

## الفصل الأول

### إدارة الأرباح ومدى جودة المعايير المحاسبية

على الرغم من أن القوائم المالية يتم إعدادها استناداً إلى معايير المحاسبة المالية إلا أن هذه المعايير تسمح باستخدام أساليب وطرق محاسبية مختلفة لمعالجه نفس الأحداث والظواهر الاقتصادية ، وبالتالي فإن مرونة اختيار الإدارة للتقديرات المحاسبية من ناحية ، ومن ناحية أخرى المرونة في تأجيل أو تقديم الاعتراف الناتج عن استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي قد ينتج عنه قوائم مالية مختلفة لنفس الأحداث الاقتصادية وينعكس اختيار أي من هذه البدائل بدوره على جوده نتائج القياس المحاسبي ومن ثم جودة الأرباح .

وفى ظل تفويض المساهمين للإدارة لسلطة اتخاذ القرارات يمكن للإدارة من استغلال كل من المرونة والغموض المحيط بالمعايير المحاسبية مما يترتب عليه القيام بالاختيار من بين البدائل المحاسبية الخاصة بالمنشأة ، وقد يتولد لدى المديرين دافعا قويا لاختيار الطرق والبدائل المحاسبية التي من شأنها تعظيم منفعتهم الشخصية الحالية والمستقبلية وذلك من خلال ما يسمى بعملية إدارة الأرباح (*Earning Management*) وهو ما أبرزته نظرية الوكالة من احتمالية وجود تعارض في المصالح مما يترتب عليه من قيام الإدارة لتعظيم منفعتها على حساب الأطراف الأخرى أصحاب المصالح.

مما تقدم يتضح انه في ظل تعدد طرق وبدائل القياس المحاسبي وفى ظل غموض المعايير نجد بأن الإدارة يكون لديها رغبة في الاختيار من بين البدائل المحاسبية مما يعظم منفعتها . أضف إلى ذلك الاضطراب الذي

ساد الأسواق العالمية مؤخراً بسبب إفلاس شركه انرون والشركات الدولية الأخرى إلى إلقاء الضوء على أهميه المحاسبة ومعايير إعداد التقارير المالية كما أصبح المستثمرون يطالبون بإفصاح أكثر شفافية يتيح لهم تقييم الجوانب الاقتصادية للعمليات التي تجريها الشركة بما يمكنهم من تقييم المخاطر والمزايا التي تتضمنها استثماراتهم وعندما يدرك السوق أن هناك نقصاً في الشفافية ، فقد يحدث انخفاض في أسعار الأوراق المالية لمثل هذه الشركات وقد أدى ظهور الفضائح المحاسبية الأخيرة إلى ضياع مليارات الدولارات من القيمة الرأسمالية السوقية للأسهم مما أدى إلى فقد الكثير من المستثمرين لمعظم مدخراتهم .

ويرى معظم الأكاديميين والممارسين أن عملية إدارة الأرباح تعتبر داله لجوده المعايير المحاسبية حيث يشبهه (Levitt , 1998) معايير المحاسبة الجيدة بآلة التصوير الجيدة التي ينتج عنها صوراً واضحة ودقيقة في حين أن معايير المحاسبة غير الجيدة فهي تشبه آلة التصوير الرديئة والتي لا يتم الوثوق فيها بسبب ما ينتج عنها من صور رديئة .

وللأسباب السابقة جرى العديد من المحاولات للتقليل من عملية إدارة الأرباح عن طريق وضع معايير محاسبية أكثر إحكاماً ، فعلى سبيل المثال قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB في أواخر عام 2003 بإلغاء بعض البدائل المحاسبية في الكثير من المعايير المحاسبية ، وقد أطلق على هذا الاتجاه مشروعات التحسين *Improvement projects* كما يتم إحكام عملية وضع المعايير المحاسبية بتدنية مجال الحكم المهني بالنسبة للمديرين والمراجعين من خلال وضع متطلبات قياس دقيقة وواقعية أو عن طريق

الاعتماد على معايير محاسبية قائمة على القواعد الأكثر تفصيلا مثل الوضع القائم في الولايات المتحدة التي عادة ما كان ينظر إليها على أن لديها نظاما متقدمة وجيدة للمحاسبة وإعداد التقارير المالية ، وعلى الرغم من وجود النظام الجيد المتقدم فإن المشاكل قد تحدث بل إنها وقعت بالفعل في صورة الأزمة المالية العالمية في 2008م مما يبرز الحاجة إلى صياغة معايير محاسبية ذات جودة مرتفعة تدعم الشفافية حال إعداد التقارير المالية .

ويعتقد البعض أن المدخل القائم على أساس القواعد مقبولا إذا ما قورن بالمعايير القائمة على أساس المفاهيم فيما يتعلق بالتحكم في عملية إدارة الأرباح رغم أن المعيار الجيد هو الذي من شأنه أن يتيح إمكانية ممارسه الحكم المهني في طرق التسجيل المحاسبية والتقديرات الأخرى لتقديم معلومات نافعة للمستخدمين .

وفي المقابل يرى البعض (Jamal and Tan , 2009) إن الاتجاه نحو تطبيق المعايير القائمة على أساس المبادئ ينتج عنه تحسين في جودة التقارير المالية كما انه يقلل من فرص إدارة الأرباح بشرط أن يكون هناك اتجاه مماثل من قبل المراجعين إلى تبني وتطبيق المدخل القائم على أساس المبادئ في المراجعة .

ويمكن إيجاز مشكلة البحث في الإجابة نظريا على التساؤل البحثي التالي :

1. هل سيؤدي تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على أساس القواعد إلي التقليل من ظاهرة إدارة الأرباح والحد من بدائل الاختيار المحاسبي عما لو استخدمت المعايير القائمة على أساس المبادئ في القياس المحاسبي ؟  
يهدف البحث بصفة أساسية إلى إلقاء الضوء على اثر تبني المعايير القائمة على أساس المبادئ مقابل المعايير القائمة على أساس القواعد على

كل: جودة ونفعية المعلومات المحاسبية ، ظاهرة إدارة الأرباح إدارة الأرباح والحد من بدائل الاختيار المحاسبي .

إن الهدف من معايير المحاسبة المالية هو اتساق الممارسة المحاسبية بين المحاسبين في بيئة معينة ، وبالتالي فإن صياغة المعايير التي تأخذ الظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية وتتصف بخصائص جيدة سيقود إلى قوائم مالية أكثر شفافية عن المعايير التي تتيح مرونة في الاختيار من بين البدائل خاصة في ظل وجود تعارض في المصالح بين الأطراف أصحاب المصلحة في الشركات .

حيث يعد البحث من البحوث النظرية سينتهج الباحث المنهج الاستقرائي من خلال استقراء الأدب المحاسبي المتعلق بمشكلة البحث . سيقصر البحث على الاستقراء النظري فقط دون وجود تطبيق عملي وفروض تخضع للاختبار .

سيتم تقسيم البحث إلى مبحثين :

### 1. المبحث الأول :

الدراسات التي تناولت المعايير القائمة على أساس المبادئ مقابل المعايير القائمة على أساس القواعد من حيث سهولة التطبيق والقدرة على تفسير الأحداث المستقبلية .

### 2. المبحث الثاني :

الدراسات التي تناولت وضع المعايير على أساس القواعد مقابل وضع المعايير على أساس المبادئ واثار ذلك على إدارة الأرباح .

### 3. المبحث الثالث : مزايا وعيوب كل مدخل

# المبحث الأول

## الدراسات التي تناولت

### المعايير القائمة على أساس المبادئ

### مقابل المعايير القائمة على أساس القواعد

باستقراء المعايير المحاسبية الدولية (المعايير المصرية ترجمة حرفية للمعايير الدولية) نجد بأن تلك المعايير تحتوى على قدر كبير من المرونة من خلال توفير العديد من الاختيارات والبدائل المحاسبية للوحدات الاقتصادية وذلك لإمكانية تطبيقها في مختلف الدول بطريقه أكثر ملائمة واتساقا بسبب التباين في البيئات الاقتصادية والثقافية والاجتماعية بين بلدان العالم ، ووفقا لمعايير المحاسبة الدولية فان تطبيق وممارسه الحكم المهني المتوازن يعتبر من أهم العوامل للوصول إلى القياس المالي المعبر عن الأداء الحقيقي للشركة بحيث انه إذا ما قام كل من معدى القوائم المالية والمراجعين بتطبيق ممارسه الحكم المهني بصورة أكثر الماما بالقواعد المحاسبية واعتمادا على مصطلحات عامه ذات دلالات ثابتة ، فان هذا من شأنه أن يوفر البيئة الملائمة للقياس المالي المعبر عن الأداء الحقيقي للشركة ، بالإضافة إلى الإفصاح الفعال للمعلومات لأصحاب المصالح المختلفة في المنشأة ولكي نصل إلى هذا الحكم المهني المتوازن ينبغي أن يعتمد وضع المعايير المحاسبية على إطار من المفاهيم والتعريفات الاقتصادية الشاملة والتي تتيح للممارس استخدام الحكم المهني لمعالجه الأحداث المحاسبية وفقا للجوهر الإقتصادى لهذه الأحداث ويسمى هذا النوع من المعايير المحاسبية القائمة

على أساس المبادئ ( *Principal-based Accounting Standards* ) وتتمتع مثل هذه المعايير بقدر عالي من البساطة والوضوح وقلة الاعتماد على الإرشادات اللازمة للتطبيق العلمي لمثل هذه المعايير ، وذلك بخلاف المعايير المحاسبية التي تعتمد على مجموعه من القواعد الأكثر تفصيلا وتحديدًا والتي تعطى شرحا تفصيليا بالإجراءات والخطوات التي يجب أن يتم تطبيقها في معظم الممارسات والتطبيقات العملية لمعالجة الحدث الاقتصادي دون السماح بالخروج عن هذه القواعد (الصرامة في التطبيق) أو وجود أي قدر من الحكم المهني مما يؤدي إلى وجود تعقيد غير ضروري في المعايير المحاسبية وتشجيع هيكله المعاملات المالية والتي لا ينتج عن إتباعها في معظم الأحيان الوصول إلى قوائم مالية صحيحة وذات تمثيل عادل للوضع المالي للمنشأة ويسمى هذا النوع من المعايير المحاسبية بالمعايير المحاسبية القائمة على أساس القواعد ( *Rule-Based Accounting Standards* )

وهكذا يمكن النظر إلى عملية وضع المعايير المحاسبية على إنها مدى مستمر أو متواصل يبدأ في احد أطرافه بمجموعه من القواعد المحددة وينتهي في الطرف الآخر بمجموعه من المفاهيم (المبادئ) التي تعتمد على تعريفات اقتصادية عامه في مصطلحاتها ودلالاتها ( *Schipper , 2000* ) .

وتأسيسا على ما سبق ، فقد أشارت دراسة ( *Rogero , 1998* ) انه كي يكون المعيار يتصف بخصائص ذات جودة عالية يجب أن يتم وضع المعايير على أساس المفاهيم ، حيث أن المعايير الموضوعة على أساس المفاهيم تكون أسهل في التطبيق والشرح من تلك المعايير الموضوعة على هيئة قائمة افعل ولا تفعل (أساس القواعد) ، ورغم انه لا يوجد معيار

يستطيع التنبؤ بكافة وجميع الأسئلة والأحداث المستقبلية ، نجد إن المعيار الذي يعتمد على مفهوم أو موضوع محدد يمكنه التعامل مع الواقع العملي بصورة سهلة ويسيرة .

كما أشارت دراسة (Guerrera & Norman , 2002) إلى أن المدخل القائم على أساس المفاهيم بالنسبة لوضع المعايير المحاسبية يعتبر أفضل المدخلين بالنسبة لتحقيق أهداف لجنة معايير المحاسبة المالية فيما يتعلق بالتسجيل المحاسبي مقارنة بالمدخل القائم على أساس القواعد وذلك على النحو التالي :-

أولاً : أن المدخل القائم على أساس المفاهيم يحقق هدف لجنة معايير المحاسبة المالية التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية والذي يتطلب تحسين الفهم العام لكل من طبيعة وأهداف المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية من خلال اعتماده على الإطار المفاهيمي الذي يجب أن يلم به مستخدمو المعلومات المحاسبية حتى يتمكنوا من استخدام تلك المعلومات بالشكل الملائم في عملية اتخاذ القرارات .

ثانياً : أن تحقيق الهدف المشار إليه سابقاً عن طريق الاعتماد على أساس المفاهيم يؤدي إلى اتفاق وتقارب أكثر في عملية وضع المعايير المحاسبية بين كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وبالتالي إلى وجود توافق دولي في المعايير المحاسبية .

ويعتقد ( Herz ( Business Week Online, 2002 رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي أن تطبيق الحكم المهني وانعكاسه على القوائم المالية سوف يتم تحسينه عن طريق اعتماد المحاسبين على استخدام

أحكامهم المهنية بدلاً من تطبيق القواعد التفصيلية ، كما ويرى Herz أن المعايير القائمة على أساس المفاهيم (المبادئ) سوف ينتج عنه معايير ذات حجم أقل من 12 صفحة بدلاً من بعض المعايير التي يتجاوز حجمها 100 صفحة في ظل القواعد ، وبالتالي تكون هذه المعايير أبسط شكلاً ومضموناً بالإضافة إلى أنه يمكن تطبيقها على مدى أوسع من المعاملات والأحداث المحاسبية . أيضاً أشار HarreyPitt رئيس هيئة الرقابة والإشراف على تداول الأوراق المالية الأمريكية ( SEC ) أن المعايير القائمة على أساس القواعد غير مرنة وبالتالي لا كواكب التطورات المستقبلية للأحداث الاقتصادية الأمر الذي ينتج عنه كيان محاسبي لا يمكنه التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية غير الظاهرة والمتوقعة .

وعلى الجانب الأسترالي يرى ( Nationwide New , 2002 ) و David Knott (رئيس هيئة تداول الأوراق المالية والاستثمار الأسترالية أن زيادة تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على أساس المفاهيم سوف يعمل على تقليل التلاعبات التي كان يرتبط الكثير منها بتطبيق القواعد المحاسبية . بينما أشارت دراسة ( Nelson , 2003 ) إلى أن الاعتماد على القواعد من شأنه أن يؤدي إلى زيادة درجة الدقة التي من خلالها يقوم واضعي المعايير بتوصيل متطلباتهم وأهدافهم إلى معدي القوائم المالية إلا أنه في المقابل لاحظ أن الاعتماد على وضع المعايير على أساس القواعد سيؤدي إلى زيادة درجة تعقيد المعايير بجانب هيكله الأحداق الاقتصادية .

كما أشارت دراسة ( Schipper , 2003 ) إلى أن لجنة معايير المحاسبة المالية التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية أشارت إلى أنه إذا تم



تطبيق المعايير القائمة على أساس المفاهيم بصورة صحيحة ومناسبة ، فإن هذا من شأنه أن يدعم ويؤيد هدف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وهو تحسين منفعة التسجيل المحاسبي من خلال التركيز على الخصائص الأساسية لكل من الملائمة والمصادقية .

كما تعتقد اللجنة أن تطبيق المدخل القائم على أساس المفاهيم سوف يعكس الجوهر الاقتصادي الصحيح للأحداث الاقتصادية ، إلا أن فكرة تطبيق المدخل القائم على أساس المفاهيم لن تكون سهلة حيث أنها تتطلب تغييراً جوهرياً في اتجاه جميع الأطراف المهتمة بمعلومات المحاسبة المالية من واضعي المعايير ، هيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية SEC ، المستثمرين ، معدي القوائم المالية والمراجعين .

أيضاً دراسة ( Kohlbeak & Warfield , 2005 ) اختبرت مدي تأثير تطبيق أربعة معايير محاسبية تم وضعها على أساس المفاهيم بجانب اتفاقها مع تعريفات الأصول والخصوم طبقاً للإطار الفكري للمحاسبة على جودة المعلومات المحاسبية . وقد توصلت الدراسة إلي أن هناك علاقة إيجابية بين تطبيق المدخل القائم على أساس المفاهيم وزيادة القدرة التفسيرية والتنبؤية بالأرباح خاصة عند تطبيق معيار مزايا العاملين ، وبالتالي فقد أشارت الدراسة إلي وجود اتساق بين تطبيق المدخل القائم على أساس المفاهيم ونفعية المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق هذا المدخل لكل من المحللين الماليين والمستثمرين ويعتبر هذا دليلاً على جدوى تطبيق المدخل القائم على أساس المفاهيم كأساس ملائم لوضع المعايير المحاسبية .

كما أوضحت دراسة ( Carmona & Trombetta , 2008 ) أن سبب القبول الواسع لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقرير المالي الدولي يرجع إلى دورها في كل من : تدعيم مهنة المحاسبة ، والتوافق فيما بين البلدان ، ويعزى سبب ذلك إلى أن معايير المحاسبة الدولية اعتمدت على المدخل القائم على أساس المبادئ في وضع المعايير المحاسبية الأمر الذي يزيد من فرص تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل أكثر مرونة في العديد من الدول رغم اختلاف الثقافات والظروف الاقتصادية ، بالإضافة إلى أن المعايير القائمة على أساس المبادئ تمكن المحاسبين من الاعتماد على كل من الخبرات والخلفيات التعليمية وبرامج التدريب المختلفة وتطبيق ذلك في العديد من المنظمات وشركات المحاسبة . وأخيرا تشير هذه الدراسة إلى أن وضع المعايير الدولية على أساس المفاهيم تعتبر خطوة هامة جداً في عملية التوافق المحاسبي بالرغم من كون الاعتماد على هذا الأساس لا يمكن من خلاله توحيد المقاييس المحاسبية عبر الدول المختلفة .

هذا وقد توصلت دراسة ( Tsakumis , et al . 2009 ) إلى أن معدي القوائم المالية وفقاً للمعايير المعتمدة على أساس القواعد (الصرامة) قليلاً ما يقومون بالتسجيل المالي الدقيق حتى مع وجود لجنة مستقلة للمراجعة ، وبالتالي فقد أيدت الدراسة فكرة الانتقال إلى المدخل القائم على أساس المبادئ سوف يعمل على تقوية الدور الذي تلعبه لجان المراجعة ، بالإضافة لزيادة الدقة في تسجيل البيانات المحاسبية .

## المبحث الثاني

### الدراسات التي تناولت

### وضع المعايير على أساس القواعد

### مقابل وضع المعايير على أساس المبادئ

### واثر ذلك على إدارة الأرباح .

لن يستطرد الباحث في تعريف إدارة الأرباح ، حيث تناولها الأدب المحاسبي باستفاضة ، كما أن البحث العلمي في مرحلة الدكتوراه ليس من الملائم سرد تعاريف متنوعة بل أن الأمر يقتصر على أكثر التعريفات شمولاً مما يتيح للباحث التعمق في أساس المشكلة القائم عليها البحث .

يقصد بإدارة الأرباح الاستخدام المحتمل لإدارة الاستحقاقات *Accrual Management* من قبل الإدارة بقصد الحصول على بعض المكاسب الخاصة (Belkaoui , 2004) ، وبالتمعن في هذا التعريف نجد أن الأداة المستخدمة في إدارة الأرباح هو تعتمد الإدارة في استخدام أساس الاستحقاق بالشكل الذي يكفل لها تحقيق مصالح ذاتية وبذلك فقد شمل التعريف جميع الوسائل الممكنة مثل : الاختيار من بين البدائل المحاسبية ، إجراء تقديرات محاسبية وفقاً لرغبات الإدارة ، المرونة في توقيت الاعتراف من حيث التقديم أو التأجيل لبعض بنود المصروفات والإيرادات .

فعلى سبيل المثال بالنسبة لطرق تسعير المخزون السلعي يمكن استخدام أكثر من طريقه لتسعير المنصرف من المخزون ، وبالتالي تتأثر تكلفه المبيعات وتكلفه المخزون آخر المدة وكذلك صافى الأرباح أو الخسائر ، كما أن هناك العديد من الطرق المقبولة للمحاسبة عن إهلاك الأصول الثابتة

وللإدارة مطلق الحرية في اختيار من بينها ، ومن ناحية أخرى تستطيع الإدارة أن تؤثر على توقيت حدوث بعض العمليات مثل تأخير حدوث عملية بيع معينه أو تأجيل مصروف معين أو الإسراع بإنفاق معين قبل ميعاد استحقاقه وبالإضافة إلى ذلك تستطيع الإدارة أن تقوم بتغيير معالجه بعض بنود الإيرادات أو المصروفات مثل معالجه البنود الرأسمالية على إنها إيراديه أو تحويل البنود العادية إلى بنود غير عادية كما يمكن التحكم في توزيع بعض المصروفات بين الفترات المحاسبية وهذا يؤدي إلى اختلاف النتائج والمؤشرات المالية المستخرجة من القوائم المالية مع الأخذ في الاعتبار أن جميع الطرق تتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ما يبرز الحاجة الملحة إلى التعرف على السياسة المحاسبية المتبعة عند إعداد وعرض القوائم المالية

ومن منظور علاقة وضع المعايير وإدارة الأرباح ، فقد استهدفت دراسة ( Demski , 2004 ) الدراسة اختبار مدي جودة المعايير المحاسبية مقاسه بمدي تأثيرها على كلا من إدارة الأرباح المحاسبية وإدارة الأرباح الحقيقية من خلال اختبار مدي وجود إدارة للأرباح في مجموعة من الشركات التي تقوم بتطبيق معايير محاسبية تعتمد على أساس القواعد التفصيلية وقد توصلت الدراسة إلى أن الاعتماد على المعايير المحاسبية التي تعتمد على أساس القواعد الأكثر تفصيلاً لتحديد المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية سوف تؤدي إلى التقليل من مجال إدارة للأرباح الحقيقية عند أحكام وضع المعايير المحاسبية .

كما أشارت دراسة ( Ewert & Wagenhofer , 2005 ) إلى أن الاختيار المحاسبي يمكن استخدامه كأداة لإدارة الأرباح ويكون له تكلفته

الخاصة ، وبالتالي فإن هناك علاقة طردية بين زيادة تكاليف استخدام البدائل المحاسبية وزيادة تكرار استخدام هذا البديل لإدارة الأرباح . كما أن التقليل من عدد الطرق والبدائل المحاسبية من خلال تحديد قوائم أكثر وضوحاً للمعايير المحاسبية سوف يزيد أيضاً من تكلفة عملية إدارة الأرباح مقارنة بتقليل مستوى إدارة الأرباح ، إلا أنه على الرغم من ذلك نجد أن المستوي الكلي المتوقع لإدارة الأرباح سوف يرتفع وذلك نظراً لوجود نوعين لإدارة الأرباح الأول هو إدارة الأرباح المحاسبية أما الثاني والذي يزداد نتيجة لنقص النوع الأول هو إدارة الأرباح الحقيقية والتي تعتمد على إمكانية التأثير أو التلاعب في التدفقات من خلال توقيت وقوع الأحداث والاعتراف بها .

أيضا استهدفت دراسة ( Psaros , 2007 ) الإجابة على السؤال التالي - هل يؤدي الاعتماد على المعايير القائمة على أساس المفاهيم إلي تحيز في إعداد التقارير المالية في بيئة الأعمال الاسترالية التي بدأت في تطبيق المدخل القائم على أساس المفاهيم ؟

وقد قامت هذه الدراسة بالإجابة على هذا التساؤل من خلال تحليل الحكم المهني في عملية إعداد القوائم المالية المجمع لمجموعة من المحاسبين في بعض الشركات الاسترالية المسجلة في البورصة وقد تم الاعتماد في تحليل الحكم المهني على المعيار الاسترالي رقم 1024 والذي يشبه إلي حد كبير المعيار الدولي رقم 27 الخاص بالقوائم المالية المجمع .

وقد أشارت الدراسة في مجملها أنه ليس من الضروري أن يؤدي الاعتماد على المعايير القائمة على أساس المفاهيم إلي تقارير مالية غير عادلة أو متحيزة .

## المبحث الثالث

### مزايا وعيوب كل مدخل

❖ **المعايير القائمة على أساس القواعد Rule – Based Standard :**

وهي عبارة عن عملية وضع المعايير اعتماداً على مجموعة من القواعد الصارمة والبالغة الحسم التي تعطى شرحاً تفصيلياً بالإجراءات والخطوات التي يجب أن يتم تطبيقها لمعالجة الحدث الاقتصادي دون السماح بالحياد عن هذه القواعد أو وجود أي قدر من الحكم الشخصي والتقدير المهني .

**مثال على وضع المعايير على أساس القواعد :**

يتم حساب مصروف الإهلاك السنوي لكل الأصول الثابتة بمقدار 10% من التكلفة التاريخية للأصل حتى يتم أهلاك الأصل كلية . وبالنظر إلى هذه القاعدة نجد انه ليس هناك مساحة للحكم الشخصي أو الاختلاف عن مقدار مصروف الإهلاك الذي سوف يتم الاعتراف به .

وبالنظر إلى هذه القاعدة نجد انه ليس هناك مساحة للحكم الشخصي أو الاختلاف عن مقدار مصروف الإهلاك الذي سوف يتم الاعتراف به .

وبالتالي نجد أنه نتيجة تطبيق المعايير على أساس القواعد وجود اتساق وإمكانية للمقارنة بين كل المنشآت وعبر الفترات الزمنية وعلى الرغم من ذلك نجد أن هذه المعايير تفتقر إلى الملائمة نتيجة إلى عدم قدرتها على عرض وتوضيح الجوهر الاقتصادي للأحداث والتي تختلف باختلاف الشركات والأحداث.

## ❖ المعايير القائمة على أساس المفاهيم

### : *Concept – based standard*

عبارة عن عملية وضع المعايير المحاسبية اعتماداً على مجموعة من المفاهيم القائمة على أساس مجموعة من التعريفات الاقتصادية العامة والتي تتيح للممارس استخدام الحكم الشخصي لمعالجة الأحداث الاقتصادية حسب جوهر هذه الأحداث .

### مثال على الأساس المفاهيمي لوضع المعايير المحاسبية :

يجب أن يعكس مصروف الإهلاك خلال الفترة المحاسبية مقدار الانخفاض في القيمة الاقتصادية للأصل مع مرور الزمن .

وبالنظر إلى هذا المعيار نجد أن تطبيقه يتطلب الاعتماد على كلاً من الحكم الشخصي والخبرة من قبل المديرين والمراجعين . وبالتالي ربما نتفق على أن مثل هذا النوع من المعايير يعكس جوهر وروح الحدث الاقتصادي إلا أن تطبيقه سوف يكون مكلف جداً بالإضافة إلى أنه سوف يؤدي إلى نتائج لا يمكن مقارنتها عبر المنشأة كما أنها لا تكون متسقة عبر الوقت .

## ❖ منافع وتكاليف أساس القواعد في مقابل أساس المفاهيم في بناء المعايير المحاسبية :

### أولاً : المعايير القائمة على أساس القواعد *Rule Based Standard* :

#### ■ المزايا :

1- زيادة درجة المقارنة عبر الشركات حيث أن هذه النتائج تكون متسقة مع مرور الزمن

2- زيادة درجة التحقق للمراجعين والمشرعين

- 3- التقليل من فرصة إدارة الأرباح عن طريق تقليل الحكم المهني وزيادتها من ناحية أخرى عن طريق هيكله الأحداث.
- 4- تحسين توصيل متطلبات وأهداف واضعي المعايير المحاسبية .
- العيوب :

1. لا تستطيع المعايير التفصيلية أن تقابل تحديات العالم المالي الذي يتسم بالتعقيد والتغيرات السريعة
2. وبالتالي فإن هذا النوع من المعايير يقدم دائماً نموذجاً لتحديد التطابق في الشكل وليس في المضمون أو الجوهر ( Finnerty 1988 ) .
3. بالتالي فإن لجنة معايير المحاسبة المالية ترى انه لا يمكن لأي منظمة تهتم بوضع المعايير أن تتوقع وتقوم بإعطاء قواعد لكل أنواع وأشكال الأحداث المحاسبية المتوقعة .
4. مع مرور الزمن تصبح هذه القواعد التفصيلية غير كاملة وغير صالحة للتطبيق ( تتقادم ) .
5. تعطي الفرصة للمديرين ذات المصلحة الذاتية للتلاعب في تسجيل النتائج والأحداث بحجة تطبيق هذه القواعد .
6. يكون من الصعب اكتشاف التلاعب في النتائج المالية المدونة من قبل المراجعين عندما يتم الاعتماد على القواعد التفصيلية كأداة للتبرير من قبل المديرين .
7. تفتقر المعايير القائمة على أساس القواعد إلى الملائمة نتيجة لعدم قدرتها على نقل وتمثيل جوهر الأحداث الاقتصادية .
8. إن المعايير المبنية على أساس القواعد أكثر تفصيل وإرشادات مما تربك القارئ على القياس المحاسبي .



ثانياً : المعايير القائمة على أساس المفاهيم :

■ المزايا :

1. تعمل على تحسين الاستفادة ( المنفعة ) من التسجيل المالي من خلال التركيز على الخصائص الأساسية لكلا من الملائمة والمصادقية وذلك عن طريق اعتمادها على تطبيق الحكم المهني والخبرة من قبل كلاً من المديرين والمراجعين .
2. يمكن تحقق أهداف لجنة معيار المحاسبة المالية من خلال تطبيق المعايير القائمة على أساس المفاهيم بينما لا يمكن ذلك إذا ما تم تطبيق المعايير على أساس القواعد .
3. يؤدي تطبيق المدخل القائم على أساس المفاهيم إلى اتفاق أكثر في علمية وضع المعايير بين كلاً من مجلس معايير المحاسبة المالية ( FASB ) ومجلس معايير المحاسبة الدولية ( ASB ) الأمر الذي من شأنه تشجيع عملية التوفيق المحاسبي الدولي
4. تتيح تطبيق المعايير القائمة على أساس المفاهيم الفرصة للمحاسبين لاستخدام الحكم المهني مما يؤدي إلى إمكانية التعبير عن الجوهر الاقتصادي للأحداث المحاسبية .
5. تتميز المعايير القائمة على أساس المفاهيم بأنها أكثر بساطة إذا ما قورنت بغيرها.

■ العيوب :

1. ارتفاع تكلفة تطبيق المدخل القائم على أساس المفاهيم .
2. تكون النتائج الناشئة على تطبيق هذا المدخل لا يمكن مقارنتها عبر المنشآت وتكون أيضاً غير متسقة مع مرور الزمن .

وترى لجنة معايير المحاسبة المالية أن مدخل وضع المعايير على أساس المفاهيم يمثل سلاحاً ذو حدين وذلك لأن هذا المدخل يسمح للمديرين باختيار المعالجات المحاسبية التي تعكس فهمهم للإحداث الاقتصادية من جهة، إلا أنه من جهة أخرى يتيح الفرصة للمديرين في تبنى وتطبيق معالجات محاسبية تتوافق مع منفعتهم الذاتية ولا تعكس بصدق الأحداث الاقتصادية ، وبالتالي يمكن القول بأنه لكي يعكس المدخل القائم على أساس المفاهيم الأحداث الاقتصادية بعدالة ومصادقية .

وبالنظر إلى المدخل القائم على أساس المفاهيم بالنسبة لوضع المعايير المحاسبية نجد أن أفضل المدخلين بالنسبة لتحقيق أهداف لجنة معايير المحاسبة المالية فيما يتعلق بالتسجيل الآتي :

**أولاً :** من المفترض أن يمتلك الأفراد الإطار المفاهيمي بالنسبة للمعلومات المالية حتى يتم استخدام تلك المعلومات بالشكل الملائم في عملية اتخاذ القرارات . وهنا نجد أن المدخل المفاهيمي لوضع المعايير يكون أكثر تماشياً مع تطبيق الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة المالية الأمر الذي من شأنه أن يحسن فهم الأفراد لهذا الإطار وهكذا ، فإن المدخل القائم على أساس المفاهيم يقوم بتلبية هدف *FASB* الذي يتطلب تحسين الفهم العام لكلاً من طبيعة وأغراض المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية .

**ثانياً :** إن تحقيق الهدف المشار إليه سابقاً عن طريق الاعتماد على أساس المفاهيم يؤدي إلى اتفاق وتقارب أكثر في عملية وضع المعايير المحاسبية بين كلاً من لجنة معايير المحاسبة المالية *FASB* ولجنة معايير المحاسبة الدولية ( *IASB* ) وبالتالي إلى توافق دولي في المعايير المحاسبية .