

**تحليل العلاقة بين مدخلى القواعد والمبادئ لمعايير المحاسبة المالية  
الصادرة عن (FASB- IASB) ومعايير التقرير المالى (IFRS)  
وأثرها على جودة الأداء المهنى للمراجع  
دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة فى سوق المال السعودى**

**الأستاذ الدكتور**

**سالم سعيد باعجاجة**

**أستاذ المحاسبة**

**كلية العلوم الإدارية والمالية – جامعة الطائف**

**الدكتور**

**عماد محمد رياض أحمد**

**أستاذ مشارك المحاسبة**

**كلية العلوم الإدارية والمالية – جامعة الطائف**

**معهد الدراسات والبحوث البيئية – جامعة مدينة السادات**

تحليل العلاقة بين مدخلي القواعد والمبادئ لمعايير المحاسبة المالية الصادرة عن (FASB-IASB) ومعايير التقرير المالي (IFRS) وأثرها علي جودة الأداء المهني للمراجع دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة المقيدة في سوق المال السعودي

أ.د. سالم سعيد باعاججة

أستاذ المحاسبة - كلية العلوم الإدارية والمالية  
جامعة الطائف

د. عماد محمد رياض أحمد

أستاذ مشارك المحاسبة  
كلية العلوم الإدارية والمالية - جامعة الطائف - السعودية  
معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات - مصر

### الملخص

استهدف البحث الحصول علي دليل تجريبي من البيئة السعودية لأثر مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة المراجعة وعلاقة ذلك بالعديد من المتغيرات كالإفصاح والتقرير المالي، والمسئولية والدوافع السلوكية والمعرفية والأحكام المهنية للمراجع ورقابة الجودة وهيكل وتكاليف وأتعاب عملية المراجعة.

وتشير الدراسات إلي وجود اختلاف في الأحكام المهنية للمراجعين باختلاف مدخلي المعايير ومن دولة، فهناك من يري أن مدخل المبادئ رغم أنه يؤدي إلي تحسين جودة التقارير المالية قد يواجه بمشاكل في التنفيذ لوجود إرشادات قليلة لا تكفي المراجعين والمعددين لممارسة الحكم المهني وتزيد من درجة الغموض، وهناك من يري أن مدخل القواعد يزيد من القدرة علي التلاعب وكان سببا في العديد من الفضائح العالمية بالشركات وكليهما يضعف الثقة بتقرير المراجع. تم توزيع قائمة استبيان علي عينة من المراجعين، والتحليل بإختبارات Cronbach's Alpha, Kolmogorov-Smirnov Z, One / Paired Samples T Test, Mean, Std.-D والتوصل إلي وجود تباين معنوي بين التأثيرات المحتملة لنهجي المعايير ووجود تأثير إيجابي لنهج المبادئ علي الإفصاح والتقرير المالي، وارتفاع مستوى المسئولية والدوافع المعرفية والسلوكية وزيادة جودة المراجعة.

تم التوصية بتبني النهج القائم علي المبادئ بالمملكة، مع الأخذ في الاعتبار تأثيره علي الحكم المهني والثقة بتقرير المراجع، في ظل وجود متابعة من الجهات التنظيمية مثل لجان المراجعة وتداول ووجود مجلس مراقبة سعودي.

الكلمات المفتاحية:

المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد، المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ، معايير التقرير المالي الدولي، معايير المحاسبة الدولية، جودة المراجعة.

**Analysis of relationship between the rules and principals based of Financial Accounting Standards issued by FASB-IASB and International Financial Reporting Standards(IFRS) and their impact on quality of professional performance for Auditor-Applied Study on Corporations Registered in Saudi Stock Market**

**Salem Saeed Baajajah**

Prof. of Accounting  
College of Admin. and financial Science  
Taif university- KSA

**Emad Mohamed Riyad**

Associate Prof. of accounting  
College of Admin. and financial Science - Taif university- KSA  
Environmental studies & Research Institute  
University of Sadat City- Egypt

The study aims at obtaining empirical evidence from Saudi environment around the effect of rules-based vs. principles-based Accounting Standards on the audit quality and its relation to financial reporting, Process Accountability and epistemic motivation, professional judgment, quality control, auditing structure, costs and fees.

Prior Studies refer to the variety of professional judgment according to each state, and each approach. Although Principle –based lead to improve the reporting quality, it may present enforcement difficulties from providing little guidance for exercising professional judgment by preparers and auditors and that is reducing level of confidence. Others see Rules-based often provide a vehicle for circumventing the intention of the standard and caused many world scandals consequently losing the trust of Professional auditing.

A Questioner distributed among some auditors. By using Cronbach's Alpha, Kolmogorov-Smirnov Z , T Test, Mean, Std.-D the study have reached to a significant variance between the potential impacts. There is a positive impact of Principal-based on the financial reporting plus raising the process accountability, epistemic motivation and audit efficiency.

the study recommends Saudi authorities more consistently develop standards on a principles-based and consider the possible effects on auditors' judgments and confidence, under investigations by tadaul, audit committee, and Saudi Oversight Board.

**Keywords:**

principles-based standards; rules-based standards; International Financial Reporting Standards (IFRSs); International Accounting standards (IAS); Audit Quality

تمثل القوائم المالية منهجاً فكرياً وأسلوبياً عملياً يعبر عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة خلال فترة زمنية محددة، ويحكمها مجموعة من المعايير والإجراءات التي تلقي القبول العام، والتي تضمن سلامة وجودة التقارير والقوائم المالية، وتساعد علي ترشيد القرارات الاقتصادية.

وتتنوع السياسات والمبادئ والمعايير المحاسبية من دولة لأخرى بتنوع إستراتيجيات أو مداخل إعداد هذه المعايير والتي تشمل مدخلي القواعد والمبادئ، وتختلف هذه المداخل حسب بيئة الممارسة في كل دولة وما يحكمها من ظروف ومتغيرات لها تأثير كبير علي الفلسفة التي تحكم السياسة المحاسبية، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يتم إتباع النهج القائم علي القواعد في معايير المحاسبة الأمريكية، وفي الإتحاد الأوروبي يتم إتباع النهج القائم علي المبادئ في المعايير الدولية.

ومع تنوع مداخل إعداد المعايير زادت الشكوك علي حول مدي توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومدي جودتها، ومدي الثقة في التقارير والقوائم المالية المنشورة.

فمدخل المعايير القائم علي القواعد Rules – Based standards يعتمد بشكل أساسي علي قدر كبير من القواعد التفصيلية والتوضيحية التي يجب أن يتم تطبيقها لمعالجة الحدث الاقتصادي، بينما مدخل المعايير القائم علي المبادئ Principles – Based standards يعتمد بشكل أساسي علي الإطار العام للمبادئ والمفاهيم والتي تتيح للممارس استخدام الحكم المهني لمعالجة الأحداث وفقاً للجوهر الاقتصادي لكل عملية. Noriyuki Tsunogaya et al, P.363

وفي ظل ديناميكية التغير في بيئة الممارسة المحاسبية في الدول المختلفة تقوم المنظمات المهنية بإعادة تقييم مدي توافق المدخل المستخدم في إعداد المعايير مع الظروف والأحداث المستجدة، وقدرته علي تقديم تقارير تتسم بالشفافية والإفصاح والجودة وتفيد في خدمة الأطراف المختلفة والمجتمع، كما يقوم المراجع أيضاً بتقييم مدي جودة القوائم والتقارير المالية في ضوء المدخل المستخدم في إعداد المعايير وإستمراره في تحقيق الهدف الأساسي منه.

وبعد سلاسل الأزمات المالية العالمية التي حدثت لكبرى الشركات الأمريكية في العالم ومنها شركة (Enron) عام ٢٠٠١، وشركة (WorldCom) عام ٢٠٠٢ رغم مراجعة واعتماد قوائمها المالية من أحد أكبر مكاتب المحاسبة في العالم (أرثر أندرسن)، وأخيراً الأزمة المالية العالمية في الربع الأخير من عام ٢٠٠٨، والتي لا تزال آثارها ممتدة حتى الآن، وما نتج عنها من إفلاس الكثير من الشركات والبنوك العالمية في أمريكا على وجه الخصوص وفي كثير من دول العالم، بدأ العالم يحمل مهنة المحاسبة والمراجعة جزءاً كبيراً من المسؤولية وأنها ترجع إلي اعتماد المعايير المحاسبية الأمريكية التي تطبقها الشركات علي مدخل القواعد وإستخدامه في عمليات إدارة الأرباح والتلاعب بالتقارير والقوائم المالية ، كما رأي البعض الآخر تقصير المراجعين والمحاسبين وإتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع مبادئ ومعايير المحاسبة

والمراجعة، وعدم الالتزام بأداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة المهنة وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب المراجعة والمحاسبة ومراجعي الحسابات في العالم.

ومع تزايد الرغبة في تحقيق التجانس المحاسبي علي المستوى الدولي، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) برنامجاً مشتركاً لتحقيق هذا التوافق بين المعايير الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الأمريكية (US/GAAP) ودراسة تحول

المعايير الأمريكية إلي النهج القائم علي المبادئ. Kathryn Kadous, 2016,P. 103

ورغم أن إستراتيجية التوافق بين المعايير الأمريكية والدولية تقوم في جانب كبير منها علي إتباع النهج القائم علي المبادئ إلا أن الدراسات تشير إلي أن توحيد مدخل إعداد المعايير قد يتعارض مع خصائص بيئة العمل المحاسبي في أي دولة، كما أن اختيار نوع المدخل المطبق يجب أن يتوافق مع طبيعة هذه السمات، ومنها مدي شيوع البعد المهني مقابل البعد القانوني، وسمّة التوجيهية مقابل المرونة، والتحفّظ مقابل التفاؤل، وسمّة الشفافية في المعلومات، وتختلف مدخل إعداد المعايير المحاسبية في كل دولة حسب مدي توافق هذه السمات. Joseph et al, 2017, P.144,Gray,1988,P.7

كما تشير نتائج الدراسات إلي اختلاف الأحكام المهنية للمراجعين باختلاف النهج المتبع في إعداد هذه المعايير، وأن هذه النتائج تختلف من دراسة لأخرى، ومن دولة لأخرى حسب الظروف البيئية والمجتمعية السائدة، فبعض الدراسات قدمت دليلاً علي أن المعايير الأقل دقة (القائمة علي المبادئ) تعطي المراجع الفرصة لتلبية طلبات العميل وهو ما يعني السماح بإدارة أكثر حدة للأرباح بالتقارير المالية *allow more aggressive reporting* لعدم وجود قواعد واضحة محددة *bright-line rule* يتم الالتزام بها تحد من هذا السلوك. (Hackenbrack and Nelson 1996; Ng and Tan 2003)

كما أن المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ تسمح بمرونة ومساحة أكبر للتفسير، ومن ثم يكون هناك إجماع أقل في رأي المراجع، كما يتطلب هذا النهج أحكام مهنية هامة وقد يجد المراجع مقاومة وضغوط من قبل الإدارة مما يشكل صعوبة في إصدار الحكم المهني (Niemeier, 2008, 5) وقد مما يؤدي في النهاية إلي قوائم مالية دون المستوى ويفسد جودة المراجعة.

وفي المقابل تشير الدراسات الحديثة إلي أن المراجعين يكونوا أكثر قدرة علي تقييد التقارير الإبداعية *aggressive* المقدمة بمعرفة العميل إلي أبعد مدي في ظل المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ مقارنة بتلك القائمة علي القواعد (e.g., Segovia et al. 2009; Marietta et al. 2011), Christopher P. Agoglia, et al (2013) ، كما ترى هذه الدراسات أن هذه القدرة متوقفة علي مدي وضوح الجوهر الاقتصادي للمعاملة أو الحدث ( فتكون القدرة أكبر في حالة الوضوح عنه في حالة الغموض) ، وكذلك متوقفة علي الإطار المستخدم بمعرفة المراجع في إصدار الحكم المهني.

بينما يرى (Karim and Tan, 2010,P.1328) أن التأثير الإيجابي لنهج المعايير القائم على المبادئ علي سلوك معدي القوائم المالية هو سلوك شرطي يتوقف علي طبيعة توجه المراجع نحو المبادئ أو نحو القواعد أو توجهه نحو العميل. Client-oriented. ففي حالة توجه المراجع نحو العميل فقد يستغل المراجعين الغموض الموجود في بعض المعايير في تحقيق دوافعهم لإقرار نتائج متوافقة مع متطلبات ورغبات العميل. (Hackenbrack and Nelson 1996) ، ومن هنا فإن الدقة (التحديد) precision التي توفرها المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد يمكن أن تستخدم لتقييد كل من المراجع والعميل في الحد من التقارير الإبداعية. (Ng and Tan 2003).

وفي ظل هذه العوامل والتطورات يظهر دور المراجع الخارجي في التقييم الفعال والمستمر للمنشآت في ضوء مداخل ومناهج وإستراتيجيات إصدار المعايير المحاسبية، لما لهذه الإستراتيجيات من تأثير علي البدائل المحاسبية المتاحة أمام الإدارة والتي قد يترتب علي إتباعها نتائج متفاوتة ومن ثم وجود فجوة بين معالجة الحدث ومدى تعبيره عن الواقع نتيجة تعمد إتباع ممارسات محاسبية خاطئة ناتجة عن التطبيق غير السليم لإستراتيجية وضع المعايير ومن ثم التأثير علي مصداقية وموضوعية وشفافية القوائم المالية.

بالإضافة إلى أنه يجب على المراجع ضرورة الإلمام الكافي بمداخل إعداد معايير المحاسبة لما لها من تأثير علي الأحكام المهنية للمراجعين، والتخطيط الفعال لمهمة المراجعة، ومن ثم تخفيض حالات القياس المحاسبي غير الملائم، وعدم كفاية الإفصاح المحاسبي، والغش، والتصرفات غير القانونية للعملاء، مما يعكس إيجابياً على المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة، ويسهم في تحسين جودة محتوى التقارير المالية وزيادة ثقة الأطراف المستفيدة منها والمحافظة على الاستقرار في الأسواق المالية.

وتتناول هذه الدراسة بحث مدني وجود اختلافات جوهرية في العملية النفسية psychological process أو الدوافع السلوكية والمعرفية للمراجعين عند التعامل مع المعايير القائمة علي المبادئ والمعايير القائمة علي القواعد، وما إذا كانت دوافع المراجعين في ظل المعايير القائمة علي المبادئ موجهة بوازع نفسي للحصول علي فهم للجوهر الاقتصادي للمعاملة مقارنة عنه في ظل المعايير القائمة علي القواعد، كذلك تحديد ما إذا كان المراجع في ظل النهج القائم علي المبادئ يعمل علي تحسين وضعه الدفاعي في ظل النزاعات المحتملة مع المنظمين أو المحافل القضائية potential jurors أو في ظل وجود رقابة محتملة من أطراف أخري كهيئة سوق المال السعودي (تداول) أو كيانات يتم تأسيسها لهذا الغرض بالمملكة علي غرار مجلس المراقبة الأمريكي علي مكاتب المحاسبة العامة Public Company Accounting Oversight Board ، بالعمل علي الحصول علي فهم شامل ودقيق لمجالات وموضوعات ومشاكل مهمة المراجعة.

وتتناول الدراسة في هذا السياق بحث الأثر علي جودة الإفصاح والتقرير المالي، والمسئولية المهنية والقانونية للمراجعين، والأحكام المهنية للمراجع، وجودة عملية المراجعة، والتكاليف الأتعاب في ظل كل مدخل.

ثانياً: أهداف البحث:

- 1- تحديد أثر مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة الإفصاح والتقرير المالي.
  - 2- دراسة أثر مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير علي مستوي المسائلة للمراجع، والدوافع السلوكية والمعرفية والحكم المهني للمراجع.
  - 3- تحليل أثر مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير علي كفاءة وجودة عملية المراجعة في البيئة السعودية.
  - 4- تحديد المتغيرات المؤثرة علي أداء المراجع في ظل تطبيق مدخلي القواعد والمبادئ لإعداد المعايير المحاسبية عند مراجعة القوائم المالية.
  - 5- معرفة مدى تفضيل مراجعي الحسابات بالمملكة لتطبيق مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية، والعوامل المؤثرة علي ذلك من حيث جودة التأثير علي عمل وأداء المراجع وتقرير المراجعة.
  - 6- استكشاف أفضل المداخل لإعداد المعايير من وجهة نظر مراجعي الحسابات بالمملكة العربية السعودية، ودورهم في الحد من التقارير الإبداعية في ظل اختلاف مناهج إعداد هذه المعايير.
- ثالثاً: أهمية البحث:

- 1- عدم وجود دراسات بالمملكة عن تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير علي دور المراجع في الحد من التقارير الإبداعية وزيادة جودة عملية المراجعة، ويمثل تقييد قدرة الإدارة علي التلاعب بالتقارير المالية باستخدام هذين المدخلين يمثل تحدياً للمراجعين.
- 2- تضيف هذه الدراسة إلي الأدب المحاسبي المتعلق بمناهج إعداد معايير المحاسبة معلومات مدعومة بدليل تجريبي حول أثر المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد وعلي المبادئ علي دور المراجع في الحد من التقارير الإبداعية في ضوء الاختلافات في المهارات الفكرية الثقافية للمراجعين، كذلك الوصول إلي نتائج من منظور تجريبي حول فعالية المعايير المحاسبية علي أساس القواعد والمبادئ في الدول النامية.
- 3- الاستفادة من التوجهات الحديثة علي المستوي الدولي لعملية إعداد معايير المحاسبة وتحقيق التجانس بينها في تطوير الإطار الفكري للمعايير بالمملكة وتبني النهج الذي يتلاءم مع طبيعة واحتياجات البيئة السعودية.
- 4- تعد معايير المحاسبة الدولية والمعايير الأمريكية الصادرة عن (FASB, IASB) هي المصدر الأساسي للمعايير علي مستوي العالم، والذي تستقي منه الدول ما يتناسب مع متطلبات البيئة

في كل الدولة، ومن ثم فما يحدث بها من تطورات بغرض تحقيق التجانس فيما بينها يعد محل اهتمام من قبل كل الأطراف ذات الصلة بهذه المعايير.

5- الرغبة في زيادة الجودة والثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تطوير عملية إعداد المعايير المحاسبية بشكل يحقق المصداقية والموضوعية في التقارير المالية، وينعكس علي جودة الأداء المهني في المراجعة وتقرير المراجع.

رابعاً: فروض البحث: يقوم البحث علي اختبار الفرضين التاليين:

- 1- تباين تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة الإفصاح المحاسبي والتقرير المالي
- 2- يؤثر مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة عملية المراجعة ويشق من هذا الفرض الفروض الفرعية التالية:
  - أ- تؤدي المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد إلي مستوى أعلى لعملية المساءلة، وزيادة الدافع السلوكي والمعرفي للمراجع عنه في ظل المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ.
  - ب- لا يتأثر الحكم المهني للمراجع بمدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية.
  - ج- تباين تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة عملية المراجعة مع وجود اختلاف معنوي بين المراجعين في تفضيلهم لكل مدخل.

خامساً: منهج البحث:

تعتمد الدراسة علي منهجي الاستقراء والاستنباط، وذلك من خلال تجميع البيانات والمعلومات عن مدخلي القواعد والمبادئ لإعداد المعايير الصادرة عن (FASB&IASB) وعلاقتها بالخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية، والأداء المهني لمراجع الحسابات والمتغيرات المختلفة المؤثرة علي ذلك، بغرض الوصول إلي مبادئ عامة وعلاقات كلية تقيّد في تحسين عملية تطوير إعداد هذه المعايير بما يلبي متطلبات واحتياجات مجتمع الدراسة وتحسين الثقة في التقارير المالية بالسوق وتقرير مراجعي الحسابات.

ثم اختبار ما تم التوصل إليه من خلال إجراء دراسة ميدانية علي عينة من مراجعي الحسابات لمعرفة مدى قبول أو رفض تأثير مدخلي إعداد المعايير المحاسبية علي جودة الأداء المهني للمراجع بغرض الوصول إلي نتائج من منظور تجريبي يمكن تعميمها علي مجتمع البحث.

سادساً: خطة البحث:

المبحث الأول: الدراسات السابقة.

المبحث الثاني: الإطار الفكري لمدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية

المبحث الثالث: تحليل انتقادي لأثر مدخلي القواعد والمبادئ علي الأحكام المهنية للمراجع وجودة

عملية المراجعة

المبحث الرابع: الدراسة التطبيقية



## المبحث الأول الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات بشكل تجريبي كيفية تأثير نوع المعايير (قواعد/مبادئ) علي أحكام المراجعين وجودة عملية المراجعة، ويتم تناول بعض هذه الدراسات حسب التسلسل الزمني لكل دراسة علي النحو التالي:

1- دراسة: Segovia, Vicky Arnold, Steve G. Sutton,(2009),PP.61-84  
بعنوان: Do Principles- Vs. Rules-Based Standards Have A Differential Impact  
On U.S. Auditors' Decisions?

استهدفت الدراسة اختبار مدى وجود تفاوت في تأثير كل من المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ وتلك القائمة علي القواعد علي قرارات المراجعين بالولايات المتحدة الأمريكية، وتم التطبيق علي عينة من المراجعين ذوي الخبرة بلغت 114 مراجع، وتم التوصل إلي أن المراجعين أكثر استعداداً للسماح للعملاء بإدارة الأرباح في ظل استخدام المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد ويقل هذا الاستعداد في ظل تزايد سنوات خبرة المراجع، وهذه النتيجة لا تختلف حتى في ظل وجود رقابة خارجية علي المراجع من قبل لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC، كما تم التوصل إلي وجود تأثير نسبي لهذه الضغوط علي المراجعين ذوي الخبرة الأقل.

وهذه النتائج تعيد كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تداول الأوراق المالية (FASB, IASB, SEC) في تقييم الجدول القائم حول النهج الواجب استخدامه في إصدار المعايير المحاسبية.

2- دراسة: Paul A. Griffina , David H. Lontb , Yuan Sun, (2009),PP. 697-724  
بعنوان: Governance regulatory changes, International financial reporting  
standards adoption, and New Zealand audit and Non-audit fees: Empirical  
evidence

استهدفت الدراسة اختبار أثر تطبيق معايير التقرير المالي الدولي (IFRS) في نيوزيلندا علي مهنة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلي وجود زيادة في أتعاب المراجعة الخارجية التي تحملتها الشركات النيوزيلندية التي قامت بتطبيق الـ IFRS خلال في الفترة من 2002-2006، كما توصلت الدراسة إلي زيادة تعقد عملية المراجعة نتيجة تطبيق هذه المعايير وما ترتب عليها من تعديلات علي معالجة بعض البنود كتصنيف الاستثمارات إلى تجارية، ومعرضة للبيع، ومحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، وكذلك اعتبار تكاليف البحث والتطوير أصل بدلاً من مصروف وإجراء بعض التعديلات في القواعد المحاسبية المرتبطة بضريبة الدخل والعقارات والاستثمار فضلاً عن تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة وما تتطلبه من تقديرات موضوعية من قبل المعدين مما ترتب عليه إلى زيادة تعقد عملية المراجعة وتكاليفها ومخاطر التقاضي ضد المراجعين.

3- دراسة: Karim Jamal and Hun-Tong Tan (2010), PP. 1325-1346

بعنوان: Joint effects of principles – based versus rules – Based standards and auditors type in constraining financial mangers Aggressive reporting

يستخدم المدراء الماليين ذوي الخبرة المعايير المحاسبية (كالمعيار المحاسبي الخاص بعقود الإيجار) بشكل انتهازي للتلاعب بالقوائم المالية لتحقيق منافع معينة من خلال هيكله المعاملات المالية بطريقة تجعلها خارج الميزانية، ويرى المنظمون وواضعو المعايير المحاسبية أن المعايير القائمة علي المبادئ تحد من هذا السلوك الانتهازي opportunism، وقد استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين نوع المعايير المحاسبية (principles-based, rules-based)، وطبيعة توجه المراجع (principles-oriented, rules-oriented, or client-oriented)، وتوصلت الدراسة إلي أنه في ظل المعايير القائمة علي القواعد لا يؤثر طبيعة توجه المراجع علي ميل الإدارة نحو التقرير عن المعاملات خارج الميزانية، بينما في ظل المعايير القائمة علي المبادئ يمكن أن يزيد تأثير المراجع عندما يكون توجهه نحو المبادئ مقارنة بتوجهه نحو القواعد أو نحو العميل.

كما توصلت الدراسة في النهاية إلي أن التحول نحو مزيد من المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ يمكن أن يؤدي إلي تحسين جودة المعلومات المحاسبية فقط في حالة تواجد تحول مماثل في فكر المراجع auditors' mindsets ليكون أكثر توجهها نحو المبادئ.

4- دراسة: Christopher P. Agoglia, et al,(2011), PP. 747–767

Principles – Based versus Rules – Based accounting standards: The Influence of Standard Precision and audit committee strength on financial reporting decisions

أدت الفضائح المحاسبية الأخيرة واعتبار المبادئ المحاسبية المقبولة عامة في أمريكا هي أحد الأسباب الرئيسية لها لكونها أصبحت أكثر إفراطا في الاعتماد علي القواعد إلي وجود مبادرات نظامية لتقوية وتدعيم الدور الرقابي للجان المراجعة علي التقرير المالي بالشركات.

وفي ضوء ذلك استهدفت الدراسة بحث أثر نوع النهج القائم عليه المعايير المحاسبية (المبادئ/القواعد) علي التلاعب بالتقارير المالية ودور كفاءة لجان المراجعة في الحد من ذلك، وقد توصلت الدراسة إلي أن المدراء الماليين CFOs أقل إمكانية للتلاعب بالتقارير المالية في ظل المعايير الأقل صرامة (القائمة علي المبادئ) مقارنة بالمعايير القائمة علي القواعد، كما توصلت الدراسة إلي أنه في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الأكثر صرامة (القائمة علي القواعد) فإن المدراء الماليين يكونون أقل احتمالا للتلاعب بالتقارير المالية في ظل وجود لجان مراجعة قوية عنه في ظل وجود لجان مراجعة ضعيفة، كما تم التوصل إلي عدم وجود تأثير لقوة لجان المراجعة عندما تكون المعايير المحاسبية المطبقة قائمة علي المبادئ، وهذه النتائج يجب أن تكون محل اهتمام صانعي السياسة الأمريكية عند التحول نحو المعايير القائمة علي المبادئ علي غرار معايير التقرير المالي

5- دراسة: Marietta Peytcheva, et al, 2013, PP. 579-601

بعنوان: How Does the Strength of the Financial Regulatory Regime Influence Auditors' Judgments to Constrain Aggressive Reporting in a Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Environment

في ظل التوجه نحو الأخذ في الاعتبار معايير التقرير المالي الدولية IFRSs وتحقيق التجانس بين المعايير الدولية والأمريكية استهدفت الدراسة بحث أثر تبني المعايير القائمة علي المبادئ علي تحسين جودة التقارير المالية بالولايات المتحدة الأمريكية، وتم إجراء الدراسة التجريبية علي عدد 97 من المراجعين ذوي الخبرة باستخدام دراسة حالة تتضمن تصنيف عقود الإيجار (تمويلية/ تشغيلية) في ظل النهج القائم علي المبادئ والنهج القائم علي القواعد، وفي ظل وجود نظام إنفاذ تنظيمي قوي أو ضعيف. (سلطة تنظيمية حاکمة) Regulatory enforcement regime

وتم التوصل إلي أنه في ظل وجود مؤشرات لقيام الإدارة بالتلاعب في التقارير المالية من خلال هيكله المعاملات مع وجود دوافع لعدم إظهار المعاملة بالميزانية، فإنه في ظل وجود نظام إنفاذ تنظيمي قوي يكون المراجع أكثر قدرة علي تقييد الإدارة في هذا الإجراء حال تطبيق المعايير القائمة علي المبادئ مقارنة عنه في حال تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد.

كما توصلت الدراسة إلي أن أحكام المراجعين في ظل المعايير القائمة علي المبادئ بغض النظر قوة الإنفاذ التنظيمي تؤدي إلي تقارير أكثر تحفظاً lead to more conservative reporting مقارنة عنه في ظل تطبيق النهج القائم علي القواعد حتى في حالة وجود سلطة إنفاذ تنظيمي قوي وفقاً لما تتصف به بيئة الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أوصت الدراسة باختبار مدى تأثير تعديل ميثاق آداب وسلوك المهنة code of professional conduct ليكون موجهاً نحو المبادئ أو القواعد بما يتماشى مع رغبة وقدرة المراجع علي الحد من تلاعب الإدارة بالتقارير المالية.

6- دراسة: (John E. McEnroe , Mark Sullivan , (2013), PP.196-207)

بعنوان: An examination of the perceptions of auditors and chief financial officers regarding principles versus rules based accounting standards

استهدفت الدراسة بحث مدى تفضيل أصحاب المصلحة (مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة الكبيرة والمسؤولين الماليين) لمعايير التقرير المالي الدولية IFRS القائمة علي أساس المبادئ، والمبادئ المحاسبية المقبولة عامة في أمريكا (GAAP) القائمة علي أساس القواعد من زاوية تأثيرها علي التقرير المالي، وتم ذلك من خلال توجيه أسئلة حول عشر قواعد تتضمنها المعايير الأمريكية (Current U.S. GAAP rules) عما إذا كان حذف هذه القواعد سيؤدي إلي تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفقاً للإطار المفاهيمي للتقرير المالي الخاص بمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB, 2010) وكذلك وفقاً للإطار المماثل الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB, 2010)، وتم التوصل إلي تفضيل المستجيبين لثمانية من

العشر قواعد حيث أن وجودها يزيد من خصائص جودة المعلومات المحاسبية مقارنة بحذفها في ظل النهج القائم علي المبادئ.

7- دراسة: Marietta Peytcheva, et al, (2014), PP. 51-72

بعنوان: The Impact of Principles-Based versus Rules Based Accounting Standards on Auditors' Motivations and Evidence Demands

استهدفت الدراسة بحث تأثير نوع المعيار المحاسبي (Principles-Based versus Rules Based) علي الدوافع المعرفية cognitive motivations للمراجع والطلب علي أدلة الإثبات في المراجعة، وتم إجراء الدراسة التطبيقية علي المراجعين بكل من الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا من خلال دراسة واختبار الطريقة التي يؤثر بها نوع المعايير المحاسبية علي عملية المسائلة للمراجع auditors' process accountability، والدوافع المعرفية epistemic motivation، والطلب علي أدلة المراجعة، وتقوم الدراسة علي اختبار النموذج النظري الذي يري أن المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ تزيد من عملية المسائلة للمراجع، كما تزيد من حاجة المراجع إلي تبرير حكمه بصرف النظر عن نتيجة القرار، وأن تعظيم عملية المسائلة للمراجع يولد بدوره الدافع المعرفي للمراجعين والرغبة في الحصول علي فهم دقيق وصحيح للمشكلة المطروحة، وتزايد الدافع المعرفي يؤدي في النهاية إلي زيادة طلب المراجع علي أدلة الإثبات.

وتوصلت الدراسة إلي تأثير نوع معايير المحاسبة علي دوافع المراجعين وعلي قرارات تخطيط وبرامج المراجعة وفي مرحلة التعاقد أو التنفيذ أو التقرير.

8- دراسة: (Khaled E. Abu Risheha and Mo'taz Amin Al-Saeed, (2014), PP. 520-536)

بعنوان: The Impact of IFRS Adoption on Audit Fees: Evidence from Jordan

استهدفت الدراسة بحث أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS علي أتعاب المراجعة في الأردن، وتم التطبيق علي التقارير السنوية لعينة من الشركات المقيدة في سوق الأسهم بالأردن (1274 قائمة مالية لعدد 91 شركة في الفترة من 1998 حتى 2011)، وتوصلت الدراسة إلي وجود تأثير جوهري لتبني الـ IFRSs علي زيادة أتعاب المراجعة في فترة تبني الشركات المقيدة في سوق الأسهم لهذه المعايير، كما توصلت الدراسة إلي زيادة أتعاب المراجعة التي تتقاضاها مؤسسات المراجعة الدولية مقارنة بمؤسسات المراجعة المحلية، كما تم التوصل إلي تأثير متغيرات الشهرة، العملاء، المخزون، الخسارة، حجم المنشأة، إجمالي الأصول بشكل معنوي علي أتعاب عملية المراجعة.

9- دراسة: (Mohammad M.A., et al,2015,P.194)

### بعنوان: The Influence of Accounting Standard Precision on Auditors' Decisions

استهدفت الدراسة بحث أثر مناهج إعداد المعايير المحاسبية (المبادئ/القواعد)، وكذلك لجان المراجعة علي تقييد التقارير المالية الملتوية constrain the aggressive reporting وعلي جودة هذه التقارير، وكذلك دراسة تأثير لجان المراجعة كأحد آليات الرقابة علي السلوك الانتهازي للإدارة علي حكم المراجع علي هذه التقارير.

وتوصلت الدراسة إلي وجود تأثير للمراجعين علي الحد من قدرة الإدارة علي التلاعب بالتقارير المالية في ظل استخدام المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ مقارنة بتلك القائمة علي القواعد، كما تم التوصل إلي عدم وجود تأثير للجان المراجعة علي حكم المراجع عند إعداد تقريره، كذلك توصلت الدراسة إلي أهمية التحول نحو تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ لما لها من تأثير علي جودة التقارير المالية.

10- دراسة: (Gary P. Braun, et al, (2015), PP.45-50)

### بعنوان: Principles-based vs. Rules-based accounting standards: The effects of auditee proposed accounting treatment and regulatory enforcement on auditor judgments and confidence

استهدفت الدراسة بحث أثر نوع المعيار المحاسبي (Rules vs principles) علي قبول المراجع المعالجة المحاسبية بالشركة محل المراجعة auditee's proposed accounting treatment بالتطبيق علي عدد 61 مراجع من العاملين بأكبر أربع مكاتب مراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية. ، وعلي عكس نتائج الدراسات السابقة، فقد توصلت الدراسة إلي أنه في ظل تطبيق المعايير القائمة علي المبادئ ونظرا لما تتمتع به من المرونة وقلة التفاصيل فإن المراجع يكون أكثر ميلا لقبول واعتماد المعالجة المحاسبية والأحكام والتقييمات التي تتبناها الإدارة عنه في ظل المعايير القائمة علي القواعد، وهو ما قد يترتب عليه تخفيض مستوى الثقة في تقرير المراجع وأحكامه المهنية.

11- دراسة: (Kathryn Kadous and Molly Mercer (2016), PP. 101-117)

### بعنوان: Are Juries More Likely to Second-Guess Auditors under Imprecise Accounting Standards?

يري العديد من المراجعين أن أحكامهم المهنية أكثر تعرضا للانتقاد وإعادة التقييم من أكثر من طرف more second-guessing في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الأقل تحديدا less precise (القائمة علي المبادئ)، ومن ثم التعرض للمسائلة القانونية بشكل أكبر، وقد استهدفت الدراسة اختبار مدى صحة ذلك، وقد توصلت الدراسة إلي أنه في حالة التقارير المعدة وفقا للمعايير المحاسبية القائمة علي القواعد ( شديدة التحديد precise ) فإن أحكام المراجعين بشأن هذه التقارير

تعرض للانتقاد بشكل أقل مقارنة بالمعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ (الأقل تحديدا  
/المرنة/المختصرة) imprecise standard

كما توصلت الدراسة إلي أنه في القضايا التي يتهم فيها مكتب المحاسبة بالإهمال وتلبية  
رغبات العميل في مجالات تطوع الأرباح والتلاعب بالتقارير المالية في ظل تطبيق المعايير القائمة  
علي المبادئ يكون هناك صعوبة لدي جهات الادعاء والأطراف ذات الصلة بالمحافل القضائية في  
إثبات مدي إهمال المراجع ونقل الأحكام الصادرة بحقه مقارنة بالمعايير الأخرى المفصلة، كما  
أوصت الدراسة بضرورة توفير الأدوات التي تساعد هيئة المحلفين (القضاة) علي تقييم أحكام  
المراجعين في ظل المعايير المحاسبية الموجزة(الأقل تحديدا) imprecise standards

12- دراسة: Noriyuki Tsunogaya et al,(2016), PP. 362-386

بعنوان: Judgments of auditors on “principles” versus “guidance” in lease  
accounting standard Evidence from Japan

استهدفت الدراسة اختبار تأثير المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ بشكل موجز في  
مقابل تلك القائمة علي المبادئ مع وجود إرشاد تفصيلي علي الحكم المهني للمراجعين باليابان  
بالتطبيق علي المعيار المحاسبي الخاص بعقود الإيجار، وتوصلت الدراسة إلي أن غالبية  
المراجعين الذين يؤيدون استخدام النهج القائم علي المبادئ الموجزة يميلون إلي معالجة عقود  
الإيجار كعقد تمويلي، وعلي العكس فإن 90% من المراجعين الذين يدعمون النهج القائم علي  
المبادئ مع وجود إرشاد تفصيلي أقل ميلا نحو معالجة عقود الإيجار كعقود تمويلية.

كما توصلت الدراسة إلي توظيف استخدام القواعد بالمعيار المحاسبي الخاص بعقود  
الإيجار (القائم علي المبادئ مع إرشاد تفصيلي) كوسيلة لتجنب معالجة عقود الإيجار كعقود  
تمويلية أكثر من استخدامها في إجراء المعالجة المحاسبية المناسبة، وهذه النتيجة تتطوي علي  
تفضيل المراجعين باليابان لاستخدام النهج القائم علي المبادئ في بناء أحكامهم وهو ما يصب في  
اتجاه التحفيز نحو معايير محاسبية قائمة علي المبادئ بشكل أكبر سواء علي المستوى المحلي أو  
المستوي الدولي، وقد وجاءت هذه النتائج علي عكس توقعات البحث حيث يميل المراجعين باليابان  
عادة إلي تفضيل الكلمات المحددة والتوجيه المحدد أكثر من التعبيرات العامة.

13- دراسة: Ann G. Backof, et al,(2016,PP.1-11)

بعنوان: Do auditor judgment frameworks help in constraining aggressive  
reporting? Evidence under more precise and less precise accounting  
standards

استهدفت الدراسة بحث مدي تأثير الأطر التي يستخدمها المراجع في إصدار الحكم المهني  
علي المساعدة في تقييد قدرة الإدارة علي التلاعب بالتقرير المالي في ظل تطبيق المعايير  
المحاسبية التي تختلف في مستوى تحديدها، وتتمثل هذه الأطر في الإطار الذي يعتمد علي معايير

الـ PCAOB، والإطار الذي أعدته منشآت المراجعة بنفسها ( e.g.,Deloitte,2009, KPMG,2011) اعتمادا علي العناصر الرئيسية للحكم المهني المعقول وفقا لما وضعته CIFIR'S ، كذلك إطار الحكم المهني الذي أصدره مركز جودة المراجعة Center of Audit Quality(CAQ) والذي يمكن أن تستخدمه منشآت المراجعة لتعزيز عملية ممارسة وإصدار الحكم المهني.

وقد توصلت الدراسة إلي أن كفاءة وفعالية أطر الحكم المهني المختلفة تختلف باختلاف طبيعة النهج القائم عليه المعايير المحاسبية، ففي ظل المعايير المحاسبية الأقل تحديدا (القائمة علي المبادئ ) يساعد إطار الحكم المهني القائم علي توصيات الـ (CIFIR's) ومن خلال الأخذ في الاعتبار سلبيات وإيجابيات الطريقة المحاسبية، وعملية التفكير المنظم والمنطق العكسي في تعزيز الشك المهني لدي المراجع auditors' skepticism وزيادة قدرته علي الحد من التقارير الإبداعية.

14- دراسة: Adam Greiner, et al, (2017), PP. 85-107.

بعنوان: The Relationship between Aggressive Real Earnings Management and Current and Future Audit Fees

استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين إدارة الدخل بشكل مفرط Aggressive real income management والأتعاب الحالية والمستقبلية لعملية المراجعة، وعادة ما يتم الأخذ في الاعتبار إدارة الأرباح عند تقييم مخاطر التعاقد مع العميل لما لها من تأثير علي ارتفاع أتعاب عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة موجبة بين الإدارة المفرطة للأرباح وبين الأتعاب الحالية والمستقبلية للمراجعة، كما تم التوصل إلي أن الجهد المبذول في المراجعة والمخاطر المتوقعة منها يساهمان معا في التأثير علي قيمة الأتعاب الحالية والمستقبلية.

تحليل وتقييم الدراسات السابقة:

من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة يتضح منها ما يلي:

1-تعدد بيانات التطبيق لهذه الدراسات، حيث تم تطبيق بعضها في دول اليابان، وهولندا، وإيران، وبريطانيا، ونيوزيلندا (Khaled et al, 2014), (Marietta et al, 2014), (Noriyuki et al, 2016), (Paul et al, 2009), (Karim et al, 2010), (al, 2014) ، وتم تطبيق باقي الدراسات بالولايات المتحدة الأمريكية (Marietta et al, 2013), (Segovia et al, 2009), (Marietta et al, 2014), (Christopher et al, 2011), Gary et al , 2015), (Adam Greiner, et al, 2017), ( John et al , 2013), (Ann et al, 2016), (Kathryn et al, 2016) ويرجع زيادة عدد الدراسات بالولايات المتحدة الأمريكية إلي نشوء الأزمة العالمية بها وإرجاع العديد من الدراسات سبب هذه الأزمة إلي نهج القواعد المتبع في المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية.

- 2- ركزت دراسات (Paul et al, 2009), (Khaled et al, 2014) علي بحث أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRSs علي مهنة المراجعة وعلي الأتعاب، واتفقت نتيجة الدراستين علي وجود تأثير لها علي زيادة تكلفة وأتعاب عملية المراجعة خاصة علي مستوي المكاتب الكبيرة وعلي المستوي الدولي أكبر منها علي المستوي المحلي، وهو ما يؤثر علي أن ال IFRS والتي تصنف كمعايير قائمة علي المبادئ تساهم في زيادة أتعاب المراجعة، كذلك فقد توصلت دراسة (Adam Greiner, et al, 2017) إلي أن زيادة قدرة الإدارة علي الإدارة المفرطة للأرباح بالتقارير المالية يؤدي إلي زيادة مخاطر ومن ثم أتعاب عملية المراجعة، وعادة ما تتوفر القدرة علي الإدارة المفرطة للأرباح في ظل نهج المعايير القائم علي القواعد مقارنة بالنهج القائم علي المبادئ، وهو ما يشير إلي اتفاق النهجين (المبادئ/القواعد) علي زيادة تكلفة وأتعاب المراجعة.
- 3- ركزت باقي الدراسات بشكل مباشر علي اختبار أثر نهجي المعايير (القواعد/ المبادئ) علي مهنة المراجعة وعلاقتها ببعض المتغيرات مع اختلافها من دراسة لأخرى ومن هذه المتغيرات الأطر المستخدمة من قبل المراجع في إصدار أحكامه المهنية، قدرة المراجع علي الحد من إدارة الأرباح وإعداد تقارير إبداعية، أتعاب عملية المراجعة، مسئولية المراجع، مخاطر التقاضي، الأحكام المهنية للمراجع في ظل وجود نظم رقابة مؤسسية قوية، ووجود رقابة خارجية من قبل مؤسسات سوق المال، ووجود لجان مراجعة قوية أو ضعيفة بالشركات، وكذلك الشك المهني، الدوافع المعرفية، أدلة الإثبات، كفاءة وخبرة فريق المراجعة، التعاقد والتخطيط لعملية المراجعة.
- 4- تركيز جانب كبير من الدراسات السابقة (John et al , 2013), (Gary et al, 2015), (Marietta et al, 2013), (Noriyuki et al, 2016) علي المعيار المحاسبي الخاص بعقود الإيجار كأحد الأمثلة الشائعة للمعايير التي تقوم علي القواعد ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عامة في أمريكا GAAP. U.S حيث يحتوي علي كل السمات التي يتسم بها أي معيار قائم علي القواعد وهي خطوط توضيحية ، وقواعد مفصلة بدقة، ومبادئ توجيهية محددة من خلال تصميم حالة عملية ثم اختبار مدى تأثير نوع النهج المتبع في المعيار المحاسبي علي الحكم المهني للمراجع في تصنيف عقود الإيجار.
- 5- إشتراك غالبية الدراسات السابقة في التطبيق علي عينة من المراجعين بمكاتب المراجعة، وفي بعض الدراسات الأخرى تم التطبيق علي المراجعين والمدراء الماليين، ومعدني القوائم المالية.
- 6- اعتمدت معظم الدراسات السابقة في الدراسة العملية علي استخدام قوائم استقصاء، أو دراسة حالة قائمة علي معايير محاسبية معينة وكيفية استنتاج الحكم المهني في حالة النهج القائم علي القواعد وحالة النهج القائم علي المبادئ في ظل وجود حالات مختلفة مثل لجان المراجعة أو رقابة خارجية من قبل سوق المال.



- 7- رغم اتفاق معظم الدراسات علي التأثير الإيجابي للنهج القائم علي المبادئ علي زيادة الشك المهني وتقليل قدرة الإدارة علي التلاعب في الأرباح، فضلا عن زيادة قدرة المراجع علي الحد من قيام الإدارة بهذا الدور إلا أن دراسات أخرى (Karim , et al, 2010) أكدت أن هذا التأثير الإيجابي مشروط بوجود تحول مماثل في فكر المراجع auditors' mindsets ليكون أكثر توجها نحو المبادئ، كما أكدت دراسات أخرى (John E. McEnroe , Mark Sullivan , Gary P. Braun, et al , 2015), (2013) علي تفضيل المراجعين استخدام النهج القائم علي القواعد وأنها لها تأثير إيجابي أفضل علي التقرير المالي، كما أن النهج القائم علي المبادئ له تأثير سلبي علي مستوى الثقة في تقرير المراجع وأحكامه المهنية.
- 8- مازال الموضوع حتى الآن محل جدل علمي، ويخضع للدراسة والاختبار بغرض الحد من الفضائح المالية الناتجة عن التلاعب بالقوائم والتقارير المالية باستخدام الأدوات والأساليب المحاسبية، وتطوير عملية إعداد المعايير المحاسبية بشكل يخدم كافة الأطراف ذات الصلة سواء المعدين أو المراجعين أو المستخدمين.
- 9- ندرة الدراسات المتعلقة في هذا الموضوع في البيئة العربية، فضلا عن عدم وجود دراسات سابقة في هذا الموضوع في البيئة السعودية، ومع بدء تطبيق معايير التقرير المالية الدولية IFRSs وهي القائمة علي المبادئ علي جميع الشركات بالمملكة بدءا من عام 2018، تزيد أهمية إجراء هذه الدراسة لاستكشاف مدى تفضيل المراجعين بالمملكة لأي من النهجين والأثر علي كفاءة الأداء المهني وجودة عملية المراجعة، وتوفير نتائج تنفيذ واضعي المعايير بالمملكة في إجراء التعديلات اللازمة علي هذه المعايير بشكل يعمل علي التحسين والتطوير المستمر لعملية إصدار المعايير وتحقيق التجانس بين معايير التقرير المالي الدولية ومعايير المحاسبة السعودية بما يخدم طبيعة بيئة العمل بالمملكة واحتياجات كافة الأطراف ذات المصلحة ورفع جودة التقرير المالي.
- 10- تعتبر هذه الدراسة امتدادا للدراسات السابقة، وتعتمد علي قائمة استقصاء توجه لعينة من المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وتغطي العديد من المتغيرات التي تناولتها الدراسات السابقة لمحاولة استكشاف مدى تأثير اختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول علي نتائج البحث، ومن هذه المتغيرات مدى تفضيل المراجعين بالمملكة لمُدخلي المبادئ والقواعد، وتأثير تطبيق كل مدخل علي أتعاب وتكاليف المراجعة والشك المهني، ومخاطر التقاضي، والدوافع المعرفية لدي المراجع، وأدلة الإثبات، وهيكل المراجعة، وتدوير المراجع، كذلك أثر تطبيق هذه المعايير في ظل وجود متغيرات أخرى مثل قوة أو ضعف الحوكمة بالشركات، رقابة من قبل أطراف أخرى مثل النظير أو هيئة سوق المال(تداول)، لجان المراجعة بالشركات، إصدار الحكم المهني، قبول أو رفض المعالجات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة، قدرة المراجع علي الحد من الأساليب التي تتبعها الإدارة في التلاعب بالأرباح والتقرير المالي.

## المبحث الثاني

### الإطار الفكري لمُدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية

في ظل زيادة لجوء الشركات إلى استغلال الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية لتحسين صورة الشركة، واستغلال المعرفة المتاحة بالقواعد المحاسبية في تحويل الأرقام المالية من وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفضله معدو هذه الأرقام من خلال الاستفادة من القواعد المتاحة أو التغافل عنها أو كليهما أو الاختيار التعسفي aggressive لبعض التطبيقات أو البدائل أو السياسات المحاسبية فيما يعرف بممارسة لعبة الأرقام Numbers Game وهو المصطلح الذي استخدمه (Arthur Levitt, 1998) وأطلق عليه التقرير التعسفي أو الإبداعي Aggressive/Innovative reporting، فقد زاد الجدل حول علاقة ذلك بمدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية، وتأثير هذين المدخلين علي مساعدة الإدارة أو الحد من أساليبها في ممارسة هذا الدور.

ويتم في هذا المبحث تناول الإطار الفكري لمُدخلي القواعد والمبادئ لإعداد المعايير المحاسبية وعلاقته بجودة التقرير المالي من خلال ثلاث نقاط رئيسية:

- 1- مفهوم ونظريات تفسير اعتماد المعايير المحاسبية علي نهجي القواعد والمبادئ.
- 2- الجدل القائم حول جدوى مدخلي القواعد و المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية.
- 3- الآثار الإيجابية والسلبية المترتبة علي تطبيق مدخلي القواعد والمبادئ.

ويتم تناولها علي النحو التالي:

أولاً: مفهوم ونظريات تفسير اعتماد المعايير المحاسبية علي نهجي القواعد والمبادئ:

تعددت التعريفات في الفكر المحاسبي لنهجي المبادئ والقواعد في إعداد المعايير المحاسبية إلا أنها أجمعت علي بعض السمات الأساسية في تعريفها لكل مدخل، فقد تم تعريف النهج القائم علي المبادئ Principles-based standards بأنه عملية وضع المعايير المحاسبية اعتماداً على مجموعة من المفاهيم والتعريفات الاقتصادية العامة والتي تتيح للممارس استخدام الحكم الشخصي لمعالجة الأحداث الاقتصادية حسب جوهر هذه الأحداث، ويتسم نهج المعايير المحاسبية القائم علي المبادئ بالخصائص التالية: (Md. Azim, Helaluddin Ahmed, (2015), PP. 1-10)

1- أقل تحديداً less precise: بمعنى نقص أو عدم وجود إرشاد تفصيلي detailed guidance حيث ترى هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC أن المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ تواجه صعوبات في التطبيق لأنها توفر إرشاداً أو هيكل أقل لممارسة الحكم المهني من خلال المراجعين والمعدّين.

2- توفر أساس مفاهيمي: conceptual basis

حيث يرى (Shortridge and Myring (2004) أن المعايير المحاسبية القائمة علي

المبادئ توفر أساس مفاهيمي للمحاسبين يتم إتباعه بدلاً من قائمة من القواعد المفصلة.

3- إعمال الحكم المهني: professional judgment

يري (2008), Niemeier (2002), FASB أن المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ تتطلب استخدام الحكم المهني بشكل أكبر وأوسع، وهي تؤدي إلى مخرجات أكثر تنوعاً أو اختلافاً للتقرير المالي، كما يري (2012) Denton أن هذا المنهج يتطلب من ممارسي وخبراء مهنة المحاسبة ممارسة الحكم المهني.

4- تمنع التقارير الإبداعية aggressive reporting

يري (2011) Christopher P. Agoglia et al. أن معدي التقارير المالية يكونوا أقل إمكانية للتلاعب بالتقارير المالية عند تطبيق المعايير المحاسبية القائمة أو الأكثر اعتماداً على المبادئ (الأقل تحديداً) مقارنةً عنه عند تطبيق المعايير المحاسبية القائمة أو الأكثر اعتماداً على القواعد (الأكثر تحديداً).

5- وجود تفسيرات مختلفة للمعاملات المتماثلة: different interpretations for similar transactions. وهذه تعد أحد الخصائص الكامنة للمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ.

Forgeas (2008)

6- الوضوح والإيجاز: clear and concise

تتسم المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ بأنها محددة ومختصرة ومعرفة بشكل نموذجي وتحتوي على قوائم واضحة بجوهر أو مضمون المعيار ولكن ينقصها إرشاد تفصيلي مفصل. SEC (2003)

7- تقدير أو تفسير من طرف ثاني: second guessing

فالمعايير القائمة على المبادئ تتطلب وجود تخمين أو تقدير من طرف آخر (خبراء-جهات رقابية أو قضائية) لتفسير تطبيق المعيار بشكل سليم وهو ما قد يترتب عليه تكاليف إضافية من قبل

المنظمين أو تكاليف متعلقة بالنزاعات القضائية. (2011) Christopher P. Agoglia et al.

بينما تم تعريف نهج المعايير القائم على القواعد Rule - Based Standard بأنه عملية وضع المعايير اعتماداً على مجموعة من القواعد الصارمة والبالغة الحسم التي تعطي شرحاً تفصيلياً بالإجراءات والخطوات التي يجب أن يتم تطبيقها لمعالجة الحدث الاقتصادي دون السماح بالحياد عن هذه القواعد أو أي قدر من الحكم الشخصي والتقدير المهني.

ويري 2003, Nelson 2003, Schipper 2003, P.1, Dain C. et al, 2014, أن السمات

الأساسية لنهج المعايير القائم على القواعد تتمثل في جود خطوط توضيحية bright-line thresholds، مدي من الاستثناءات scope exceptions، الإفراط في التفاصيل excessive detail، وتفسيرات ضخمة voluminous interpretative، وإرشادات التفيد implementation guidance، وأمثلة examples، قيود مجال التطبيق scope restrictions.

ويري (Md. Azim, (2015), PP.1-10) أن أهم ما أجمعت عليه الدراسات السابقة من خصائص وسمات للمعايير المحاسبية القائمة علي القواعد علي النحو التالي:

1- إرشادات مفصلة: details guidance

فالمعايير المحاسبية القائمة علي القواعد ممثلة بتفصيلات محددة كمحاولة لمواجهة الحالات الطارئة المحتملة (Shortridge and Myring (2004)، كما يري (SEC (2003)، Christopher et al. (2011) أن المعايير القائمة علي القواعد تمتاز بشكل عام بتوفير تفصيل أكبر لكيفية التطبيق، كما أنها توفر مقاييس للخطوط التوضيحية. bright-line tests

2- تجاهل الجوهر علي حساب الشكل ignores substance over form

فالمعايير المحاسبية القائمة علي القواعد تميل إلي الشكل أكثر من الجوهر مما يؤدي إلي افتقار التقرير المالي للجودة. SEC;2003

3- مجال لتجنب الأهداف المحاسبية: scope to avoid objectives of accounting information

يري (Benston (2006) أن المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد توفر مدي أو مجال يمثل خارطة طريق roadmap لتجنب الأهداف المحاسبية الكامنة في المعايير، وهو ما يترتب عليه زيادة الميل للتلاعب بالتقارير المالية بشكل أكثر حدة: tendency to report aggressively، ورغم ذلك يري (Christopher P. Agoglia et al., (2011) العكس وهو أن معدي القوائم المالية في ظل هذا النهج (المعايير المحاسبية الأكثر دقة وتحديدا) يكونون أقل قدرة علي التلاعب بالتقرير المالي وإدارة الأرباح في ظل وجود لجان مراجعة قوية مقارنة عنه في ظل وجود لجان مراجعة ضعيفة، كما يري (Berkowitz and Rampel (2002) أن مكاتب المحاسبة الكبيرة في ظل هذا النهج قد تملك كل أنواع طرق التلاعب التي تمكن الشركات من الالتزام بالنص الحرفي بينما تستمر في التخطيط لتضليل المستثمرين still managing to mislead investors.

4- تخلي المحاسبين المعتمدين عن الحكم المهني: abdicated their responsibility to use their professional judgment

في ظل هذا النهج يتخلى المحاسبين المعتمدين CPAs عن مسؤولياتهم في استخدام الحكم المهني. (Berkowitz, A., and Rampell, R., 2002)

5- المقارنة والثبات: comparability and consistency

يري SEC,2003 أن المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد أفضل من حيث الثبات والقابلية للمقارنة عنه بالمعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ، حيث تختلف وتتعدد تفسيرات المبادئ عبر الزمن وبين الشركات.

وهذه السمات جعلت المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد أكثر تعقيدا، كما شجعت علي هيكلة المعاملات، وقللت الاعتماد علي الأحكام المهنية. (Folsom, Hribar, Mergenthaler, and Peterson 2013)

ويري (Donelson et al (2012) بعد دراسة هذه الخصائص تفصيلا أن المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية (GAAP) في المتوسط أكثر اتصافا بهذه السمات مقارنة بمعايير التقرير المالي الدولية IFRS ، وهي تعد أحد الانتقادات الرئيسية لها.

ورغم ذلك فهناك تفاوت جوهري في المدى الذي تحتوي فيه المعايير الأمريكية علي هذه السمات سواء علي مستوي المعايير وبعضها، أو علي المدى الزمني، وقد ركزت معظم الأبحاث علي التطبيق الخارجي أو الظاهري بالنسبة للمعايير القائمة علي القواعد كدراسة تأثير هذا النهج علي سلوك التقرير المالي حيث وجد (Folsom et al. (2013) أن الاعتماد علي هذا النهج يؤدي إلي الإقصاح بشكل غير سليم علي العوائد، وكدراسة العلاقة بين هذا النهج وبين والتقاضي (Donelson et al. 2012; Kathryn and Mercer 2016) ، هذا ولا توجد دراسات تناولت بالاختبار والدراسة سبب اعتماد بعض المعايير المحاسبية علي القواعد ، بينما أقر اعتمادا.

وهناك خمس نظريات تفسر أسباب تحول المعايير المحاسبية نحو القواعد، خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي:

#### 1- مخاطر التقاضي. litigation risk

يعد التهديد بالتعرض للتقاضي سواء من قبل حملة الأسهم، أو من خلال هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية هو السبب الأهم لتوجه معايير المحاسبة الأمريكية نحو القواعد، وقد تعرض عدد كبير من مكاتب المحاسبة وعملائها من الشركات للكثير من النزاعات القضائية بسبب أمور محاسبية، وقد شكلت هذه الأطراف (e.g., audit firms and SEC registrants) ضغوطا علي واضعي المعايير للتحول نحو نهج القواعد حيث يرونه يقلل من مخاطر تطبيق هذه المعايير والتعرض للدعاوى القضائية ، فالمعايير المحاسبية القائمة علي القواعد بشكل واضح تمثل ملاذا آمنا من التعرض للتقاضي وما يترتب عليها من تكاليف غير متوقعة. "Safe harbor" (Donelson et al. 2012), (Schipper 2003) ، وجانب الملاذ الآمن للمعايير التصيلية يكون بطريقتين:

- أ- تخفيض المشاكل مع الجهات المسؤولة enforcement bodies الناتجة عن الجدل حول التطبيق المحاسبي السليم للمعايير.
  - ب- تخفيض احتمالات التعرض للنزاعات القضائية بزعم عدم سلامة التطبيق المحاسبي.
- وقد أيد ذلك (Kothari et al. (2010, 277) حيث يري أن المراجع في ظل ظروف التقاضي يكون في وضع أفضل عند الاستشهاد بالقواعد الصارمة مقارنة بمبدأ مختصر قد يكون محل تفسير مختلف.

كما أن القواعد توفر الفرصة لتبرئة الأشخاص غير المذنبين innocent individuals في حالة التزامهم بتطبيق نصوص هذه القواعد ذلك أنها تسمح بشكل واضح برسم خط فاصل بين التصرف المسموح به والممنوع، كما تسمح للأشخاص القائمين بتطبيق هذه القواعد بتحديد أين يقع تصرفهم الحقيقي أو المزمع في أي جانب.

وإجمالاً فإن منشآت المراجعة والعملاء من الشركات يكون لديهم حافز قوي لتفضيل المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد كطريقة لتخفيض عدم التأكد المرتبط بجانب التقاضي.

## 2- تقييد وتقليل السلوك الانتهازي. Constraining opportunism.

يري (Nelson et al. (2003) أن القواعد التفصيلية تعمل علي تقليل عمليات إدارة الأرباح ، وتقييد التقرير الانتهازي opportunistic reporting من خلال تقييد وإلزام الإدارة بالتقرير وفقاً لأسلوب محدد.

وتفيد القواعد التفصيلية في توفير أدوات واضحة تساعد في تيسير الرقابة علي تنفيذ المعايير المحاسبية، فإذا قامت الشركة بتأجير الأصل لأكثر من 75% من حياته الإنتاجية وتم معالجته كإيجار تشغيلي، فإنه يكون من السهل من خلال تطبيق القاعدة تحديد مدى وجود انتهاك للمعيار المحاسبي، فضلاً عن سهولة التطبيق، كما أنها تمثل حد قاطع (نقطة فاصلة) cutoffs في التمييز بين السلوك المقبول وغير المقبول، وعلي ذلك فإن المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد تمتاز بتقييد حرية التصرف الإداري managerial discretion وتحديد أي انتهاكات، كما تمتاز بقلّة تكاليف التطبيق والمصاريف الدفاعية defense expenditures ، وتشجيع الالتزام بالمعايير طواعية وتخفيض الحاجة إلي الإلزام الجبري بالتنفيذ.

وإن كان هناك وجهة نظر عكسية ظهرت في أعقاب فضيحة شركة إنرون حيث رأي الكثيرون بضرورة تقليل المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد كطريقة لمنع هيكلة المعاملات ولتشجيع جودة التقرير المالي (SEC (2003

## 3- تعقد المعاملة transaction complexity

أصبحت المعاملات التجارية أكثر تعقيداً خلال العقود العدة الماضية، وقد شجع ذلك علي زيادة اعتماد المعايير المحاسبية علي القواعد فضلاً عن زيادة تعقدها sophisticated and rules-based accounting standards، حيث زاد طلب الأطراف المستفيدة من الجهات الواضحة للمعايير علي تفاصيل أكبر، وقوائم تفسيرية interpretive pronouncements، وخطوط إرشادية، وأمثلة توضيحية (Schipper 2003) للتأكد من سلامة التوجيه المحاسبي وتجنب مخاطر التعرض للمسائلة والتقاضي.

كما أن بعض مجالات المحاسبة بصفة عامة تضم معاملات معقدة تتسم بخصائص متباينة، ويصلح لها تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد.

وفي ظل تعدد المعاملات التجارية فإن عدم وجود قواعد محددة ينتج عنه خضوع المعالجة المحاسبية لهذه المعاملات لأكثر من تفسير وتعدد طرق ونتائج المعالجة المحاسبية لنفس المعاملة وزيادة فرص ممارسة السلوك الانتهازي للإدارة مما ينتج عنه ضعف خاصية القابلية للمقارنة، ومن ثم فإن المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد تسمح علي الأقل بالتأكيد علي تسجيل المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة، ولذلك تفضل الجهات الواضحة للمعايير هذا النهج في المجالات التي يتم فيها التعامل مع المعاملات المعقدة. (Schipper 2003)

#### 4- تكرار المعاملة transaction frequency

وفقا لنظرية تكرار المعاملة transaction frequency theory فإن الطلب علي الإرشادات القائمة علي نهج القواعد يزيد مع زيادة تكرار نوع معين من المعاملات، فالمعاملات التي تقع بشكل متكرر فإن أنسب معايير لها هي المعايير القائمة علي القواعد.

ففي الحالات والمسائل التي لا يكون فيها حجم الخلاف كبير يكون من غير المجدي تطبيق المعايير والقوانين التي تتطلب إعمالا للحكم المهني، ومن ثم فمن الأجدى من وجهة النظر الفعالة استخدام إرشادا واضحا وقواعد محددة في مثل هذه المواقف.

كما يكون تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد أقل تكلفة وأكثر فعالية عندما لا يحاول المراجعين والمعدنين باستمرار عمل ما يعرف بإعادة اختراع العجلة continually reinvent the wheel في المعاملات الشائعة والتي يمكن حلها من مرة واحدة بمجرد تطبيق المعيار المحاسبي القائم علي القواعد، فتطبيق المعايير المحاسبية في مواقف متنوعة يتطلب استخدام التقديرات وإعمال الحكم المهني والخروج بعيدا عن التفاصيل والبحث عن جوهر المعيار، وعلي ذلك فإن المعايير القائمة علي القواعد يفضل تطبيقها مع المعاملات المتماثلة، وهو ما يترتب عليه تخفيض تكلفة إعداد التقارير المالية، وزيادة القابلية للمقارنة. (Kothari et al. 2010)

#### 5- السن (العمر): age

وفقا لهذه النظرية فإن المعايير المحاسبية تصبح أكثر اعتمادا علي القواعد بمرور الزمن، حيث يرى الكثيرون أن التطور في المعيار القانوني يؤدي إلي قواعد محددة، وأن المعايير والقوانين والقواعد تصبح مفصلة مع التقدم، كما تكون القواعد هنا أكثر فعالية لكونها نتاج خبرات سابقة ولاعتياد الأطراف علي تطبيقها علي مسائل محددة دون الحاجة إلي بناء أحكام مهنية، بينما تكون المعايير المحاسبية الأحدث أكثر اعتمادا علي المبادئ حيث لم تأخذ الوقت الكافي لبناء قواعد، وأن المبادئ تكون أكثر ملائمة في حال نقص المعلومات والمعرفة عن مسألة أو موضوع معين.

Joseph et al, 2017, P.145

وبخلاف النظريات السابقة فهناك نظريات أخرى منها نظرية أن تكون المعايير المحاسبية أقل اعتمادا علي القواعد عندما يكون الاقتصاد ديناميكي وفي حالة تغيير سريع، حيث يبطل استخدام

هذه القواعد المفصلة سريعا في مثل هذه الأحوال، كذلك أيضا نظرية التجانس وهي تعني استخدام المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد عندما تكون المعاملات متجانسة.

ويستخلص مما سبق أن مخاطر التقاضي وتعدد المعاملات السبب الرئيسي في التحول نحو المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، كما ساهم أيضا متغيري تكرار المعاملة ودرجة المنظمين في الحد من التقارير الانتهازية إلي حد ما في التحول تجاه هذا النهج، كما أن المعايير تتحول إلي قواعد بمرور الزمن.

وتشير بعض الدراسات إلي اختلاف مدى ملائمة تطبيق مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية من دولة لأخرى حسب الظروف السائدة في بيئة كل دولة وقد تحديد أربع خصائص أساسية هي: 15-1, Gray, 1988, PP.144-145, Joseph et al, 2017,

#### 1- البعد المهني مقابل البعد القانوني:

ويقصد به مدى الاعتماد في إعداد المعايير المحاسبية علي جهود المنظمات والجمعيات المهنية بالدولة وإطلاع هذه المنظمات بدور هام في التنظيم المحاسبي، أو اعتماد الدولة علي القوانين والتشريعات التي تحدد المعايير المحاسبية وتحكم الأداء المهني.

ومن ثم يتم تطبيق النهج القائم علي المبادئ أو يتلاءم ذلك النهج مع الدول التي يغلب فيها الطابع المهني علي الطابع القانوني في إصدار المعايير، حيث يكون هناك مرونة أكبر في الممارسات والقياس والتقدير المحاسبي للعمليات الاقتصادية، بينما يفضل تطبيق النهج القائم علي القواعد في الدول التي يغلب فيها الطابع القانوني علي المهني حيث تكون المعايير المحاسبية الصادرة في صورة قواعد محددة للتطبيق.

#### 2- التوحيد مقابل المرونة:

ففي ظل الدول التي يتم فيها توحيد النظم والممارسات المحاسبية المطبقة علي الشركات يتم تفضيل النهج القائم علي القواعد في بناء المعايير، بينما في ظل الدول التي يكون فيها مدى من المرونة والتنوع في الممارسات والقياس والتقدير المحاسبي حسب ظروف كل شركة ومعاملاتها الاقتصادية يفضل فيها النهج القائم علي المبادئ.

#### 3- التحفظ مقابل التفاؤل:

الميل إلي التحفظ المحاسبي في حالات عدم التأكد بالنسبة للمستقبل يفضل فيها التقيد بالقواعد واللوائح والتعليمات وهو ما يتلاءم مع مدخل القواعد في بناء المعايير من حيث إصدار معايير في صورة قواعد محددة للتطبيق، بينما في ظل في حالات التفاؤل والقابلية لتحمل المخاطر المصاحبة لحالات عدم التأكد يفضل فيها إتباع النهج القائم علي المبادئ.



4- حجب المعلومات مقابل الشفافية:

ففي ظل الدول التي يغلب فيها عدم التوسع في الإفصاح المحاسبي أو وضع ضوابط وقيود علي المعلومات المحاسبية المفصح عنها يفضل إتباع النهج القائم علي القواعد تجنباً للمساءلة في حالة الإفصاح عن معلومات أكثر مما ينبغي، بينما في المجتمعات التي يغلب فيها الشفافية والوضوح التام في مجالات الحياة المختلفة من سياسة واقتصاد وقانون وإدارة وأعمال وأخلاق يفضل فيها إتباع النهج القائم علي المبادئ.

ثانياً:الجدل القائم حول جدوى مدخلي القواعد و المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية.

بدأ الجدل حول جدوى مدخلي إعداد المعايير المحاسبية (القواعد/المبادئ) بعد إفلاس كبريات الشركات العالمية نتيجة عمليات الغش والاحتيال المحاسبي وإتهام البعض المعايير خاصة القائمة علي القواعد بأنها كانت ثغرة نفذت منها مجالس الإدارات (وخاصة الشركات الأمريكية ) لتضخيم الأصول والتلاعب في الأرباح، وهو ما ترتب عليه قيام الكونجرس الأمريكي بإصدار قانون Sarbanes - Oxley Act وتكليف لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية بإعداد دراسة عن جدوى التحول نحو المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ، وهذه الأحداث هي التي دعت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB نحو تبني برنامج إصلاح لمنع الغش والاحتيال المحاسبي وتشمل الإصلاحات التحول بشكل أكبر نحو معايير محاسبية قائمة علي المبادئ وتعظيم دور لجان المراجعة.(Mohammad, et al, 2015, P.191)

ويري (Mohammad M.A., 2015,P.191) أن المعايير القائمة علي القواعد مثل معيار الإيجار lease standard يمكن إساءة استخدامها بشكل انتهازى للتلاعب بالجواهر الاقتصادي للعملية بغرض تحقيق نتائج معينة للشركة أو بعض العاملين بها من خلال استغلال التطبيق المحاسبي دون تجاوز النص الحرفي للمعيار ، كما ينكر أيضا أن المعيار المحاسبي الأمريكي رقم 157 والمتعلق بالقياس بالقيمة العادلة والذي يعادل المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 كان من أسباب الأزمة المالية بسبب وجود شكوك حول إساءة تطبيقه بشكل صحيح، واتفاق المحللين علي أن الأزمة المالية قد حدثت بسبب تلاعب الإدارة في عملية تقييم الرهانات العقارية اعتمادا على هذا المعيار.

وهذه الممارسات كان لها أثر بالغ علي زعزعة ثقة السوق في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات، كما يعتقد البعض أن هذه الممارسات كان لها دورا في الانهيارات المفاجئة لبعض الشركات والأزمة المالية العالمية.

ويعتبر نهج المعايير القائم علي المبادئ ليس بجديد في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يحتوي الإطار المفاهيمي للمحاسبة الصادر عن الـ FASB علي المبادئ التي يندرج تحتها كافة المعايير المحاسبية الصادرة، وقد استخدم المجلس هذا الإطار المفاهيمي في غرس المبادئ في

المعايير المحاسبية لأكثر من 20 سنة، غير أنه مع مرور الوقت أصبحت الكثير من المعايير المحاسبية مفصلة وقائمة علي القواعد بشكل متزايد، كما أصبحت معقدة وصعبة عند التطبيق. كما أكد البعض أن المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد أصبحت تسمح بالهندسة المحاسبية والمالية لهيكله المعاملات الثقافا خلف القواعد خاصة في حالات هياكل وسلاسل المعاملات المعقدة بغرض الوصول للنتائج المحاسبية المرغوبة، ومثالا لذلك استبعاد الأصول من القوائم المالية، مع الاحتفاظ بالقيمة الاقتصادية الكلية للأصول (استمرار الاستفادة منها) أو إعادة تصنيف وتبويب الأصول.

وفي ذات الوقت فإن النهج القائم علي المبادئ لا يلغي الحاجة إلى وجود توجيه تفسيري تنفيذي، غير أنه يجب يكون متعلقا فقط بالأمر الهامة التي تتناولها المعايير، وبالتالي زيادة الحاجة إلى تطبيق الحكم المهني في الحالات التي لم تعالج.

كذلك فإنه في ظل النهج القائم علي المبادئ يتم البدء مع وضع الأهداف الرئيسية للتقرير الجيد في الموضوع المحدد ثم وضع إرشاد لتفسير الهدف وربطه مع بعض الأمثلة الشائعة.

وعلي الرغم من أن النهج القائم علي المبادئ مرغوب فيه، إلا أنه يتطلب من المشاركين ممارسة الحكم المهني بشكل جيد دون البحث عن قواعد وإجابات محددة لكل مسألة عند التنفيذ.

وفي النهاية يري الـ FASB أن النهج القائم علي المبادئ يحسن من جودة وشفافية التقرير المالي والمحاسبي في الولايات المتحدة، كما أنه يتماثل مع النموذج المستخدم بمعرفة مجلس معايير المحاسبة الدولية (الـ IASB) في تنمية وتطوير معايير التقرير المالي الدولية (IFRS)، ومن ثم فإن تبني هذا النهج سوف يسهل عملية التوافق والتجانس بين المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية الصادرة عن الـ (FASB, IASB) كما سيساعد في تطوير معايير محاسبية عالية الجودة.

كما يري المجلس أنه إذا كان لدي المشاركين في التقرير المالي والمحاسبي الرغبة في إحداث هذا التغيير المطلوب من حيث التطبيق النهج القائم علي المبادئ فستكون المنافع الناتجة عن تبني هذا الأسلوب تفوق تكاليف تطبيقه.

ويري الباحثان أن التحول نحو المعايير القائمة المبادئ لن يحول دون قيام الإدارة بعمليات إدارة الأرباح، إلا أنه قد يكون أقل حدة، فقد أظهرت الدراسات زيادة عمليات إدارة الأرباح بين الشركات في أوروبا بعد تبني تطبيق الـ IFRS وهي القائمة علي المبادئ، مع ملاحظة أن العلاقة بين تبني هذه المعايير وإدارة الأرباح ليست موحدة عبر البلدان نتيجة اختلاف العوامل الثقافية بين الدول وبعضها حسب كل شركة من الشركات محل الدراسة وارتباطها بشكل كبير بالتغييرات في إدارة الأرباح قبل وبعد تبني المعايير، وباستخدام نموذج Hofstede Model of Cultural Dimensions وجد زيادة جوهرية في إدارة الأرباح بعد تبني المعايير في الشركات القائمة بالدول

التي تتوفر لديها فيها مقدرة علي التهرب، وعدم التأكد، والنظرة قصيرة الأجل، والفردية، والمرونة أو التساهل indulgent في تطبيق القوانين. Joseph, et al,(2017), 140-151  
ثالثا: الآثار الإيجابية والسلبية لمخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير:

#### 1- الآثار الإيجابية والسلبية لمدخل المبادئ:

يترتب علي إتباع مدخل المبادئ في إعداد المعايير العديد من الآثار الإيجابية Ann G. Backof,2016,p.7 منها التوافق مع المعايير الدولية ، وزيادة الإفصاح والشفافية في القوائم المالية ، وعدم وجود مقاييس توضيحية bright lines tests يؤدي إلي التركيز علي الجوهر دون الشكل ومن ثم تقليل التلاعب في التقارير المالية، وزيادة التقارب والتعاون بين الأطراف ذات الصلة وصانعي المعايير المحاسبية في المشاركة في عملية وضع المعايير بسبب البعد عن التفاصيل المعقدة ، زيادة المرونة التي تتمتع بها هذه المعايير ومن ثم إمكانية تطبيقها بشكل عملي في ظروف مختلفة ، كما أن إعمال الحكم المهني ووجود مساحه للاختيار بين البدائل المحاسبية يؤدي إلي قوائم مالية تتسم بالمضمون والمعلوماتية meaningful and informative وهو ما يترتب عليه القبول العام بين الأطراف المستفيدة وعلي المستوي المحلي والدولي. Md. Azim, (2015)

ومن الناحية الأخرى يري البعض (Eli Bartov et al, 2003) أن هذا النهج يترتب عليه العديد من الآثار السلبية منها أن قلة القواعد وإرشادات التنفيذ تسمح بالعديد من الاختيارات مما يؤدي إلي زيادة ممارسات إدارة الريج، والاحتياج إلي فهم عريض للإطار النظري للمحاسبة وممارسه الحكم المهني بصوره موضوعيه من جانب الإدارة والمراجع ولجنه المراجعة لاستخدام هذا الإطار في الأمور التي لم يتناولها المعيار ، كما يعتمد بدرجة كبيرة علي سلوك معدي القوائم المالية، وأن أكثر الأطراف المستفيدة من هذا النهج هو مكاتب المحاسبة الكبرى لأنها الأكثر قدره علي تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية.

كما يمكن للمراجع استخدام اللغة المرنة الموجودة في المعيار بما يسمح له بتبرير الموافقة علي قيام العميل بإدارة الريج، كما يتطلب التأهيل والتدريب علي ممارسه الحكم المهني للاختيار بين البدائل، كما يؤدي إلي التضارب في التقارير المالية المختلفة نظرا لتغير السياسات المحاسبية من فترة لأخرى وبالتالي التأثير على القابلية للمقارنة ودرجة الثقة في التقارير المالية، فضلا عن ذلك زيادة درجة التقلبات في الأرباح، وتقليل القابلية للتحقق، كما أن الخطأ في التطبيق بشكل لا يتناسب مع روح المعيار يؤدي إلي نتائج خاطئة، كما تتسم بعدم الثبات أو التناقض inconsistent لعدم وجود دليل إرشادي لإدارة الحكم المهني. Md. Azim, (2015).

#### 2- الآثار الإيجابية والسلبية لمدخل القواعد:

تعددت الآراء بخصوص الآثار الإيجابية والسلبية للنهج القائم علي القواعد، حيث ركزت الآثار الإيجابية (2003) schipper, علي تخفيض فرص التطوع المصطنع للريج عن طريق

الحكم المهني، كما أن الإرشادات التفصيلية تقلل فرص تفسير المعايير بشكل غير سليم ويزيل الغموض وعدم التأكد ومن ثم تقلل الاختلاف في التطبيق مما يخفض درجة التقلبات في الدخل ويعمل علي تحقيق خاصية الثبات والقابلية للمقارنة، وزيادة درجة القابلية للتحقق من قبل المراجعين، وتحقيق اتصال جيد بين معدي المعايير ومن يستخدمون هذه المعايير، وتقليل النزاعات أو الخلافات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع، والحد من وتقليل النزاعات أو الخلافات مع الجهات النظامية، وتخفيض احتمالات التعرض للنزاعات القضائية وتوفير وسيلة للدفاع عند التناضي والسهولة من قبل الجهات الرقابية في متابعة الالتزام بها وتنفيذها *be easier to enforce* (Gary P. Braun, 2015, p.35).

بينما ركزت الآثار السلبية لهذا النهج علي افتقارها للمرونة وعدم توافقها مع التطورات بالبيئة الاقتصادية، وعدم ملاحقة المستجدات بالعملية الاقتصادية من خلال إصدار قواعد فورية لكل حالة وصعوبة ذلك عمليا لطول فتره إعداد المعيار، كما أنها تتضمن بعض الاستثناءات والعديد من التفسيرات والأمثلة والتعديلات مما ينتج عنه شبكه معقده ومتداخلة من المعايير، مما يؤدي إلي تعقيد غير ضروري عند إعداد القوائم المالية. (Marietta, et al, 2014, p.63)

كما أن الإرشادات التفصيلية تعطي الفرصة للخبراء الماليين لتفصيل العمليات المالية بما يضمن الالتزام الشكلي بالمعيار دون تطبيق جوهر المعيار، واستخدام أدوات الهندسة المالية وهيكله المعاملات لتحقيق الأهداف المحاسبية التي ترغب فيها الشركة أكثر من تحقيق الأهداف الاقتصادية وهو ما يؤدي إلي قوائم مالية لا تعبر بصدق عن الجوهر الاقتصادي للمعاملة أو الحدث ومن ثم تكون التقارير الإبداعية أكثر احتمالا، كما أن تكلفة تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد تفوق *outweigh* المنافع المترتبة عليها إذا ما أخذ في الاعتبار الفوائد المحاسبية المحتملة والمصاحبة لتطبيق هذا النهج. (Md. Azim, 2015)

ويتضح مما سبق عدم وجود اتفاق علي مزايا وعيوب كل بديل، فهناك من يرى أن نهج المبادئ يؤدي إلي تقليل التلاعب في الأرباح نظرا لعدم وجود مقاييس توضيحية يمكن الاعتماد عليها في إعادة هيكله المعاملات بما يحقق رغبات ومصالح الإدارة، وهناك من يرى أن نهج القواعد هو الذي يؤدي إلي عدم التلاعب في الأرباح نظرا لعدم وجود مجال لاستخدام الحكم المهني وتعدد الاختيار بين البدائل المحاسبية، وفي ظل تعدد هذه الآراء يثار تساؤل عن التداعيات المترتبة على تبنى أي من المدخلين في إعداد المعايير المحاسبية على جودة عملية المراجعة.

### المبحث الثالث

## تحليل انتقادي لأثر مدخلي القواعد والمبادئ علي الأحكام المهنية للمراجع وجودة عملية المراجعة

إنضح من خلال تحليل الدراسات السابقة أن تقييد قدرة الإدارة علي التلاعب بالتقارير المالية أو الحد من التقارير الإبداعية في ظل معايير المحاسبة القائمة علي القواعد وعلي المبادئ تمثل تحدياً للمراجعين (Marietta et al, 2013)، فمعايير المحاسبة القائمة علي القواعد بما تحتويه من bright lines تمثل خارطة طريق يمكن أن تسمح للمعدين بإعادة هيكلة المعاملات حسب هذه القواعد أو لغرض تجاوزها لتحقيق مصالح خاصة، وهو ما يشجع إتباع ما يعرف بمنهج الانتقاء من الصندوق "check-the-box" approach (Schipper, 2003).

كما أن منهج المعايير القائم علي المبادئ بما يحتويه من خطوط عريضة ومرونة في إتباع القواعد المحاسبية بما يتفق مع الإطار الفكري للمحاسبة قد يسمح أيضاً للإدارة بالتلاعب في التقارير المالية، وإن كان البعض يري (Marietta et al, 2013) أن المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ تعتبر من حيث الجوهر أقل انتهاكاً وهو ما يجعل المديرين أكثر نقة ومهنية، وأكثر صعوبة في تعديل إختياراتهم في التقرير المالي، كما يتيح رقابة أكبر علي التقرير المالي من قبل المراجعين و المنظمين.

كما يري (Christopher P. Agoglia et al (2011) and Karim and Tan (2010) أنه في ظل بيئة المحاسبة القائمة علي المبادئ أو القواعد فإن عوامل الرقابة الداخلية والخارجية يمكن أن تحد من سلوكيات إدارة التقارير الإبداعية aggressive management reporting behavior، كما تؤثر علي أداء وطريقة عمل المراجع وإبداء حكمه المهني، كما يختلف تأثير مدخلي إعداد المعايير علي أداء المراجع في ظل وجود مجموعة من العوامل منها لجان المراجعة الداخلية، التغييرات السلوكية، الدوافع المعرفية للمراجعين، أدلة الإثبات، والتعرض للمسائلة القضائية أو المهنية، تكاليف وأتعاب المراجعة، والأحكام المهنية للمراجعين وتتعرض للمسائلة علي جودة عملية المراجعة.

ويتم في هذا المبحث تناول تحليل مدي تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير علي جودة عملية المراجعة من خلال علاقتها بأهم العوامل المؤثرة علي أداء المراجع، وقد روعي في اختيار هذه العوامل اتفاقها مع ما ورد بالدراسات السابقة ليتسنى للباحث إجراء المقارنة علي مستوى هذه الدراسات من ناحية وعلي المستوى الدولي من ناحية أخرى ومدي ملائمة هذه العوامل في بيئة الأعمال السعودي، وتشمل هذه العوامل ما يلي:

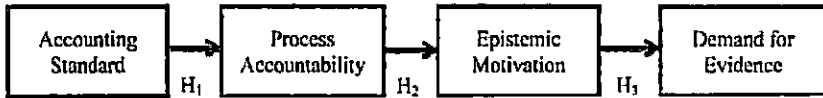
- 1- الدافع المعرفي للمراجع والطلب علي أدلة الإثبات في المراجعة.
- 2- الأحكام المهنية للمراجعين.
- 3- المسائلة القضائية.

- 4- الحد من ممارسات الإدارة تجاه الأرباح والقوائم المالية.
- 5- تكلفة وأتعاب عملية المراجعة.
- 6- التغييرات السلوكية.
- 7- لجان المراجعة.

أولاً: التأثير علي الدافع المعرفي للمراجع والطلب علي أدلة الإثبات في المراجعة: Auditors' Motivations and Evidence Demands

تري (Marietta Peytcheva, et al, 2014) أن نوع المعايير المحاسبية له تأثير علي أداء المراجع ، وأن النموذج النظري لطبيعة هذه العلاقة يقوم علي افتراض أن المعايير القائمة علي المبادئ تزيد من عملية تعرض المراجع للمسائلة process accountability ، وتزيد عملية المسائلة يؤدي بدوره إلي تزايد الدافع المعرفي للمراجعين auditors' epistemic motivation ، وهو ما يؤدي في النهاية إلي زيادة الطلب علي أدلة الإثبات في المراجعة، ويستخلص من ذلك تأثير المعايير المحاسبية علي دوافع المراجعين ومن ثم علي قرارات وتخطيط وبرامج المراجعة. ويوضح الشكل التالي النموذج النظري theoretical model لتأثير نوع المعايير المحاسبية (المبادئ&القواعد) علي الدوافع المعرفية للمراجع والطلب علي أدلة الإثبات:

FIGURE 1  
Theoretical Model



(Marietta Peytcheva, et al, 2014, p.55)

ويتضح من هذا الشكل أن العناصر الرئيسية لهذا النموذج تتمثل فيما يلي:

1- المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ وعملية المسائلة:

### Principles-Based Accounting Standards and Process Accountability

تعرف عملية المسائلة بأنها توقع الحاجة إلي التبرير لأطراف أخرى ما يتم اتخاذه من قرار بغض النظر عن نتيجة هذا القرار، كما قد تعني قيام أطراف أخرى بتقييم جودة عملية اتخاذ القرار، وتزيد عملية المسائلة من الجهد المعرفي المبذول من قبل الشخص مع تخفيض الإفراط في الثقة، وتحسين معايرة ودقة اتخاذ القرار. (Kennedy, J. 1995, 249-273)

وتشير الدراسات المحاسبية إلي أن عملية المسائلة تخفض من التحيز في الحكم المهني للمراجع، وتزيد من الجهد المبذول في عملية المراجعة، كما تشير إلي أن المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ بحكم أنها بطبيعتها عامة وغامضة نسبياً، كما أنها أقل تحديداً وتوجيهياً ولا تتضمن bright-line criteria، فإن المراجع في ظل تطبيقها يكون أقل تقيداً في عملية اتخاذ القرار،

ويتوفر له مساحة أكبر للحكم المهني في تحديد كيفية الوصول للقرار، كما يقع عليه تحديد معيار القرار المستخدم في الوصول للنتائج النهائية، وهو ما يجعله في النهاية عرضة لتبرير أحكامه المهنية عند اتخاذ القرار. (Segovia, J., V. Arnold, and S. G. Sutton. 2009, pp. 61-84), Siegel-Jacobs and Yates (1996, pp. 1-17), عكس المعايير المحاسبية التي تعتمد علي الوضوح وقواعد إرشادية مفصلة فإنه يقل معها الحافز لتبرير قرارات المراجعين، فعلي سبيل المثال نجد أن المعيار SFAS 13—the accounting standard on lease reporting يتضمن أربعة قواعد إرشادية محددة لطريقة المحاسبة عن الإيجارات وهو ما يترك معه مساحة أو احتياج أقل لتبرير قرارات المراجع عند تطبيق هذه القواعد. (Segovia, J., V. Arnold, and S. G. Sutton. 2009, pp. 61-84) ويستخلص من ذلك أنه عندما تكون المعايير المحاسبية المهنية أقل تحديدا وتوجيها فمن المتوقع أن تشهد مزيدا من عملية المساءلة (Marietta . Greater process accountability Peytcheva, et al, 2014, pp. 55-56) -2 عملية المسائلة والدافع المعرفي:

### Process Accountability and Epistemic Motivation

عندما يكون الدافع المعرفي epistemic motivation مرتفعا تكون هناك رغبة في الحصول والحفاظ علي فهم دقيق ووثري للمشكلة محل الفحص، كما يتم الاعتماد علي تحليلات تفصيلية وجهد وأداء أكبر عند اتخاذ القرار، وعندما يكون منخفضا يتم الاعتماد علي ردود الأفعال الفورية المباشرة، أو استخدام أساليب الحكم البسيطة أو كلاهما معا أثناء الممارسة العادية للعمل. (Kruglanski, Dechesne, and Orehek (2009, PP. 146-191), Kruglanski, Orehek, Dechesne, and Pierro (2010, PP. 939-950) ويتأثر الدافع المعرفي بالعديد من المتغيرات منها القابلية للتعرض للمسائلة وإمكانية بطلان الحكم المهني للمراجع وما يترتب علي من ذلك مسئولية، وقد توصل Scholten et al. (2007, pp. 539-552) من خلال التطبيق علي مجموعات تجريبية لاتخاذ القرار إلي وجود تأثير لعملية المسائلة علي زيادة الدافع المعرفي لمتخذ القرار، كما توصل De Dreu et al. (2006, pp. 927-943) إلي وجود تأثير لعملية المسائلة علي الدافع المعرفي في حالات المفاوضة وجودة الاتفاقيات الناتجة عنها، كما اختبر Van der Schalk et al. (2010, pp. 335-365) مدى تأثير الدافع المعرفي علي مجموعة من المشاركين في حالة وجود عملية مسائلة، وفي حالة عدم وجودها، وتم التوصل إلي أن عملية المسائلة تزيد من مستوي الدافع المعرفي مقارنة بعدم وجودها.

وتمشيا مع الدراسات السابقة فمن المتوقع أن تؤدي زيادة عملية المسائلة للمراجعين إلي ارتفاع مستوي الدافع المعرفي لديهم. (Marietta Peytcheva, et al, 2014, p. 56)

### 3-الدافع المعرفي وطلب المراجعين علي أدلة الإثبات المراجعة:

#### Epistemic Motivation and Auditors' Demand for Evidence

هناك علاقة هامة بين الدافع المعرفي لمتخذي القرار وبين الطلب علي أدلة الإثبات، فالأفراد الذين لديهم دافع معرفي أكبر هم أكثر قابلية لإدخال معلومات جديدة في عملية صنع القرار، وتجنب الفروض الخاطئة، والتعامل بعقلية مفتوحة في تفسيرات البدائل والمعلومات الجديدة والاعتماد علي تحليلات مفصلة وموثقة تزيد من عمق تشغيل المعلومات بغرض الوصول إلي فهم عميق وثرى للأوجه المتعددة للمشاكل محل القرار، وتقييم المعلومات بشكل شامل، وهو ما يؤثر في النهاية علي زيادة طلب المراجع علي أدلة الإثبات، وتقييم كل أدلة الإثبات المتاحة.

(Bodenhause et al. 2003; De Dreu et al. 2006, pp,927-943),

وعادة ما تتوقف قرارات وأحكام المراجعين علي أدلة الإثبات المتحصل عليها، وفي هذا السياق تتطلب معايير المراجعة من المراجع جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لدعم النتائج التي يتوصل إليها، وفحص واختبار دليل الإثبات يعد أمراً هاماً لكفاءة وعملية المراجعة، فمن ناحية نجد أن وجود مجموعة واسعة من أدلة الإثبات قد يحسن عملية الحكم المهني للمراجع ومن ثم جودة المراجعة، ومن ناحية أخرى يري البعض أن تزايد المساءلة المحتملة للمراجع قد تؤدي إلي بذل جهد ووقت في جمع وتقييم أدلة إثبات لا طائل منها nondiagnostic evidence كما قد يترتب عليها اتخاذ أحكام مهنية غير سليمة وهو ما يترتب عليه انخفاض كفاءة وفاعلية المراجعة. (Hammersley, 2011, PP.101-128), (Marietta Peytcheva, et al, 2014, pp. 56-57) ومن ثم فإن زيادة الدوافع المعرفية في ظل المعايير القائمة علي المبادئ يؤدي إلي زيادة طلب المراجعين علي أدلة الإثبات في المراجعة، وأن حجم وطبيعة أدلة الإثبات يكون لها تأثير مباشر علي جودة المراجعة.

ثانياً: أثر مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير علي الأحكام المهنية للمراجعين:

تمثل القوائم المالية للشركات ترجمة للواقع الاقتصادي وفقاً لمجموعة محددة من المعايير المحاسبية، وإعداد ومراجعة هذه القوائم يستلزم استخدام الحكم المهني السليم عند تطبيق هذه المعايير والتأكد من تمثيل هذه القوائم للواقع الاقتصادي، وعادة ما يبنى الحكم المهني السليم في ضوء الأهداف التي يقوم عليها المعيار المحاسبي.

وتعد درجة الثقة في الحكم المهني *confidence in judgment* من أهم العوامل المؤثرة علي كيفية ونوع استخدام هذا الحكم، وتختلف هذه الثقة حسب درجة التأكد المصاحبة لإصدار الحكم والتي بدورها تتوقف حسب نوع النهج المطبق في إعداد المعايير، ففي ظل النهج القائم علي المبادئ والذي يسمح بمرونة أكبر للمعد والمراجع لممارسة الحكم دون التقيد بقواعد محددة ومن ثم قبول المعالجات المحاسبية التي تحقق أهداف كل معيار في التعبير عن الجوهر الاقتصادي للحدث.



إلا أن الغموض الموجود بالمعايير في ظل هذا النهج والنتائج عن عدم توفير إرشادات كافية لجعل المعيار قابل للتطبيق بشكل موثوق به، فضلا عن عدم وجود هيكل كافي لنمذجة الحكم الواجب استخدامه يفقد القوائم المالية القابلة للمقارنة، ويزيد من المخاطر الكامنة وعدم التأكد عند التطبيق، كما يزيد من رقابة الجهات النظامية كهيئات سوق المال (SEC, eg.) علي تقرير المراجع مما قد يضيف قدر إضافي من عدم التأكد علي الحكم المهني للمراجع.

ومن ثم فهناك علاقة عكسية بين الثقة في الحكم المهني للمراجع وبين درجة الغموض في المعايير المحاسبية خاصة القائمة علي المبادئ والتي تحتوي علي درجات متفاوتة من عدم التأكد أو عدم اليقين وهو ما يستلزم من المعدين والمراجعين ممارسة الحكم المهني بدقة وعناية وبذل جهد كبير لتطبيق معايير واسعة علي حالات محددة تعزيزا لهذه الثقة.

في حين يرى البعض الآخر أن مدخل المعايير القائم علي القواعد يوفر خارطة طريق لتجنب الأهداف التي يبني عليها المعيار، حيث تساعد الاستثناءات، ومقاييس الخط الإرشادي -bright line tests الراغبين في التلاعب علي التحايل علي مضمون المعيار، وهو ما يترتب عليه عدم تعبير القوائم المالية عن الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث، وفي ظل هذا النهج ينظر للقوائم المالية كعمل من أعمال الامتثال أكثر منه عمل من أعمال الاتصال (SEC, 2003, P.5)، ومن ثم فهذا النهج يعمل علي إلغاء أو تقليص الأحكام المهنية للمعدين أو المراجعين، وتعد القواعد في هذا النهج بمثابة بديل للحكم المهني للإدارة والمراجعين، ورغم صحة ذلك جزئيا إلا أنه لا يمكن التسليم بذلك بشكل كامل لما يلي: (SEC, 2003, PP.13-14)

- 1- في ظل النهج القائم علي القواعد لا يمكن للجهات المصدرة للمعايير تحديد أو حصر الحالات والأحداث (وهي عدد لا يحصى myriad of business situations) التي يمكن أن تنطبق عليها القواعد الواردة بالمعايير المحاسبية أو بناء قواعد مثلي للتطبيق علي كل حالة، ومن ثم فهناك مساحة لممارسة الحكم المهني من قبل المعد أو المراجع، بينما تزيد هذه المساحة بشكل أكبر في ظل النهج القائم علي المبادئ لما تنطوي عليه المعايير في ظل هذا النهج من هيكل ومرونة تتيح للإدارة والمراجعين الفرصة والمسئولية لتفسير الحقائق والأحداث والمعاملات بطريقة تساعد علي توصيل المعلومات الاقتصادية السليمة للمستثمرين.
- 2- استحالة إلغاء الأحكام المهنية بشكل مطلق في ظل النهج القائم علي القواعد لما تحتويه من عدد كبير من الاستثناءات وتناقضات داخلية متعلقة بقواعد قد تتعارض contradictory rules عند التطبيق، ومن ثم قد تتحول الأحكام المهنية إلي تحديد أفضل القواعد واجبة التطبيق والحالات المستجدة التي ينطبق أو لا ينطبق عليها الاستثناء، كما قد تتعدد البدائل المحاسبية حسب طبيعة الحكم المهني لكل بديل.

ونظرا لاختلاف طبيعة الحكم المهني في ظل النهج القائم علي القواعد عنه في ظل النهج القائم علي المبادئ فلا يمكن القول بأن الأحكام المهنية تقل في ظل النهج الأول عنه في ظل النهج الثاني. (SEC, 2003, PP.51, 57-58)

وتعد الجهود التي تبذلها الجهات المصدرة للمعايير في ظل النهج القائم علي القواعد لفرض حكمهم المهني علي المراجع والمعد وغيرهم من خلال إصدار قواعد وإرشادات توضيحية مفصلة هي توضيحية بالمعلومات والمعارف والخبرات المتراكمة لدي ممارسي الحكم المهني من الإدارة والمحاسبين ولجان المراجعة والمراجع وغيرهم من الأطراف ذوي الصلة وهم الأكثر معرفة بالشركة مما قد ينعكس سلبا علي سلامة الحكم المهني المطبق.

ثالثا: المسائلة القضائية:

أشار (Tysiac 2012) إلي ما يعرف بالقوة التنظيمية Regulatory enforcement كأحد العوامل المؤثرة علي تفضيل مدخل القواعد أو المبادئ في المعايير المحاسبية، حيث تنتشر ثقافة التقاضي litigious culture في الولايات المتحدة الأمريكية، وتتطلب مثل هذه الثقافة إرشادات ومعايير محاسبية أكثر دقة وتقوم علي القواعد، ففي ظل هذا النهج تعد المعايير المحاسبية بما تحتويه من إرشادات مفصلة بمثابة قانون وكذلك آلية للتنفيذ enforcement mechanism تمكن المراجع من تقييد حرية تصرف الإدارة، وتقادي التعرض للتقاضي.

كما تشير (Marietta Peytcheva, 2013, P.) إلي أن نهج المعايير القائم علي القواعد يوفر الحماية لمعدي ومراجعي التقرير المالي لما تحتويه من إرشادات تطبيقية مفصلة واختبارات واضحة الهدف تعزز دليل الإثبات وتجنبهم مآلات التعرض للمساءلة القانونية والدعاوى القضائية ، كما أن وجود نطاق للاستثناءات وتعدد بدائل المعالجة يوفر الحماية للمراجع من المصادمات مع الأطراف ذوي العلاقة، وتحقيق التوافق مع رغبات الإدارة والدفاع عن تقرير المراجعة من خلال قواعد واضحة لا تقبل التفسيرات المختلفة.

فضلا عن ذلك يري (Marietta, et. al., 2013, 583) أن النهج القائم علي القواعد هو الأكثر تفضيلا من قبل المراجعين وأنه له تأثير علي خصائص جودة المعلومات المحاسبية وجودة المراجعة لما يلي:

- 1- يوفر النهج القائم علي القواعد خاصية الثبات بدرجة عالية واستخدام الوحدة الاقتصادية لنفس القواعد والطرق والأساليب خلال الفترات المحاسبية ومن ثم انخفاض وقت المراجعة.
- 2- يوفر هذا النهج خاصية الحياد لما يحتويه من قواعد ثابتة لا يمكن الحياد عنها والتحيز لفئة عن أخرى مما ينعكس إيجابياً علي تقرير المراجع.

3- يوفر هذا النهج خاصية القابلية للتحقق نتيجة استخدام قواعد وخطوات لا يمكن الخروج عنها والاعتماد علي أحكام مهنية، ومن ثم فمع اختلاف القائمين علي إعداد التقرير المالي فسيتم الوصول لنفس النتائج، وهو ما يحدد نطاق عملية المراجعة بوضوح.

ويؤيد ما سبق كل من AdoriaLim, Chi Cheng, (2016), Accounting Standards Board (FASB), Love &Eickemeyer, 2009) حيث يتفق كل من واضعي المعايير والممارسين والمديرين علي أن النهج القائم علي المبادئ يزيد مخاطر التقاضي التي يتعرض لها المراجعين والمعدين، كما يجعل القرارات أكثر صعوبة أمام الأطراف ذات الصلة وجهات الادعاء والحكم في المحافل القضائية عند تحديد مدى ثبوت التقصير والخطأ المهني وهو ما يستدعي الاستعانة بخبراء في المحاسبة للمساعدة في إثبات ذلك.

كما تري (SEC, 2003, P.5) أنه في ظل النهج القائم علي المبادئ يتم وضع مسئولية أكبر علي الإدارة والمراجع لتأكيد تعبير القوائم المالية عن الأهداف التي تقوم عليها المعايير ، فيتم تحميل الإدارة بشكل صريح وواضح المسئولية عن تعبير القوائم المالية عن الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث في ضوء الأهداف المحددة في صلب ومتمن كل معيار ، ويقع علي المراجعين بدورهم مسئولية التقرير عن مدى وفاء الإدارة لهذا الجانب ، ومن ثم يزيد الاعتماد علي قدرات واجتهاد المعدين والمراجعين في إصدار أحكامهم المهنية ، وهو ما قد يترتب عليه حدوث اختلافات فيما بينهم في التقدير المهني للمسألة أو القضية، وقد يكون لها مردود له أثر رجعي مما قد يؤدي إلي زيادة إمكانية تعرض المعدين والمراجعين للتقاضي من قبل الأطراف ذات الصلة من المنظمين أو المدعين . .

كما يري Adoria Lim, Chi Cheng, (2016) أنه في ظل غياب الخطوط الواضحة فقد يدفع هذا الإدارة لمزيد من التلاعب بالتقرير المالي، وخوفا من تعرض المراجع لاحتمالات التقاضي فإنه يبذل جهدا أكبر في عملية المراجعة في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير ويزيد الطلب علي أدلة الإثبات لتجنب هذا السلوك المحتمل مما يؤدي إلي جودة عملية المراجعة. رايها: تأثير مدخلي القواعد والمبادئ علي مسئولية المراجع في الحد من ممارسات الإدارة تجاه الأرباح والقوائم المالية:

تناولت العديد من الدراسات بشكل تجريبي كيفية تأثير نوع المعايير (قواعد/مبادئ) علي أحكام المراجعين تجاه إدارة الأرباح، إلا أن جانب كبير منها (John, et al, 2015), (Gary et al, 2015), (Susan et al., 2012), (Noriyuki et al, 2016), (Marietta et al, 2013), ركز بشكل أساسي علي المعيار المحاسبي الخاص بعقود الإيجار كأحد الأمثلة الشائعة للمعايير التي تقوم علي القواعد وتدرج ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عامة في أمريكا GAAP. U.S حيث يحتوي علي كل السمات التي يتسم بها أي معيار قائم علي القواعد، كما يضاف إلي ذلك

أيضا المعيار المحاسبي الخاص برسمة الفوائد كنموذج آخر لأحد المعايير القائمة علي القواعد حيث تتوافر فيه كافة السمات السابقة باستثناء الخطوط التوضيحية. **bright lines** ،

وقد تم التركيز علي اختبار مدى اتجاه معدي القوائم المالية للتلاعب بالدخل في ظل استخدام هذه القواعد، وتم التوصل إلي أنهم أكثر قدرة علي تصنيف عقود الإيجار كعقود تشغيلية أو تصنيفها حسب الحاجة لتحقيق مصالح خاصة في ظل المعايير الأمريكية (FASB) القائمة علي القواعد والمعروفة بالـ *more precise* مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية (IASB, IFRSs, (IAS القائمة علي المبادئ والمعروفة بأنها الـ *less precise*، وهو ما يقلل من جودة وسلامة عرض القوائم المالية، كما تم التوصل إلي تأثر المراجعين بنوع النهج المستخدم في المعايير، وأنهم أكثر قدرة علي تقييد والحد من التقارير الإبداعية في ظل النهج القائم علي المبادئ، عكس النهج القائم علي القواعد الذي يحد من قدرة المراجع علي الحكم المهني. (e.g., John and Sullivan (2013), Christopher et al., (2011), Marietta et al. (2013), Karim & Tan, (2010), Bailey & Sawers, (2012)

كما يري (Segovia et al, 2009, P.67) وجود علاقة طردية بين نهج المعايير وفقا للقواعد وبين إدارة الأرباح ، وأن الإدارة يكون لديها قدرة على التلاعب بالأرباح عند توافر معايير محاسبية شديدة التحديد من خلال هيكله العمليات المالية (تعديل العقود وصيغة المعاملات) بصورة تخرج هذه العمليات من نطاق المعيار أو تضعها تحت طائلة معالجات محاسبية أخرى بديلة يفضلها المعدين ولا يحق للمراجع الاعتراض عليها، كما أن هناك اختلافا بين المستخدمين والمعدنين والمراجعين في النظر لهذا الموضوع حيث يرى المستخدمون أنه كلما زادت دقة التحديد في المعايير زادت قدرة الإدارة على إقناع المراجع بالتطوع المصطنع للأرباح ، بينما يري كل من المعدين والمراجعين أن النهج القائم علي القواعد أقل إتاحة لممارسات إدارة الأرباح. **خامسا: أثر مدخلي القواعد والمبادئ علي تكلفة وأتعاب عملية المراجعة:**

يري (Yuri Biondi, et al, 2011, pp.867-868) أن تطبيق إستراتيجية نهج المعايير القائم علي القواعد يؤدي إلى تعقيد عملية المراجعة لما تتسم به من إرشادات تطبيقية تفصيلية ومعالجات بديلة مسموح بها مما يؤدي على صعوبة فهم المعيار وسوء تطبيقه ومن أمثلة ذلك المعيار الأمريكي رقم (133) بعنوان الأدوات المالية المشتقة، حيث يحتوي على (9) استثناءات في نطاق المعيار، و(15) مجموعة تنفيذية ، و(800) صفحة إرشادات تطبيقية ، كما يحتوي المعيار الأمريكي رقم (13) بعنوان "المحاسبة عن عقود الإيجار" على (16) بيان وإيضاح صادرة عن FASB و(9) نشرات فنية و(30) إصدار من (Emerging Issues Task Force (EITF)، وفي هذا السياق أكدت دراسة (Donelson, McInnis & Mergenthaler, (2012, 18) أن المراجعين لا يفضلون مراجعة القوائم المالية في ظل نهج المعايير القائم علي القواعد على الرغم مما يوفره من خصائص نوعية في المعلومات من حيث القابلية للمقارنة والاتساق (SEC, 2008, P.7) لما يتطلبه العمل في

ظل هذا النهج من ضرورة إجراء متابعة دورية للمعايير الصادرة وتحديثها أول بأول وكذلك لاحتوائها على الكثير من الإرشادات، والاستثناءات والإجراءات مما يريك المراجعين وكذلك المعدين ويتطلب درجات جهد مرتفعة.

وتم الانتهاء إلى أن القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير القواعد تصنف علي أنها تنتمي لعميل مرتفع المخاطر، وتؤدي إلى تعقيد عملية المراجعة، مما يؤدي إلى زيادة تكلفة المهمة ومن ثم زيادة الأتعاب التي يتحملها العميل.

#### سادساً: التغييرات السلوكية: Behavioral Changes

تري (SEC, 2003, P.29-30) أن النهج القائم علي المبادئ سيؤدي إلي معايير أكثر اتساقاً مع إطار المفاهيم الصادر عن الـ FASB، وبالتالي ستكون المعلومات أكثر فائدة للمستثمرين عند اتخاذ القرار ، إلا أن ذلك يتطلب تغييراً في السلوك ليس فقط من قبل واضعي المعايير ولكن أيضاً من قبل المعدين والمراجعين والمستثمرين ، وخاصة في الحالات والمواقف التي تستدعي ذلك كالتخلي عن قوائم الفحص وقبول الحكم المهني ثم الإفصاح الأكثر شفافية كما يتضح مما يلي:

أ- التخلي عن قوائم الفحص وقبول الحكم المهني:

تبين مما سبق إختلاف الحكم المهني في ظل النهج القائم علي القواعد عنه في ظل النهج القائم علي المبادئ، ويكون لذلك تأثير علي المدى القصير والمدى البعيد، فعلي المدى القصير ينبغي علي المعدين مقاومة إجراء تحدي المراجعين بعدم تنفيذ أحكامهم المهنية دون وجود نص أو إرشاد مكتوب، وهو ما يشار إليه بالقول SEC, 2003, P.58. بين سند ما نقول لأفعل بنفس الطريقة "show me where it say I" have to do it that way

كما يشمل تغيير السلوك عدم الاستعانة بالمهندسين الماليين لهيكله المعاملات والأحداث لتحقيق النتائج المحاسبية المرغوبة لما سبترتب علي ذلك من تكلفة عالية جداً، وكنتيجه طبيعة لذلك قد يحتاج المراجعين إلي التخلي عن استخدام قائمة الفحص الذهنية check-list mentality، وتخدم قائمة الفحص كمجموعة من المعايير التي توضح مدى إتمام العملية من عدمه، وبمعني آخر توضح المهام الخاصة بعملية محددة والتي يجب أن يقوم بها شخص معين في تسلسل معين، ومن أمثلة قوائم الفحص قائمة فحص الإفصاح disclosure checklist والتي يستخدمها كل من معدي القوائم المالية والمراجعين للتحقق من تطبيق كل متطلبات الإفصاح بالقوائم المالية قبل إصدارها وفقاً للمعايير المحاسبية، وقد لاقى الاستخدام الواسع لهذه القوائم في التقارير المالية انتقادات كثيرة منها:

(Bruce Pounder, April 2013, PP.18-20)

- 1) عدم اعتماد الخبراء المهنيين الحقيقيين علي مثل هذه القوائم.
- 2) أن هذه القوائم لا يمكن أن تحل محل أو تكون بديلاً للخبرة أو الأحكام المهنية.
- 3) أن هذه القوائم تشجع علي الالتزام بالشكل دون الجوهر والمضمون.

وعادة ما يقل الاعتماد علي هذه القوائم إذا كان الخبراء يعملون في بيئة أعمال بسيطة وموحدة ومستقرة، علي عكس ما هو موجود في الوقت الحالي من تعقيد وتنوع وتغير مستمر. وتخلي المراجعين عن قوائم الفحص يكون بهدف التركيز علي مدى تناسب الأساليب المحاسبية المطبقة مع الأهداف التي تقوم عليها المعايير والإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وليس مجرد مقابلة مجموعة محددة من القواعد قد يعتقد المراجع أنها توفر له غطاءً أمنياً لكنه في الواقع يمثل شعوراً زائفاً بالأمان False sense of security ذلك أن المراجع يكون في وضع أفضل لمواجهة الإدارة عند تبينها لأساليب محاسبية ملتوية في ظل بيئة محاسبية مرنة أكثر منه في ظل بيئة محاسبية صارمة من القواعد. (Nelson, Mark W., 2003)

وعلي المدى البعيد long-run consequence يكون هناك حاجة لتدريب المراجعين والمعدنين لتعزيز قدرتهم علي تحديد جوهر الأهداف التي تقوم عليها المعايير، وكذلك التدريب علي فهم جوهر المعاملات أو الأحداث، كالتدريب مثلاً فيما يتعلق بمعيار القيمة العادلة علي مجالات نظرية القيمة وأدوات وأساليب تحديدها.

#### ب- إفصاح أكثر شفافية: More Transparent Disclosure

في ظل النهج القائم علي المبادئ يتم المحاسبة علي الأحداث والمعاملات بشكل صحيح والإفصاح عنها بشكل شفاف، ولا يعول علي المعالجة المحاسبية السليمة كبديل عن الإفصاح، فبعض المعلومات لا تكون معروضة بشكل سليم إلا بتضمينها داخل القوائم المالية، والبعض الآخر لا تكون كذلك إلا بتضمينها الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو الوسائل الأخرى للتقرير المالي (FASB, 2002)، ومن ثم فهذا النهج يولد لدي الإدارة والشركات الحافز ويجعلها أكثر استعداداً نحو الإفصاح tell its story وتوفير معلومات واضحة مما يؤدي إلي زيادة الفائدة والإقابلية للفهم. SEC, 2003, P.56

وحتى تكون المعلومات مفيدة للمستخدمين يجب توفيرها بطريقة قابلة للفهم comprehensible لأولئك الذين لديهم القدرة علي الفهم بشكل معقول للأنشطة الاقتصادية والتجارية، ولديهم الاستعداد لدراسة هذه المعلومات بقدر معقول من العناية reasonable diligence (SEC, 2003, P.57

وقد نص قانون Sarbanes-Oxley Act (section 107-204, 2002) (Pub. L. No. 302) ، كما نصت قواعد لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية في تقريرها بعنوان شهادة الإفصاح بالشركات-التقارير السنوية والربع سنوية (Release No. 33-8124, 2002) SEC's rules علي قيام الرؤساء التنفيذيين والمدراء الماليين بالشركة CEOs and CFOs بالإقرار بأن القوائم المالية بالشركة والمعلومات المالية الأخرى تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات بالشركة.

كما تتطلب معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية النظر في معني ( تعرض بعدالة ) وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عامة accordance with GAAP، وتمثل أهم مسؤوليات المراجع حول العرض العادل في التحقق عما إذا كانت: SEC, 2003,P.57

(1) المبادئ المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها لها قبول عام.

(2) المبادئ المحاسبية مناسبة حسب الحالة.

(3) القوائم المالية والإيضاحات المتممة توضح المسائل التي تؤثر علي استخدام وفهم وتفسير القوائم.

(4) المعلومات المعروضة مبوبة وملخصة بشكل سليم (ليست مفصلة جدا أو مختصرة جدا).

(5) توضح القوائم المالية أثر المعاملات والأحداث علي المركز المالي والعمليات والتدفقات النقدية

في نطاق الحدود المقبولة. within a range of acceptable limits.

سابعاً: تأثير استخدام مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية في ظل وجود لجان المراجعة:

تعد لجان المراجعة هي الآلية الرئيسية للحوكمة بالشركات a key corporate

governance mechanism، وأن استقلالية وكفاءة ونشاط هذه اللجان يعزز من رقابة وضبط

الإدارة ويحد من تلاعبها بالتقارير المالية.

وقد أصبحت كفاءة لجان المراجعة محل استقهام في أعقاب إفلاس كبريات الشركات العالمية

والفضائح المالية المتوالية، كما طالب المنظمين والمستثمرين بتقوية دورها للمساعدة في تعزيز جودة

التقرير المالي، وقد استجاب الكونجرس الأمريكي بإصدار قانون SOX والذي تضمن إلي جانب

أمور أخري توسيع دور ومسؤوليات لجان المراجعة وزيادة الاهتمام والتركيز علي دورها لتعزيز عملية

التقرير المالي، فأصبحت اللجان في ظل هذا القانون هي المسؤولة عن اختيار وتعيين المراجع

المستقل، والإشراف علي أعماله وحل المسائل الخلاقية في التقرير المالي بين المراجع والإدارة،

والإشراف علي الرقابة الداخلية. (Lander 2004)

وإلي جانب الدور المنوط باللجنة فقد كان هناك أيضا دفع في اتجاه مزيد من الاستقلالية

والخبرة الواجب توافرها في أعضاء اللجنة، حيث يتطلب قانون SOX تمتع كل أعضاء اللجنة

بالاستقلالية (لا يكونوا جزء من الإدارة حالياً)، والإفصاح عما إذا كان أحد أعضاء اللجنة علي الأقل

من الخبراء الماليين، ورغم عدم وجود قواعد محددة بخصوص عدد الاجتماعات الخاصة باللجنة

خلال العام إلا أن الدراسات تشير إلي أن اجتماعات اللجنة لأربع مرات في العام علي الأقل يشير

إلي نشاط وكفاءة في الاضطلاع بواجباتها الرقابية. Stewart, J., and L. Munro. 2007.

وترتبط عناصر الاستقلالية والخبرة والنشاط بعلاقة عكسية Negatively related to بإدارة

الأرباح والتلاعب بالتقارير المالية وخطر المراجعة المتوقع والتأثير علي الأسواق المالية. DeFond

Stewart and Munro 2007 , et al. 2005 ، كما أن توافر هذه السمات يمكن أن يساهم في الإشراف والرقابة علي عمل الإدارة ويؤدي إلي خيارات أقل تحريفا للتقرير المالي.

ولذلك ففي ظل بيئة التقرير المالي القائم علي القواعد بالولايات المتحدة الأمريكية فإن وجود لجان مراجعة قوية يمكن أن يخدم كآلية ضبط تساعد في تخفيض سلوك التحريف في التقرير المالي. Abbott et al. 2000; Klein 2002; Abbott et al. 2004; Bédard et al. 2004

ومن خلال دراسة حالة تمت علي عينتين من المدراء الماليين لاتخاذ قرار متعلق بالمعالجة المحاسبية لعمليات التأجير وفقا للنهج القائم علي القواعد والنهج القائم علي المبادئ، في ظل وجود لجان مراجعة قوية ولجان مراجعة ضعيفة، تم عرض مشكلة اتخاذ القرار للجنة الأولى في سياق وجود بعض الخصائص التي تمثل مظهر قوة اللجان المراجعة منها اجتماع اللجنة بشكل منتظم 11-12 مرة في السنة، وأن كل أعضاء اللجنة من الخبراء الماليين، وأنهم مستقلين عن الشركة ولا يرتبطون بمصالح معها وفقا للشروط المحددة من قبل هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC، كما تم عرض نفس المشكلة للجنة الثانية في سياق وجود بعض الخصائص التي تمثل مظهر ضعف للجنة منها عدم اجتماع اللجنة بشكل دوري (مرتين أو ثلاث مرات في السنة)، واثنين من الأعضاء مدراء سابقين بالشركة، وواحد فقط من الأعضاء من الخبراء الماليين، وآخر مستقل عن

الشركة ولا يرتبط بها بمصالح معينة Christopher P. Agoglia, et al , 2011, P.754

وأشارت الدراسة إلي أن المديرين الماليين CFOs أقل تلامعا بالتقارير المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الأقل تحديدا (القائمة علي المبادئ) مقارنة عنه في ظل المعايير المحاسبية الأكثر تحديدا (القائمة علي القواعد)، كما أشارت إلي أنه في ظل وجود لجان مراجعة قوية بالشركات فإنها تحد من قدرة المدراء الماليين علي التلاعب بالتقارير المالية في حالة تطبيق النهج القائم علي القواعد مقارنة عنه في حالة وجود لجان مراجعته ضعيفة.

بينما لا يوجد تأثير لقوة أو ضعف لجان المراجعة بالشركات علي سلوك المدراء الماليين عند إعداد القوائم المالية في حالة تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ، وهو ما يعني أن المعايير المحاسبية الأقل تحديدا (القائمة علي المبادئ) تؤدي إلي ممارسات أقل في مجال التقارير الإبداعية بصرف النظر عن قوة أو ضعف لجان المراجعة، هو ما يعني أيضا أن التحول إلي معايير أكثر اعتمادا علي المبادئ يكون لها تأثير علي الحد من التقارير الإبداعية أكثر من تأثير قوة لجان

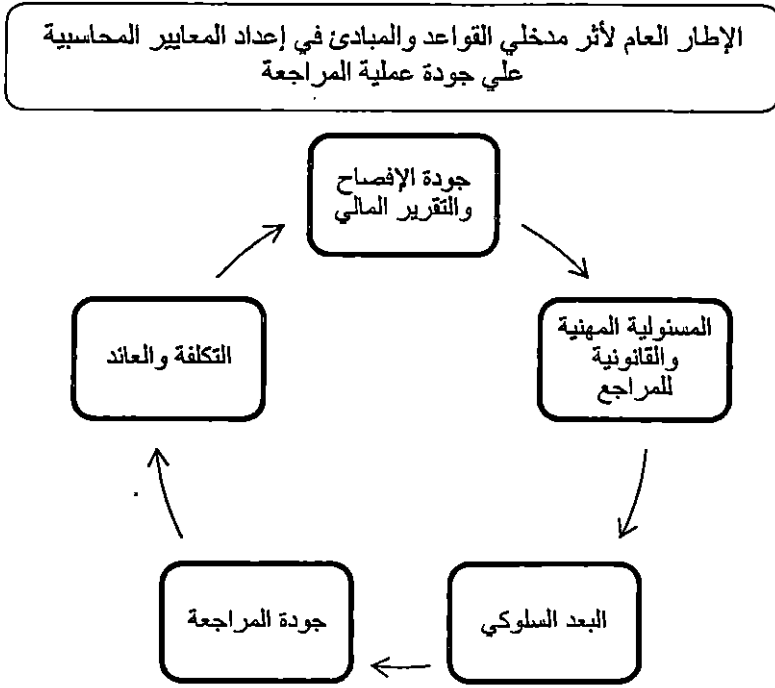
المراجعة. Christopher P. Agoglia, et al , 2011, P.758

وفي النهاية يري الباحث وجود تباين واضح في المفاضلة بين نهجي القواعد والمبادئ، ويؤثر في ذلك العديد من العوامل فمن حيث المسئولية القانونية والحفاظ علي السمعة المهنية وعلي العلاقة مع الإدارة ومن ثم تقليل احتمالات تدوير المراجع يفضل المراجعون النهج القائم علي القواعد علي الرغم من أنه لا يلقي القبول العام، بينما يعبر النهج القائم علي المبادئ عن متطلبات القياس والإفصاح عن العمليات والأحداث الاقتصادية في ضوء الإطار الفكري للمحاسبة فضلا



عن الاستخدام الواسع في العديد من الدول وعدم احتوائه علي تفاصيل أو استثناءات إلا في بقدر ضئيل، إلا أنه أيضا يعيبه ارتفاع تكاليف وأتعاب عملية المراجعة فضلا عن وجود اختلافات محتملة مع الإدارة والحاجة إلي الاستعانة بخبراء في مجال المحاسبة لتفسير المعايير المحاسبية وتحديد البدائل المحاسبية واجبة التطبيق.

وعلي ذلك يستهدف البحث اختبار تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة الإفصاح والتقرير المالي، والمسئولية الملقاة علي المراجعين، وأثر ذلك علي الدافع السلوكي والمعرفي للمراجع، وعلي جودة عملية المراجعة، والتكلفة والعائد، ويأخذ الإطار العام محل الاختبار الشكل التالي:



وقد روعي في اختيار البنود الفرعية لهذه المتغيرات الرئيسية اتفاق الدراسات السابقة علي

أهميتها في علاقتها بمدخلي إعداد المعايير وتأثيرها علي أداء المراجع وتتمثل في:

1- متغيرات جودة الإفصاح والتقرير المالي:

يتم قياس أثر مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة الإفصاح والتقرير المالي من خلال أثر كل مدخل علي عشر متغيرات أساسية هي زيادة الإفصاح والشفافية بالتقارير المالية، الثبات، القابلية للمقارنة، الالتزام بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، ممارسات أقل لإدارة الأرباح والتقارير الإبداعية، تقليل الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية، تلبية احتياجات

مستخدمي القوائم المالية، الإفصاح عن مخاطر الأعمال، تأثير أفضل علي سعر السهم في السوق والقيمة الحقيقية للشركة، ارتفاع تكاليف التطبيق وإعداد القوائم المالية.

## 2- متغيرات المسؤولية المهنية والقانونية:

تشمل متغيرات المسؤولية المهنية والقانونية مخاطر التعرض للمسائلة القانونية والمهنية، مخاطر التعرض للتقاضي ودفع تعويضات، كما تشمل متغيرات أخرى تؤثر علي مسؤولية المراجع وتختلف من مدخل لآخر مثل قبول المراجع الشريك للحكم المهني من فريق المراجعة، قبول المعالجة المحاسبية المقدمة من العميل، وجود فحص ومتابعة من هيئة سوق المال لعمل وتقرير المراجع، ووجود لجان مراجعة ونظام قوي للحوكمة والرقابة الداخلية بالشركات، ومراجعة النظير، ووجود مجلس مراقبة سعودي للرقابة علي أعمال مكاتب المحاسبة.

حيث في ظل هذه العوامل وفي ظل تطبيق النهج القائم علي المبادئ يختلف الحكم المهني للمراجع حيث لا يقبل المراجع الشريك المعالجة المحاسبية المقدمة من العميل أو من فريق المراجعة القائم بالفحص دون وجود أدلة إثبات وأوراق عمل كافية تزيد من يقين المراجع وتؤكد صحة العمل.

## 3- متغيرات الدوافع السلوكية والمعرفية:

يتم قياس أثر مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي الدوافع السلوكية والمعرفية للمراجع من خلال مجموعة من المتغيرات تشمل زيادة درجة الشك المهني لدي المراجع تجاه تصرفات الإدارة، زيادة الدافع نحو تعزيز يقين المراجع وأدلة الإثبات في المراجعة، قدرة أكبر للمراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتقارير الإبداعية.

## 4- جودة عملية المراجعة:

تشمل متغيرات الجودة مجموعة من المحاور في مجال التخطيط حيث تشمل متغيرات زيادة درجة الدقة في تخطيط عملية المراجعة، زيادة زمن المراجعة، زيادة العينة (توسيع نطاق الفحص)، زيادة فريق المراجعة، زيادة الخبرات والمؤهلات للمراجع، توقيت المراجعة (فجائية/غير دورية/ مستمرة)، ثم في مجال التنفيذ تشمل طبيعة اختبارات المراجعة، (اختبارات الرقابة والمراجعة التحليلية، الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة)، أدلة الإثبات في المراجعة، الاستعانة بخبير، ثم في مجال التقرير حيث تشمل مخاطر إبداء الرأي، احتمالات التحفظ، ثم في مجال الرقابة علي جودة الأداء حيث تشمل الإشراف علي فريق المراجعة، الاهتمام بالمبادئ والسياسات المحاسبية، كفاية أوراق العمل لتوثيق إجراءات المراجعة، ثم في مجال مشاكل مهمة المراجعة حيث تشمل سوء العلاقة مع العميل، تدوير المراجع، أداء خدمات أخرى للعميل بخلاف أنشطة المراجعة.

## 5- التكلفة والعائد:

يتم قياس أثر مدخلي القواعد والمبادئ علي التكلفة والعائد من خلال متغيري تكاليف المراجعة، وأتعاب المراجعة.

## المبحث الرابع الدراسة التطبيقية

يتناول هذا المبحث المحور التطبيقي والعملية للدراسة، ومجتمع وعينة البحث، وأداة جمع البيانات، والاختبارات، والتحليل الإحصائي، واختبارات الفروض، واستخلاص النتائج والتوصيات.  
أولاً: المحور التطبيقي والعملية والفروض للدراسة:

تصب الدراسة التطبيقية علي أثر مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي مجموعة من المحاور الرئيسية هي جودة الإفصاح والتقرير المالي، المسؤولية المهنية والقانونية للمراجع، الدوافع السلوكية والمعرفية للمراجع، الحكم المهني للمراجع (قبول المعالجة المحاسبية المقدمة من العميل أو قبول المراجع الشريك للحكم المهني لتفريق المراجعة / وجود جهات رقابية علي عمل مراجع)، جودة المراجعة، والتكلفة والعائد، ويقوم البحث علي اختبار الفرضين التاليين:

1- تباين تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة الإفصاح المحاسبي والتقرير المالي

2- يؤثر مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة عملية المراجعة.

ويشتق من هذا الفرض الفروض الفرعية التالية:

- أ- تؤدي المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد إلي مستوي أعلي لعملية المساءلة، وزيادة الدافع السلوكي والمعرفي للمراجع عنه في ظل المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ.
- ب- لا يتأثر الحكم المهني للمراجع بمدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية.
- ج- تباين تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة عملية المراجعة مع وجود اختلاف معنوي بين المراجعين في تفضيلهم لكل مدخل.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة بالمملكة ممن يتولون مهام المحاسبة والمراجعة بالشركات المقيدة في سوق الأسهم السعودي، وقد تم توزيع عدد 93 قائمة استقصاء، تم استرداد عدد 78، ومن خلال المراجعة و الفرز تم استبعاد 7 منها لعدم صلاحيتها أو لعدم اكتمال تعبئتها، ليصبح عدد القوائم الصالحة للتحليل 71، ويوضح الجدول رقم (1) التالي مجموع القوائم الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل:

جدول (1) بيان قوائم الاستبيان الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

بيان	عدد	نسبة
القوائم الموزعة	93	100%
القوائم المستردة	78	83%
القوائم الصالحة للتحليل	71	76%

### ثالثا: أداة جمع البيانات:

تم الاعتماد علي تصميم قائمة استبيان وعرضها علي مجموعة من الخبراء في مجال المحاسبة والمراجعة وكذلك عينة تجريبية من مراجعي الحسابات مكونة من ثلاثة عشر مراجع للحكم علي مدي وضوحها وصلاحيتها كأداة لجمع البيانات وتم إجراء التعديلات المقترحة من المحكمين وتوزيعها في شكلها النهائي علي عينة البحث، وقد تم الاعتماد في هذه القائمة علي استخدام مقياس ليكرت الخماسي ليعكس مدي الملائمة والأهمية النسبية لكل متغير من متغيرات الدراسة.

#### رابعا : الاختبارات الإحصائية المستخدمة :

تم الاعتماد في تحليل البيانات واستخراج النتائج علي الاختبارات الإحصائية التالية:

- 1- اختبار Cronbach's Alpha : يتم استخدام هذا الاختبار للتحقق من مدي توافر الإعتدالية علي أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي تشتمل عليها الدراسة.
- 2- اختبار Kolmogorov-Smirnov Z لتحديد طبيعة وشكل توزيع بيانات الدراسة لتحديد نوع الاختبارات الواجب استخدامها ( معلمية / غير معلمية )
- 3- مقاييس النزعة المركزية:

- الوسط الحسابي: يتم استخدامه بهدف التعرف علي تقييم المستقضي منهم لكل متغير من متغيرات الدراسة كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية للعبارات الواردة في قائمة الاستقصاء.

- الانحراف المعياري: يتم استخدامه لقياس درجة تشتت إجابات المستقضي منهم عن الوسط الحسابي لكل متغير، حيث أن صغر قيمة الانحراف المعياري يعني أن تشتت البيانات قليل والعكس صحيح.

4- اختبار One-Sample T Test لاختبار معنوية اتجاهات عينة البحث مقارنة بالقيمة المحايدة علي المقياس ليكرت. (قياس مدي معنوية الاختلاف بين متوسط موافقة المستقضي منهم، والقيمة المحايدة (3) التي تمثل المتوسط الفرضي لمقياس likert الخماسي )

5- اختبار Paired - Samples T Test لاختبار مدي وجود اختلاف معنوي بين تأثير كل من مدخل القواعد، ومدخل المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية. علي متغيرات البحث.

#### خامسا : التحليل الإحصائي للبيانات وإختبارات الفروض:

##### 1- اختبار ألفا كرونباخ : Cronbach's Alpha

تم استخدام هذا الاختبار لقياس مدي الاتساق الداخلي (الصدق والثبات) لعناصر قائمة الاستقصاء، حيث يقاس متوسط معاملات الارتباط بين بنود المقياس وهي قيمة تتراوح ما بين صفر وواحد، وكلما اقتربت من الواحد الصحيح كان هناك ثبات قوي، وكلما اقتربت من الصفر كان هناك عدم ثبات، كما أن انخفاض القيمة عن 0.60 دليل على انخفاض الثبات الداخلي ، وبلغ معامل ألفا علي المستوي الإجمالي للقائمة (0.701) ، ويوضح الجدول (2) معامل ألفا لمحاوّر قائمة الاستقصاء:

جدول (2) اختبار الصدق والثبات (Cronbach's Alpha) لأداة الاختبار

Reliability Statistics - Item-Total Statistics			
Cronbach's Alpha if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Scale Mean if Item Deleted	
.748	15.239	33.52319	جودة الإفصاح والتقرير المالي
.690	17.565	30.315	مسئولية المراجع
.640	12.136	26.95748	الدوافع السلوكية و المعرفية للمراجع
.792	18.607	26.75656	الحكم المهني للمراجع
.667	13.239	26.95225	جودة المراجعة
.599	9.943	27.05488	التكلفة والعائد

يتضح من هذا الجدول أن قيم معامل Cronbach's Alpha لجميع محاور قائمة الاستقصاء تقع في الحدود المقبولة ، وبالتالي فهي معاملات ذات دلالة معقولة لتحقيق أهداف البحث وتعميم النتائج.

2- اختبار التوزيع الطبيعي : Normal-Distribution Test

لاختبار الفرض القائل بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مقابل الفرض البديل أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ، تم استخدام اختبار كلمنجروف سمرنوف ، وتكون قاعدة القرار وفقا للاختبار المنكور قبول الفرضية العدمية أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت الإحتمالية الإحصائية (مستوي الدلالة) أكبر من 0.05 أو 0.1 ، ويعرض جدول رقم (3) نتائج الاختبار، ويتضح من الجدول عدم معنوية جميع المحاور عند مستوى معنوية 5% ، 10% حيث أن Sig. أكبر من مستوى المعنوية ، مما يدل على أن الأسئلة تقترب من التوزيع الطبيعي، ولذلك تم استخدام الاختبارات المعلمية عند إختبار الفروض وتحليل النتائج.

جدول رقم (3)

نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov Z

Sig.	K.-Smirnov Z	البيان
.365	.843	جودة الإفصاح والتقرير المالي
.503	.560	مسئولية المراجع
.621	.781	الدوافع السلوكية و المعرفية للمراجع
.112	.315	الحكم المهني للمراجع
.317	.56	جودة المراجعة
.741	.520	التكلفة والعائد

3- إختبارات الفروض:

الفرض الأول: تبين تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة الإفصاح المحاسبي والتقرير المالي

جدول (4) الوسط والانحراف المعياري و One - Sample T Test للمحور الأول الخاص بالأثر علي جودة الإفصاح المحاسبي والتقرير المالي

معدل المبادئ				معدل القواعد				
Sig.	t -Test	Std.-D	Mean	Sig.	t -Test	Std.-D	Mean	
.000	28.920	1.182	4.06	.000	17.667	1.330	2.79	١- زيادة الإفصاح والشفافية بالتقارير المالية
.000	28.920	1.294	3.85	.000	27.134	1.216	3.92	٢- الثبات
.000	25.029	1.294	3.69	.000	26.732	1.225	3.89	٣- القابلية للمقارنة
.000	24.032	1.195	3.97	.000	15.653	1.107	2.06	٤- الالتزام بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية
.000	28.009	1.290	3.63	.000	15.744	1.123	2.10	٥- ممارسات أقل لإدارة الأرباح والتقارير الإبداعية.
.000	23.738	1.427	3.37	.000	14.086	1.255	2.10	٦- تقليل الأخطاء الجوهرية القوائم المالية
.000	19.881	.985	4.03	.000	16.428	1.286	2.51	٧- تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.
.000	34.452	1.360	3.44	.000	14.995	1.108	1.97	٨- الإفصاح عن مخاطر الأعمال
.000	21.293	1.269	3.93	.000	14.099	1.279	2.14	٩- تأثير أفضل علي سعر السهم في السوق والقيمة الحقيقية للشركة
.000	26.101	1.285	3.68	.000	15.377	1.258	2.30	١٠- ارتفاع تكاليف التطبيق وإعداد القوائم المالية

جدول (5) نتائج اختبار Paired - Samples T Test للفرق بين تأثير متغيري المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد وتلك القائمة علي المبادئ علي جودة الإفصاح والتقرير المالي

Paired simple test					Paired simple correlation			
Sig.	d	t -Test	Std.-D	Mean	Sig.	Correlation	N	
.000	70	-13.653	.5676	-.9198	.457	-.090	71	جودة الإفصاح المحاسبي والتقرير المالي
.733	70	.342	1.735	.070	.703	.046	71	الثبات
.366	70	.910	1.825	.197	.683	-.049	71	القابلية للمقارنة

يتضح من الجدول (4) ما يلي:

وجود تأثير للنهج القائم علي المبادئ علي جودة الإفصاح والتقرير المالي حيث كان الوسط الحسابي لجميع عناصر هذا المتغير أكبر من القيمة المحايدة (3) علي المقياس ليكرت مقارنة عنه في ظل النهج القائم علي القواعد بالنسبة لبند زيادة الإفصاح والشفافية، والإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، وممارسات أقل لإدارة الأرباح والتقارير الإبداعية، وتقليل الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية، وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، والإفصاح عن مخاطر الأعمال وتأثير أفضل علي سعر السهم والقيمة الحقيقية للشركة وارتفاع تكاليف التطبيق وإعداد القوائم المالية.

بينما كان الوسط الحسابي لعنصري الثبات والقابلية للمقارنة أكبر من القيمة المحايدة (3) في ظل كلا النهجين ، حيث كان في ظل النهج القائم علي القواعد (3.92) ، (3.89) ، وهو أكبر بقليل عنه في ظل النهج القائم علي المبادئ حيث كان (3.85) ، (3.69).

كما توضح نتائج اختبار One - Sample T Test أن مستوي الدلالة المحسوب sig.< 0,05 وهو ما يعني وجود اختلاف معنوي عن القيمة المحايدة (3) علي المقياس ليكرت لهذه

المتغيرات ووجود فهم وإدراك من قبل عينة البحث لطبيعة تأثير نهجي المعايير علي جودة الإفصاح المحاسبي والتقرير المالي.

وباستخدام اختبار Paired-Samples T Test لاكتشاف معنوية الفروق بين متوسطي متغيري المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد وتلك القائمة علي المبادئ بالنسبة لاتجاهات عينة البحث يوضح الجدول رقم (5) ضعف معامل الارتباط فضلا عن أنه غير معنوي حيث كانت sig. الخاصة بالارتباط أكبر من 0.05، كما يوضح اختبار T أن  $P.valu < 0.05$  ، وهو ما يعني وجود اختلاف معنوي بين المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد وتلك القائمة علي المبادئ من حيث تأثيرها علي جودة الإفصاح المحاسبي ، باستثناء عنصري الثبات والقابلية للمقارنة حيث كانت (0.366)، (0.733)  $P.valu =$  وهي أكبر من 0.05 مما يعني عدم وجود اختلاف معنوي بين نهجي المعايير في التأثير علي عنصر الثبات والقابلية للمقارنة.

ويستخلص مما سبق قبول الفرض الأول من حيث تبين تأثير مدخلي المعايير علي جودة الإفصاح المحاسبي حيث يؤثر مدخل المبادئ إيجابيا علي الإفصاح وجودة التقارير المالية بينما يكون التأثير سلبيا في ظل النهج القائم علي القواعد باستثناء عنصري الثبات والقابلية للمقارنة حيث كان تأثير كلا المنهجين إيجابيا وإن كان أكبر نسبيا في ظل نهج القواعد عنه في ظل نهج المبادئ.

#### الفرض الثاني:

لا يؤثر مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة عملية المراجعة.

#### الفرض الفرعي الأول:

تؤدي المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد إلي مستوي أعلى لعملية المساءلة، وزيادة الدافع السلوكي والمعرفي للمراجع عنه في ظل المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ.

جدول (6) الوسط والانحراف المعياري و One - Sample T Test للمحور الثاني الخاص بالأثر

#### علي المسئولية والدوافع السلوكية والمعرفية للمراجع

	مدخل المبادئ				مدخل القواعد				
	Sig.	T-Test	Std.-D	Mean	Sig.	T-Test	Std.-D	Mean	
								مسئولية المراجع	
11.	.000	24.372	1.295	3.75	.000	19.417	1.192	2.75	مخاطر التعرض للمسئلة القانونية والمهنية.
12.	.000	25.134	1.280	3.82	.000	20.558	1.212	2.96	مخاطر التعرض للتقاضي ولغف تعويضات.
									الدوافع السلوكية والمعرفية للمراجع
13.	.000	27.259	1.115	3.61	.000	18.062	1.360	2.92	زيادة درجة الشك المهني لدي المراجع تجاه تصرفات الإدارة.
14.	.000	27.621	1.143	3.75	.000	23.374	0.985	2.73	زيادة الدافع نحو تعزيز يقين المراجع وابلة الإثبات المراجعة
15.	.000	34.808	.999	4.13	.000	22.044	1.082	2.83	قدرة أكبر علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتقارير الإبداعية.

جدول (7) نتائج اختبار Paired - Samples T Test للفرق بين تأثير متغيري المعايير المحاسبية القائمة على القواعد وتلك القائمة على المبادئ علي المسؤولية والدوافع السلوكية والمعرفة للمراجع

Paired simple test					Paired simple correlation			
Sig.	d	T -Test	Std.-D	Mean	Sig.	Correlatton	N	
.000	70	-7.081-	1.1061	-.9295-	.507	.080	71	مسئولية المراجع
.000	70	-7.940-	.74357	-.7007-	.771	.035	71	الدوافع السلوكية والمعرفة للمراجع

يتضح من الجدول (6) أن الوسط الحسابي لمخاطر التعرض للمسائلة القانونية والمهنية، ومخاطر التعرض للدعاوي القضائية في ظل النهج القائم علي المبادئ بلغ (3.75) ; (3.82) علي التوالي وهي أكبر من نظيرها في ظل النهج القائم علي القواعد حيث بلغ الوسط الحسابي (2.75) (2.96) كما يوضح الجدول أن الوسط الحسابي لمتغيرات زيادة درجة الشك المهني، وزيادة الدوافع السلوكية والمعرفة للمراجع نحو تعزيز يقين المراجع وأدلة الإثبات في المراجعة، وقدرة أكبر علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتقارير الإبداعية في ظل النهج القائم علي المبادئ بلغ (3.61)، (3.75) ، (4.13) علي التوالي وهي أكبر من نظيرها في ظل النهج القائم علي القواعد حيث بلغ الوسط الحسابي (2.92) ، (2.73) ، (2.83) .

كما توضح نتائج اختبار One -Sample T Test أن مستوى الدلالة المحسوب < sig. 0,05 مما يعني وجود اختلاف معنوي عن القيمة المحايدة (3) لمتغيرات المسؤولية والدوافع السلوكية والمعرفة للمراجع ، ووجود تأثير معنوي لنهجي المعايير المحاسبية علي هذه المتغيرات. كما توضح نتائج اختبار Paired- T Test بالجدول رقم (7) ضعف معامل الارتباط بين التأثير الحادث في ظل النهجين (0.080) ، (0.035). فضلا عن أنه غير معنوي حيث كانت sig الخاصة بالارتباط (0.507) ، (0.771) أكبر من 0.05 ، كما توضح نتائج اختبار T أن  $P.valu < 0.05$  ، وهو ما يعني وجود اختلاف معنوي بين المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد وتلك القائمة علي المبادئ من حيث تأثيرها علي المسؤولية ، وعلي الدوافع السلوكية والمعرفة للمراجع.

وهو ما يشير إلي رفض الفرض الفرعي الأول من الفرض الثاني حيث أن المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ هي التي تؤدي إلي مستوى أعلى من المسائلة للمراجع، وكذلك زيادة الدوافع السلوكية والمعرفة للمراجع عنه في ظل المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد.

ويمكن تفسير انخفاض درجة الشك المهني لدي المراجع في ظل مدخل القواعد إلي ما يلي:

- أ- انخفاض المسؤولية في ظل هذا النهج وضعف الحافز السلوكي والمعرفي نتيجة الالتزام بالنصوص والمقاييس التوضيحية الواردة بالمعيار حتي وإن خالفت الجوهر الاقتصادي للمعاملة.
- ب- قلة النزاعات والخلافات المحتملة مع الإدارة أو الجهات التنظيمية الأخرى في ظل هذا النهج.



وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة من حيث زيادة تأثير نهج المعايير المحاسبية القائم علي المبادئ علي زيادة مدي المسؤولية التي يتعرض لها المراجع وكذلك الدوافع المعرفية والسلوكية بما فيها درجة الشك المهني.

### الفرض الفرعي الثاني:

- لا يتأثر الحكم المهني للمراجع بمدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية. يستهدف هذا الفرض قياس مدي الثقة في الحكم المهني للمراجع والعوامل المؤثرة فيه في ظل تطبيق مدخلي القواعد والمبادئ، ويتم قياس هذا الفرض اعتمادا علي:
- أ- مدي قبول المراجعين للمعالجات المحاسبية المقدمة من العميل في ظل تطبيق مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير.
- ب- مدي قبول المراجع الشريك للأحكام المهنية لفريق المراجعة وتقريره في ظل تطبيق مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير.
- ج- تأثير وجود عوامل رقابية علي الحكم المهني للمراجع في ظل تطبيق مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير

جدول (8) الوسط والانحراف المعياري و One - Sample T Test للمحور الثالث  
أثر مدخلي القواعد والمبادئ لإعداد المعايير المحاسبية علي الحكم المهني للمراجع

	مدخل القواعد				مدخل المبادئ			
	Mean	Std.-D	T-Test	Sig.	Mean	Std.-D	T-Test	Sig.
١٦- قبول المراجع للمعالجة المحاسبية المقدمة من العميل	2.69	1.283	17.671	.000	3.99	1.102	30.431	.000
١٧- قبول المراجع الشريك للحكم المهني لفريق المراجعة وتقريره	3.94	.998	33.284	.000	2.65	1.277	17.468	.000
١٨- وجود فحص ومتابعة من هيئة سوق المال لعمل وتقرير المراجع.	3.77	1.186	28.827	.000	3.14	1.246	21.248	.000
١٩- وجود لجان مراجعة ذات كفاءة وفعالية.	3.89	1.168	28.102	.000	3.01	1.259	20.170	.000
٢٠- وجود نظام قوي للحكومة والرقابة الداخلية بالشركات.	3.90	.943	34.843	.000	3.24	1.224	22.295	.000
٢١- مراجعة للتظهير	3.77	1.138	27.989	.000	2.94	1.557	15.927	.000
٢٢- وجود مجلس مراقبة سعودي للرقابة علي أعمال مكاتب المحاسبة	3.96	1.127	29.597	.000	3.10	1.209	21.597	.000

جدول (9) نتائج اختبار Paired - Samples T Test للفرق بين أثر مدخلي القواعد والمبادئ  
إعداد المعايير المحاسبية علي الحكم المهني للمراجع

	Paired simple test				Paired simple correlation		
	Mean	Std.-D	T-Test	Sig.	Correlation	N	
١٦- قبول المراجع للمعالجة المحاسبية المقدمة من العميل	-1.296	1.525	-7.160	.000	.189	.115	71
١٧- قبول المراجع الشريك للحكم المهني لفريق المراجعة وتقريره	1.296	1.571	6.949	.000	.063	.604	71
العوامل الرقابية	.7061	.6461	9.209	.000	.137	.254	71

يتضح من الجدول (8) ما يلي:

أ- يكون المراجع أكثر قبولاً للمعالجة المحاسبية للأحداث والمعاملات التي تتم بمعرفة العميل في ظل تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ حيث بلغ الوسط الحسابي (3.99) مقارنة عنه في ظل تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد (2.69) ، وتفسير ذلك أنها تسمح للمراجع بالتحقق من مدي توافقها مع أهداف ومبادئ المحاسبة المالية وإطارها الفكري وتعبيرها عن جوهر العملية ومن ثم زيادة يقين المراجع.

بينما يكون المراجع الشريك أكثر أو أيسر قبولاً للحكم المهني لفريق المراجعة وتقريره حال تطبيق نهج القواعد حيث بلغ المتوسط (3.94) عنه في حال تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ بمتوسط (2.65)، وتفسير ذلك يرجع لانخفاض مدي المسؤولية التي يتحملها في ظل تطبيق نهج القواعد فضلاً عن ضيق مساحة الحكم والتقدير المهني ومن ثم انخفاض احتمالات الخطأ من قبل المراجع وبالتالي انخفاض حجم الجهد المبذول في الرقابة علي جودة أداء فريق المراجعة ، ويتفق هذه النتيجة مع دراسة Gary P. Braun,2015,PP.45-50

وباستخدام اختبار Paired-Samples T Test يوضح الجدول رقم (9) ضعف معامل الارتباط (.189) ، (0.63). بين التأثير الحادث في ظل النهجين علي قبول المراجع للمعالجة المحاسبية المقدمة من العميل ، وقبول المراجع الشريك للحكم المهني لفريق المراجعة وتقريره عن المهمة ، فضلاً عن كونه غير معنوياً حيث كانت sig. الخاصة بالارتباط في ظل النهجين لهذا المتغير (.115) ، (0.604). أكبر من 0.05 ، وبالنسبة لاختبار T فإن  $P.valu < 0.05$  بالنسبة لهدين المتغيرين، وهو ما يعني وجود اختلاف معنوي بين المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد وتلك القائمة علي المبادئ من حيث التأثير علي الحكم المهني للمراجع عند قبول وتقييم الأداء للعميل أو فريق المراجعة.

ب- في حالة وجود فحص ومتابعة من قبل هيئة سوق المال، لجان مراجعة قوية، نظام قوي للحوكمة والرقابة الداخلية، أو مراجعة النظير، أو مجلس رقابة سعودي فإنه في ظل تطبيق النهج القائم علي المبادئ يكون المراجع الشريك أقل قبولاً للمعالجة المحاسبية المقدمة من العميل أو للحكم المهني المقدم من فريق المراجعة حيث بلغ الوسط الحسابي علي التوالي (3.14)، (3.01) ، (3.24) ، (2.94) ، (3.10) مقارنة عنه بالنهج القائم علي القواعد (3.77)، (3.89) ، (3.90) ، (3.77) ، (3.96) ، وتفسير ذلك ارتفاع المسؤولية المهنية والقانونية للمراجع في ظل نهج المبادئ فضلاً عما يتم من إعادة تقييم للسياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة من قبل تلك الأطراف الرقابية.

وهو ما يشير إلي تأثير مثل هذه العوامل علي الحكم المهني للمراجع واختلافه باختلاف مداخل إعداد المعايير، ففي ظل وجود هذه العوامل يفضل المراجع النهج القائم علي القواعد حيث يكون أكثر ثقة في أحكامه المهنية من حيث تقليل تعرضه للمسائلة مقارنة عنه في ظل النهج القائم

علي المبادئ، ويتفق هذه النتائج مع دراسة Gary P. Braun,2015,PP.45-50

وباستخدام اختبار Paired-Samples T Test يوضح الجدول رقم (9) ضعف معامل الارتباط (.137). بين التأثير الحادث في ظل النهجين في ظل وجود عوامل رقابية علي تفضيل المراجع لنهج معين من المعايير وتأثيره علي قبوله للمعالجة المحاسبية المقدمة من العميل ، فضلاً عن كونه غير معنوياً حيث كانت sig. الخاصة بالارتباط في ظل النهجين لهذا المتغير (.254) أكبر من 0.05 ، وبالنسبة لاختبار T فإن  $P.valu < 0.05$  بالنسبة لهذا المتغير، وهو ما يعني

وجود اختلاف معنوي بين المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد وتلك القائمة علي المبادئ في ظل وجود مثل هذه العوامل الرقابية من حيث تأثيرها تفضيل المراجع لكل مدخل وقبوله للمعالجة المحاسبية المقدمة من العميل.

وتتفق هذه النتيجة مع (Chih and Audrey,2013;Jean and Haitao,2012) من حيث تأثير آليات الحوكمة(جودة لجان المراجعة، والمراجعة الداخلية ، ومجلس الإدارة) على أداء المراجع وتفضيلاته عند تنفيذ مهمة المراجعة، ونخلص مما سبق إلي رفض الفرض الفرعي الثاني حيث تبين تأثر الحكم المهني للمراجع بمدخلي إعداد المعايير المحاسبية مع تباين هذا التأثير باختلاف وجود بعض العوامل الرقابية علي أداء المراجع.  
الفرض الفرعي الثالث:

تباين تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة عملية المراجعة مع وجود اختلاف معنوي بين المراجعين في تفضيلهم لكل مدخل  
جدول (10) الوسط والانحراف المعياري و one simple T-test للمحور الرابع  
أثر مدخلي القواعد والمبادئ لإعداد المعايير المحاسبية علي جودة المراجعة

مدخل المبادئ				مدخل القواعد				
Sig.	t-Test	Std.-D	Mean	Sig.	t-Test	Std.-D	Mean	
								تخطيط عملية للمراجعة
.000	30.306	1.073	3.86	.000	20.843	1.173	2.90	١٣ زيادة درجة الدقة في تخطيط عملية المراجعة.
.000	24.583	1.284	3.75	.000	21.965	1.351	3.62	١٤ زيادة زمن (ساعات) تنفيذ المراجعة.
.000	51.749	.618	3.80	.000	16.435	1.307	2.55	١٥ زيادة عينة المراجعة. (توسيع نطاق الفحص)
.000	26.336	1.257	3.93	.000	24.078	1.084	3.10	١٦ زيادة عدد فريق المراجعة.
.000	25.020	1.262	3.75	.000	17.117	1.262	2.56	١٧ زيادة الخبرات والمؤهلات في فريق المراجعة.
.000	20.333	1.302	3.14	.000	21.602	1.253	3.21	١٨ تغيير توقيت أداء اختبارات المراجعة (فجائية/ غير دورية / مستمرة)
								تنفيذ عملية المراجعة
.000	33.293	1.027	4.06	.000	34.258	0.936	3.80	١٩ تغيير طبيعة اختبارات المراجعة.
.000	18.973	1.282	2.89	.000	33.620	0.992	3.96	٢٠ التوسع في اختبارات الرقابة والمراجعة التحليلية.
.000	47.228	.779	4.37	.000	19.422	1.051	2.42	٢١ التوسع في الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.
.000	24.412	1.327	3.85	.000	18.152	1.157	2.49	٢٢ زيادة الطلب على أدلة الإثبات في المراجعة.
.000	28.026	1.173	3.90	.000	19.261	1.140	2.61	٢٣ الاستعانة بخبير.
				.000				التقرير عن عملية المراجعة
.000	36.687	0.918	3.99	.000	34.641	.963	3.96	٢٤ مخاطر إيداء الرأي.
.000	25.754	1.253	3.83	.000	20.082	1.129	2.69	٢٥ احتمالات التحفظ في تقرير المراجعة.
								الرقابة علي جودة الأداء في عملية المراجعة
.000	25.329	1.242	3.73	.000	18.449	1.087	2.38	٢٦ تدعيم الإشراف على الفريق القائم بعملية المراجعة.
.000	32.679	1.035	4.01	.000	20.249	1.143	2.75	٢٧ مزيد من التدقيق لنتائج عمل وتقرير فريق المراجعة.
.000	23.761	1.314	3.70	.000	22.017	1.110	2.90	٢٨ كفاية أدراق العمل لتوثيق إجراءات المراجعة
								المشاكل والآثار السلبية:
.000	23.179	1.131	3.92	.000	20.987	1.182	2.94	٢٩ سوء العلاقة بين المراجع والعميل.
.000	32.166	1.055	4.03	.000	17.352	1.217	2.51	٣٠ زيادة احتمالات تدوير المراجع.
.000	16.449	1.371	2.68	.000	21.791	1.176	3.04	٣١ قيام المراجع بأداء خدمات أخرى للعميل بخلاف أنشطة المراجعة.
								التكلفة والعمد
.000	33.882	1.027	4.13	.000	17.625	1.060	2.20	٣٢ زيادة تكاليف المراجعة.
.000	37.027	0.910	4.00	.000	16.572	1.275	2.51	٣٣ زيادة أتعاب المراجعة.

جدول (11) نتائج اختبار Paired - Samples T Test للفرق بين تأثير متغيري مخفي القواعد والمبادئ لإعداد المعايير المحاسبية علي جودة المراجعة

Paired simple test					Paired simple correlation			
Stg.	d	T-Test	Std.-D	Mean	Sig.	Correlation	N	
.000	70	-7.526-	.6781	-.6056-	.459	.089	71	تخطيط عملية المراجعة
.000	70	-10.235-	.7374	-.8957-	.982	-.003-	71	تنفيذ عملية المراجعة
.000	70	-4.565-	1.0789	-0.5845-	.650	.055	71	التقرير عن عملية المراجعة
.000	70	-11.644-	.8255	-1.1408-	.472	.087	71	الرقابة علي جودة الأداء
.000	70	-6.291-	.9494	-.7088-	.511	.079	71	المشاكل والآثار السلبية
.000	70	-13.502-	1.0679	-1.7112-	.628	.059	71	التكلفة والعائد

يتضح من الجدول (10) ما يلي:

أ- فيما يتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة فإن تغيير توقيت اختبارات المراجعة (دورية/مستمرة/فجائية) كانت متوسطة في ظل نهجي القواعد والمبادئ حيث بلغت علي الترتيب (3.21) ، (3.14) ، وهو ما يشير إلي عدم وجود تأثير تقاضي ملموس فيما بين النهجين فيما يتعلق بهذا المتغير.

بينما تزيد أهمية المتغيرات الأخرى وتشمل زيادة درجة الدقة في تخطيط عملية المراجعة، وزمن تنفيذ المهمة، وعينة المراجعة، وعدد فريق المراجعة، وخبرات ومؤملات فريق المراجعة في ظل النهج القائم علي المبادئ حيث بلغ الوسط الحسابي لهذه المتغيرات علي التوالي (3.86)،

(3.75)، (3.80)، (3.93)، (3.75) مقارنة بالنهج القائم علي القواعد حيث بلغ الوسط الحسابي (2.90)، (3.52)، (2.55)، (3.10)، (2.56) ، وتختلف هذه المتوسطات معنويا عن القيمة المحايدة (3) علي المقياس ليكرت حيث كان مستوى الدلالة المحسوب  $sig.< 0,05$  مما يؤكد معنوية التأثير لنهجي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير علي تخطيط عملية المراجعة.

ب- فيما يتعلق بتنفيذ عملية المراجعة يوجد اتفاق بين عينة البحث علي أهمية تغيير طبيعة اختبارات المراجعة في المدخلين حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا المتغير في ظل مدخل القواعد (3.80) ، وفي ظل مدخل المبادئ (4.06) ، وكان تفضيل عينة البحث التوسع استخدام اختبارات الرقابة والمراجعة التحليلية في ظل مدخل القواعد (3.96) عنه في ظل مدخل المبادئ (2.89) ، بينما يتم التوسع في الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة في ظل مدخل المبادئ (4.37) عنه في ظل مدخل القواعد (2.42).

ويري الباحثان ضرورة عدم الاعتماد علي اختبارات الرقابة وإجراءات المراجعة التحليلية بشكل كبير في ظل النهج القائم علي القواعد، أو التوسع بشكل كبير في الاختبارات التفصيلية في ظل النهج القائم علي المبادئ، أو تغليب أحدها علي الآخر إذ يتوقف ذلك علي تقدير المراجع حسب الحالة ودرجة الشك المهني ظل الموازنة بين تكلفة المراجعة وفعاليتها، حيث أن الدوافع النفسية للإدارة للتلاعب بالتقارير المالية قد لا تختلف كثيرا في ظل استخدام كلا النهجين في إعداد المعايير.

كذلك زيادة الطلب علي أدلة الإثبات في المراجعة، والاستعانة بخبير في ظل النهج القائم علي المبادئ حيث بلغ الوسط الحسابي (3.85)، (3.90) مقارنة بالنهج القائم علي القواعد حيث بلغ

الوسط الحسابي (2.49) ، (2.61)، وتختلف هذه المتوسطات معنويًا عن القيمة المحايدة (3) علي المقياس ليكرت حيث كان  $\text{sig.} < 0,05$  مما يؤكد معنوية التأثير لنهجي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير علي تنفيذ عملية المراجعة.

ج- فيما يتعلق بالتقرير فهناك إتفاق بين عينة البحث علي وجود مخاطر إبداء الرأي في ظل المدخلين تكاد تكون متساوية وهي علي التوالي (3.96) ، (3.99) ، ورغم ذلك فإن احتمالات التحفظ في تقرير المراجع في ظل النهج القائم علي القواعد تكون أقل (2.69) عنه في ظل النهج القائم علي المبادئ (3.83) ، وتختلف هذه المتوسطات معنويًا عن القيمة المحايدة (3) علي المقياس ليكرت حيث كان  $\text{sig.} < 0,05$  مما يؤكد معنوية التأثير لنهجي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير علي تقرير عملية المراجعة.

وقد يرجع ذلك إلي طبيعة القواعد التفصيلية والخطوط الإرشادية والتي لا تترك مساحة للحكم والتقدير المهني للمراجع ويتم تطبيقها بصرف النظر عن مدى تعبيرها عن الجوهر الاقتصادي للعملية مما يقلل من احتمالات التحفظ في التقرير ، عكس النهج القائم علي المبادئ ووجود مساحة كبيرة للحكم المهني واحتمالات الاختلاف في التقدير المهني ما بين المراجع والعميل ومن ثم زيادة احتمالات التحفظ في التقرير .

د- فيما يتعلق بالرقابة علي جودة الأداء تزيد أهميتها في ظل تطبيق النهج القائم علي المبادئ من حيث تدعيم الإشراف علي فريق المراجعة، مزيد من التدقيق لنتائج عمل وتقرير فريق المراجعة، كفاية أوراق العمل لتوثيق إجراءات المراجعة، حيث بلغ الوسط الحسابي علي التوالي (3.73) ، (4.01) ، (3.70) مقارنة بالنهج القائم علي القواعد حيث بلغ المتوسط علي التوالي (2.38) ، (2.75) ، (2.90) ، ويفسر ذلك زيادة مدى المسؤولية الملقاه علي المراجع في ظل تطبيق مدخل المبادئ وما يترتب علي ذلك من مسائل قانونية ومهنية ، فضلا عن زيادة مساحة التقدير والحكم المهني وزيادة احتمالات الخطأ أو الاختلاف مع الإدارة أو أي أطراف رقابية أخرى ، وهو ما يترتب عليه زيادة إجراءات رقابة الجودة علي عملية المراجعة.

هـ- فيما يتعلق بالمشاكل والآثار السلبية في ظل تطبيق كلا المدخلين فإنه في ظل النهج القائم علي المبادئ تزيد احتمالات سوء العلاقة بين المراجع والعميل، وتدوير المراجع، حيث بلغ الوسط الحسابي علي التوالي (3.92)، (4.03) ، مقارنة بالنهج القائم علي القواعد حيث كان الوسط الحسابي (2.94) ، (2.51) ، ويمكن تفسير ذلك أن زيادة مساحة التقدير والحكم المهني التي يمارسها المراجع في ظل نهج المبادئ قد تكون محلا لعدم القبول من قبل الإدارة ومن ثم زيادة احتمالات تعارض المصالح والخلاف وسوء العلاقة.

بينما في ظل نهج المعايير القائم علي القواعد تتوافر فرص أكبر للمراجع لتقديم خدمات أخرى للعميل بخلاف مهام المراجعة حيث كان الوسط الحسابي لهذا المتغير (3.04) ، مقارنة عنه

في حالة نهج المعايير القائم علي المبادئ حيث كان المتوسط (2.68) ، ويفسر ذلك انخفاض المشاكل المصاحبة في ظل هذا النهج من حيث تحسن العلاقة مع العميل ، وعدم وجود تعارض في المصالح واستمرار المراجع ،ومن ثم زيادة احتمالات وفرص قيامه بتقديم خدمات أخرى للعميل .

و- يترتب علي النهج القائم علي المبادئ زيادة تكاليف وأتعاب المراجعة حيث بلغ الوسط الحسابي علي التوالي (4.13) ، (4.00) مقارنة بالنهج القائم علي القواعد (2.20) ، (2.51) ، وهذه النتيجة تعتبر طبيعية نتيجة لزيادة مستوى المسؤولية الملقاة علي المراجع ، وزيادة الطلب علي أدلة الإثبات وأوراق العمل ، وزيادة عينة المراجعة وزمن المراجعة وفريق المراجعة والخبرات والمؤهلات اللازمة لفريق المراجعة ، فضلا عن الاستعانة بخبير والجهد المبذول بشكل أكبر في رقابة الجودة علي عملية المراجعة في ظل هذا النهج وهو ما يترتب عليه زيادة التكاليف والأتعاب .

كما يتضح من الجدول (11) ضعف معامل الارتباط بين التأثير الحادث في ظل النهجين علي عناصر الجودة من حيث التخطيط (0.089) والتنفيد (-0.003-) والتقرير (0.055) والرقابة علي جودة الأداء (0.087) والمشاكل والآثار السلبية (0.079) ، والتكلفة والعائد للمراجعة (0.079) فضلا عن أنه غير معنوي حيث كانت sig. الخاصة بالارتباط أكبر من 0.05 بالنسبة لجميع هذه المتغيرات ، وبالنسبة لاختبار T فإن  $P.valu < 0.05$  بالنسبة لهذه المتغيرات، وهو ما يعني وجود اختلاف معنوي بين المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد وتلك القائمة علي المبادئ من حيث تأثيرها علي عناصر الجودة وما تنطوي عليه من مشاكل وآثار سلبية وتكلفة وعائد.

ويستخلص مما سبق اتفاق عينة البحث علي تفضيلهم لنهج المبادئ في إعداد المعايير فضلا عن تأثيره الإيجابي علي جودة المراجعة مقارنة بالنهج القائم علي القواعد فضلا عن عدم وجود اختلاف معنوي بينهم في هذا الاتجاه، وهو ما يشير إلي أن عينة البحث علي وعي بمدخل إعداد معايير المحاسبة وأوجه الاختلاف بينها وطبيعة تأثيرها علي المراجعة، ومن ثم يتم قبول الفرض الفرعي الثالث حيث وجود اختلاف وتباين في تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي جودة عملية المراجعة مع عدم وجود اختلاف معنوي بين المراجعين في تفضيلهم لكل مدخل. وبناءا علي نتيجة اختبار الفروض الفرعية الثلاثة السابقة يتم قبول الفرض العام الثاني من فروض البحث حيث تبين تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير علي جودة الأداء في عملية المراجعة.

- 1- تؤدي المعايير المحاسبية القائمة علي نهج المبادئ إلي زيادة جودة الإفصاح والتقرير لمالي.
- 2- تزايد المسؤولية المهنية والقانونية للمراجع في ظل النهج القائم علي المبادئ في إعداد المعايير عنه في ظل النهج القائم علي القواعد، ويترتب علي ذلك زيادة الدوافع السلوكية والمعرفية للمراجع نحو تعزيز أدلة الإثبات لزيادة يقين المراجع.
- 3- يؤثر مدخلي إعداد المعايير المحاسبية علي الحكم المهني للمراجع، ويختلف هذا التأثير في ظل وجود عوامل رقابية، ففي ظل وجود متابعة وفحص من قبل لجنة المراجعة، والرقابة الداخلية والحوكمة، ومراجعة النظير، وهيئة سوق المال (تداول)، ووجود مجلس سعودي للرقابة المالية يفضل المراجع إتباع النهج القائم علي القواعد، وفي ظل عدم وجود ذلك يفضل المراجع إتباع النهج القائم علي المبادئ.
- 4- تؤدي المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ إلي زيادة جودة المراجعة حيث تتأثر إيجابيا قرارات المراجع المتعلقة بالتخطيط والتنفيذ والتقرير عن المراجعة، والرقابة علي جودة الأداء مقارنة بالمعايير المحاسبية القائمة علي القواعد.
- 5- في ظل المعايير المحاسبية القائمة المبادئ تزيد تكلفة وأتعاب المراجعة نتيجة زيادة الوقت والجهد والخبرات المستخدمة في تنفيذ المهمة، كما تزيد احتمالات سوء العلاقة مع العميل وتدوير المراجع وعدم إمكانية القيام بأعمال أخري بخلاف المراجعة نتيجة الاختلافات المحتملة علي طرق اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواجبة. في ضوء الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ظل تضارب المصالح بين المراجع والعميل.
- 6- زيادة الحاجة إلي الاستعانة بالخبراء في المحاسبة في ظل نهج المعايير المحاسبية القائم علي المبادئ لما يتطلبه هذا النهج من المراجع والمعد التوسع في الحكم المهني والحاجة إلي خبراء لتفسير المتباين من هذه المعايير وكيفية تطبيقها، وهو ما ينعكس أيضا علي زيادة تكاليف وأتعاب عملية المراجعة.
- 7- تأثر قرارات المراجع المتعلقة بتخطيط مزيج وطبيعة اختبارات المراجعة حيث يتم استخدام اختبارات الرقابة والمراجعة التحليلية التي عادة ما تكون أقل تكلفة في ظل المعايير القائمة علي القواعد، بينما يتم استخدام اختبارات التحقق من العمليات والأرصدة والتي عادة ما تكون أكثر تكلفة في ظل النهج القائم علي المبادئ.
- 8- أن بناء المعايير المحاسبية بشكل سليم يسمح بتوفير إطار يساعد علي زيادة جودة الإفصاح وترشيد ممارسات الحكم المهني للمراجع وبنائه بشكل سليم.
- 9- تتفق وجهات نظر وآراء المراجعين بالمملكة مع الاتجاهات الحديثة في تحقيق التجانس بين المعايير المحاسبية الصادرة علي المستوى الدولي وفقا للنهج القائم علي المبادئ.

### سابعاً: التوصيات:

- 1- تعزيز عملية بناء المعايير المحاسبية السعودية أو تعديلها في ضوء النهج القائم علي المبادئ.
- 2- تدريب المراجعين علي تحديد الأهداف التي يقوم عليها كل معيار أو إرشاد وعلاقته بالإطار الفكري والمفاهيمي للمحاسبة المالية، وفهم نوع وجوهر المعاملات حتى يتم التوجيه المحاسبي السليم لها.
- 3- توعية المراجعين بحجم مسؤوليتهم نحو تعزيز الثقة في التقارير والقوائم المالية والحد من تلاعب الإدارة فيها ، وتجنب تطبيق المعايير المحاسبية بشكل يخالف الجوهر والمضمون الاقتصادي للحدث أو المعاملة سواء في ظل النهج القائم علي القواعد أو القائم علي المبادئ.
- 4- الموازنة في المزج بين استخدام اختبارات الرقابة والمراجعة و التحليلية، والاختبارات التفصيلية في كلا المنهجين في ضوء طبيعة الموقف وتقدير المراجع والشك المهني والتكلفة والعائد.
- 5- التدريب المستمر للمراجعين خاصة في ظل الاتجاهات الحديثة نحو تحقيق التجانس المحاسبي بين المعايير المحاسبية علي المستوي العالمي فضلاً عن التغييرات المستمرة والمتلاحقة في المعايير المحاسبية وتدرج العديد من هذه المعايير في مضمونها بين القواعد والمبادئ في آن واحد.
- 6- تطوير أداء المراجعين وتحسين جودة عملية المراجعة من خلال دراسة حالات تلاعب الإدارة باستخدام النهج القائم علي المبادئ وكذلك حالات تلاعب الإدارة في ظل النهج القائم علي القواعد، وتحليل أسبابها وطرق اكتشافها، وتدريب المراجعين عليها.
- 7- تنشيط دور هيئة سوق المال السعودي(تداول)، وتأسيس مجلس مراقبة سعودي، وتفعيل مختلف العناصر المتعلقة بالحوكمة والرقابة الداخلية، ولجان المراجعة بما يساعدهم علي القيام بالحد من قدرة الإدارة علي التلاعب بالتقارير المالية، وتلافي الآثار السلبية من تطبيق منهجي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية.
- 8- إجراء دراسة بخصوص أثر تطبيق مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير المحاسبية علي الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية وتأثيرها علي سوق المال واتخاذ القرار.



المراجع

- 1- Abbott, L., J. Park, and S. Parker. (2000). The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud. *Managerial Finance* 26 (11): 55-67.
- 2- Abbott, L., S. Parker, and G. F. Peters. (2004). Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23 (1): 69-87.
- 3- Adam Greiner, Mark J. Kohlbeck, and Thomas J. Smith,(2017), The Relationship between Aggressive Real Earnings Management and Current and Future Audit Fees, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* , February 2017, Vol. 36, No. (1) :85-107
- 4- Adoria Lim, Chi Cheng,(2016),How Principles-Based Accounting Standards Impact Litigation, New York (February 22, 2016, <https://www.law360.com/articles>.
- 5- Ann G. Backof, E Michael Bamber, Tina D. Carpenter,(2016),Do auditor judgment frameworks help in constraining aggressive reporting? Evidence under more precise and less precise accounting standards, *Accounting Organizations and Society*, (51):1-11.
- 6- Arthur Levitt,(1998). The Number Game. NYU Center for Law and Business, New York,N.Y. September28,1998.
- 7- Bailey, W. J., 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.
- 8- Bédard, J., S. M. Chtourou, and L. Courteau. (2004). The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23 (2): 13-35.
- 9- Bentson, G.J., M. Bromwich, and A. Wagenhofer. (2006). Principles- versus rules-based accounting standards: The FASB's standard setting strategy. *Abacus* 42: 165-188.
- 10- Berkowitz, A., and Rampell, R. (2002). *The Accounting Debate: Principles vs. Rules*, Special to The Wall Street Journal Online Updated Dec. 2, 5:04 p.m. ET, Retrieved from: <http://online.wsj.com/articles/SB>
- 11- Bodenhausen, G. V., C. N. Macrae, and K. Hugenberg. (2003). Social cognition. In *Handbook of Psychology: Personality and Social Psychology*, edited by I. B. Weiner, T. Millon, and M. J. Lerner. New York, NY: John Wiley & Sons, Inc.
- 12- Bruce Pounder, CMA, CFM, Editor, The Checklist Mentality: Problem or Solution?,(Strategic Finance I April :18-20.
- 13- Chih. Hsien liao, Audrey Wen-Hsin Hsu,(2013).Common Membership and effective Corporate Governance: Evidence from Audit and Compensation Committees. *Corporate Governance An International Review* 21(1).January.
- 14- Christopher P. Agoglia, Timothy S. Doupnik, George 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* Vol. 86, No. (3) : 747-767.
- 15- Dain C. Donelson, John McInnis, Richard D. Mergenthaler,(2014), Explaining Rules-Based Characteristics in U.S. GAAP: Theories and Evidence , February 2014, JEL Codes: M41, :1.

- 16- De Dreu, C. K. W., B. Beersma, K. Stroebe, and M. Euwema. (2006). Motivated information processing, strategic choice, and the quality of negotiated agreement. *Journal of Personality and Social Psychology* 90 (6): 927–943.
- 17- DeFond, M. L., R. N. Hann, and X. Hu. (2005). Does the market value financial expertise on audit committees of boards of directors? *Journal of Accounting Research* 43 (2): 153–193.
- 18- Donelson ,Mcknnis& Mergenthaler, (2012), "Rules – based Accounting standards and Litigation", Mc Combs research paper series No.ACC-06-10.
- 19- Eli Bartov; Patricia Fairfield; et al,(2003),Evaluating Concepts-Based vs. Rules-Based Approaches to Standard Setting, *American Accounting Association Accounting Horizons* Vol. 17 No. 1 March :73-89.
- 20- Financial Accounting Standards Board (FASB). (2002). Principles-based approach to standard setting. [http://www.fasb.org/project/principles-based\\_approach\\_project.shtml](http://www.fasb.org/project/principles-based_approach_project.shtml).
- 21- Folsom, D., P. Hribar, R.D. Mergenthaler, and K. Peterson. (2013). Principles-based standards and earnings attributes. Working paper, University of Iowa:1-34
- 22- Forgeas , R. (2008). Is IFRS That Different From U.S. GAAP?, *CPA Insider* June 16, Retrieved from:  
<http://www.ifrs.com/overview/general/differences.html>
- 23- Gary P. Braun, Christine M. Haynes, Tom D.Lewis , Mark H. Taylor,(2015), Principles-based vs. rules-based accounting standards: The effects of auditee proposed accounting treatment and regulatory enforcement on auditor judgments and confidence, *Research in Accounting Regulation* (27) :45–50.
- 24- Gray, 1988,Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *A Journal of Accounting,Finance and Business Studies*,Volume 24, Issue 1, March1988:1-15
- 25- Hackenbrack, K., and M. W. Nelson.(1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review* 71 (1): 43–59.
- 26- Hammersley, J. S. (2011). A review and model of auditor judgments in fraud-related planning tasks.*Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (4): 101–128.<http://www.cfo.com/article.cfm/14525731>
- 27- John E. McEnroe, Mark Sullivan,(2013), An examination of the perceptions of auditors and chief financial officers regarding principles versus rules based accounting standards, *Research in Accounting Regulation*, Volume 25, Issue 2, November :196–207.
- 28- Joseph C. Ugrin, Terry W. Mason, Anna Emley,(2017). Culture's consequence: The relationship between income-increasing earnings management and IAS/IFRS adoption across cultures *Advances in Accounting*, V. 37, June: 140–151.
- 29- Karim Jamal & Hun- tong Tan . (2010). "Joint effects of principles – based versus rules – Based standards and auditors type in constraining financial mangers Aggressive reporting", *The Accounting Review*, Vol. 85, No. 4 (JULY), :1325-1346
- 30- Kathryn Kadous and Molly Mercer. (2016). Are Juries More Likely to Second-Guess Auditors under Imprecise Accounting Standards?. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: February, Vol. 35, No. 1, : 101-117.

- 31- Ken Tysiac. 2012. Obstacles make PCAOB's Hanson skeptical about mandatory audit firm rotation. *Journal of Accountancy*. December(5),2012.
- 32- Kennedy, J. (1995). Debiasing the curse of knowledge in audit judgment. *The Accounting Review* 70 (2):249-273.
- 33- Khaled E. Abu Rishaha and Mo'taz Amin Al-Saeed.(2014). The Impact of IFRS Adoption on Audit Fees: Evidence from Jordan, *Accounting and Management Information Systems* Vol. 13, No. (3) : 520-536.
- 34- Klein, A. (2002). Economics determinants of audit committee independence. *The Accounting Review* 77 (2):435-452.
- 35- Kothari, S.P., K. Ramanna, and D.J. Skinner. (2010). Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics* 50: 246-286.
- 36- Kruglanski, A. W., E. Orehek, M. Dechesne, and A. Pierro. (2010). Lay epistemic theory: The motivational, cognitive, and social aspects of knowledge formation. *Social and Personality Psychology Compass* 4(10): 939-950.
- 37- Kruglanski, A. W., M. Dechesne, and E. Orehek. (2009). Three decades of lay epistemics: The why, how, and who of knowledge formation. *European Review of Social Psychology* 20: 146-191.
- 38- Lander, G. P. (2004). *What is Sarbanes-Oxley?* Boston, MA: McGraw-Hill.
- 39- Love & Eickemeyer. (2009). "IFRS and Accountants Liability", *The CPA Journal* , 79 (4) .
- 40- Marietta Peytcheva, Arnold M. Wright, Barbara Majoor.(2014). The Impact of Principles-Based versus Rules Based Accounting Standards on Auditors' Motivations and Evidence Demands, *BEHAVIORAL RESEARCH IN ACCOUNTING* Vol. 26, No. (2) :51-72.
- 41- Marietta Peytcheva, Jeffrey Cohen, Ganesh Krishnamoorthy, and Arnold M. Wright.(2013).How Does the Strength of the Financial Regulatory Regime Influence Auditors' Judgments to Constrain Aggressive Reporting in a Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Environment?" *Accounting Horizons*, Vol. 27, No (3):579-601.
- 42- Md. Azim, Helaluddin Ahmed.(2015). Perspective Of Accounting Principles, Rules, Ethics & Culture, *International Journal of Economics, Commerce and Management*, United Kingdom Vol. III, Issue 1, Jan:1-10.
- 43- Mohammad M.A., Ahmed Y.N., Ramezanalil R., Yahya H.Y. (2015). The Influence of Accounting Standard Precision on Auditors Decisions, *European Online Journal of Natural and Social Sciences* 2015, Vol.4, No.1.
- 44- Nelson, M. W. (2003). Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. *Accounting Horizons*, 17 (1): 91-104.
- 45- 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.
- 46- Niemeier, C. D. (2008). Keynote Address on Recent International Initiatives. 2008 Sarbanes-Oxley, SEC and PCAOB Conference, New York City.

- 47- Noriyuki Tsunogaya, Satoshi Sugahara, Parmod Chand.(2016). Judgments of auditors on principles Vs guidance in lease accounting standard: Evidence from Japan, *Asian review of accounting*, Vol. 24, Issue (3):362-386.
- 48- Paul A. Griffina , David H. Lontb , Yuan Sun. (2009). Governance regulatory changes, International financial reporting standards adoption, and New Zealand audit and Non-audit fees: Empirical evidence. *Accounting and Finance* (49) :697-724.
- 49- Rebecca Shortridge and Myring Mark. (2004). Defining Principales based accounting Standards. *CPA Journal* Aug,2004:8-74.
- 50- Schipper, K. (2003). Principles-based accounting standards. *Accounting Horizons*, 17 (1): 61-72. .
- 51- Scholten, L., D. van Knippenberg, B. A. Nijstad, and C. K. W. De Dreu. (2007). motivated information processing and group decision-making: Effects of process accountability on information processing and decision quality. *Journal of Experimental Social Psychology* 43: 539-552.
- 52- Section 302 of the Sarbanes-Oxley Act (Pub. L. No. 107-204, 2002) and the SEC's rules (Release No. 33-8124, "Certification of Disclosure in Companies' Quarterly and Annual Reports," August 29, 2002)
- 53- Segovia, J., V. Arnold, and S. G. Sutton. (2009). Do principles- versus rules-based standards have a differential impact on U.S. auditors' decisions? *Advances in Accounting Behavioral Research* 12: 61- 84.
- 54- Siegel-Jacobs, K., and J. F. Yates. (1996). Effects of procedural and outcome accountability on judgment quality. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 65 (1): 1-17.
- 55- Stewart, J., and L. Munro. (2007). The impact of audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit: Perceptions of Australian auditors. *International Journal of Auditing* 11 (1): 51-69.
- 56- Susan D. Krische, Paula R. Sanders, Steven D. Smith.(2012). Lease transaction structuring, earnings management, and management credibility , *Research in Accounting Regulation* April,24(1):33-39 .
- 57- United States Securities and Exchange Commission(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, Submitted to the United States House of Representatives,(25/7/2003),PP.1-75.
- 58- Van der Schalk, J., B. Beersma, G. A. Van Kleef, and C. K. W. De Dreu. (2010). The more (complex), the better? The influence of epistemic motivation on integrative bargaining in complex negotiation. *European Journal of Social Psychology* 40: 355-365.
- 59- Yuri Biondi, Robert J. Bloomfield, Jonathan C. Glover, Karim Jamal, James A. Ohlson, Stephen H. Penman, EikoTsujiyama and T. Jeffrey Wilks. (2011) A Perspective on the Joint IASB/FASB Exposure Draft on Accounting for Leases. *Accounting Horizons* 25:4, 861-871.