

أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب
الحسابات تجاه إدارة منشأة العميل للأرباح
(دراسة تجريبية)

دكتور

هشام فاروق الإبيارى

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة طنطا

أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب الحسابات تجاه إدارة
منشأة العميل للأرباح
(دراسة تجريبية)

د/ هشام فاروق الإبياري، أستاذ المحاسبة المساعد، كلية التجارة - جامعة طنطا.

ملخص البحث Abstract

يهدف هذا البحث إلى محاولة توفير دليل من البيئة المصرية على مدى تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب الحسابات تجاه الحد من ممارسات إعداد منشأة العميل لتقرير مالي متجمل، من خلال دراسة تجريبية على عينة من ٦٠ مراقباً للحسابات مقسمة إلى مجموعتين **Between-Subjects Factorial Design** لتتعامل كل مجموعة منها مع (مستوى واحد من المتغير المستقل) أحد أساسى إعداد المعايير المحاسبية (المبادئ مقابل القواعد). ولقد كشفت نتائج الدراسة عن وجود تأثير إيجابي للمعايير القائمة على المبادئ على احتمال إدراك مراقبى الحسابات لمخاطر أو تهديدات جودة التقرير المالى عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد. كما كشفت النتائج عن مقاومة أعلى من قبل مراقبى الحسابات لإعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل مع المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد، وبما يكشف عن تأثير إيجابي للمعايير القائمة على المبادئ على تحسين جودة التقرير المالى بدرجة أعلى من المعايير القائمة على القواعد، على الرغم من أن المعايير القائمة على المبادئ قد تسمح بحرية أكبر لإدارة منشأة العميل عند إعداد التقرير المالى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد؛ وبما يزيد من فرصة إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل. ولقد أظهرت النتائج أنه مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ فى إعداد التقرير المالى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد ترتفع درجة اتساق قرارات مراقبى الحسابات مع الجوهر الاقتصادى لعمليات وأحداث المنشأة محل المراجعة، وينخفض مستوى الثقة فى المراجعة؛ وبغض النظر عن درجة تعقد مهام المراجعة، ويزداد الطلب على أدلة المراجعة التشخيصية عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد. الأمر الذى يرجح من احتمال تحقق فعالية المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

مصطلحات البحث Key Words:

Principles-Based Versus Rules-Based جودة المعايير المحاسبية ما بين المبادئ والقواعد ، سلوك المراجع تجاه **Audit Task Complexity** تعقد مهام المراجعة **Standards Quality** ، **Auditors' Judgments to Curb Aggressive Reporting** التقرير المالى المتجمل

مقدمة البحث

"Under a Principles-Based System, Auditors are Responsible for Providing Judgment over the Implementation of a Broad Set of Accounting Standards rather than Following the Specific Guidance Stated in a Rules-Based System". (Carmona and Trombetta 2008, 459)

لتحقيق جودة التقرير المالي هدفين رئيسيين، أولهما حماية حقوق أصحاب المصالح بالمنشأة Stakeholders Equity والثاني الحفاظ على قيمة المنشأة Business Value. والهدفان يدعمان بعضهما البعض.

وجودة التقرير المالي منتج مشترك بين إدارة منشأة العميل (معدى التقرير المالي) ومراقب الحسابات. حيث تتحقق جودة التقرير المالي بجودة إعداده ومراجعتة. وتعتبر المعايير المحاسبية أحد عناصر بيئة التقرير (Evans et al. 2012, 10)، وأحد المحددات الهامة لجودة التقرير المالي. حيث تعد القوائم المالية - عصب التقرير المالي - لمنشآت الأعمال في إطار معايير محاسبية مقررّة. ويتوقف تحقق جودة القوائم المالية على مدى جودة المعايير المحاسبية المطبقة. ويتحقق للمعايير المحاسبية المقررة الجودة عندما ينتج عن تطبيقها معلومات ملائمة يمكن لمستخدميها الاعتماد عليها (Wulff and Koski- Grafer 1998). فجودة المعايير المحاسبية المطبقة تعد شرطاً لجودة المعلومات الناتجة عن التطبيق، وجودة المعلومات متطلب أساسي لجودة التقرير المالي. فإذا كانت المعايير المحاسبية بمثابة الكاميرا التي تنتج صورة (القوائم المالية)، فإن جودة القوائم المالية؛ وبالتالي جودة التقرير المالي؛ محكومة بجودة المعايير المحاسبية المطبقة (Levitt 1998,80)¹.

كما تعد رقابة مراقب الحسابات للتقرير المالي ضرورية لضمان جودته (Jamal and Tan 2010). فضمان جودة التقرير المالي في ظل معايير محاسبية عالية الجودة، وما يرتبط بتطبيقها من منافع، يتوقف على تفعيل آليات الحوكمة. وأحد أهم هذه الآليات هو

¹ تعد جودة المعايير المحاسبية المستخدمة أحد عناصر قياس جودة التقرير المالي (Hunton et al. 2006). وتتحدد جودة المعايير المحاسبية في ضوء آثار تطبيقها على تحقيق جودة القوائم المالية. وكون معيار محاسبي أقل جودة يعنى أنه يسمح ببدايل سياسات محاسبية بعضها أو كلها قد لا تحقق الجودة في القوائم المالية. كما وأن وجود معايير محاسبية أقل جودة يسمح لمعدى التقرير المالي بالاختيار ما بين الجودة واللجوء من خلال الاختيار ما بين سياسات محاسبية بديلة ذات درجات جودة مختلفة.

آلية المراجعة الخارجية. حيث يفترض أن يقوم مراقب الحسابات بدور الضامن Gatekeeper لجودة عملية التقرير المالي (Cohen et al. 2004)، خاصة ما يتعلق بتقييد سلوك إدارة منشأة العميل بشأن إعداد تقرير مالي متجمل (Libby and Thorne 2007; Gendron et al. 2006; Levitt 1998).

ولقد أثارت الفضائح المحاسبية للعديد من منشآت الأعمال مطلع القرن الحالى- والتي كان بعضها يطبق معاييراً محاسبيةً قائمةً على القواعد (مثل، Enron 2001, World com 2001, Adelphia 2002, Delphi 2004, Mirant 2002, Xerox 2002, AIG 2004, Broadcom 2001, CMS Energy 2002, Dynegy 2002, Refco 2005 HIH المتحدة الأمريكية) وبعضها الآخر يطبق معاييراً محاسبية قائمة على المبادئ (مثل، Insurance 2001 فى استراليا، Alstom 2003, Vivendi Universal 2002 فى فرنسا، Elan 2001 فى أيرلندا، Parmalat 2003 فى إيطاليا، Ashtead Group 2003 فى المملكة المتحدة) - الشك المهني والأكاديمي فى مدى ملائمة المعايير المحاسبية القائمة على القواعد مقارنة بالأخرى القائمة على المبادئ لمعالجات عمليات وأحداث منشآت الأعمال بما يحقق جودة التقرير المالي. ولقد أثار هذا الشك اهتمام كل من المنظمين والمهنيين بشأن مدى الجودة النسبية لكل من المعايير القائمة على المبادئ- Principles-Based Accounting Standards (PBAS) والأخرى القائمة على القواعد Rules-Based Accounting Standards (RBAS) (Cohen et al. 2011, 20; Di Piazza et al. Accounting Standards (RBAS) 2008)، كما أثار الجدل الأكاديمي بشأن ما يجب أن يكون عليه أساس إعداد المعايير المحاسبية، مبادئ أم قواعد (Gill 2003).

مشكلة البحث The Nature of Problem and Related Literature

استجابة للانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية القائمة على القواعد، مطلع القرن الحالى، بدى تحركاً على المستويات التنظيمية والمهنية والأكاديمية- ينادى بتفضيل استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، كالمعايير الدولية (IAS/IFRS) فى إعداد التقرير المالي^٢. ويطرح التوجه الحالى للفكر المحاسبى نحو استخدام المبادئ فى بناء

^٢ على الرغم من أن دراسات جودة المعايير المحاسبية قد بدأت مع تسعينات القرن الماضى فإنها قد حظيت بالاهتمام مع مطلع القرن الحالى وما قد شهده من أزمات مالية وفضائح محاسبية، كحال الولايات المتحدة الأمريكية بعد صدور قانون SOX. وترجع نتائج هذه الدراسات، بوجه عام، من احتمال أن تتخطى جودة المعايير القائمة على المبادئ-

المعايير المحاسبية- سعيًا نحو تحقيق جودة التقرير المالي - قضية مدى تأثير هذا الاستخدام على فعالية المراجعة، باعتبارها عماد جودة المراجعة. ولقد صاحب هذا التوجه تدفق بحثي نحو دراسة وتحليل أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على جودة إعداد ومراجعة التقرير المالي من خلال دراسة العلاقة ما بين أساس إعداد المعايير المحاسبية وفرص ممارسة إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية، وسلوك مراقب الحسابات تجاهها (أنظر على سبيل المثال، Backof et al. 2011; Folsom et al. 2012; Hackenbrack and Nelson 1996; Hronsky and Houghton 2001; Trompeter 1994; Mayhew et al. 2001).

ولقد قدم عدد من دراسات الأدب المحاسبى (مثل، McLean and Elkind 2003; Satava et al. 2006) أدلة بشأن اعتبار سلوك الإدارة عند إعداد تقرير مالي متجمل دالة لأساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة. كما كشفت نتائج بعض الدراسات (مثل، Nelson et al. 2002; Trompeter 1994) عن وجود تأثير لأساس إعداد المعايير المحاسبية على درجة استجابة مراقب الحسابات للتقرير المالي المتجمل المعد من قبل إدارة منشأة العميل. وهو ما يطرح على صعيد الفكر المحاسبى قضية أى المعايير المحاسبية - القائمة على المبادئ أم القائمة على القواعد- قد يزيد من احتمال إصدار

كالمعايير الدولية- جودة المعايير القائمة على القواعد، أنتجت المعايير القائمة على المبادئ تقريراً مالياً أعلى جودة (Agoglia et al. 2011; Jamal and Tan 2010; Segovia et al. 2009; Stone 2006) المحاسبة الدولية (IAS, IFRS)، حالياً، قبولاً واسعاً للاستخدام فى العديد من الدول (Carrmona and Trombetta 2008) ومنها الولايات المتحدة الأمريكية، بعد ما تم. الكشف- فى ضوء الفضائح المحاسبية، عن أن تكاليف استخدام المعايير القائمة على القواعد تتخطى منافعها (Benston et al. 2006, 168). الأمر الذى قد دفع بهيئات تنظيمية ومهنية، حديثاً، نحو تعضيد استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ (FASB 2002; SEC 2003, 2008)، كحال مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى (FASB) الذى وقع اتفاق Norwalk مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتبنى معايير محاسبية قائمة على المبادئ لإعداد التقرير المالى Global Financial Reporting (Beast 2009)، ولجنة معايير المحاسبة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية والتي أبدت تأييداً قوياً للتحويل إلى مدخل المبادئ فى إعداد المعايير الأمريكية؛ باعتباره يحقق أهداف التقرير المالى (AAA) (2003). وهناك اهتمام بحثي معاصر حول فهم النتائج المحتملة للتحرك إلى المعايير القائمة على المبادئ، كالمعايير الدولية (IAS/IFRS) (Carmona and Trombetta 2008)، على جودة إعداد ومراجعة التقرير المالى.

³ يعتقد الباحث، أن سلوك إدارة المنشأة بشأن إعداد تقرير مالي متجمل يعكس سلوكها تجاه إدارة كل من أرباح الفترة وقيمة المنشأة المقررة فى نهاية الفترة. ويعكس هذا السلوك مدى تدخل الإدارة فى عملية التقرير المالى لتحقيق غرض أو أغراض خاصة. هذا ويقوم البحث على اعتبار حالات تجميل التقرير المالى دون حالات التلاعب التى تعكس انتهاكات واضحة وتعد نادرة الحدوث، خاصة مع وضوح دور مراقب الحسابات فى منع حدوثها بالتقرير المالى (SAS 99, 2002).

(إعداد ومراجعة) تقرير مالي متجمل (Agoglia et al. 2011;Cohen et al. 2012;) (Hail et al. 2010). ولقد تباينت نتائج دراسات الأدب المحاسبي بشأن ذلك، حيث أخذت إتجاهين، هما كما يلي:-

الاتجاه الأول: ويشمل تدفق بحثي يقترح أن معايير المحاسبة القائمة على المبادئ تقود معدى التقرير المالي إلى إعداد تقرير مالي أعلى جودة (أبو الخير ٢٠٠٩، Agoglia et al. 2010; Jamal and Tan 2010; al. 2011)، كما تدعم جودة المراجعة (Carmona and Trombetta 2008; Cohen et al. 2012). وفيما يلي بعضاً من دراسات هذا التدفق، وما توصلت إليه من نتائج، وهي كما يلي:-

(أ)- كشف عدد من الدراسات (مثل، Barth et al. 2008; Carmona and Trombetta 2008; Hunton et al. 2006; Mergenthaler 2009; Nisbett and Sheikh 2007; Psaros and Trotman 2004; Sun et al. 2011) عن تحقق جودة أرباح أعلى مع استخدام منشآت الأعمال للمعايير القائمة على المبادئ- كالمعايير الدولية- في إعداد التقرير المالي.^٤ فمثلاً، كشفت دراسة (Nisbett and Sheikh 2007) من خلال مسح للفضائح المحاسبية بمنشآت الأعمال بثمانية دول خلال الفترة من ٢٠٠١-٢٠٠٥ بهدف بحث ما إذا كان هناك ارتباط بين أساس إعداد المعايير المحاسبية (القواعد مقابل المبادئ) وإعداد تقرير مالي مضلل- عن زيادة الفضائح المحاسبية بالشركات التي تستخدم GAAP الأمريكية القائمة على القواعد مقارنة بالفضائح المحاسبية بالشركات التي تستخدم المعايير الدولية القائمة على المبادئ بنسبة ٣١٧% (٣٨ شركة مقابل ١٢ شركة). كما كشفت نتائج دراستي (Hunton et al. 2006; Psaros and Trotman 2004) عن انخفاض احتمال إدارة الأرباح مع المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ. فتطبيق المعايير الدولية - القائمة على المبادئ- يحسن جودة التقرير المالي؛ حيث يخفض حجم إدارة الأرباح (Mergenthaler 2009)؛ ويدعم كل من قيمة ملائمة الأرقام المحاسبية وتوقيت الاعتراف بالخسائر (Barth et al. 2008)، كما يدعم جودة المراجعة (Carmona

^٤ قدمت إحدى الدراسات (Ewert and Wagenhofer 2005) نموذجاً تحليلياً كشف عن ارتباط إيجابي بين درجة تحديد Specificity المعالجة في المعيار المحاسبي وجودة الأرباح، وهو ما قد يشير إلى احتمال انخفاض جودة الأرباح مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ.

(Agoglia et al. 2011; Psaros and Trombetta 2008). كما أشارت دراستي (Trotman 2004) إلى أن استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ يزيد من احتمال قيام المديرين بمعالجات محاسبية تعكس بدقة اقتصاديات عمليات وأحداث المنشأة، على الرغم مما قد يواجهه مستخدمى التقرير المالى؛ خاصة المستثمرين؛ من صعوبات بشأن تقييم اقتصاديات منشآت الأعمال التى تطبق المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ (Bailey and Sawers 2012). وقد تكون المعالجات المحاسبية المستخدمة مع المعايير القائمة على المبادئ أكثر تحفظاً (Maines 2007). وقد كشفت دراسة (El-Gazzar 2015) عن انخفاض معدل إعادة صياغة القوائم المالية التى سبق نشرها Restatement Rate مع استخدام المعايير الدولية مقارنة بالمعايير الأمريكية. كما كشفت بعض الدراسات (مثل Emmanuel and Garrod 2004; Ewert and Wagenhofer 2005; Jeanjean and Stolowy 2008) عن إمكانية تحقق اكتمال الإفصاح مع المعايير القائمة على المبادئ، حيث من المتوقع أن يكون الإفصاح المحاسبى المحقق مع المعايير القائمة على القواعد محدوداً بقواعد الإفصاح الواردة بالمعايير. كما أشارت دراسة (أبو الخير ٢٠٠٩) إلى اعتبار المعايير القائمة على المبادئ، كالمعايير الدولية، أعلى جودة من المعايير القائمة على القواعد. ولقد أظهرت الدراسة تفضيلات مختلفة تجاه أساس إعداد المعايير باختلاف الأطراف ذات العلاقة بالمعايير المحاسبية. حيث كشفت عن تفضيل معدى ومراجعى القوائم المالية للمعايير القائمة على القواعد، وتفضيل مستخدمى القوائم المالية للمعايير القائمة على المبادئ، وغياب التفضيل عند المنظمين. كما كشفت دراستي (Barth et al. 2008; Folsom et al. 2012) عن وجود ارتباط إيجابى بين جودة التقرير المالى - مقاسة بعدد من المتغيرات كالمعلوماتية والقدرة التنبؤية - واستخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ. حيث يدعم تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ جودة المحاسبة، ويحسن جودة التقرير المالى.

(ب) - قدم عدد من دراسات الأدب المحاسبى (مثل، Cohen et al. 2012; Peytcheva and Wright 2011; Segovia et al. 2009) أدلة تجريبية حديثة كشفت عن أن استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ يُعزّض من اعتماد مراقبى الحسابات

لتقارير مالية أعلى جودة Less Aggressive، وقد يدفع بهم نحو اتخاذ قرارات قد تسهم في تحسين جودة التقرير المالي. الأمر الذي قد يُزيد من فاعلية آلية المراجعة الخارجية في حماية حقوق المستثمرين وأصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الاعمال مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بحالة استخدام المعايير القائمة على القواعد (Satava et al. 2006). فعلى سبيل المثال، كشفت دراسة (Cohen et al. 2012) - وهي دراسة تجريبية قامت على دراسة الأثر المشترك لكل من أساس إعداد معايير المحاسبة وقوة الدعم التنظيمي على تقديرات مراقبي الحسابات في مواجهة إعداد الإدارة لتقرير مالي متجمل قائم على معالجة الإيجار التمويلي كإيجار تشغيلي من خلال عينة من ٩٧ مراقب حسابات - عن قدرة أعلى لمراقبي الحسابات في تقييد إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل في ظل استخدام المعايير القائمة على المبادئ وبغض النظر عن قوة الدعم التنظيمي مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد. ولقد اشارت الدراسة إلى أن المعايير القائمة على المبادئ قد تقود تقديرات مراقبي الحسابات إلى توجيه إدارة منشأة العميل نحو إعداد تقرير مالي أكثر تحفظاً. كما أشارت، أيضاً، إلى أن تفعيل المدخل القائم على المبادئ في بناء المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية قد يحسن من جودة التقرير المالي ويسهم في تطوير الأسواق المالية.

(ج) - كشفت دراسة (Nelson et al. 2002) - وهي دراسة مسحية- عن أن هيكلية العمليات لمقابلة القواعد المقررة بالمعيار تخفض من احتمال مطالبة مراقب الحسابات لإدارة منشأة العميل بإجراء التعديلات اللازمة حتى مع انحراف النتائج المالية عن جوهر العمليات. وهو ما قد يعنى، انخفاض احتمال تقييد مراقب الحسابات لممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة منشأة العميل عند استخدام المعايير القائمة على القواعد بالرغم مما توفره من إرشادات مهنية مقرررة Detailed, Bright-Line Guidance. حيث يمكن لإدارة منشأة العميل إدارة الربح من خلال هيكلية العمليات المحاسبية في إطار تطبيق صارم للقواعد لا يعكس الجوهر الاقتصادي للعمليات (Cohen et al. 2012, 9).

(د)- كشفت دراستي (Peytcheva and Wright 2010; Peytcheva et al. 2012) وهما دراستين تجريبيتين قامتا بفحص أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية (المبادئ مقابل القواعد) على إدراك مراقبي الحسابات للمساءلة عن عملية المراجعة وحافز فهم Epistemic Motivation الجوهر الاقتصادي لعمليات وأحداث منشأة العميل- عن تأثير إيجابي أعلى لاستخدام المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالقواعد في إعداد التقرير المالي على إدراك مراقبي الحسابات للمساءلة عن عملية المراجعة. حيث كشفت عن أن المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ تثير مساءلة أعلى لدى مراقبي الحسابات بشأن عملية المراجعة، والتي تثير بدورها حافز الفهم والعناية لديهم. كما تزيد حرية التقدير والأحاساس بالمساءلة- مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ- من أرجحية اهتمام مراقبي الحسابات بجوهر العمليات الاقتصادية، مما قد يزيد من احتمال إصدارهم لتقديرات وأحكام تحد من إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل (Peecher et al. 2012; Peytcheva et al. 2012; Tetlock 1983). وقد كشفت الدراستين، أيضاً، عن أن المعايير القائمة على المبادئ تقود مراقبي الحسابات لعمل تقديرات تتسق مع الجوهر الاقتصادي لعمليات المنشأة بمدى أكبر مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد، كما قد تحثهم على زيادة الطلب على أدلة المراجعة.^٥

(ه)- قدم عدد من الدراسات أدلة (تجريبية) بشأن محددات التطبيق المناسب للمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، كشفت عن اعتماد مناسبة التطبيق على قوة لجان المراجعة (Agoglia et al. 2011; Ng and Tan 2003) وفاعلية أداء مراقبي الحسابات (Jamal and Tan 2010)، في وجود بيئة ودعم تنظيمي Stronger (Ball 2006; Byard et al. 2011; Daske et Enforcement Mechanisms, al. 2008; Holthausen 2009; Khurana and Michas 2011; Stone 2006) وفاعلية آليات الرقابة (Jamal and Tan 2010; Ng Monitoring Mechanisms and Tan 2003). وهو ما قد يكشف عن أهمية اعتبار أثر أساس إعداد معايير المحاسبة على تقديرات وأحكام وقرارات مراقبي الحسابات. فمثلاً، قدمت دراسة (Ng

^٥ قد يبرر البعض (مثل، Trompeter 1994) زيادة طلب مراقبي الحسابات للأدلة مع المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالقواعد إلى أن المعايير المحاسبية القائمة على إرشادات مهنية أقل تحديداً تدفع مراقبي الحسابات للأداء بتشدد (تحفظ) أعلى.

(and Tan 2003) أدلة بشأن تحسن قرارات مراقب الحسابات بشأن التقرير المالي بزيادة الرقابة من قبل لجنة المراجعة، خاصة مع نقص الإرشادات المهنية بمعايير المحاسبة المقررة. كما كشفت دراسة (Jamal and Tan 2010) عن أن التحرك تجاه المحاسبة القائمة على المبادئ يخفض من احتمال إعداد تقرير مالي متجمل. وهو ما يعنى أن تطبيق المعايير القائمة على المبادئ قد يقود إلى تقرير مالي أقل تجملاً مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

(و) - اشارت نتائج دراسة (Healy and Palepu 2003) إلى أن مراجعة التقرير المالي المعد على أساس المعايير القائمة على المبادئ تتطلب نموذج أعمال جديد لمراقبي الحسابات لتقديم نوع جديد من خدمة المراجعة، حيث يقدم تقرير المراجعة رأياً مهنيًا بشأن مدى تمثيل القوائم المالية لحقيقة عمليات وأنشطة وقيمة المنشأة محل المراجعة. كما أشارت دراسة (Ozlsanski 2013) - وهي دراسة تجريبية على عينة من 196 مستثمر غير مهني؛ قامت بفحص أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية والتغير المحتمل في نموذج تقرير المراجعة على إدراك المستثمرين لمصداقية تقرير الإدارة Credibility - إلى ارتباط سعة محتوى تقرير المراجعة بانخفاض إدراك مصداقية تقرير الإدارة خاصة مع استخدام معايير المحاسبة القائمة على القواعد. وقد طرحت الدراسة إمكانية تحليل آثار نوعية معايير المحاسبة المستخدمة في إعداد التقرير المالي على إدراك المستخدمين لمصداقيه التقرير المالي.⁶

الاتجاه الثاني: ويشمل تدفق بحثي يطرح آثاراً سلبية لاستخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ على جودة التقرير المالي. حيث يكشف هذا التدفق عن أن المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ تسمح لمعدى التقرير المالي بإعداد تقرير مالي متجمل، كما تؤثر سلباً على أداء مراقبي الحسابات في مواجهة سلوك إدارة منشأة العميل تجاه

⁶ من المعتقد، أن يؤثر محتوى معلومات الفقرات الإضافية في تقرير المراجعة على إدراك مستخدمي التقرير المالي لمصداقيته، حيث تصبح المعلومات بالفقرات الإضافية - بشأن مناطق القوائم المالية ذات مخاطر التحريف الهام - أكثر بروزاً Salient لمستخدمي التقرير المالي (Soltani 2000). بما قد يعكس توفير معلومات (إشارات) بشكل أفضل لأصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة بشأن المخاطر المصاحبة لتقرير الإدارة المالي، تسهم في تحقيق فهم أكثر دقة لهذه المخاطر بما قد يسمح باتخاذ قرارات أعلى جودة (Ozlsanski 2013, 51). ومن المتوقع، أن يلقي تغيير محتوى تقرير المراجعة اهتمام الهيئات التنظيمية والمهنية، خاصة مع دراسة وتحليل التغيرات المحتملة بنموذج تقرير المراجعة.

إعداد تقرير مالي أقل جودة.^٧ الأمر الذي قد يُعطى أفضلية للمعايير القائمة على القواعد على المعايير القائمة على المبادئ بشأن جودة التقرير المالي. وفيما يلي بعضاً من دراسات هذا التدفق البحثي:-

أ- دراسات (Ahmed et al. 2012; Barth et al. 2012; Jeanjean and Stolowy 2008; Land and Lang 2002; Lang et al. 2003; Nelson 2003; Nobes 2005; Schipper 2003)، وقد أشارت إلى زيادة احتمال قيام إدارة المنشأة بممارسات إدارة الربح من خلال الاستحقاق مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد. حيث تسمح المعايير القائمة على المبادئ لمعدى التقرير المالي بمستوى أعلى من حرية التقرير المسموح بها من خلال ممارسة مستوى تقدير أعلى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد، قد يسمح بتحقيق أهداف إدارة المنشأة المقررة (Evans et al. 2012). ومع حرية التقرير المسموح بها قد تكون إدارة المنشأة أكثر رغبة في إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق.^٨ وهو ما يعنى، أن تطبيق المعايير القائمة على المبادئ في إعداد القوائم المالية قد يسمح لمعدى التقرير المالي بإدارة الأرباح مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد؛ والتي يمكن لها تضيق نطاق الاختيارات أمام معدى التقرير المالي، فتُخفف من فرص إدارة الربح، وتحسن

^٧ في حدود معرفة الباحث، فإن هناك القليل من الدراسات التي لم تكشف نتائجها عن أفضلية ما بين المعايير القائمة على المبادئ والمعايير القائمة على القواعد بشأن جودة التقرير المالي، منها دراسة (Beest 2009) - وهي دراسة تجريبية قامت على عينة من المديرين الماليين لفحص أثر أساس إعداد معايير المحاسبة (المبادئ مقابل القواعد) على تخفيض فرص إدارة الأرباح- والتي كشفت نتائجها عن عدم وجود أفضلية ما بين معايير المحاسبة القائمة على المبادئ والأخرى القائمة على القواعد بشأن تخفيض ممارسات إدارة الربح، حيث لم تكشف النتائج عن فروق معنوية بين المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ والأخرى القائمة على القواعد في القدرة على الحد من فرص إدارة الأرباح. ومنها، أيضاً، دراسة (El-Gazzar 2015) والتي كشفت نتائجها عن أن تطبيق الشركات الأمريكية للمعايير الدولية لا ينتج معلومات محاسبية مختلفة معنوياً عن تلك التي تولدها المعايير القائمة على القواعد-US-GAAP.

^٨ لا يمكن القول بأن لاساس إعداد المعايير المحاسبية القدرة على منع قرارات إدارة الأرباح. وهو ما يعنى "Neither Rules-Based, Nor Principle-Based Accounting Standards are Able to Eliminate Earnings Management Decissions" (Beest 2009, 4). فإدارة الأرباح سلوك قد تسمح به الحرية أو المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية المقررة.

من جودة التقرير المالي (عبد المجيد ٢٠١٤، Ewert and Wagenhofer 2005).^٩ فعلى سبيل المثال، كشفت دراسة (Barth et al. 2012) عن أن الشركات الأمريكية التي تستخدم GAAP الأمريكية- والتي تقوم على القواعد المحاسبية- تظهر مستويات أعلى لجودة المحاسبة Accounting Quality مقارنة بالشركات غير الأمريكية التي تستخدم المعايير الدولية، القائمة على المبادئ. كما كشفت دراستي (Land and Lang 2002; Lang et al. 2003) عن أن الشركات الأمريكية التي تستخدم GAAP أقل إدارة للأرباح مقارنة بالشركات غير الأمريكية. وهو ما يعنى، زيادة جودة الأرباح في الشركات الأمريكية التي تستخدم GAAP مقارنة بالشركات غير الأمريكية التي تستخدم معايير قائمة على المبادئ. وهو ما يعنى، أيضاً، زيادة احتمال قيام منشآت الأعمال في الدول التي تستخدم المعايير الدولية بإدارة الأرباح مقارنة بالمنشآت في الدول التي تستخدم GAAP الأمريكية. وقد أظهرت دراسة (Nelson 2003) أفضلية المعايير القائمة على القواعد في توصيل مفهوم المعايير إلى مستخدميها، لكنها تسمح - مع ما تدخله من استثناءات وما تضعه من شروط- لإدارة المنشأة بإعادة هيكلة عملياتها للخروج عن نطاق التطبيق. ولقد أشارت الدراسة إلى تفضيل مدى التقرير المالي ولجان المراجعة للمعايير القائمة على القواعد باعتبارها أكثر تحديداً للمسئولية وأقل احتياجاً للتقدير الشخصي. كما أظهرت دراسة (Schipper 2003) أفضلية المعايير القائمة على القواعد في تحقيق القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق من قبل مراقبي الحسابات وتخفيض فرص ممارسة إدارة الأرباح. ولقد كشفت دراسة (Ahmed et al. 2012) عن انخفاض جودة المحاسبة مع تطبيق المعايير الدولية (إجبارياً) عبر ٢٠ دولة. كما قدمت دراسة (Ewert and Wagenhofer 2005) نموذجاً تحليلياً كشف عن ارتباط إيجابي بين درجة تحديد Specificity المعالجة في المعيار المحاسبي وجودة الأرباح، وهو ما قد يشير إلى احتمال انخفاض جودة الأرباح مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ. ومن المتوقع، أن يدرك مستخدمو التقرير

^٩ لقد اشارت دراسة (Ewert and Wagenhofer 2005) إلى أن استخدام إدارة المنشأة لمعايير أكثر تفصيلاً Tightening Reporting Standards في إعداد التقرير المالي قد يعدل اتجاهها من إدارة أرباح محاسبية إلى إدارة أرباح حقيقية.

المالى- خاصة المستثمرين- ما تتمتع به إدارة منشآت الأعمال من مرونة لإدارة الأرباح تحت المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ؛ تسمح لها بتصرفات تعكس سلوكها نحو تحقيق مصالحها الذاتية (Cornell et al. 2011).

ب- دراسات (Backof et al. 2011; Gibbins et al. 2001; Hronsky and Houghton 2001; Hackenbrack and Nelson 1996; Mayhew et al. 2001; Ng and Tan 2003; Trompeter 1994) وقد أشارت إلى أن المراجعة فى ظل إعداد تقرير مالى على أساس معايير محاسبية قائمة على المبادئ قد لا تحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث يسهل على معدى التقرير المالى تبرير تقديراتهم لمراقبى الحسابات، على اعتبار أن المعايير القائمة على المبادئ أكثر غموضاً وأقل دقة من نظيرتها القائمة على القواعد. فعلى سبيل المثال، كشفت نتائج دراسات (Hronsky and Houghton 2001; Ng and Tan 2003; Trompeter 1994) عن إمكانية حدوث إدارة الأرباح نتيجة ضعف مقاومة مراقبى الحسابات لها عندما تعتمد المعالجات المحاسبية للعمليات على معايير محاسبية أقل دقة. كما كشفت نتائج دراسة (Gibbins et al. 2001) عن تفضيل مراقبى الحسابات للمعايير المحاسبية القائمة على القواعد، والتي تخفض حجم النزاعات بين مراقبى الحسابات وإدارة منشأة العميل بشأن ممارسات إدارة الربح مقارنة بالمعايير القائمة على المبادئ. كما أشارت دراسة (Mayhew et al. 2001) إلى زيادة احتمال إدارة الأرباح من خلال الاستحراق مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، حيث يسهل على معدى التقرير المالى تبرير تقديراتهم لمراقبى الحسابات عندما تكون المعايير أقل دقة.

.Less Precise

ويفسر البعض (مثل، Nelson 2003; Jamal and Tan 2010) بأن المعايير القائمة على المبادئ قد تكون أقل جودة لانخفاض دقتها من المعايير القائمة على القواعد. فعلى سبيل المثال، أشارت دراسة (Maines 2007) إلى أن المعالجات المحاسبية تحت المعايير القائمة على المبادئ قد تكون أكثر صعوبة فى تبريرها لغياب الإرشادات التنفيذية التفصيلية، والتي قد تجعل من المعايير ذاتها معايير أقل دقة. كما يعتقد البعض (مثل، Nelson 2003) أن المعايير المحاسبية القائمة على القواعد- والتي تشمل كمية أكبر من الإرشادات التنفيذية- تتصف بالوضوح Bright Lines وتعتبر أكثر دقة

Precise مقارنة بالمعايير القائمة على المبادئ. وهذا الوضع تعكسه قواعد Strict Rules للمعالجات المحاسبية، قد تقيّد ممارسات إدارة الأرباح (Ewert and Bright- Wagenhofer 2005; Nobes 2005). كما قد تعمل هذه القواعد الواضحة - Line، بإرشاداتها التنفيذية، كآلية كامنة للرقابة Form of Monitoring تحسن من جودة التقرير المالي (Ozlanski 2013, 51).

ومع انخفاض دقة المعايير المحاسبية تزداد درجة صعوبة اعتراض مراقب الحسابات على معالجات إدارة العميل للعمليات والأحداث والتي من شأنها أن تنتج تقريراً مالياً متجماً. وهو ما يعنى، أنه مع انخفاض دقة المعايير المحاسبية فقد يسمح مراقب الحسابات Partner لإدارة منشأة العميل باستخدام بدائل السياسات المحاسبية التي قد تنتج تقريراً مالياً لا يتصف بالجودة (Trompeter 1994). وهو ما قد يعكس أن التحرك تجاه المعايير القائمة على المبادئ قد يفرض مخاطر تقاضى عالية ويؤيد من مخاطر فشل المراجعة (Bratton 2003; Carmona and Trombetta 2008, 456) مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد (Donelson et al. 2009). وهو ما يعنى زيادة مخاطرة التقاضى مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ، اعتماداً على أن طبيعة المبادئ Principles-Based Nature تتصف بالمرونة التي قد تسمح لمعدى التقرير المالي بإدارة الأرباح.¹¹

كما وأن احتواء المعايير القائمة على المبادئ على إرشادات تنفيذية أقل تفصيلاً قد يقود إلى ضعف اتساق تقديرات وأحكام كل من معدى ومراجعى التقرير المالي بشأن المعالجات المحاسبية للعمليات والأحداث (SEC 2008). ولقد أشار البعض (مثل، Ng and Tan 2003 إلى أن غياب أو عدم دقة الإرشادات المهنية للمعالجات المحاسبية قد

¹⁰ يتمثل الاعتراض الرئيسي على التطبيق المحتمل للمعايير الدولية (IFRS) فى الولايات المتحدة الأمريكية فى نقص القواعد Strict Rules وما يحمله من زيادة فرصة (إمكانية) إدارة الأرباح (Ozlanski 2013).

¹¹ لقد قدمت دراسات الأدب المحاسبى أدلة حديثة كشفت عن زيادة درجة صعوبة تقييم مراقبى الحسابات لسلامة تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ (أنظر على سبيل المثال، Kadous and Mercer 2011, 2012)، وعن رغبة (ميل) أعلى عند مساهمى المنشأة لمقاضاة إدارتها (أنظر على سبيل المثال، Cornell et al. 2011; Donelson et al. 2012).

يزيد من احتمال قبول مراقب الحسابات لرغبات إدارة منشأة العميل عند إعداد التقرير المالي.

ولقد أشار بعض الباحثين (مثل، Hackenbrack and Nelson 1996) إلى إمكانية اعتماد مراقبي الحسابات على غموض المعايير المحاسبية في تبرير معالجات محاسبية تتسق مع دوافعهم. وأنه تحت ظروف معينة، قد يكتشف مراقبو الحسابات مرونة المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، وقد يقبلوا تقارير مالية أقل جودة Hackenbrack and Nelson (2001); Mayhew et al. 2001). ولقد كشفت نتائج دراسة (Backof et al. 2011) على أن مراقبي الحسابات أكثر احتمالاً لقبول تسويات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق في ظل استخدام معايير المحاسبة الدولية - القائمة على المبادئ - في إعداد القوائم المالية. كما كشفت دراسة (Ng and Tan 2003) عن صعوبة تقييد مراقبي الحسابات لإدارة الأرباح إذا قامت المعايير المحاسبية على إرشادات مهنية أقل. الأمر الذي قد يرجح من إمكانية أن تُضعف المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ من قوة وفعالية آلية المراجعة، كآلية رقابية (Hackenbrack and Nelson 1996; Mayhew et al. 2001; Ng and Tan 2003).^{١٢} وهو ما يعنى، إمكانية أن تُضعف المعايير القائمة على المبادئ من الرقابة Monitoring فتزيد من فرص إدارة الأرباح، وتخفض من إدراك مستخدمى التقرير المالي لمصدقية التقرير المالي. خاصة وأن مستخدمى التقرير المالي (وعلى رأسهم المستثمرين) قد يعانون من صعوبة التقييم المباشر لجودة التقرير المالي مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، وما يترتب عليه من احتمال تخفيض درجة مصداقية التقرير المالي (Ozlsanski 2013, 13). ومن المتوقع، ارتباطاً انخفاض مصداقية التقرير المالي تحت المعايير القائمة على المبادئ بقصور التقدير Subjectivity عند التطبيق (Ozlsanski 2013, 26).

^{١٢} قد يُضعف استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ من فعالية النظام القانونى Legal System ودرجة اعتماد مستخدمى التقرير المالي عليه (خاصة المستثمرين)، كآلية رقابية. حيث يواجه القضاة صعوبات كبيرة عند تقييم مناسبة المعالجات المحاسبية تحت افتراض قيام الحكم القانونى على جوهر المعالجة المحاسبية عند تقييم جودة التقرير المالي ومسئولية مراقب الحسابات بشأنها. وهو ما قد يعنى، انخفاض احتمال إدانة مراقب الحسابات قانوناً حال أحتواء التقرير المالي على تحريفات بشأن معالجات محاسبية لصعوبة إثبات عمدية التحريف المحاسبى فى ظل استخدام المعايير القائمة على المبادئ، خاصة مع تعقد عمليات وأحداث منشأة العميل (Kadous and Mercer 2011, 2012; Donelson et al. 2012).

ولقد أشارت دراسة (Bijkerk et al. 2013)- والتي تناولت أثر المحاسبة القائمة على المبادئ على سلوك مراقب الحسابات من خلال استخدام نموذج مباراة Auditing Game بين معدى التقرير المالى Rational Managers ومراجعيه Rational Auditors- إلى أن استخدام المعايير القائمة على المبادئ لا يستبعد دافع إدارة المنشأة إلى إعداد تقرير مالى مزلل Misreport. ومن المتوقع، أن يَضعف هذا الدافع مع زيادة تكاليف مراجعة التقرير من قبل كل من المنشأة و مراقب الحسابات.

وبناءً على ما سبق، يتضح استمرارية التساؤل بشأن أى أساس؛ من أساسى؛ إعداد المعايير المحاسبية- المبادئ أم القواعد- يؤثر إيجابياً على جودة كل من إعداد ومراجعة التقرير المالى. ويعتقد الباحث، أن التباين فى نتائج دراسات الأدب المحاسبى- بشأن أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على كل من فرص إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالى متجمل وسلوك مراقب الحسابات تجاه الحد منها- يشكل فجوة بحثية تعكس عدم اتفاق الفكر المحاسبى على طبيعة واتجاه هذا الأثر، وبما يكشف عن ظاهرة بحثية تمثل إحدى القضايا الجدلية فى الفكر المحاسبى المعاصر، والتي تحتاج وتستحق الدراسة. والبحث ما هو إلا محاولة متواضعة استجابة لحاجة الفكر المحاسبى المعاصرة.

هدف البحث

يتمثل هدف البحث فى محاولة توفير دليل من البيئة المصرية على مدى تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب الحسابات تجاه الحد من ممارسات إدارة منشأة العميل للأرباح. ويتطلب تحقيق هدف البحث الكشف عن العلاقة ما بين أساس إعداد المعايير المحاسبية وفرصة إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالى متجمل، وتأثيرها على سلوك مراقب الحسابات فى مواجهتها، وبما يسمح بإمكانية تحليل العلاقة ما بين استخدام مدخل المبادئ فى بناء معايير التقرير المالى وجودة تقديرات وأحكام مراقبى الحسابات المهنية.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته الفكرية من أهمية موضوعه باعتباره أحد موضوعات الفكر المحاسبى الجدلية، كما يستمد البحث أهمية عملية على صعيد بيئة الأعمال الاقتصادية

المحلية والدولية بما تشمله من منشآت اقتصادية وأصحاب حقوق ومصالح وهيئات
وجهاً مهنية وتنظيمية وتشريعية.^{١٣}

منهج البحث

لتحقيق هدف البحث، يقوم البحث على استخدام كل من المنهج الإيجابي Positive
Approach لغرض صياغة فروض البحث، والمنهج التجريبي Field Experimental
لاختبار فروض البحث في محاولة تفسير Causal Explanation مدى تأثير أساس
إعداد المعايير المحاسبية (المتغير المستقل) على كل من جودة إعداد ومراجعة التقرير
المالى من خلال أسلوب دراسة الحالة Case study وباستخدام التصميم
النصفى Between – Subjects design، وفى ضوء مهام محاسبية ومراجعة
افتراضية.^{١٤}

حدود البحث

لتحقيق غرض البحث، قامت الدراسة التجريبية على حالات افتراضية ليبحث أثر أساس
إعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب الحسابات تجاه جودة المعالجة (القياس) دون
العرض والإفصاح، مع استخدام معايير محاسبية مصرية بعد تعديلها لأغراض الدراسة؛
الأمر الذى قد يجعلها معايير معدلة Artificial Standards.

^{١٣} يستمد البحث أهميته النظرية والعملية فى ظل استمرارية التساؤل عما إذا كان استخدام المدخل القائم على المبادئ فى إعداد
ومراجعة التقرير المالى سينتج تقريراً مالياً أعلى جودة مقارنة بالمدخل القائم على القواعد، للدرجة التى دفعت بهيئات تنظيمية
ومهنية للتأرجح ما بين استخدام المبادئ والقواعد؛ مثل هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) والتى لم تحزم قرارها بشأن استخدام
المبادئ أم الإبقاء على القواعد (التأرجح ما بين اللاتأييد للتطبيق الصريح للمعايير الدولية، واللاتجاهل لتطبيقها
Condonement) حتى فى ضوء وجود مقترحات ذات ثقل كمقترح مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) عام
٢٠٠٢ بشأن استخدام المبادئ فى بناء المعايير، وتقرير هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) عام ٢٠٠٣ بشأن إمكانية تحول
GAAP الأمريكية والقائمة على القواعد- إلى معايير المحاسبة الدولية، والقائمة - بشكل عام- على المبادئ- Principles-
Based IAS/IFRS Standards. ويثير هذا التساؤل حاجة الفكر المحاسبى إلى فهم النتائج المحتملة للتحرك إلى المعايير
القائمة على المبادئ، كالمعايير الدولية (IAS/IFRS)، على إعداد ومراجعة التقرير المالى.

^{١٤} يقوم التصميم النصفى على تقسيم أفراد البحث إلى مجموعتين متماثلتين؛ حيث يتلقى كل نصف (مجموعة) مستوى
معين من المتغير المستقل. هذا ويعتمد الباحث عند تفسير ظاهرة البحث على التفسير بالاعتماد إما على الشروط
المساهمة Contributory أو الشروط الممكنة أو المحتملة Contingent دون الشروط البديلة (Elmes et al. 1981).
والشرط المساهم هو الذى يزيد أرجحية (احتمال) وقوع حدث معين أو أن حدوث الشرط يرفع حدوث
الحدث. أما الشرط المحتمل فهو الذى يعد سبباً من بين عدة أسباب أخرى تتضافر وتتفاعل معاً لتؤدى فى نهاية الأمر
إلى وقوع الحدث.

خطة البحث

بعد تناول منهجية وإطار البحث، ولتحقيق هدف البحث، يتكون البحث من خمسة مباحث هي:

المبحث الأول: المعايير المحاسبية ما بين المبادئ والقواعد (الرؤية والفلسفة).
المبحث الثاني: مدى تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على تحقيق فعالية مراجعة التقرير المالي.

المبحث الثالث: قيمة المنشأة ما بين المبادئ والقواعد وجودة المراجعة (نموذج مقترح).
المبحث الرابع: الدراسة التجريبية.

المبحث الخامس: خلاصة وتوصيات البحث.

المبحث الأول: المعايير المحاسبية ما بين المبادئ والقواعد (الرؤية والفلسفة)

Principles –Based VS. Rules-Based Accounting Standards

يعتمد نظام التقرير المالي - القائم على المعايير المحاسبية على أساس المبادئ - على أساسيات Fundamentals المحاسبة، في إطار مسلمات Conventions ومفاهيم وأهداف محاسبية مقررّة، بما يسمح باتساع مجال ممارسة التقدير المهني (Beest 2009,6).^٥ فالمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ هي معايير عامة - Generic Broad Nature (Carmona and Trombetta 2008, 456) توفر أساساً شاملاً Comprehensive Basis يتصف بالمرونة للتعامل مع القضايا المحاسبية المختلفة الحالية والمستقبلية، ويسمح لإدارة المنشأة باختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتي لا تتعارض مع المبادئ.

ويتطلب استخدام المعايير القائمة على المبادئ في إعداد ومراجعة التقرير المالي توافر المعرفة بالعمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية، اللازمة لتحقيق الفهم اللازم لتقرير المعالجات المحاسبية المناسبة. ويعتمد تطبيق المعايير المحاسبية على أساس المبادئ على التقدير المهني عند تقرير المعالجات المحاسبية (Schipper 2003)، بما يتطلبه من

^٥ لقد استخدمت المبادئ لأول مرة في المحاسبة المالية والتقارير عام ١٩٣٢ (Gill 2003, 4). هذا ويمكن تعريف المبدأ بأنه:

"A General Law or Rule Adopted or Professed as a Guide to Action; A Settled Ground or Basis of Conduct or Practice" (Oxford English Dictionary 2000).

مهارات فنية، وما يفرضه من مسئوليات على معدى القوائم المالية، وما يحمله من تأثير على عملية المراجعة ومدى قدرة مراقبي الحسابات على فهم مدى مناسبة تطبيق إدارة المنشأة للمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ.

وتؤكد المعايير القائمة على المبادئ على الجوهر الاقتصادي لعمليات وأحداث المنشأة عند المعالجة المحاسبية، بما يضمن فهم الظاهرة محل المعالجة المحاسبية وإدراك آلية المعالجة المحاسبية اللازمة لها (Nelson 2003, 91). الأمر الذي يجعل من المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ معياراً موجهاً موضوعياً Objectives-Oriented Standards (Benston et al. 2006, 156) تسمح بمعالجة أحداث وعمليات المنشأة بما يضمن ملائمة معلومات التقرير المالي لمستخدميه. ويتطلب التحرك تجاه استخدام معايير محاسبية موجهة موضوعياً تعديلات في الاتجاه والسلوك والممارسة من قبل معدى ومراجعي التقرير المالي (Benston et al. 2006, 186; FASB 2004, 6). فاستخدام المعايير القائمة على المبادئ يتطلب من معدى التقرير المالي تقرير جوهر (غرض) الأحداث والعمليات، ويتطلب من مراقب الحسابات مراجعة هذا الجوهر (Nisbett and Sheikh 2007, 10) وهو ما يعنى، اعتماد تطبيق المعايير القائمة على المبادئ فى إعداد ومراجعة القوائم المالية على فهم جوهر العمليات والأحداث الاقتصادية (Carmona and Trombetta 2008, 456).

وفى المقابل، يعتمد نظام التقرير المالي - القائم على المعايير المحاسبية على أساس القواعد - على إجراءات تفصيلية Detailed Provisions لمعالجات محاسبية بشأن قضايا محددة، تضمن وضوح كيفية المعالجة (Beest 2009,6)، دون الحاجة إلى ذلك الفهم الذى يتطلبه استخدام المعايير القائمة على المبادئ فى إعداد التقرير المالي (Carmona and Trombetta 2008, 460).

¹⁶ تعد المعايير الدولية (IAS/IFRS) معياراً قائمةً على المبادئ. وتكتسب المعايير الدولية قبولاً عالمياً يرجع فى الأساس إلى طبيعتها القائمة على المبادئ المحاسبية وما تتصف به من الإحتواء Openness والمرونة Flexibility (Carmona and Trombetta 2008, 456).

¹⁷ "Rules Include Specific Criteria, 'Bright Line' Thresholds, Examples, Scope Restrictions, Exceptions, Subsequent Precedents, Implementation Guidance, etc" (Nelson 2003, 91).

وبينما تُقدم المعايير القائمة على المبادئ أرسادات عامة *General Guidance* - تتقلص معها الاستثناءات في المعايير، وتسمح بمدى واسع للتفسير عند التطبيق، وتُزيد الحاجة للتقدير المهني (Gill 2003, 7) - تُقدم المعايير القائمة على القواعد أرسادات تفصيلية *Specific Guidance* - تعد بمثابة دليل تنفيذي مفصل؛ يخفف درجة عدم التأكد بشأن دور مدى التقرير المالي، ويقلل من أهمية المهارات المهنية عند الممارسة؛ ويصعب التطبيق بالآلية. ومن المتوقع، أن يعمل مستوى التفصيل بالمعايير القائمة على القواعد على تضيق مجال المعالجة والتطبيق، ويضعف مرونة التفسير. وقد يرتبط مستوى التفصيل طردياً بنقص مستوى الثقة في كل من إدارة المنشأة بشأن إعدادها للتقرير المالي، ومراقب الحسابات بشأن مراجعته. وقد يعمل مستوى التفصيل بالمعايير كألية رقابية (Stone 2006, 8).

وبينما تؤكد المعايير القائمة على المبادئ على الجوهر الاقتصادي لعمليات وأحداث المنشأة عند تقرير المعالجة المناسبة، تؤكد المعايير المحاسبية القائمة على القواعد على مقابلة العمليات والأحداث للقواعد المقررة *Bright-Line Thresholds* اعتماداً على أرسادات تنفيذية *Implementation Guidance* كافية ومستوى عال من التفصيل *A High level of Detail* مع الاستثناءات اللازمة (Cohen et Scope and Legacy Exceptions 2003; SEC 2009; Mergenthaler 2012; al. 2012).^{١٨} وبما يعني أن المعايير القائمة على القواعد قد تسمح بتقديم الشكل على الجوهر عند المعالجة المحاسبية والمراجعة. الأمر الذي يكشف عن اختلاف كيفية تطبيق المعايير المحاسبية طبقاً لمصدرها عند الممارسة

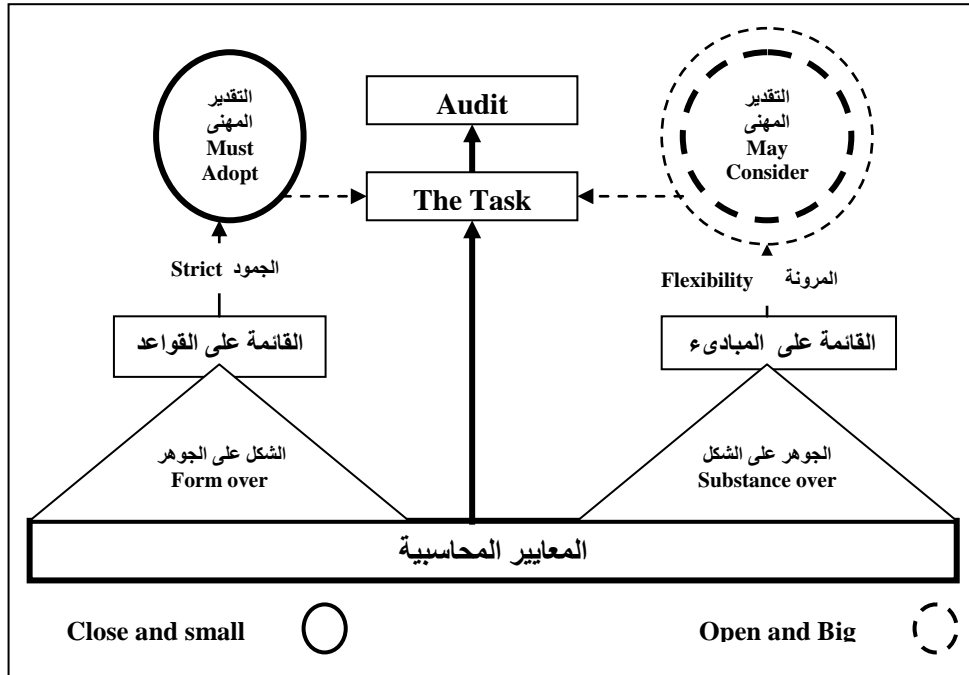
^{١٨} لقد قدم Mergenthaler (2009) مقياساً لتحديد درجة اعتماد المعيار المحاسبي على القواعد *Rules-Based Continuum (RBC) Score*. وقد حدد قيمة المقياس بمدى من (صفر) إلى (٤)، حيث تشير قيمة الصفر إلى أن المعيار لا يعد قائماً على قواعد (نظراً لأنه لا تتوافر فيه أحد الخصائص التي يمكن من خلالها القول بأنه قائم على القواعد) بينما تشير القيمة الموجبة إلى مدى توافر خصائص القواعد. فإن توافرت خاصيتي الوضوح والتفصيل - مثلاً - كانت قيمة المقياس = ٢، وهكذا. وكلما اقتربت قيمة المقياس من القيمة (٤) كلما كان المعيار أكثر اعتماداً على القواعد. ولقد قدمت الدراسة مؤشراً لقياس كل خاصية، فعلى سبيل المثال، يقاس التفصيل في المعيار بعدد الكلمات التي يتضمنها المعيار.

المهنية، ليعكس التقرير المالى - مع المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ- جوهر عمليات وأحداث المنشأة، بينما يعكس - مع المعايير المحاسبية القائمة على القواعد- بالأساس مدى الإلتزام بالقواعد وبغض النظر عن مدى منفعة محتواه لمستخدميه.^{١٩} وتخفض القواعد فى المعايير من عدم التأكد بشأن تطبيق إدارة المنشأة للمعايير عند إعداد التقرير المالى، حيث يتصف التطبيق بالآلية القائمة على قواعد محددة Mechanistic Application. وتعد القواعد بالنسبة لمعدى التقرير المالى بمثابة حصن Safe Harbor فى الدفاع عن المعالجات المحاسبية فى التقرير . وتتصف المعايير القائمة على القواعد بالصرامة Strict والجمود عند تحديد المعالجة داخل إطار تفاصيل كل عملية أو حدث من خلال إرشادات محددة وقواعد تفصيلية موسعة Elaborate Rules وحدود واضحة تعمل معاً على الحد من مستوى التقدير المهني اللازم للتطبيق (Bailey and Sawers 2011; SEC 2003)، مقارنة بالمعايير القائمة على المبادئ، بما قد يحمله ذلك من تأثير على مهمة وعملية المراجعة، كما هو مصور بالشكل التالى:-

^{١٩} "In a Rules-Based System, Financial Reporting May Well Come to be Seen as an Act of Compliance Rather Than an Act of Communication" (SEC 2003).

^{٢٠} فعلى سبيل المثال، وبافتراض أن الشركة (أ) اشترت ٦٠% من الأسهم العادية للشركة (ب)، وفى ذات الوقت اشترت الشركة (ب) ٢٧% من أسهم الشركة (ج)، والتي تمتلك ٥٥% من أسهم الشركة (د)، فإن تطبيق قاعدة القدرة على التحكم فى الشركة المستثمر فيها (٢٠%-٥٥%) يفرض على كل من الشركة (أ) معالجة استثماراتها فى الشركة (ب) باستخدام طريقة القوائم المالية الموحدة (الاندماج) Consolidation، بينما الشركة (ب) مطالبة بالتقرير عن استثماراتها فى الشركة (ج) طبقاً لطريقة حق الملكية Equity Method، كما يفرض على الشركة (ج) معالجة استثماراتها فى الشركة (د) باستخدام طريقة القوائم المالية الموحدة (الاندماج). وتختلف المعالجة عند تطبيق المعيار الدولى (27) والذي يتطلب فهم الجوهر الاقتصادى للأعمال والعلاقات بين كل من الشركات (أ)، (ب)، (ج)، (د). وبافتراض أن رئيس الشركة (أ) هو رئيس الشركات (ب)، (ج)، (د). وأن العضو المنتدب للشركة (ب) هو ذاته العضو المنتدب للشركتين (ج)، (د). فإن المعالجة طبقاً للمعيار الدولى تتطلب اعتبار الشركة (د) تابعة للشركة (أ) بما يفرضه من ضرورة استخدام طريقة القوائم المالية الموحدة (الاندماج الكلى Full Consolidation)، وهو ما لا يتحقق مع استخدام قاعدة نسبة المساهمة.

شكل (١) أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على ممارسة التقدير المهني عند إعداد ومراجعة التقرير المالي



كما تعتمد الصرامة في المعايير القائمة على القواعد إلى توحيد المعالجة المحاسبية بمنشآت مختلفة التشغيل والخصائص، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على جودة المعايير وجودة التقرير المالي (Carmona and Trombetta 2008, 456).

وقد ترجع كثرة التفاصيل في المعايير المحاسبية القائمة على القواعد إلى محاولات الإجابة عملياً على كافة الأسئلة الممكنة داخل ذات المعايير. وقد تسبب التفاصيل الزائدة أن تصبح المعايير غامضة وغير واضحة (Benston et al. 2006, 170). كما قد تعد كثرة الاستثناءات بالمعيار المحاسبي أحد المسببات الرئيسية للتعقيد (FASB Complexity 2002).

كما تختلف المبادئ عن القواعد في بناء المعايير في خاصية المرونة Flexibility، والتي تسمح بالحكم المهني عند الممارسة، والاستجابة بمعالجات محاسبية لأحداث وعمليات اقتصادية جديدة مستقبلاً. كما تسمح المرونة بالمعايير القائمة على المبادئ-

كالمعايير الدولية- لمعدى التقرير المالى بحرية التصرف وباختيار السياسات المحاسبية الملائمة وممارسة التقدير فى إطار من إمكانية تبرير هذه الاختيارات والتقديرات (Cohen et al. 2012, 5). كما تسمح المرونة فى المعايير، أيضاً، بإمكانية تطبيقها فى دول ذات بيئات اقتصادية ومحاسبية مختلفة (Carmona and Trombetta 2008, 459). ويرتبط مستوى افتقاد المرونة بالمعايير القائمة على القواعد بدرجة ما تنصف به القواعد من صرامة Strict وقطعية Bright-Line Thresholds (Trombetta 2001; Dye and Sridhar 2004)، بما تحمله من توحيد المعالجات المحاسبية للأحداث والعمليات لمنشآت مختلفة قد تعمل تحت ظروف متباينة؛ وتخفيض حجم اختيارات السياسات المحاسبية المطروحة بشأن كل معالجة؛ وتخفيض الحكم المهني. وإذا كان من المتوقع، أن افتقاد المعايير المحاسبية للمرونة قد يفقدها ملائمة الاستخدام، فإن هذا يعنى أن المعايير القائمة على المبادئ قد تحمل أداءً أعلى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد (Carmona and Trombetta 2008, 457).

كما تختلف المبادئ عن القواعد فى بناء المعايير فى خاصية مقابلة التطوير Openness، فالمعايير القائمة على القواعد تتعامل مع قضايا وعمليات محددة، وقد تفقد مغزاها عندما تتغير البيئة الاقتصادية أو تُبتكر عمليات جديدة لا تتناولها القواعد بالمعايير (Kershaw 2005, 596-7). كما وأن وجود عمليات لا تغطيها المعايير القائمة على القواعد قد يعطى لإدارة منشأة العميل الفرصة لممارسات إدارة الأرباح (Benston et al. 2006, 177).

المبحث الثانى: مدى تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على تحقيق فعالية

مراجعة التقرير المالى

"A Principles-Based System will have Effects on the Auditing Profession Because of the Possible Increase in Audit and Litigation Risks". (Carmona and Trombetta 2008, 460)

تعنى جودة التقرير المالى إظهار الحالة المالية الحقيقية للمنشأة بما يضمن حماية حقوق أصحاب المصالح بالمنشأة Stakeholders Equity من خلال إتاحة معلومات يمكن من خلالها فهم حالة المنشأة المالية، وتقييم أداءها والتنبؤ بقراراتها المستقبلية. الأمر الذى قد

يؤثر إيجابياً على قدرة أصحاب المصالح بالمنشأة على اتخاذ قرارات مناسبة تجاهها وتجاه علاقتهم بها.

وتسهم جودة التقرير المالي في الحفاظ على قيمة المنشأة Business Value، بوسيلتين، الأولى الحفاظ على ثقة أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة وما يترتب عليها من حماية وزيادة قيمة الأصول غير الملموسة Intangible Assets كالشهرة والسمعة وولاء العملاء والعلامة التجارية وقيمة الأصول المعرفية Knowledge Assets وغيرها، والثانية تحفيز الإدارة على تحسين أداءها؛ خاصة مع إدراكها أن تصرفاتها ونتائج هذه التصرفات ستكون معلنة لأصحاب الحقوق والمصالح بها.

وتحمل ممارسات إدارة الأرباح تأثيراً غير مرغوب، من قبل أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة فيما عدا إدارة المنشأة، على قيمة المنشأة. ومع تباين تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على فرص ممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي إمكانية إعداد تقرير مالي متجمل، يختلف سلوك مراقب الحسابات عند أداء عملية المراجعة تجاه تحقيق فعالية المراجعة وجودة التقرير المالي.

ويعتقد الباحث، باختلاف التأثير المتوقع لأساس إعداد المعايير المحاسبية على جودة إعداد ومراجعة التقرير المالي، كما يلي:-

أولاً: مدى تأثير القواعد في المعايير على جودة إعداد ومراجعة التقرير المالي تتبنى المعايير القائمة على القواعد منظور اليقين (القطع) Specificity View، والذي يفرض على إدارة المنشأة ضرورة الالتزام بالقواعد في المعايير عند المعالجة والتقرير. وطبقاً لمنظور اليقين قد تعتقد إدارة المنشأة أنها في مأمن من المساءلة والتقاضى بشأن التقرير المالي طالما أنها قد طبقت القواعد الواردة بالمعايير Follow the Rules. الأمر الذي قد يعنى أن المعايير القائمة على القواعد قد تسمح لإدارة منشأة العميل بإعداد تقرير مالي يظهر صورة محسنة Favorable Picture للمركز المالي ولأداء المنشأة من خلال تطويع أحداث وعمليات المنشأة لمعالجات مستهدفه في إطار القواعد المقررة -Bright Line. ويصعب على مراقب الحسابات تقييد سلوك الإدارة في إعداد تقرير مالي متجمل Aggressive Reporting، طالما أنها لم تنتهك القواعد عند التقرير (Bijkerk et al. 2013, 1). وهو ما يعنى، أيضاً، أن المعايير القائمة على القواعد قد تحفز معدى التقرير

المالى على هيكله Structured or Engineered العمليات بعيداً عن غرضها لإعداد تقرير مالى لا يمثل بصدق الجوهر الاقتصادى لأحداث وعمليات المنشأة (SEC 2003)، تحت ما يسمى باستخدام مدخل "Check-the-Box" والذي يسمح لإدارة العميل أن تسمى استخدام القواعد "Bright-Lines" (Benston et al. 2006, Schipper 2003; Cohen et al. 2012, 5) حيث يمكن لمعدى التقرير المالى مع المعايير القائمة على القواعد تجاهل جوهر الأحداث والعمليات (Nisbett and Sheikh 2007, 10)، وهو ما قد يعكس سلوك إدارة منشأة العميل نحو ممارسات انتهازية لإعداد تقرير مالى مضلل (Benston et al. 2006, 186) من خلال الإلتزام الفنى بالمعايير مع تجنب أغراضها (SEC 2003).

وتعتمد هيكله عمليات المنشأة على فنيات Technicalities مقابلة المعايير- من خلال الإلتزام بتطبيق القواعد التفصيلية- شكلاً Letter وليس موضوعاً Spirit (Gill 2003; Nelson 2003; Nelson et al. 2002). الأمر الذى قد يسمح لإدارة منشأة العميل بإعداد الدفاتر Cookbook وإدارة الأرباح وإعداد تقرير مالى متجمل.^{٢١} ثانياً: مدى تأثير المبادئ فى المعايير على جودة إعداد ومراجعة التقرير المالى يعتقد الباحث، أن الانتقاد الرئيسى الموجه لاستخدام المعايير القائمة على المبادئ فى إعداد التقرير المالى يكمن فى حاجة المعالجات إلى فهم جوهر العمليات والأحداث، وبدونه تصبح المعالجات غامضة وعالية التعقيد. خاصة، مع توقع ضعف شفافية عملية التقرير المالى مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ (Agoglia et al. 2011). الأمر الذى قد يدفع بالاعتقاد بأن المعايير القائمة على المبادئ عمادها التعقيد Complexity View، والذي يسمح لإدارة المنشأة بالدفاع عن معالجاتها المحاسبية طالما كانت فى إطار المبادئ بالمعايير المحاسبية المقررة، كما قد يسمح لها بتبرير

^{٢١} تقوم فنيات مقابلة المعايير المحاسبية على استخدام الهندسة المالية Financial Engineering فى هيكله العمليات لغرض مقابلة المعايير Bright-Line Thresholds من خلال تطويع العمليات والأحداث المالية للتكيف مع القواعد Bright-Lines الواردة بالمعايير المقررة (Ewert and Wagenhofer 2005; Nelson 2003)، ويهدف تحقيق معالجات محاسبية محددة. الأمر الذى قد يخفف من جودة التقرير المالى بدرجة عدم دقة تمثيله للجوهر الاقتصادى للعمليات والأحداث (SEC 2008; Schipper 2003).

حدوث بعض التحريفات المحاسبية باعتبارها تحريفات غير عمدية نتيجة التعقيد الوارد بالمعايير المحاسبية.

وتعتمد مقاومة التحرك تجاه المعايير القائمة على المبادئ، كالمعايير الدولية، على احتمال أن تنتج هذه المعايير تقريراً مالياً أقل جودة بسبب أنها قد تسمح بهامش حرية أكبر لمعدى التقرير المالي بشأن تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية عند المعالجة والتقرير، كما تسمح لمراقبي الحسابات بهامش حرية عند التحقق من ملائمة وسلامة التطبيق. حيث يدرك معدى التقرير المالي على أساس المعايير القائمة على المبادئ (كالمعايير الدولية IFRS) مستويات أعلى لحرية التقرير Allowable Reporting Discretion مقارنة بالذين يعملون مع المعايير القائمة على القواعد (مثل U.S. GAAP). ومن المتوقع، أن إدراك مستويات أعلى لحرية التقرير قد يقود إلى زيادة احتمال إدارة الأرباح وإعداد تقرير مالي أقل جودة (Evans et al. 2012).

ومن المعتقد، أن المستوى الأعلى لحرية التقرير - عند استخدام المعايير القائمة على المبادئ- يقوم على نقص الخطوط الواضحة Bright Lines في تفعيل الإرشاد المتضمن في المعايير. الأمر الذي قد يسبب تشويشاً Discretion وتشخيصاً Subjectivity أعلى عند التطبيق، قد يوفر لإدارة المنشأة فرص إضافية لإدارة الأرباح، فيدعم قدرة المنشأة على إدارة الأرباح وتعديل الثروة بين المستثمرين (الحاليين والمرتبين)، مما قد يؤثر سلباً على كل من جودة القوائم المالية وإدراك المستثمرين لمصداقية التقرير المالي (Ozlsanski 2013, 1- 2). ويعتقد الباحث، أن ذلك مردود عليه من زاويتين، الأولى أن استخدام المعايير على أساس المبادئ يتطلب تغييرات في الممارسة المهنية على مستوى معدى ومراجعي القوائم المالية قائمة على تأهيل علمي وبرامج تدريبية ملائمة (Carmona and Trombetta 2008, 425). والثانية، أنه إذا كان كم الإرشادات التنفيذية الذي توفره الجهات المصدرة للمعايير القائمة على القواعد أكبر مقارنة بالمعايير القائمة على المبادئ (Nelson 2003) فهذا على حساب الكيف. حيث تقوم المعايير على أساس المبادئ على فلسفة كيفية المعالجة دون الحاجة لكم الإرشادات التفصيلية بالمعايير القائمة على القواعد. ويعتقد الباحث، أن يعكس التحول من الكم إلى الكيف تحسناً في جودة المعايير.

ومن المتوقع، أن يواجه مراقب الحسابات درجة صعوبة أعلى عند تقييم مدى صحة تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالأخرى القائمة على القواعد (Kadous and Mercer 2011, 2012; Maines 2007) في إطار من مخاطر مراجعة وتفاض عالية (Carmona and Trombetta 2008, 460). ومن المفترض استجابة سلوك مراقب الحسابات لأساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقرير المالي (Peytcheva and Wright 2011). ومن المتوقع، أن تتمثل استجابة مراقب الحسابات تجاه استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ في إعداد التقرير المالي في زيادة مستوى العناية المهنية اعتماداً على توقع وجود مساءلة أعلى عن جودة المراجعة. ومن المتوقع، أيضاً، أن فاعلية الاستجابة تجعل مراقب الحسابات أكثر احتمالاً لمقاومة التقرير المتجمل حال استخدام المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالقواعد (Cohen et al. 2012). الأمر الذي قد يرجح من أن قيام التقرير المالي على المبادئ قد يخفض من احتمال ارتكاب مراقب الحسابات للخطأ من النوع الثاني Beta Risk والذي يحمل تأثيراً سلبياً على فعالية المراجعة، مقارنة بالقواعد.

كما وأنه من المتوقع، أن تحت المعايير القائمة على المبادئ مراقبي الحسابات على استخدام مدخلاً جديداً للمراجعة يتبنى إحداث تغييرات في عملية التقدير المهني، أساسها إدراك أعلى للمساءلة عن عملية المراجعة مقارنة بحال إعداد التقرير المالي على أساس القواعد (Peytcheva and Wright 2010).^{٢٢}

^{٢٢} يعتقد الباحث، أن هناك حاجة إلى البحث عن مدخل مراجعة أكثر ملائمة يقوم على اعتبار جوهر- لا شكل- عمليات وأحداث المنشأة محل المراجعة. كما يعتقد الباحث بإمكانية استخدام استراتيجية القطع Partition Strategy، والتي تم الإشارة لاستخدامها كاستراتيجية تقرير في دراسة (Bijkerk et al. 2013, 1)، حيث يتم التعامل مع التقرير المالي كقطع عند المراجعة. وحسب مناسبة التقسيم وطول القطعة تتحدد الدقة Precision في ضوء وقت المراجعة المخصص، بما يعكس عناية الفحص. ويعتمد الحد الأقصى لطول القطعة على تكلفة الفحص التي قرر المراجع تحملها. كما تتوقف عناية الفحص على القيم الدفترية بالتقرير المالي وبشكل احتمالي، حيث توصف استراتيجية الفحص بالاحتمالية Probabilistic ارتباطاً بالقيم الدفترية. وهو ما يعني، أن القيم الدفترية الأعلى ذات احتمال فحص بعناية أعلى. ومن المتوقع أن ينعكس مدخل المراجعة المقترح على خدمة المراجعة المقدمة ونتائجها من تقرير مراجعة لمدى صدق القوائم المالية لواقع (جوهر) أنشطة المنشأة محل المراجعة. ومن المتوقع، زيادة حجم التقديرات المهنية عند مراجعة قوائم مالية أعدت في إطار معايير قائمة على المبادئ بما قد يحمله من زيادة مخاطر المراجعة ومخاطرة التفاض. كما قد يحمل مراجعة قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير محاسبية على أساس المبادئ تغييراً محتملاً في نموذج

ويعتقد الباحث، بأن التأثير الإيجابي المتوقع لاستخدام المعايير القائمة على المبادئ على سلوك مراقب الحسابات تجاه جودة التقرير المالي قد يحمل تأثيراً إيجابياً غير مباشر على سلوك معدى التقرير المالي بشأن الجودة. فإن كان التحول من المحاسبة القائمة على القواعد إلى المحاسبة القائمة على المبادئ قد لا يزيل رغبة الإدارة في إعداد تقرير مالي متجمل، فإنه من المتوقع أن يحد هذا التحول من فرصة تحقيقها، انطلاقاً من الاعتقاد بتأثير المعايير القائمة على المبادئ على تحسين تقديرات مراقبي الحسابات، بما قد يسمح بمقاومة إعداد مثل هذا التقرير المالي (Bijkerk et al. 2013, 2). حيث من المفترض أن يسمح استخدام المعايير القائمة على المبادئ لمراقب الحسابات بالسعي إلى تحديد الجوهر الاقتصادي لعمليات المنشأة محل المراجعة، على خلاف حال استخدام المعايير القائمة على القواعد والتي يرتفع معها احتمال تدخل إدارة منشأة العميل في هيكلة العمليات لمقابلة القواعد بالمعايير المحاسبية لتحقيق أهداف خاصة دون اعتبار للجوهر الاقتصادي للعمليات. وهو ما قد يعنى، توقع انخفاض احتمال إصدار إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل في إطار معايير قائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد (Agoglia et al. 2011). الأمر الذي قد يرجح من تخطى جودة التقرير المالي القائم على المبادئ لنظيره القائم على القواعد (Agoglia et al. 2011, Jamal and Tan 2010). وبناءً على ذلك، فإنه يمكن صياغة الفرض البحثي التالي:

تقرير المراجعة (Ozlanski 2013)، وهو ما يتم اعتباره - حالياً - من قبل الجهات التنظيمية التي تدرس إمكانية التحول من مدخل القواعد إلى مدخل المبادئ في إعداد القوائم المالية، كمجلس الإشراف المحاسبي الأمريكي (PCAOB). ومن المتوقع، أن يشمل التغيير تأكيدات إضافية داخل تقرير المراجعة تتناول المناطق عالية الخطر في القوائم المالية (Ozlanski 2013)، فضلاً عن مناطق القوائم المالية العرضية لمستويات عالية لتقديرات الإدارة (PCAOB 2011). ويرتبط توسيع تقرير المراجعة بزيادة مسؤوليات مراقب الحسابات وما تتطلبه من وقت وجهد مراجعة أعلى. ومن المتوقع، أن تتأثر معايير المراجعة بمراجعة قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير محاسبية على أساس المبادئ، باعتبارها أحد عناصر بيئة تنظيم التقرير المالي. ومن المتوقع، أيضاً، أن تتأثر مصداقية التقرير المالي بالتفاعل ما بين معايير المحاسبة ومعايير المراجعة (Ozlanski 2013, 3). وقد يعنى ما سبق، أن هناك حاجة لإدراك وفهم جديدين لدور مهنة المحاسبة والمراجعة عند إقرار إعداد قوائم مالية طبقاً لمدخل قائم على المبادئ (Carmona and Trombetta 2008, 461).

الفرض الأول: مع توجه إدارة منشأة العميل لإعداد تقرير مالي متجمل، يرتفع احتمال تحقق فعالية المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير المحاسبية القائمة على القواعد.

ويمكن تحليل الفرض البحثي الأول إلى الفرضين الفرعيين التاليين:-

الفرض الفرعي الأول: مع المعايير القائمة على المبادئ، ترتفع درجة اتساق قرارات مراقبي الحسابات مع الجوهر الاقتصادي لعمليات وأحداث المنشأة محل المراجعة مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

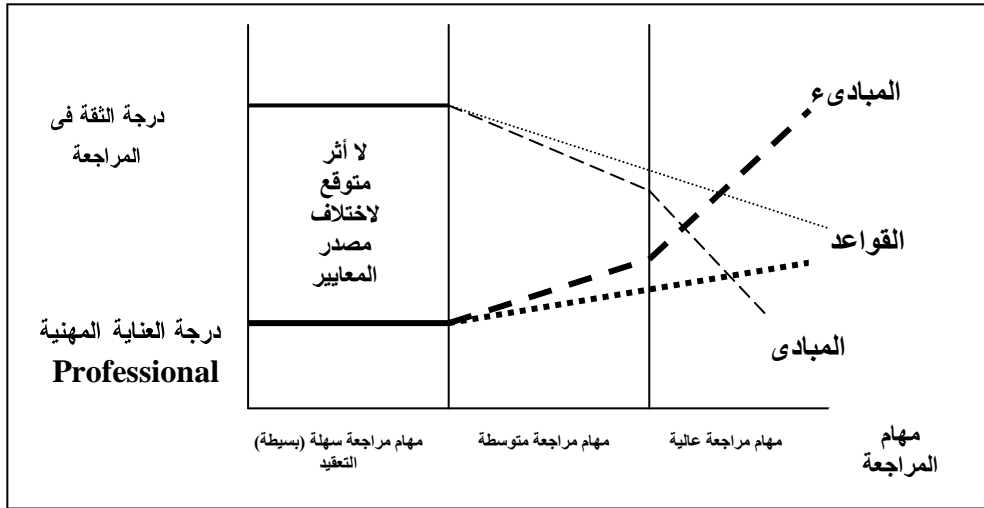
الفرض الفرعي الثاني: يرتفع احتمال مقاومة مراقب الحسابات لإعداد إدارة منشأة العميل تقريراً مالياً متجماً على أساس المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

ومن المتوقع، أن تثير المعايير القائمة على المبادئ - مقارنة بالقواعد- درجة عناية أعلى عند مراقبي الحسابات، بما تعكسه من حث للأداء بجهد أعلى، وتجنب أو تخفيض درجة المغالاة في الثقة عند المراجعة (Van Kleef et al. 2004)، بما يضمن سلامة تقييم الجوهر الاقتصادي لعمليات وأحداث منشأة العميل، ودقة التقديرات المهنية (Peytcheva and Wright 2010, 3-4). ومن المتوقع، أيضاً، أن يبذل مراقبي الحسابات جهداً موسعاً أعلى لتبرير تقديراتهم وأحكامهم عند مراجعة القوائم المالية المعدة على أساس المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالأخرى القائمة على القواعد (Peytcheva and Wright 2010, 20).

ومن المفترض، أن يرتبط أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على جودة قرارات وأحكام مراقبي الحسابات بطبيعة وخصائص مهام المراجعة. حيث لا تخضع كل عمليات المراجعة الإدراكية لمعدل متساوي لتغيرات انتباه وجهد مراقب الحسابات. وتشمل خصائص مهمة المراجعة خصائص وحدات المعرفة الخاصة بالمهمة من حيث كميتها ونوعيتها ومحتواها وتكلفة الحصول عليها وإمكانية الاعتماد عليها وطريقة عرضها وتتبعها وعدد وحداتها وأهميتها النسبية وغير ذلك. ويعتبر التعقد Task Complexity

أحد الخصائص الأساسية لمهمة المراجعة.^{٢٣} ومن المفترض أن ترتبط درجة عناية مراقب الحسابات إيجاباً بدرجة تعقد مهام المراجعة، وأن يرتبط مستوى الثقة في المراجعة سلباً بدرجة تعقد مهام المراجعة (Bonner 1994, 213)، وأن يؤثر مستوى الثقة عكسياً على درجة عناية مراقب الحسابات. فكلما زادت درجة تعقد مهمة التقدير انخفض مستوى الثقة، وتطلب الأمر من مراقب الحسابات الحفاظ على درجة عالية من العناية عند الأداء. ومن المتوقع، زيادة درجة ثقة مراقبي الحسابات في القرارات والأحكام عندما تقوم المعايير على القواعد مقارنة بالمبادئ، وبغض النظر عن مدى صحة هذه القرارات والأحكام (لمزيد من التفصيل أنظر Peytcheva and Wright 2010). ومن غير المتوقع، أن يؤثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على مستوى ثقة ودرجة عناية مراقب الحسابات عند مراجعة مهام بسيطة (منخفضة) التعقيد. وبما يعنى، توقع اختلاف تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على جودة أحكام وقرارات مراقبي الحسابات عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد، كما يصوره الشكل التالي:

شكل (٢) أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على كل من درجتى عناية Du Professional Care وثقة مراقب الحسابات باختلاف درجة تعقيد مهام المراجعة



^{٢٣} تتعدد جوانب تعقد مهمة المراجعة فتشمل تعقد عنصرى Component Complex يرتبط بهيكل المهمة Task Structure ومدى حاجتها لأدلة المراجعة، وتعقد تنسيقى Coordinative complex ويشير إلى درجة ارتباط المهمة بمهام مراجعة أخرى؛ سابقة أو حالية يجب أداؤها معاً؛ وتعقد ديناميكى Dynamic Complex ويشير إلى التغيرات التى تحدث فى سلسلة السبب والأثر أو فى علاقات المهمة خلال الأداء (Tan and Kao 1999, 212).

ومن الشكل يتضح أنه من المتوقع، ارتباط تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب الحسابات بخصائص مهام المراجعة. ومن المتوقع، أن يقتصر هذا التأثير على مهام المراجعة غير البسيطة خاصة المعقدة والمهيكلة.

ويعتقد الباحث، أن مسبب اختلاف تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب الحسابات وبالتالي جودة الأحكام والقرارات بشأن مهام المراجعة غير منخفضة التعقيد يرجع لاختلاف طبيعة تفكير المراجع باختلاف أساس إعداد المعايير. حيث من المتوقع، أن يفرض استخدام المعايير القائمة على المبادئ؛ والتي تتطلب اعتبار الجوهر الاقتصادي للعمليات والأحداث غير منخفضة التعقيد؛ عند إعداد التقرير المالي تحول نمط التفكير عند مراقب الحسابات من النمط المنطقي Intuitive Mode - والذي قد يكون ملائماً للمعايير القائمة على القواعد، حيث يقتصر دور المراجع في التحقق من التزام إدارة المنشأة بالقواعد المقررة عند التقرير - إلى النمط التحليلي Analytical Mode بما يتطلبه من تحليل متعمق لمواقف ومهام المراجعة وتشغيل متعمق لوحدات المعرفة، وما يفرضه من انتباه وجهد إدراكي إضافي.^{٢٤} الأمر الذي قد يرجح من أن استخدام المعايير القائمة على المبادئ في إعداد التقرير المالي قد يؤدي إلى تخفيض مستوى الثقة Reliability وتحقيق عناية أعلى عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

وبناءً على ما سبق، يمكن صياغة الفرض البحثي التالي، كما يلي:-

الفرض الثاني: يعتمد تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية- المستخدمة في إعداد التقرير المالي- في درجة ثقة المراجعة على درجة تعقد مهام المراجعة.

ويمكن تحليل الفرض البحثي السابق إلى الفرضين الفرعيين التاليين:-

^{٢٤} إذا كان تعقيد مهمة المراجعة يدفع مراقب الحسابات للعمل باجتهاد عند التقدير والحكم في المراجعة من خلال تخصيص انتباه أعلى وجهد إدراكي أكبر بدافع الشعور بأهمية المهمة، فإنه من المتوقع أن تزداد درجة التعقيد مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ في إعداد التقرير المالي، ويزداد معها انتباه وجهد مراقب الحسابات.

الفرض الفرعى الأول: يظهر مراقبو الحسابات مستوى ثقة أقل مغالاة، عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد، مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ فى إعداد التقرير المالى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

الفرض الفرعى الثانى: عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد، يظهر مراقبو الحسابات مستويات ثقة متشابهة وبغض النظر عن أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة فى إعداد التقرير المالى.

ومن المتوقع، أن تسبب زيادة درجة تعقد مهام المراجعة مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ- مقارنة بالقواعد- ضغطاً إدراكياً أعلى لدى مراقب الحسابات يدفع بدوره إلى زيادة الجهد الإدراكى، وبالتالي دقة التقدير والحكم. حيث تتطلب دقة التقدير والحكم فى المراجعة زيادة مستوى عناية مراقب الحسابات المهنية. وتفرض زيادة مستوى العناية المهنية مع المعايير القائمة على المبادئ اتساع أفق تركيز واهتمام مراقب الحسابات بوحدة المعرفة (الأدلة)، بما يعكس زيادة فى الطلب على كمية الأدلة وصولاً لقرارات تتسق مع الجوهر الاقتصادى لعمليات وأحداث المنشأة محل المراجعة (Peytcheva and Wright 2011, 29- 30).^{٢٥} الأمر الذى قد يدفع بالاعتقاد بأن المعايير القائمة على المبادئ- مقارنة بالقواعد- تزيد من إدراك المراجعين للحاجة إلى أدلة مراجعة ملائمة وكافية، وبما قد ينعكس على زيادة الطلب على أدلة المراجعة (التشخيصية Diagnostic) (Peytcheva and Wright 2010, 4). ومن المفترض، أن حصول مراقب الحسابات على أدلة تشخيصية More Diagnostic يُحسن فعالية وجودة المراجعة.

وبناءً على ما سبق، فإنه يمكن صياغة الفرض البحثى التالى:-

^{٢٥} من المتوقع، أن المعايير القائمة على المبادئ قد تقود مراقبى الحسابات لطلب كمية أكبر من الأدلة التشخيصية. ويؤثر حجم أدلة المراجعة غير التشخيصية سلباً على كل من جودة التقدير والحكم- تحت ما يسمى بأثر التخفيف Dilution Effect فى المراجعة (Glover 1997)- وكفاءة وجودة المراجعة.

الفرض الثالث: يعتمد تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية؛ المستخدمة في إعداد التقرير المالي؛ في الطلب على أدلة المراجعة على درجة تعقد مهام المراجعة. ويمكن تحليل الفرض السابق إلى الفروض الفرعية التالية:-

الفرض الفرعى الأول: يزداد حجم الطلب على أدلة المراجعة عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ في إعداد التقرير المالي مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

الفرض الفرعى الثانى: لا يختلف حجم الطلب على أدلة المراجعة عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد باختلاف أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقرير المالي.

الفرض الفرعى الثالث: يزداد حجم الطلب على أدلة المراجعة التشخيصية عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ في إعداد التقرير المالي مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

الفرض الفرعى الرابع: لا يختلف حجم الطلب على أدلة المراجعة التشخيصية عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد باختلاف أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقرير المالي.

المبحث الثالث: قيمة المنشأة ما بين المبادئ والقواعد وجودة المراجعة (نموذج مقترح)

من المفترض أن دور إدارة المنشأة كوكيل عن أصحاب الحقوق والمصالح بها (وخاصة المساهمين) هو العمل على خلق القيمة Create Value للمنشأة من خلال تميز الأداء القائم على فلسفة التحسين المستمر، والتي لا تعمل على الوصول إلى الأهداف المقررة فحسب وإنما تجاوزها بفعل التحسين المستمر، وتحت اعتبار أن القيمة هي نسبة المنفعة المحققة إلى التكلفة المضحى بها في إطار الربط ما بين التكلفة والأداء Pay for Performance.

ومن المعتقد، أن تخفض جودة مراجعة التقرير المالي من احتمال إساءة إدارة المنشأة تمثيل الحالة المالية الحقيقية للمنشأة، بما يضمن سلامة التقرير عن قيمة المنشأة. ومن المتوقع، أن يؤثر أساس

إعداد المعايير المحاسبية على درجة الجودة المتوقعة لآلية المراجعة (الخارجية). وهو ما يمكن توضيحه من خلال النموذج الخطى التالي:-^{٢٦}

بافتراض أن قيمة المنشأة (V) موزعة طبقاً للتوزيع الموحد Uniformly عبر فترة كما يلي: $V = [0,1]$. وبمعلومية مشاهدات قيم المنشأة $V \in V$ ، تقوم إدارة منشأة العميل بتسليم مراقب الحسابات تقريراً مالياً أولاً r_0 معد في إطار معايير محاسبية إما قائمة على المبادئ (s) أو قائمة على القواعد (u).

إن هدف مراقب الحسابات هو أن يصل مستخدمى التقرير المالى إلى إدراك صحيح لقيمة المنشأة. وعندما تعد المنشأة تقريراً $r_0 = \emptyset$ للتقرير عن قيمة للمنشأة تختلف عن القيمة الحقيقية (V)، فإنها بذلك تثير الدافع ليصبح التقرير المالى محل فحص بعناية من قبل مراقب الحسابات.

وبناءً على ذلك، تتحدد قيمة المنشأة المتوقعة (\tilde{v}) بناءً على حالة التقرير المالى (r_{0u}) (os) و (ror) وحالة فحصه (q)، كما بالمعادلة التالية:

$$\tilde{v} = E(Vr/q)$$

ولا يمنع أن يكون التقرير المالى محل ثقة مراقب الحسابات من فحص بعض أو كل أجزاءه. ويرتبط التقرير بفترة B، تعد جزءاً من حياة المنشأة n، بطول d_i ، تتأثر جوهرياً بالفترة السابقة b_{i-1} وتؤثر في الفترة التالية b_{i+1} حيث:

$$B \equiv \{(b_{i-1}, b_i, b_{i+1})\}; d_i \equiv b_i - b_{i-1}; i = 1, \dots, n; n \geq 1$$

$$r \in (b_{i-1}, b_i, b_{i+1})$$

وسيوذى مراقب الحسابات فحص بعناية باحتمال P، حيث:

$$P \equiv \{P_i\}, P_i \in [0,1]$$

هذا وقد تشمل طول فترة الفحص (l_i) كل أو جزء من فترة التقرير، حيث:

$$l_i \in d_i$$

ويمكن استخدام طول فترة الفحص l_i كمقياس لدقة التقرير r. ويرتبط q_0 بقصر طول فترة المراجعة l_i ، وبالتالي انخفاض تكلفة المراجعة. بينما يرتبط q_1 بطول فترة المراجعة l_i . وارتباطاً بالفترة تكون القيمة التى يتم التقرير عنها للمستخدمين، حيث:

$$V \in (b_{i-1}, b_i, b_{i+1})$$

^{٢٦} يعتبر هذا النموذج امتداداً لنموذجى (Fudenberg and Tirole 1990, Gligler and Hemmer

ويدرك مراقب الحسابات أن المنشأة تعد تقريراً مالياً r_0 عندما تكون القيمة الحقيقية للمنشأة

$$V \in (b_{i-1}, b_i) \quad \text{كما يلي:}$$

فإذا كان التقرير يعبر عن قيمة المنشأة (V) عندئذ فإن $r_0 \in V$ ، وبغض النظر عن أساس إعداد معايير المحاسبة المستخدمة. كما يؤدي مراقب الحسابات فحصاً غير موسع (q_0) يكشف عن القيمة الحقيقية للمنشأة (V)، وسيتاح التقرير المالي r_0 لمستخدميه.

وعندما لا يعبر التقرير المالي عن قيمة المنشأة (V) عندئذ فإن $r_0 \in \emptyset$. وفي هذه الحالة، فإنه من المتوقع أن: $r_{0s} \neq r_{0u}$ ، وأن $r_{0s} \neq r_{0u}$ ، $Vr_{0s} > Vr_{0u}$ ^{٢٧}. ويجب على مراقب الحسابات أداء فحص موسع (q_1) لمحتويات التقرير المالي يكشف عن القيمة الحقيقية للمنشأة (V). وسيطالب مراقب الحسابات إدارة المنشأة بتعديل التقرير المالي r_0 ليصبح r_1 ، حتى يمكن إتاحتها لمستخدميه. ومن المتوقع، أن يكون: $Vr_{1s} > Vr_{1u}$ ، حيث من المتوقع، أن حجم التعديل لقيمة المنشأة بالتقرير المالي سيكون أقل مع المبادئ مقارنة بالقواعد. ومن المتوقع، أيضاً، أن $Vr_{1s} = V$ ، $Vr_{1u} \neq V$ بسبب قد يرجع في الأساس إلى أن استخدام القواعد في المعايير قد يسمح لإدارة المنشأة بتجاهل الجوهر الاقتصادي للعمليات والأحداث. كما قد تعوق المعايير القائمة على القواعد مراقب الحسابات من تحقيق جودة المراجعة في إطار تقييدها لسلوكه تجاه التزام إدارة المنشأة بتطبيق القواعد المقررة بالمعايير حتى وإن كانت تتطوى على هيكلية عمليات وأحداث المنشأة. الأمر الذي قد يعنى، أن استخدام المعايير القائمة على المبادئ قد يسمح بتحقيق جودة المراجعة، وبالتالي جودة التقرير المالي.

ومن المتوقع، أن إعداد تقرير مالي على أساس المبادئ يثير عناية مراقب الحسابات عند الفحص (Bijkerk et al. 2013, 22). وتتعلق عناية الفحص بزيادة أنشطة المراجعة من خلال أداء أنشطة مراجعة إضافية. وتتوقف درجة العناية على اعتقاد مراقب الحسابات بشأن دقة التقرير. فالتقرير يحتوى على معلومات قد يحيطها أو يحيط ببعضها حالة عدم التأكد. و مراقب الحسابات في ضوء معلوماته عن المنشأة قد يدرك

^{٢٧} من المتوقع، أن استخدام القواعد في إعداد تقرير مالي متجمل يعمل على المغالاة في قيمة المنشأة وبمقدار يتخطى قيمة المغالاة الناتجة عن استخدام المبادئ. وقد يرجع ذلك إلى إمكانية هيكلية عمليات وأحداث المنشأة وتجاهل جوهرها الاقتصادي مع استخدام القواعد مقارنة بالمبادئ.

جزءاً أو بعضاً من قيمتها، كما يدرك أن القيمة الفعلية للمنشأة قد تختلف عن قيمتها المقررة. وهناك حالتين، هما:-

الحالة الأولى: إعداد الإدارة لتقرير يصور قيمة المنشأة، حيث أن:

$$r_{os} \in V$$

فإذا أدرك مراقب الحسابات دقة التقرير المالي، فإنه سيعتمد تقرير المنشأة (r_{os}) بتكلفة مراجعة منخفضة Ca . وإذا لم يدرك مراقب الحسابات دقة التقرير المالي فإنه سيقوم بفحص بعناية ($q=1$) بتكلفة مراجعة عالية Ca ، وعندئذ يتحمل بخسارة (L) تعادل فرق التكلفة، وتمثل تكلفة المراجعة غير الضرورية، حيث $L = Ca - Ca$.

الحالة الثانية: إعداد الإدارة لتقرير لا يصور قيمة المنشأة، حيث أن:-

$$r_{os} \in \emptyset$$

ومن المعتقد أن يواجه مراقب الحسابات العلاقة التعويضية التالية:-

(أ) إذا قام مراقب الحسابات بفحص التقرير بعناية ($q=1$) فإنه يتحمل تكلفة مراجعة Ca ، ولن يتحمل خسائر فشل المراجعة، حيث يمكن لمستخدمي التقرير المالي إدراك قيمة المنشأة المتوقعة (\tilde{v})

$$\tilde{v} = V$$

(ب) إذا لم يفحص مراقب الحسابات التقرير المالي بعناية ($q=0$) فإنه سيعتمد تقرير المنشأة r_{os} ، وسيوفر تكلفة مراجعة Ca ، ويتحمل خسائر فشل المراجعة $Utility Loss$ ، نتيجة اعتماد تقرير مالي مفضل لمستخدميه، حيث يمكن لمستخدمي التقرير المالي إدراك أن قيمة المنشأة المتوقعة (\tilde{v}) تختلف عن القيمة الحقيقية (V)، كما يلي:-

$$\tilde{v} \neq V$$

وإدارة المنشأة التي تعد تقريراً مالياً لا يعكس أو يصور قيمتها، لا تريد من مراقب الحسابات أن يدرك قيمتها الحقيقية. وتذكر إدارة المنشأة أن تكلفة المراجعة العالية Ca تعوق وصول تقرير مالي $r_{os} \in \emptyset$ إلى مستخدميه.

وتعد تكلفة المراجعة مؤشراً لجهد مراقب الحسابات عند أداء عملية المراجعة. ومن المتوقع، أن تعتمد جودة التقرير المالي على جهد مراقب الحسابات في تقييد إعداد إدارة المنشأة محل المراجعة لتقرير مالي متجمل (Brown and Wright 2008; Levitt 1998; Wright and Wright 1997). حيث يحول الجهد في المراجعة دون وقوع أو ارتكاب

مراقب الحسابات لأخطاء النوع الثاني، التي تحمل تهديداً لجودة المراجعة. ويبدل المراجع، بصفته وكيلاً عن أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة وفي مقدمتهم المساهمين، جهد (e) عند مستوى معين (n) (حيث: Low (L) median n = [(m), high (h)]). ومن المتوقع، أن يؤثر مستوى جهد مراقب الحسابات على القيمة المتوقعة للمنشأة (V) المقررة بالتقرير المالي (r_{os}) كما يلي:

$$e \in (e_L, e_m, e_h) \text{ حيث: } V(r_{os} / e_h) < V(r_{os} / e_m) < V(r_{os} / e_L)$$

باعتبار أن $V(r_{os} / e_L)$ ، $V(r_{os} / e_m)$ تمثل القيمة المحسنة الناتجة عن التقرير المالي المتجمل. الأمر الذي يعكس أن مستوى الجهد في المراجعة (e_n)، مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ في إعداد تقرير مالي لا يصور قيمة المنشأة الحقيقية، سيؤدي إلى تحسين درجة جودة التقرير المالي (Q_z). وبافتراض قياس درجة جودة التقرير المالي على مقياس ثنائي (حيث: $z = [high (h), Low (L)]$)، فإن قيمة المنشأة (V) بالتقرير المالي (r_I) ستكون مرتبطة بمستوى الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات (e_n) كما يلي:

$$Vr_{Is} (Q_h / e_h) < Vr_{Is} (Q_L / e_m) < Vr_{Is} (Q_L / e_L)$$

وبناءً على ما سبق، يمكن صياغة الفرض البحثي التالي، كما يلي:

الفرض الرابع: يرتفع احتمال تحقق جودة المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير المحاسبية القائمة على القواعد.

المبحث الرابع: الدراسة التجريبية

- هدف الدراسة

تهدف الدراسة التجريبية إلى تحليل مدى تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب الحسابات تجاه إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل من خلال ما يلي:

أولاً: الكشف عن مدى تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على فرصة ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة منشأة العميل عند إعداد التقرير المالي.

ثانياً: الكشف عن مدى تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على جودة تقديرات وأحكام مراقب الحسابات فى مواجهة إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالى متجمل، وبالتالي على سلوك مراقب الحسابات تجاه ممارسات منشأة العميل لإدارة الأرباح.

- تصميم الدراسة Experimental Design

لغرض اختبار الفروض التى كشف عنها الإطار التحليلى للدراسة، يتم استخدام مدخل إجراء تجارب توليد الافتراضات من خلال عدد من الحالات الافتراضية وبالتعامل مع أفراد الدراسة كمجموعتين Between-Subjects Factorial Design فى إطار معالجة المعايير المحاسبية (المتغير المستقل) بالحالة التجريبية على مستويين (على أساس المبادئ، على أساس القواعد). حيث تتعامل كل مجموعة مع مستو واحد من المتغير المستقل، فتُقدم للمجموعة الأولى الحالات التجريبية فى ظل استخدام المعايير القائمة على المبادئ، بينما تقدم للمجموعة الثانية الحالات التجريبية فى ظل استخدام المعايير القائمة على القواعد. ولقد تم استخدام البرنامج الإحصائى للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة للدراسة، عند مستوى معنوية ٥%.

- المشاركون فى الدراسة التجريبية Participants

بلغ عدد المشاركين فى الدراسة التجريبية ٦٤ مراقب حسابات من إجمالى ٨٦ مراقباً تم اختيارهم عشوائياً من سجلات مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وبنسبة بلغت ٧٤.٤%. ولقد تم تقسيم إجمالى العينة إلى مجموعتين متجانستين تقريباً - وبشكل عشوائى- من حيث العدد وسنوات الممارسة وحجم منشأة المراجعة والمستوى المهنى. ولقد بلغ عدد المشاركين فى المجموعة الأولى ٣٤ من إجمالى ٤٣ وبنسبة ٧٩.١%، كما بلغ عدد المشاركين فى المجموعة الثانية ٣٠ من إجمالى ٤٣ وبنسبة ٦٩.٨%. ولقد تم

استبعاد أربع مشاركات من المجموعة الأولى عشوائياً لغرض تساوى عدد أفراد المجموعتين. وفيما يلي بيان بخصائص أفراد مجموعتي العينة، كما بالجدول التالي:

جدول (١) خصائص عينة الدراسة

بيان	سنوات الممارسة		حجم مكتب المراجعة		المستوى المهني		الإجمالي
	أكثر من ١٠ سنوات	٥ : ١٠ سنوات	مكاتب صغيرة	مكاتب كبيرة	شريك	مدير مراجعة	
المجموعة الأولى عدد	١١	١٩	١٦	١٤	٢	٧	٣٠
نسبة	%٣٧	%٦٣	%٥٣	%٤٧	%٧	%٢٣	%١٠٠
المجموعة الثانية عدد	١٠	٢٠	١٧	١٣	١	٧	٣٠
نسبة	%٣٣	%٦٧	%٥٧	%٤٣	%٤	%٢٣	%١٠٠
اجمالي	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠

وبشكل كلي، يتمتع المشاركون بخبرة بشأن المهام التجريبية Accounting For Tasks من خلال مراجعة تقارير مالية لمنشآت أعمال في مصر.^{٢٨} ويتم استخدام استجابات المشاركين كمتغير بديل Proxy لسلوك المراجعين على مستوى منشآت المراجعة Audit Firm-Level Auditing Behavior.

– أسلوب جمع البيانات Technique of Data Collection

قام الباحث بتجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة من خلال كتيب تضمن حالتين تجريبيتين افتراضيتين شملت عدداً من السيناريوهات في المحاسبة والمراجعة – تحت ما يسمى بإجراء تجارب توليد الافتراضات- وقائمة استقصاء بعدية Post-Experimental Questionnaire مصاحبة لكل حالة تجريبية (ملحق البحث رقم (١)).

^{٢٨} إن القول إجمالاً على معايير المحاسبة في دولة ما بأنها معدة على أساس معين لا يمنع من إعداد بعضها على أساس آخر. فالقول بأن معايير المحاسبة بدولة ما قائمة على القواعد-كالولايات المتحدة الأمريكية- فهذا يشملها بشكل إجمالي أو كلي ولا يمنع من وجود بعض المعايير على أساس المبادئ. كذلك القول بأن معايير المحاسبة المصرية قائمة على المبادئ لا يمنع من وجود بعضاً منها على أساس القواعد.

ولقد تم إرسال عدداً من هذه الكتيبات إلى بعض أفراد الدراسة من خلال كل من البريد الإلكتروني الشخصي والمواقع الإلكترونية لمنشآت المراجعة، كما تم تسليم البعض الآخر الكتيبات من خلال مقابلة شخصية. ولقد سبق إرسال أو تسليم الكتيبات تمهيداً بإجراء مكالمات تليفونية مع العديد من المشاركين تناولت التعريف بالبحث وهدفه مع تحديد لموعده إرسال الكتيب أو إجراء المقابلة الشخصية.

- الحالات التجريبية

لقد تضمن كتيب الدراسة حالتين تجريبيتين، هما كما يلي:^{٢٩}

١- الحالة التجريبية الأولى

قامت الحالة التجريبية الأولى على سيناريو إيجار تضمن قيام شركة افتراضية بعملية استئجار أصل طويل الأجل، وطلب من المشاركين (مراقبي الحسابات) إعداد تقديرات وأحكام مهنية كما لو أنهم يقومون بمهمة مراجعة فعلية، تضمنت تبويب الإيجار ما بين إيجار تشغيلي أم إيجار تمويلي؛ وتحديد كمية ونوعية الأدلة الإضافية التي يرغبون في الحصول عليها لإمكانية اتخاذ القرار المناسب بشأن تبويب عملية الإيجار؛ وتبرير قرار تبويب الإيجار؛ ودرجة الثقة في القرار المتخذ وغيرها.^{٣٠}

ولقد جاءت الحالة التجريبية لمعالجة الإيجار من خلال الجوهر الاقتصادي لعملية الإيجار على صورتين، الأولى الإيجار المهيكّل Structured Lease Condition، وفيها تقوم المنشأة بضبط (هندسة) عملية الإيجار لتبدو وتعالج كإيجار تشغيلي على الرغم من أن الجوهر الاقتصادي للإيجار هو إيجار تمويلي. والثانية، الإيجار غير المهيكّل وفيها فإن عقد الإيجار يعكس الجوهر الاقتصادي للإيجار كإيجار تشغيلي.^{٣١} وفيما يلي حالتين الفرعيتين (صورتين) الحالة الافتراضية الأولى، وهما كما يلي:-

^{٢٩} تم إجراء اختبار استكسافي Pilot Test لمواد (حالات) التجربة مع سبعة مراقبي حسابات من أعضاء هيئة التدريس ممارسي المهنة. ولقد تم اعتبار مقترحاتهم في إعداد مواد (حالات) التجربة بصورتها النهائية.

^{٣٠} لقد تم اختيار مهمة محاسبة الإيجار كمهمة تجريبية على نهج الدراسات المحاسبية المعاصرة، والتي اعتبرت عملية أو حدث الإيجار مناسباً للكشف عن أثر مصدر المعايير (القائمة على المبادئ مقابل القائمة على القواعد) على جودة التقرير المالي (Agoglia et al. 2011; Cohen et al. 2012; Jamal and Tan 2010; Backof et al. 2010; Grenier et al. 2011; Peytcheva et al. 2012).

^{٣١} تم اعتبار هيكلية عملية الإيجار مؤشراً Proxy لدرجة التعقد، وعليه فإن عملية الإيجار المهيكلة تعد أكثر تعقيداً عند المراجعة من عملية الإيجار غير المهيكلة.

- الحالة (أ): حالة الإيجار المهيكل Structured Lease Condition وتشير إلى حقائق اقتصادية تقترح تبويب الإيجار باعتباره إيجاراً تمويلياً (رأسالياً) Capital Lease، إلا أن إدارة المنشأة لديها حافز (دافع) للتقرير عن هذه العملية كإيجار تشغيلي (تمويل خارج الميزانية Off-Balance Sheet Financing) استجابة لقيود عقود الديون ولإظهار درجة رفع مالي أقل ونسب مالية أكثر تفضيلاً. وهو ما يشير إلى قيام إدارة منشأة العميل بمعالجة الإيجار باعتباره إيجاراً تشغيلياً، وبما يعكس سلوكها تجاه إعداد تقرير متجمل، على الرغم من أن المعالجة المحاسبية المناسبة للإيجار هي معالجته كإيجار تمويلي. ولقد جاءت الحالة على مستويين، الأول مستوى معالجة الإيجار طبقاً لمعيار محاسبي قائم على المبادئ (الحالة أ-1) - ملحق رقم (1))، والثاني مستوى معالجة الإيجار طبقاً لمعيار محاسبي قائم على القواعد (الحالة أ-2) - ملحق رقم (1)). وتهدف الحالة التجريبية إلى كشف أثر أساس إعداد المعيار المحاسبي (المبادئ مقابل القواعد) على رد فعل مراقب الحسابات تجاه المعالجة غير المناسبة للإيجار من قبل إدارة منشأة العميل. ويعتبر سلوك مراقب الحسابات مقيداً لسلوك الإدارة بشأن التقرير المتجمل عندما يطالبها بتبويب الإيجار كإيجار رأسمالي.

- الحالة (ب): حالة الإيجار غير المهيكل Unstructured Lease Condition وتشير إلى حقائق اقتصادية تقترح تبويب الإيجار باعتباره إيجاراً تشغيلياً، يتسق مع دافع إدارة منشأة العميل نحو معالجة الإيجار كإيجار تشغيلي. ولقد جاءت الحالة على مستويين، الأول مستوى معالجة الإيجار طبقاً لمعيار محاسبي قائم على المبادئ (الحالة ب-1) - ملحق رقم (1))، والثاني مستوى معالجة الإيجار طبقاً لمعيار محاسبي قائم على القواعد (الحالة ب-2) - ملحق رقم (1)).

٢- الحالة التجريبية الثانية^{٣٢}

قامت الحالة التجريبية الثانية على سيناريو إضمحلال قيمة عقار الشركة المقام على أرض تعاني من مشكلة تسرب المياه إلى أساسات المبنى. ولقد توافرت معلومات بشأن تقدير قيمة خسائر اضمحلال الأصل (تقييم القسم الهندسي بالشركة، تقييم شركة محلية، سعر بيع

^{٣٢} تم استخدام قرار خسائر اضمحلال الأصول كمتغير بديل لإدارة الأرباح على نهج دراسة Segovia and Arnold 2006. ولقد تم قياس قرار المشاركين بشأن قيمة خسائر اضمحلال العقار من خلال تخصيص الأوزان التالية لردود أفراد البحث: (١) لاختيار خسائر اضمحلال الأصل بمبلغ ١.٥ مليون جنيه، (٠) فيما عدا ذلك. وعلى ذلك، يعكس متوسط القياس المرتفع سلوك المراجع تجاه الحد أو تقييد قدرة الإدارة على إعداد تقرير متجمل، بينما يعكس متوسط القياس المنخفض قصور في قدرة المراجع على الحد من سلوك إدارة منشأة العميل تجاه إعداد تقرير مالي متجمل.

المنز لمبنى مجاور). ولقد قامت الشركة بالاسترشاد بسعر بيع المنز بالمبنى المجاور فى تقدير خسائر أضمحلل العقار. ولقد طلب من المشاركين بيان مدى اتفاقهم مع تقدير الإدارة لقيمة خسائر أضمحلل العقار من خلال تقدير ما يجب أن تكون عليه خسائر أضمحلل العقار تحت افتراضين، الأول أن الشركة تستخدم معياراً قائماً على المبادئ فى معالجة أضمحلل قيمة الأصل (الحالة ١/٢ - ملحق رقم (١))، والثانى، أن الشركة تستخدم معياراً قائماً على القواعد فى المعالجة (الحالة ٢/٢ - ملحق رقم (١)). وفيما يلى بيان بتوزيع مواد الحالات التجريبية على مجموعتى الدراسة، كما بالجدول التالى:

جدول (٢) توزيع مواد الحالات التجريبية على أفراد مجموعتى العينة

الحالات الافتراضية	المجموعة الأولى (أ)	المجموعة الثانية (ب)
الأولى	الحالة (١/أ)	الحالة (٢/أ)
	الحالة (١/ب)	الحالة (٢/ب)
الثانية	الحالة (١/٢)	الحالة (٢/٢)

ومن المقترح قياس إدراك المشاركين لاستقصاءات الحالات التجريبية، وبما يتسق مع دراستى (Ng and Tan 2003; Cohen et al 2012)، من خلال تسجيل إجابات المشاركين على مقياس ليكرت سباعى القيمة.

نتائج الدراسة وتحليلاتها^{٣٣}

لقد أسفر تحليل ردود أفراد البحث بشأن استقصاءات الحالات التجريبية عن النتائج، كما بالجدول التالى:^{٣٤}

^{٣٣} قد تم تقييم فعالية المعالجة التجريبية بشأن إدراك المشاركين لمصدر المعيار المحاسبى، من خلال مقارنة استجاباتهم بشأن السؤال التالى: المعيار المحاسبى بشأن تويب الإيجار قائم على: (١=قواعد تفصيلية، ٧=مبادئ عامة). ولقد أدرك المشاركون فى الحالة القائمة على المبادئ، أن المعيار قائم على مبادئ عامة بمتوسط بلغ ٥.٧، وبمدى أكبر من المشاركين فى الحالة القائمة على القواعد بمتوسط ٢.٩٤، وتشير هذه النتائج إلى إمكانية اعتبار معالجة نوعية المعيار المحاسبى معالجة ناجحة ($t=7.76, P < 0.001$).

^{٣٤} قام الباحث بحساب مدى ثبات الإجابات بطريقة إعادة التجريب، على عينة فرعية مختارة من عينة الدراسة بلغ عددها خمسة عشر مفردة، وقد تم حساب الثبات عن طريق نسبة الاتفاق بين مرتي التجريب وقد تراوحت بين ٧٨% و ٧٥% وهى معاملات دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ٥%. كما قام الباحث بإجراء تحليل الاعتمادية

جدول (٣) نتائج ردود أفراد مجموعتي العينة على استقصاءات الحالات التجريبية

Variables ^{٣٥}	Mean	Std. Deviation	Compare Means (Paired-Samples T Test)	
			t	Sig(2-tailed)
Ys11	5.13	1.697	2.589	0.015
Ys21	4.3	1.803		
Ys12	3.83	1.44	7.53	0.000
Ys22	1.97	0.949		
Ys13	0.60	0.498	3.010	0.005
Ys23	0.266	0.450		
Ys14	4.23	1.251	1.489	0.147
Ys24	3.77	1.455		
Ys15	4.3	1.579	5.582	0.000
Ys25	2.87	1.306		
Ys16	3.43	1.331	2.479	0.019
Ys26	4.33	1.516		
Yu11	3.67	1.493	1.087	0.286
Yu21	3.37	1.159		
Yu12	3.73	1.230	0.158	0.876
Yu22	3.70	1.343		
Yu13	0.10	0.305	0.441	0.662
Yu23	0.13	0.346		
Yu14	5.17	1.289	2.112	0.043
Yu24	4.77	1.501		
Yu15	2.33	1.269	1.27	0.214
Yu25	2.57	1.165		
Yu16	2.73	1.258	3.298	0.003
Yu26	3.71	1.112		
Z1	0.767	0.43	3.010	0.005
Z2	0.433	0.54		

وبتحليل نتائج الدراسة، يتضح ما يلي:-

Reliability Analysis لحساب معامل الثبات (معامل ألفا Cronbach's Alpha) والذي أظهر ثبات عال بنسبة

٧٥.٣% وهي نسبة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ٥%.

^{٣٥} يشير الرمز (Y) للحالة الأولى، حيث (S) الحالة الافتراضية المهيكلة، (u) الحالة غير المهيكلة، (1n) حالة استخدام

المعايير القائمة على المبادئ (الحالتين (أ/١، ب/١))، (2n) حالة استخدام المعايير القائمة على القواعد (الحالتين

(أ/٢، ب/٢)) حيث n=1:6. كما يشير الرمز (Z) للحالة الافتراضية الثانية، (1) لحالة استخدام المعايير القائمة على

المبادئ (الحالة ١/٢)، (2) لحالة استخدام المعايير القائمة على القواعد (الحالة ٢/٢).

أولاً: أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية (المبادئ مقابل القواعد) على مدى فعالية

المراجعة

(أ) حالة قيام إدارة منشأة العميل بهيكله العمليات والأحداث لغرض إعداد تقرير مالي

متجمل

1- كشفت نتائج ردود المشاركين على الاستقصاء الأول بالحالة التجريبية الأولى، عن إدراك أفراد الدراسة لمخاطرة أن يكون التقرير المالي للشركة (س) محرفاً جوهرياً بمتوسط كلي = ٤.٧٢ و بانحراف معياري = ١.٧٥. كما أظهرت مقارنة نتائج ردود كل من مجموعتي الدراسة باستخدام أسلوب Compare Means عن إدراك أعلى للمجموعة الأولى لمخاطرة تحريف التقرير المالي للشركة (بمتوسط وانحراف معياري ٥.١٣، ١.٦٩٧ على التوالي) مقارنة بالمجموعة الثانية (بمتوسط وانحراف معياري ٤.٣، ١.٨٠٣ على التوالي). كما أظهر اختبار Paired –Samples T Test عن وجود فروق معنوية بين متوسطي ردود أفراد كل من المجموعة الأولى والثانية بشأن إدراك مخاطرة تحريف التقرير المالي $\text{Sig.}(2\text{-tailed}) = 0.015$. وبما قد يعد مؤشراً على وجود تأثير إيجابي للمعايير القائمة على المبادئ على احتمال إدراك مخاطر أو تهديدات جودة التقرير المالي.

2- كشفت النتائج عن اعتقاد المشاركين بأن المعايير المحاسبية قد توفر لإدارة المنشأة بعض الحرية بشأن تقرير ربح الفترة، وبغض النظر عن أساس إعدادها، بمتوسط كلي = ٢.٩ و بانحراف معياري = ١.١٩٥. ولقد أظهرت نتائج مقارنة متوسط ردود أفراد المجموعتين فروقاً معنوية $\text{Sig.}(2\text{-tailed}) = 0.000$ تشير إلى أن المعايير القائمة على المبادئ قد تسمح بحرية أكبر لإدارة منشأة العميل عند إعداد التقرير المالي مقارنة بالمعايير القائمة على المبادئ، وبما يزيد من فرصة إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل. كما قد تشير النتائج، أيضاً، إلى أن المعايير القائمة على القواعد قد تكون أعلى تقييداً لسلوك إدارة المنشأة عند تقرير ربح الفترة مقارنة بالمعايير القائمة على المبادئ. حيث أظهرت النتائج أن المشاركين في الحالة القائمة على المبادئ أكثر اتفاقاً بأن المعيار يوفر بعض الحرية (بمتوسط ٣.٨٣، و بانحراف معياري ١.٤٤)، مقارنة بالمشاركين في الحالة القائمة على القواعد؛ واللذين يعتقدون بأن المعيار يوفر القليل من الحرية بشأن تقرير ربح الفترة (بمتوسط ١.٩٧، و بانحراف

معيارى ٠.٩٤٩). ويعتقد الباحث أن تفسير ذلك قد يرجع إلى طبيعة القواعد فى المعايير وما قد تتصف به من الوضوح والقطعية، دون اعتبار لقضية هيكلية إدارة منشأة العمل للعمليات والأحداث لمقابلة القواعد. وهو ما يعنى أنه من المتوقع، مع عدم تجاهل احتمال هيكلية العمليات والأحداث لمقابلة القواعد، أن تكون المعايير القائمة على المبادئ أعلى تقييداً لسلوك إدارة المنشأة عند تقرير ربح الفترة مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

٣- يلخص الجدول التالى (جدول (٤)) نتائج ردود أفراد الدراسة (المراجعين) بشأن تبويب عملية الإيجار لحالة الإيجار المهيكل بالحالة الافتراضية الأولى فى ضوء المعيار المحاسبى القائم على المبادئ (الحالة (أ/١)) فى مقابل المعيار القائم على القواعد (الحالة (أ/٢)).^{٣٦}

جدول (٤) أداء المشاركين بشأن حالة الإيجار المهيكل

تبويب المشاركين للإيجار			مصدر المعيار
إجمالى	تشغيلى	رأسمالى	
٣٠	١٢	١٨	مبادئ
٣٠	٢٢	٨	قواعد
٦٠	٣٤	٢٦	إجمالى

Fisher's Exact Test Sig. 0.049

وتكشف نتائج ردود أفراد الدراسة بالجدول السابق عن أن المشاركين (مراقبى الحسابات) بالمجموعة الأولى (المعالجة فى إطار المعيار القائم على المبادئ) أكثر احتمالاً وبشكل معنوى لإدراك الجوهر الاقتصادى لعملية الإيجار، والذى يفرض تبويب الإيجار كإيجار رأسمالى مقارنة بمراقبى الحسابات بالمجموعة الثانية (الحالة القائمة على القواعد) (Fisher's Exact Test P= 0.049, One –tailed). حيث بلغ عدد المشاركين فى الحالة القائمة على المبادئ الذين قاموا بتبويب عملية الإيجار فى ضوء جوهرها الاقتصادى كإيجار رأسمالى ١٨ مشارك (بمتوسط ٠.٦٠، وبانحراف معيارى

^{٣٦} تم قياس ردود أفراد الدراسة على قرار تبويب الإيجار بمقياس ثنائى القيمة. حيث تخصص القيمة (١) للإيجار التمويلي، والقيمة (٠) للإيجار التشغيلى.

٠.٤٩٨) مقابل ١٢ مشارك قاموا بتبويب الإيجار كإيجار تشغيلي. بينما بلغ عدد المشاركين في الحالة القائمة على القواعد اللذين أدركوا الجوهر الاقتصادي لعملية الإيجار فقاموا بتبويب الإيجار كإيجار رأسمالي ٨ مشاركين (بمتوسط ٠.٢٦٦، وبانحراف معياري ٠.٤٥٠) - وقد برروا ذلك بأن صافي القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار (٧٩.٦) تقترب من ٨٠%، وهو ما يعني تحقق مؤشر صافي القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار - مقابل ٢٢ مشارك قاموا بتبويب الإيجار كإيجار تشغيلي. ويعتقد الباحث، أن حث المعايير القائمة على المبادئ لكل من معدى ومراجعي التقرير المالي على مراعاة الجوهر الاقتصادي للعمليات والأحداث يحمل تأثيراً إيجابياً على صدق وعدالة القوائم المالية. وتشير النتائج السابقة إلى أن مراقبي الحسابات عند مراجعة التقرير المالي المعد على أساس المعايير القائمة على القواعد أكثر احتمالاً لارتكاب الخطأ من النوع الثاني، حيث من المتوقع أن ينصب اهتمامهم بدرجة التزام معدى التقرير بسلامة تطبيق القواعد (مدى تحقق أحد مؤشرات تبويب الإيجار كإيجار رأسمالي) دون اعتبار للجوهر الاقتصادي لعملية الإيجار.^{٣٧} وتكشف النتائج عن أن معايير المحاسبة القائمة على المبادئ تزيد من أرجحية دقة تبويب عقد الإيجار كإيجار رأسمالي ($P < 0.005$)، وبما يكشف عن مقاومة أعلى من قبل المشاركين (مراقبي الحسابات) لتقرير الإدارة المتجمل. الأمر الذي قد يرجح من إمكانية قبول الفرض البحثي الفرعي الثاني للفرض الأول بشأن انخفاض احتمال إدارة المنشأة محل المراجعة للأرباح مع المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد. فضلاً على إمكانية قبول الفرض الرابع بشأن زيادة احتمال تحقق جودة المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

^{٣٧} طبقاً لمعيار الإيجار القائم على المبادئ (الحالة أ/١)، والذي يعكس الجوهر الاقتصادي لعملية الإيجار، يتم تبويب الإيجار للمستأجر بناءً على تفسير درجة تحويل مخاطر وعوائد الأصل المؤجر ما بين المؤجر والمستأجر (IAS 17). حيث يعتبر الإيجار رأسمالياً إذا حول جوهرياً كافة مخاطر وعوائد الأصل إلى المستأجر. بينما يتم تبويب الإيجار طبقاً لمعيار الإيجار القائم على القواعد (الحالة أ/٢) في ضوء عدد من الإرشادات المهنية الواضحة والقاطعة Bright-Line لتبويب الإيجار، وهي أن مدة عقد الإيجار تمثل ٨٠% كحد أدنى من الحياة الاقتصادية للأصل المؤجر، القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار تعادل كحد أدنى ٨٠% من القيمة السوقية العادلة للأصل المؤجر، تحويل ملكية الأصل للمستأجر في نهاية عقد الإيجار. حيث يتوافر أحد المؤشرات السابقة يتم تبويب الإيجار كإيجار رأسمالي Capital Lease، وإلا تم تبويبه كإيجار تشغيلي Operating Lease.

ولقد كشفت النتائج أنه تحت نفس كمية الأدلة، فإن المعايير القائمة على المبادئ تقود مراقبي الحسابات إلى عمل قرارات تتسق مع الجوهر الاقتصادي للعمليات (بنسبة ٦٠%) أكثر مما تفعله المعايير القائمة على القواعد (بنسبة ٢٦.٦٧%). الأمر الذي يرجح من إمكانية قبول الفرض البحثي الفرعي الأول للفرض الأول بشأن ارتفاع درجة اتساق قرارات مراقبي الحسابات مع الجوهر الاقتصادي لعمليات وأحداث المنشأة محل المراجعة مع المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.^{٣٨}

هذا ولم تكشف النتائج عن وجود اختلاف معنوي بشأن الجهد المبذول في قرار تبويب عملية الإيجار، حيث لم يختلف طول مذكرة تبرير القرار معنوياً ما بين المعايير القائمة على المبادئ (متوسط=١٢ كلمة) والمعايير القائمة على القواعد (متوسط ٧ كلمات) (Sig.(2- tailed)= 0.663)

ولقد كشفت نتائج اختبار Planned Contrast Test (جدول (٥)) عن وجود فروق معنوية (t=1.82, P < 0.04, one -tailed) بشأن تبويب عملية الإيجار، تشير إلى أن مراقبي الحسابات أكثر احتمالاً لتقييد التقرير المتجمل مع المعيار القائم على المبادئ مقارنة بالمعيار القائم على القواعد. وهي نتائج تعضد الفرض الفرعي الثاني للفرض الأول بشأن زيادة احتمال تقييد مراقب الحسابات لإصدار الإدارة تقريراً متجماً حال استخدام المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالقواعد.

جدول (٥) أثر مصدر المعيار المحاسبي على تبويب الإيجار Planned Contrast			
H1: درجة حساسية Propensity المراجع لمقاومة التقرير المتجمل تعد أكبر مع استخدام المعيار القائم على المبادئ مقارنة بالقواعد:			
T	Sig	μ Principle, first group > μ Rules, second group	
1.82	0.04		

(٤) كشفت نتائج الحالة الافتراضية الثانية عن تأثير إيجابي للمعايير القائمة على المبادئ على تحسين جودة التقرير المالي بدرجة أعلى من المعايير القائمة على القواعد. حيث أظهر المشاركون في الحالة (١/٢) وفي ظل استخدام المعيار القائم على المبادئ

^{٣٨} لقد أظهرت النتائج زيادة تباين أحكام مراقبي الحسابات بشأن تبويب الإيجار تحت المعايير القائمة على المبادئ (0.498) مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد (0.450) (P=0.003, F=10.55)، وهو ما قد يعكس إجماعاً أقل بين أفراد المجموعة الأولى مقارنة بأفراد المجموعة الثانية.

مقاومة أعلى لتقرير الإدارة عن خسائر اضمحلال بقيمة منخفضة - رغبة في زيادة دخل الفترة- بنسبة بلغت ٧٧% وبتحرف معيارى منخفض ٠.٤٣٠ مقابل نسبة ٤٣% وانحراف معيارى ٠.٥٠٤ مع استخدام المعيار القائم على القواعد فى الحالة (٢/٢)، وبمستوى معنوية $\text{Sig. (2-tailed)} = 0.005$ ^{٣٩} ويعتقد الباحث أن سبب ذلك قد يرجع إلى اعتقاد المشاركين، فى ضوء استخدام المعيار القائم على القواعد، بأن ما قامت به الشركة من تقدير لخسائر اضمحلال قيمة العقار يعد متفقاً مع المعيار (من خلال اعتبار بيع المبنى المجاور مؤشراً لسوق نشط للأصل)، بينما يعتقد المشاركون- فى ضوء المعيار القائم على المبادئ- أنه كان يجب على الشركة أن تأخذ بتقدير الخبير (الشركة المحلية) عند تقدير قيمة خسائر اضمحلال الأصل. وهو ما يرجح أن يُظهر مراقبو الحسابات مع المعيار القائم على المبادئ مقاومة أعلى لإدارة المنشأة محل المراجعة للربح من خلال اختيار خسائر اضمحلال بقيمة ١.٥ مليون جنيه، وأن يُظهر مراقبو الحسابات مع المعيار القائم على القواعد مقاومة ضعيفة قد تظهر موافقتهم على ما قامت به الشركة من تقييم. وتشير تلك النتائج إلى أن مراقبى الحسابات اللذين يعملون مع المعايير القائمة على القواعد أكثر احتمالاً لارتكاب الخطأ من النوع الثانى، والذي يؤثر سلباً على فعالية المراجعة.

وترجح النتائج السابقة من إمكانية قبول كل من الفرض الفرعى الثانى للفرض الأول بشأن انخفاض احتمال إدارة المنشأة محل المراجعة للأرباح بفعل مقاومة مراقب الحسابات لإعداد تقرير مالى متجمل مع المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد، والفرض الرابع بشأن زيادة احتمال تحقق جودة المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

(ب) حالة عدم قيام إدارة منشأة العميل بهيكلة العمليات والأحداث لغرض إعداد تقرير

مالى متجمل

كشفت نتائج ردود المشاركين على استقصاءات كل من الحالة (ب/١)، والحالة (ب/٢) (ملحق رقم (١)) بشأن أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على مدى إدراك مخاطرة

^{٣٩} لقد سعت الشركة، فى الحالة الافتراضية، إلى توفير معلومات تمكنها من تقدير خسائر اضمحلال قيمة العقار، لكن فى ضوء هذه المعلومات أختارت ما يُمكنها من إدارة الربح.

تحريف التقرير المالي، عن اعتقاد المشاركين بوجود مخاطرة تحريف متوسطة وبغض النظر عن أساس إعداد المعايير المحاسبية، بمتوسط كلي = ٣.٥٢ وبانحراف معياري = ٠.١٣٢٦. ولقد أظهرت مقارنة نتائج ردود كل من مجموعتي الدراسة باستخدام أسلوب Compare Means عن تخطي إدراك أفراد المجموعة الأولى لمخاطرة تحريف التقرير المالي للشركة (بمتوسط وانحراف معياري ٣.٦٧، ١.٤٩٣ على التوالي) لإدراك أفراد المجموعة الثانية (بمتوسط وانحراف معياري ٣.٣٧، ١.١٥٩ على التوالي). ولم تكشف نتائج اختبار Paired –Samples T Test عن وجود فروق معنوية بين متوسطي ردود أفراد كل من المجموعة الأولى والثانية بشأن إدراك مخاطرة تحريف التقرير المالي $\text{Sig. (2-tailed)} = 0.286$. وبما قد يعد مؤشراً على غياب تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على احتمال إدراك مراقب الحسابات لمخاطر أو تهديدات جودة التقرير المالي مع مهام المراجعة غير المهيكلة.

كما كشفت النتائج عن اعتقاد المشاركين بأن المعايير المحاسبية قد توفر لإدارة المنشأة بعض الحرية بشأن تقرير ربح الفترة، وبغض النظر عن أساس إعدادها، بمتوسط كلي = ٣.٧١٥ وبانحراف معياري = ١.٢٨٧. ولقد أظهرت نتائج مقارنة متوسط ردود أفراد المجموعتين فروقاً غير معنوية $\text{Sig. (2-tailed)} = 0.876$ قد تشير إلى أنه مع غياب رغبة الإدارة في إعداد تقرير مالي متجمل قد لا يؤثر اختلاف أساس إعداد المعايير المحاسبية على سلوك إدارة المنشأة عند تقرير ربح الفترة. حيث أظهرت النتائج أن المشاركين في كل من الحالة القائمة على المبادئ (بمتوسط ٣.٧٣، وبانحراف معياري ١.٢٣٠) والحالة القائمة على القواعد (بمتوسط ٣.٧، وبانحراف معياري ١.٣٤٣) يعتقدون بأن المعيار قد يوفر بعض الحرية بشأن تقرير ربح الفترة.

ولقد كشفت نتائج ردود المشاركين بمجموعتي الدراسة فيما يتعلق بقرار تبويب الإيجار عن نتائج متشابهة معنوياً. حيث قام المشاركون في كل من الحالة القائمة على المبادئ (بنسبة ٩٠%، وبانحراف معياري ٠.٣٠٥) والحالة القائمة على القواعد (بنسبة ٨٧%، وبانحراف معياري ٠.٣٤٦) بتبويب الإيجار كإيجار تشغيلي، كما بالجدول التالي:-

^{٤٠} تشير الحالة التجريبية الأولى (ب) (حالة الإيجار غير المهيكل) إلى أن الجوهر الاقتصادي للإيجار هو إيجار تشغيلي، لفترة الإيجار أقل جوهرياً من الحياة الاقتصادية للأصل، كما وأن قيمة عملية الإيجار أقل جوهرياً من القيمة السوقية للأصل. ويتسق هذا الجوهر مع توجه ورغبة الإدارة في معالجة الإيجار كإيجار تشغيلي.

جدول (٦) أداء المشاركين بشأن حالة الإيجار غير المهيكل

تبويب المشاركين للإيجار			مصدر
إجمالي	تشغيلي	رأسمالي	المعيار
٣٠	٢٧	٣	مبادئ ٤
٣٠	٢٦	٤	قواعد
٦٠	٥٣	٧	إجمالي

Fisher's Exact Test 1.000 Sig

وتشير النتائج إلى أنه في حالات غياب هيكل إدارة منشأة العميل للعمليات والأحداث لغرض إعداد تقرير مالي متجمل، فإنه من المتوقع الا يؤثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على فعالية المراجعة. حيث لا يبدو أن المشاركين اللذين يعملون مع المعايير القائمة على المبادئ أكثر احتمالاً لارتكاب الخطأ من النوع الثاني (التبويب غير الصحيح للعملية كإيجار رأسمالي) مقارنة بالمشاركين (مراقبي الحسابات) اللذين يعملون مع المعايير القائمة على القواعد (Sig.(2-tailed) = 0.662).^{٤١}

ثانياً: أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على مستوى الثقة في أداء عملية المراجعة

(أ) حالة قيام إدارة منشأة العميل بهيكل العمليات والأحداث لغرض إعداد تقرير مالي

متجمل

كشفت نتائج ردود أفراد الدراسة بشأن الاستقصاء رقم (٦) بالحالتين (أ/١، أ/٢) عن انخفاض مستوى ثقة مراقبي الحسابات معنوياً بشأن تبويب الإيجار مع المعايير القائمة على المبادئ (بمتوسط ٣.٤٣، وانحراف معياري ١.٣٣١) مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد (بمتوسط ٤.٣٣، وانحراف معياري ١.١٥١٦)، (Sig.(2-tailed) = 0.019)، كما يصوره الجدول التالي:

^{٤١} تتسق النتائج السابقة للحالة (ب) مع نتائج بعض الدراسات السابقة مثل Pechtcheva and Wright 2011، كما تتعارض مع الرؤية التي قدمتها بعض الدراسات الأخرى مثل (Bratton 2003) بأن المعايير القائمة على المبادئ (كالمعايير الدولية IFRS) قد تقود إلى استنتاجات غير مناسبة لأنها لا توفر إرشادات تفصيلية.

جدول (٧) الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics لدرجة الثقة في القرار بشأن مهمة المراجعة غير منخفضة التعقيد

درجة الثقة			قرار تبويب الإيجار	أساس إعداد المعيار المحاسبي
عدد أفراد الدراسة	الانحراف المعياري	المتوسط		
١٨	١.١٢	٣.٧٩	إيجار تمويلي	المبادئ
١٢	١.٥٤	٣.٠٧	إيجار تشغيلي	
٣٠	١.٣٣١	٣.٤٣	إجمالي	
٨	٢.١٦	٣.٩٥	إيجار تمويلي	القواعد
٢٢	٠.٨٧	٤.٧١	إيجار تشغيلي	
٣٠	١.٥١٦	٤.٣٣	إجمالي	
٢٦	١.٦٤	٣.٨٧	إيجار تمويلي	إجمالي
٣٤	١.٢١	٣.٨٩	إيجار تشغيلي	
٦٠	١.٤٢	٣.٨٨	إجمالي	

وتشير النتائج إلى أن مستوى الثقة الكلي لمراقبي الحسابات مع المعايير القائمة على القواعد أعلى منه مع المعايير القائمة على المبادئ.^{٤٢} حيث يظهر مراقبي الحسابات مستوى ثقة أقل في قراراتهم مع المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد. وترجح هذه النتائج من إمكانية قبول كل من الفرض الثاني بشأن الأثر الإيجابي للمعايير القائمة على المبادئ في تخفيض مستوى الثقة عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد، والفرض الرابع بشأن زيادة احتمال تحقق جودة المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

وتكشف نتائج مقارنة مستوى ثقة المشاركين اللذين يصلون لقرار صحيح بشأن تبويب الإيجار والمشاركين اللذين يصلون لقرار غير صحيح، بأنه في حالة الإيجار المهيكل (الأكثر غموضاً) فإن المشاركين اللذين يتخذون قراراً صحيحاً يظهرون مستويات مشابهة من الثقة تحت المعايير القائمة على المبادئ (بمتوسط = ٣.٧٩) والمعايير القائمة على القواعد (بمتوسط = ٣.٩٥، Two-tailed P-Value=0.61). كما وأن المشاركين اللذين

^{٤٢} تتسق هذه النتائج مع النتائج التي توصلت إليها دراسة (Peytcheva and Wright 2010, 26).

اتخذوا قراراً غير صحيح بشأن تبويب عملية الإيجار يكونوا أكثر ثقة مع المعايير القائمة على القواعد (بمتوسط = ٤.٧١) مقارنة بالمعايير القائمة على المبادئ (بمتوسط = ٣.٠٧، One-tailed P-Value= 0.005). وتشير هذه النتائج إلى أن المعايير القائمة على القواعد قد تقود مراقبي الحسابات إلى المغالاة في الثقة Overconfident في قراراتهم غير الصحيحة بشأن مهام المراجعة (غير البسيطة- المعقدة والأكثر تعقيداً). الأمر الذي يمكن معه القول بإمكانية قبول الفرض الفرعي الأول للفرض الثاني بشأن اعتبار مستوى الثقة، عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد، أقل مغالاة مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ في إعداد التقرير المالي مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

(ب) حالة عدم قيام إدارة منشأة العميل بهيكله العمليات والأحداث لغرض إعداد تقرير

مالي متجمل

كشفت نتائج ردود أفراد الدراسة بشأن الاستقصاء رقم (٦) بالحالتين (ب/١، ب/٢) عن انخفاض مستوى ثقة مراقبي الحسابات معنوياً بشأن تبويب الإيجار مع المعايير القائمة على المبادئ (بمتوسط = ٢.٧٣، وانحراف معياري = ١.٢٥٨) مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد (بمتوسط = ٣.٧٣، وانحراف معياري = ١.١١٢)، (Sig.(2-tailed) = 0.003). حيث أظهر مراقبي الحسابات مع حالة الإيجار غير المهيكلة مستوى ثقة أعلى مع المعايير القائمة على القواعد مقارنة بالمعايير القائمة على المبادئ، كما بالجدول التالي:

جدول (٨) الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics لدرجة الثقة في القرار بشأن مهمة المراجعة منخفضة التعقيد

درجة الثقة			قرار تبويب الإيجار	مصدر المعيار المحاسبي
عدد أفراد الدراسة	الانحراف المعياري	المتوسط		
٢٣	١.٠٥	٢.٤	إيجار تشغيلي	المبادئ
٧	١.٤٧	٣.٠٦	إيجار تمويلي	
٣٠	١.٢٦	٢.٧٣	إجمالي	

٢٦	١.١٦	٣.١	إيجار تشغيلي	القواعد
٤	١.٠٦	٤.٣٢	إيجار تمويلي	
٣٠	١.١١٢	٣.٧١	إجمالي	
٤٩	١.١١	٢.٧٥	إيجار تشغيلي	إجمالي
١١	١.٢٧	٣.٦٩	إيجار تمويلي	
٦٠	١.١٩	٣.٢٢	إجمالي	

ولا ترجح النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض الفرعي الثاني للفرض الثاني بشأن عدم وجود تأثير لاختلاف أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقرير المالي على مستوى ثقة مراقبي الحسابات عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد.

ثالثاً: أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على درجة عناية المراجع عند الأداء Du Professional Care (فاعلية المراجعة)

(أ) حالة قيام إدارة منشأة العميل بهيكله العمليات والأحداث لغرض إعداد تقرير مالي متجمل

تكشف نتائج ردود أفراد البحث على الاستقصاء رقم (٤) بالحالة الافتراضية الأولى في ضوء المعيار المحاسبي القائم على المبادئ (الحالة (أ/١)) في مقابل المعيار القائم على القواعد (الحالة (أ/٢)) عن اعتدال حاجة مراقبي الحسابات للأدلة، وأن كانت أعلى مع المعايير القائمة على المبادئ؛ حيث قرر أفراد الدراسة عن حاجتهم لكمية أكبر من أدلة المراجعة عندما يعملون مع المعايير القائمة على المبادئ (بمتوسط، وانحراف معياري ٤.٢٣، ١.٢٥١ أعلى التوالي) مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد (بمتوسط ٣.٧٧، وانحراف معياري ١.٤٥٥ أعلى التوالي). ولم تكشف النتائج عن وجود فروق معنوية بشأن تأثير أساس إعداد المعايير على حجم أدلة المراجعة (Sig.(2-tailed) = 0.147). الأمر الذي قد يحول دون إمكانية قبول الفرض الفرعي الأول للفرض الثالث بشأن زيادة حجم الطلب على أدلة المراجعة عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ في إعداد التقرير المالي مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

ولقد كشفت نتائج ردود أفراد البحث، على الاستقصاء رقم (٥) بالحالة الافتراضية الأولى بشأن أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على حاجة مراقبي الحسابات للأدلة

التشخيصية لاتخاذ قرار تبويب حدث الإيجار، عن حاجة معنوية أعلى لأدلة المراجعة التشخيصية مع المعايير القائمة على المبادئ (بمتوسط وانحراف معيارى ٤.٣، ١.٥٧٩ على التوالي) مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد (بمتوسط وانحراف معيارى ٢.٨٧، ١.٣٠٦ على التوالي)، (Sig.(2-tailed) = 0.000). وهو ما يرجح أن العمل مع المعايير القائمة على المبادئ يدفع مراقبي الحسابات لطلب كمية أكبر من أدلة المراجعة التشخيصية مقارنة بالعمل مع المعايير القائمة على القواعد.^{٤٣} وترجح تلك النتائج من إمكانية قبول كل من الفرض الفرعى الثالث للفرض الثالث بشأن زيادة طلب مراقبي الحسابات للأدلة التشخيصية عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ فى إعداد التقرير المالى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد، والفرض الرابع بشأن زيادة احتمال تحقق جودة المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.^{٤٤}

وتشير النتائج السابقة، إلى أن ارتفاع احتمال طلب مراقبي الحسابات للأدلة غير التشخيصية مع المعايير القائمة على القواعد قد يكون على حساب الأدلة التشخيصية، بما قد يؤثر سلباً على كفاءة المراجعة. الأمر الذى يمكن معه الاعتقاد بأن المعايير القائمة على المبادئ قد تؤثر إيجاباً على كفاءة المراجعة.

(ب) حالة عدم قيام إدارة منشأة العميل بهيكله العمليات والأحداث لغرض إعداد تقرير

مالى متجمل

كشفت نتائج ردود أفراد الدراسة بشأن الاستقصاء رقم (٤) بالحالتين (ب/١، ب/٢) عن إدراك مراقبي الحسابات (المشاركين) لحاجة أعلى إلى أدلة إضافية بشأن تبويب عملية الإيجار مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

^{٤٣} لقد تم قياس حجم الأدلة التشخيصية بعدد البنود الملائمة لقرار تبويب الإيجار، والتي تم اختيارها من قبل أفراد الدراسة (أنظر الملحق رقم (١) بند رقم (٥)).

^{٤٤} من المتوقع، أن المعايير القائمة على المبادئ قد تفرض مساهمة أعلى على مراقبي الحسابات- بدليل زيادة طلب المراجعين للأدلة التشخيصية تحت المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالقواعد- قد تثير بدورها حافز أعلى للفهم يزيد من احتمال ممارسة الفحص بعناية أعلى وجهد أكبر. وهو ما قد يعنى أن التغيير فى تطبيق الإرشاد المهني من قواعد تفصيلية إلى مبادئ عامة قد يحدث تغييراً جوهرياً فى العمليات الإدراكية لدى مراقبي الحسابات.

حيث بلغا كل من المتوسط والانحراف المعياري لردود أفراد الدراسة بشأن الحاجة لأدلة إضافية ٥.٧١، ١.٢٨٩ مع المعيار القائم على المبادئ (الحالة (ب/١))، ٤.٧٧، ١.٥٠١ مع المعيار القائم على القواعد (الحالة (ب/٢)). كما كشفت النتائج عن وجود فروق معنوية بين مجموعتي الدراسة بشأن الحاجة إلى أدلة إضافية لتدعيم قرار تبويب عملية الإيجار (Sig.(2-tailed) = 0.043). الأمر الذي لا يمكن معه قبول الفرض الفرعي الثاني للفرض الثالث بشأن غياب تأثير اختلاف أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقرير المالي على حجم الطلب على أدلة المراجعة عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد.

ولقد كشفت نتائج ردود أفراد البحث، على الاستقصاء رقم (٥) بالحالتين (ب/١، ب/٢) بشأن أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على حاجة المراجعين للأدلة التشخيصية لاتخاذ قرار تبويب حدث الإيجار، عن انخفاض حاجة مراقبي الحسابات لأدلة المراجعة التشخيصية تحت كل من المعايير القائمة على المبادئ (بمتوسط وانحراف معياري ٢.٣٣، ١.٢٦٩ على التوالي) والمعايير القائمة على القواعد (بمتوسط وانحراف معياري ٢.٥٧، ١.١٦٥ على التوالي). وقد يرجع انخفاض المتوسط مع كل من المعايير القائمة على المبادئ والأخرى القائمة على القواعد بسبب انخفاض الحاجة إلى أدلة تشخيصية في الأساس لتبرير وتدعيم قرار تبويب عملية الإيجار، تحت اعتبار أنها عملية بسيطة غير معقدة. حيث من المفترض أن مهام المراجعة منخفضة التعقيد لا تحتاج لاختبارات مراجعة موسعة وأدلة تشخيصية إضافية، وبغض النظر عن أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقرير المالي. كما كشفت النتائج عن عدم وجود فروق معنوية بين مجموعتي الدراسة بشأن الحاجة إلى أدلة المراجعة التشخيصية لقرار تبويب عملية الإيجار (Sig.(2-tailed) = 0.214). الأمر الذي يرجح من امكانية قبول الفرض الفرعي الرابع للفرض الثالث بشأن عدم تأثير اختلاف أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقرير المالي على حجم الطلب على أدلة المراجعة التشخيصية عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد، وبمستوى معنوية ٥%.

وترجح النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض الثالث بشأن اعتماد تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية؛ المستخدمة في إعداد التقرير المالي؛ في الطلب على أدلة المراجعة على درجة تعقد مهام المراجعة، وبدرجة ثقة ٩٥%.

المبحث الخامس: خلاصة وتوصيات البحث

تناول هذا البحث دراسة وتحليل أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب الحسابات تجاه إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالى متجمل، وفي ضوء أثر أساس إعداد المعايير على فرصة ممارسات إدارة منشأة العميل للأرباح. خاصة مع تباين نتائج دراسات الأدب المحاسبى بشأن قضية أى المعايير المحاسبية - القائمة على المبادئ أم القائمة على القواعد- قد يسهم فى دعم جودة المراجعة فى مواجهة إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالى متجمل.

ولقد تمثل هدف البحث فى محاولة توفير دليل من البيئة المصرية على مدى تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب الحسابات بشأن الحد من ممارسات إدارة منشأة العميل للأرباح عند إعداد التقرير المالى. ولقد تطلب تحقيق هدف البحث الكشف عن العلاقة ما بين أساس إعداد المعايير المحاسبية وإمكانية ممارسة منشآت الأعمال لإدارة الربح، وتأثيرها على سلوك مراقب الحسابات تجاه تحقيق جودة المراجعة، وبما يسمح بإمكانية تحليل العلاقة ما بين استخدام مدخل المبادئ فى بناء معايير التقرير المالى وجودة تقديرات وأحكام مراقبى الحسابات المهنية.

وقد توصل الباحث، من خلال الدراسة التحليلية، إلى صياغة الفروض التالية:

الفرض الأول: مع توجه إدارة منشأة العميل لإعداد تقرير مالى متجمل، يرتفع احتمال تحقق فعالية المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير المحاسبية القائمة على القواعد.

ولقد تم تحليل هذا الفرض البحثى إلى الفرضين الفرعيين التاليين:-

الفرض الفرعى الأول: مع المعايير القائمة على المبادئ، ترتفع درجة اتساق قرارات مراقبى الحسابات مع الجوهر الاقتصادى لعمليات وأحداث المنشأة محل المراجعة مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

الفرض الفرعى الثانى: يرتفع احتمال مقاومة مراقب الحسابات لإعداد إدارة منشأة العميل تقريراً مالياً متجماً على أساس المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

الفرض الثانى: يعتمد تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية- المستخدمة فى إعداد التقرير المالى- فى درجة ثقة المراجعة على درجة تعقد مهام المراجعة.

ولقد أمكن تحليل هذا الفرض البحثى إلى الفرضين الفرعيين التاليين:-

الفرض الفرعى الأول: يظهر مراقبو الحسابات مستوى ثقة أقل مغالاة، عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد، مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ فى إعداد التقرير المالى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

الفرض الفرعى الثانى: عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد، يظهر مراقبو الحسابات مستويات ثقة متشابهة وبغض النظر عن أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة فى إعداد التقرير المالى.

الفرض الثالث: يعتمد تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية؛ المستخدمة فى إعداد التقرير المالى؛ فى الطلب على أدلة المراجعة على درجة تعقد مهام المراجعة.

ولقد تم تحليل هذا الفرض إلى ثلاثة فروض فرعية هى كما يلى:-

الفرض الفرعى الأول: يزداد حجم الطلب على أدلة المراجعة عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ فى إعداد التقرير المالى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

الفرض الفرعى الثانى: لا يختلف حجم الطلب على أدلة المراجعة عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد باختلاف أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة فى إعداد التقرير المالى.

الفرض الفرعى الثالث: يزداد حجم الطلب على أدلة المراجعة التشخيصية عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ فى إعداد التقرير المالى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

الفرض الفرعى الرابع: لا يختلف حجم الطلب على أدلة المراجعة التشخيصية عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد باختلاف أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة فى إعداد التقرير المالى.

الفرض الرابع: يرتفع احتمال تحقق جودة المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير المحاسبية القائمة على القواعد.

ولقد تضمن البحث تحليلاً كمياً لعلاقة أساس إعداد المعايير المحاسبية بقيمة منشأة العميل المقررة، ومدى تأثيرها على جودة المراجعة من خلال نموذج مقترح كشف عن تأثير إيجابي لمستوى الجهد في المراجعة على تحسين درجة جودة التقرير المالي، عند استخدام إدارة منشأة العميل للمعايير القائمة على المبادئ في إعداد تقرير مالي لا يصور قيمة المنشأة الحقيقية.

كما قام الباحث بدراسة تجريبية لاختبار فروض البحث السابقة، استهدفت تحليل مدى تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقرير المالي على سلوك مراقب الحسابات تجاه إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل من خلال ما يلي:

أولاً: الكشف عن مدى تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على فرصة ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة منشأة العميل عند إعداد التقرير المالي.

ثانياً: الكشف عن مدى تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على جودة تقديرات وأحكام مراقب الحسابات في مواجهة إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل، وبالتالي على سلوك مراقب الحسابات تجاه ممارسات منشأة العميل لإدارة الأرباح.

ولقد قام الباحث بتجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة باستخدام مدخل إجراء تجارب توليد الافتراضات من خلال حالتين افتراضيتين وبالتعامل مع أفراد الدراسة كمجموعتين *Between-Subjects Factorial Design* في إطار معالجة أساس إعداد المعايير المحاسبية (المتغير المستقل) بالحالة التجريبية على مستويين (المبادئ، القواعد). حيث تتعامل كل مجموعة مع مستو واحد من المتغير المستقل، فتُقدم للمجموعة الأولى الحالات التجريبية في ظل استخدام المعايير القائمة على المبادئ، بينما تقدم للمجموعة الثانية الحالات التجريبية في ظل استخدام المعايير القائمة على القواعد. ولقد بلغ عدد المشاركين (حجم العينة الفعلي) في الدراسة التجريبية ٦٠ مراقباً للحسابات.

ولقد كشفت نتائج الدراسة عن وجود تأثير إيجابي للمعايير القائمة على المبادئ على احتمال إدراك مراقبي الحسابات لمخاطر أو تهديدات جودة التقرير المالي عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد. ولقد أظهرت النتائج ارتفاع احتمال تقييد مراقبي الحسابات

لإعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل مع المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد، وبما يكشف عن تأثير إيجابي للمعايير القائمة على المبادئ على تحسين جودة التقرير المالي بدرجة أعلى من المعايير القائمة على القواعد، على الرغم من أن المعايير القائمة على المبادئ قد تسمح بحرية أكبر لإدارة منشأة العميل عند إعداد التقرير المالي مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد؛ وبما يُزيد من فرصة إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل. الأمر الذي يرجح من إمكانية قبول الفرض الفرعي الثاني للفرض البحثي الأول بشأن زيادة احتمال تقييد المراجع لإصدار الإدارة تقريراً متجماً حال استخدام المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالقواعد. فضلاً على إمكانية قبول الفرض الرابع بشأن زيادة احتمال تحقق جودة المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

كما أظهرت النتائج تحسن درجة اتساق قرارات مراقبي الحسابات مع الجوهر الاقتصادي لعمليات وأحداث المنشأة محل المراجعة في ظل استخدام المبادئ كأساس للمعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقرير المالي مقارنة بالقواعد. الأمر الذي يرجح من إمكانية قبول الفرض الفرعي الأول للفرض البحثي الأول بشأن ارتفاع درجة اتساق قرارات مراقبي الحسابات مع الجوهر الاقتصادي لعمليات وأحداث المنشأة محل المراجعة مع المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

وترجح النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض البحثي الأول بشأن ارتفاع احتمال تحقق فعالية المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد في مواجهة إعداد إدارة منشأة العميل لتقرير مالي متجمل.

وتشير النتائج إلى غياب تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية على احتمال إدراك مراقب الحسابات لمخاطر أو تهديدات جودة التقرير المالي مع مهام المراجعة غير المهيكلة (منخفضة التعقيد). كما تشير النتائج إلى أنه في حالات غياب هيكل إدارة منشأة العميل للعمليات والأحداث لغرض إعداد تقرير مالي متجمل، فإنه من المتوقع الا يؤثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على فعالية المراجعة.

كما تشير النتائج، أيضاً، إلى أن المعايير القائمة على القواعد تثير المغالاة في مستوى الثقة في المراجعة مقارنة بالمعايير القائمة على المبادئ. حيث يظهر مراقب الحسابات

درجة ثقة أقل في تقديراته وأحكامه وقراراته مع المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد، وبغض النظر عن درجة تعقد مهام المراجعة. وترجح هذه النتائج من إمكانية قبول الفرض الفرعى الأول للفرض الثانى بشأن اعتبار مستوى الثقة، عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد، أقل مغالاة مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ في إعداد التقرير المالى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد، دون قبول الفرض الفرعى الثانى للفرض الثانى بشأن عدم وجود تأثير لاختلاف أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقرير المالى على مستوى ثقة مراقبى الحسابات عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد. حيث كشفت النتائج عن التأثير الإيجابى للمعايير القائمة على المبادئ في تخفيض مستوى الثقة فى المراجعة وبغض النظر عن درجة تعقد مهام المراجعة. الأمر الذى يحول دون إمكانية قبول الفرض الثانى بشأن اعتماد تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية؛ المستخدمة في إعداد التقرير المالى؛ فى درجة ثقة المراجعة على درجة تعقد مهام المراجعة. هذا وترجح النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض الرابع بشأن زيادة احتمال تحقق جودة المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

ولقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود فروق معنوية بشأن تأثير أساس إعداد المعايير على حجم أدلة المراجعة عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد. حيث كشفت النتائج عن حاجة مراقبى الحسابات لكمية أكبر من أدلة المراجعة عندما يعملون مع المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد، دون الكشف عن وجود فروق معنوية يمكن نسبها لتأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية. الأمر الذى قد يحول دون إمكانية قبول الفرض الفرعى الأول للفرض الثالث بشأن زيادة حجم الطلب على أدلة المراجعة عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ في إعداد التقرير المالى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

ولقد كشفت النتائج بشأن أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على حاجة مراقبى الحسابات للأدلة التشخيصية عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد، عن حاجة معنوية أعلى لأدلة المراجعة التشخيصية مع المعايير القائمة على المبادئ. وهو ما يُعزى الاعتقاد بأن المعايير القائمة على المبادئ قد تؤثر إيجاباً على كفاءة المراجعة. وترجح

هذه النتائج من إمكانية قبول كل من الفرض الفرعى الثالث للفرض الثالث بشأن زيادة طلب المراجعين للأدلة التشخيصية عند مراجعة المهام غير منخفضة التعقيد مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ فى إعداد التقرير المالى مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد، والفرض الرابع بشأن زيادة احتمال تحقق جودة المراجعة مع استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد.

كما كشفت النتائج عن إدراك مراقبى الحسابات (المشاركين) لحاجة أعلى إلى أدلة الإثبات مع استخدام المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد. الأمر الذى لا يمكن معه قبول الفرض الفرعى الثانى للفرض الثالث بشأن غياب تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدم فى إعداد التقرير المالى على حجم الطلب على أدلة المراجعة عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد. كما كشفت النتائج، أيضاً، عن انخفاض حاجة مراقبى الحسابات لأدلة المراجعة التشخيصية تحت كل من المعايير القائمة على المبادئ والمعايير القائمة على القواعد عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد. الأمر الذى يرجح من إمكانية قبول الفرض الفرعى الرابع للفرض الثالث بشأن غياب تأثير اختلاف أساس إعداد المعايير المحاسبية المستخدمة فى إعداد التقرير المالى على حجم الطلب على أدلة المراجعة التشخيصية عند مراجعة المهام منخفضة التعقيد. وترجح النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض الثالث بشأن اعتماد تأثير أساس إعداد المعايير المحاسبية؛ المستخدمة فى إعداد التقرير المالى؛ فى الطلب على أدلة المراجعة على درجة تعقد مهام المراجعة.

هذا ويوصى الباحث بما يلى:-

- ضرورة تبنى الهيئات التنظيمية لمهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر لقضية بناء المعايير المحاسبية على أساس المبادئ، بما تفرضه من تعديلات لمعايير المحاسبة المصرية - القائمة على معايير دولية غير معاصرة، لما تحمله من آثار إيجابية على جودة التقرير المالى، وتدعيم لجودة (فعالية وكفاءة) المراجعة.
- ضرورة تطوير معايير المراجعة المصرية بما يتماشى مع تعديلات معايير المحاسبة المصرية المتوقع إصدارها خلال الفترة أو الفترات التالية ومتطلبات تحقيق جودة التقرير المالى.

- إعداد برامج تدريبية متخصصة لإحداث التعديل اللازم فى تأهيل كل من المحاسبين للاستخدام المناسب للمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ عند إعداد التقرير المالى، ومراقبى الحسابات لفاعلية التعامل مع المعايير، بما يضمن جودة إعداد ومراجعة التقرير المالى.

- تهيئة منشآت الأعمال لتقبل زيادة تكلفة المراجعة (الخارجية) نظير تحسين جودة التقرير المالى القائم على معايير محاسبية على أساس المبادئ.

- الحاجة إلى مزيد من الدراسات البحثية، والتي قد تعد امتداداً للدراسة الحالية، تشمل القضايا البحثية التالية:

(أ) دراسة وتحليل أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية (المبادئ مقابل القواعد) على سلوك مراقبى الحسابات تجاه تحقيق سلامة العرض واكتمال الإفصاح بالتقرير المالى.

(ب) دراسة وتحليل أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية (المبادئ مقابل القواعد) على دافع ورغبة مراقبى الحسابات فى الحد من سلوك إدارة منشأة العميل بشأن إعداد تقرير مالى متجمل.

(ج) فحص الآثار المشتركة لأساس إعداد المعايير المحاسبية وبيئة التقاضى على جودة تقديرات وأحكام مراقبى الحسابات.

(د) دراسة مقارنة لأثر حجم ضغط العميل على جودة تقديرات وأحكام مراقبى الحسابات فى ظل استخدام كل من المعايير القائمة على المبادئ والأخرى القائمة على القواعد.

(هـ) أثر استخدام المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالقواعد فى إعداد التقرير المالى على قدرة مراقب الحسابات على مقاومة ممارسات إدارة منشأة العميل غير المناسبة لإعداد تقرير مالى متجمل.

(و) دراسة مقارنة لأثر أساس إعداد معايير المحاسبة (المبادئ مقابل القواعد) على أداء كل من فريق المراجعة Hierarchical Teams ومراقب الحسابات (كفرد) لتشغيل (عملية) المراجعة.

- (س) دراسة وتحليل أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية (المبادئ مقابل القواعد) على محتوى تقرير المراجعة.
- (ر) دراسة وتحليل أثر أساس إعداد معايير المراجعة (المبادئ مقابل القواعد) على سلوك مراقب الحسابات في الحد من ممارسات إدارة منشأة العميل للأرباح.^{٤٥}
- (ي) البحث عن آليات لتحسين الإجماع بين مراقبي الحسابات مع المعايير القائمة على المبادئ وفي الحالات عالية الغموض.

^{٤٥} منذ ثمانينات القرن الماضي، كان التوجه نحو بناء معايير المراجعة على أساس المبادئ (مثل، معايير المراجعة الصادرة عن Institutes of England and Wales, Scotland, Ireland، ومعايير المراجعة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتحقق الدولي International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB))، في إطار توقع عدم ملائمة المدخل القائم على القواعد لبناء معايير المراجعة استناداً على أنه من غير العملي بناء دليل قواعد تفصيلي يتحكم بشكل كاف وقاطع في ممارسات المراجعة في ظل كل المواقف والظروف التي قد يواجهها المراجع. مثل هذا الدليل قد لا يوفر إمكانية التطوير والابتكار Innovations في الأداء والممارسات المهنية، وقد يعوق التجريب في المراجعة.

مراجع البحث

- أبو الخير، مدثر طه. ٢٠٠٩. جودة معايير المحاسبة المالية بين المبادئ والقواعد وتفضيلات المهتمين: دراسة تحليلية وتجريبية ميدانية. *المجلة العلمية - التجارة والتمويل* - كلية التجارة جامعة طنطا - العدد الأول.
- عبد المجيد، محمد محمود. ٢٠١٤. إعداد معايير المحاسبة... هل يتم على أساس القواعد؟ أم من الأفضل أن يكون على أساس المبادئ؟ ورقة للمناقشة. *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس. الجزء الأول (عدد خاص) - بمناسبة انعقاد المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة) دور المحاسبة والمراجعة في إدارة المخاطر المعاصرة. ١١-١٢ أكتوبر ٢٠١٤.
- Agoglia, C. P.; T. S. Douppnik; and G. T. Tsakumis. 2011. Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions. *The Accounting Review* 86 (3):747-767.
- Ahmed, A.; M. Neel; and D. Wang. 2012. Does Mandatory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence. Working paper, Texas A&M University and University of Houston.
- American Accounting Association 2003. Evaluating Concepts-Based v.s Rules-Based Approaches to Standard Setting. *Accounting Horizons* 17 (1): 73-89.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2011. AICPA Recommends SEC Allow Optional Adoption of IFRS by U.S. Public Companies, August 17. Available at: http://www.aicpa.org/Press/PressReleases/2011/Pages/AICPA_Recommends_SEC_Allow_Optional_Adoption_of_IFRS_by_US_Public_Companies.aspx
- , 2002. Statement on Auditing Standards No. 99. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. New York, NY: AICPA.
- Backof, A., E.M. Bamber, and T. Carpenter. 2011. International Financial Reporting Standards and Aggressive Reporting: An Investigation of Proposed Auditor Judgment Guidance. Working paper, University of Georgia.
- Bailey, W. J., and K. Sawers. 2011. In GAAP we trust: Are Principle-Based Standards Better than Rule-Based Standards? *Behavioral Research in Accounting* (forthcoming).
- , and K. M. Sawers. 2012. In GAAP We Trust: Examining How Trust Influences Nonprofessional Investor Decisions Under Rules-

- Based and Principles-Based Standards. *Behavioral Research in Accounting* 24 (1):25-46.
- Ball, R. 2006. International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. *Accounting and Business Research* 36:5-27.
- Barth, M. E., W. R. Landsman, and M. H.Lang. 2008. International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research* 46 (June): 467-498.
- Beest, F. V. 2009. Rules-Based and Principles-Based Accounting Standards and Earnings Management. NiCE Working Paper 09-114, December 2009. Nijmegen Center for Economics (NiCE) Institute for Management Research Radboud University Nijmegen. <http://www.ru.nl/nice/workingpapers>.
- Benston, G.J.; Bromwich, M.; Litan, R.E.; and A. Wagenhofer. 2006b. Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards: the FASB's Standard Setting Strategy. *Abacus* 42, 165–188.
- Bijkerk, S. H.; and V. A. Karamychev; O. H. Swank. 2013. Aggressive Reporting and Probabilistic Auditing in a Principles-Based Environment. TI 2013-131/VII Tinbergen Institute Discussion Paper. Erasmus School of Economics, Erasmus University Rotterdam.
- Bonner, S. E. 1994. A Model of the Effect of Audit Task Complexity. *Accounting, Organization and Society* 19 (3).
- Bratton, W. W. 2003. Enron, Sarbanes-Oxley and Accounting: Rules versus Principles versus Rents. *Villanova Law Review* 48 (4).
- Brown, H., and A. Wright. 2008. Negotiation Research in Auditing. *Accounting Horizons* 22 (1):91-109.
- Byard, D.; Y. Li; and Y. Yu. 2011. The Effect of Mandatory IFRS Adoption on Financial Analysts' Information Environment. *Journal of Accounting Research* 49 (1):69-96.
- Caplan, D., and M. Kirschenheiter. 2004. A Model of Auditing under Bright-line Accounting Standards. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 19 (4), 523-59.
- Carmona, S., and M. Trombetta. 2008. On the Global Acceptance of IAS/IFRS Accounting Standards: The Logic and Implications of the Principles-Based System. *Journal of Accounting and Public Policy* 27: 455–61.
- Cohen, J. R.; G. Krishnamoorthy; and A. Wright. 2004. The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality. *Journal of Accounting Literature*: 87-152.
- , G. Krishnamoorthy, M. Peytcheva, and A. M. Wright. 2011. The Impact of Regulatory Enforcement and the Adoption of Principles-

Based Accounting on Auditors' Judgments to Curb Aggressive Reporting. Available at: <http://yahoo.com/pdf>

- , 2012. Will Regulatory Enforcement And Principles Versus Rules-Based Accounting Influence Auditors' Judgments to Constrain Aggressive Reporting? Electronic Copy Available at: <http://ssrn.com/abstract=1817684>.
- Cornell, R. M., A. M. Magro, and R. C. Warne. 2011. An Experimental Investigation of Shareholder Propensity to Litigate under Precise and Imprecise Accounting Standards. Working Paper, Oklahoma State University and George Mason University.
- Daske, H., L. Hail, C. Leuz, and R. Verdi. 2008. Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the Economic Consequences. *Journal of Accounting Research* 46 (5):1085-1142.
- DeFond, M., X. Hu, M. Hung, and S. Li. 2011. The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Foreign Mutual Fund Ownership: The Role of Comparability. *Journal of Accounting and Economics* 51 (3):240-258.
- DiPiazza, J., S.A., D. McDonnell, F. Samyn, T. Flynn, J. H. Quigley, and J. S. Turley. 2008. Principles-Based Accounting Standards. White Paper Delivered by the CEOs of the International Audit Networks at the Global Public Policy Symposium. Available at: http://www.globalpublicpolicysymposium.com/GPPC_PBS_White_Paper.pdf.
- Donelson, D. C., J. McInnis, and R. D. Mergenthaler. 2012. Rules-Based Accounting Standards and Litigation Risk. *The Accounting Review* 87 (4):1247-1279.
- Dye, R.A., and S. Sridhar. 2004. A Simple Model of The Costs and Benefits of Accounting Standards. Working Paper. Kellogg School of Management.
- El-Gazzar, S. 2015. Restatements and Accounting Quality: A Comparison between IFRS and US-GAAP. Lubin School of Business, Pace University.
- Elmes, D.G., B.H. Kantowitz, and H.L. Roediger. 1981. Methods in Experimental Psychology. Houghton Mifflin Company, U.S.A.
- Emmanuel, C., and N. Garrod. 2004. Rules-Versus Judgment-Based Accounting Disclosure in the UK. *Journal of Accounting and Public Policy* 23: 442-54.
- Evans, M.; R. Houston; M. Peters; J. Pratt. 2012. The Financial Reporting Environment, Reporting Discretion, and Earnings Management: US

- GAAP vs. IFRS. Kelley School of Business, Indiana University. JEL Codes: M40; M41; M48.
- Ewert, R., and A. Wagenhofer. 2005. Economic Effects of Tightening Accounting Standards to Restrict Earnings Management. *The Accounting Review* 80 (4):1101-1124.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 2002. Principles-Based Approach to Standard Setting. Available at: http://www.fasb.org/project/principles_based_approach_project.shtml.
- FASB. 2004. Response to SEC Study on the Adoption of a Principles-Based Accounting System, FASB, July 2004.
- Folsom, D.; P. Hribar; R. Mergenthaler; and K. Peterson. 2012. Principles-Based Standards and Earnings Attributes. Working paper, Lehigh University, University of Iowa, and University of Oregon.
- Fudenberg, D., and T. Tirole. 1990. Moral Hazard and Renegotiation in Agency Contracts. *Econometrica*.
- Gibbins, M.; S. Eatterio; and A. Webb. 2001. Evidence about Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting. *Journal of Accounting Research* 39:534-3.
- Gill, F. 2002. Principles-Based Accounting Standards. N.C. J. INT'L L. & COM. REG. [Vol. 28]. Available at: <http://googal.com/pdf>.
- Gill, L. M. 2007. IFRS: Coming to America. *Journal of Accountancy* 203, (6): 70-73.
- Glover, S. M. 1997. The Influence of Time Pressure and Accountability on Auditors' Processing of Nondiagnostic Information. *Journal of Accounting Research* 35 (2):213-226.
- Grenier, J., B. Pomeroy, and M. Stern. 2010. Signaling the Quality of Auditors' Professional Judgments: The Joint Effects of Accounting Standard Precision and Auditor Expertise. Working paper: University of Illinois at Urbana-Champaign. Available at : <http://ssrn.com/abstract=1698493>.
- Hackenbrack, K., and M. W. Nelson. 1996. Auditors' Incentives and their Application of Financial Accounting Standards. *The Accounting Review* 71 (1):43-59.
- Hail, L., C. Leuz, and P. Wysocki. 2010. Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the United States (Part I): Conceptual Underpinnings and Economic Analysis. *Accounting Horizons* 24 (3): 355-94.
- Healy, P.M., Palepu, K.G., 2003. The Fall of Enron. *Journal of Economic Perspectives* 17, 3-26.

- Holthausen, R. W. 2009. Accounting Standards, Financial Reporting Outcomes, and Enforcement. *Journal of Accounting Research* 47 (2):447-58.
- Hronsky, J. F., and K. A. Houghton. 2001. The Meaning of a Defined Accounting Concept: Regulatory Changes and the Effect on Auditor Decision Making. *Accounting, Organizations and Society* 26 (2): 123-39.
- Hunton, J.; R. Libby; and C. Mazza. 2006. Financial Reporting Transparency and Earnings Management. *The Accounting Review* 81 (1): 135-57.
- Ismail, M. A. 2014. The Effects of Principles-Based Accounting Standards as Opposed to Rules-Based Accounting Standards on Earnings Quality: An Empirical Study in Egypt. Ph.D.Thesis, Faculty of Commerce, Alexandria University.
- Jamal, K., and H.-T. Tan. 2010. Joint Effects of Principles-Based versus Rules-Based Standards and Auditor Type in Constraining Financial Managers' Aggressive Reporting. *The Accounting Review* 85 (4):1325-46.
- 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* 37: 481-93.
- Kadous, K., J. Kennedy, and M. E. Peecher. 2003. The Effect of Quality Assessment and Directional Goal Commitment on Auditors' Acceptance of Client-Preferred Accounting Methods. *The Accounting Review* 78 (3):759-778.
- , and M. Mercer. 2011. Are Juries More Likely to Second-Guess Auditor Judgment under Imprecise Accounting Standards? Working Paper, Emory University and DePaul University.
- , 2012. Can Reporting Norms Create a Safe Harbor? Jury Verdicts Against Auditors under Precise and Imprecise Accounting Standards. *The Accounting Review* 87 (2):565-587.
- Khurana, I. K., and P. N. Michas. 2011. Mandatory IFRS Adoption and the U.S. Home Bias. *Accounting Horizons* 25 (4):729-753.
- Land, J., and M. Lang. 2002. Empirical Evidence on the Evolution of International Earnings. *The Accounting Review* 77: 115-134.
- Lang, M., J. Raedy and M. Yetman. 2003. How Representative are Firms that are Cross Listed in the United States? An Analysis of Accounting Quality, *Journal of Accounting Research* 41: 363–386.
- Levitt, A. 1998. The Numbers Game. Remarks Delivered at the NYU Center for Law and Business. New York, September 28.

- Libby, T., and L. Thorne. 2007. The Development of a Measure of Auditors' Virtue. *Journal of Business Ethics* 71 (1):89-99.
- Maines, L. A. 2007. Spotlight on Principles-Based Financial Reporting. *Business Horizons* 50 (5):359-364
- Mayhew, B. W., S. J. W., and S. G. R. 2001. The Effect of Accounting Uncertainty and Auditor Reputation on Auditor Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 20 (2):3.
- McLean, B., and P. Elkind. 2003. *The smartest guys in the room: The amazing rise and scandalous fall of Enron*. London: Penguin Books.
- Mergenthaler, R. J. 2009. Principles-Based Versus Rules-Based Standards and Earnings Management. Working Paper, University of Iowa. Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1528524.
- Nelson, M. W., J. A. Elliott, and R. L. Tarpley. 2002. Evidence from Auditors about Managers' and Auditors' Earnings Management Decisions. *The Accounting Review* 77:175-202.
- Nelson, M. W. 2003. Behavioral Evidence on the Effects of Principles- and Rules-Based Standards. *Accounting Horizons* 17 (1):91 –104.
- Ng, T. B.-P., and H.-T. Tan. 2003. Effects of Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors' Judgments in an Auditor-Client Negotiation Context. *The Accounting Review* 78 (3):801-818.
- Nisbeit, A. V., and A. Sheikh. 2007. Accounting Scandals Does "Rules Vs. Principles" Matter? Tennessee *CPA Journal* (November).
- Nobes, C.W. 2005. Rules-Based Standards and the Lack of Principles in Accounting. *Accounting Horizons*, 19 (1), 25-34
- Ozlanski, M. E. 2013. Effects of Principles Vs. Rules Based Accounting Standards and Expanded Auditor Reporting on Investors' Perceptions of Management's Reporting Credibility. Dissertation Submitted to the Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in General Business, Accounting.
- Peecher, M. E., I. Solomon, and K. T. Trotman. 2012. Improving the Quality of Financial Statement Audits by Updating External Auditors' Accountabilities. *Working paper*. Available at: http://eric/Rules/accounting_standards/pdf
- Peytcheva, M.; and A. M. Wright. 2010. Auditor Process Accountability and Epistemic Motivation Principles Versus Rules-Based Accounting Standards. The College of Business and Economics and the

- Martindale Center for the Study of Private Enterprise at Lehigh University.
- , and A. M. Wright. 2011. The Impact of Principles versus Rules-Based Accounting Standards on Auditor's Process Accountability, Epistemic Motivation, and Reporting Decisions. *Working Paper*, Lehigh University and Northeastern University.
- , A. M. Wright, and B. Majoor. 2012. The Impact of Principles-Based Versus Rules-based Accounting Standards on Auditors' Cognitive Motivations and Evidence Demands. *Working paper*. Available at: [http://Science direct/Principles/.pdf](http://Science%20direct/Principles/.pdf)
- Psaros, J., and K. T. Trotman. 2004. The Impact of the Type of Accounting Standards on Preparers' Judgments. *ABACUS* 40 (1):76-93.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2011. Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards. PCAOB Release No. 2011-003 (Washington D.C.), June 21. Available at: [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Concept Release.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Concept%20Release.pdf).
- Satava, D., C. Caldwell, and L. Richards. 2006. Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing. *Journal of Business Ethics* 64:271-284.
- Schipper, K. 2003. Principles-Based Accounting Standards. *Accounting Horizons* 17 (1), 61-72
- SEC. 2003. Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System. Available at: <http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>
- , 2008. Acceptance From Foreign Private Issuers of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards without Reconciliation to U.S. GAAP; Final Rule. (Friday, January 4). Federal Register. Washington D.C. Available at: <http://www.sec.gov/rules/final/2008/33-8879fr.pdf>.
- , 2008. Roadmap for the Potential Use of Financial Statements Prepared in Accordance with International Financial Reporting Standards by U.S. Issuers. *Release No. 33-8982*(November 14, 2008). <http://www.sec.gov/rules/proposed/2008/33-8982.pdf>
- , 2012. Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers. Available at: <http://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-final-report.pdf>.

- Segovia, J., and V. Arnold. 2006. Do Principles- Vs. Rules-Based Standards have a Differential Impact on U.S. Auditors' Decision?. Presented at the European Accounting Association Congress, UCD Quinn school of Business, Dublin.
- , and S. G. Sutton. 2009. Do Principles- Vs. Rules-Based Standards have a Differential Impact on U.S. Auditors' Decisions? *Advances in Accounting Behavioral Research* 12:61-84.
- Soltani, B. 2007. Auditing: An International Approach. Prentice Hall.
- Stone, C. 2006. A Practitioner's Perspective on Current Choices in Respect of Rules- or Principles-Based Auditing Standards. *Presented at the National Auditing Conference University of Manchester.*
- Sun, J., S. F. Cahan, and D. Emanuel. 2011. How Would the Mandatory Adoption of IFRS Affect the Earnings Quality of U.S. Firms? Evidence from Cross-Listed Firms in the U.S. *Accounting Horizons* 25 (4):837-860.
- Tan, H. T., and A. Kao. 1999. Accountability Effects on Auditors' Performance: The Influence of knowledge, Problem-Solving Ability, and Task Complexity. *Journal of Accounting Research* 37 (1):209-223.
- Tetlock, P. E. 1983. Accountability and Complexity of Thought. *Journal of Personality and Social Psychology* 45:74-83.
- Trombetta, M. 2001. The Regulation of Public Disclosure: an Introductory Analysis with Application to International Accounting Standards. In: McLeay, S., Riccaboni, A. (Eds.), *Contemporary Issues in Accounting Regulation*. Kluwer Academic Publishers. Boston, MA, pp. 119-134.
- Trompeter, G. 1994. The Effect of Partner Compensation Schemes and Generally Accepted Accounting Principles on Audit Partner Judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (2).
- Van Kleef, G. A.; C. K. De Dreu; and A. Manstead. 2004. The Interpersonal Effects of Emotions in Negotiations: A Motivated Information Processing Approach. *Journal of Personality and Social Psychology* 87 (4):510-528.
- Webster, E., and D. B. Thornton. 2005. Earnings Quality under Rules-Versus Principles-Based Accounting Standards: A Test of the Skinner hypothesis. *Accounting Perspectives* 4 (2).
- Wright, A., and S. Wright. 1997. An Examination of Factors Affecting the Decision to Waive audit Adjustments. *Journal of Accounting Auditing & Finance* 12 (1):15-36.
- Wulff, J., and S. Koski- Grefer. 1998. Characteristics of High Quality Accounting Standards: Perspective of the Corporate preparer. *Accounting Horizons* (June).

ملحق (١)
الحالات التجريبية
الحالة الافتراضية الأولى

الحالة (١/أ)

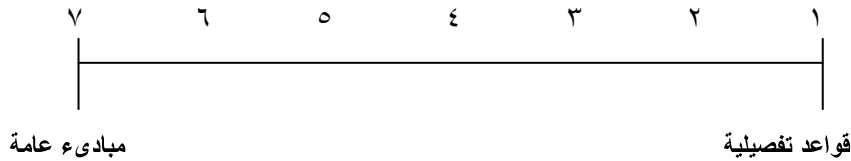
بافتراض أنك كلفت بمراجعة حسابات الشركة المساهمة (س) عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١، ولقد اتضح لك ما يلي:

في ٢٠١٤/١٠/١٥ وقعت الشركة (أ) عقد إيجار لمبنى لمدة ٣٧ عام من الشركة (ب) (شركة تأجير عقارات)، مقابل إيجار شهري ٨٠٠٠ جنيه تدفع أول كل شهر، العمر الاقتصادي المقدر للعقد ٥٠ عام. وتعتبر عملية الإيجار عملية هامة وأساسية لمراجعة السنة الحالية. والشركة (ب) ليست طرف مرتبط أو ذو علاقة بالشركة (أ). القيمة السوقية الحالية المقدرة للعقد مليون جنيه. صافي القيمة الحالية للحد الأدنى لمدفوعات الإيجار مخصومة باستخدام معدل الافتراض الإضافي للشركة (أ) في نهاية عقد الإيجار ٧٩٦٠٠٠ جنيه. ملكية العقار تبقى للشركة (ب) في نهاية عقد الإيجار. وللشركة (أ) حق تجديد عقد الإيجار على أساس سنوي. وقد ورد بعقد الإيجار أن الشركة (أ) ستستخدم العقار لأغراض الانتاج . وكجزء من التوسع المخطط ، فإن الشركة (أ) سوف تحرك معدات إلى الموقع الجديد لتصنيع عدد ٢ من خطوط الانتاج الناجحة بإضطراد. للشركة (أ) علاقات جيدة مع الشركة (ب)، ولا توجد أي نزاعات بينهما. ويكشف تاريخ الشركة (أ) مع الشركة (ب) أن الشركة (أ) أعادت تجديد عقود الإيجار لكل مبانيها المستأجرة من الشركة (ب) في نهاية مدد العقد. وبسبب عقد القرض الذي أبرمته الشركة (أ) مع البنك (م)، فإن إدارة الشركة لديها دافع تسجيل عقد الإيجار كإيجار تشغيلي وليس إيجاراً تموالياً.

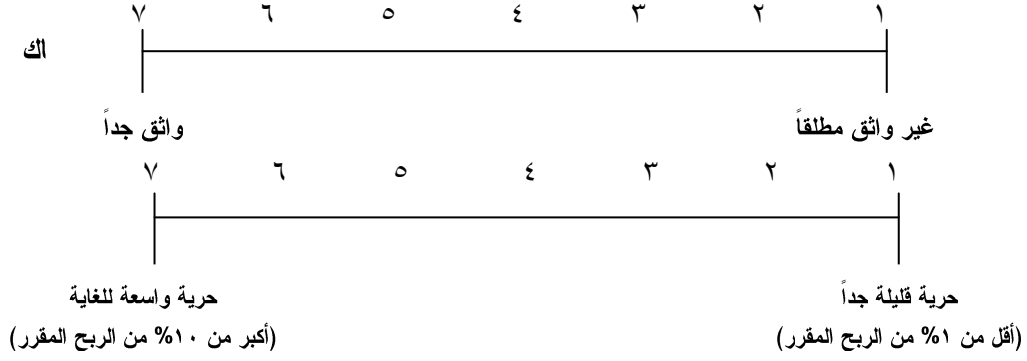
وبافتراض أن المعيار المحاسبي لمعالجة الإيجار يقوم على تفسير درجة تحويل مخاطر وعوائد الأصل المؤجر ما بين المؤجر والمستأجر حيث يعتبر الإيجار رأسمالياً بالنسبة للمستأجر إذا حول جوهرياً كافة مخاطر وعوائد الأصل من المؤجر إلى المستأجر.

وبناءً على ما سبق، وفي ضوء خبرتك كمراجع، ضع من فضلك دائرة حول الرقم الذي يعكس اعتقادك بشأن كل عبارة من العبارات التالية (كافة الإجابات محل تقدير واعتبار):

- بدايةً، من وجهة نظركم فإن المعيار المحاسبي بشأن تبويب الإيجار - الوارد بالحالة - يقوم على:



١- ما هو تقديرك لمخاطرة أن يكون تقرير الشركة محرفاً جوهرياً



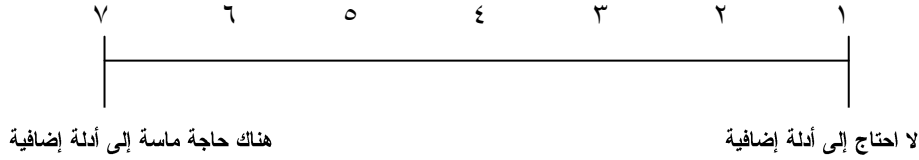
٣- ما هو اعتقادك بشأن ما يجب أن يكون عليه تبويب عقد الإيجار؟^{٤٧}

إيجار رأسمالي إيجار تشغيلي

ولماذا؟ (من فضلك، أعطى مبرراً واحداً على الأقل لاختيارك)

.....

٤- إلى أي مدى تشعر بأنك في حاجة لأدلة إضافية للمساعدة في اتخاذ القرار بشأن تبويب عملية الإيجار



^{٤٦} تم قياس حرية التقرير Reporting Discretion من خلال مقياس ليكرت سباعي القيمة استرشاداً بما جاء بدراسة (Evans et al. 2012). حيث تشير القيمة (٢) لحرية قليلة (من ١%- ٢% من الربح المقرر)، والقيمة (٣) لبعض الحرية (من ٣%- ٤% من الربح المقرر)، والقيمة (٤) لحرية محدودة (من ٥%- ٦% من الربح المقرر)، القيمة (٥) لحرية معنوية (من ٧%- ٨% من الربح المقرر)، القيمة (٦) لقدر كبير من الحرية (من ٩%- ١٠% من الربح المقرر)، والقيمة (٧) حرية واسعة (أكثر من ١٠% من الربح المقرر).

^{٤٧} تم تخصيص القيمة (١) للإجابة الأولى، والقيمة صفر للإجابة الثانية كما يلي: (١) إيجار رأسمالي، (٠) إيجار تشغيلي).

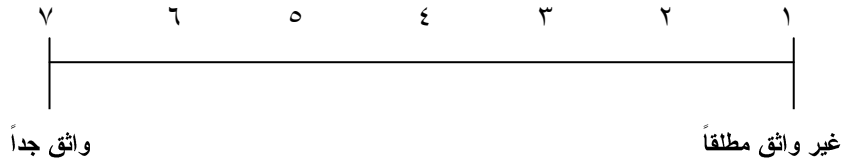
٥- فى اعتقادك، أى الأدلة (من قائمة الأدلة التالية) تعد ضرورية لغرض تقرير كيفية تسجيل (تبويب) الإيجار. (برجاء التأشير بعلامة (√) على الأدلة التى تحتاجها لتبويب الإيجار) (تم تضمين القائمة بأدلة غير تشخيصية بجانب الأدلة التشخيصية، وقد تم تدعيم طبيعة هذه الأدلة من خلال الاختبار الاستكشافى):

برجاء التأشير بعلامة (√) على الأدلة التى تحتاجها	قائمة بالأدلة الإضافية	برجاء التأشير بعلامة (√) على الأدلة التى تحتاجها	قائمة بالأدلة الإضافية ^{٤٨}
	- القيود على الأرباح المحتجزة.		- كشف (جدول بكل) الأصول الثابتة.
	- عدد اجتماعات لجنة المراجعة خلال العام.		- كشف الضريبة عن العام السابق.
	- جدول مدفوعات التوزيعات.		- جدول أعمار حسابات المدينين.
	- تطبيقات قروض الشركة.		- جدول أهلاك الأصول عن العامين السابقين.
	- تقرير رقابة الجودة ISO الصادر للشركة.		- التزامات أخرى على الشركة
	- مصروفات الصيانة والإصلاح		- افتراضات تقدير الديون المعدومة
	- مدى تغطية التأمينات للإلتزامات		- الشروط الجزائية المرتبطة بالغاء عقد

^{٤٨} لقد تم عرض قائمة من الأدلة التشخيصية وغير التشخيصية لقياس التحديد الصحيح للأدلة المؤيدة لتبويب عملية الإيجار. وتتضمن القائمة ثمانية بنود أدلة تشخيصية لقرار تبويب الإيجار (وهى البنود ٧، ١٠، ١١، ١٤، ١٦، ٢٤، ٢٥، ٢٩)، أما باقى بنود الأدلة فهى أدلة غير تشخيصية.

			الإيجار .
	- عقود الديون		- الاستثمارات المرتبطة بالبحوث والتطوير
	- دوافع (حوافز) إضافية مرتبطة بالإيجار .		- خريطة تدفق الرقابة الداخلية
	- جدول إحلال الأصول طويلة الأجل .		- جدول نسب السيولة
	- جدول بتواريخ نهاية الأعمار الاقتصادية للأصول الثابتة المملوكة .		- التأثيرات القانونية المرتبطة بالإيجار
	- جدول بمصروفات الفوائد السنوية المستحقة .		- اتفاقيات إعادة شراء رأس المال
	- الفحص الدورى والمعاينة للعقارات .		- تحليل كافة حسابات الإيرادات
	- جدول بالتملكات المرهونة لقروض بضمان		- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة
	- خطط طرح منتجات جديدة للسنوات الخمسة القادمة .		- توقعات الإيراد للسنة القادمة .
	- جدول بالتدفقات النقدية الخارجة .		- حق إلغاء الإيجار

٦- ما هو اعتقادك بشأن درجة الثقة فيما توصلت إليه من قرار تبويب الإيجار:



الحالة (٢/١)

بافتراض أنك كلفت بمراجعة حسابات الشركة المساهمة (س) عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٤/١٢/٣١، ولقد اتضح لك ما يلى:

فى ١٥/١٠/٢٠١٤ وقعت الشركة (أ) عقد إيجار لمبنى لمدة ٣٧ عام من الشركة (ب) (شركة تأجير عقارات)، مقابل إيجار شهرى ٨٠٠٠ جنيه تدفع أول كل شهر، العمر الاقتصادى المقدر للعقار ٥٠ عام. وتعتبر عملية الإيجار عملية هامة وأساسية لمراجعة السنة الحالية. والشركة (ب) ليست طرف مرتبط أو ذو علاقة بالشركة (أ). القيمة السوقية الحالية المقدرة للعقار مليون جنيه. صافى القيمة الحالية للحد الأدنى لمدفوعات الإيجار مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافى للشركة (أ) فى نهاية عقد الإيجار ٧٩٦٠٠٠ جنيه. ملكية العقار تبقى للشركة (ب) فى نهاية عقد الإيجار. وللشركة (أ) حق تجديد عقد الإيجار على أساس سنوى. وقد ورد بعقد الإيجار أن الشركة (أ) ستستخدم العقار لأغراض الانتاج . وكجزء من التوسع المخطط ، فإن الشركة (أ) سوف تحرك معدات إلى الموقع الجديد لتصنيع عدد ٢ من خطوط الانتاج الناجحة بإضطراد. للشركة (أ) علاقات جيدة مع الشركة (ب)، ولا توجد أى نزاعات بينهما. ويكشف تاريخ الشركة (أ) مع الشركة (ب) أن الشركة (أ) أعادت تجديد عقود الإيجار لكل مبانيها المستأجرة من الشركة (ب) فى نهاية مدد العقد. ويتضمن عقد القرض الذى أبرمته الشركة (أ) مع البنك (م) شرطاً يتعلق بنسبة الديون إلى حقوق المساهمين.

وبافتراض أن المعيار المحاسبى لمعالجة الإيجار يقرر عن تبويب الإيجار بالنسبة للمستأجر كإيجار تمويلي إذا توافرت أحد الإرشادات المهنية التالية، وهى أن مدة عقد الإيجار تمثل ٨٠% كحد أدنى من الحياة الاقتصادية للأصل المؤجر، القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار تعادل كحد أدنى ٨٠% من القيمة السوقية العادلة للأصل المؤجر، تحويل ملكية الأصل للمستأجر فى نهاية عقد الإيجار. فإن لم تتوافر أحد الشروط السابقة يتم معالجة الإيجار كإيجار تشغيلي.^{٤٩} وبناءً على ما سبق، وفى ضوء خبرتك كمراجع، ضع من فضلك دائرة حول الرقم الذى يعكس اعتقادك بشأن كل عبارة من العبارات التالية (كافة الإجابات محل تقدير واعتبار):

٠٠٠ ذات العبارات السابقة بالحالة (أ/١) ٠٠٠

الحالة (ب/١)

^{٤٩} لقد تضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) قاعدتين لعمليات الإيجار التمويلي هما أن يعطى المستأجر حق شراء المال المؤجر فى التاريخ وبالمبلغ المحدد فى العقد، وكانت مدة العقد تمثل ٧٥% على الأقل من العمر الانتاجى للمال المؤجر أو كانت القيمة الحالية لإجمالى القيمة التعاقدية عند نشأة العقد تمثل ٩٠% من قيمة المال المؤجر. هذا وقد أخذ المعيار المصرى بمعالجة الإيجار كإيجار تشغيلي. بينما تناول المعيار الأمريكى (القائم على القواعد) SFAS 13, 1980 عدد أربعة شروط فى الفقرات ٨٤٠، ١٠، ٢٥٠١ (تحويل ملكية الأصل للمستأجر فى نهاية مدة العقد، للمستأجر حق شراء المال المؤجر Bargain Purchase Option، عقد إيجار غير قابل للإلغاء لمدة تمثل ٧٥% على الأقل من العمر الانتاجى للمال المؤجر، القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار كحد أدنى تمثل ٩٠% من القيمة العادلة للأصل المؤجر) بتوافر إحداها يتم تبويب الإيجار فى دفاتر المستأجر Lessee كإيجار راسمالي، وفى حالة عدم توافرها معاً يبوب كإيجار تشغيلي.

بافتراض أنك كلفت بمراجعة حسابات الشركة المساهمة (س) عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٤/١٢/٣١، ولقد اتضح لك ما يلى:

فى ٢٠١٤/١٠/١٥ وقعت الشركة (أ) عقد إيجار لمبنى لمدة ٢٥ عام من الشركة (ب)، مقابل إيجار شهرى ٥٨٠٠ جنيه تدفع أول كل شهر، العمر الإقتصادى المقدر للعقار ٥٠ عام. وتعتبر عملية الإيجار عملية هامة وأساسية لمراجعة السنة الحالية. والشركة (ب) ليست طرف مرتبط أو ذو علاقة بالشركة (أ). القيمة السوقية الحالية المقدرة للعقار مليون جنيه. صافى القيمة الحالية للحد الأدنى لمدفوعات الإيجار مخصومة باستخدام معدل الاقتراض الإضافى للشركة (أ) فى نهاية عقد الإيجار ٦٣٠٩٠٠ جنيه. ملكية العقار تبقى للشركة (ب) فى نهاية عقد الإيجار. وللشركة (أ) حق تجديد عقد الإيجار على أساس سنوى. وقد ورد بعقد الإيجار أن الشركة (أ) ستستخدم العقار لأغراض الانتاج . وكجزء من التوسع المخطط ، فإن الشركة (أ) سوف تحرك معدات إلى الموقع الجديد لتصنيع عدد ٢ من خطوط الانتاج الناجحة بإضطراد. للشركة (أ) علاقات جيدة مع الشركة (ب)، ولا توجد أى نزاعات بينهما. ويكشف تاريخ الشركة (أ) مع الشركة (ب) أن الشركة (أ) لم تجدد إيجار مبانيها المستأجرة من الشركة (ب) فى نهاية عقد العقد. وبسبب عقد القرض الذى أبرمته الشركة (أ) مع البنك (س)، فإن إدارة الشركة لديها دافع تسجيل عقد الإيجار كإيجار تشغيلى وليس إيجاراً تمويلياً.

وبافتراض أن المعيار المحاسبى لمعالجة الإيجار يقوم على تفسير درجة تحويل مخاطر وعوائد الأصل المؤجر ما بين المؤجر والمستأجر حيث يعتبر الإيجار رأسمالياً بالنسبة للمستأجر إذا حول جوهرياً كافة مخاطر وعوائد الأصل إلى المستأجر.

وبناءً على ما سبق، وفى ضوء خبرتك كمراجع، ضع من فضلك دائرة حول الرقم الذى يعكس اعتقادك بشأن كل عبارة من العبارات التالية (كافة الإجابات محل تقدير واعتبار):
... ذات العبارات السابقة بالحالة (أ) (١) ...

الحالة (ب/٢)

بافتراض أنك كلفت بمراجعة حسابات الشركة (س) شركة مساهمة عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٤/١٢/٣١، ولقد اتضح لك ما يلى:

فى ٢٠١٤/١٠/١٥ وقعت الشركة (أ) عقد إيجار لمبنى لمدة ٢٥ عام من الشركة (ب)، مقابل إيجار شهرى ٥٨٠٠ جنيه تدفع أول كل شهر، العمر الإقتصادى المقدر للعقار ٥٠ عام. وتعتبر عملية الإيجار عملية هامة وأساسية لمراجعة السنة الحالية. والشركة (ب) ليست طرف مرتبط أو ذو علاقة بالشركة (أ). القيمة السوقية الحالية المقدرة للعقار مليون جنيه. صافى القيمة

الحالية للحد الأدنى لمدفوعات الإيجار مخصصة باستخدام معدل الاقتراض الإضافي للشركة (أ) في نهاية عقد الإيجار ٦٣٠٩٠٠ جنيه. ملكية العقار تبقى للشركة (ب) في نهاية عقد الإيجار. وللشركة (أ) حق تجديد عقد الإيجار على أساس سنوي. وقد ورد بعقد الإيجار أن الشركة (أ) ستستخدم العقار لأغراض الانتاج . وكجزء من التوسع المخطط ، فإن الشركة (أ) سوف تحرك معدات إلى الموقع الجديد لتصنيع عدد ٢ من خطوط الانتاج الناجحة بإضطراد. للشركة (أ) علاقات جيدة مع الشركة (ب)، ولا توجد أى نزاعات بينهما. ويكشف تاريخ الشركة (أ) مع الشركة (ب) أن الشركة (أ) لم تجدد إيجار مبانيها المستأجرة من الشركة (ب) في نهاية عقد العقد. وبسبب عقد القرض الذى أبرمته الشركة (أ) مع البنك (س)، فإن إدارة الشركة لديها دافع تسجيل عقد الإيجار كإيجار تشغيلي وليس إيجاراً تمويلياً.

وبافتراض أن المعيار المحاسبي لمعالجة الإيجار يقوم على تفسير درجة تحويل مخاطر وعوائد الأصل المؤجر ما بين المؤجر والمستأجر حيث يعتبر الإيجار رأسمالياً بالنسبة للمستأجر إذا حول جوهرياً كافة مخاطر وعوائد الأصل إلى المستأجر.

وبافتراض أن المعيار المحاسبي لمعالجة الإيجار يقرر عن تبويب الإيجار بالنسبة للمستأجر كإيجار تمويلي إذا توافرت أحد الإرشادات المهنية التالية، وهى أن مدة عقد الإيجار تمثل ٨٠% كحد أدنى من الحياة الاقتصادية للأصل المؤجر، القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار تعادل كحد أدنى ٨٠% من القيمة السوقية العادلة للأصل المؤجر، تحويل ملكية الأصل للمستأجر في نهاية عقد الإيجار.

بناءً على ما سبق، وفي ضوء خبرتك كمراجع، ضع من فضلك دائرة حول الرقم الذى يعكس اعتقادك بشأن كل عبارة من العبارات التالية (كافة الإجابات محل تقدير واعتبار):

... ذات العبارات السابقة بالحالة (أ/١) ...

الحالة الافتراضية الثانية

الحالة (١/٢)

بصفتك مراجعاً للشركة (ع) تبين لك أن مبانى الشركة مقامة على أرض بها مشكلة تسرب مياه، تؤثر على أساسات وقيمة المبنى. وتبلغ القيمة الدفترية العقار (المبنى والأرض) مبلغ ٥ مليون جنيه، ويجب تخفيضها بخسائر اضمحلال القيمة. وفى سبيل تقدير قيمة خسائر اضمحلال العقار كلفت الشركة كل من القسم الهندسى بها وشركة تقييم محلية بتقييم قيمة المبنى، كما توافر لإدارة الشركة معلومات بشأن بيع مبنى مجاور، ولقد كانت النتائج كما بالجدول التالى:

الاسترشاد بسعر بيع مبنى مجاور للشركة	تقييم شركة محلية متخصصة	تقييم القسم الهندسى بالشركة	
٥	٥	٥	القيمة الدفترية
٤.٥	٣.٥	٤	القيمة الحالية المقدرة
٠.٥	١.٥	١	خسائر الاضمحلال

ولقد قامت الشركة بالاسترشاد بسعر بيع المتر بالمبنى المجاور فى تقدير خسائر اضمحلال العقار.

فإذا علمت أن معيار المحاسبة المتعلق بخسارة الاضمحلال يقرر بأنه عندما تنخفض القيمة العادلة للأصل معنوياً وأكثر مما هو متوقع عن قيمته الدفترية فإنه يجب تخفيض القيمة الدفترية للأصل وتضمين قائمة الدخل بخسارة اضمحلال الأصل، فإن قيمة خسائر اضمحلال العقار التى تعتقد بأنه يجب أن يتضمنها التقرير المالى هى:

مليون جنيه
 ١.٥ مليون جنيه
 ٠.٥ مليون جنيه

الحالة (٢/٢)

بصفتك مراجعاً للشركة (ع) تبين لك أن مبانى الشركة مقامة على أرض بها مشكلة تسرب مياه، تؤثر على أساسات وقيمة المبنى. وتبلغ القيمة الدفترية العقار (المبنى والأرض) مبلغ ٢ مليون جنيه، ويجب تخفيضها بخسائر اضمحلال القيمة. وفى سبيل تقدير قيمة خسائر اضمحلال العقار كلفت الشركة كل من القسم الهندسى بها وشركة تقييم محلية بتقييم قيمة المبنى، كما توافر لإدارة الشركة معلومات بشأن بيع مبنى مجاور، ولقد كانت النتائج كما بالجدول التالى:

الاسترشاد بسعر بيع مبنى مجاور للشركة	تقييم شركة محلية متخصصة	تقييم القسم الهندسى بالشركة	
٥	٥	٥	القيمة الدفترية
٤.٥	٣.٥	٤	القيمة الحالية المقدرة
٠.٥	١.٥	١	خسائر الاضمحلال

ولقد قامت الشركة بالاسترشاد بسعر بيع المتر بالمبنى المجاور في تقدير خسائر أضمحلل العقار.

فإذا علمت أن معيار المحاسبة المتعلق بخسارة الاضمحلال يقرر ما يلي:-
"عندما تنخفض القيمة العادلة للأصل معنوياً وأكثر مما هو متوقع عن قيمته الدفترية فإنه يجب تخفيض القيمة الدفترية للأصل وتضمين قائمة الدخل بخسارة إضمحلال الأصل. وتتحدد القيمة العادلة للأصل في ضوء أفضل معلومات متاحة من خلال اتفاق بيع ملزم أو سوق نشط للأصل أو تقييم خبير. وفي حالة عدم اعتبار الشركة لإجراء التقييم السابق، فإن عليها أن تفصح عن مبررات تقييمها وأثره على النتائج المالية.
بناءً على ما سبق، فإن قيمة خسائر أضمحلل العقار والتي تعتقد بأنه يجب أن يتضمنها التقرير المالي هي:

مليون جنيه ١.٥ مليون جنيه ٠.٥ مليون جنيه