

جامعة

كلية

قسم

حلب

الاقتصاد

المحاسبة

جامعة الزيتونة الأردنية

كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية

قسم المحاسبة

قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية

الدكتور عبد الناصر حميدان
أستاذ مشارك قسم المحاسبة
جامعة حلب

الدكتور عبد الرزاق الشحادة
أستاذ مشارك قسم المحاسبة
جامعة الزيتونة الأردنية

قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة و المساهمين في إدارة
الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية

مقدمة :

مما لا شك فيه أن مؤشر الربح لا يزال يحتل المرتبة المتقدمة من بين المؤشرات المختلفة في الحكم على المقدرة الايرادية الحالية و المستقبلية للوحدة المحاسبية ، رغم استخدام العديد من المؤشرات التقويمية التي حاولت المقارنة بين مؤشر الربح باعتباره المحرك الأساسي لعمل و هدف معظم الوحدات المحاسبية و بين مؤشرات مهمة في حياة و استمرار الوحدة المحاسبية ، كمؤشر التدفق النقدي، و مؤشر العائد على الاستثمار، و غيرها من المؤشرات المالية و غير 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 و تحديد معدل العائد على الاستثمار ، لأن بيانات تلك القائمة تنسم بدرجة أكبر من الموضوعية عند استخدامها في التقييم ، إذ تستخدم بيانات التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة فعلاً، الأمر الذي يكون بعيداً عن أساليب التقدير الشخصي ، بالإضافة إلى استخدام مقاييس الأداء التشغيلي و مؤشرات الإنتاجية القائمة على بيانات قائمة القيمة المضافة بغرض زيادة منفعة مؤشرات تقييم الأداء التشغيلي و المالي و الاقتصادي لتلك الشركات (1) .

في الوقت الحالي تزايد اهتمام الفكر المحاسبي المهني و الأكاديمي بإدارة الأرباح و العوامل المؤثرة فيه و بشكل خاص بعد زيادة معدلات إفلاس العديد من الشركات الأمريكية و الأوروبية و العربية من السبعينيات القرن الماضي و حتى وقتنا الحاضر بالإضافة إلى قصور مؤشرات تقييم الاداء في تحديد الموقف النقدي و السيولة المالية للمنشآت و قدرتها 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 و ذلك بهدف التعبير عن مدى استغلالها الامثل لمواردها المتاحة لها من جهة ، و للتعبير من جهة أخرى عن استقرارها الاقتصادي و المالي لمركزها لما في ذلك من تأثير مباشر و غير مباشر على قيمة الوحدة المحاسبية في سوق المال، و على هذا فإن القائمين على الوحدات المحاسبية من إداريين و ماليين و محاسبين يسعون إلى الاختيار بين البدائل المحاسبية التي يستطيعون من خلالها إظهار نتائج الوحدة المحاسبية و مركزها المالي بأفضل صورة الممكنة .

و على هذا فإن إدارة الشركة و من خلال إمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة لأغراضها و مواقفها و أهدافها¹ ، و التي لا تتعارض في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، تلجأ إلى التضليل و التلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي و لا يثير الشكوك و التساؤلات و الانتقادات الموجهة لإدارة الشركة.

هذه الحرية في الاختيار بين البدائل المحاسبية من قبل الإدارة أدت لظهور تداخل أخلاقي بين الإدارة و مصالحها الذاتية في إظهار نتائج الدورة المحاسبية و المركز المالي للوحدة المحاسبية، و المساهمين أصحاب المصلحة المباشرة في اقتصاديات الوحدة المحاسبية ، من هنا جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على قدرة معايير و ضوابط المحاسبة الدولية في ردم الفجوة الأخلاقية بين الإدارة و المساهمين بخصوص إدارة الأرباح لدى الوحدة المحاسبية ، كل ذلك من وجهة نظر الفئات ذات المصلحة المباشرة في اقتصاديات الوحدة المحاسبية من معدي القوائم المالية و المدققين باعتبارهم وكلاء المساهمين و المستخدمين للقوائم المالية و بشكل خاص المستثمرين.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل دور معايير المحاسبة الدولية في تقليص فجوة التخلخل الأخلاقي التي تحكم العلاقة بين الإدارة و المساهمين في إدارة ا لإرباح لدى الوحدة المحاسبية و بهذا فإن هذه الدراسة تهدف إلى

- 1- تحليل العوامل التي تؤدي إلى التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين في إدارة الإرباح لدى الوحدة المحاسبية
- 2- بيان فيما إذ كانت معايير المحاسبة الدولية بمفاهيمها و أدواتها و سياساتها قادرة على حل مشكلة التخلخل الاخلاقي بين الإدارة و المساهمين بخصوص إدارة الربح لدى الوحدة المحاسبية .
- 3- تحليل الأهمية النسبية لمقدرة معايير المحاسبة الدولية من وجهة نظر كل من المدققين و معدي القوائم المالية و المستخدمين لها و ذلك لمعرفة تأثيرها على إدارة الأرباح في الوحدات المحاسبية .

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

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

5- الخروج بنتائج من شأنها بيان قدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الاخلاقي بين الإدارة و المساهمين 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 الإرباح لدى الوحدة المحاسبية على نظرية الوكالة، وقد توصل الباحث إلى أن مديرو الشركات الذين يتقاضون رواتبهم بناء على معيار صافي الربح يميلون إلى استخدام ممارسات وسياسات محاسبية متساهلة بعكس إقرانهم الذين يحدد رواتبهم ومكافآتهم 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 الوصفي والمعياري والايجابي لتفسير مدى العلاقة بين خصائص الوحدة المحاسبية و درجة الإفصاح الاجتماعي، وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية :

-
- 1 - محمد مطر: المدخل الايجابي لنظرية المحاسبة ودوره في تفسير ممارسات الإدارة في إدارة الأرباح،الأردن - عمان مجلة المدقق - العدد 63 ، 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.

1- 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

2- 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 .

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 للفئات ذات العلاقة بالشركة.

2- تلعب نظرية الوكالة دورا هاما في صياغة الفروض التفسيرية من خلال العلاقة التعاقدية التي تربط بين الشركة و المجتمع و ما 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 الإدارة إليها 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 ل (20) بدلاً محاسبيا 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 والفعالية ، 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 والفعالية للقوائم المالية المنشورة وغير المنشورة .

4_دراسة محمد اشرف أبو حسان : المحتوى المعلوماتي للربح و التدفقات النقدية وتسويات الاستحقاق للشركات المساهمة العامة الأردنية (2001) (2)

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل المحتوى المعلوماتي لكل من الربح المحاسبي و التدفقات النقدية التشغيلية و تسويات 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 و أصول تشغيلية لم يحسن القدرة التشغيلية للتغيير في أسعار الأسهم ، و من نتائج الدراسة أيضا أن هنالك عدم وجود فروقات جوهرية بين التدفقات النقدية التشغيلية و تسويات الاستحقاق التشغيلية .

5-دراسة مصطفى كمال محمد حسن : دراسة و تحليل 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 و الاقتصاد 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 (تقدم 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.

3-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 1998

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 و صافي 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 .

7- 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 أو³ الدول 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 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 لجأوا 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 و تحقيق المعاملات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية ، وكذلك الأنظمة والقوانين التي تعمل بموجبها الوحدة المحاسبية كقوانين التجارة والشركات أو الضريبية وغيرها من التشريعات التي تحكم عمل و أنشطة الممارسات المحاسبية ، بالإضافة إلى معايير المحاسبة الدولية ومدى التزام تلك الوحدات والشركات بتطبيق تلك المعايير والأخذ بها . كل

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 البشبيشي : نحو نظام محاسبي موحد لدول مجلس التعاون الخليجي ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، 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 .

هذه العوامل مجتمعه 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 تخلخل أخلاقي بين إدارة الوحدة المحاسبية والمساهمين ناتجة في الأغلب الأحيان من سبب رئيس ألا وهو الاختلاف في دالة الأهداف بين الإدارة و المساهمين ،وبهذا فإن مشكلة الدراسة يمكن تصويرها من خلال طرح الأسئلة التالية :

- 1- هل لمعايير المحاسبة الدولية المقدره على حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين في إدارة الربح من وجهة نظر المدققين و المعدين للقوائم المالية والمستخدمين لها.
- 2- هل يوجد اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الاخلاقي بين الإدارة و المساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين و المعدي للقوائم المالية و المستخدمين لها .

فرضيات الدراسة :

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

- 1- لمعايير المحاسبة الدولية المقدره على حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين و المعدين للقوائم المالية و المستخدمين لها .
- 2- يوجد اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الاخلاقي بين الإدارة و المساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين و المعدي للقوائم والمستخدمين لها.

منهجية الدراسة:

سيقوم الباحث في دراسته بإتباع الآتي :

- 1- المدخل الوصفي التحليلي بالاعتماد على الكتب و الدوريات و المجلات و المقالات 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 الاخلاقي بين الإدارة و المساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين و المعدي 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 و المزاولة للنشاط الصناعي نظرا لأهمية القطاع الصناعي في الأردن ، و أفراد المجتمع هم:

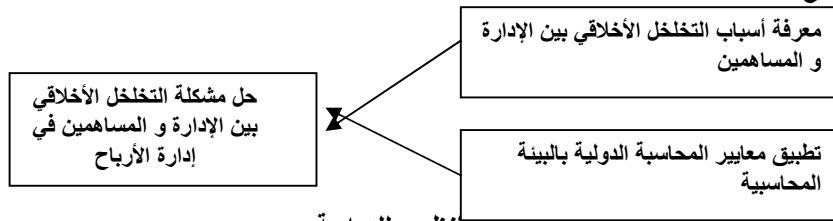
- 1 - فئة مدققوا الحسابات القانونيون للشركات الصناعية المساهمة العامة . 1
- 2- فئة المديرين الماليين للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .
- 3- فئة المستثمرين المتمثلة في شركات الوساطة المالية التي تمارس نشاطها بتداول الأسهم في سوق عمان المالي .

نموذج الدراسة:

الشكل التالي يوضح المتغيرات المستقلة و المتغير التابع :

المتغيرات المستقلة

المتغير التابع



الإطار النظري للدراسة

في سبيل إتمام و إثبات 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 و خاصة في المدى القصير .

فقد استخدم المحاسبون في سبيل إتمام العملية المحاسبية بدائل محاسبية مختلفة ،لتقييم المخزون السلعي و طرق مختلفة لتقييم الأصول الثابتة بالإضافة إلى طرق متعددة لاحتماب مخصص الاهلاك ، كما أن

المحاسبون اتبعوا طرق متعددة لمعالجة تكلفة الاقتراض ، بالإضافة إلى ما تقدم هناك 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 و الإجابة عن مجموعة من الأسئلة و التي تتعلق بالاتي:

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

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 و غيرها أدت إلى جملة من المشاكل الإجرائية و الفكرية ، و إلى وجود مجموعة من الثغرات و النواقض و العيوب في الإطار الفكري للعملية المحاسبية من جهة، و إلى وجود تخلخل أخلاقي بين الإدارة التي تدير العملية المحاسبية في الوحدة المحاسبية و المساهمين أو أصحاب الشأن في الوحدة المحاسبية ،بالإضافة إلى وجود صراح و تناقض بين الإدارة و المساهمين و الذي يتمثل في أن كل منهما يحاول تحقيق دالة هدفية و تعظيم ثروته و ذلك من خلال إتباع سلوكيات يراها أنها أفضل السلوكيات و الإجراءات التي تتحقق تلك الأهداف.

من الاسباب السابقة الذكر جاءت معايير المحاسبة الدولية و التشريعات و الانظمة المحلية ، و تدخلت تلك التشريعات و المعايير في وضع الضوابط لتنظيم العلاقة بين الإدارة و المساهمين ، و ذلك بهدف وضع قيود على سلوك الإدارة و سلوك المجموعات و الهيئات المهتمة بالمعلومات المحاسبية (المساهمين). هذه الدراسة تحاول الإجابة على سؤال غاية في الأهمية و هو هل لمعايير المحاسبة الدولية التي نشأت عام 1973 والتي احتوت على مختلف القواعد و الإرشادات الخاصة بإدراة العملية المحاسبية داخل المنظمه، مقدرة في التخفيف أو السيطرة على تلك المأساة المالية و الاقتصادية التي واجهت و شملت شركات كبيرة الحجم و الوزن النسبي في عالم الأعمال أمثال شركة جزال موتورز، شركة زيروكس، شركة ميكروسوفت، و المؤسسات المالية و البنكية التي أعلن إفلاسها أمثال البتراء في الأردن المدينة في لبنان و غيرها من المؤسسات في العالم العربي و الغربي، إذ أن المهم في أمر هذه الشركات هو أن التهم توجه لأول مرة و بشكل فاضح إلى ما يطلق عليه بالفضائح المحاسبية، لما لهذه المهنة من دور في بناء و تركيب القيم المالية التي يتم الاعتراف و الإعلان عنها القوائم المالية(0)

أن فئات المستثمرين و المتتبعين لاقتصاديات الوحدة المحاسبية الآخرين المباشرين و غير المباشرين و رغم اختلاف وجهات نظرهم حول مفاهيم تقييم المقدرة الايرادية للوحدة المحاسبية ،فمنهم يعطي الأهمية لقيمة راس المال، و الآخر 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 ،الا أن العامل المشترك بين هذه التفضيلات المختلفة، هو المقدرة الايرادية الحالية و المستقبلية المتوقعة نتيجة ارتباطات هؤلاء المهتمين باقتصاديات الوحدة المحاسبية .

فقد أوضح / Eernstein / دور و أهمية مؤشر الربح بقوله: أنه لأغراض اتخاذ القرارات بواسطة المحللين الماليين و أن أهمية تحديد مستوى الربح و قوة تدفقه تستمد من استخدامه كأساس للتنبؤ بحجم الربح لفترة أو لفترات قادمة.(1)4

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

فالتائج الخاصة بالماضي والحاضر تستمد معظم أهميتها من إمكانية استخدامها كأساس لتحديد قيمتها مستقبلاً. فالتحليل الخاص بقيمة الأسهم والسندات والأنواع الأخرى من الاستثمارات بصفة أساسية يعتمد على ما يتوقع تحقيقه من ربح مستقبلاً. فالمستثمر عند تقييمه للعوائد والمخاطر الخاصة للمحفظة التي يرغب التخصص بها يعتمد بشكل أساسي على الربح المحقق فعلياً، 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 راس 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 مستقبلاً، 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 الإدارية 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 المستقبل، وكأساس لاستمرار النمو في راس المال و ضمان 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، واختلاف 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 تداخل 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 فإن كل طرف من أطراف الوكالة التي تتألف منها الوحدة المحاسبية يسعى لتحقيق أهدافه من خلال ما يمتلك من الأدوات والصلاحيات، ولكن ضمن سلوك يرى فيه فاعله أنه سلوك اقتصادي ومالي رشيد يحقق من خلاله دالة هدفه.

فلإدارة تمتلك من الأدوات والصلاحيات والخبرات التي تستطيع من خلالها تحقيق دالة هدفها ومن أهم هذه الأدوات، السياسات المحاسبية، أدوات التطبيق العملي التي تستطيع من خلالها ترجمة الأحداث والظروف والعمليات التي تحدث خلال الدورة المالية إلى مؤشرات تبرهن من خلالها على قيامها باستخدام 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 التداخل الأخلاقي بين الأطراف المتتبعه لاقتصاديات الوحدة المحاسبية وبشكل خاص الإدارة والمساهمين.

وبالنسبة إلى المساهمين أيضاً يمتلكون أدوات وصلاحيات يستطيعون من خلالها أيضاً المساهمة في نشوء مشكلة التداخل الأخلاقي، من أكثر هذه الأدوات أهمية هي صلاحياتهم 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، وللتخفيف من حالة عدم التأكد والمخاطرة المرافقة للبيئة التي يعيش فيها كلاً من الأطراف المهمة باقتصاديات الوحدة المحاسبية.

أن مشكلة التداخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين ليس بالظاهرة الجديدة في البيئة المحاسبية، فقد

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

نشأة نتيجة تغير مفهوم الوحدة المحاسبية ، و انفصال الملكية عن الإدارة ، ففي ظل مفهوم حقوق الملكية للوحدة المحاسبية لم تظهر تلك المشكلة .للتغلب على المشكلة المطروحة سابقاً قامت الدول والمنظمات المهنية و الأكاديمية بالتدخل بهدف التخفيف من مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين عن طريق إصدار التشريعات و الأنظمة لضبط العلاقة بين الأطراف التي لها مصلحة في اقتصاديات الوحدة المحاسبية ، كما قامت الجمعيات المهنية المتخصصة بإصدار معايير و ضوابط محاسبية متعارف عليها بهدف ضبط العلاقات بين أطراف الوحدة المحاسبية و تحقيق العدالة المتوازنة بين جميع هؤلاء الأطراف . فمن طريق هذه المعايير و الضوابط المحاسبية المتعارف عليها دولياً و الواجبة الأتياع من قبل تلك الوحدات المحاسبية يمكن وصف و تفسير و تحليل و التنبؤ بسلوك الإدارة الخاصة بالوحدة المحاسبية فيما يختص في اختيار السياسات و البدائل المحاسبية و تأثير هذه الاختيار على إدارة الأرباح لدى تلك الوحدة المحاسبية.

مما لا شك فيه أن حرية الاختيار بين البدائل و السياسات المحاسبية من قبل القائمين على الوحدة المحاسبية ، ساهم في اتساع الفجوة الأخلاقية بين هذه الإدارة و المساهمين ، و الأمر 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 و ظروف 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 و على المحافظة على رأس المال العيني للوحدة المحاسبية ، بالإضافة إلى التأثير على قيمة التوزيعات للمساهمين و المكافآت على القائمين على الوحدة المحاسبية .

هذه الحرية من قبل الإدارة في تحدد نتيجة الأعمال و إدارة الأرباح لدى الوحدة المحاسبية لها تأثيرات مختلفة على مستويات متعددة :

أولاً : على مستوى الإدارة العليا للوحدة المحاسبية .

ثانياً : على مستوى المساهمين و المستثمرين .

ثالثاً : على المستوى الاجتماعي .

إن لإدارة الأرباح و نتائجها تأثيرات مباشرة و غير مباشرة على مستوى إدارة الوحدة المحاسبية باعتبارها طرفاً من الأطراف التي لها مصلحة مباشرة نقدية أو عينية أو معنوية في اقتصاديات الوحدة المحاسبية و هذه التأثيرات تتمثل في: (1). 5

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 .

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 و أسعار 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 آثار نقدية مباشر .

3. تأثير السياسة المحاسبية على تكاليف الاقتراض و تكلفة 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 و الحاليين، أو انتقال الثروة من المستهلكين إلى حاملي الأسهم ، أو من مصلحة الضرائب إلى حاملي الأسهم، و هذا بدوره سينعكس سلباً على جميع الأطراف و يؤدي إلى سوء توزيع الثروة بين أفراد المجتمع ، مما يؤدي إلى خلل كبير في تحقيق المحاسبة لوظيفتها الأساسية باعتبارها أداة يتم من خلالها تحقيق العدالة و المعاملة المتوازنة لجميع الأطراف التي لها مصلحة في مباشرة و غير مباشرة في اقتصاديات الوحدة المحاسبية .

1- عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، دار السلاسل ، الكويت ، 1990 ، ص 407.

2- زكريا محمدا صادق إسماعيل تحليل سلوك الإدارة العليا في اختيار أساليب السياسات المحاسبية باستخدام نظرية تكلفة الوكالة ، مرجع سابق ، ص 449.

3- عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، دار السلاسل ، الكويت ، 1990 ، ص 409

و من 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 آثار نقدية مباشرة و غير مباشرة على اقتصاديات الأطراف التي دخلت في تلك الاتفاقيات اعتماداً على الأرقام المحاسبية التي أنتجت تلك السياسات المحاسبية .

أضف إلى ما تقدم فإن للسياسات المحاسبية تأثيرات اجتماعية من نوع آخر تتمثل في المساهمة في تحقيق و تنظيم 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 و بالتالي على قيمة الأسهم السندات في سوق الأوراق المالية (1) 6 .

من العرض السابق نستنتج أمرين على غاية من الأهمية هما :

- 1- دور و أهمية معايير المحاسبة الدولية في إدارة الإرباح لدى الوحدة المحاسبية و بالتالي المساهمة في حل مشكلة الفجوة الأخلاقية بين الاداره و المساهمين .
 - 2- تأثير إدارة الإرباح بشكل مباشر و غير مباشر على اقتصاديات جميع الأطراف التي لها مصالح مباشرة و غير مباشرة في الوحدة المحاسبية .
- عرض البيانات و اختبار الفرضيات

تمهيد :

يهدف هذا الجزء إلى معالجة الجانب العملي للدراسة ، من خلال استخدام الباحث لأسلوب الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات ، و تم الاعتماد على التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لاختبار الفرضيات و من ثم الوصول إلى النتائج و التوصيات .

-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 ، و استبانة 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 و عدم الدقة فيها .

الجدول رقم (1) توزيع استبانة الدراسة على مجتمع الدراسة

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

- إجراءات معالجة الاستبانة :

تم تحديد مقياس للإجابة عن أسئلة الاستبانة باستخدام مقياس (ليكرت) الخماسي ، بهدف معرفة رأي كل مسؤول في كل فئة من الفئات الثلاثة التي تمثل مجتمع الدراسة حول قدرة كل متغير في إدارة الأرباح وهي كما يلي (1) :⁷

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

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

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

يبين الجدول رقم (2) توزيع أفراد عينة الدراسة من المديرين الماليين و المستثمرين 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 و ذلك لكونهم من الفئات المشاركة في إعداد

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

7(1)- Uma Sekaran , Research Methods for Business (A Skill Building Approach) , Jhon Wiley & Sons , 2 nd ed. , New York . 1992 .p.180

القوائم المالية و هم 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 و نسبة 23.33% متوسطة و نسبة 16.67% ضعيفة ، وهذه النتائج لها دلالات جيدة على مقدرة هؤلاء المحللون الماليون في فهم أسئلة الاستبيان و الإجابة عليها بموضوعية. الجدول رقم (2) يبين درجة إلمام المديرون الماليون و المستثمرون بمعايير المحاسبة الدولية.

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

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 و محلي شركات الوساطة المالية كانت خبرتهم العملية (5) سنوات فأكثر ، هذه النتائج تدل على أن عينة الدراسة تتمتع بقدرة كافية على فهم مشكلة الدراسة و الإجابة على متغيراتها بكل الموضوعية .

جدول رقم (3) توزع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

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

2- المؤهل العلمي :

بين الجدول رقم (4) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من المدققين و المديرين الماليين و المستثمرين من حملة درجة البكالوريوس ، إذ أن / 86.61 / من عينة المدققين من حملة الشهادة الجامعية، في حين بلغت تلك النسبة لدى المديرين الماليين و المستثمرين 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

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

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 و المساهمين حول قضية إدارة الأرباح ، في حين نجد أن ما نسبته / 67,56% / من عينة المديرين الماليين متخصصون في المحاسبة و بفيه 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	
	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	%

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

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

لمعايير المحاسبة الدولية المقدره على حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين ومعدّي القوائم المالية و المستخدمين لها.

جدول رقم (6) يبين المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف لمتغيرات الدراسة للمشاركين كفئة واحدة :

الترتيب	نسبة الإلمام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتسلسل	الرقم
الثالث عشر	82.1 %3	24.3 %0	0.999	4.77	إن المعيار الدولي رقم (7) الخاص بعرض البيانات المالية يؤدي تطبيقه إلى ضمان إمكانية مقارنة بيانات المنشأة للفترة المالية وللقرارات السابقة مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى	7
العاشر	85.4 %4	22.4 %2	9.57 %	4.27	إن الأخذ بمكونات المعيار رقم (7) يؤدي إلى توضيح وبيان الملامح الرئيسية للأداء المالي والمركز المالي للمنشآت، و نواحي الشكوك الرئيسية التي تواجهها	2
التاسع عشر	53.4 %	23.2 %1	1.121	3.77	إن الأخذ بالتعليمات التي وردت بالمعيار الدولي رقم (7) يشجع الإدارة على تقديم بيانات إضافية التي يعتقد إنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية	3
الحادي عشر	84.2 %7	23.6 %6	1.996	4.21	إن تطبيق مفاهيم المعيار الدولي رقم (7) يؤدي إلى اختيار وتطبيق سياسات محاسبية ينتج عنها معلومات مناسبة و موثوقة، و من الممكن فهمها.	4
إحدى وعشرون	72.8 %2	35.9 %9	1.37	3.6 4	إن الأخذ بمفاهيم المعيار الدولي رقم (7) سيؤدي إلى عرضة عادل للبيانات و الأحداث التي تمت خلال الدورة والتي من الممكن أن يؤدي عرضها إلى تأثير مباشر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين	5
الثاني عشر	93.3 %0	24.4 %6	1.02	4.77	إن المعيار الدولي رقم (2) الخاص بالمخزون يؤدي تطبيقه إلى تحديد و قياس دقيق لتكلفة المخزون السلعي القابلة للتحقق، و إلى تحديد ما سيُعترف به لاحقاً كمصروف.	6
عشرون	73.3 %7	33.8 %7	1.26	3.72	إن الأخذ بمفاهيم المعيار الدولي رقم (2) سيؤدي إلى تحديد دقيق لمفردات المخزون السلعي .	7
الخامس	91.2	23.9	1.09	4.5	إن تطبيق قواعد المعيار الدولي رقم (2) سيؤدي	8

		6		6	إلى اختيار طريقة تسعير للمخزون تتوافق مع طبيعة ، وأنشطة الوحدة ، وبطريقة سيؤدي إلى تحديد تكلفة البضاعة المباعة بشكل سليم	
الثالث عشر	82.3 %3	26.2 %8	1.08	4.77	إن الأخذ بتعليمات المعيار الدولي (2) سيؤدي إلى الاعتراف بالمخزون الذي يعد مصروفاً و الذي يعد كتكلفة	9
الثامن عشر	75.7 %3	30.3 %4	1.15	3.79	إن تطبيق قواعد المعيار الدولي رقم (2) سيؤدي إلى عرض عادل للمخزون وإلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون	10
عشرون	74.7 %6	12.1 %	1.21	3.74	إن المعيار الدولي رقم (4) يوضح بشكل سليم ،الأصول التي تخضع للإهلاك و الأصول التي لا تخضع للإهلاك	11
الثاني عشر	83.5 %0	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 تأخذ بعين الاعتبار عند احتساب العمر الإنتاجي للأصل	12
الثاني و العشرين	63.3 %0	31.3 %6	0.991	3.16	يوضح المعيار الدولي رقم (4) الظروف التي يتم من خلالها اختيار طريقة الإهلاك المناسبة للأصل، بالإضافة إلى كيفية تطبيقها وتأثيرها على مستوى الربحية و الاعتبارات الضريبية.	13
السابع و العشرين	65.6 %3	24.6 %6	0.809	3.2 8	إن المعيار الدولي رقم (4) يبين بشكل واضح العناصر التي يجب الإفصاح عنها بخصوص العملية الإهلاكية من الطريقة ، إلى المعدل ، إلى المخصص المتراكم.	14
الرابع عشر	79.8 %1	24.6 %	0.098	3.9 9	يلعب المعيار الدولي رقم (8) دوراً في تحديد الوصف الدقيق لبعض البنود التي تحتويها قائمة الدخل من حيث التصنيف والإفصاح و المعالجة المحاسبية الصحيحة .	15
الرابع عشر	79.8 %1	24.6 %	0.098	3.9 9	إن مفاهيم المعيار الدولي رقم (8) يؤدي إلى تعزيز عملية المقارنة للقوائم المالية للمنشأة لفترات سابقة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى .	16
السابع	89.5 %1	11.65 %	0.521	4.47	إن المعيار الدولي رقم (8) يقوم على وصف و تحديد واضح لكيفية تحديد البنود العادية و غير العادية التي يجب إن تظهر في قائمة الدخل ، بالإضافة إلى تحديد كيفية تصنيفها في تلك القائمة .	17
الخامس عشر	79.4 %2	55.2 %	0.219	3.97	المعيار الدولي رقم (8) يقوم على تحديد واضح لمفاهيم الأخطاء المحاسبية التي تؤثر على عدالة القوائم المالية ،بالإضافة إلى كيفية التعامل مع تلك الأخطاء	18
الثالث و العشرين	69.9 %0	14.9 %3	0.521	3.4 9	إن مفاهيم المعيار الدولي رقم (8) تؤدي إلى تحديد واضح لمفهوم صافي الربح أو الخسارة والتي يجب إن تتضمنها قائمة الدخل من بنود	19

					للوصول إلى نتيجة الأعمال	
الخامس عشر	79.4 %2	55.2 %	0.219	3.97	إن المعيار الدولي رقم (8) يحدد كيفية الإفصاح عن البنود العادية و البنود غير العادية في قائمة الدخل لزيادة كفاءة المستخدم لتلك القائمة من قبل المستخدمين الداخليين و الخارجيين	20
الثالث و العشر و	69.9 %0	14.9 %3	0.521	3.4 9	إن المعيار الدولي رقم (8) له كل الأهمية في تحديد الفروقات الجوهرية بين السياسات المحاسبية و التقديرات المحاسبية و تأثير الأخيرة في تحديد صافي الربح أو الخسارة .	21
الخامس عشر	79.4 %2	55.1 %	0.219	3.97	يقوم المعيار الدولي رقم (8) على تحديد واضح لأنواع الأخطاء و تأثيرها على نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة ،بالإضافة إلى تحديد دقيق لكيفية التعامل مع تلك الأخطاء من حيث المعالجة و التصحيح و الإفصاح عنها .	22
الأول	99.6 %1	39.5 %5	0.197	4.9 8	يلعب المعيار الدولي رقم (8) دوراً بارزاً في تحديد الظروف و الأوضاع التي يتم من خلالها الانتقال من سياسة المحاسبية مطبقة إلى سياسة أخرى و ذلك حفاظاً على مفهوم قابلية البيانات المالية للمقارنة و العرض الأفضل للإحداث أو العمليات في المنشآت .	23
الثاني	99.0 %3	71.3 %	0.353	4.9 5	المعيار الدولي رقم (8) كان واضحاً في تحديد مفاهيم أي من الظروف يعتبر تغييراً في سياسة المحاسبية و أي منها لا يعتبر تغييراً في السياسة المحاسبية .	24
السادس	89.9 %0	11.60 %	0.521	4.4 9	كان المعيار الدولي رقم (8) واضحاً في تحديد كيفية التعامل بالأحداث و القيم المالية عند الانتقال من سياسة إلى سياسة محاسبية ،و ذلك بخصوص الفترات المالية السابقة أو الحالية أو المستقبلية .	25
الخامس عشر	79.4 %3	55.2 %	0.129	3.97	يقدم المعيار الدولي رقم (74) المبادئ الأساسية لتقديم التقارير المالية للإطراف المستفيدة لتحديد موافقهم من أداء الوحدة السابق ، و تقييم عناصر المخاطرة بالمنشأة ، و تكوين أحكام حول المنشأة.	26
الثالث و العشرون	69.9 %0	14.9 %3	0.521	3.4 9	إن المعيار لدولي رقم (74) ساهم بشكل أساسي في إدارة الربح لدى الوحدة من خلال تحديده الدقيق لمفهوم الإيراد و المصروف و البنود غير العادية التي يجب الإفصاح عنها .	27
الخامس و العشر و	69.3 %2	14.4 %8	0.501	3.4 6	إن المعيار الدولي رقم (74) كان واضحاً في تحديد المفاهيم الأساسية للأصول و الخصوم التي يجب إن تنعكس في القوائم المالية المنشورة .	28
الثلاثون	60.1 %9	33.3 %3	1.00	3.0 0	حدد المعيار الدولي رقم (74) الإشكال الرئيسية و الثانوية التي يتم من خلالها نقل المعلومات من الوحدة المحاسبية إلى المستخدمين المباشرين و غير المباشرين	29
الثالث و العشر و	69.6 %0	14.9 %3	0.521	3.4 9	أعطى المعيار الدولي رقم (74) توضيحات مهمة في القطاعات و الفئات التي تقديم التقارير لها من	30

					داخلية و خارجية	
الرابع عشر	79.6 %7	49.5 %	0.197	3.9 8	ساهم المعيار الدولي رقم (74) في تحديد طرق الإفصاح عن المعلومات ، بالإضافة إلى كيفية تصنيف تلك المعلومات في التقارير الصادرة و إلى تحديد حجم المعلومات التي يجب أن الإفصاح عنها مع تحديد واضح للبنود التي يجب إن يتم الإفصاح عنها	31
ثلاثون	60.1 %9	33.3 %3	1.00	3.0 0	حدد المعيار الدولي رقم (75) الظروف التي يتم من خلالها عرض المعلومات التي تعكس آثار التغيير في الأسعار و ذلك بهدف توفير معلومات مالية أكثر فائدة	32
الرابع	98.2 %5	90.6 %	0.445	4.97	إن المعيار الدولي رقم (75) حدد ميزات الطرق التي يتم من خلالها بيان آثار الأسعار على القوائم المالية على أساس القوة الشرائية السائدة	33
الثالث	98.6 %4	76.4 %7	0.377	4.9 3	أعطى المعيار الدولي رقم (75) قواعد مهمة عن كيفية الإفصاح و الإعلام عن البنود التي يتم تعديلها وفق مستويات الأسعار السائدة .	34
السابع عشر	79.0 %3	06.5 %0	0.257	3.9 5	إن المعيار الدولي رقم (76) أعطى تعريفا محددًا لمفهوم الأصول باعتباره عنصر من عناصر قائمة المركز المالي .	35
السادس عشر	79.2 %2	25.2 %5	1.00	3.9 6	حدد المعيار الدولي رقم (76) عناصر التكلفة الخاصة بالأصل و كيفية الاعتراف بها	36
الثالث	98.6 %4	76.4 %	0.377	4.9 3	بين المعيار الدولي رقم (76) وبشكل واضح الأسس التي يتم من خلالها مبادلة الأصل مع أصل آخر .	37
التاسع	88.3 %5	15.01 %	0.664	4.4 2	بين المعيار الدولي رقم (76) وبشكل دقيق كيفية معالجة النفقات اللاحقة لاقتناء الأصول من إصلاح و صيانة و استبدال لأجزاء من الأصول .	38
الثامن	88.9 %3	12.8 %8	0.572	4.4 4	حدد المعيار الدولي رقم (76) المنهجية التي يجب إن تتبع في حالة إعادة تقييم الأصول و كيفية معالجة الفروقات التقييمية محاسبياً .	39
الخامس عشر	79.4 %1	55.2 %	0.219	3.97	بين المعيار الدولي رقم (76) كيفية توزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي والخاصة بعملية الاهلاك	40
الثاني	99.0 %3	71.3 %	0.353	4.9 5	حدد المعيار الدولي رقم (76) وبشكل واضح الأسس الخاصة بعملية الإهلال خلال الحياة الإنتاجية للأصول	41
السابع	89.3 %1	12.8 %4	0.574	4.47	بين المعيار الدولي رقم (76) الأسس التي يتم من خلالها إعادة النظر في العمر الإنتاجي للأصل وكيفية معالجة الإهلاك عند القيام بذلك	42

السادس و العشرون	68.7 %5	43.7 %0	1.499	3.4 3	حدد المعيار الدولي رقم (16) القواعد التي يتم من خلالها الاستغناء عن الأصول و كيفية معالجة المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية الاستغناء .	43
الخامس عشر	79.4 %7	55.2 %	0.219	3.97	بين المعيار الدولي رقم (16) طريقة و منهجية الإفصاح عن الأصول في قائمة المركز المالي .	44
السابع	89.5 %7	11.65 %	0.521	4.47	حدد المعيار الدولي رقم (18) الأسس التي من خلالها قياس الإيراد المتحقق للمنشأة	45
الرابع و العشر ون	69.7 %0	14.4 %3	0.502	3.4 8	حدد المعيار الدولي رقم (18) بشكل دقيق شروط تحقق الإيراد بنقطة البيع الخاصة بالبضائع	46
الثاني و العشر ون	70.0 %9	14.4 %3	0.502	3.5 0	بين العيار الدولي رقم (18) بشكل واضح شروط تحقق الإيراد بنقطة تقديم الخدمات إلى الغير	47
الرابع و العشر ون	69.7 %0	14.4 %3	0.502	3.4 8	حدد المعيار الدولي رقم (18) بشكل واضح شروط تحقق الإيراد الناتجة عن الفائدة والإتاوات و أرباح الأسهم .	48
الثاني و العشر ون	70.0 %9	14.4 %3	0.502	2.5 0	حدد المعيار الدولي رقم (18) بشكل دقيق إجراءات الإفصاح الخاصة بالإيراد من حيث السياسات المتبعة في الاعتراف بالإيراد ، عنصر الإيراد المتحقق للمنشآت	49
		24.5 %6	0.098	3.9 9	متوسط المتوسطات	

الجدول رقم (6) يبين تحليلاً لأراء المشاركين في الدراسة كفاءة واحدة من خلال (49) متغيراً شملت عناصر العملية المحاسبية الخاصة بإدارة الربح و النتائج 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 و المساهمين بخصوص إدارة الإرباح و بنسبة أكبر من (80 – 100%) و بدرجة قبول قوية جدا وهي أكبر من (4-5) من مقياس ليكرت، وقد حصل السؤال رقم (23) و المتعلق في أن المعيار الدولي رقم (8) يلعب دوراً مهماً في تحديد الظروف و الأوضاع التي يتم من خلالها الانتقال من سياسة محاسبية مطبقة السياسة أخرى ، و ذلك حفاظاً على مفهوم قابلية البيانات المالية للمقارنة و العرض الأفضل للأحداث أو العمليات في المنشآت. بينما كانت آراء 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 و هو (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 سؤل و آخر 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 تفاعلاً من بقية الفئات حول قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة و المساهمين حول إدارة الأرباح ، وهذا في رأي يتوافق مع العمق و الدراية و المقدرة العملية و العلمية لهذه الفئة، حيث يتمتع هؤلاء المدققون بقدرات تأهيلية أكبر من بقية الفئات المشاركة في الدراسة وذلك انسجاماً مع متطلبات ممارسة المهنة و ما تستدعيه من تأهيل علمي و عملي و خبرة في مجال التنظير المحاسبي .
و للتأكد 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) و نجد من خلال مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول أعلاه أن قيمة (T) المحسوبة = 30.212 ، و هي أكبر من قيمتها الجدولية ، و بما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية (HO) ، إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، و ترفض الفرضية العدمية (HO) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية و بالتالي نرفض الفرضية العدمية (HO) و نقبل الفرضية البديلة (HA) و هذا 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 و المساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين و المعدي للقوائم و المستخدمين لها .

HO: لا يوجد اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين و المعدي للقوائم و المستخدمين 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 و هي أكبر من قيمتها الجدولية ، و بما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية (HO) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ، و ترفض العدمية (HO) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية و بالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (HO) و تقبل الفرضية البديلة (HA) و هذا يعني أنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر المدققين و المعدي للقوائم و المستخدمين لها .
و لتحديد إلى أي فئة تميل تلك الفروقات الإحصائية، فقد تم استخدام اختبار (Scheffe) 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 عينية 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 المقدر في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين حول إدارة الأرباح، ولكن هذا الإجماع كان بدرجة متوسطة وهذا ما دللت عليه المتوسطات الحسابية لأسئلة متغيرات الدراسة حيث بلغت (3.99)
- 2- أن الفروقات الإحصائية بين آراء المشاركين في الحكم على مقدر معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين 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 الوسطة المالية) ودراسة أفضل للمدققين بدلالات السياسات المحاسبية واستخدمتها في تحديد نتيجة الأعمال .
- التوصيات:** انطلاقاً من النتائج و الاستنتاجات 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 و الرسمية المتعلقة بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جميع الشركات التي ترغب في إدراج أسماؤها 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 والإشراف على مدى التزام الشركات الراغبة في إدراج أسماؤها 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 (الضريبية ، 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 من معايير المحاسبة الدولية .

المراجع العربية :

- 1- عمر الكراسنة التنبؤ بالأرباح المستقبلية باستخدام الأرباح و التدفقات النقدية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية ، عمان - الأردن ، 2000 ،
- 2- محمد مطر: المدخل الإيجابي لنظرية المحاسبة ودوره في تفسير ممارسات الإدارة في إدارة الأرباح، الأردن - عمان مجلة المدقق - العدد 63 ، 2005 ،
- 3- صفا محمود السيد : نظرية الوكالة والإفصاح الاجتماعي للشركات المصرية ، مصر: كلية التجارة بسوهاج ، المجلة البحوث التجارية المعاصرة ، العدد 2 ، العام 2004
- 4- شريف محمد البارودي : تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية (مع دراسة اختيارية
- 5- محمد اشرف أبو حسان : المحتوى المعلوماتي للربح و التدفقات النقدية وتسويات الاستحقاق للشركات المساهمة العامة الأردنية
- 6- زكريا محمدا لصادق إسماعيل : تحليل سلوك الإدارة العليا في اختيار أساليب السياسات المحاسبية باستخدام نظرية تكلفة الوكالة (1988)
- 7- مصطفى كمال محمد حسن : دراسة و تحليل العوامل المؤثرة في قرار اختيار المحاسبة عن المخزون : دراسة ميدانية (1998)

- 8- عبد الحميد أحمد محمود : محتوى معلومات قوائم التدفقات النقدية (دراسة حالة) ، المجلة البحوث التجارية المعاصرة ، جامعة جنوب الوادي ، مج 9 ، العدد 2 ،
9 - حلمي البشبيشى : نحوى نظام محاسبي موحد لدول لمجلس التعاون الخليجي ، مجلة المحاسبة و الإدارة و التأمين ، جامعة القاهرة - كلية التجارة ، العدد (39) ، (1990) ،
10- عيد محمود عيدة : أثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذ القرار الاستثمار في الأسهم -المجلة المصرية للاقتصاد و التجارة -مصر -2001 .
11 - عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، دار السلاسل ، الكويت ، 1990 .
المراجع الأجنبية:

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

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

ملخص البحث

قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية .

هدف البحث إلى تحليل قدرة معايير المحاسبة الدولية في تقليص فجوة التخلخل الأخلاقي بين التي تحكم العلاقة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح لدى الوحدة المحاسبية ، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والمنهج العلمي المعتمد على قائمة الاستقصاء ولأخذ بعين الاعتبار نظرية الوكالة كأداة بحث مساعدة في صياغة متغيرات الدراسة ، وقد توصل الباحث إلى الاستنتاجات التالية :

1- أن هناك أجماع من قبل المدققين و المديرين الماليين و المحللون الماليون / شركات الوساطة المالية / أن لمعايير المحاسبة الدولية المقدار في حل المشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين حول إدارة الأرباح، ولكن هذا الإجماع كان بدرجة متوسطة وهذا ما دل كلية متوسطات الأسئلة متغيرات الدراسة حيث بلغ (3.99)

2- أن الفروقات الإحصائية بين آراء المشاركين في الحكم على مقدرة معايير المحاسبة الدولية في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين 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 الوسطة المالية) ودراسية أفضل للمدققين بدلالات السياسات المحاسبية واستخدامها في تحديد نتيجة الأعمال . وكانت أهم التوصيات كما يلي:

- 1- ضرورة تفعيل القوانين المهنية و الرسمية 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 .