

تقييم استخدام المنهج المعياري والمنهج الايجابي في البحث المحاسبي  
وبناء معايير المحاسبة وتحليل بواعث الادارة في تبني السياسات المحاسبية(\*) [1]

د. محمد شريف توفيق

استاذ المحاسبة – كلية التجارة جامعة الزقازيق – مصر

<http://mstawfik.bizhosting.com>

2006

تهتم الكثير من دول العالم بتنظيم السياسة المحاسبية من خلال اصدار معايير المحاسبة. ويتزايد هذا الاهتمام – بصفة عامة – بهذا المجال الوطني الهام من منطلق ان تنظيم السياسة المحاسبية علي مستوي المجتمع يؤدي الي تنظيم الممارسات المحاسبية بحيث تحقق نفعا عاما للمجتمع. ويتمثل هذا النفع في توفير الاداة المناسبة لقياس نتائج النشاطات الاقتصادية لوحدات المجتمع، ثم عدالة ايصالها الي الاطراف او الطوائف المعنية بهذه النشاطات. وهذا في مجمله يؤثر بصفة مباشرة علي اتخاذ العديد من القرارات المرتبطة بحجم ونوعية النشاط الاقتصادي الكلي.

وفي مجال بناء معايير تنظيم السياسة المحاسبية عادة ما تواجه الجهة المعنية ببناء المعايير بعدة بدائل تتركز من ناحية علي الاستراتيجية العامة التي ستتبع في التنظيم، وهي تتراوح عادة بين التوحيد الجزئي والتوحيد شبه الكامل لمقومات المحاسبة المالية (تجربة النظام المحاسبي الموحد المصري). ومن ناحية اخري تتناول – بصفة تفصيلية – اسلوب التنفيذ من حيث تحديد الجهاز الذي سيعني بتنظيم السياسة المحاسبية ومسئوليته وتنظيمه، وتحديد اولوية ونوعية المعايير التي يتعين بناؤها، واخيرا تحديد الاسلوب الذي سيتبع في بناء المعايير من حيث توصيف اجراءات الاصدار وتفاصيل كل معيار من حيث المكونات ونطاق التطبيق والسريان (1). وفي هذا الشأن يمكن ان يستخدم المنهج المعياري او المنهج الايجابي في نظرية المحاسبة، ومن الاهمية بمكان تقييم مدي نجاح كل منهما في هذا الشأن، ومن ثم فان هذا البحث يعني بصفة خاصة بتطوير المنهج الايجابي بناء علي هذا التقييم.

وعلي الرغم من ان قضية بناء المعايير المنظمة للسياسة المحاسبية تشكل اهمية قصوي للمجتمع – لما لها من اثار مباشرة علي قرارات التخطيط والاستثمار والتمويل والرقابة علي استخدام الموارد في النشاطات الاقتصادية القومية – الا ان تقدم سبل القياس والاتصالات في مختلف مجالات المعرفة لم تستطع ان توفر اي وسيلة مناسبة يمكن بها التعرف علي الاسلوب الامثل لبناء المعايير او تحديد التصور الكلي او الجزئي لبناء السياسة المحاسبية للمجتمع. لذلك فانه ليست هناك حلولا جاهزة لتنظيم السياسة المحاسبية وعادة ما يستخدم المنهج المعياري في هذا الشأن، وانما قد يكون من المناسب بناء المعايير من منطلق ظروف وواقع الممارسة الفعلية بالمجتمع، او عدم اهمال الظروف البيئية لكل مجتمع عند اعداد المعايير الخاصة به.

وتقديرًا من الحكومتين المصرية والسعودية للدور الحيوي الذي تلعبه معايير المحاسبة في خدمة الاقتصاد القومي – اتخذتا قرار تنظيم السياسة المحاسبية لهما وذلك من خلال اصدار معايير الجهاز المركزي للمحاسبات ومعايير وزارة الاقتصاد (في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة) للحكومة الاولي، ومعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الخليجية

للحكومة الثانية. كما اهتمت الحكومتان نسبياً بإنشاء مواقع للانترنت لعرض بعض هذه المعايير (2). ويؤخذ على الحكومة الاولى صدور المعايير من جهتين حكوميتين مستقلتين وكرجمة للمعايير الدولية وعدم ظهور المعايير التي اصدرتها وزارة الاقتصاد على موقع مستقل للانترنت وعدم استناد المعايير المترجمة على اي اطار فكري مناسب، ويؤخذ على الحكومة الثانية عدم نشر معاييرها بنمط PDF ووقوعها بين المعايير الوطنية والمعايير الخليجية وكلاهما استند لحد بعيد على تجربة المعايير الامريكية (3).

وبالقاء الضوء على تجارب الدول السابقة في مضمار بناء معايير المحاسبة نجد انها بدأت تتخذ طابعها المميز - في صورة ضوابط متكاملة للمزاوالات - اعتباراً من السبعينات في القرن الماضي. ومنذ ذلك الوقت تكاد مناهج بناء المعايير قد تركزت على استخدام المنهج المعياري (القياسي او الاستنباطي او الاستدلالي Normative)، منهج تبني المعايير الدولية، ومنهج تبني المعايير المعمول بها في احدي الدول السابقة في هذا المجال. وتقديراً من ان المنهجين الاخيرين يعملان على استيراد معايير اجنبية والعمل احياناً على تطويعها لتناسب مع ظروف الدولة التي ستطبق بها كما في حالة مصر - وهو بديل لم تتبناه السعودية - فيمكن القول ان المنهج الاساسي في بناء المعايير (بما فيها الدولية) يتمثل في المنهج المعياري. وبالنسبة للولايات المتحدة بصفة خاصة فقد استخدمت هذا المنهج في بناء الاطار الفكري للمحاسبة لها في نهاية السبعينات وايضا في محاولات التنظير التي سبقته، الا ان الولايات المتحدة حالياً بصدد اعادة النظر في هذا الاطار بعد الاتجاه الواضح حالياً لعولمة المعايير الدولية للمحاسبة (4). كما ان هذا المنهج اعتمدت عليه السعودية في بناء معايير اهداف ومفاهيم المحاسبة بها او الاطار الفكري للمحاسبة بها.

وعلى الرغم مما اظهره المنهج المعياري من نجاح نسبي تمثل من ناحية في سيطرته على محاولات التنظير المحاسبي لفترة طويلة، ومن ناحية اخرى في بناء بعض معايير المحاسبة - الا ان هذا المنهج يمكن ان يؤخذ عليه عدة ماخذ اهمها : بنائه لمعايير المحاسبة من منطلق اهداف شمولية عريضة لقطاعات المستخدمين، وذلك على الرغم من ان الدراسات الاختبارية للمؤلف وغيره اوضحت عدم تجانس احتياجات هذه القطاعات (5)، تركيزه على الصلاحية الداخلية المتمثلة في الاتساق الداخلي بين عناصره وذلك على حساب افتقاده الكامل للصلاحية الخارجية (الاختبارية)، بنائه للمعايير من نموذج مغلق (ما يجب ان يكون) يفتقد للملاحظة الواقعية والتجريب ومراعاة للبواعث المختلفة التي تدفع الادارة لاتخاذ قرارات اختيار السياسات المحاسبية المطبقة. وهذه جميعاً اعتبارات يتعين اخذها في الاعتبار في مختلف مراحل تنظيم السياسة المحاسبية وخصوصاً في حالات غياب المعايير المنظمة للمزاوالات او قبل اتخاذ قرارات سريانها او في مراحل تطويرها او حتي في حالات وجودها مع السماح باكثر من بديل واحد للتطبيق.

ومع نهاية السبعينات اتجه البحث المحاسبي بخطى واسعة نحو استخدام المنهج الايجابي Positive Approach (الاستقرائي) في مجالات التنظير المحاسبي وتحليل بواعث الادارة في تبني السياسات المحاسبية. وقد استخدم المنهج في هذا الشأن الطريق العلمية (الملاحظة وصياغة الفرضيات واختبارها بالاساليب العلمية) في تحليل العلاقات المركبة والمتداخلة بين قرارات التقرير المحاسبي المالي والعوامل الاقتصادية المؤثرة على رفاهة

الاطراف المشاركة في اعداد تلك التقارير. وفيما يتعلق باستخدام النظرية الايجابية Positive Theory مع المعايير المحاسبية فقد تركزت البحوث في هذا الشأن علي تقييم البواعث الاقتصادية لتبني طرق محاسبية معينة صدر بالفعل بشأنها معايير محاسبية في الولايات المتحدة ، وتم تقييم تلك البواعث - بدراسات اختبارية وتجريبية - قبل سريان هذه المعايير (6).

والواقع ان النتائج التي توصلت اليها الابحاث في مجال استخدام المنهج الايجابي في دراسة البواعث الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبي قد اثبتت صحة معظم فرضيات هذا المنهج في الولايات المتحدة، وهي بيئة محاسبية وصلت الي درجة عالية من التقدم والتطور سواء علي مستوي الممارسة او علي المستوي الاكاديمي. ولكن لم يسبق استخدام المنهج الايجابي او اختبار فرضياته خارج الولايات المتحدة خاصة في الدول التي تختلف فيها درجة التقدم والتطور المحاسبي ، مما يمكن ان يظهر دورا مؤثرا لعوامل اخري غير اقتصادية (بيئية) علي عملية الاختيار المحاسبي. وبمعني اخر يمكن القول ان معظم الدراسات الايجابية التي تمت في هذا المجال حتي الان قد افترضت انعدام اثر العوامل غير الاقتصادية، واهمها اثر الاعتبارات البيئية للممارسات المحاسبية وذلك سواء في دراسة بواعث تبني السياسات المحاسبية او بناء معايير المزاوالات - خصوصا في الدول التي ما زالت مهنة المحاسبة فيها في دور التطوير والتكوين - حيث ينتظر ان يلعب العرف المحاسبي وغيره من البواعث البيئية دورا يمكن ان يكون مؤثرا في هذا الاختيار. وتقديرا من وجود بعض جوانب القصور في المنهج المعياري والمنهج الايجابي بصورته الحالية، فقد عني البحث (المذكور في \*) (1991) باجراء دراسة اختبارية علي التقارير المالية التي نشرتها الشركات المساهمة السعودية طبقا للمنهج الايجابي (بعد تطوير فرضياته لتناسب ظروف التطبيق في السعودية) وذلك بهدف تقييم المنهجين عمليا وتقديم التوصيات المناسبة لتطوير المنهج الايجابي ولاستكمال بناء معايير المحاسبة. وبناء عليه قام الباحثان بتطوير الفرضية الاساسية للمنهج الايجابي لتلائم الظروف البيئية للدول التي ما زالت فيها مهنة المحاسبة في طور التكوين والتطوير الي:

"تلعب كل من العوامل البيئية والاقتصادية دورا مؤثرا في عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة بالشركات المساهمة السعودية".

وتتمثل اهمية هذا التطوير في انه في حالة اثبات صحة هذه الفرضية الرئيسية (والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها) وتشمل اثر اولاً: التكاليف السياسية وتتضمن الحجم - كثافة راس المال - درجة التركيز الصناعي - الملكية الحكومية - اتجاه الربحية، ثانياً: تكلفة التعاقدات وتتضمن عقود حوافز الادارة المعتمدة علي ما تحققه المنشأة من ارباح - عقود المديونية ، ثالثاً : اثر البيئة المحاسبية وتتضمن العرف المحاسبي - درجة التحفظ - موقف مراقب الحسابات ) بالطرق العلمية للمنهج الايجابي كالانحدار Regression، فإن الامر يستوجب مراعاة العوامل البيئية والاقتصادية مجتمعة عند بناء معايير المزاوالات المحاسبية. كما يود المؤلف الاشارة الي ان البحث المذكور (1991) قد شمل في قسمه الاول عرضا نظريا متكامل لتفسير المنهج الايجابي لعملية الاختيار المحاسبي ، مستخدما في ذلك كل من البواعث الاقتصادية والعوامل البيئية. كما ان اسلوب الانحدار المناسب قد استخدم في اختبار الفرضيات فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية التالية كمعايير مقترحة (من

حيث معنوية او دلالة المتغيرات المفسرة او المستقلة بالمتغير التابع المعبر عن الاستراتيجية المحاسبية المستخدمة، ومقارنة الاتجاه المتوقع لاشارة كل متغير مفسر طبقا للمنهج الايجابي مع الاتجاه الفعلي للاشارة في الدراسة):

1. سياسات تقويم المخزون.
2. سياسات حساب استهلاك الاصول الثابتة.
3. سياسات معالجة مصروفات التأسيس والبحوث والتطوير.
4. سياسات معالجة الاستثمارات في الاوراق المالية.
5. سياسات معالجة مكاسب وخسائر ترجمة العملات الاجنبية.
6. سياسات معالجة الزكاة.

وقد اظهر البحث (1991) ان العوامل البيئية المتمثلة في رأي مراقب الحسابات ودرجة التحفظ شكلت اكثر العوامل تأثيرا علي قرارات اختيار الشركات لسياساتها المحاسبية، وهي عوامل تختلف عن تلك التي اثبتت الدراسات الاختبارية للمنهج الايجابي تأثيرها علي قرارات اختيار السياسات المحاسبية للشركات الامريكية. اما بالنسبة لتأثير العوامل الاقتصادية علي عملية الاختيار المحاسبي، فقد اثبت البحث وجود بعضها ولكن بتأثيرات متباينة عنها في الولايات المتحدة. وهي كلها تمثل اعتبارات علي قدر كبير من الاهمية يتعين مراعاتها عند بناء المعايير. من ناحية اخري فان هذه الدراسة تشكل في واقع الامر اول استخدام واقعي للمنهج الايجابي - خارج الولايات المتحدة - سواء بصورته الحالية او المطورة كمنهج معاون في بناء المعايير المحاسبية.

وفيما يلي عرضا موجزا لما تناوله البحث (1991) بشأن بواعث اختيار السياسات المحاسبية، اهم نتائج الانحدار، اهم توصيات البحث ونتائجه. اولاً: المدخل الايجابي لتفسير عملية الاختيار المحاسبي:

البواعث الاقتصادية والعوامل البيئية

ما زالت تشغل عملية الاختيار بين البدائل المحاسبية المقبولة حيزا واضحا في البحوث المحاسبية، وذلك لتعدد وتشابك العوامل التي تحكم هذا الاختيار. كما ان المناهج المختلفة لتفسير عملية الاختيار متعددة. فهناك المنهج المعياري ومنهج دراسة سلوك اسعار الاوراق المالية والمنهج الايجابي. وكل من هذه المناهج يؤدي الي تفسير مختلف لعملية الاختيار المحاسبي.

ويقوم المنهج المعياري علي تحديد " ما يجب ان تكون عليه" الممارسات المحاسبية بما يؤدي الي تحقيق الاهداف المحددة للمحاسبة. ولذا فان عملية الاختيار بين السياسات المحاسبية والمفاضلة بين السياسات البديلة يجب ان يتم في ضوء مدي تحقيقها للاهداف المفترضة للمحاسبة. ولقد اتبعت الجهات المهنية المهيمنة علي اصدار المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة هذا المنهج في اصدارها للمعايير منذ بداية السبعينات. وتوضح الابحاث المحاسبية في هذا المجال ان المنهج المعياري لم يؤد الي الاتفاق العام علي اطار فكري محدد للمحاسبة المالية بما يسمح باختيار البدائل المحاسبية التي تحقق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية، حيث ركز هذا المنهج علي محاولة ايجاد مفاهيم عامة لمقابلة الاحتياجات المفترضة لمستخدمي المعلومات المحاسبية دون محاولة التصدي للمشاكل المرتبطة بالتطبيق والممارسة المحاسبية (7). اي ان المعايير المحاسبية الموضوعية طبقا

لهذا المنهج عجزت عن تفسير عملية الاختيار المحاسبي نظرا لتركيزها علي ما يجب ان تكون عليه هذه الممارسات دون ما اخذ العوامل البيئية والمشكلات العملية للتطبيق في الحسبان عند اعداد هذه المعايير.

ولقد حاول المؤيدون لمنهج دراسة سلوك الاوراق المالية تفسير عملية الاختيار المحاسبي عن طريق الربط بين المعلومات المحاسبية الناتجة عن طرق محاسبية معينة واسعار الاوراق المالية في البورصة، بحيث يتم اختيار الطريقة المحاسبية التي تنتج افضل اثر علي اسعار هذه الاوراق المالية، وذلك اعتمادا علي نظريات التمويل. ولكن هذا المنهج لم يساعد كثيرا في شرح وتفسير عملية الاختيار المحاسبي. ويرجع السبب في فشل هذا المنهج الي انه طبقا لنظريات التمويل فإن الاختيار المحاسبي لا يؤثر علي قيمة المنشأة، وبالتالي فإن المعلومات المحاسبية ليس لها قيمة كما انه ليس لهذه المعلومات تكلفة (8). ولقد ادي فشل كل من المنهج المعياري ومنهج دراسة اسعار الاوراق الي ضرورة البحث عن منهج جديد يساعد علي تفسير الممارسات المحاسبية ويتلافى المشاكل المرتبطة بكل المنهجين. ومن هذا المنطلق ظهر المنهج الايجابي للتفسير بناء علي نظريتين اقتصاديتين الاولى هي نظرية المنشأة والثانية هي نظرية التنظيم الحكومي (9).

1. النظرية الاقتصادية للمنشأة: طبقا لهذه النظرية ليس هناك هدفا خاصا للمنشأة، مثل تعظيم الربحية، ولكن المنشأة مكونة من مجموعة من الافراد التي تتعاقد مع الوحدة القانونية علي حقوق معينة Property Rights. وهؤلاء الافراد لهم اهدافهم الخاصة والتي ترمي الي تعظيم منفعتهم الخاصة. فالمنشأة عبارة عن مجموعة من العقود بين اطراف ذات العلاقة. وكل طرف بعلم ان رفاهيته تعتمد علي بقاء المنشأة، ولكن لديه الحافز علي القيام باعمال تؤدي الي تخفيض قيمة المنشأة. ويتم ترجمة هذه الحوافز الي محاولات ن جانب هؤلاء الاطراف لنقل الثروة Wealth Transfer من الاطراف الاخرى الي المنشأة او الي انفسهم. ويترتب علي ذلك تكلفة تسمى تكلفة الوكالة Agency Cost. وتتركز الدراسات المحاسبية غي هذا المجال حول كل من عقود المديونية وعقود الحوافز الشخصية للمديرين. وبالإضافة الي تكاليف الوكالة المرتبطة بهذه العقود هناك تكاليف تعاقدية اخري كعقود المبيعات المسبقة وغيرها من العقود التي ترتبط بها المنشأة.

2- النظرية الاقتصادية للتنظيم الحكومي: تنظر هذه النظرية كمنافسة علي نقل الثروة بين الاطراف المعنية لتحقيق العدالة الاجتماعية، فالدولة تقوم بأصدار التشريعات التي تؤدي لاعادة توزيع الثروة لتحقيق رفاهة المجتمع. وتعتبر القوائم المالية احد المصادر الرئيسية لاتخاذ قرارات نقل الثروة كالحد من الاحتكارات وفرض الضرائب او التاميم. وتقوم المنشآت كبيرة الحجم بانفاق تكاليف لتجنب مثل هذه التشريعات بما يطلق عليه التكاليف السياسية. ويلاحظ ان عملية التنظيم الحكومي (العملية السياسية) تؤدي لسياسات تخفيض الربح، بينما عقود المديونية والحوافز تؤدي الي اختيار سياسات زيادة الارباح. ويكون علي الادارة المفاضلة بين تلك الاثار واختيار السياسة التي تؤدي الي تخفيض تكلفة الوكالة الي اقل حد ممكن.

والخلاصة ان المنهج الايجابي يقوم علي استخدام تكلفة التعاقدات والتكاليف السياسية كأساس لتفسير عملية الاختيار المحاسبي، حيث يقوم هذا المنهج علي الاختيار بين البدائل المحاسبية بما يؤدي الي تخفيض هذه اتكاليف الي ادني حد ممكن.

العوامل المؤثرة علي قرار اختيار السياسة المحاسبية في المنهج الايجابي المطور  
(اساسيات الفرضيات محل الدراسة الاختبارية بالبحث)

اولا : التكاليف السياسية: اوضحت الدراسات السابقة انه كلما زادت درجة حساسية المنشأة سياسيا كلما لجأت الي تبني الطرق المحاسبية التي تظهر مستويات منخفضة من الربحية وذلك لتجنب تعرضها للتدخل الحكومي، فرض ضرائب اعلي علي نشاطاتها، او التأميم والعكس بالعكس. ونظرا لصعوبة القياس المباشر للتكاليف السياسية فيتم التعبير عنها بمقاييس تقريبية كما يلي:

الحجم: كلما زاد حجم المنشأة كلما زادت درجة حساسيتها السياسية، وكلما زاد احتمال اختيارها للطرق المحاسبية التي تؤدي لتخفيض مستوي الربحية والعكس بالعكس. وتستخدم قيمة المبيعات او اجمالي اصول المنشأة للتعبير عن الحجم.

كثافة رأس المال: كلما زادت درجة كثافة رأس المال كلما كانت المنشأة علي درجة عالية من الحساسية السياسية، وذلك لتأثيرها علي الهيكل الاقتصادي وخطط التنمية. وتستخدم نسبة الاصول الثابتة الي جملة الاصول للتعبير عن معدل كثافة رأس المال بالمنشأة.  
درجة التركيز الصناعي: كلما زادت درجة التركيز الصناعي (تركز مبيعات الصناعة او القطاع في عدد قليل من المنشآت) كلما زادت درجة الحساسية السياسية، مما يعني ان تقوم المنشأة باستخدام الطرق المحاسبية التي تؤدي الي تخفيض الربحية الي اقل حد ممكن.  
ويستخدم مقياس مبيعات اكبر شركتين في الصناعة (القطاع) الي اجمالي مبيعات الصناعة كمؤشر لدرجة التركيز الصناعي.

الملكية الحكومية: كلما زادت نسبة الملكية الحكومية في راس المال كلما اتجهت المنشأة الي تبني طرق محاسبية تؤدي الي خفض الربحية. وتستخدم نسبة الملكية الحكومية في راس مال المنشأة الي اجمالي حقوق الملكية كمؤشر لهذا العامل.

اتجاه الربحية: كلما اتجهت ربحية المشروع الي الزيادة كلما كان ذلك حافزا للمنشأة لاختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي الي زيادة الربح والعكس بالعكس. وقد تم التعبير عن هذا المتغير في الدراسة الاختبارية بقيم مقياس ليكرت بين صفر، 3 كما سيوضح.

ثانيا: تكلفة التعاقدات: اوضحت الدراسات السابقة ان تكلفة التعاقد تؤثر علي قرار المفاضلة بين الطرق المحاسبية واختيار المنشأة لما يناسبها بحيث يتبني السياسة المحاسبية التي تؤدي الي تخفيض تكاليف التعاقد الي ادني حد ممكن وتجنب القيود المفروضة ضمن

نصوص هذا التعاقد. وتتكون التعاقدات في بيئة المنشأة من عنصرين علي الاقل هما:  
عقود حوافز الادارة المعتمدة علي ما تحققه المنشأة من ارباح: في حالة وجود هذه العقود يكون اختيار المنشأة للطرق المحاسبية التي تسهم في اظهار ارباح اعلي من غيرها وذلك للحصول علي حوافز اكبر والعكس بالعكس.

عقود المديونية: كلما زادت نسبة المديونية كلما كان هناك دافع لدي الادارة لاختيار الطرق المحاسبية التي تظهر ارباحا اكثر، وذلك للتفادي اي انتهاك ممكن لشروط المديونية. وتستخدم نسبة الديون الخارجية الي اجمالي اصول المنشأة كمؤشر لدرجة المديونية. ثالثا: اثر البيئة المحاسبية (اضافة البحث كتطوير للمنهج الايجابي في صورته التقليدية): اوضحت الدراسات السابقة انه في غياب الاثار الاقتصادية تلعب العوامل البيئية المرتبطة بالممارسات المحاسبية دورا رئيسيا في قرار اختيار الادارة للطرق المحاسبية. وتتمثل هذه العوامل - التي تضمنتها الدراسة الاختبارية - فيما يلي:

العرف المحاسبي: هناك ميل لدي الادارة لاتباع الطرق المحاسبية الاكثر شيوعا في نطاق الصناعة باعتبار ان هذا الشيعوع يعتبر دليلا قويا علي ملائمتها للتطبيق العملي.

درجة التحفظ: كلما زادت درجة التحفظ التي تتبعها بالنسبة لسياستها كلما لجأت المنشأة الي اختيار الطرق المحاسبية التي تقلل الارباح الي ادني حد ممكن والعكس بالعكس.

موقف المراجع: في الاحوال التي لا يكون فيها للمنشأة تفضيل لطريقة معينة يتوقع ان تتبني المنشأة الطريقة التي يفضلها مراقب الحسابات لما يتوافر لديه من خبرة وفهم لطبيعة عملية الاختيار المحاسبي وعلاقتها ببيئة الممارسات العملية.

ثانيا: تحليل الانحدار واهم نتائجه مع السياسات المحاسبية في الدراسة الاختبارية

شملت التقارير المالية المنشورة محل البحث اربعة اعوام لاحقة لصدور معيار العرض والافصاح العام في السعودية. وقد تم اعداد كشوف تفريغية للمتغيرات المستقلة (المفسرة) خلال تلك الفترة شملت متغيرات الحجم س<sub>1</sub>، المديونية س<sub>2</sub>، كثافة رأس المال س<sub>3</sub>، معدل التركيز س<sub>4</sub>، درجة التحفظ س<sub>5</sub>، الملكية الحكومية س<sub>6</sub>، التغير في الربحية س<sub>7</sub>، العرف المحاسبي س<sub>8</sub>، موقف المراجع س<sub>9</sub>. وقد اعقب ذلك حساب قيمة المتغير التابع من واقع السياسات الست السابقة علي اساس تخصيص مقباس النقاط التالي لكل سياسة:

- المخزون: 1 نقطة في حالة تبع طريقة التكلفة (باعتبارها تؤدي الي زيادة الربحية) صفر في حالة اتباع سعر السوق او التكلفة ايهما اقل

- الاستهلاك: 1 نقطة في حالة اتباع طريقة القسط الثابت صفر في غير ذلك.

- مصروفات التأسيس والبحوث والتطوير: 1 نقطة في حالة اعتبارها مصروفات ايرادية مؤجلة

تستهلك علي عدة اعوام

صفر في غير ذلك.

- الاستثمارات: 1 نقطة في حالة اتباع طريقة التكلفة في التقويم

صفر في غير ذلك.

- مكاسب وخسائر ترجمة العملات الاجنبية: 1 نقطة في حالة معالجتها ضمن عناصر قائمة

الدخل

صفر في غير ذلك.

- الزكاة: 1 نقطة في حالة معالجتها كتوزيع للربح

صفر في غير ذلك.

وقد اعقب ذلك ما يلي :

ادخال البيانات المجمعة للحاسب الالي ثم:

- حساب المقاييس الاحصائية Descriptive Statistics للمتغيرات المستخدمة (10).

- ايجاد العلاقة بين المتغيرات المفسرة والمتغيرات التابعة باستخدام نماذج الانحدار المتعدد وتحليل "البروبيت" Probit (لان المتغيرات بعضها يتخذ قيما متقطعة 0، 1، 2، .....)، وذلك باستخدام النموذج الرياضي التالي:

$$ص ر = أ + ب_1 س_1 + ب_2 س_2 + ب_3 س_3 + ب_4 س_4 + ب_5 س_5$$

اتجاه متوقع للعلاقة: (-) (+) (-) (-) (-)

$$+ ب_6 س_6 + ب_7 س_7 + ب_8 س_8 + ب_9 س_9$$

اتجاه متوقع للعلاقة: (-) (+) (+) (+)

(ر = 1، 2، 00000،

(ن

حيث:

ص ر : متغير تابع يعبر عن السياسة المحاسبية المستخدمة في المنشأة ر خلال فترة الدراسة، ويأخذ قيما متقطعة (0، 1) بحسب السياسة المستخدمة كما توضح بعاليه.

س\_1 : متغير يعبر عن الحجم ويقاس بجملة اصول المنشأة ر او جملة مبيعاتها.

س\_2 : متغير يعبر عن درجة المديونية في المنشأة ويقاس بمتوسط نسبة الخصوم الخارجية (الاصول - حقوق الملكية) ÷ جملة اصول.

س\_3 : متغير يعبر عن كثافة رأس لمال في المنشأة ر ويحسب بمتوسط صافي الاصول الثابتة ÷ مجموع الاصول خلال فترة الدراسة.

س\_4 : متغير يعبر عن درجة التركيز في ويحسب بمتوسط مبيعات اكبر شركتين في كل قطاع ÷ جملة مبيعات القطاع.

س\_5 : متغير يعبر عن درجة تحفظ السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة ر خلال فترة الدراسة، وتحسب بعدد السياسات المحافظة منسوبا الي اجمالي عدد السياسات المفصح عنها في التقرير المالي للشركة ر.

س\_6 : متغير يعبر عن نسبة الملكية الحكومية في رأس مال المنشأة ر الي اجمالي حقوق الملكية.

س\_7 : متغير يعبر عن اتجاه الربحية للمنشأة ر خلال فترة الدراسة ويقاس كالاتي:

3 نقاط اذا كان اتجاه الربح تصاعديا خلال فترة الدراسة.

2 نقطة اذا كان اتجاه الربح ثابتا خلال فترة الدراسة.

1 نقطة اذا كان اتجاه الربح او الخسارة متذبذبا خلال فترة الدراسة.

صفر اذا كان اتجاه الربح تناقصيا خلال فترة الدراسة.

س\_8 : متغير يعبر عن العرف المحاسبي او مدي اتباع الطريقة المحاسبية الاكثر شيوعا في الصناعة التي تنتمي اليها المنشأة ر. ويحسب كالتالي:

- تحديد السياسات الاكثر شيوعا داخل القطاع.



- تخصيص وزن ترجيحي 1 للشركة اذا اتبعت اسياسة الاكثر شيوعا، ويخصص وزن ترجيحي صفر للشركة في غير ذلك.
- تحديد نسبة اتباع العرف المحاسبي علي اساس جملة النقاط التي خصصت للشركة بالنسبة الي جملة النقاط المخصصة للسياسات المفصح عنها في التقرير المالي للشركة.

سور : متغير يعبر عن مدي اتباع المنشأة ر لرأي مراقب الحسابات عند اختيار السياسة المحاسبية المتبعة. وقد استخدمت قائمة الاستقصاء للحصول علي موقف مراقب الحسابات، وذلك علي اساس مقارنة الطريقة التي تتبعها الشركة بالطريقة التي يفضلها المراجع، علي ان تأخذ قيم هذا المتغير 1 في حالة الاتفاق بين الطريقتين وصفر في الاحوال الاخرى. أ ، ب 1 ،.....، ب و : ثابته العلاقة الرياضية بالنسبة للعوامل التسعة المفسرة. ن : عدد شركات العينة.

وفيما يلي اهم نتائج تحليل الانحدار بالتطبيق علي 38 شركة سعودية:  
نتائج تحليل الانحدار مع اهم السياسات المحاسبية الفردية  
(التي تبين وجود تباين في اثرها علي الربحية بالشركات السعودية)

معاملات نماذج الانحدار (وقيمة ت) لسياسات			المتغيرات المستقلة (والاتجاه المتوقع للاشارة) وأهم المقاييس الاحصائية
المخزون	مصروفات تأسيس وبحث وتطوير	الزكاة	
071- (087-)	938 (3804)**	873 (1322)	ثابته العلاقة أ
10×5ر270- (0ر026-)	10×3ر8030 (0ر853)	10×6ر0180 (0ر088) <sup>6-</sup>	س <sub>1</sub> الحجم (-)
10×5ر409- (0ر889-)	10×8ر801- (4ر958-)**	10×6ر236- (1ر278-) <sup>3-</sup>	س <sub>2</sub> المديونية (+)
10×9ر328 (1ر722) <sup>3-</sup>	10×8ر66 (6ر075)**	10×1ر379 (0ر287) <sup>3-</sup>	س <sub>3</sub> كثافة رأس المال (-)
10×2ر012- (0ر074-) <sup>4-</sup>	10×2ر242- (2ر241-)*	10×4ر308- (1ر029-) <sup>3-</sup>	س <sub>4</sub> معدل التركيز (-)
1ر123- (3ر713-)**	0ر654- (5ر831-)**	10×6ر719- (0ر220-) <sup>4-</sup>	س <sub>5</sub> درجة التحفظ (-)
10×8ر583 (0ر720) <sup>3-</sup>	10×1ر791 (1ر623) <sup>3-</sup>	10×6ر672 (0ر370) <sup>4-</sup>	س <sub>6</sub> الملكية الحكومية (-)
0ر1010 (1ر492)	10×2ر657- (0ر115-) <sup>3-</sup>	10×2ر458 (0ر072) <sup>3-</sup>	س <sub>7</sub> اتجاه الربحية (+)
0ر0716 (0ر306)	0ر252- (2ر669-)**	10×3ر188 (1ر691) <sup>3-</sup>	س <sub>8</sub> العرف المحاسبي (+)

س و موقف المراجع (+)	0ر361 (1ر0100)	0ر9860 (10ر455)****	0ر9380 (5ر865)****
معامل التحديد ر <sup>2</sup>	0ر78	0ر998	0ر988
قيمة ف الكلية للنموذج	***4ر76	****352ر5	****68ر8

- الأرقام بين الأقواس أسفل المعاملات هي قيمة اختبارات لكل معامل.  
\* تعني مستوي معنوية او دلالة 0ر1، \*\* تعني مستوي معنوية 0ر05، \*\*\* تعني مستوي معنوية 0ر01، \*\*\*\* تعني مستوي معنوية أقل من 0ر01  
ومن هذا الجدول يتضح ما يلي:  
اولاً: بالنسبة لسياسة المخزون

- اتفاق الاتجاه المتوقع للإشارة مع الاتجاه الفعلي لطبيعة العلاقة بين عملية الاختيار للسياسة وبعض المتغيرات المفسرة وهي الحجم ومعدل التركيز ودرجة التحفظ واتجاه الربحية والعرف المحاسبي وموقف المراجع.
- تشير نتائج اختبارات ان درجة التحفظ هو المتغير المفسر الوحيد الي له دلالة احصائية (معنوية) عند مستوي أقل من 0ر01
- علي الرغم من ان هناك متغير مفسر واحد الا ان معامل التحديد للعلاقة ككل بلغ 78%، وهو معدل مرتفع نسبياً بالمقارنة بالدراسات المثلثة التي اجريت في الولايات المتحدة.

ثانياً: بالنسبة لسياسة مصاريف التأسيس وتكاليف البحوث والتطوير

- اتفاق الاتجاه المتوقع للإشارة مع الاتجاه الفعلي لطبيعة العلاقة بين عملية الاختيار للسياسة وبعض المتغيرات المفسرة وهي معدل التركيز ودرجة التحفظ وموقف المراجع.
- تشير نتائج اختبارات ان متغيرات حجم المديونية وكثافة راس المال ودرجة التحفظ وموقف المراجع لها دلالة احصائية (معنوية) عند مستوي أقل من 0ر01، كما ان متغير العرف المحاسبي له دلالة احصائية (معنوية) عند مستوي 0ر05، ومتغير التركيز الصناعي له دلالة احصائية عند مستوي 0ر10
- بلغ معامل التحديد للعلاقة ككل 99ر8%.
- لازالت مجموعة العوامل البيئية (العرف والتحفظ والمراجع) لها التأثير الأكبر علي عملية الاختيار المحاسبي، يضاف لذلك ظهور اثر واضح لمعدل التركيز (ضمن التكاليف السياسية) باعتبار ان حجم هذه المصروفات يكون كبيراً نسبياً مما يضطر الشركات الي رسملتها، ومن ثم التأثير علي الربحية ايجابياً.

ثالثاً: بالنسبة لسياسة الزكاة

- اتفاق الاتجاه المتوقع للإشارة مع الاتجاه الفعلي لطبيعة العلاقة بين عملية الاختيار للسياسة وبعض المتغيرات المفسرة وهي معدل التركيز ودرجة التحفظ واتجاه الربحية والعرف وموقف المراجع.

· تشير نتائج اختبارات ان موقف المراجع هو المتغير المفسر الوحيد الذي له دلالة احصائية عند مستوي اقل من 0.01، كما بلغ معامل التحديد للعلاقة 98%.

ثالثا: أهم النتائج والتوصيات بشأن تطوير المدخل الايجابي وبناء المعايير

اثبت البحث بوضوح قصور المنهج الايجابي بصورته الحالية عن تقديم تفسير مناسب لبواعث اختيار السياسات المحاسبية في السعودية، نظرا لان فرضياته الاساسية صيغت في الولايات المتحدة ولم تأخذ بعين الاعتبار اثر العوامل البيئية التي يمكن ان تكون مؤثرة علي الاختيارات المحاسبية في الدول التي تكون فيها مهنة المحاسبة في طور التكوين والنمو. هذا بالإضافة الي ان البواعث الاقتصادية لاختيار السياسات في الولايات المتحدة قد لا تكون متوفرة بنفس التأثير او الادراك الكامل لابعادها خارجها. وبناء عليه يوصي البحث بتطوير فرضيات المنهج الايجابي لتشمل اثر الفرضيات البيئية المطورة.

وعلي الرغم مما اكدته نتائج البحث يان الاعتبارات البيئية كانت اكثر تأثيرا علي معظم الاختيارات المحاسبية، الا انه بالنسبة للبواعث الاقتصادية فان عددا محدودا منها اثر علي اختيار بعض السياسات في السعودية بأثر يتفق مع الاتجاه المتوقع للاشارة وبأثر عكسي لما هو متوقع طبقا للمنهج الايجابي بصورته الحالية، وفي حالات اخري لم يكن لها اي تأثي علي عملية الاختيار. وهو ما يمكن ارجاعه لعدة اعتبارات منها عدم الادراك الكامل لكل ابعاد واثار عملية الاختيار، كون المهنة في طور التكوين، هذا الي جانب الانخفاض انسبي لحجم النشاط الاقتصادي وتأثيراته خارج الولايات المتحدة.

وبناء عليه يوصي البحث بتطوير المنهج الايجابي في مجال اختيارات او بواعث السياسات المحاسبية ليشمل كل من العوامل البيئية والاقتصادية وحتى يمكن تحقيق اكبر قدر من التفسير وحتى يكون صالحا للتطبيق قي البيئات المختلفة.

هذا وقد تناول البحث ايضا تقديم العديد من التوصيات بشأن استكمال بناء معايير تنظيم المزاوالات في السعودية، واهمها ضرورة الاتساق بين معايير المزاوالات وبعضها البعض، بما يؤدي الي احداث التأثير المطلوب (طبقا للمنهج الايجابي) علي عملية الاختيار المحاسبي. فعلي سبيل المثال يراعي عند وضع معايير المحاسبة عن المخزون ان تستخدم السياسات المخفضة للربحية كالتكلفة او السوق ايهما اقل، وعند تنظيم معالجة نفقات التأسيس والبحوث والتطوير يوصي بمعالجتها كمصروف يحمل علي الفترة وذلك بالنسبة لوحدات القطاع التي تتمتع بدرجة عالية من التركيز الصناعي وتمشيا مع فرضيات المنهج الايجابي. وبمعني اخر فان القطاعات التي ينخفض فيها معدل التركيز يوصي باتباع سياسة رسمة تلك النفقات، وذلك حتي لا تحجم المنشآت عن التوسع في الانفاق علي مجالات البحوث والتطوير، نظر لاثرها السلبي علي قائمة الدخل واسعار الاوراق المالية. ويوصي بالنسبة للزكاة اعتبارها عبئا يحمل علي نفقات الفترة بالنسبة للمنشآت التي تتمتع بكثافة عالية لرأس المال. وعموما يتم اصدار معايير المزاوالات (حتي في ضوء المعايير الدولية) في ضوء مراعاة الاثار الاقتصادية بحيث تعكس النتائج المتوقعة طبقا لفرضيات المنهج الايجابي.

الهوامش والمراجع  
(\* ) مستخلص من:

محمد شريف توفيق وحمدى محمود قادوس، "دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الايجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الادارة العامة (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد 72، اكتوبر 1991)، ص 93-162.

(1) محمد شريف توفيق، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية: منهج تنظيمي للسياسة المحاسبية علي المستوي الكلي"، مجلة الادارة العامة (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد 55، سبتمبر 1987)، ص 167 - 235.

(2)

<http://www.cao.gov.eg>

<http://www.socpa.org.sa>

<http://www.gccao.org>

(4) المرجع السابق.

(5)

- محمد شريف توفيق، "قياس متطلبات العرض والافصاح العام وتقييم مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة وفي معيار العرض والافصاح بالمملكة العربية السعودية"، مجلة الادارة العامة (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد 61، فبراير 1989)، ص 113-201.

- محمد عباس سراج، "دراسة تحليلية لفاعلية استخدام المدخل المعياري والمدخل الايجابي في مجال التنظير المحاسبي"، مجلة الادارة العامة (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد 63، اغسطس 1989)، ص 157.

(6)

- Mark A. Trombley, "Accounting Method Choice in the Software Industry: Characteristics of Firms Electing Early Adoption of FASB No. 86", The Accounting Review (July 1989), pp. 529-538.

- Ross L. Watts and Jerold Zimmerman, Positive Accounting Theory (Englewood Cliffs: Prentice-Hall Inc., 1986), pp.3, 14.

انظر ايضا:

<http://mstawfik.7p.com/topics.htm>

(7) محمد عباس سراج، مرجع سابق، ص 157.

(8)

- Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective," The Accounting Review (January 1990), pp. 132-133.

(9)

Op. Cit., pp. 353-355.

(10) انظر البحث في (\*) . وكتاب محمد شريف توفيق، "المحاسبة الالكترونية" ،  
(الاستاذ / محمود حسن هاتف 0552362055 مصر، 0105362055 مصر)، 2005 –  
الباب الخامس.

---

[1] مستخلص ومطور من بحث المؤلفين التالي في نظرية المحاسبة:  
محمد شريف توفيق وحمدي محمود قادوس، "دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الايجابي  
في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الادارة العامة (الرياض:  
مجلة الادارة العامة، العدد 72، اكتوبر 1991)، ص 93-162.