من تلك المبنية على المبادئ لأن الأولى تقلل من حجم النزاعات التي قد تنشأ بين الإدارة والمراجع بسبب ممارسة التطويع المصطنع للربح عن طريق اختيار بدائل تطبيق المبدأ المحاسبي. وأيدت دراسة أخرى (Nelson, et al, 2002) هذه النتيجة حيث أثبتت ميدانيا أن المراجع أقل ميلا للضغط على الإدارة وطلب تعديل القوائم المالية لإلغاء ممارسات التطويع المصطنع للربح عندما تكون ناتجة عن عمليات مهيكلة في ظل معيار مفصل (يتضمن قواعد محددة) ، أو في حالة ما تكون ناتجة عن اختيارات محاسبية في ظل معيار محاسبي عام (مبنى على مبدأ). وأخيرا أوضحت دراسة Barton and Simko (2002) أن المعايير الأمريكية تسمح بالتطويع المصطنع للربح نظريا ، ولكن في الحقيقة فإن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB ، ولجنة معايير المحاسبة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، ولجنة معايير المحاسبة التابعة لهيئة البورصة الأمريكية ، يصدر كل منهم قواعد تفصيلية وإرشادات لتطبيق تلك المعايير ، وهكذا فإنها تساهم في تخفيض فرص ممارسة الحكم المهني للإدارة عند تطبيق تلك المعايير. من ناحية أخرى فسرت إحدى الدراسات المصرية (د. محمد طاحون ، ٢٠٠٢) جودة معايير المحاسبة من خلال قدرة المعلومات المحاسبية الناتجة عن معايير المحاسبة المصرية (المعتمدة على المعايير الدولية) في تفسير التغيرات في أسعار الأسهم ، وأثبتت الدراسة زيادة منفعة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمستثمرين بعد إصدار المعايير المصرية.

في هذه المجموعة من الدراسات ، بدأ الباحثون يستفيدون من نتائج بحوث التطويع المصطنع للربح وذلك بربط جودة المعيار المحاسبي بمساحة الاختيار المتاحة لتطبيق المعيار وبالتالي حجم التطويع المصطنع للربح الممكن تحقيقه باستخدام هذا المعيار. علاوة على ذلك ، فإن الباحثين كانوا يرجحون كفة المعايير الأمريكية في

مواجهة أى مجموعة أخرى من المعايير بما فى ذلك المعايير الدولية ، ويرون أن بناء المعايير الأمريكية على أساس القواعد يساعد فى تخفيض ممارسات التطويع المصطنع للربح.

ثانيا: دراسات جودة المعايير بعد عام ٢٠٠٢

دراسات ما بعد ٢٠٠٢ تأثرت بانهيار شركة إنرون ومكتب آرثر أندرسون وما تطلبه قانون سيربانس أوكسلاى من تغييرات جوهرية فى المحاسبة بما فى ذلك طريقة وضع المعايير. فقبل هذا الحدث كان الباحثون الأمريكيون ينظرون إلى معايير الولايات المتحدة على أنها أفضل من المعايير الدولية ، ثم اتجهوا بعد هذا الحدث لدعم عملية توفيق المعايير الأمريكية مع المعايير الدولية (Nobes, 2009). الأهم من ذلك ، فإن الباحث يرى أن السمة الغالبة لمعظم الدراسات بعد إنرون ترجح كفة المعايير الدولية على المعايير الأمريكية ، أو بعبارة أخرى ترجح جودة معايير المبادئ على جودة معايير القواعد. ويعتقد الباحث أن السبب هنا هو ربط جودة المعيار بممارسات أخرى للتطويع المصطنع للربح بخلاف تلك القائمة على مرونة تطبيق المعايير المحاسبية . ويمكن التعرض لهذه الدراسات فيما يلى :

دراسات تحليلية

الدراسات التحليلية التى تناولت جودة معايير المحاسبة اعتمدت على المفاضلة بين معايير المبادئ ومعايير القواعد بناءا على التحليل النظرى. ويمكن تصنيف هذه الدراسات إلى مجموعتين ، مقالات علمية جدلية مبنية على رؤية الكاتب والاسترشاد بالتجارب العملية والدراسات الأخرى ، ودراسات اعتمدت على النماذج التحليلية للبرهنة على أفضلية المبادئ أو القواعد فى مواقف محددة . معظم الدراسات الجدلية جاءت كردود فعل سريعة على مشروع مجلس معايير المحاسبة لمالية (FASB) الصادر عام ٢٠٠٢ لتحليل الانعكاسات المتوقعة للتحويل من قواعد إلى المبادئ. على سبيل المثال ، قارن (Nelson 2003) بين مدخل المبادئ ومدخل القواعد فى إعداد المعايير المحاسبية على أساس: (أ) قدرة كل مدخل على توصيل مضمون المعايير إلى مستخدميها ، و(ب) حجم ما يتضمنه

المعيار من استثناءات تخرج الشركة أو العملية من نطاق الالتزام بالمعيار. وانتهى الباحث إلى أن القواعد أوضح من المبادئ في توصيل مضمون المعايير ، لكنه أوضح أن مشكلة القواعد تكمن في أنها تدخل استثناءات كثيرة من تطبيق المعيار كما تضع شروطا قاطعة لتطبيق بديل محاسبي معين ، وبالتالي يسمح ذلك للإدارة بإعادة هيكلة عملياتها المالية للخروج عن نطاق تطبيق المعيار. وأوضحت الدراسة أن الشركات والحكومة ولجان المراجعة سوف يفضلون مدخل القواعد لأنه أكثر تحديدا للمسئولية ولا يسمح باجتهاادات شخصية كثيرة.

على جانب آخر ، فإن لجنة معايير المحاسبة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA, 2003) قد أبدت تأييدا قويا للتحويل إلى المبادئ في إعداد المعايير الأمريكية. وترى اللجنة أن مدخل المبادئ سوف يحقق أهداف التقرير المالي التي يسعى مجلس معايير المحاسبة المالية إلى تحقيقها. كما ترى اللجنة أن مدخل المبادئ يتطلب الربط بين الحقائق الاقتصادية التي تحتاج إلى معيار محاسبي وبين الإطار الفكري للمفاهيم المحاسبية الذي بدوره يقدم الخطوط العريضة لمبادئ الاعتراف والقياس المحاسبي للحقائق الاقتصادية.

على الجانب المضاد فإن مؤيدي مدخل القواعد في إعداد معايير المحاسبة يرون أن هذا المدخل يحقق عدة مزايا لا يحققها مدخل المبادئ. على سبيل المثال أوضح (2003) Schipper أن القواعد المحاسبية فقط هي التي من شأنها تحقيق القابلية للمقارنة ، و تخفيض درجة التقلب في الأرباح Volatility ، وزيادة درجة القابلية للتحقق من جانب المراجعين ، وتخفيض فرص التطويع المصطنع للربح عن طريق الحكم المهني ، وتحقيق اتصال جيد بين معدي المعايير ومن يستخدمون هذه المعايير (ضعف فرص تفسير المعيار بشكل خاطئ). وأضاف (2005) Nobes أن المعايير الأمريكية قد تلجأ إلى القواعد عندما لا يوجد مبدأ ، أو أن المبدأ المتوفر ضعيف ، وأوضح أن المعايير الأمريكية لا تسمح بالاختيارات الكثيرة وإن كان بعضها موجود بشكل واضح ، أما المعايير الدولية فما زالت تتضمن العديد من الاختيارات على الرغم من استبعاد الكثير منها في ديسمبر عام ٢٠٠٣م. هذه الاختيارات كانت حتمية حتى يحصل المجلس الدولي على الأصوات المطلوبة لتمرير المعيار الأمر الذي يعنى أن عدم لجوء المجلس الدولي للقواعد لم يكن

اختياراً من المجلس وإنما ترك المساحة للاختيار بين بدائل تطبيق المبادئ ليكتسب قبول أكبر عدد من الأعضاء وبالتالي أكبر عدد من الدول.

مجموعة من الدراسات اعتمدت على النماذج التحليلية لدوافع معدي القوائم المالية وبرهنت على أفضلية المعايير التي تعد على أساس المبادئ على تلك التي تعد على أساس القواعد. على سبيل المثال أوضحت بعض الدراسات أن المعايير التي تعتمد على القواعد ينتج عنها إفصاح أقل في التقارير المالية لأن معدي القوائم المالية يلتزمون فقط بقواعد الإفصاح التي يتطلبها المعيار (أنظر Emmanuel and Garrod, 2004, Ewert and Wagenhofer, 2005). كما استنتجت دراسات أخرى أن إعداد المعايير على أساس القواعد يحد من قدرة معدي القوائم المالية على ممارسة التطويع المصطنع للربح وذلك بتطبيق مجموعة واحدة من القواعد ، ومع هذا فإن هذه المعايير لا تساهم في تخفيض التطويع الحقيقي للربح عن طريق هيكله العمليات المالية بالشكل الذي يخرجها من نطاق المعيار (Demski, 2004, Ewert and Wagenhofer, 2005).

ينظر بعض الباحثين إلى أن تحول وضع المعايير المحاسبية من مدخل القواعد إلى مدخل المبادئ سوف يتطلب تغييرات جذرية في المقررات الأكاديمية لمرحلة البكالوريوس في المحاسبة ، ذلك على أساس أن الطلب على النظرية المحاسبية سوف يعاود التزايد بنفس الوتيرة التي كانت قائمة في الستينات والسبعينات من القرن الماضي. على سبيل المثال ، درس أحد الباحثين (Barth, 2008) الآثار المحتملة لتبني مدخل المبادئ في إعداد معايير المحاسبة على الأكاديميين سواء من حيث المقررات الدراسية أو البحث العلمي. خلصت هذه الدراسة إلى أن التحول إلى المبادئ سوف يتطلب التركيز على تدريس المفاهيم المحاسبية أكثر من الطرق والقواعد ، كما يتطلب التدريب على ممارسة الحكم المهني للاختيار بين بدائل تطبيق المبدأ المحاسبي ، وأنه سوف يترتب على هذا المدخل تقارب أكبر بين الأكاديميين وصناع المعايير المحاسبية على اعتبار أن النظرية المحاسبية سوف تكون مطلوبة بشكل أكبر من ذي قبل لأنها المصدر الأساسي لكل مفاهيم المحاسبة. وأخيراً ، توقعت الدراسة أن تتلاشى كثيراً من مفاهيم التطبيق العملي مثل مفهوم المقابلة ومفهوم التكلفة التاريخية. تناولت دراسة أخرى (Dichev and Tang, 2008) بعض الآثار المترتبة على المبادئ وأوضحت أن بعض المعايير الحديثة

ركزت على القياس المحاسبي للأصول ، وخصوصا معايير القيمة العادلة ، كأساس لتحديد دخل المنشأة ، وبالتالي فإن هذه المعايير لا تنظر إلى المقابلة بين الإيرادات والمصروفات كأساس لقياس الدخل.

دراسات ميدانية

الدراسات الميدانية ، على جانب آخر ، حاولت استخدام مقاييس متنوعة للمفاضلة بين معايير المبادئ (مستخدمة المعايير الدولية نموذجا لها) ، ومعايير القواعد (مستخدمة المعايير الوطنية على الأخص الأمريكية نموذجا لها). دراسة Leuz (2003) استخدمت مؤشرات عدم تماثل المعلومات للمقارنة بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية ، وخلصت الدراسة إلى أن المعايير الأمريكية لا تقدم معلومات إضافية ، زيادة على التي تقدمها المعايير الدولية ، لتخفيض عدم تماثل المعلومات. وأضافت دراسة Emmanuel and Garrod, (2004) إلى ذلك أن الإفصاح المحاسبي الناتج عن معايير القواعد يكون محدودا بمتطلبات المعيار فقط بينما الإفصاح المحاسبي الناتج عن معايير المبادئ يكون أوفر. وأكدت دراسة Ewert and Wagenhofer, (2005) أن تضيق نطاق الاختيارات في معايير المحاسبة عن طريق القواعد المفصلة يمكن أن يخفض تطويع الربح ويحسن جودة التقارير المالية ، ومع هذا فإنه يحد من قدرة الإدارة على نقل معلومات إضافية للمستثمرين ويقلل من مستوى الإفصاح في القوائم المالية.

في سياق التطويع المصطنع للربح ، أثبتت دراسة (Jeanjean and Stolowy, 2008) أن مساحة الاختيار التي تتيحها المعايير الدولية المبنية على مبادئ تسمح بممارسات هذا التطويع ، إلا أن هذه المعايير تدفع في نفس الوقت إلى المزيد من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية ، الأمر الذي يساعد مستخدم القوائم المالية على اكتشاف أي ممارسات لتطويع الربح بدون عناء كبير. وخلصت الدراسة إلى أن زيادة مستوى الإفصاح في حد ذاته يقلل من ممارسات تطويع الربح على أساس إمكانية اكتشاف هذه الممارسات مستقبلا. نتائج مختلفة قدمتها دراسة Barth et al (2008) حيث أثبتت ، من خلال دراسة ميدانية على ٢١ دولة ، أن تطبيق هذه الدول لمعايير المحاسبة الدولية ترتب عليه جودة أعلى للمحاسبة في هذه الدول مقارنة بالمعايير الوطنية التي كانت تطبقها قبل تبني معايير المحاسبة الدولية.

واعتمدت الدراسة على مؤشرات التطويع المصطنع للربح ، وخلصت إلى أن معايير المبادئ يترتب عليها جودة أعلى من معايير القواعد. لكن دراسة Whittington (2008) أظهرت أن دولا عديدة طبقت المعايير الدولية مثل استراليا ، وتواجه هذه الدول ضغوط كبيرة من معدي القوائم المالية والمراجعين لإصدار تفسيرات محددة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية. وأكدت الدراسة أن هذه الضغوط مرجعها ضعف الإطار النظري للمعايير. وأوصت الدراسة أن تعتمد عملية إعداد المعايير الدولية على إطار نظري قوى يكون مصدرا للمفاهيم والمبادئ التي تبنى عليها المعايير ، ويكون مرجعا في نفس الوقت لمعدى القوائم المالية والمراجعين للرجوع إليه عند الضرورة. أما دراسة Carmona and Trombetta, (2008) فأوضحت أن المعايير الدولية تم تطبيقها في دول عديدة كانت تعتمد على القواعد المحاسبية ، وكانت القواعد تقلل من عدم التأكد الناتج عن ممارسة الحكم المهني. وبناءا عليه أوضحت الدراسة أن التحول إلى المعايير الدولية سوف يترتب عليه تعاظم دور الحكم في عملية التقرير المالي وتزداد درجة عدم التأكد المصاحبة لممارسة الحكم المهني للمحاسب في القوائم المالية ، الأمر الذي يتطلب تدريباً مكثفاً للمحاسبين لفهم جوهر الحقائق الاقتصادية التي تأسست بشأنها المعايير ، وكذلك كيفية ممارسة الحكم الشخصي. وأكدت دراسة Peng et al (2008) ذلك حيث توصلت إلى أن المكاتب الأربعة الكبار هي أكثر المستفيدين من المعايير الدولية لأنها الأكثر قدرة على تفسير وتطبيق المبادئ في بيئات مختلفة من المحاسبين القانونيين المحليين.

خلاصة الدراسات السابقة

عرض الدراسات السابقة يوضح أن البحث العلمي لم يقدم نتائج قاطعة بالنسبة لجودة معايير المحاسبة. فعلى الرغم من أن المبادئ قد تكون مهمة لتطبيق مجموعة واحدة من المعايير على مستوى العالم ، إلا أن القواعد مطلوبة في بيئات محددة. وبهذا الشكل يعود البحث العلمي للمقارنات التقليدية بين البدائل المتاحة للمحاسبة ، مثل المقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية ، المبادئ والقواعد دون أن ينتهي إلى اختيار محدد (Stauten, 2008). ولقد تناول البحث العلمي مشكلة تأثير العوامل النظامية والمسئولية القانونية على عملية إعداد التقرير المحاسبي ، ولم يتطرق بالقدر الكافي إلى تأثير تلك العوامل على عملية إعداد معايير المحاسبة.

ولهذا فإن الباحث يعتقد أن هناك ضرورة لإجراء المزيد من الدراسات فى بيئات مختلفة عن الولايات المتحدة. فلا يوجد شك أن التوافق الدولى حول المعايير الدولية أصبح ضرورة وحقيقة واقعة ، ولكن البحث العلمى المرتبط ببيئة معينة سوف يكشف عن أهمية القواعد بالنسبة لهذه البيئة من عدمه ، وهذه المساحة يعمل عليها الباحث فى هذه الدراسة.

التحليل النظرى لعملية إعداد جودة معايير المحاسبة

تحدد جودة معايير المحاسبة فى ضوء الآثار الناتجة عن تطبيق هذه المعايير على القوائم المالية. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يجب التفرقة بين جودة مجموعة من المعايير المحاسبية ، وجودة معيار محاسبى معين. على سبيل المثال فإن مجموعة من المعايير مثل المعايير الدولية قد تكون عالية الجودة ، ولكن بعض معايير هذه المجموعة ربما تكون أقل جودة ، فمعيار مثل المعيار الدولى رقم (٣٩) تم تعديله عدة مرات بسبب مشاكل تطبيقه فى الواقع العملى^(٢). بناءا على ذلك فإنه لا يمكن اعتبار مجموعة معينة من المعايير عالية الجودة على إطلاقها ، بل فقط يمكن اعتبارها عالية الجودة مقارنة بمجموعة أخرى من المعايير. وعلى الرغم من أن معظم الباحثين ربطوا جودة معايير المحاسبة بمساحة التطوير المصطنع للربح التى تسمح بها تلك المعايير ، إلا أن الاختبارات الميدانية كانت تتم لمعايير محددة ، لأن تطوير الربح فى القوائم المالية ككل فى بيئة معينة لا يمكن ربطها بمعايير المحاسبة فقط. وبناءا عليه فإن عملية الحكم على جودة المعيار المحاسبى ترتبط بتطوير الربح الناتجة عن تطبيق هذا المعيار ، وعملية تطوير الربح ذاتها تتوقف على كون المعيار مبنى على مبادئ أو مبنى على قواعد. ويعتقد الباحث أن تحليل جودة أى معيار أو عدد من المعايير المحاسبية يجب أن تبدأ من عملية وضع المعايير لأنها هى التى تحدد إعداد المعيار على المبادئ أو على القواعد.

العملية النظامية لإعداد المعايير

عملية وضع المعايير ، الدولية أو الأمريكية أو أى مجموعة أخرى من المعايير المحاسبية ، هى عملية تتصف بالمرونة والتقلب وتؤثر فيها عوامل بيئية عديدة

(٢) تم تعديل هذا المعيار ثمانى مرات من عام ٢٠٠١ حتى عام ٢٠٠٥ منها ثلاث مرات فى كل من عام ٢٠٠٤ ، و عام ٢٠٠٥ ، وبسبب الأزمة المالية العالمية فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية بصدد تغيير المعيار

(Dye and Sridhar, 2008). وبالتالي فإن هذه العملية توضح الأسباب التي تدفع نحو الاعتماد على المبادئ مع بعض القواعد الإرشادية ، أو الإفراط في استخدام القواعد على حساب المبادئ عند إعداد المعايير المحاسبية. هذه العملية تتضمن الإطار العام لوضع المعايير ، والآلية المستخدمة في إعداد المعايير ، وكلاهما يوضح إلى أي مدى يشارك المهتمون في هذه العملية. ويتناول الباحث فيما يلي الإطار العام وآلية وضع المعايير بشكل عام مع الإشارة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية.

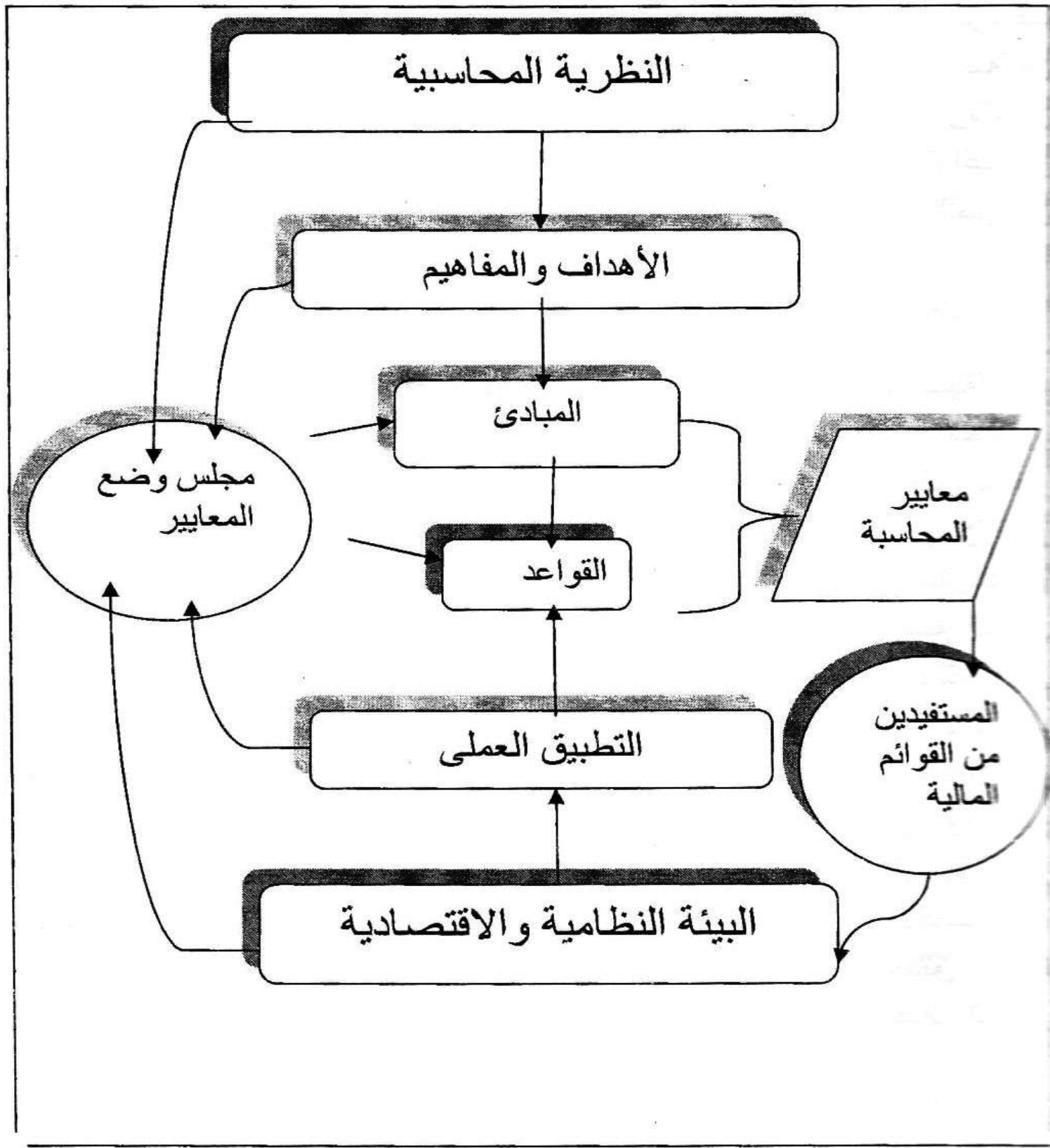
الإطار العام لإعداد المعايير

يعتقد الباحث أن الإطار العام لإعداد معايير المحاسبة ينطوي على تفاعل الفكر المحاسبي والممارسة العملية في بيئة معينة. في هذا الإطار ، فإن منتجات الفكر المحاسبي تتصف بثلاث خصائص أساسية ، الأولى العمومية ، والثانية المساهمة في بناء النظرية المحاسبية ، والثالثة صلاحية النظرية للتطبيق في معظم البيئات العملية. وعلى ذلك فإن منتجات الفكر المحاسبي ، إذا ما أسفرت عن نظرية جيدة ، سوف تساهم في تطوير الإطار النظري للأهداف والمفاهيم وترشد عملية اختيار مبادئ القياس والعرض المحاسبي اللازم لتحقيق أهداف المحاسبة (Holthausen and Watts, 2001). على الجانب الآخر فإن الممارسة العملية لا تعتمد كثيرا على النظرية ، وإنما هي بمثابة التجارب العملية والخبرات المكتسبة من الممارسة المهنية في بيئة معينة. وتشير تجارب العديد من الدول العربية أن الاعتماد على معايير المحاسبة دون مراعاة الظروف البيئية يؤدي إلى عدم تناسق المفاهيم والقواعد المستخدمة في تلك الدول (د. حلمي البشبيشي ، ١٩٩٠). وبالتالي فإن الممارسة العملية في بيئة معينة تفرز طرق وقواعد للتعامل مع المواقف المحاسبية الطارئة بصرف النظر عن ارتباط هذه القواعد والإجراءات بنظرية معينة من عمه لأنها تركز على تقديم حلول عملية للمواقف. وبالتالي فإن منتجات الممارسة العملية تتصف بثلاث خصائص هي ، أنها تعتبر حلول عملية لحالات أو عمليات محددة ، تمثل إرشادات تفصيلية ، ترتبط أكثر بالبيئة. هذا يعني أن القواعد المطلوبة لتطبيق المبادئ في الواقع العملي ، أو للتعامل مع المواقف التي لا ينظمها مبدأ

محاسبى معين. إضافة إلى ذلك فإن الممارسة المحاسبية لا تعتمد فقط على معايير المحاسبة ، بل تعتمد أيضا على تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما فى الحالات التى لا تنظمها معايير معينة ، وهذا التطبيق يعتمد بدوره على اختيارات معدي القوائم المالية ، وعلى موافقة وقبول المراجعين والهيئات الإشرافية مثل SEC (Holthausen and Watts, 2001).

التفاعل بين الفكر المحاسبى والممارسة العملية للمحاسبة فى إعداد المعايير يمكن تصويرها من خلال الشكل الآتى:

الإطار العام لوضع المعايير المحاسبية



في هذا الإطار ، فإن مجلس معايير المحاسبة (أو أي كيان مختص آخر) هو المعنى بإصدار المعايير المحاسبية من خلال عملية نظامية ومنهجية محددة تتصهر فيها نتائج الفكر المحاسبي والممارسة العملية. ويوضح الشكل أن البيئة النظامية تؤثر بشكل مباشر في التطبيق العملي الذي بدوره يفرز القواعد. وكلا من البيئة النظامية والتطبيق العملي يؤثران بشكل مباشر في عملية إعداد المعايير سواء من خلال التمثيل في عضوية المجلس ، أو من خلال المساهمة في مراحل منهجية إعداد

المعايير. والبيئة النظامية والاقتصادية تساهم بشكل منفرد في التأثير على المجلس حيث تمتلك آليات منح هذا المجلس الشرعية والموارد اللازمة لوضع المعايير. كما تؤثر البيئة النظامية والاقتصادية في التطبيق العملي عن طريق ما تفرضه من مسؤوليات وآليات مراقبة على الممارسين من المحاسبين والمراجعين. وبدوره ، فإن التطبيق العملي متأثرا بحجم المسؤولية التي تفرضها عليه البيئة ، يفرز القواعد التي قد تأتي متسقة مع المبادئ أو تأتي توافقية لحل مشكلة معينة بصرف النظر عن اتساقها مع أهداف التقرير المالي.

فيما يتعلق بالفكر المحاسبي ، فإن النظرية المحاسبية (أو النظريات المحاسبية) تحدد أهداف ووظائف ومفاهيم المحاسبة ، ومنها تشتق مبادئ القياس والتقرير المحاسبي. وتجدر الإشارة هنا إلى أن دور الفكر المحاسبي في التأثير على مجلس معايير المحاسبة يتصف بالعمومية غير المباشرة وغير الإلزامية ، إذا ما قورن بدور الهيئات النظامية والاقتصادية ، حيث يقدم البحث العلمي النتائج ليسترشد بها واضعي المعايير والطوائف الأخرى المهتمة والمشاركة في عملية وضع المعايير (Barth, et al, 2001). فمن ناحية ، فإن البحوث المحاسبية تتصف بالكم الهائل الذي لا يمكن الاستفادة منه بشكل مباشر ، وأن نتائج البحوث الميدانية لا تضيف الكثير في أحسن حالاتها ، وتتصف بالتحيز في بعض الأحيان (Kothari, 2001). ومن ناحية أخرى ، فإنه لا الباحثين ولا الجمعيات الراعية للأكاديميين والباحثين (مثل جمعية المحاسبة الأمريكية AAA) يمتلكون السلطة التي تخول لهم التأثير القوي والمباشر في مجلس المعايير ، وكل ما تملكه الجمعيات الأكاديمية هو الضغط السياسي من خلال الندوات والمؤتمرات ولجان تقصي الحقائق المؤقتة وغيرها ، كما لا تمتلك الدافع الحقيقي للمشاركة بفاعلية في إعداد المعايير (Tandy and Wiburn, 1996).

في ضوء ما تقدم ، فإن البيئة النظامية والاقتصادية تشكل العملية السياسية التي يعمل في ظلها مجلس معايير المحاسبة المالية ، وسواء استرشد المجلس بالإطار الفكري أو اعتمد على قواعد عملية في إصدار المعيار أو جمع بينهما ، فإن أي معيار يصدر على فرض خدمة المستفيدين من القوائم المالية بما يوفره من معلومات ملائمة وموثوقا بها. وفي أوقات الأزمات والكوارث المالية والاقتصادية ، وعندما يصاب المستفيدين بأضرار مالية بالغة ، فإن أول من يشار إليهم بأصابع الاتهام هم المراجعين وواضعي المعايير. هنا يستخدم المستفيدون ما تتيحه البيئة

النظامية والاقتصادية لهم من وسائل للضغط على صناع القرار من أجل التدخل لإصلاح الخلل الذى كان سببا فى الخسائر المالية والاقتصادية. ويبدأ متخذى القرار، مستفيدين من نتائج البحوث والدراسات وغيرها ، فى البحث عن الإصلاحات الهيكلية أو البحث عن بدائل أخرى لتحسين عملية التقرير المالى مثل ما حدث عندما تطلب القانون الأمريكى سيربانس أوكسلاى تغيير طريقة إعداد المعايير من القواعد إلى المبادئ والتوافق مع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

آلية وضع معايير المحاسبة

تتضمن آلية وضع معايير المحاسبة ، الكيان أو المجلس المعنى بإعداد واعتماد وإصدار المعايير، والمنهجية التى يتبعها المجلس فى إعداد واعتماد المعايير. فيما يتعلق بالمجلس فإنه يتكون من عدد من الأعضاء المستقلين والمتخصصين من ذوى الخبرات والمؤهلات اللازمة لمهمة إعداد المعايير. وقد يكون كل أعضاء المجلس متفرغين أو قد يتضمن مجلس المعايير أعضاء غير متفرغين. على سبيل المثال فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية يتكون من أربعة عشر عضوا (اثنتين منهم غير متفرغين) ، ومن المقرر أن يرتفع العدد إلى ستة عشر عضوا بحلول عام ٢٠١٢ (ثلاثة منهم غير متفرغين) يوزعون جغرافيا على أساس أربعة أعضاء من كل من آسيا ومنطقة المحيط الهادى وأوربا وأمريكا الشمالية ، وعضو واحد من كل من أفريقيا وأمريكا الجنوبية ، وعضوين من أى منطقة لتحقيق التوازن الجغرافى. ويعتبر التوازن الجغرافى فى تشكيل مجالس ولجان الهيئة الدولية ، سواء لجنة الأمناء ، أو لجنة المراقبة ، أو مجلس معايير المحاسبة ، أو المجلس الاستشارى ، هو العامل الحاسم فى تحقيق القبول العام لمعايير المحاسبة الدولية ، وهنا فإن دور البيئة النظامية والاقتصادية يعتبر محدودا فى عملية إعداد المعايير تماما على الأقل نظريا.

مجلس معايير المحاسبة الأمريكى ، على جانب آخر ، يتكون من خمسة أعضاء فقط بعد تعديل هيكل المجلس فى يوليو ٢٠٠٨ حيث كان يتكون من سبعة أعضاء. ويراعى فى تشكيل مجلس معايير المحاسبة الأمريكى التمثيل المتوازن للطوائف المهمة من المحاسبين ومعدى القوائم المالية والأكاديميين ، وأن يكون الأعضاء من ذوى الخلفيات العريضة فى الاستثمار والمحاسبة والتمويل وإدارة الأعمال والتدريس والبحث العلمى. وبصرف النظر عن الانتقادات الموجهة لتخفيض عدد أعضاء المجلس ، من حيث أنها ستركز سلطة اعتماد المعيار المحاسبى فى يد عدد

محدود من الأعضاء (AAA, 2009) ، إلا أن المجلس يتطلع إلى أعضاء من نوى الخلفيات العريضة لدعم مدخل المبادئ في إعداد المعايير.

على الرغم من أن تشكيل مجلس المعايير يحدد إلى مدى بعيد توجه المجلس نحو المبادئ أو القواعد في إعداد المعايير ، فإن المجلس الأمريكي قد اتخذ خطوات جادة لدعم مدخل المبادئ ، بينما أن التوازن الجغرافي لأعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية هو الذي فرض مدخل المبادئ بدلا من القواعد على أسلوب عمل المجلس. فالقواعد التفصيلية بطبيعتها ترتبط بالممارسة المهنية في بيئة معينة ، وبالتالي فإن تبني مدخل القواعد قد يفرض النمط الإنجليزي أو الأمريكي على دول أخرى قد تختلف بيئتها النظامية عن إنجلترا والولايات المتحدة مثل ألمانيا وفرنسا. وبناءا عليه ، فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية يميل لوضع المعايير في شكل مبادئ عريضة ، إلا في بعض الاستثناءات التي تتطلب بعض القواعد التفصيلية ، وذلك لتحقيق المعايير الصادرة عنه القبول الدولي عامة والدول الأعضاء في المجلس خاصة.

فيما يتعلق بالطريقة المتبعة في إعداد المعايير ، فإن كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية يتبع منهجية واضحة ومحددة لإعداد أي معيار. تبدأ هذه المنهجية باقتراح المواضيع التي تحتاج لإصدار معيار ، مروراً بإعداد مذكرة المناقشة ومسودة العرض ، وانتهاءً بمناقشة مشروع المعيار في ندوات وجلسات علنية يمكن أن يشارك فيها المهتمين من خلال تقديم أوراق عمل أو المداخلات باستخدام الوسائل السمعية. ولهذا فإن الطوائف المهتمة بالمعايير يمكنها المشاركة في تطوير المعيار عن طريق التعليق على مذكرة المناقشة ومسودة مشروع المعيار ، وكذلك المساهمة بالرأي من خلال المناقشات العلنية للمشروع. وعلى الرغم من أن قرار اعتماد المعيار يتم اتخاذه عن طريق تصويت أعضاء المجلس ، إلا أن المعيار في النهاية سوف يعكس تفضيلات أعضاء المجلس والطوائف المهتمة المشاركة في مراحل المنهجية. هذه المشاركة تضمن توازن المصالح في إصدار المعايير ، وكانت في نفس الوقت مصدر الانتقادات التي توجه لمجالس المعايير على الأخص مجلس معايير المحاسبة الأمريكي. على سبيل المثال Wyatt (1990) أوضح أن عدم اشتراك جميع الطوائف المهتمة بالمعيار يخل بالتوازن المنشود في المصالح بين جميع الطوائف المهتمة ويجعل عملية إعداد المعيار سياسية أكثر منها منهجية. وأوضح Reither (1997) ، أن الإطار

الفكري غالبا ما يكون المرشد الأساسى فى كل مراحل إعداد المعيار ، إلا أن الاعتراف العملية كثيرا ما تدفع مجلس المعايير بعيدا عن هذا الإطار.

القواعد والمبادئ فى إعداد المعايير

بدية فإن إعداد المعايير يجب أن يبدأ من إطار فكري يضع أساسيات المحاسبة فى شكل أهداف ومفاهيم ، ثم تشتق منه المبادئ عند إعداد معيار محاسبي معين. وإذا صدر المعيار متضمنا مبادئ القياس والتقرير المحاسبي للعمليات الاقتصادية فإنه يحتج معيار مبنى على المبادئ ، أما إذا تطرق إلى قواعد محددة لتطبيق المبادئ فى الواقع العملى ، فإنه يعتبر مؤسس على القواعد. وبناءا عليه يعرض الباحث لكلا من مدخل المبادئ ومدخل القواعد فى إعداد المعايير.

مدخل المبادئ

فى أى معيار محاسبي ، تعبر المبادئ عن متطلبات الاعتراف ، والقياس ، والتقرير عن العمليات الاقتصادية باستخدام الإطار الفكري للمحاسبة. وتتميز معايير المبادئ عن معايير القواعد فى أن المبادئ تستخدم بشكل أعرض من القواعد. علاوة على ذلك فإن معايير المبادئ لا تنطوي على استثناءات كثيرة إلا فى ضئيل إذا تطلب الأمر ذلك ، كما تقدم معايير المبادئ تفسيرات وإرشادات قيمة لتطبيق المعيار المحاسبي الأمر الذى سوف يتطلب مزيدا من الحكم المهني عند وضعه موضع التطبيق. ويتطلب تأسيس المعيار على المبادئ وجود إطار فكري متكامل للمحاسبة يقدم الأهداف والمفاهيم المحاسبية التى ترشد عملية بناء المعيار. ويلعب الإطار الفكري دور مهم سواء فى تأسيس المعيار، كمرشد لاختيار المفاهيم والمبادئ ، أو فى التطبيق العملى ، كمرشد لتشخيص المعالجة المحاسبية لمتجات العمليات الاقتصادية التى لم يتناولها المعيار (Bennett et al, 2006). ويحتاج مدخل المبادئ إلى خبرة عملية وإمام بالإطار النظرى للمحاسبة ، كما يحتاج أيضا إلى توفر درجة عالية من الصدق فى ممارسة الحكم المهني من جانب المراجع. ويعتقد مجلس معايير المحاسبة الأمريكى أنه ، حتى فى حالة ممارسة درجة عالية من الصدق فى تطبيق المبادئ المحاسبية ، سوف يترتب على المبادئ تحيزات مختلفة من المطبقين والمراجعين للحالات المتشابهة الأمر الذى يؤثر على التقبلية للمقارنة (FASB, 2002). ويضيف الباحث أنه عندما يمارس الحكم المهني لتفسير المبادئ بدرجة منخفضة من الصدق ، فإن ذلك سوف يترتب عليه

تفسيرات مختلفة من نفس المحاسب والمراجع للحالة الواحدة من فترة لأخرى ، الأمر الذى يؤثر على الثبات وينتج عنه تطويع الربح من خلال مرونة المبادئ وتعدد بدائل تطبيقها. ومع هذا فإن بعض الباحثين يرون أن المستثمر قد يستفيد من هذا النوع من الممارسات إذا كان الهدف منها هو تمهيد رقم الربح وتخفيض درجة التقلب فيه لزيادة القوة التنبؤية له (Arya et al, 2003).

مدخل القواعد

فى الحقيقة فإن إصدار معايير مبنية على القواعد يأتي نتيجة حاجة معايير المبادئ إلى الحكم المهني لتحويل المبدأ إلى تطبيق عملي الأمر الذى قد لا يمارسه المحاسبين والمراجعين بالموضوعية المطلوبة (Herz, 2003, Benston et al, 2006) ، من هنا اتجهت الجهات المعنية بإصدار المعايير نحو ترشيد الحكم المهني للمحاسب والمراجع بإصدار القواعد والإرشادات التفصيلية. فى هذا الصدد أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى (FASB, 2002) أن القواعد فى المعيار تأتي من مصدرين أساسيين.

المصدر الأول: الاستثناء من المبدأ المحاسبى:

الاستثناءات هي حلول توافقية لتطبيق المعيار فى الواقع العملي مع عدم تطبيق المبدأ الأساسى لهذا المعيار على حالات معينة ، هذه الاستثناءات تأتي من اعتبارات المفاضلة بين المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والاعتبارات العملية للتطبيق. من هذه الاستثناءات ما يوضع بالمعيار لإبقاء مجموعة متجانسة من العمليات المحاسبية تحت التطبيق باستخدام معايير أخرى ، مثل معيار الانخفاض فى قيمة الأصول الذى يستثنى الانخفاض فى الاستثمارات المالية والذي يعالج من خلال معايير الاستثمارات المالية (هذا النوع من الاستثناءات يطلق عليه استثناءات النطاق). بعض الاستثناءات توضع فى المعيار بسبب الرغبة فى تحقيق النتائج المرغوبة فى الواقع العملي حتى لا يحدث تقلبات حادة فى الربح المحاسبى بسبب تطبيق المعيار Earning Volatility ، وبالتالي تحقيق نوعا استقرار الربح (استثناءات التطبيق). استثناءات أخرى توضع فى المعيار لتخفيض آثار التحول إلى المعالجات المحاسبية فى المعايير الجديدة (استثناءات التحولات).

المصدر الثانى: الإرشادات والتفسيرات التى تصدر بشأن المعايير:

الهدف من إصدار التفسيرات هو تحقيق نوعا من القابلية للمقارنة بحيث تكون طريقة تطبيق المعيار متماثلة بدلا من ترك عملية التطبيق وفقا للقواعد والإرشادات التى يراها كل مطبق. لهذا ، فإن القواعد ترجح القابلية للتطبيق العملى والمقارنة على إنتاج المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات ، فالقواعد التفسيرية تضع المراجعين والمحاسبين أمام خطوات تفصيلية للتطبيق بصرف النظر عن ملائمة المعلومات التى يمكن إنتاجها (Staubus, 2004).

مشكلة معايير القواعد تكمن فى أنها تتيح لمعدي القوائم المالية هيكله العمليات المالية بصورة تخرج هذه العمليات من نطاق المعيار ، أو تضعها تحت طائلة معالجات محاسبية أخرى بديلة يفضلها معدي القوائم المالية ولا يحق للمراجع الاعتراض عليها. على سبيل المثال ، الشروط التى سبق ووضعها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى لتطبيق معيار الإيجار الرأسمالى كانت مصدرا لإبرام عقود إيجار لا تنطبق عليها هذه الشروط تفاديا للمعالجة الرأسمالية ، كما كان الحال بالنسبة للشروط التى كانت موضوعة لتطبيق طريقة اندماج المصالح والتى فضلتها شركات على غيرها من الطرق قبل أن يتم إلغائها كلية فى معيار تجميع الأعمال المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الأمريكى ومجلس معايير المحاسبة الدولى عام ٢٠٠٨. هذه المشكلة تتطلب ملاحقة دائمة للعمليات المالية وإصدار معيار جديد لكل عملية جديدة ، أو تحتاج إلى مراجعة دورية للمعايير الصادرة وتحديثها أو لا بأول. وفى كلا الحالتين تصبح مجموعة المعايير معقدة ومتشابكة^(٣) ، كما أنها سوف تسمح بممارسة ضغوط كبيرة على مجلس المعايير.

جودة معايير المحاسبة

تفتت معظم الدراسات المحاسبية على أن جودة المعيار المحاسبى ترتبط بالمساحة التى يتيحها هذا المعيار لممارسات التطويق المصطنع للربح. هذه الممارسات هى نواتج فعلية بعدية (بعد إصدار المعيار) تتوقف على سوء استخدام المعيار المحاسبى من جانب معدي القوائم المالية والمراجعين. ولقد ربطت الدراسات السابقة المساحة التى يتيحها المعيار بانطواء المعيار على مبادئ أو على قواعد. فالمبادئ تحتاج

(٣) وصل عدد إصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى FASB إلى ١٦٣ إصدار حتى نهاية عام ٢٠٠٨.

لكثير من الحكم المهني لتطبيق المبدأ على العمليات الاقتصادية ، بينما القواعد أكثر تحديدا ولا تطبق إلا على العمليات التي تتفق مع متطلبات القاعدة. هنا يجب التأكيد على أن كلا من المبادئ والقواعد يمكن أن ينتج عنه معايير جيدة إذا تم تطبيق المعيار المحاسبي بصورة ملائمة تتفق مع القصد من المعيار. إلا أن التجربة العملية لمعايير المبادئ أثبتت أنها أقل ضررا من معايير القواعد لأن الآثار الناتجة عن تشكيل العمليات المالية بصورة لا تتطبق عليها القواعد وينقل عمليات كان يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية للإفصاح عنها فقط في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ، أو يجعل الشركة تعترف بأصل في قائمة المركز المالي في الوقت الذي كان يجب فيه الاعتراف بمصروف في قائمة الدخل. من ناحية أخرى فإن مدخل القواعد يمكن أن يترتب عليه جودة عالية للمعايير إذا تدارك مجلس معايير المحاسبة الحالات الاستثنائية ومستجدات العملية الاقتصادية وأصدر لكل منها معيار محاسبي بصورة فورية. هذا المدخل لن يكون عمليا لسببين ، السبب الأول طول فترة إعداد المعيار المحاسبي حسب المنهجية المتبعة ، والسبب الثاني أن تعدد المعايير والتعديلات التي تجرى عليها سوف ينتج عنه شبكة معقدة ومتداخلة من المعايير.

خلاصة ذلك أن تأسيس المعايير على المبادئ يرتب جودة أعلى نسبيا للمعايير المحاسبية من تأسيسها على القواعد ، وهنا يبدو السؤال الأساسي لهذا البحث وهو لماذا يعتمد مجلس معين للمعايير مثل المجلس الأمريكي (FASB) على القواعد. الإجابة على هذا السؤال ترتبط بالبيئة أكثر من ارتباطها بالنظرية المحاسبية. فمنهجية وضع المعايير تتيح للطوائف المهتمة بالمشاركة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في عملية إعداد المعيار ، وهذه الطوائف يحكمها اعتبارات بيئية كثيرة أهمها الدوافع والمسئولية. من هنا فإن الباحث يشق فروض الدراسة في القسم الآتي.

فروض الدراسة

من المستقر في البحث المحاسبي أن الدوافع والمسئولية القانونية ، إلى جانب معايير المحاسبة ، تلعب الدور الأساسي في تحديد جودة التقرير المالي (Ball et al, 2003, Ball 2008, Ball and Shivakumar, 2005). لهذا يصعب عمليا استخدام مؤشرات جودة التقارير المالية المنشورة كمؤشرات على جودة معايير المحاسبة. فمن الناحية النظرية ، فإن جودة معايير المحاسبة في بيئة قانونية معقدة ، تلعب فيها الدوافع دورا رئيسا مثل الولايات المتحدة ، لن تمنع الفشل المالي

التي يتبع عن ممارسات التطويع المصطنع للربح. ومع هذا فإن الدوافع والمسئولية القانونية في البيئة يمكن أن تلعب دور كبير في تشكيل المعيار المحاسبي خلال مراحل منهجية إعداد المعيار. من هنا يمكن استخدام المسئولية القانونية والدوافع وراء التقرير المالي في تحديد فروض الدراسة المرتبطة بتفضيلات الطوائف المهتمة بالمعايير.

الوقوف

فيما يتعلق بالدوافع ، فإن الإدارة (معدى القوائم المالية) تسعى إلى تحقيق أقصى عوائد ممكنة خلال فترة ارتباطها بالمنشأة ، وتستخدم المعايير المحاسبية المقبولة في بيئة معينة كوسيلة تساعد على التطويع المصطنع للربح المحاسبي لتحقيق هذا الهدف. وبناءا عليه ربطت الدراسات السابقة جودة معايير المحاسبة بما تتطوي عليه من مبادئ أو قواعد تساعد في تمكين ممارسات تطويع الربح. وعملية تطويع الربح المحاسبي هي تبني الإدارة أسلوب أو أكثر من مجموعة من الأساليب التي تهدف إلى التأثير في الأرباح المحاسبية المقررة بصورة أو بأخرى ، من هذه الأساليب الاستحقاق الاختياري وبدائل السياسات المحاسبية (Healy, 1999) ، أو عن طريق ما يعرف بالتطويع الحقيقي للربح من خلال التأثير في حجم الأنشطة المالية والاستثمارية واختيار توقيت تنفيذها (Ewert and Wagenhofer, 2005) أو مخالفة الصريحة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (Dechow and Skinner, 2000) أو عن طريق هيكلة العمليات والعقود والترتيبات المالية بما يسمح بعدم تطبيق معيار محاسبي معين عليها ، وهو ما يعرف بالمحاسبة الخداعية.

وفي الحقيقة فإن بعض أساليب تطويع الربح قد تكون مرغوبة لتمهيد الربح أو للحد من تقلبات المفاجئة فيه وبالتالي تحسن القوة التنبؤية للأرباح مثل استخدام أساس الاستحقاق في تحديد حجم الأرباح المنشورة (Barth et al, 1999, Arya et al, 2003). وبالتالي فإن عملية تطويع الربح الناتجة عن المبادئ قد تكون أقل ضررا من غيرها من أساليب تطويع الربح. فالأساليب الأخرى مثل مخالفة المبادئ وإعادة هيكلة وترتيب العمليات المالية تعتبر أخطر أساليب تطويع الربح على الإطلاق وخصوصا أن إعادة هيكلة العمليات لا تؤدي إلى معارضة من قبل المراجع لعدم تطبيق المعيار المحاسبي على الحالة ، والذي أكد هذه الحقيقة هو انهيار شركة إنرون الأمريكية بسبب هذه الممارسات. قبل انهيار شركة إنرون وسقوط مكتب

آرثر أندرسون كان الأمريكيين ينظرون إلى معايير المحاسبة الأمريكية على أنها الأكثر جودة في العالم ، ثم بدأوا في التحول إلى توفيق معاييرهم مع المعايير الدولية بسبب ظهور هذا النوع الخطير من أساليب تطويع الربح (Nobes, 2009).

وتجدر الإشارة إلى أن الإدارة لا تسعى إلى تحقيق أهدافها من خلال إعداد القوائم المالية فحسب ، بل أنها أيضا سوف تستخدم ما لديها من أساليب ، بما في ذلك التكتلات السياسية ، لدفع عملية إعداد المعيار في الاتجاه الذي يحقق تلك الأهداف ، وهو ما يمكن أن نعتبره تطويع ربح على أساس قبلي. السؤال الآن ، إذا كانت الإدارة تسعى لتحقيق أهدافها ، وتستخدم المعايير المحاسبية في تحقيق هذه الأهداف ، فأى المعايير تفضل الإدارة ، المبادئ أم القواعد؟. الإجابة على هذا السؤال لا تحدد دوافع الإدارة فقط ، ولكن تحدد أيضا تفضيلات المراجعين. عدد من الباحثين يعدون أوراق عمل بحثية تختبر هذه النقطة (Jamal and Tan, 2008 ، 2009 , Segovia et al). على سبيل المثال ، أوضحت دراسة Jamal and Tan (2008) أن المبادئ لن تكون مفيدة في تخفيض ممارسات تطويع الربح إلا إذا كان المراجع يفضل معايير المبادئ ، إما إذا كان ممن يفضلون القواعد أو يلبون رغبات العميل فإنه سوف يوافق الإدارة على تطبيق المبادئ بصورة تحقق تطويع الربح. أما دراسة (Segovia et al 2009) فأوضحت أن معايير القواعد تحقق اتفاق بين المراجع والإدارة أكثر من معايير المبادئ.

تأسيسا على ما تقدم فإن الباحث يضع الفرض الآتى المتعلق بتفضيلات الإدارة.
الفرض الأول:

عند إعداد المعايير المحاسبية ، تفضل الإدارة أن تعد هذه المعايير على أساس القواعد بدلا من إعدادها على أساس المبادئ.

المسئولية

تحكم المسئولية ، القانونية والمهنية ، أداء المراجعين الخارجيين والنظاميين في علاقتهم بالتقرير المالى. وعلى مر التاريخ ، فإن المراجعين فى البيئات القانونية القوية يفضلون أن تتم مساءلتهم على أساس القواعد بدلا من المبادئ. فعلى الرغم من أن المبادئ تعطى للمراجعين مساحة معينة لممارسة الحكم المهني ، إلا أن

المسئوليات الملقاة على المهنيين بصفة عامة والمراجعين بصفة خاصة تجعلهم يميلون نحو تجانب مخاطر ممارسة الأحكام المهنية ويفضلون الاستناد على قواعد صريحة وواضحة **Bright-line rules** تفاديا للمسئوليات القانونية والمهنية (Staubus, 2004 ، Ijiri 2005). ويرجع السبب وراء تفضيل المراجعين للقواعد على المبادئ ، أن الأخيرة تحتاج إلى تفسيرات معينة عند التطبيق ، وقد يمارس المراجع حكمه المهني في تفسير المبدأ على النحو الذي يراه يصب في مصلحة المستفيدين من القوائم المالية. في المقابل ، فإن النظاميين قد يفسرون نفس المبدأ بطريقة مختلفة ويرون أن هذا التفسير يصب أيضا في مصلحة المستفيدين. من هنا تثار مشاكل الالتزام بالمبادئ بين السلطات المهنية والنظامية من جانب ، والمراجعين ومعدى القوائم المالية من جانب آخر. وبناءا عليه فإن كثرة النزاعات ، ومخاطر التوسع في ممارسة الحكم المهني تجعل المراجعون أكثر ميلا نحو القواعد بدلا من المبادئ. من هنا يمكن صياغة الفرض الثاني المرتبط بمسئولية المراجع في بيئة محددة.

الفرض الثاني:

عند إعداد المعايير المحاسبية ، يفضل المراجعون أن تعد هذه المعايير على أساس القواعد بدلا من إعدادها على أساس المبادئ.

فيما يتعلق بالنظاميين في الهيئات الحكومية مثل هيئات أسواق المال ، فإنهم معنيون برقابة الإفصاح في الشركات المساهمة ولهم سلطة مراقبة التقرير المالي للشركات المساهمة. ولقد أوضحت إحدى الدراسات المتعلقة بسلوكيات المنظمين حيال المبادئ والقواعد المنظمة لعمل الشركات المساهمة (Black, 2008) ، أن المبادئ تعطى للنظاميين مساحة أكبر من الحكم والتوقع والتعامل مع المواقف المستجدة ، ولكنها تدفعهم في نفس الوقت إلى ممارسة اختيارات متحفظة تفاديا للمسئولية التي تقع عليهم من جراء النزاعات المتكررة بينهم وبين معدى القوائم المالية. المثال الواضح على ذلك هو تعليمات السلطات الضريبية ، فهذه التعليمات عادة ما تتضمن العديد من القواعد التفسيرية وقواعد التطبيق الواضحة مثل النسب ، وعدد السنوات ، وحدود المبالغ المعفاه وغيرها (Ijiri, , 2005). بناء على ذلك يمكن أن يصيغ الباحث الفرض الثالث من فروض الدراسة على النحو الآتي:

عند إعداد المعايير المحاسبية ، يفضل النظاميون أن تعد هذه المعايير على أساس القواعد بدلا من إعدادها على أساس المبادئ.

منفعة المعلومات المحاسبية

الإطار الفكري للمحاسبة يركز على منفعة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمستفيدين من القوائم المالية على الأخص المستثمرين. على سبيل المثال ، فإن الإطار الفكري المشترك الذي يعمل عليه كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي يضع المستثمرين في مقدمة أولوياته لتوفير المعلومات المحاسبية التي تساعد في اتخاذ القرارات (Barth, 2008). ولا يقتصر الأمر فقط على الإطار الفكري ، ولكن يمتد أيضا إلى واضعي المعايير والمطبقين والمراجعين ، فالكل يعتقد بأنه يعمل لخدمة مصالح المستفيدين من القوائم المالية. ومع هذا فإن المسئوليات القانونية والدوافع تجعلهم يميلون إلى القواعد بعكس ما يدعون أنهم يعملون لمصلحة المستثمرين (Ball, 2008). فالقواعد ، على النحو الموضح من قبل ، تضع إطارا محددًا للمحاسبة عن العمليات الاقتصادية ، وبالتالي فإنها لا تقدم الإفصاح المحاسبي إلا بالقدر الذي تتطلبه تلك القواعد ، كما أنها لا تلائم العمليات الاقتصادية الجديدة. على الجانب الآخر فإن معايير المبادئ تتصف بوفرة الإفصاح المحاسبي لأنها تشتق من المفاهيم الأساسية للمحاسبة مثل الملائمة وغيرها من المفاهيم التي تركز على منفعة المستثمرين (د. أحمد نور ، ٢٠٠٠). وحيث أن المساحة التي تتيحها المعايير لممارسة تطويع الربح تستخدم للحكم على جودة المعايير ، فإن وفرة الإفصاح المحاسبي تساعد المستفيدين من القوائم المالية على اكتشاف ممارسات تطويع الربح وتعديل القوائم المالية تبعا لذلك. وحيث أن المستفيدين من القوائم المالية يفضلون المزيد من الإفصاح في القوائم المالية ، وحيث أن الإفصاح وفقا للمبادئ يكون أكثر ، فإن الباحث يصيغ الفرض الآتي:

الفرض الرابع:

عند إعداد المعايير المحاسبية ، يفضل المستفيدون من القوائم المالية أن تعد هذه المعايير على أساس المبادئ بدلا من إعدادها على أساس القواعد.

الدراسة الميدانية (٤)

لتحقق من الفروض التي قدمها الباحث في الدراسة النظرية يحتاج إلى التعرف على آراء المهتمين بالمعايير حيال نصوص القواعد ونصوص المبادئ في أي مجموعة من المعايير المحاسبية. ولقد اعتمد العديد من الباحثين على المقابلة واستمارة الاستقصاء كأدوات لجمع البيانات في مثل هذه الحالات. اعتمد الباحث في هذه الدراسة على التجربة الميدانية لاستقصاء آراء نوى الاهتمام بالمعايير السعودية أثناء عقد ندوات مناقشة مشاريع معايير المحاسبة السعودية. واعتمد الباحث على لجنة السعودية في إجراء الدراسة الميدانية لأسباب عديدة أهمها ، وجود كيان نظامي لوضع المعايير ، ووجود منهجية يشارك في مراحلها المهتمون بوضع المعايير ، وبناءا عليه يقدم الباحث فكرة مختصرة عن معايير المحاسبة السعودية.

معايير المحاسبة السعودية

بدأت تجربة إعداد المعايير في المملكة العربية السعودية عام ١٩٨٦ عندما بدأت المملكة ، عن طريق وزارة التجارة ، بالعمل على مواضيع مختارة من المحاسبة المالية شملت : أهداف المحاسبة المالية ، مفاهيم المحاسبة المالية ، معيار العرض والإفصاح العام ، وانتهى العمل عليها واعتمدها الوزارة عام ١٩٨٦. بعد ذلك تأسست الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عام ١٩٩٢ بموجب المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ الذي تمت بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين بهدف النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتفاع بمستواها. ومن مهام الهيئة السعودية مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة وذلك من خلال لجنة معايير المحاسبة التابعة للهيئة. قامت لجنة معايير المحاسبة بدراسة شاملة لما صدر من معايير سابقة والتي شملت أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام ، وحددت اللجنة المواضيع المحاسبية التي ترى أهمية إصدار معايير محاسبية لها ، وشرعت في إعداد عدد منها. انتهت اللجنة من إعداد ١٩ معيار محاسبية كان آخرها معيار ربحية السهم الذي صدر عام ٢٠٠٧. وتتبع اللجنة منهجية معتمدة في إعداد المعايير

شكر الباحث الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين ويخص بالشكر أمين عام الهيئة الدكتور أحمد المغامس ، كما يشكر الباحث معالي الأستاذ عبد العزيز الراشد رئيس لجنة معايير المحاسبة وأعضاء اللجنة ، على معاونتهم للباحث.

تتضمن في إحدى مراحلها إرسال نسخا من مشروع المعيار إلى أعضاء الهيئة وأساتذة الجامعات والمسؤولين في المنشآت ومستخدمي القوائم المالية وغيرهم من المهتمين بالمعايير ؛ ويطلب منهم إيداء وجهة نظرهم في مشروع المعيار ، وكذلك عرض مشروع المعيار للمناقشة في ندوة عامة يعلن عنها في الصحف المحلية يتم خلالها مناقشة الملاحظات التي وردت حول المعيار.

منذ نشأة الهيئة السعودية والشركات السعودية على اختلاف أنواعها تلتزم بالمعايير والآراء المهنية ذات الصلة الصادرة عن الهيئة. ومع هذا فإنه عند تأسيس الهيئة وتبنيها لما أصدرته وزارة التجارة من قبل ، لم يكن المتاح من المعايير يشكل إطار متكامل لإعداد القوائم المالية. إضافة إلى ذلك فإن ما أصدرته الهيئة من معايير منذ نشأتها حتى الآن لم يكتمل أيضا ليشكل إطار متكامل من المعايير اللازمة لإعداد القوائم المالية. فمازلت هناك مواضيع مالية لم يصدر بشأنها معايير مثل عقود المقاولات ، وتجميع الأعمال ، وعمليات البنوك ، وعمليات التأمين ، وغيرها. ولهذا فإن الهيئة كانت تتطلب أن تسترشد الشركات السعودية بالمعايير الأمريكية في المواضيع التي لم يصدر بشأنها معايير سعودية حتى سبتمبر من عام ٢٠٠٢. واستبدلت الهيئة قرار الاسترشاد بالمعايير الأمريكية حال عدم وجود معيار صادر عن الهيئة في سبتمبر ٢٠٠٢ بقرار آخر يتطلب الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في مثل هذه الحالات (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٧).

على هذا النحو فإن الباحث يستنتج عدة استنتاجات من التجربة السعودية تساعد في إنجاز البحث. أول هذه الاستنتاجات أن عقد ندوات لعرض مشاريع المعايير قبل اعتمادها على نوى الاهتمام يمكن الاستفادة منه في الحصول على عينة من المهتمين في تجربة واقعية للتعرف على تفضيلاتهم بالنسبة للمبادئ والقواعد. وترجع أهمية ذلك إلى أن الأفراد المشاركين في ندوات مناقشة معايير المحاسبة السعودية أكثر اهتماما بإعداد المعايير ، ولهم دور إيجابي في هذه العملية ، وبالتالي يمكن الاعتماد على الردود التي يقدمونها على المواد التجريبية التي تقدم لهم في إطار البحث للتحقق من فروض البحث. ثانياً هذه الاستنتاجات أن منهجية إعداد المعايير السعودية تعتمد ، في إعداد معايير المحاسبة السعودية ، على الاستفادة من المعايير الأمريكية (معايير يغلب عليها طابع القواعد) ، والاستفادة من المعايير

التولية (معايير يغلب عليها طابع المبادئ) ، بعد الأخذ في الاعتبار المتطلبات النظامية والاقتصادية والاجتماعية الخاصة بالمملكة العربية السعودية. وبناءا على ذلك ، يمكن للباحث أن يستخدم مجموعة من نصوص المعايير التي تعتمد على المبادئ ، ومجموعة أخرى من النصوص التي تعتمد على القواعد لاختبار فروض الدراسة.

مجتمع الدراسة والعينة

يشمل مجتمع الدراسة الطوائف المهتمة بالمعايير السعودية من معدي القوائم المالية (المحاسبين بالشركات كبديل عن الإدارة) ، والمراجعين ، والنظاميين ، والمستفيدين من القوائم المالية. اعتمد الباحث في تحديد حجم العينة على الطوائف المهتمة بإبداء الرأي على مشاريع المعايير المحاسبية في الندوات العامة التي تعقدها الهيئة بغرض مناقشة هذه المشاريع. استغل الباحث تواجد هذه الندوات في ثلاث مدن هي الرياض وجدة والدمام لمناقشة مشروع معيار محاسبة عقود الإنشاء والخدمات ، حيث حضر الندوات الثلاثة عدد كبير من المهتمين كما هو مبين في الجدول رقم (١).

جدول رقم (١): توزيع العينة

الإجمالي	الدمام	جدة	الرياض	
٣٥٧	٤٦	١٧٩	١٣٢	عدد الحاضرين
١٠٣	١٩	٥٦	٢٨	عدد المعتذرين
٢٤٤	٢٧	١٢٣	١٠٤	حجم العينة:
٦٩	٩	٣١	٢٩	معدي القوائم
١١٢	١٢	٥٣	٤٧	المراجعين
٣١	٣	١٨	١٠	النظاميين
٤٢	٣	٢١	١٨	المستفيدين
٢٤٤	٢٧	١٢٣	١٠٤	عدد الاستمارات المرسله

تم استخدام معدي القوائم المالية (المحاسبين بالشركات) كبديل عن الإدارة

اعتمد الباحث على معايير المحاسبة الصادرة في المملكة العربية السعودية وعدده ١٩ معيار ، بالإضافة إلى مشروع معيار محاسبة عقود الإنشاء والخدمات الذي تم عرضه على ذوى الاهتمام أثناء إجراء التجربة ، فى استخلاص متغيرات القواعد ومتغيرات المبادئ الخاضعة للدراسة. ولقد اتبع الباحث آلية محددة لاختيار المعايير الداخلة فى الدراسة بحيث تغطى الفترة المنتهية بنهاية ٢٠٠٢ ، حيث كانت المعايير الأمريكية هى المعايير المكملة للمعايير السعودية فى حالة عدم توفر معيار سعودى ، والفترة التى بعدها ، حيث كانت المعايير الدولية هى المكملة للمعايير السعودية.

وفيما يلى الإجراءات التى اتبعتها الباحث لتحديد عدد معايير التى شملتها الدراسة.

تحديد عدد المعايير

لتحقيق التوازن بين عدد المعايير الداخلة فى العينة قبل وبعد عام ٢٠٠٢ ، استخدم الباحث عدد المعايير الصادرة بعد ٢٠٠٢ كمرشد لتحديد حجم المعايير الداخلة فى العينة. فخلال الفترة من ٢٠٠٣/١/١ وحتى ٢٠٠٩/١/٣١ أصدرت الهيئة ثلاثة معايير ، بالإضافة إلى مشروع معيار محاسبة عقود الإنشاء والخدمات الذى تم طباعته وعرضه على المهتمين واستلام الآراء والتعليقات عليه. ضمن هذه المجموعة من المعايير معيار ربحية السهم ، استبعده الباحث لأنه لا يرتبط بالقياس المحاسبى لأحداث اقتصادية. وبناءا عليه تم تحديد ثلاثة معايير لاستخدامها فى الدراسة خلال فترة ما بعد عام ٢٠٠٢ ، والمعايير الثلاثة يمكن اعتبارها ذات توجه دولى ، وتشمل معيار المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية ، معيار محاسبة الهبوط فى قيمة الأصول غير المتداولة ، ومعيار محاسبة عقود الإنشاء والخدمات. بعد ذلك تم تحديد ثلاثة معايير أخرى أصدرتها الهيئة منذ نشأتها وحتى ٢٠٠٢/١٢/٣١ باتباع الإجراءات الآتية.

١- أن تشمل الدراسة عدد من المعايير التى تم إصدارها حتى عام ٢٠٠٢ ، مساوى لعدد المعايير التى تم إصدارها بعد عام ٢٠٠٢ ، وتم اختيارها فى الدراسة.

٢- البدء بالمعايير الأحدث ، لأن التجربة السعودية فى إصدار المعايير كانت قد نضجت وزادت مشاركة المهتمين فى مراحل إعداد المعيار.

٣- استبعاد المعايير التى صدرت عام ٢٠٠٢ ، لأنه فى يناير من هذا العام تحولت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس ، وأعاد هذا المجلس إصدار المعايير الدولية بعد أن خفض عدد الاختيارات المحاسبية فيها ، كما بدأت المعايير الدولية فى الانتشار عالمياً. وتم الاستبعاد حتى لا تكون المعايير الدولية قد أثرت فى إعداد المعايير السعودية الصادرة هذا العام ، ويرغب الباحث أن تكون معايير هذه الفترة متأثرة أكثر بالمعايير الأمريكية.

٤- استبعد الباحث المعايير المرتبطة بالبيئة السعودية فقط وليس لها مقابل دولى أو أمريكى وهى معيار الزكاة ومعيار الضريبة وأصدرا عام ١٩٩٩. كما استبعد الباحث معيار التقارير الأولية الذى صدر عام ١٩٩٩ أيضا لأنه ذو طبيعة تختلف عن طبيعة المعايير الأخرى.

بناء على ما تقدم فإن المعايير الثلاثة الداخلة فى العينة هى معيار المحاسبة عن عقود الإيجار ، ومعيار الأصول الثابتة ، ومعيار المحاسبة عن الاستثمار فى الأوراق المالية.

نصوص المنظوية على المبادئ أو القواعد

تم تحديد المبادئ والقواعد التى تضمنتها التجربة على مرحلتين:

المرحلة الأولى: الاجتهاد الشخصى من الباحث

تم تحديد نصوص المبادئ والقواعد من المعايير الستة المشار إليها بمعرفة الباحث عن طريق دراسة النصوص الواردة بكل معيار من المعايير الستة والإطلاع على لوائح المالية لبعض الشركات فيما يتعلق بتطبيق المعايير الستة (بما فيها مشروع معيار محاسبة عقود الإنشاء والخدمات). ووضع الباحث ثلاثة شروط للوصول لقررت المعيار التى يمكن استخدامها فى الاختبار الميدانى ، وتتضمن هذه الشرط ما يلى:

١- أن تتعلق الفقرة بالاعتراف المحاسبي الذي يحدد نطاق تطبيق المعيار على العمليات الاقتصادية.

٢- أن تتعلق الفقرة بموضوعات محاسبية مرتبطة بالقياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية ، وبالتالي تستبعد الفقرات المرتبطة بالعنوان والهدف والنطاق والتعريفات والدراسة.

٣- أن ترتبط الفقرة بمبدأ عام أو ترتبط الفقرة بقواعد تعكس حدود إرشادية واضحة.

٤- أن تكون المعالجة المحاسبية وفقا للمبدأ أو القاعدة تمكن من تطويع الربح المحاسبي.

انتهى الباحث في هذه المرحلة إلى ٢٤ فقرة بواقع أربعة فقرات لكل معيار ، نصف هذه الفقرات ينطوي على مبادئ والنصف الثانى ينطوي على قواعد.

المرحلة الثانية: أخذ رأى مجموعات مختصة:

في هذه المرحلة عرض الباحث النصوص التى انتهى إليها فى المرحلة السابقة على مجموعات صغيرة ممن لهم علاقة بمعايير المحاسبة السعودية ، المجموعة الأولى ثلاثة من المستشارين معاونين للجنة معايير المحاسبة السعودية ، وأربعة من أعضاء هيئة التدريس ، إثنين منهم شاركوا فى إعداد معايير المحاسبة السعودية ، وثلاثة أعضاء من اللجنة إثنين من المراجعين وواحد من معدي القوائم المالية. فى هذه اللقاءات شرح الباحث فكرة البحث ، وناقش مع كل فرد الفقرات المقترحة للدراسة ، وانتهى الباحث معهم إلى ١٠ فقرات من المعايير ، خمسة تنطوي على مبادئ وخمسة أخرى تنطوي على قواعد. وفى ضوء المناقشة مع المجموعات المختصة ، أعيد صياغة الفقرات للتعبير عن المعالجات الواردة بها بصورة بسيطة يمكن استخدامها فى وضع استمارة الاستقضاء. الجدول رقم (٢) يعرض النصوص المستخدمة فى الدراسة بعد إعادة صياغتها.

القواعد	المبادئ
<p>يعد الانخفاض غير مؤقت إذا توافرت مؤشرات على استمراره ، أو يمكن من خلالها الحكم على استمراره ، مثل احتمال عدم تحصيل المستثمر كل مستحقاته ، الإعلان عن إفلاس المنشأة المستثمر فيها، أو تعرضها لأزمة مالية مؤثرة ، أو في حالة الهبوط العام في أسعار الأسهم ، وطول فترة هبوط سعر الورقة المالية.</p>	<p>يتطلب المعيار إثبات الانخفاض غير المؤقت في القيمة العادلة للأوراق المالية عن حوثه وإثبات الخسائر في دخل الفترة.</p>
<p>لقياس تكلفة الأصل المصنع داخليا يجب:</p> <ul style="list-style-type: none"> - أن تتبع المنشأة أسسا منتظمة لتوزيع التكاليف. - توزيع التكاليف غير المباشرة على أساس الطاقة العادية. - تحمل الأصول الثابتة بجزء من التكاليف غير الصناعية المتعلقة بالفترة للحد الذي يكون لهذا علاقة بإيصال الأصل للحالة التي تجعله صالحا للاستخدام. 	<p>تس تكلفه الأصل المنتج داخليا بالتكاليف لصناعية المباشرة وغير المباشرة والتكاليف الأخرى اللازمة ليصل الأصل إلى المكان المحدد وبالحالة التي تجعله صالحا للاستعمال.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - يعتبر عقد الإيجار رأسمالي إذا غطى ٧٥٪ من العمر الباقي للأصل. - يعتبر عقد الإيجار رأسمالي إذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار تساوي ٩٠٪ أو أكثر من القيمة العادلة للأصل. 	<p>يجب تصنيف عقد الإيجار كإيجار رأسمالي إذا ترتب على عقد الإيجار تحويل جوهري لمنافع ومخاطر الأصل من المؤجر إلى المستأجر.</p>
<p>يجب تخفيض صافي القيمة الدفترية للأصل لتصبح مساوية للقيمة الممكن استردادها من الأصل ، إذا كانت القيمة الممكن استردادها من الأصل أقل من</p>	<p>تعلن على المنشأة أن تقرر في تاريخ التقرير المالية ، ما إذا كانت هناك مؤشرات على وجود هبوط في قيمة أحد أصولها غير المتداولة. ويجب على</p>

القواعد	المبادئ
<p>قيمته الدفترية. ويعتبر مقدار التخفيض خسائر هبوط تحمل لدخل الفترة المالية. ويتعين عكس قيد خسارة الهبوط في قيمة الأصل التي سبق إثباته في الفترات المالية السابقة ، فيما عدا الشهرة ، إذا كان هناك تغير جوهري في القيمة الممكن استردادها منذ إثبات آخر خسارة هبوط في قيمة الأصل.</p>	<p>المنشأة ، في حالة وجود مثل هذه المؤشرات ، تقدير القيمة الممكن استردادها من ذلك الأصل.</p>
<p>يمكن تحديد نسبة انجاز العقد بطرق مختلفة. وتستخدم المنشأة الطريقة التي تقيس بها العمل المنجز بدرجة مقبولة من الثقة طبقاً لطبيعة العقد. وتتضمن هذه الطرق:</p> <p>أ- نسبة التكاليف الفعلية للعمل المنجز إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد.</p> <p>ب- حصر وتقدير الأعمال التي تم تنفيذها .</p> <p>ج- الانجاز الفعلي لجزء مكتمل من أعمال العقد.</p>	<p>يجب ، في تاريخ قائمة المركز المالي ، عندما يكون من الممكن تقدير مخرجات العقد بدرجة مقبولة من الثقة ، إثبات الإيرادات والتكاليف المرتبطة بالعقد على أنها إيرادات ومصروفات وقياسها على أساس طريقة نسبة الإنجاز.</p>

الجدول رقم (٣) الآتي يلخص الإجراءات التي اتبعتها الباحثة للحصول على المعايير المحاسبية التي كانت محلاً للدراسة واختيار مجموعة النصوص المستخدمة في مواد التجربة . ويوضح الجدول أن عدد النصوص التي انتهى إليها الباحث واستخدمها في تصميم استمارة الاستقصاء هي ١٠ نصوص من ٥ معايير. النصوص العشرة هي خمسة نصوص تعبر عن المبادئ ، وخمسة أخرى تعبر عن القواعد.

بعد ٢٠٠٢	حتى ٢٠٠٢	
٣	١٧	عدد المعايير الصادرة
١		مشروع معيار تحت الاعتماد (تم التعليق عليه)
(١)	(١٤)	معايير مستبعدة بموجب شروط الباحث
٣	٣	عدد معايير الداخلة في العينة
١٢	١٢	عدد النصوص التي استخلصها الباحث
٨	٦	عدد النصوص المستبعدة بموجب المناقشة مع بعض المهتمين
٤	٦	عدد النصوص المستخدمة في التجربة (بالتساوى بين المبادئ والقواعد)
٢	٣	عدد المعايير

تصميم الاستقصاء

طبقا لهدف الدراسة ، فإنه تم تصميم استمارة الاستقصاء الموزعة على مفردات العينة على النحو الآتى:

أولا: تفضيلات المهتمين

للحصول على آراء ذوى الاهتمام فى النصوص التى تتطوى على مبادئ والنصوص التى تتطوى على قواعد ، تم عرض كل نص من هذه النصوص على مفردات العينة مرفقا بكل نص سؤال محدد يتطلب الإجابة بنعم أو لا وهو ، هل يكفى هذا النص لتطبيق محاسبة سليمة (بخصوص موضوع النص)؟

كما أوضح الباحث فى استمارة الاستقصاء المتضمنة مبادئ أن الإجابة بنعم تعنى أن النص لا يحتاج لقواعد إرشادية للحالات التى يتعين فيها تطبيق النص ، وأن الإجابة بلا تعنى أنه يجب تحديد قواعد عملية لتطبيق النص. كما أوضح الباحث فى الاستمارة المتضمنة قواعد أن الإجابة بنعم تعنى أن النص يكفى لتوفير محاسبة عن

كل الحالات العملية الممكنة التي تغطيها القاعدة ، وأن الإجابة بلا تعنى أن هناك حالات عملية ممكنة لا تنطبق عليها القواعد.

ثانيا: إمكانية تطويع الربح

الحصول على إجابات محددة بشأن سماح النص أو عدم سماحه بممارسات تطويع الربح المحاسبى ، تطلبت من الباحث صياغة أسئلة محددة حسب طبيعة كل نص ، وطلب الباحث أن يتم الإجابة على جميع الأسئلة بإجابة واحدة (نعم) أو (لا) ، هذه الأسئلة تم صياغتها على النحو الآتى:

بالنسبة لنصوص المبادئ:

- ١- المحاسبة عن الهبوط غير المؤقت فى الأوراق المالية: هل يسمح النص بتأجيل المعالجة المحاسبية عن الهبوط؟
- ٢- بالنسبة لقياس تكلفة الأصل المصنع داخليا: هل يسمح النص بتحميل عناصر من التكاليف الإدارية على تكلفة الأصل؟
- ٣- بالنسبة للمحاسبة عن عقود الإيجار؟ هل يسمح النص بتحويل عقد رأسمالى إلى تشغيلى؟
- ٤- بالنسبة للهبوط فى قيمة الأصول غير المتداولة؟ هل يسمح النص باختيار توقيت الاعتراف بالهبوط؟
- ٥- بالنسبة لمحاسبة عقود الإنشاء؟ هل يسمح النص باستخدام عدة طرق لتحديد إيرادات الفترة؟

فيما يتعلق بنصوص القواعد:

فيما يتعلق بالأسئلة المرتبطة بنصوص القواعد تم تغيير ثلاثة أسئلة من الخمسة السابقة هى السؤال الأول ، والسؤال الرابع ، والسؤال الخامس ، والإبقاء على السؤال الثانى والسؤال الثالث كما كانا عليه فى حالة المبادئ ، الأسئلة التى تم تغييرها كانت على النحو الآتى؟

١- المحاسبة عن الهبوط غير المؤقت في الأوراق المالية: باستثناء حالة عدم تمكن المستثمر من تحصيل كل مستحقاته ، وحالة الإعلان عن إفلاس الشركة المستثمر فيها ، هل يسمح النص بعدم معالجة الهبوط في أسعار الأوراق المالية ؟

٢- بالنسبة للهبوط في قيمة الأصول غير المتداولة؟ هل يسمح النص باختيار توقيت الاعتراف بالهبوط وتوقيت عكس كل أو بعض من الهبوط السابق في الأرباح مرة أخرى؟

٣- بالنسبة لمحاسبة عقود الإنشاء؟ هل يسمح النص باختيار طريقة حساب نسبة الإنجاز وتغييرها من سنة لأخرى رغم متطلبات الثبات؟

تصميم التجربة وإدارتها

عوامل التجربة (المتغيرات المستقلة)

بناء على فروض الدراسة والمعطيات المقدمة بشأن المعايير ، فإن تصميم التجربة هو القطاعات المختلطة Mixed design ٤×٢ حيث:

أ- عدد أنواع نصوص المعايير ٢: المبادئ رقم (١) ، والقواعد رقم (٢).

ج- عدد مجموعات المهتمين ٤: مجموعة (١) معدي القوائم المالية ، مجموعة (٢) المراجعين ، مجموعة (٣) النظاميين ، مجموعة (٤) المستفيدين.

هذا التصميم تطلب من الباحث تقسيم المهتمين في كل مجموعة رئيسية إلى مجموعتين فرعيتين متساويتين عشوائيا ، وفي حالات المجموعات التي تتكون من عدد فردي تم زيادة عدد إحدى المجموعات الفرعية مفردة واحدة. لكل مجموعة رئيسية من المهتمين تم إرسال أسئلة المبادئ قبل وبعد ٢٠٠٢ لمجموعة فرعية وأسئلة القواعد قبل وبعد ٢٠٠٢ لمجموعة فرعية أخرى بشكل عشوائي عند اختيار مفردات المجموعات الفرعية المرسل لها.

المتغيرات التابعة

تقيس المتغيرات التابعة تفضيلات المهتمين بالنسبة للمبادئ والقواعد من ناحية ، وإمكانية تطويع الربح المحاسبي باستخدام المبادئ أو القواعد من ناحية أخرى.

وحيث تم تصميم التجربة بحيث يتم الحصول على خمس إجابات من كل مفردة على النصوص المقدمة ، وخمس إجابات حول إمكانية تطويع الربح ، فإن الباحث حول الإجابات الخمسة إلى مقياس نسبي واحد لكل مفردة من مفردات البحث بالنسبة لكل متغير تابع باستخدام المعادلة الآتية:

$$y_i = \frac{\sum r_{ijk}}{5}$$

حيث: y_i = المتغير التابع ، $i = 1, 2$

j = خمس اجابات من كل مفردة بحث

k = رقم فردة البحث.

يفترض هذا المقياس أن كل سؤال له وزن متساوى مع وزن كل سؤال آخر من أسئلة المتغير. ويساعد هذا المقياس فى التعرف على رأى مفردة البحث بشكل إجمالى ، كما يساعد على إجراء التحليلات الإحصائية التى تعتمد على القيم الرقمية.

إدارة التجربة والردود

بعد مرور حوالى خمسة عشر يوما تقريبا من عقد الندوات التى قابل الباحث فيها العينة المستهدفة ، ومن قائمة الأسماء والعناوين التى حصل عليها الباحث منهم ، قام الباحث بإرسال الاستقصاء عن طريق البريد ، واتخذ التدابير اللازمة لضمان الحصول على نسبة ردود عالية. من هذه التدابير إخطار المبحوثين هاتفيا بإرسال الاستمارة عن طريق البريد ، إرسال مظروف باسم الباحث على عنوانه الجامعى لإرسال الردود عليه ، الاتصال بالمبحوثين بعد فترة كافية للتأكد من وصول الاستقصاء ، الاتصال مرة أخرى للتأكد من الرد. فى بعض الحالات قام الباحث بزيارة المبحوثين فى مواقع عملهم لتسليم الاستقصاء واستلامه وذلك بالنسبة للمبحوثين المتواجدين بمدينة الرياض.

بعد مرور حوالى ثلاثة أسابيع تلقى الباحث عدد من الردود ، وقام الباحث بالاتصال بباقى المبحوثين حيث اعتذر بعضهم ، ولم يرد البعض الآخر. اكتفى الباحث بما وصله من ردود ، وكانت نسبة كبيرة منها من مدينة الرياض. قام

البحث يفحص الردود المستلمة واستبعد عدد منها لعدم اكتمال الإجابات ، الجدول رقم (٤) يعرض أعداد الردود المستلمة والمستبعدة ونسبة الرد لكل مجموعة من الصوغات.

جدول رقم (٤): الردود من مفردات التجربة

البيان	معدني القوائم	المراجعين	النظاميين	المستفيدين	اجمالي
عدد الاستمارات المرسله	٦٩	١١٢	٣١	٤٢	٢٤٤
الاستمارات غير المستلمة	٢٧	٥٣	١٢	٢٠	١١٢
الاستمارات المستلمة	٤٢	٥٩	١٩	٢٢	١٣٢
استمارات مستبعدة	٦	٨	١	٨	٢٣
الردود القابلة للتحويل	٣٦	٥١	١٨	١٤	١١٩
نسبة الرد	%٥٢	%٤٥	%٥٨	%٣٣	%٤٨

نصح من الجدول السابق أن أعلى نسبة للردود كانت من النظاميين (وكان معظمهم من هيئة السوق المالية الموجودة بمدينة الرياض) وأدنى نسبة رد كانت من المستفيدين وذلك بسبب استبعاد نسبة تصل إلى ١٩٪ من مجموع الاستمارات المستلمة لهم.

تحليل الإحصائي والنتائج

تظهر الإحصائي لبيانات الدراسة ارتبط بطبيعة التجربة وطبيعة البيانات التي تم الوصول عليها . استخدم الباحث أسلوب تحليل التباين ANOVA ، حيث تمثل عوامل تجربة المتغيرات المستقلة (مجموعات المهتمين ، ونصوص المعايير) ، المتغيرات التابعة فتم حسابها من ردود المبحوثين. إلى جانب ذلك استخدم البحث الإحصاءات الوصفية التي تعكس الخصائص الأساسية للمتغيرات التابعة.

الجدول رقم (٥) الآتى يعرض الإحصاءات الوصفية للمتغيرات التابعة للتجربة موزعة حسب نصوص المعايير ، ثم حسب مجموعات المهتمين. ويتضمن الجدول إحصاءات عن الوسط الحسابى والانحراف المعياري لردود مجموعات التجربة وتساعد هذه الإحصاءات فى معرفة توجه كل مجموعة بالنسبة للمبادئ أو القواعد وبالنسبة لمساحة تطويع الربح المسموحة فى كلا منهما حتى يمكن تفسير التحليلات الإحصائية التى تلى ذلك.

جدول رقم (٥): الإحصاءات الوصفية

y_2	y_1	المجموعة (ج)	
(٠,١٨) ٠,٧٠	(٠,١٥) ٠,٣٢	١	مجموعة المبادئ
(٠,١٣) ٠,٦٨	(٠,١٧) ٠,٣٧	٢	
(٠,١٧) ٠,٦٧	(٠,١٤) ٠,٥١	٣	
(٠,٢٣) ٠,٤٢	(٠,٢٢) ٠,٧١	٤	
(٠,١٤) ٠,٤١	(٠,١٨) ٠,٦٩	١	مجموعة القواعد
(٠,١٧) ٠,٣٥	(٠,١٩) ٠,٦٤	٢	
(٠,٠٩) ٠,٥٥	(٠,١٧) ٠,٦٩	٣	
(٠,١٥) ٠,٧٤	(٠,١٠) ٠,٤٨	٤	
الانحراف المعياري (٥) ، y_1 : درجة التفضيل ، y_2 : درجة تطويع الربح			

الجدول السابق يوضح أن درجة تفضيل نصوص المبادئ مرتفعة عند المستفيدين من القوائم المالية (ج٤) ، يليها عند النظاميين (ج٣) ، أما معدى القوائم المالية (ج) والمراجعين (ج٢) فإن درجة تفضيلهم للمبادئ كانت منخفضة. فى المقابل فإن درجة تفضيل معدى القوائم المالية والمراجعين للقواعد كانت أكبر من درجة تفضيل المستفيدين لها. فى نفس الوقت فإن النظاميين فضلوا القواعد أيضا أكبر من

درجة تفضيلهم للمبادئ. وعلى عكس نتائج المتغير (y_1) ، فإن المستفيدين يرون أن مبادئ أقل قابلية للسماح بممارسات تطويع الربح ، بينما يرى باقى المجموعات فى ذلك النظاميين (ج ٣) ، أن المبادئ يترتب عليها تطويع ربح. ومن ثم فإن مجموعة الوحيدة التى ترى جودة أعلى لمعايير المبادئ هى مجموعة المستفيدين. مجموعة النظاميين ، على الرغم من قبولهم للمبادئ ، إلا أنهم يرونها تسمح بتطويع ربح. فى المقابل فإن المراجعين ومعدى القوائم المالية يرون أن القواعد هى التى تسمح كثيرا بممارسات تطويع الربح.

جهات المجموعات الأربعة حىال تفضيل المبادئ أو القواعد ، وحيال ممارسات تطويع الربح المترتبة على كلا منهما ، سوف تستخدم فى تفسير تحليل التباين فرض اختبار فروض الدراسة فيما بعد.

ملاوة على الإحصاءات الوصفية الموضحة أعلاه ، تم حساب معامل ارتباط متغير التابع الأول (درجة تفضيل نصوص المعايير) ، والمتغير التابع الثانى (درجة تطويع الربح) ، وذلك بالنسبة لكل من نصوص المبادئ ونصوص القواعد. معامل الارتباط الأول بلغ - ٠,٢٤ ٪ (معنوى عند مستوى معنوية أقل من ٥ ٪) هذا يعنى أنه عند انخفاض درجة قبول المبادئ ارتفع تقدير إمكانية تطويع الربح العكس. معامل الارتباط الثانى بلغ - ٠,١٠ ٪ (غير معنوى) ، وهذا يعنى أنه عند انخفاض درجة قبول القواعد ارتفع تقدير إمكانية تطويع الربح والعكس.

نتائج الإحصائية فى مجملها تحدد ملامح نتائج اختبارات الفروض التى سوف تلى ذلك ، على الأخص فيما يتعلق بدرجة تفضيل كل مجموعة من مجموعات المهتمين مدخل إعداد المعايير ، ومن ناحية أخرى فإن المجموعة التى سوف تفضل مدخل معين سوف تقرر به درجة أقل من إمكانية تطويع الربح.

نيا: تحليل التباين

تحليل التباين فيما بين المجموعات بالنسبة لكل متغير تابع ، يقدم دلالات إحصائية من مدى اتفاق أو اختلاف المجموعات فيما بينها بالنسبة لكل متغير. الجدول رقم (٦) يعكس النتائج الإحصائية لتحليل التباين.

جدول (٦): تحليل تباين المجموعات

Y_2	Y_1	مكونات التباين
٣ ٥٥	٣ ٥٥	<u>نصوص المبادئ:</u> درجات الحرية (DF): للمجموعات للبقاى
٠,١٣٩٧٣ ٠,٠٢٦٩٣	٠,٠٣٠٠٤٢ ٠,٠٢٩١٩	متوسط المربعات (MS): للمجموعات للبقاى
٥,١٩	١٠,٢٩	F
٠,٠٠١	٠,٠٠١	p
٣ ٥٥	٣ ٥٥	<u>نصوص المبادئ:</u> درجات الحرية (DF): للمجموعات للبقاى
٠,٣٢٢٥٣ ٠,٠٢٢١٧	٠,٠٩٩٥٢ ٠,٠٣٢٠٧	متوسط المربعات (MS): للمجموعات للبقاى
١٤,٥٥	٣,١٠	F
٠,٠٠١	٠,٠٣٤	p

فى القسم الأول من الجدول رقم (٦) النتائج الإحصائية لمدى تفضيل المجموعات الأربعة لنصوص المبادئ (Y_1) ، ومدى اتفاق المجموعات حول تطويع الربح الناتجة عنها (Y_2). وتوضح النتائج أن المجموعات الأربعة اختلفت فيما بينها حول تفضيل نصوص المبادئ وحول مدى تطويع الربح الناتجة عنها. بالنسبة لتفضيل المبادئ ، أظهر تحليل التباين أن قيمة الاختبار الإحصائى (F) تساوى ٣,١ وهى قيمة معنوية عند مستوى معنوية أقل من ٥% ، وبالنسبة لمدى تطويع الربح أظهر التحليل أن قيمة (F) تساوى ١٤,٥٥ وهى قيمة معنوية عند مستوى أقل من

2. تحليل التباين على هذا النحو يعنى أنه على الأقل هناك مجموعة واحدة تختلف عن بقية المجموعات الثلاثة الأخرى فيما يتعلق بتفضيل أو عدم تفضيل نصوص المبادئ ، وأن مجموعة واحدة على الأقل تختلف عن المجموعات الأخرى فيما يتعلق بتأثير المبادئ على تطويع الربح.

لقد تم التنبؤ من الجدول رقم (٦) فيعرض النتائج الإحصائية لمدى تفضيل المجموعات الأربعة لنصوص القواعد (y_1) ، ومدى اتفاق المجموعات حول تطويع الربح الناتجة عنها (y_2). وتوضح النتائج أن المجموعات الأربعة اختلفت فيما بينها حول تفضيل نصوص القواعد ، حيث أظهر تحليل التباين أن قيمة الاختبار الإحصائي (F) تساوى ٣,١ وهى قيمة معنوية عند مستوى معنوية أقل من ٥٪ ، وأن المجموعات اختلفت أيضا حول مدى تطويع الربح الناتجة القواعد ، حيث أظهر التحليل أن قيمة (F) تساوى ١٤,٥٥ وهى قيمة معنوية عند مستوى أقل من ٥٪. هذا يعنى أيضا ، أن مجموعة واحدة على الأقل تختلف عن بقية المجموعات الثلاثة الأخرى فيما يتعلق بتفضيل أو عدم تفضيل نصوص القواعد ، وأن مجموعة واحدة على الأقل تختلف عن المجموعات الأخرى فيما يتعلق بتأثير القواعد على تطويع الربح. تحليل التباين هنا لا يمكن استخدامه لاختبارات الفروض على النحو المقدم فى الإطار النظرى ، الجزء التالى تم تصميمه لاختبار فروض هـ.

اختبارات الفروض

لختبار فروض الدراسة ، أعاد الباحث تحليل التباين لاختبار الفرق بين ردود المجموعة الواحدة من المهتمين حول نصوص المبادئ ، وردودهم حول نصوص القواعد ، وكذلك ردودهم فيما يتعلق بدرجة تطويع الربح المرتبطة بكل حالة.

الفرض الأول: عند إعداد المعايير المحاسبية ، تفضل الإدارة أن تعد هذه المعايير على أساس القواعد بدلا من إعدادها على أساس المبادئ.

استخدم الباحث معدى القوائم المالية كبديل عن الإدارة ، وتم اختبار التباين بين ردود المجموعة الفرعية الأولى من معدى القوائم المالية تجاه المبادئ ، وردود المجموعة الفرعية الثانية تجاه القواعد ، وكذلك اختبار التباين لدرجة تطويع الربح

المصاحبة لكل منهما باستخدام أسلوب تحليل التباين ، وتم عرض النتائج الجدول رقم (٧). نتج عن تحليل تباين ردود مجموعة معدى القوائم المالية تفضيلها للمبادئ أو تفضيلها للقواعد اختلاف معنوى بين درجة تفضيل المبادئ ودرجة تفضيل القواعد ، حيث تميل المجموعة نحو تفضيل القواعد. وتوض النتائج الإحصائية الموضحة أن التباين بين المجموعة الفرعية التى استلمت المبادئ والمجموعة الفرعية التى استلمت القواعد كبير ومعنوى ، حيث قيمة (F) تساوى ٤١,٦ وهى قيمة عالية المعنوية عند مستوى أقل من ١٪. من ناحية أخرى المجموعة الفرعية التى استلمت المبادئ قدرت أن درجة تطويع الربح المترتبة على المبادئ أعلى من الدرجة التى حددتها المجموعة الفرعية التى استلمت القواعد بفارق معنوى عند قيمة (F) تساوى ٢٧,٢٣ (معنوية عند أقل من ١٪).

هذه النتائج تؤدى إلى استنتاج أن معدى القوائم المالية (كبديل عن الإدارة) يفضى المعايير المبنية على القواعد ويعتبرونها أعلى جودة من المعايير المبنية على المبادئ ، وذلك على أساس قياس جودة معايير المحاسبة باستخدام مقياس يعبر مدى سماح المعيار بتطويع الربح المحاسبى.

جدول (٧): تحليل تباين مجموعة معدى القوائم المالية

Y ₂	Y ₁	مكونات التباين
١	١	درجات الحرية (DF):
٣٤	٣٤	للمجموعات للبقاى
٠,٧٥١١١	١,٢١٠٠	متوسط المربعات (MS):
٠,٠٢٧٥٨	٠,٠٢٩١	للمجموعات للبقاى
٢٧,٢٣	٤١,٦	F
٠,٠٠١	٠,٠٠١	p

الفرض الثانى: عند إعداد المعايير المحاسبية ، يفضل المراجعون أن تعدد المعايير على أساس القواعد بدلا من إعدادها على أساس المبادئ.

اختار الفرض الثانى من فروض الدراسة تم تقسيم مجموعة المراجعين إلى مجموعتين فرعيتين ، استلمت إحداها نصوص المبادئ ، واستلمت الأخرى نصوص القواعد. أوضحت النتائج الإحصائية لتحليل التباين بين ردود المجموعتين فرعيتين والمعروضة فى جدول رقم (٨) ، أن المجموعة الفرعية التى استلمت المبادئ وضعت لها درجة تفضيل أقل من تلك التى وضعتها المجموعة التى استلمت القواعد. ويتبين من الجدول رقم (٨) أن التباين بين المجموعتين الفرعيتين من المراجعين معنوى بدرجة عالية حيث قيمة (F) تساوى ٤٦,٥٨ وهى قيمة معنوية بدرجة كبيرة عند مستوى أقل من ٠,١٪. من ناحية أخرى فإن المجموعة الفرعية التى استلمت المبادئ قدرت أن درجة تطويع الربح المترتبة على المبادئ أعلى من الدرجة التى حددتها المجموعة الفرعية التى استلمت القواعد بفارق معنوى عند قيمة (F) تساوى ٦٤,٢ (معنوية عند أقل من ٠,١٪).

هذه النتائج تؤكد الفرض الثانى بأن المراجعين يفضلون معايير القواعد ، وأنهم يرون أن درجة تطويع الربح المترتبة على القواعد أقل منها فى حالة المعايير المعينة على المبادئ.

جدول (٨): تحليل تباين مجموعة المراجعين

مكونات التباين	y_1	y_2
درجات الحرية (DF): للمجموعات للبقاى	١ ٤٩	١ ٤٩
متوسط المربعات (MS): للمجموعات للبقاى	٠,٨٨٢٠٨ ٠,٠٣٣١٩	١,٤١٠٠ ٠,٠٢٢٠
F	٤٦,٥٨	٦٤,٢
p	٠,٠٠١	٠,٠٠١

الفرض الثالث: عند إعداد المعايير المحاسبية ، يفضل النظاميون أن تعد هذه المعايير على أساس القواعد بدلا من إعدادها على أساس المبادئ.

تم تقسيم مجموعة النظاميين واختبار الفرض الثالث بنفس الطريقة المتبعة في الفرضين الأول والثاني. وتوضح النتائج المعروضة في الجدول رقم (٩) المجموعة التي استلمت القواعد فضلها بدرجة أعلى من درجة التفضيل التي وضعها أفراد المجموعة التي استلمت المبادئ. ومع هذا ، فإن التباين لم يكن بالدرجة التي ظهرت في اختبار الفرضين السابقين. فالنتائج المعروضة في جدول (٩) توضح أن قيمة (F) لدرجة التفضيل تساوي ٥,٤٥ وهي قيمة معنوية بمستوى أقل من ١٪. من ناحية أخرى فإن المجموعة الفرعية التي استلمت المبادئ قدرت أن درجة تطويع الربح المترتبة على المبادئ بصورة متقاربة مع تلك التي قدرتها المجموعة الفرعية التي استلمت القواعد حيث أن قيمة (F) تساوي ٠,٩٤ (غير معنوية عند أي مستوى من مستويات المعنوية).

هذه النتائج لا تثبت الفرض الثالث لأنه ، على الرغم من تفضيل النظاميين للقواعد على المبادئ بفارق ضئيل نسبياً ، إلا أنهم لا يرتبون لمعايير القواعد جودة أعلى من معايير المبادئ.

جدول (٩): تحليل تباين مجموعة النظاميين

مكونات التباين	y_1	y_2
درجات الحرية (DF): للمجموعات للبقاقي	١ ١٦	١ ١٦
متوسط المربعات (MS): للمجموعات للبقاقي	٠,١٤٢٢٢ ٠,٠٢٦١١	٠,٠٥٥٥٦ ٠,٠١٨٨٩
F	٥,٤٥	٢,٩٤
p	٠,٠٣٣	٠,١٠٦

الفرض الرابع: عند إعداد المعايير المحاسبية ، يفضل المستفيدون من القوائم المالية أن تعد هذه المعايير على أساس المبادئ بدلاً من إعدادها على أساس القواعد.

اختبار الفرض الرابع بالطريقة المتبعة في اختبارات الفروض الثلاثة السابقة أسفر عن النتائج الإحصائية المعروضة في الجدول رقم (١٠). توضح النتائج

مجموعة المستفيدين تفضل المبادئ حيث متوسط درجة تفضيل المبادئ أعلى من متوسط درجة تفضيل القواعد. وتوضح نتائج تحليل التباين في الجدول رقم (١٠) أن المجموعة الفرعية من المستفيدين التي استلمت المبادئ وضعت لها درجة أعلى من تلك التي وضعتها المجموعة التي استلمت القواعد وذلك بفارق معنوي (قيمة F تساوي ٧,٥٩ وهي معنوية عند مستوى أقل من ٢٪). من ناحية أخرى فإن درجة تحليل تباين ردود المجموعتين الفرعيتين من المستفيدين أظهر اختلافا معنويا في تحرير درجة تطويع الربح المصاحبة للمبادئ عن تلك المصاحبة للقواعد.

جدول (١٠): تحليل تباين مجموعة المستفيدين

Y ₂	Y ₁	مكونات التباين
١	١	ترجات الحرية (DF):
١٢	١٢	للمجموعات للبقاى
٠,٣٤٥٧١	٠,٢٣١٤٣	متوسط المربعات (MS):
٠,٠٣٤٢٩	٠,٠٣٠٤٨	للمجموعات للبقاى
١٠,٠٨	٧,٥٩	F
٠,٠٠٨	٠,٠١٧	p

بناءً عليه فإن النتائج الواردة بالجدول رقم (١٠) تثبت الفرض الرابع ، أن المستفيدين من القوائم المالية يميلون نحو تفضيل المبادئ المحاسبية عند إعداد المعايير المحاسبية ، ويرونها أقل إتاحة لفرص تطويع الربح المحاسبى.

مناقشة النتائج

تنتج الإحصائية المقدمة في القسم السابق من الدراسة الميدانية تتفق كثيرا مع الإطار النظري للدراسة ومع نتائج معظم الدراسات السابقة ، إذا استثنى الدراسات الجلية المعبرة عن آراء الباحثين في مداخل إعداد معايير المحاسبة والتي ترجح مفضل المبادئ على مدخل القواعد. وتفسر النتائج الإحصائية التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة فروض ، الدوافع ، والمسئولية ، ومنفعة المعلومات المحاسبية.

فرض الدوافع يعنى أن كل طرف من الأطراف التعاقدية المهتمة بالقوائم المالية يحدد اختياراته على أساس ما يحقق له أقصى منفعة. وبناءا عليه ، فإنه من المتوقع أن تميل اختيارات الإدارة (معدى القوائم المالية) إلى تفضيل القواعد لأن تطبيقها يؤدي إلى تحقيق رغبات الإدارة من حيث إمكانية تشكيل العمليات المالية بما يتفق أو لا يتفق مع متطلبات المعايير المحاسبية. على النقيض من موقف الإدارة ، فإن المستفيدين من القوائم المالية يرغبون في مزيد من الإفصاح والشفافية ، ويرون أن بناء المعايير على أساس المبادئ هو الأفضل في تحقيق متطلباتهم. لهذا السبب جاءت نتائج تحليل ردود المستفيدين متباينة مع نتائج تحليل ردود معدى القوائم المالية.

المسئولية القانونية على الجانب الآخر ، تشكل إطارا للاختيارات لدى كلا من المراجعين والنظاميين. المراجعون يقعون بين الرغبة الضمنية في تأييد عملائهم ، وبين المسئولية التي تفرضها عليهم النظم القانونية والمهنية في بيئة معينة. وبناء عليه يجد المراجعون في القواعد السبيل المناسب للتوافق مع رغبات الإدارة والوفاء بمسئولياتهم والدفاع عن نتائجهم من خلال قواعد واضحة لا تقبل التفسيرات المختلفة كثيرا. وعن النظاميين فإن نتائجهم جاءت تتفق مع مسئولياتهم النظامية ، فهم مسئولون عن التحقق من تطبيق متطلبات التقرير المحاسبى في بيئة معينة وفي كل الأحوال يقع عليهم عبء اكتشاف مخالفات التقرير المحاسبى ، وعادة ما يساءلون عن عدم اكتشاف حالات التلاعب بالأرباح. أى أن المسئولية النظامية تدفعهم للشك سواء أعدت المعايير المحاسبية باستخدام مدخل المبادئ ، أو أعدت باستخدام مدخل القواعد. لهذا السبب جاءت نتائج مجموعة النظاميين متقاربة فيما يتعلق بتفضيلهم للمبادئ أو القواعد.

التوقع الآخر الذى كان لدى الباحث عند إجراء التجربة ، هو أن كل مجموعة سوف تنظر إلى مدخل المبادئ أو مدخل القواعد من منظور متكامل. هذا يعنى أن التوقع هو أن أى مجموعة سوف تختار مدخل معين سوف ترى فيه جودة أعلى من المدخل الآخر ، وتعتبره أقل ضررا بالنسبة لإتاحة فرص ممارسات تطويع الربح لهذا السبب جاءت النتائج الإحصائية المتعلقة بفرض تطويع الربح متطابقة وعكسية في نفس الوقت ، مع نتائج تفضيلات المهتمين للمبادئ والقواعد. الاستثنا

الوحيد في هذه الحالة هو النظاميين ، فجاءت تقديراتهم لفرص تطويع الربح في كلا الحالتين متقاربة إلى حد كبير حيث لم يظهر اختلاف معنوي بين تطويع الربح المصاحبة للمبادئ عن تلك المصاحبة للقواعد. السبب الرئيسي وراء ذلك هو أن النظاميين يفترض أنهم يفحصون القوائم المالية في كل الأحوال ، ولا تربطهم بالإدارة أى علاقة كما هو الحال بالنسبة للمراجعين ، وبالتالي لديهم درجة عالية من الشك في التحقق من تطبيق متطلبات التقرير المحاسبى فى البيئة.

الخلاصة والاستنتاجات والتوصيات

تتول هذا البحث واحدة من المشاكل المحاسبية الحديثة التى تبدأ قبل إعداد القوائم المالية وتمتد آثارها إلى ما بعد استخدام المعلومات المحاسبية من جانب المستفيدين فى اتخاذ القرارات. فمشكلة إعداد معايير المحاسبة المالية والمفاضلة بين مداخل إعدادها بدأت بشكل جدى بعد حالات الفشل المالى التى منيت بها بعض الشركات الأمريكية وبدأ المسئولون عن إعداد المعايير فى إعادة النظر فى مداخل إعداد تلك المعايير. ولقد انقسمت آراء الباحثين بين تأييد مداخل المبادئ والترويج لمعايير المحاسبة الدولية باعتبارها نموذجا للمبادئ ، وبين مؤيد للمعايير الأمريكية التى سبيل كثيرا إلى القواعد المحاسبية. ويعتقد الباحث أن تأييد القواعد على حساب المبادئ يرتبط بالمتغيرات البيئية التى تمارس ضغوطا على عملية إعداد المعايير ، فى الوقت الذى يميل فيه مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق درجة من قبول العالمى عن طريق الميل نحو المبادئ المحاسبية الأكثر عمومية عند إعداد معايير المحاسبة.

لاختبار أثر المتغيرات البيئية على تفضيلات المهتمين بالمعايير المحاسبية ، استفاد الباحث من التجربة السعودية التى تعتمد فى إعداد معاييرها على كلا من المعايير الدولية (معايير المبادئ) ، والمعايير الأمريكية (معايير القواعد) ، وذلك لاختبار تفضيلات المهتمين بالنسبة لمداخل إعداد المعايير. اعتمد الباحث فى الدراسة على تجربة ميدانية شملت عينة من المهتمين تضمنت مجموعة من معدى القوائم المالية، ومجموعة من المراجعين ، ومجموعة من النظاميين ، ومجموعة من المستفيدين من القوائم المالية. استخلص الباحث عدد من نصوص المبادئ وعدد مقابل من نصوص القواعد فى خمسة معايير سعودية ، استخدمها الباحث فى إعداد المادة التجريبية

التي وزعت على مجموعات التجربة. المتغيرات التابعة في التجربة الميدانية كانت عبارة عن درجة تفضيل نصوص المبادئ أو القواعد ، ودرجة تطويع الربح المصاحبة لكل منها. اختبر الباحث أربعة فروض تم صياغتها من خلال تحليل العوامل البيئية المتمثلة في الدوافع والمسئولية ومنفعة المعلومات المحاسبية وأظهرت نتائج الدراسة أن كلا من الإدارة (معدى القوائم المالية) والمراجعين يفضلون القواعد المحاسبية ويرون أنها أقل إتاحة لممارسات تطويع الربح المحاسبى ، وأن المستفيدين يرون عكس الإدارة والمراجعين. أما النتائج المرتبطة بمجموعة النظاميين فلم تحسم قضية تفضيلهم لأى من مداخل إعداد المعايير وأكدت أن النظاميين يرون إمكانية تطويع الربح فى كلا المدخلين.

الاستنتاج الأساسى لهذه الدراسة هو أنه لا غنى عن القواعد المحاسبية فى أى بيئة معينة ، بمعنى أن القواعد أكثر من المبادئ وضوحا فى حل النزاعات التى قد تنشأ بين الإدارة والمراجع والهيئات النظامية. ويتبع ذلك أن أى دولة يمكنها أن تطويع معايير المحاسبة الدولية للاستفادة من القبول الدولى العام وتحقيق القابلية للمقارنة على أساس عالمى ، ولكن القواعد مطلوبة بما يتفق مع متطلبات البيئة النظامية بغية التحديد الواضح لمسئوليات الأطراف المرتبطة بالتقرير المالى. والقواعد المحاسبية المرتبطة ببيئة معينة تعد مطلبا مهما بصورة أكبر فى البيئات الناشئة حيث لا تمتلك البيئة الناشئة المقومات اللازمة لوضع المبادئ المحاسبية موضع التطبيق بدون اختلافات ، وتفسير تلك المبادئ بصورة سليمة فى حالة تطبيقها على عمليات مالية تظهر لأول مرة. هذا يتطلب تأسيس كيان محاسبى فى كل دولة تطويع المعايير الدولية مثل مصر ، يكون مهمة هذا الكيان إصدار التفسيرات والقواعد الإرشادية المكتملة للمعايير الدولية والإصدارات المرتبطة بها على غرار ما هو متبع فى دول عديدة مثل استراليا وجنوب أفريقيا.

فى نهاية البحث يوصى الباحث بإجراء مزيد من البحوث حول مدى ملائمة معايير المبادئ للبيئات العربية التى تطبق معايير المحاسبة الدولية ، كما يوصى بالبحث فى قضية تكاليف تطبيق المعايير الدولية والمنافع التى تعود على الدولة من وراء ذلك.

المراجع

مراجع باللغة العربية:

١. أحمد نور ، ٢٠٠٠ ، مبادئ المحاسبة المالية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية.
٢. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٧ ، معايير المحاسبة المالية ، المجلد الأول ، الرياض ، المملكة العربية السعودية.
٣. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٧ ، معايير المحاسبة المالية ، المجلد الثاني ، الرياض ، المملكة العربية السعودية.
٤. حلمي عبد الفتاح البشبيشي " نحو نظام محاسبي موحد لدول مجلس التعاون الخليجي " ، المحاسبة والادارة والتامين ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، العدد ٣٩ ، ١٩٩٠ ، ص ص : ٧١-٩٨.
٥. عاطف محمد العوام " المحاسبة عن تحويلات الاصول المالية وأثرها على نتائج الاعمال وعلى التخلص من الخصوم : دراسة انتقادية لتقرير لجنة معايير المحاسبة " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، ١٩٩٧ ، ص ص : ٢٤٧-٢٨٢.
٦. محمد عبد الحميد طاحون " أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على منفعة المعلومات المحاسبية للمستثمرين " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، العدد الاول ٢٠٠٢ ، ص ص : ١-٣٦ .

مراجع باللغة الإنجليزية:

- American Accounting association (AAA), 1998, "Criteria for assessing the quality of an accounting standard", *Accounting Horizons*, (June): 161-162.
- American Accounting Association, 2003, "Evaluating concepts – based v.s. rules – based approaches to standard setting", *Accounting Horizons*, 17 (1): 73-89.
- American Accounting Association, 2009, "Response to FAF Exposure draft, "Proposed Changes to Oversight, Structure, and Operations of the FAF, FASB, and GASB", *Journal of Accounting and Public Policy*, 28, 51-57.
- Arya, A. J. Glover, and S. Sunder, 2003, "Are unmanaged earnings always better for shareholders", *Accounting Horizons* (Supplement): 111-116.

- Fields, T., T. Lys, and L. Vincent, 2001, "Empirical research on accounting choice", *Journal of Accounting and Economics*, 31, 255-307.
- Financial Accounting Standards Board, 2002, "Proposal for a principle-based approach to U.S. standard setting", Reference No. 1125-001, FASB.
- Gibbins, M., S. Eatterio, and A. Webb, 2001, "Evidence about Auditor - client management negotiation concerning client's financial reporting", *Journal of Accounting Research*, 39, (December): 535-563).
- Healy, P., and J. Wahlen, 1999, "A review of the earning management literature and its implications for standard setting", *Accounting Horizons*, (December): 265-283.
- Herz, R., 2003, "A year of challenge and change for the FASB", *Accounting Horizons*, (September): 247-255.
- Holthausen, R., and R. Watts, 2001, "The relevance of value-relevance literature for financial accounting standard setting", *Journal of Accounting and Economics*, 31, 3-75.
- Jiri, Y., 2005, "US accounting standards and their environment: A dualistic study of their 75-years of transition", *Journal of Accounting and Public Policy*, 24, 255-279.
- Jamal, K., and . Tan, 2008, "Effect of principles-based versus rules-based standards and auditor type on financial managers' reporting judgments", *Working Paper*, www.ssrn.com.
- Jeanjean, T., and H. Stolowy, 2008, "Do accounting standards matter? an exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption", *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 480 - 494.
- Knutson, P., and G. Napolitano, 1998, "Criteria employed by the AIMR financial accounting policy committee in evaluating financial accounting standards", *Accounting Horizons*, (June): 170-176.
- Kothari, S., 2001, "Capital market research in accounting", *Journal of Accounting and Economics*, 31, 105-231.

- Leuz, C., 2003, "IAS versus U.S. GAAP: Information asymmetry based evidence from Germany's new market", *Journal of Accounting Research*, (June): 445-472.
- Levitt, A., 1998, "The importance of high quality accounting standards", *Accounting Horizons*, (March): 79-82.
- Nelson, M., J. Elliott, and R. Tarpley, 2002, "Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions", *The Accounting Review*, (Supplement): 175-202.
- Nelson, M., 2003, "Behavioral evidence on the effects of principles and rules – based standards", *Accounting Horizons*, 17, (1): 91-104.
- Nobes, C., 2005, "Rules – based standards and the lock of principles in accounting", *Accounting Horizons*, 19, (1): 24-34.
- Nobes, C., 2009, "Observations on measuring the differences between domestic accounting standards and IAS", *Journal of Accounting and Public Policy*, 28, 146-153.
- Peng, S., R. Tondkar, J. Smith, and D. Harless, 2008, "Do differences in convergence of accounting standards led to the convergence of accounting practices: A study from China", *The International Journal of Accounting*, 43, 448-468.
- Pitt, L., Chairman, U.S. Securities and Exchange Commission, 2002, "Oral Testimony Concerning Accounting and Investor Protection Issues Raised by Enron and Other Public Companies", *SEC Proceedings*, March, 2002.
- Reither, C., 1997, "How the FASB approaches a standard-setting issue", *Accounting Horizons*, (December): 91-104.
- Reither, C., 1998, "What are the best and the worst accounting standards?", *Accounting Horizons*, (September): 283-292.
- Revsine, L., 2002, "Enron : Sad but inevitable", *Journal of Accounting and Public Policy*, 21, 137-145.
- Rogero, L., 1998, "Characteristics of high quality accounting standards", *Accounting Horizons*, (June): 177-183.
- Sagovia, J., V. Arnold, and S. Sutton, 2009, "Do Principles-Rules-based standards have a differential impacts on auditors' decisions", *Working Paper*, www.ssrn.com.

chipper, K., 2003, "Principle-based accounting standards", *Accounting Horizons*, 17, (1): 61-72.

chipper, K., 1994, "Academic accounting research and the standard setting process", *Accounting Horizons*, (December): 61-73.

Securities and Exchange Commission (SEC), 1999, *Audit Committee Disclosure. Release No-34-42266, December 22, Washington, D.C.*

Securities and Exchange Commission (SEC), 2000 , *Concept Release: International Accounting Standards*, Release No 17 CFR PARTS 230 and 240, Washington, D.C .

Securities and Exchange Commission (SEC), 2002, *Study pursuant to section 108(d) of The Sarbanes Oxley Acts of 2002 on adoption by the United States financial reporting system of principle-based accounting system*, Washington, D.C. SEC.

Smith, J., 1998, "Responding to FASB standard-setting proposals", *Accounting Horizons*, (June): 163-169.

Staubus, G., 2004 , "On Brian P. West's professionalism and accounting rules", *Abacus*,40, (2): 139-156.

Stanton, J., 2008, "Multiple dimensions of accounting in the development of GAAP", *Abacus*, 44, (1) : 109-135.

Standy, P., and N. Wilburn, 1996, "The academic community's participation in standard setting: Submission of comment letters on SFAS Nos. 1-117", *Accounting Horizons*, (September): 92-111.

Terrecchia, R., 2003, " What all the hoopla about the Enron?", *Journal of Accounting and Public Policy*, 21, 137-145.

Whittington ,G., 2008, "Harmonization or discard? The critical role of the IASB conceptual framework review", *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 495 – 502.

Wulff, J., and S. Koski-Greger, 1998, " Characteristics of high quality accounting standards: Perspective of the corporate preparer", *Accounting Horizons*, (June): 185-191.

Wyatt, A., 1990, "Accounting standards: Conceptual or political?" *Accounting Horizons*, (September): 83-88.

Wulff, S., 2003 a, "How the U.S. accounting profession got where it is today: part I", *Accounting Horizons*, (September): 189-205.

Wulff, S., 2003 b, "How the U.S. accounting profession got where it is today: part II", *Accounting Horizons*, (December): 267-286.