



المؤتمر الأول لكليات إدارة الأعمال بجامعات دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

خلال الفترة 16 - 17 ربيع الثاني 1435 هـ الموافق 16 - 17 فبراير 2014

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

د/ وائل محمد احمد عبد الوهاب

استاذ المحاسبة المساعد كلية التجارة جامعة دمياط - مصر
استاذ المحاسبة المشارك كلية ادارة الأعمال - جامعة طيبة



مشكلة البحث

ترتب على الأزمات المالية التي شهدتها الفترة السابقة الحاجة العديد من الاتهامات بأن التقرير المالي كان بمثابة وسيلة للمديرين لإخفاء المشاكل المالية عن مستخدمي المعلومات المحاسبية (Maines, 2007)، وأن هناك جدل كبير في مدى تصوير المضمون الاقتصادي الحقيقي للصفقات المالية بصورة أكثر شفافية (Donelson et al , 2009) ، ولقد أشار البعض إلى أن الكوارث المحاسبية في الفترة الأخيرة ترتب عليها زيادة تعقيدات التقرير المالي بوجه عام (Ely and Stanny, 2007) ، في حين أشار آخرون أن معايير التقرير المالي سهلت عمليات الغش بسبب اعتمادها على قواعد تفصيلية SEC,2003A detailed rules. وبناء على ذلك طالب الكونجرس من SEC إعداد دراسة حول دور المعايير المبنية على المبادئ في معالجة أوجه القصور المرتبطة بالمعايير على أساس القواعد ، وقام الأخير بنشر تقريره عام ٢٠٠٣ والذي دعم تبني أساس المبادئ لإعداد المعايير المحاسبية ، وعلاوة على ذلك أوصى تقرير اللجنة الخاصة بتحسين التقرير المالي CIFR عام ٢٠٠٨ بضرورة استخدام مبادئ وأهداف واضحة استجابة لاحتياجات المستثمرين والمستخدمين (Committee on Improvements to Financial Reporting, 2008) .



تابع مشكلة البحث

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

ولقد تعرضت المعايير على أساس القواعد للعديد من الانتقادات منها :

• تقدم وسيلة للتحايل من خلال هيكل الصفقات واختيار ممارسات لتحقيق أهداف محدد (SEC 2003a)

• تتسم بالتعقيد وصعوبة التطبيق وتتضمن على العديد من التوجيهات والاستثناءات ، مما قد يترتب عليه انخفاض جودة التقرير المالي (Kohlbeck et al, 2010) .

• يترتب عليها معالجات محاسبية متعسفة (Shortridge & Myring, 2004) .



تابع مشكلة البحث

● وكانت الانتقادات الموجهة للمعايير على أساس القواعد السبب وراء التوجه بقوه للمعايير على أساس المبادئ (ACC9A4,2010) ، وأنها ستكون النموذج المرغوب فيه للإبلاغ المالي (Shipper,2003) ، وكذلك أن معايير التقرير المالي الدولي – الأكثر توجه نحو المبادئ – ذو قيمة أكبر من تلك القائمة على القواعد . (Liu & Liu, 2007;Armstrong et al , 2010 ; Barth et al ,2008).

● في حين يرى البعض أن المعايير على أساس المبادئ أصبحت غالبا معايير على أساس قواعد في محاولة لزيادة إمكانية المقارنة والاتساق (Shortridge & Myring, 2004) ، كذلك يرى البعض أنها يمكن أن تقود الى تحديات بسبب القلق نحو عمل احكام مهنية غير سليمة (ICAS 2010, Herz ,2003) ، ويرى بعض مراجعي الحسابات أن تلك المعايير ستخفض من قدرتهم على حسم خلافاتهم مع العملاء (Gibbins et al, 2001) ، و يرى آخرون انها ستؤدي لتقليل فرصة القابلية للمقارنة ومصداقية المعلومات المحاسبية وتوفير معالجات محاسبية موحدة (Elliot & Elliot, 2009).



تابع مشكلة البحث

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



أهمية البحث

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



هدف البحث

- يهدف البحث إلى مزيد من الدراسة لأسس وضع المعايير المحاسبية – القواعد مقابل المبادئ – وتأثير كل منها على جودة المعلومات المحاسبية ، وذلك من خلال ما يلي :
- الوقوف على فلسفة إضفاء صفة القواعد على معيار ما و صفة المبادئ على معيار آخر.
- الوقوف على التأثير المباشر وغير المباشر لكل من أساسي القواعد والمبادئ على جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالي للوقوف على الأساس الأكثر جودة.
- تحديد مجموعة العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية سواء المستندة الى القواعد أو المبادئ في زيادة جودة المعلومات المحاسبية .



منهجية البحث :

● المنهج العلمي : اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لتجميع المعلومات والآراء للوقوف على العوامل الحاكمة لكل أساس والتي تمثل شرط أساسي لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

● طريقة جمع البيانات: قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء لجمع البيانات الأولية حول آراء مجموعة من المتخصصين بالمجال المحاسبي وتم استخدام المقياس الخماسي Likert Scale لتحويل الآراء الوصفية إلى بيانات رقمية.

● الأساليب الإحصائية : تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها إحصائياً باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية مثل معامل الارتباط ألفا؛ التحليل الوصفي ؛ الانحدار المتعدد ؛ تحليل معنوية الانحرافات.

● مجتمع وعينة الدراسة : لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفروض تم تحديد مجتمع الدراسة في فئتين ، الأولى تتمثل في أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في المحاسبة المالية ، والثانية مراجعي الحسابات .



فروض البحث

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

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

● الفرضية الثالثة : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الحاكمة المقترحة لزيادة فاعلية المعايير المحاسبية – القائمة على القواعد أو القائمة على المبادئ " وبين زيادة جودة المعلومات المحاسبية» .



نتائج البحث

● تصنيف المعايير المحاسبية الى معايير قائمة على المبادئ وأخرى قائمة على القواعد هو تصنيف نسبي وليس مطلق ، حيث أن كلاهما يحتوى على نفس الخصائص ولكن بدرجات متفاوتة

● على الرغم من الانتقادات التي وجهت للمعايير على أساس القواعد - والتي كانت وراء ظهور الحاجة للمعايير على أساس المبادئ - ولكن لا يوجد إجماع على أن المعايير على أساس المبادئ يمكنها حل كافة أوجه القصور بالمعايير على أساس القواعد ، فكل من المعايير على أساس المبادئ أو القواعد يمكن أن تستخدم كأساس لتشويه النتائج المالية.

● هناك العديد من أوجه القصور ذات الصلة بالمعايير على أساس المبادئ ومنها : تخفيض القابلية للمقارنة ؛ وجود اختلافات كبيرة في الممارسة ؛ زيادة فرصة التلاعب بالحسابات وغيرها .



تابع نتائج البحث

● هناك العديد من العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير على أساس المبادئ ومنها :

- زيادة خبرة مراجعي الحسابات.
- ارتفاع خطر التقاضي
- خبرات كبيرة لمستخدمي المعايير
- الاستقرار الاقتصادي
- زيادة درجة التحفظ المحاسبي .
- بساطة الصفقات المالية وعدم تعقدها .
- توجه مراجعي الحسابات .
- هيكل الملكية في شكل مجموعات خارجية.
- تعديل طريقة وأسلوب التعليم المحاسبي .
- اتساق الثقافة المحاسبية بين البيئات المختلفة.
- انخفاض درجة التدخل السياسي.



تابع نتائج البحث

● وفقا لتلك العوامل الحاكمة التي توصلت إليها الدراسة فقد تكون هناك بيئات محاسبية قابلة لتطبيق المعايير على أساس المبادئ وأخرى قابلة لتطبيق المعايير على أساس القواعد ، وذلك بناء على المزايا النسبية لكل أساس في ظل توافر العوامل السابقة.

● وبناء عليه ، وفي حالة عدم توافر العوامل السابقة يكون من المفضل تطبيق المعايير على أساس القواعد.



توصيات البحث

- على المنظمات المهنية عدم الاستناد إلى عيوب أساس القواعد كركيزة أساسية لتطبيق أساس المبادئ ولكن عليها الوقوف على إيجابيات وسلبيات كل نظام للوصول للأساس المناسب وكيفية تطبيقه .
- ضرورة قيام الباحثين بمزيد من الدراسة لمخاطر وعيوب التوجه للمعايير على أساس المبادئ وتأثير هذا التوجه على جودة المعلومات المحاسبية في ظل البيئة المحاسبية الحالية.
- ضرورة قيام المنظمات المهنية استناداً للعوامل الحاكمة المقترحة بإعادة تقييم كل من أساسي المبادئ والقواعد في وضع المعايير المحاسبية .
- ضرورة أن تكون هناك مرحلة انتقالية بخطوات محددة مسبقاً لتطبيق المعايير على أساس المبادئ لإعادة تهيئة البيئة المحاسبية لتتوافق مع استخدام أساس المبادئ المحاسبية سواء من حيث التعليم المحاسبية ؛ الثقافة المحاسبية ؛ البيئة الرقابية ؛ توجه مراجعي الحسابات؛ وغيرها من العوامل الحاكمة لتطبيق هذا النوع من المعايير



تابع توصيات البحث

● على المنظمات المهنية خلق مجموعة جديدة من المعايير تحمل خصائص كل من أساسي المبادئ والقواعد تعطي حرية أكبر لإصدار إحصام مهنية ولكن في ظل وجود بعض الإرشادات لتوجيه تلك الأحكام كمرحلة انتقالية لتطبيق المعايير على أساس المبادئ في حالة الاستقرار عليها.

● على المنظمات المحاسبية المهنية دراسة مدى ملائمة البيئة المحاسبية الحالية لتطبيق المعايير على أساس المبادئ في الوقت الراهن ، وماهي الخطوات الواجب القيام بها لتهيئة البيئة لتطبيق مثل هذا النوع من المعايير وخاصة فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي ؛ الثقافة المحاسبية ؛ توجه مراجعي الحسابات ؛ شكل الملكية وغيرها من العوامل الحاكمة ، ولا يجب تبني مثل هذا النوع من المعايير لمجرد الاستجابة للتوجه الدولي .



تابع توصيات البحث

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

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





شكراً جزيلاً

جامعة الملك سعود - كلية إدارة الأعمال

الموقع الإلكتروني cbagccu.ksu.edu.sa

