

الفصل الثالث

التقييم الإداري للأداء

التشغيلي بالشركات

مما لاشك فيه أن مؤشر الربح لا يزال يحتل المرتبة المتقدمة من بين المؤشرات المختلفة في الحكم على المقدرة الإيرادية الحالية والمستقبلية للوحدة المحاسبية ، رغما استخدام العديد من المؤشرات التقويمية التي حاولت المقارنة بين مؤشر الربح باعتباره المحرك الأساسي لعمل وهدف معظم الوحدات المحاسبية وبين مؤشرات مهمة في حياة واستمرار الوحدة المحاسبية ، كمؤشر التدفق النقدي، ومؤشر العائد على الاستثمار، وغيرها من المؤشرات المالية وغير المالية لقياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية .

فقد جاءت نتائج الدراسات التي اهتمت بهذا الموضوع متفاوتة. فقد أكدت إحدى الدراسات على تفضيل العديد من المنشآت استخدام بيانات قائمة التدفق النقدي في حساب وتحديد معدل العائد على الاستثمار، لأن بيانات تلك القائمة تتسم بدرجة أكبر من الموضوعية عند استخدامها في التقييم، إذ تستخدم بيانات التدفقات النقدية الداخلة والخارجة فعلاً، الأمر الذي يكون بعيداً عن أساليب التقدير الشخصي ، بالإضافة إلى استخدام مقاييس الأداء التشغيلي ومؤشرات الإنتاجية القائمة على بيانات قائمة القيمة المضافة بغرض زيادة منفعة مؤشرات تقييم الأداء التشغيلي والمالي والاقتصادي لتلك الشركات⁽¹⁾.

في الوقت الحالي تزايد اهتمام الفكر المحاسبي المهني والأكاديمي بإدارة الأرباح والعوامل المؤثرة فيه وبشكل خاص بعد زيادة معدلات إفلاس العديد من الشركات الأمريكية والأوروبية والعربية من السبعينيات القرن الماضي وحتى وقتنا الحاضر بالإضافة إلى قصور مؤشرات تقييم الأداء في تحديد الموقف النقدي والسيولة المالية للمنشآت وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها النقدية⁽²⁾

من العرض السابق نلاحظ أهمية دراسة العوامل المؤثرة في إدارة الأرباح لدى الوحدات المحاسبية ، إذ تسعى الوحدات المحاسبية التي تهدف إلى الربح إلى إظهار أفضل صورة ممكنة لمركزها المالي وذلك بهدف التعبير عن مدى استغلالها الأمثل لمواردها المتاحة لها من جهة ، وللتعبير من جهة أخرى عن استقرارها الاقتصادي والمالي لمركزها لما في ذلك من تأثير مباشر وغير مباشر على قيمة الوحدة المحاسبية في سوق المال، وعلى هذا فأن القائمين على الوحدات المحاسبية من إداريين وماليين ومحاسبين يسعون إلى الاختيار بين البدائل المحاسبية التي يستطيعون من خلالها إظهار نتائج الوحدة المحاسبية ومركزها المالي بأفضل صورة الممكنة.

وعلى هذا فإن إدارة الشركة ومن خلال إمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة لأغراضها ومواقفها وأهدافها¹ ، والتي لا تتعارض في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، تلجأ إلى التضليل والتلاعب

1- عمر الكراسنة التنبؤ بالأرباح المستقبلية باستخدام الأرباح و التدفقات النقدية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية ، عمان - الأردن ، 2000، ص8.

2- Bowen R, M,..., and others , the Incremental Information content of Accrual versus Cash flows , The Accounting Review oct . 1987 , p. 723

بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي ولا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارة الشركة. هذه الحرية في الاختيار بين البدائل المحاسبية من قبل الإدارة أدت إلى ظهور تخلخل أخلاقي بين الإدارة ومصالحها الذاتية في إظهار نتائج الدورة المحاسبية والمركز المالي للوحدة المحاسبية، والمساهمين أصحاب المصلحة المباشرة في اقتصاديات الوحدة المحاسبية، من هنا جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على قدرة معايير وضوابط المحاسبة الدولية في ردم الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين بخصوص إدارة الأرباح لدى الوحدة المحاسبية ، كل ذلك من وجهة نظر الفئات ذات المصلحة المباشرة في اقتصاديات الوحدة المحاسبية من معدي القوائم المالية والمدققين باعتبارهم وكلاء المساهمين والمستخدمين للقوائم المالية وبشكل خاص المستثمرين.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل دور معايير المحاسبة الدولية في تقليص فجوة التخلخل الأخلاقي التي تحكم العلاقة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الإرباح لدى الوحدة المحاسبية وبهذا فإن هذه الدراسة تهدف إلى :

- 1- تحليل العوامل التي تؤدي إلى التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الإرباح لدى الوحدة المحاسبية
- 2- بيان فيما إذ كانت معايير المحاسبة الدولية بمفاهيمها وأدواتها وسياساتها قادرة على حل مشكلة التخلخل إلاخلاقي بين الإدارة والمساهمين بخصوص إدارة الربح لدى الوحدة المحاسبية .

3- تحليل الأهمية النسبية لمقدرة معايير المحاسبية الدولية من وجهة نظر كل من المدققين ومعدّي القوائم المالية والمستخدمين لها وذلك لمعرفة تأثيرها على إدارة الأرباح في الوحدات المحاسبية .

4- تحديد فيما إذا كان هنالك اختلاف بين آراء المدققين والمعدّين للقوائم المالية والمستخدمين لها فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية على حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين بخصوص إدارة الربح لدى الوحدة المحاسبية

5- الخروج بنتائج من شأنها بيان قدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الربح لدى الوحدة المحاسبية .

الدراسات السابقة :

1- دراسة محمد مطر: المدخل الايجابي لنظرية المحاسبة ودوره في تفسير ممارسات الإدارة في إدارة الأرباح (2005)⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى توضيح أوجه الاختلاف بين المدخل التقليدي والمدخل الايجابي في تفسير وتقييم الممارسات المحاسبية المهنية في ضوء احتياجات ومصالح مستخدمي المعلومات المحاسبية.

وقد اعتمد الباحث على في وصف وتفسير ممارسات إدارة الوحدة المحاسبية في انتقاء واعتماد بعض الممارسات والسياسات المحاسبية دون غيرها من السياسات والممارسات وذلك بهدف التأثير على إدارة الأرباح لدى الوحدة المحاسبية على نظرية الوكالة ، وقد توصل الباحث إلى أن مدير والشركات الذين يتقاضون رواتبهم بناء على معيار صافي الربح بمليون إلى استخدام ممارسات وسياسات محاسبية متساهلة بعكس إقرانهم الذين يحدد

روايتهم ومكافأتهم بغير هذا المعيار إذ يميلون إلى استخدام سياسات محاسبية متشددة.

2- صفا محمود السيد : نظرية الوكالة والإفصاح الاجتماعي للشركات المصرية (2004)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى توضيح دور نظرية الوكالة في تفسير التباين في درجة الإفصاح الاجتماعي ، وذلك من خلال دراسة دور نظرية الوكالة في تفسير سلوك الإدارة بشأن الإفصاح الاجتماعي من خلال الكشف عن مضمون علاقة الوكالة بين الوحدة الاقتصادية كموكل والمجتمع كوكيل.

وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي¹ والمعياري والايجابي لتفسير مدى العلاقة بين خصائص الوحدة المحاسبية ودرجة الإفصاح الاجتماعي، وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية :

- 1- أن الاختلاف في درجات الإفصاح نتيجة عدم الإفصاح أو التوسع في الإفصاح عن بنود معينة في ضوء أهداف تسعى الإدارة لتحقيقها، قد يؤثر سلبيا على نفعية الإفصاح للفتات ذات العلاقة بالشركة.

1- محمد مطر: المدخل الايجابي لنظرية المحاسبة ودوره في تفسير ممارسات الإدارة في إدارة الأرباح،الأردن - عمان مجلة المدقق - العدد63 ، 2005 ، ص 18 .

2- صفا محمود السيد : نظرية الوكالة والإفصاح الاجتماعي للشركات المصرية ، مصر: كلية التجارة بسوهاج ، المجلة البحوث التجارية المعاصرة ، العدد 2، العام 2004 ، ص 45.

• شريف محمد البارودي : تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية(مع دراسة اختيارية ، مصر ،كلية التجارة جامعة عين شمس ،مجلة الفكر المحاسبي ، العدد(1)2002،ص73.

• محمد اشرف أبو حسان : المحتوى المعلوماتي للربح و التدفقات النقدية وتسويات الاستحقاق للشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة - الجامعة الأردنية ، عمان ، الأردن ، 2001

• دراسة مصطفى كمال محمد حسن : دراسة و تحليل العوامل المؤثرة في قرار اختيار المحاسبة عن المخزون :دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة - كلية التجارة جامعة الاسكندرية- مصر

2- تلعب نظرية الوكالة دوراً هاماً في صياغة الفروض التفسيرية من خلال العلاقة التعاقدية التي تربط بين الشركة والمجتمع وما ينشأ عنها من تكاليف الوكالة .

3- دراسة شريف محمد البارودي: تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية (مع دراسة اختيارية) (2002)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى جودة القوائم المالية في ظل وجود أساليب محاسبية قد تلجأ إليها الإدارة للتأثير على النتائج والمراكز المالية بما يخدم أهدافها، وهذا يتطلب التعرف على العوامل الحاكمة لعملية الأعداد للقوائم المالية .

اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال سرد العوامل التي تحكم عملية إعداد القوائم المالية

بالإضافة إلى بيان محددات جودة المعلومات بالقوائم المالية ما بين الكفاءة والفاعلية، قامت الدراسة الميدانية في خلال استبيان تضمن وصفاً لـ (20) بدلاً محاسبياً يمكن استخدامها في المحاسبة الابتكارية وخاصة إدارة الأرباح. وقد توصل الباحث إلى نتيجة وهي أن القوائم المالية بكافة أشكالها وتنوعاتها ليست على درجة كافية من حيث الكفاءة والفاعلية ، نظراً لاتساع رقعة استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية، وشيوعها مما يجعل هذه القوائم مشوبة بكثير من الشك ، وقد أوصى الباحث بضرورة التعرف على دوافع الإدارة في انتهاج أساليب معينة للتأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على تحقيق الكفاءة والفاعلية للقوائم المالية المنشورة وغير المنشورة .

4- دراسة محمد اشرف أبو حسان : المحتوى المعلوماتي للربح والتدفقات النقدية وتسويات الاستحقاق للشركات المساهمة العامة الأردنية (2001) (2)

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل المحتوى المعلوماتي لكل من الربح المحاسبي والتدفقات النقدية التشغيلية وتسويات الاستحقاق التشغيلية في تفسير التغير في سعر السهم السوقي .

شملت الدراسة 46 شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان ، وقد توصل الباحث إلى أن الربح المحاسبي يوفر معلومات تفسيرية للتغير في أسعار الأسهم أفضل من التدفقات النقدية التشغيلية كما أن تقسيم الربح المحاسبي إلى ربح تشغيلي وأصول تشغيلية لم يحسن القدرة التشغيلية للتغيير في أسعار الأسهم ، ومن نتائج الدراسة أيضا أن هنالك عدم وجود فروقات جوهرية بين التدفقات النقدية التشغيلية وتسويات الاستحقاق التشغيلية .

5- دراسة مصطفى كمال محمد حسن : دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في قرار اختيار المحاسبة عن المخزون :دراسة ميدانية (1998) (3)

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون السلعي ، وذلك اعتمادا على نظريات التمويل والاقتصاد ونظرية الوكالة لتفسير سلوك صاحب قرار الاختيار المحاسبي . وقد اعتمد الباحث على قائمة الاستقصاء الميداني لدراسة العوامل المؤثرة على اختيار الطريقة المفضلة من قبل صاحب القرار .

وقد توصل الباحث إلى أن عوامل الميزة النسبية (تقادم المخزون ،تقلب مستوياته ،تغيرات الأسعار ،تكلفة طريقة المحاسبة) هي أكثر العوامل المؤثرة في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون السلعي ، وقد أوصى

الباحث بضرورة ربط حوافز الإدارة بالقيمة الاقتصادية للمنشأة بدلا من رقم الربح، إذ يؤدي ذلك لحفز المديرين على اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون التي تعظم القيمة الحقيقية للمنشأة، وتوفر معلومات صادقة عنها.

6- دراسة عبد الحميد أحمد محمود : محتوى معلومات قوائم التدفقات النقدية (دراسة حالة) (1995) (¹) .

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل المعيار رقم (95) لسنة 1987 ، والخاص بقائمة التدفقات النقدية والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) ، إذ تم اختبار مدى وجود علاقة بين صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وصافي الدخل ، كما اختبر الباحث جودة المعلومات المنشورة في قائمة التدفقات النقدية في مجال تقييم الربحية وقدرة المنشأة على السداد والقدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية . وكان أهم النتائج التي توصل إليها الباحث :

1. وجود علاقة قوية بين القدرة على السداد والقدرة على تحقيق الربح .
2. صافي الربح القابل للتوزيع أكثر ملائمة من صافي التدفقات النقدية في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية .

6- دراسة حلمي البشبيشي : نحو نظام محاسبي موحد لدول مجلس التعاون الخليجي : (1990) (²)

هدفت الدراسة إلى تحديد إمكانية التوصل إلى إطار محاسبي موحد لدول مجلس التعاون الخليجي في إطار الظروف البيئية لهذه الدول يساعد على تلبية احتياجات تلك الدول من البيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

اعتمد الباحث على المنهج العملي في دراسته من خلال إجراء تحليل لعينة من الحسابات الختامية المنشورة في بلاد مجلس التعاون الخليجي وتقارير مراجعي الحسابات عنها ، بهدف التعرف على الأسس والقواعد المحاسبية المطبقة مما يساعد في تحديد الإطار المقترح للنظام الموحد .

وقد توصل الباحث إلى نتائج من أهمها: أن المفاهيم والمعايير المحاسبية المستخدمة وغير المتناسقة وغير متكاملة ومنقولة عن الدول الأجنبية أو¹الدول العربية المجاورة دون مراعاة للظروف البيئية الخليجية ، أن تقارير مدققي الحسابات دائماً تتضمن عبارات تزيد من عدم ثقة المستخدمين بها ، بالإضافة إلى أن الممارسة الفعلية لمهنة المحاسبة تتم بدون دستور أو معايير تحوز بقبول العام .

8-دراسة زكريا محمد الصادق إسماعيل : تحليل سلوك الإدارة العليا في اختيار أساليب السياسات المحاسبية باستخدام نظرية تكلفة الوكالة (1988)⁽³⁾

هدفت الدراسة إلى تحليل وتفسير والتنبؤ بسلوك الإدارة المعينة في اختيار السياسات المحاسبية في وحدات القطاع العام والخاص والاستثماري، بالإضافة إلى تحديد وتحليل المحددات التي تؤثر على سلوك الإدارة العليا في اختيار السياسات المحاسبية ، وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة استخدم

1- عبد الحميد أحمد محمود : محتوى معلومات قوائم التدفقات النقدية (دراسة حالة) ، المجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة جنوب الوادي ،مجلد (9) ، العدد(2) ، ص 177 – 219
2- حلمي الشيبوشي : نحو نظام محاسبي موحد لدول لمجلس التعاون الخليجي ، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين ، جامعة القاهرة - كلية التجارة ، العدد (39) ، (1990) ، ص 95 .
3 -دراسة زكريا محمد الصادق إسماعيل : تحليل سلوك الإدارة العليا في اختيار أساليب السياسات المحاسبية باستخدام نظرية تكلفة الوكالة ، مصر ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد (2) مجلد (25) 1988 ، ص 423 .

الباحث النموذج الايجابي في تحليل وتفسير التنبؤ بالظاهرة محل البحث ،كما استخدم الباحث نظرية تكلفة الوكالة كأداة بحث، وذلك لتحليل سلوك الإدارة العليا لاختيار السياسات المحاسبية.

وقد توصل الباحث إلى أنه عندما :

- أ- عجز المحاسبون عن الوصول إلى السياسات المحاسبية التي تحقق أفضل مقابلة بين المصروفات والإيرادات لجئوا إلى تفسير اختيار الإدارة العليا للسياسات المحاسبية باستخدام النموذج الايجابي
- ب- هناك علامة مباشرة بين المعلومات المحاسبية ونظرية الوكالة .
- ج- للسياسات المحاسبية آثار اقتصادية على قرارات الإدارة العليا وعلى قرارات المستثمرين الحاليين والمتوقعين في سوق رأس المال .

مشكلة الدراسة:

هناك جملة من العوامل والمؤثرات تلعب في تحديد رقم الأعمال لدى الوحدة المحاسبية منها السياسات المحاسبية التي تختارها إدارة الوحدة المحاسبية في سبيل تنفيذ وتحقيق المعاملات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية ، وكذلك الأنظمة والقوانين التي تعمل بموجبها الوحدة المحاسبية كقوانين التجارة والشركات أو الضريبة وغيرها من التشريعات التي تحكم عمل وأنشطة الممارسات المحاسبية ، بالإضافة إلى معايير المحاسبة الدولية ومدى التزام تلك الوحدات والشركات بتطبيق تلك المعايير والأخذ بها . كل هذه العوامل مجتمعة لها تأثير مباشر في تحديد رقم الأعمال المعلن من قبل الوحدة المحاسبية في نهاية الدورة المحاسبية .

هذه المؤثرات أدت إلى مشكلة على غاية من الأهمية والصعوبة، ألا وهي وجود تداخل أخلاقي بين إدارة الوحدة المحاسبية والمساهمين ناتجة

في الأغلب الأحيان من سبب رئيس ألا وهو الاختلاف في دالة الأهداف بين الإدارة والمساهمين، وبهذا فإن مشكلة الدراسة يمكن تصويرها من خلال طرح الأسئلة التالية :

1- هل لمعايير المحاسبة الدولية المقدرة على حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الربح من وجهة نظر المدققين والمعدّين للقوائم المالية والمستخدمين لها.

2- هل يوجد اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين والمعدّين للقوائم المالية والمستخدمين لها .

فرضيات الدراسة :

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها ومراجعة الدراسات السابقة سيتم اختبار الفرضيات التالية :

1- لمعايير المحاسبة الدولية المقدرة على حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين والمعدّين للقوائم المالية والمستخدمين لها .

2- يوجد اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل إلا خلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين والمعدّين للقوائم والمستخدمين لها.

منهجية الدراسة:

سيقوم الباحث في دراسة ستة بإتباع الآتي :

- 1- المدخل الوصفي التحليلي بالاعتماد على الكتب والدوريات والمجلات والمقالات العربية والأجنبية بالإضافة إلى استخدام شبكة الانترنت.
- 2- الدراسة الميدانية المعتمدة على الاستقصاء الميداني ، المستند إلى نظرية الوكالة كأداة بحث مساعدة في صياغة أسئلة الاستبيان حول مقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين والمعدّي للقوائم والمستخدمين لها .
- 3- أما فيما يتعلق بتحليل البيانات سيتم الاستعانة بالاختبارات الإحصائية المناسبة.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التالية التي لها علاقة البيئة المحاسبية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن والمزاولة للنشاط الصناعي نظرا لأهمية القطاع الصناعي في الأردن، وأفراد المجتمع هم:

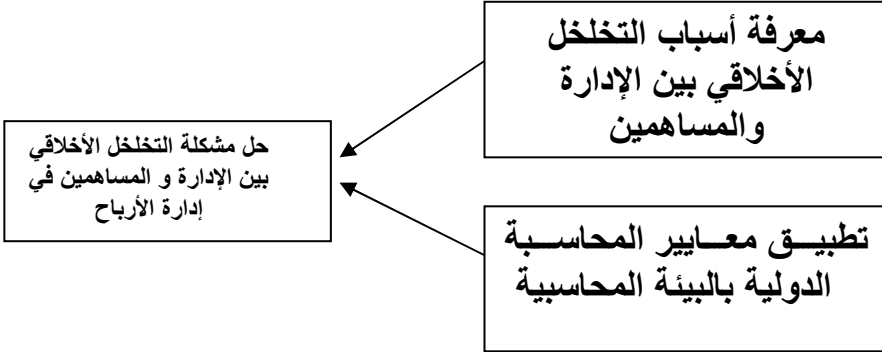
1. فئة مدققوا الحسابات القانونيون للشركات الصناعية المساهمة العامة .
2. فئة المديرين الماليين للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .
3. فئة المستثمرين المتمثلة في شركات الوساطة المالية التي تمارس نشاطها بتداول الأسهم في سوق عمان المالي .

نموذج الدراسة:

الشكل التالي يوضح المتغيرات المستقلة والمتغير التابع :

المتغيرات المستقلة

المتغير التابع



الإطار النظري للدراسة

في سبيل إتمام وإثبات الصفقات المالية يقوم القائم على العملية المحاسبية في الاختيار بين البدائل المحاسبية المتعارف عليها ، حيث أن كل بديل يؤدي إلى نتيجة مختلفة لنتيجة الأعمال والمركز المالي وخاصة في المدى القصير .

فقد استخدم المحاسبون في سبيل إتمام العملية المحاسبية بدائل محاسبية مختلفة ، لتقييم المخزون السلعي وطرق مختلفة لتقييم الأصول الثابتة بالإضافة إلى طرق متعددة لاحتساب مخصص الاهتلاك ، كما أن المحاسبون اتبعوا طرق متعددة لمعالجة تكلفة الاقتراض ، بالإضافة إلى ما تقدم هنالك خلافات جوهرية بين المحاسبون حول النقطة التي يمكن اعتبار الإيراد أو المصروف متحققا ، وبالتالي يمكن الاعتراف بهم كعناصر في القوائم المالية.

أضف إلى كل ما تقدم فقد اختلف المحاسبون في تفسير والإجابة عن مجموعة من الأسئلة والتي تتعلق بالآتي:

1- ما هي أفضل السياسات المحاسبية التي تحقق أفضل مقابلة ممكنة بين المصروفات والإيرادات.

2- ما هو مستوى الإفصاح الذي يجب أن يتبع في إطار إعداد القوائم المالية.

3- ما هو المعيار السليم الذي يمكن من خلاله تطبيق سياسة أساس الإستحقاق. كل هذه التساؤلات وغيرها أدت إلى جملة من المشاكل الإجرائية والفكرية ، وإلى وجود مجموعة من الثغرات والنواقض والعيوب في الإطار الفكري للعملية المحاسبية من جهة، وإلى وجود تخلل أخلاقي بين الإدارة التي تدير العملية المحاسبية في الوحدة المحاسبية والمساهمين أو أصحاب الشأن في الوحدة المحاسبية ، بالإضافة إلى وجود صراح وتناقض بين الإدارة والمساهمين والذي يتمثل في أن كل منهما يحاول تحقيق دالة هدفه وتعظيم ثروته وذلك من خلال إتباع سلوكيات يراها أنها أفضل السلوكيات والإجراءات التي تتحقق تلك الأهداف.

من الأسباب السابقة الذكر جاءت معايير المحاسبة الدولية والتشريعات والأنظمة المحلية، وتدخلت تلك التشريعات والمعايير في وضع الضوابط لتنظيم العلاقة بين الإدارة والمساهمين ، وذلك بهدف وضع قيود على سلوك الإدارة وسلوك المجموعات والهيئات المهتمة بالمعلومات المحاسبية (المساهمين). هذه الدراسة تحاول الإجابة على سؤال غاية في الأهمية وهو هل لمعايير المحاسبة الدولية التي نشأت عام 1973 والتي احتوت على مختلف القواعد والإرشادات الخاصة بإدراة العملية المحاسبية داخل المنظمة،

مقدرة في التخفيف أو السيطرة على تلك المأساة المالية والاقتصادية التي واجهت وشملت شركات كبيرة الحجم والوزن النسبي في عالم الأعمال أمثال شركة جزال موتورز، شركة زيروكس، شركة ميكروسوفت، والمؤسسات المالية والبنكية التي أعلن إفلاسها أمثال البتراء في الأردن المدينة في لبنان وغيرها من المؤسسات في العالم العربي والغربي، إذ أن المهم في أمر هذه الشركات هو أن التهم توجه لأول مرة وبشكل فاضح إلى ما يطلق عليه بالفضائح المحاسبية، لما لهذه المهنة من دور في بناء وتركيب القيم المالية التي يتم الاعتراف والإعلان عنها القوائم المالية.

أن فئات المستثمرين والمتبعين لاقتصاديات الوحدة المحاسبية الآخرين المباشرين وغير المباشرين ورغم اختلاف وجهات نظرهم حول مفاهيم تقييم المقدرة الإيرادية للوحدة المحاسبية، فمنهم يعطي الأهمية لقيمة رأس المال، والآخر يعتبر الأرباح المتجمعة هي الأساس في التفضيل، بينما يعتبر البعض الآخر أن الأصول التي تتميز بها الوحدة المحاسبية بنوع من الضمان لها الأفضلية عند اتخاذ القرارات، إلا أن العامل المشترك بين هذه التفضيلات المختلفة، هو المقدرة الإيرادية الحالية والمستقبلية المتوقعة نتيجة ارتباطات هؤلاء المهتمين باقتصاديات الوحدة المحاسبية.

فقد أوضح **Ernstein** / دور وأهمية مؤشر الربح بقوله: أنه لأغراض اتخاذ القرارات بواسطة المحللين الماليين وأن أهمية تحديد مستوى الربح وقوة تدفقه تستمد من استخدامه كأساس للتنبؤ بحجم الربح لفترة أو لفترات قادمة.⁽¹⁾

1- عيد محمود عيده: أثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذ القرار الاستثمار في الأسهم -المجلة المصرية للاقتصاد و التجارة -مصر -2001 ص241

فالنتائج الخاصة بالماضي والحاضر تستند معظم أهميتها من إمكانية استخدامها كأساس لتحديد قيمتها مستقبلا فالتحليل الخاص بقيم الأسهم والسندات والأنواع الأخرى من الاستثمارات بصفة أساسية يعتمد على ما يتوقع تحقيقه من ربح مستقبلا. فالمستثمر عند تقييمه للعوائد والمخاطر الخاصة للمحفظة التي يرغب التخصيص بها يعتمد بشكل أساسي على الربح المحقق فعليا ، بالإضافة للزيادة المتوقعة في المستقبل .

من التحليل السابق نجد أن قياس الربح والتنبؤ به يعتبر من أهم العوامل التي يركز عليها قرار المستثمر في الأوراق المالية ذلك أنه كلما زاد رقم الأعمال كلما أمكن زيادة التوزيعات النقدية وكلاهما يؤثران على قيمة الأسهم والسندات في أسواق رأس المال ، كما يعبر رقم الربح عن مدى كفاءة استخدام القائمين على الوحدة المحاسبية للموارد المتاحة لها.

وقد اعتبر /Hayes/ أن معدل التوزيعات الجاري هو أحد أربعة عناصر تستخدم في تقييم الوحدة المحاسبية ، تلك العناصر هي : مستوى الربح الحالي ، متوسط الأرباح لعدد من السنوات ، الربح المتوقع مستقبلا ، ثم قيمة التوزيعات ، ذلك أن صافي الربح وقيمة التوزيعات كعناصر تقييم تستمدان أهميتهما من كونهما يعبران عن نتائج ملموسة لما تم تحقيقه نتيجة القرارات والسياسات الادارية السابقة لإدارة الوحدة المحاسبية ، كما أنهما يمثلان الأساس لما يجب إنجازه في المستقبل ⁽²⁾.

من العرض السابق نلاحظ أن مؤشر الربح يعتبر دالة على مقدرة الوحدة المحاسبية في الحصول على التدفق النقدي اللازم للتوزيعات في

2- عيد محمود عيده :أثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذ القرار الاستثمار في الأسهم ،مرجع سابق ، ص.242

المستقبل ، وكأساس لاستمرار النمو في رأس المال وضمان لحماية أصول الوحدة المحاسبية ، كما يعتبر الربح العامل الرئيسي عند تحديد العائد المتوقع لاستثمار معين .

تعتبر إدارة الربح لدى الوحدة المحاسبية من المواضيع التي لا تزال تفتقر إلى الأساس النظري والعلمي في معالجتها، ووضع الأسس والمفاهيم التي يتم من خلالها إيجاد دلالات موحدة لمفهوم وطبيعة مؤشر الربح في نهاية الدورة المحاسبية .

إذ تحيط بعملية إدارة الربح في الوقت الحالي بعض الثغرات والنواقص والقصور في الفهم والاستنتاجات الخاطئة والمتضاربة نتيجة عدم وجود أساليب وإجراءات موحدة لتحديد نتيجة الوحدة ناتجة من استخدام فرض الدورية في المحاسبة من جهة، وأختلاف المبادئ والأساليب والسياسات المحاسبية المستخدمة في استخراج النتيجة .

هذا الاختلاف في أسس تحديد نتيجة الدورة المحاسبية أدى في رأي المتوافق مع ما جاء في دراسة زكريا محمد الصادق إسماعيل السابقة الذكر إلى وجود تخلخل أخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الربح يعود في رأي إلى ظاهر عدم التأكيد بين الطرفين .

إذ أن الطرفين الإدارة والمساهمين يعيشان في بيئة واحدة ولكن هذا التعايش يتم في ظل حالة عدم التوازن في سوق المعلومات أو حالة سوق المعلومات الناقص ، لذلك فأن كل طرف من أطراف الوكالة التي تتألف منها الوحدة المحاسبية يسعى لتحقيق أهدافه من خلال ما

يملك من الأدوات والصلاحيات ، ولكن ضمن سلوك يرى فيه فاعله أنه سلوك اقتصادي ومالي رشيد يحقق من خلاله دالة هدفه.

فالإدارة تمتلك من الأدوات والصلاحيات والخبرات التي تستطيع من خلالها تحقيق دالة هدفها ومن أهم هذه الأدوات، السياسات المحاسبية ، وأدوات التطبيق العملي التي تستطيع من خلالها ترجمة الأحداث والظروف والعمليات التي تحدث خلال الدورة المالية إلى مؤشرات تبرهن من خلالها على قيامها بالاستخدام الأمثل لموارد الوحدة المحاسبية وتحقيق أفضل النتائج الممكنة .

هذه الأداة التي تمتلكها الإدارة (السياسة المحاسبية) تستطيع من خلالها إدارة الأرباح لدى الوحدة المحاسبية وما ينتج عن هذه الأداة من مؤشرات ومعلومات وبيانات تعتبر العامل الأساسي المساعد في رأي لنشوء مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الأطراف المتتبعة لاقتصاديات الوحدة المحاسبية وبشكل خاص الإدارة والمساهمين .

وبالنسبة إلى المساهمين أيضاً يمتلكون أدوات وصلاحيات يستطيعون من خلالها أيضاً المساهمة في نشوء مشكلة التخلخل الأخلاقي ، من أكثر هذه الأدوات أهمية هي صلاحيتهم في انتداب وكيل عنهم للتحقق من قيام الإدارة بواجباتها إلا هو مدقق الحسابات الذي لديه كل الصلاحيات الممنوحة له من المساهمين للتأكد من صحة النتائج المنشورة ، و للتخفيف من حالة عدم التأكد والمخاطرة المرافقة للبيئة التي يعيش فيها كلاً من الأطراف المهتمة باقتصاديات الوحدة المحاسبية .

أن مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين ليس بالظاهرة الجديدة في البيئة المحاسبية ، فقد نشأة نتيجة تغير مفهوم الوحدة المحاسبية ، وانفصال الملكية عن الإدارة ، ففي ظل مفهوم حقوق الملكية للوحدة المحاسبية لم تظهر تلك المشكلة .للتغلب على المشكلة المطروحة سابقاً قامت الدول والمنظمات المهنية والأكاديمية بالتدخل بهدف التخفيف من مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين عن طريق إصدار التشريعات والأنظمة لضبط العلاقة بين الأطراف التي لها مصلحة في اقتصاديات الوحدة المحاسبية ، كما قامت الجمعيات المهنية المتخصصة بإصدار معايير وضوابط محاسبية متعارف عليها بهدف ضبط العلاقات بين أطراف الوحدة المحاسبية وتحقيق العدالة المتوازنة بين جميع هؤلاء الأطراف .

فمن طريق هذه المعايير والضوابط المحاسبية المتعارف عليها دولياً والواجبة الأتباع من قبل تلك الوحدات المحاسبية يمكن وصف وتفسير وتحليل والتنبؤ بسلوك الإدارة الخاصة بالوحدة المحاسبية فيما يختص في اختيار السياسات والبدائل المحاسبية وتأثير هذه الاختيار على إدارة الأرباح لدى تلك الوحدة المحاسبية.

مما لا شك فيه أن حرية الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية من قبل القائمين على الوحدة المحاسبية، ساهم في اتساع الفجوة الأخلاقية بين هذه الإدارة والمساهمين، والأمر لم يقف عند هذا الحد في تعدد السياسات المحاسبية لمعالجة الحدث الواحد بالاعتماد على التفضيل الذاتي للقائم على العملية المحاسبية ، بل تجاوز الأمر ذلك من خلال خلو الإطار الفكري المحاسبي من وجود أساس علمي للمفاضلة بين تلك السياسات ، فعند اختيار

سياسة محاسبية معينة ، في أوقات وظروف معينة يؤدي إلى أرباح أو نتيجة أعمال مخالفة تماماً عندما يتم اختيار سياسة محاسبية أخرى ، فمثلاً عند اختيار سياسة القسط الثابت أو المتناقص في ظروف التضخم يؤدي إلى تأثيرات مختلفة على نتيجة الأعمال وعلى المحافظة على رأس المال العيني للوحدة المحاسبية ، بالإضافة إلى التأثير على قيمة التوزيعات للمساهمين والمكافآت على القائمين على الوحدة المحاسبية .

هذه الحرية من قبل الإدارة في تحديد نتيجة الأعمال وإدارة الأرباح لدى الوحدة المحاسبية لها تأثيرات مختلفة على مستويات متعددة :

أولاً : على مستوى الإدارة العليا للوحدة المحاسبية .

ثانياً : على مستوى المساهمين والمستثمرين .

ثالثاً : على المستوى الاجتماعي .

إن لإدارة الأرباح ونتائج تأثيرات مباشرة وغير مباشرة على مستوى إدارة الوحدة المحاسبية باعتبارها طرفاً من الأطراف التي لها مصلحة مباشرة نقدية أو عينية أو معنوية في اقتصاديات الوحدة المحاسبية وهذه التأثيرات تتمثل في: (1).

1. التأثير على شهرة الإدارة والتي يطلق عليها رأس المال الإداري .
2. التأثير على قيمة ما تملكه الإدارة في أسهم رأس المال .
3. التأثير على نظام الحوافز الإدارية المعمول به .

1- عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، دار السلاسل ، الكويت ، 1990، ص407.

2- زكريا محمداً لصديق إسماعيل تحليل سلوك الإدارة العليا في اختيار أساليب السياسات المحاسبية باستخدام نظرية تكلفة الوكالة ، مرجع سابق ، ص449.

3- عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، دار السلاسل ، الكويت ، 1990، ص409

أما فيما يتعلق بالمستوى الثاني فقد أثبت العديد من البحوث التطبيقية منذ عام 1968 ، أن هنالك علاقة مباشرة بين المعلومات أو السياسات المحاسبية وأسعار وحجم المعاملات في أسواق رأس المال (2) .
هذا التأثير المتبادل بين السياسة المحاسبية وأسعار الأوراق المالية يتم من خلالها طرق متعددة : (3)

1. ما ينتج عن هذه السياسة من إفصاح عن معلومات جديدة .
 2. ما ينتج عن هذه السياسة من أثار نقدية مباشر .
 3. تأثير السياسة المحاسبية على تكاليف الاقتراض وتكلفة رأس المال .
 4. تأثير السياسة المحاسبية على ما يعرف بالتكاليف السياسية .
- أما فيما يتعلق بالمستوى الثالث من تأثيرات السياسة المحاسبية ، فهو تأثير متعدد الاتجاهات إذ يتمثل التأثير الأول لإدارة الأرباح من خلال السياسات المحاسبية على المستوى الاجتماعي في هجرة الثروة من طرف إلى طرف آخر ليس له الحق في تلك الثروة أو انتقال الثروة بين الأطراف المختلفة ، فقد يتم انتقال الثروة من حاملي الأسهم القدامى والحاليين ، أو انتقال الثروة من المستهلكين إلى حاملي الأسهم ، أو من مصلحة الضرائب إلى حاملي الأسهم ، وهذا بدوره سينعكس سلبيا على جميع الأطراف ويؤدي إلى سوء توزيع الثروة بين أفراد المجتمع ، مما يؤدي إلى خلل كبير في تحقيق المحاسبة لوظيفتها الأساسية باعتبارها أداة يتم من خلالها تحقيق العدالة والمعاملة المتوازنة لجميع الأطراف التي لها مصلحة في مباشرة وغير مباشرة في اقتصاديات الوحدة المحاسبية .

ومن جانب آخر فإن للسياسات المحاسبية تأثيرات أخرى على المستوى الاجتماعي تتمثل في المساهمة في دخول الأطراف المختلفة في اتفاقيات

متعددة بالاعتماد على المؤشر النهائي لنتائج الوحدة المحاسبية من شأن تلك الاتفاقيات إنتاج أثار نقدية مباشرة وغير مباشرة على اقتصاديات الأطراف التي دخلت في تلك الاتفاقيات اعتماداً على الأرقام المحاسبية التي أنتجتها تلك السياسات المحاسبية .

أضف إلى ما تقدم فإن للسياسات المحاسبية تأثيرات اجتماعية من نوع آخر تتمثل في المساهمة في تحقيق

وتنظيم كثير من المشروعات كما في حالة تحديد أسعار الخدمات في شركات القطاع العام أو في تحديد كيفية توزيع الأرباح في البنوك أو احتساب الضرائب المستحقة على الوحدة المحاسبية الأمر الذي ينعكس على التدفقات النقدية المستقبلية وبالتالي على قيمة الأسهم السندات في سوق الأوراق المالية ⁽¹⁾ .

من العرض السابق نستنتج أمرين على غاية من الأهمية هما :

1- دور وأهمية معايير المحاسبة الدولية في إدارة الإرباح لدى الوحدة المحاسبية وبالتالي المساهمة في حل مشكلة الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين .

2- تأثير إدارة الإرباح بشكل مباشر وغير مباشر على اقتصاديات جميع الأطراف التي لها مصالح مباشرة وغير مباشرة في الوحدة المحاسبية .

عرض البيانات واختبار الفرضيات :
تمهيد :

يهدف هذا الجزء إلى معالجة الجانب العملي للدراسة ، من خلال استخدام الباحث لأسلوب الإستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات ، وتم

1- عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، دار السلاسل ، الكويت ، 1990، ص404

الاعتماد على التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لاختبار الفرضيات ومن ثم الوصول إلى النتائج والتوصيات .
-توزيع الاستبانات على مجتمع الدراسة :

الجدول رقم (1) يوضح عدد الاستبانات التي تم توزيعها على مجتمع الدراسة، إذ تم توزيع استبانة واحدة على كل مكتب تدقيق ، واستبانة واحدة لكل مدير مالي لدى الشركات الصناعية ، بالإضافة إلى استبانة واحدة للمدير أو المحلل المالي لدى شركة الوساطة المالية ، كما يوضح الجدول المذكور بالإضافة إلى الاستبانات التي تم إخضاعها للتحليل الإحصائي ، حيث تم استبعاد (12) استبيان لعدم اكتمال الإجابات وعدم الدقة فيها .

الجدول رقم (1) توزيع استبانة الدراسة على مجتمع الدراسة

عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل	الفئة المشاركة
40	36	المدققون للشركات الصناعية المساهمة
40	37	المديرون الماليون
35	30	المستثمرون كشركات (مديرو ومحللو الاستثمار)
115	103	المجموع

- إجراءات معالجة الإستبانة :

تم تحديد مقياس للإجابة عن أسئلة الإستبانة باستخدام مقياس (ليكرت) الخماسي، بهدف معرفة رأي كل مسئول في كل فئة من الفئات الثلاثة التي تمثل مجتمع الدراسة حول قدرة كل متغير في إدارة الأرباح وهي كما يلي(1) :¹

1(1)- Uma Sekaran , Research Methods for Business (A Skill Building Approach) , Jhon Wiley & Sons , 2 nd ed. , New York . 1992 .p.180

قوية جدا	قوية	متوسطة	ضعيفة	ضعيفة جدا
5	4	3	2	1

واعتمد الباحث على هذا المقياس في اختبار الفرضيات ، حيث ستكون الفرضية مقبولة عند نسبة أكبر من (60 %) وهي تساوي أكبر من (3) حسب المقاييس السابقة ، وإما دون ذلك فيعتبر غير مقبول .

- درجة الإلمام بمعايير المحاسبة الدولية (خاص بالمديرين الماليين والمستثمرين) :

يبين الجدول رقم (2) توزيع أفراد عينة الدراسة من المديرين الماليين والمستثمرين حسب درجة إلمامهم بمعايير المحاسبة الدولية ، إذ يشير إلى أن 32.24% من المديرين الماليين درجة إلمامهم بمعايير المحاسبة الدولية ممتازة و 51.45% جيد جدا و 16.31% متوسطة وذلك لكونهم من الفئات المشاركة في إعداد القوائم المالية وهم أكثر ارتباطا بمعايير المحاسبة الدولية الواجبة التطبيق، في نرى أن 13.33% من مديري ومحلي الاستثمار في شركات الوساطة المالية لديهم إلمام بمعايير المحاسبة الدولية ممتازة ، ونسبة 46.67% جيد جدا ونسبة 23.33% متوسطة ونسبة 16.67% ضعيفة ، وهذه النتائج لها دلالات جيدة على مقدرة هؤلاء المحللون الماليون في فهم أسئلة الاستبيان والإجابة عليها بموضوعية.

الجدول رقم (2) يبين درجة إلمام المديرين الماليين والمستثمرين
بمعايير المحاسبة الدولية.

المستثمرون		المديرون والماليون		البيان
%	التكرارات	%	التكرارات	
13.33	4	32.24	12	ممتازة
46.67	14	51.45	19	جيدة جدا
23.33	7	16.31	6	متوسطة
16.67	5	—	—	ضعيفة
—	—	—	—	ضعيفة جدا
% 100	30	% 100	37	المجموع

1- سنوات الخبرة :

بين الجدول رقم (3) سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة ، إذ تبين أن / 83.33% / من مدققي الحسابات خبرتهم العملية (5)سنوات فأكثر، في حين كان / 78.37% / من المديرين الماليين خبرتهم العملية (5) سنوات فأكثر، أما المستثمرون / 76.67% / من مديري ومحلي شركات الوساطة المالية كانت خبرتهم العملية (5) سنوات فأكثر، هذه النتائج تدل على أن عينية الدراسة تتمتع بقدرة كافية على فهم مشكلة الدراسة والإجابة على متغيراتها بكل الموضوعية .

جدول رقم (3) توزع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

المستثمرون		المديرون الماليون		المدققون		البيان
%	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	
23.33	7	21.36	8	16.67	6	أقل من 5 سنوات
43.33	13	48.64	18	44.44	16	5- 15 سنوات
33.34	15	29.73	11	38.39	14	أكثر من 15 سنوات
%100	30	%100	37	%100	36	المجموع

2- المؤهل العلمي :

بين الجدول رقم (4) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من المدققين والمديرين الماليين والمستثمرين من حملة درجة البكالوريوس ، إذ أن / 86.61 من عينة المدققين من حملة الشهادة الجامعية، في حين بلغت تلك النسبة لدى المديرين الماليين والمستثمرين على 67.57% و 60% ، هذه النتائج تدل على أن الغالبية العظيمة من عينة الدراسات يتمتعون بمستوى مناسب من التأهل العلمي على الإجابة على أسئلة المتغيرات الخاصة بالدراسة .

جدول رقم (4) يوضح توزع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المستثمرون		المديرون الماليون		المدققون		
%	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	
23.35	7	24.32	9	–		دبلوم كلية
60%	18	69.57	25	86.61	31	بكالوريوس
13.34	4	8.11	3	13.39	5	ماجستير
3.33	1	–	–	–	–	دكتوراه
%100	30	%100	37	%100	36	المجموع

3- التخصص العلمي :

يشير الجدول رقم (5) إلى أن جميع أفراد عينة المدققين متخصصين في المحاسبة ، وبذلك فهم على قدر كافي من المعرفة المحاسبية بقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل بين الإدارة والمساهمين حول قضية إدارة الأرباح ، في حين نجد أن ما نسبته 67,56% من عينة المديرين الماليين متخصصون في المحاسبة وبقية أفراد العينة أيضا تقع تخصصاتهم بما يتماشى مع المعرفة المحاسبية ، بينما نلاحظ أن 33,33% من عينة المستثمرين متخصصون في المحاسبة .

جدول رقم (5) توزع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

البيان	المدققون		المديرون الماليون		المستثمرون	
	التركرارات	%	التركرارات	%	التركرارات	%
محاسبة	-	-	25	67.56	10	33.33
إدارة الأعمال	-	-	5	13.51	8	26.67
اقتصاد	-	-	-	-	7	23.33
علوم مصرفية	-	-	2	5.41	4	13.33
إدارة عامة	-	-	-	-	-	-
علوم قانونية	-	-	2	5.41	1	3.34
تخصص آخر	-	-	3	8.11	-	-
المجموع	36	%100	37	%100	30	%100

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى :

لمعايير المحاسبة الدولية المقدرة على حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين ومعدّي القوائم المالية والمستخدمين لها.

جدول رقم (6) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف لمتغيرات الدراسة للمشاركين كفاءة واحدة :

الترتيب	نسبة الإلمام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	السـؤال	الرقم المتسلسل
الثالث عشر	%82.13	%24.30	0.999	4.11	إن المعيار الدولي رقم (1) الخاص بعرض البيانات المالية يؤدي تطبيقه إلى ضمان إمكانية مقارنة بيانات المنشأة للفترة المالية وللقرارات السابقة مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى	1
العاشر	%85.44	%22.42	% 9.51	4.27	إن الأخذ بمكونات المعيار رقم (1) يؤدي إلى توضيح وبيان الملامح الرئيسية للاداء المالي والمركز المالي للمنشآت ، و نواحي الشكوك الرئيسية التي تواجهها	2
التاسع عشر	%53.4	%23.21	1.121	3.77	إن الأخذ بالتعليمات التي وردت بالمعيار الدولي رقم (1) يشجع الإدارة على تقديم بيانات إضافية التي يعتقد إنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية	3
الحادي عشر	%84.27	%23.66	1.996	4.21	إن تطبيق مفاهيم المعيار الدولي رقم (1) يؤدي إلى اختيار وتطبيق سياسات محاسبية ينتج عنها معلومات مناسبة وموثوقة ، و من الممكن فهمها.	4
إحدى وعشرون	%72.82	%35.99	1.31	3.64	إن الأخذ بمفاهيم المعيار الدولي رقم (1) سيؤدي إلى عرضة عادل للبيانات والأحداث التي تمت خلال الدورة والتي من الممكن أن يؤدي عرضها إلى تأثير مباشر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين	5
الثاني عشر	%93.30	%24.46	1.02	4.17	إن المعيار الدولي رقم (2) الخاص بالمخزون يؤدي تطبيقه إلى تحديد وقياس دقيق لتكلفة المخزون السلعي القابلة للتحقق ،والى تحديد ما سيُعترف به لاحقاً كمصروف.	6
عشرون	%73.37	%33.87	1.26	3.72	إن الأخذ بمفاهيم المعيار الدولي رقم (2) سيؤدي إلى تحديد دقيق لمفردات المخزون السلعي .	7
الخامس	%91.26	%23.90	1.09	4.56	إن تطبيق قواعد المعيار الدولي رقم (2) سيؤدي إلى اختيار طريقة تسعير للمخزون تتوافق مع طبيعة ، وأنشطة الوحدة ، وبطريقة سيؤدي إلى تحديد تكلفة البضاعة المباعة بشكل سليم	8
الثالث عشر	%82.33	%26.28	1.08	4.11	إن الأخذ بتعليمات المعيار الدولي رقم (2) سيؤدي إلى الاعتراف بالمخزون الذي يعد مصروفاً والذي يعد كتكلفة	9
الثامن عشر	%75.73	%30.34	1.15	3.79	إن تطبيق قواعد المعيار الدولي رقم (2) سيؤدي إلى عرض عادل للمخزون والى الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون	10
عشرون	%74.76	%12.1	1.21	3.74	إن المعيار الدولي رقم (4) يوضح بشكل سليم ،الأصول التي تخضع للإهلاك والأصول التي لا تخضع للإهلاك	11
الثاني عشر	%83.50	%10.1	1.51	4.17	إن المعيار الدولي رقم (4) يوضح بشكل دقيق العوامل المؤثر في احتساب قسط الإهلاك بالإضافة إلى العوامل التي يجب إن نأخذ بعين الاعتبار عند احتساب العمر الإنتاجي للأصل	12
الثاني والعشرون	%63.30	% 31.36	0.991	3.16	يوضح المعيار الدولي رقم (4) الظروف التي يتم من خلالها اختيار طريقة الإهلاك المناسبة للأصل، بالإضافة إلى كيفية تطبيقها وتأثيرها علي مستوى الربحية والاعتبارات الضريبية.	13

الرقم المتسلسل	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة الإلمام	الترتيب
14	إن المعيار الدولي رقم (4) يبين بشكل واضح العناصر التي يجب الإفصاح عنها بخصوص العملية الاهتلاكية من الطريقة ، إلى المعدل ، إلى المخصص المتراكم.	3.28	0.809	%24.66	%65.63	السابع والعشرون
15	يلعب المعيار الدولي رقم (8) دوراً في تحديد الوصف الدقيق لبعض البنود التي تحتويها قائمة الدخل من حيث التصنيف والإفصاح والمعالجة المحاسبية الصحيحة .	3.99	0.098	%24.6	%79.81	الرابع عشر
16	إن مفاهيم المعيار الدولي رقم (8) يؤدي إلى تعزيز عملية المقارنة للقوائم المالية للمنشأة لفترات سابقة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى .	3.99	0.098	%24.6	%79.81	الرابع عشر
17	إن المعيار الدولي رقم (8) يقوم على وصف وتحديد واضح لكيفية تحديد البنود العادية وغير العادية التي يجب أن تظهر في قائمة الدخل ، بالإضافة إلى تحديد كيفية تصنيفها في تلك القائمة .	4.47	0.521	%11.65	%89.51	السابع
18	المعيار الدولي رقم (8) يقوم على تحديد واضح لمفاهيم الأخطاء المحاسبية التي تؤثر على عدالة القوائم المالية ، بالإضافة إلى كيفية التعامل مع تلك الأخطاء	3.97	0.219	%55.2	%79.42	الخامس عشر
19	إن مفاهيم المعيار الدولي رقم (8) تؤدي إلى تحديد واضح لمفهوم صافي الربح أو الخسارة والتي يجب أن تتضمنها قائمة الدخل من بنود للوصول إلى نتيجة الأعمال	3.49	0.521	%14.93	%69.90	الثالث والعشرون
20	إن المعيار الدولي رقم (8) يحدد كيفية الإفصاح عن البنود العادية والبنود غير العادية في قائمة الدخل لزيادة كفاءة المستخدم لتلك القائمة من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين	3.97	0.219	%55.2	%79.42	الخامس عشر
21	إن المعيار الدولي رقم (8) له كل الأهمية في تحديد القروقات الجوهرية بين السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وتأثير الأخيرة في تحديد صافي الربح أو الخسارة .	3.49	0.521	%14.93	%69.90	الثالث والعشرون
22	يقوم المعيار الدولي رقم (8) على تحديد واضح لأنواع الأخطاء وتأثيرها على نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة ، بالإضافة إلى تحديد دقيق لكيفية التعامل مع تلك الأخطاء من حيث المعالجة والتصحيح والإفصاح عنها .	3.97	0.219	%55.1	%79.42	الخامس عشر
23	يلعب المعيار الدولي رقم (8) دوراً بارزاً في تحديد الظروف والأوضاع التي يتم من خلالها الانتقال من سياسة المحاسبية مطبقة إلى سياسة أخرى وذلك حفاظاً على مفهوم قابلية البيانات المالية للمقارنة والعرض الأفضل للإحداث أو العمليات في المنشآت .	4.98	0.197	% 39.55	%99.61	الأول
24	المعيار الدولي رقم (8) كان واضحاً في تحديد مفاهيم أي من الظروف يعتبر تغييراً في سياسة المحاسبية وأي منها لا يعتبر تغييراً في السياسة المحاسبية .	4.95	0.353	%71.3	%99.03	الثاني
25	كان المعيار الدولي رقم (8) واضحاً في تحديد كيفية التعامل بالأحداث والقيم المالية عند الانتقال من سياسة إلى سياسة محاسبية ، أو ذلك بخصوص الفترات المالية السابقة أو الحالية أو المستقبلية .	4.49	0.521	%11.60	%89.90	السادس
26	يقدم المعيار الدولي رقم (14) المبادئ الأساسية لتقديم التقارير المالية للإطراف المستفيدة لتحديد مواقفهم من أداء الوحدة السابق ، وتقييم عناصر المخاطرة بالمنشأة ، وتكوين أحكام حول المنشأة.	3.97	0.129	%55.2	%79.43	الخامس عشر
27	إن المعيار لدولي رقم (14) ساهم بشكل أساسي في إدارة الربح لدى الوحدة من خلال تحديده الدقيق لمفهوم الإيراد والمصرف والبنود غير العادية التي يجب	3.49	0.521	%14.93	%69.90	الثالث والعشرون

الرقم المتسلسل	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة الإلمام	الترتيب
	الإفصاح عنها .					
28	إن المعيار الدولي رقم (14) كان واضحا في تحديد المفاهيم الأساسية للأصول والخصوم التي يجب أن تنعكس في القوائم المالية المنشورة .	3.46	0.501	%14.48	%69.32	الخامس والعشرون
29	حدد المعيار الدولي رقم (14) الإشكال الرئيسية والثانوية التي يتم من خلالها نقل المعلومات من الوحدة المحاسبية إلى المستخدمين المباشرين وغير المباشرين	3.00	1.00	%33.33	%60.19	الثلاثون
30	أعطى المعيار الدولي رقم (14) توضيحات مهمة في القطاعات والفئات التي تقديم التقارير لها من داخلية وخارجية	3.49	0.521	%14.93	%69.60	الثالث والعشرون
31	ساهم المعيار الدولي رقم (14) في تحديد طرق الإفصاح عن المعلومات ، بالإضافة إلى كيفية تصنيف تلك المعلومات في التقارير الصادرة وإلى تحديد حجم المعلومات التي يجب أن الإفصاح عنها مع تحديد واضح للبنود التي يجب أن يتم الإفصاح عنها	3.98	0.197	%49.5	%79.61	الرابع عشر
32	حدد المعيار الدولي رقم (15) الظروف التي يتم من خلالها عرض المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار وذلك بهدف توفير معلومات مالية أكثر فائدة	3.00	1.00	%33.33	%60.19	ثلاثون
33	إن المعيار الدولي رقم (15) حدد ميزات الطرق التي يتم من خلالها بيان آثار الأسعار على القوائم المالية على أساس القوة الشرائية السائدة	4.91	0.445	%90.6	%98.25	الرابع
34	أعطى المعيار الدولي رقم (15) قواعد مهمة عن كيفية الإفصاح والإعلام عن البنود التي يتم تعديلها وفق مستويات الأسعار السائدة .	4.93	0.377	%76.47	%98.64	الثالث
35	إن المعيار الدولي رقم (16) أعطى تعريفا محددا لمفهوم الأصول باعتباره عنصر من عناصر قائمة المركز المالي .	3.95	0.257	%06.50	%79.03	السابع عشر
36	حدد المعيار الدولي رقم (16) عناصر التكلفة الخاصة بالأصل وكيفية الاعتراف بها	3.96	1.00	%25.25	%79.22	السادس عشر
37	بين المعيار الدولي رقم (16) وبشكل واضح الأسس التي يتم من خلالها مبادلة الأصل مع أصل آخر .	4.93	0.377	%76.4	%98.64	الثالث
38	بين المعيار الدولي رقم (16) وبشكل دقيق كيفية معالجة النفقات اللاحقة لاقتناء الأصول من إصلاح وصيانة واستبدال لأجزاء من الأصول .	4.42	0.664	%15.01	%88.35	التاسع
39	حدد المعيار الدولي رقم (16) المنهجية التي يجب أن تتبع في حالة إعادة تقييم الأصول وكيفية معالجة الفروقات التقييمية محاسبيا .	4.44	0.572	%12.88	%88.93	الثامن
40	بين المعيار الدولي رقم (16) كيفية توزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي والخاصة بعملية الاهلاك	3.97	0.219	%55.2	%79.41	الخامس عشر
41	حدد المعيار الدولي رقم (16) وبشكل واضح الأسس الخاصة بعملية الإهلاك خلال الحياة الإنتاجية للأصول	4.95	0.353	%71.3	%99.03	الثاني
42	بين المعيار الدولي رقم (16) الأسس التي يتم من خلالها إعادة النظر في العمر الإنتاجي للأصل وكيفية معالجة الإهلاك عند القيام بذلك	4.47	0.574	%12.84	%89.31	السابع
43	حدد المعيار الدولي رقم (16) القواعد التي يتم من خلالها الاستغناء عن الأصول وكيفية معالجة المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية الاستغناء .	3.43	1.499	%43.70	%68.75	السادس والعشرون

الترتيب	نسبة الإلمام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	السؤال	الرقم المتسلسل
الخامس عشر	%79.41	%55.2	0.219	3.97	بين المعيار الدولي رقم (16) طريقة ومنهجية الإفصاح عن الأصول في قائمة المركز المالي .	44
السابع	%89.51	%11.65	0.521	4.47	حدد المعيار الدولي رقم (18) الأسس التي من خلالها قياس الإيراد المتحقق للمنشأة	45
الرابع والعشرون	%69.70	%14.43	0.502	3.48	حدد المعيار الدولي رقم (18) بشكل دقيق شروط تحقق الإيراد بنقطة البيع الخاصة بالبضائع	46
الثاني والعشرون	%70.09	%14.43	0.502	3.50	بين العيار الدولي رقم (18) بشكل واضح شروط تحقق الإيراد بنقطة تقديم الخدمات إلى الغير	47
الرابع والعشرون	%69.70	%14.43	0.502	3.48	حدد المعيار الدولي رقم (18) بشكل واضح شروط تحقق الإيراد الناتجة عن الفائدة والإتاوات وأرباح الأسهم .	48
الثاني والعشرون	%70.09	%14.43	0.502	2.50	حدد المعيار الدولي رقم (18) بشكل دقيق إجراءات الإفصاح الخاصة بالإيراد من حيث السياسات المتبعة في الاعتراف بالإيراد ، عنصر الإيراد المتحقق للمنشآت	49
		%24.56	0.098	3.99	متوسط المتوسطات	

الجدول رقم (6) يبين تحليلاً لأراء المشاركين في الدراسة كفاءة واحدة من خلال (49) متغيراً شملت عناصر العملية المحاسبية الخاصة بإدارة الربح والنتائج كانت كما يلي :

أن الأسئلة رقم (1،2،4،8، 9، 12 ، 17،23،24، 25 ، 33 ، 37 ، 38 ، 39 ، 41 ، 42، 45) حصلت على أكبر نسبة قبول حول قدرة معايير المحاسبية الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين بخصوص إدارة الإرباح وبنسبة أكبر من (80 – 100%) وبدرجة قبول قوية جداً وهي أكبر من (4-5) من مقياس ليكرت، وقد حصل السؤال رقم (23) والمتعلق في أن المعيار الدولي رقم (8) يلعب دوراً مهماً في تحديد الظروف والأوضاع التي يتم من خلالها الانتقال من سياسة محاسبية مطبقة إلى سياسة أخرى ، وذلك حفاظاً على مفهوم قابلية البيانات المالية للمقارنة والعرض الأفضل للأحداث أو العمليات في المنشآت. بينما كانت أراء المشاركين حول بقية الأسئلة أنها لها قدرة قوية وبنسبة قبول أكبر من (60 – 80 %).

من النتائج السابقة نلاحظ أن (17) سؤالاً كانت نسبة قدرتها قوية جداً و(32) سؤالاً كانت بنسبة قدرتها قوية فقط وجميع متغيرات الدراسة تزيد

قيمتها الوسطية عن المقياس المعتمد في الدراسة وهو (3) حيث كان بنسبة القدرة أكبر من 60 %، من خلال الجدول رقم (6) نلاحظ أن الانحراف المعياري للإجابات مقبولة وكانت لجميع الأسئلة مجتمعة (0.219) في حين تراوح معامل الاختلاف بين سؤال وآخر وكان لجميع متغيرات الدراسة مجتمعة (24.56 %) وهي نسبة منخفضة تدل على وجود انسجام واضح بين إجابات عينة الدراسة.

جدول رقم (7)

يبين المتوسطات الحسابية لكل فئة من فئات المشاركين في الدراسة

البيان	المدققون	المستثمرون	المديرون الماليون
الوسط الحسابي	4.947	3.8905	3.9818

نلاحظ من الجدول السابق ذكره أن المدققون كانوا أكثر تفاؤلاً من بقية الفئات حول قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين حول إدارة الأرباح ، وهذا في رأي يتوافق مع العمق والدراسة والمقدرة العملية والعلمية لهذه الفئة، حيث يتمتع هؤلاء المدققون بقدرات تأهيلية أكبر من بقية الفئات المشاركة في الدراسة وذلك انسجاماً مع متطلبات ممارسة المهنة وما تستدعيه من تأهيل علمي وعملي وخبرة في مجال التنظيم المحاسبي .

وللتأكد من هذه النتيجة استخدم الباحث الاختبار التالي :-

جدول رقم (8) يبين نتائج اختبار (T) للفرضية الأولى

(T) المحسوبة	(T) الجدولية	SIG(T)	نتيجة الفرضية الأولى	الوسط الحسابي
30.212	1.984	صفر	رفض	3.99

لقد تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) ونجد من خلال مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول أعلاه أن قيمة (T) المحسوبة = 30.212، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية (HO)، إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية العدمية (HO) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية وبالتالي نرفض الفرضية العدمية (HO) ونقبل الفرضية البديلة (HA) وهذا يعني أن لمعايير المحاسبة الدولية قدرة على سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة المساهمين في إدارة الأرباح .

الفرضية الثانية :

HA: يوجد اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين والمعدي للقوائم والمستخدمين لها .

HO: لا يوجد اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين والمعدي للقوائم والمستخدمين لها .

لقد تم استخدام اختبار (ANOVA) لاختبار الفرضية المذكورة أعلاه، عند مستوى ثقة 95 % حيث كانت النتائج كما يلي

جدول رقم (9) يبين نتائج اختبار (F) للفرضية الثانية

(F) المحسوبة	(F) الجدولية	SIG F	نتيجة الفرضية العدمية
3.234	3.10	0.044	رفض

نجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة = 3.234 وهي أكبر من قيمتها الجدولية ، وبما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية (H_0) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض العدمية (H_0) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (H_0) وتقبل الفرضية البديلة (H_A) وهذا يعني أنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين والمعدي للقوائم والمستخدمين لها .

ولتحديد إلى أي فئة تميل تلك الفروقات الإحصائية، فقد تم استخدام اختبار ($Scneffe$) حيث تم التوصل إلى النتائج التالية :

جدول رقم (10)

يبين نتائج اختبار ($Scheffe$) للفئات المشاركة في الدراسة

البيان	مدققي الحسابات	المديرون الماليون	المستثمرون	الوسط الحسابي
المدققون				4.0947
المديرون الماليون				3.9818
المستثمرون	*			3.8905

نلاحظ من الجدول رقم (10) أن هنالك فروقات إحصائية بين عينة المدققين والمستثمرين حول قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح ، وتميل تلك الفروقات لصالح مدققي الحسابات كون الوسط الحسابي لدرجة القبول من

وجهة نظرهم (4.0947) وهو أعلى من الوسط الحسابي لدرجة القبول من
وجهة نظر المستثمرين (3.890)

الاستنتاجات :

بعد تحليل بيانات الدراسة ومناقشتها ، يمكننا أن نصيغ أهم
الاستنتاجات التي توصل لها الباحث وهي كما يلي :

1- هناك أجماع من قبل فئات المشاركين جميعاً أن لمعايير المحاسبة
الدولية المقدرة في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين
حول إدارة الأرباح، ولكن هذا الإجماع كان بدرجة متوسطة وهذا ما
دلت عليه المتوسطات الحسابية لأسئلة متغيرات الدراسة حيث بلغت
(3.99)

2- أن الفروقات الإحصائية بين آراء المشاركين في الحكم على مقدرة
معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة
والمساهمين كانت متوافقة مع نتائج الدراسة ومع المتوسطات المحاسبية
لكل فئة من الفئات المشاركة ، وهذه الفروقات جاءت نتيجة وجود
خبرة علمية وعملية أفضل للمدققين عنها للمستثمرين (للشركات
الوساطة المالية) ودراية أفضل للمدققين بدلالات السياسات المحاسبية
واستخدامتها في تحديد نتيجة الأعمال .

التوصيات:

انطلاقاً من النتائج والاستنتاجات يمكن صياغة التوصيات التالية:

1. انسجاماً مع نتائج الدراسة فإن الباحث يدعو الوحدات المحاسبية إلى
ضرورة إعادة تأهيل كوادرها وأنظمتها المحاسبية بما يتماشى مع
معايير المحاسبة الدولية، لما لها من قدرة في توصيف السياسات

المحاسبية وتحديد مدلولها من حيث النتيجة والمركز المالي للوحدة المحاسبية .

2. ضرورة تفعيل القوانين المهنية والرسمية المتعلقة بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جميع الشركات التي ترغب في إدراج رأسمالها في أسواق رأس المال ، لما لهذا الأمر من توفير قاعدة أساسية لترشيد القرارات الخاصة بالاستثمارات ، والمساهمة في توزيع الثروة بين المهتمين باقتصاديات تلك الوحدات بعدالة .

3. أن يكون للجمعيات المهنية دور أساسي في الرقابة والأشراف على مدى التزام الشركات الراغبة في إدراج أسهمها في أسواق رأس المال بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في انظمتها المحاسبية وتكييف أوضاعها بما يساعد في استخدام تلك المعايير في ضبط حركة العمليات المالية لديها .

4. ضرورة أن يكون هنالك توحيد وانسجام بين متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات والمؤسسات الوطنية وبين متطلبات تطبيق الأنظمة والقوانين والتشريعات المحلية المختلفة (الضريبة ، المالية ، النظم الداخلية) مع مستوى الوحدات وإنهاء حالة التناقص بين ما هو مفروض تطبيقه والالتزام به من قبل القوانين المحلية وما يتوجب تطبيقه والأخذ به ومن معايير المحاسبة الدولية .