

مدى تأثير معايير المحاسبة القائمة علي القواعد مقابل المبادئ علي العلاقة بين دوافع الإدارة وجودة التقرير المالي - دراسة تطبيقية علي البيئة السعودية

د.عماد محمد رياض أحمد
أستاذ مشارك ال محاسبة
كلية إدارة الأعمال-جامعة الطائف-المملكة العربية السعودية
معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات - مصر

الملخص

تعتبر الدوافع من العناصر الاساسية المؤثرة علي سلوك الإدارة تجاه تحريف القوائم المالية ، وقد استهدفت الدراسة اختبار تأثير تفاعل نوع المعايير مع دوافع الإدارة علي جودة التقرير المالي ، ومقابلة احتياجات مستخدمي هذا التقرير بالتطبيق علي البيئة السعودية من خلال إجراء تجربة عملية علي أربع مجموعات موزعة حسب نوع المعايير وطبيعة الدوافع ، وكذلك دراسة ميدانية علي عينة من معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية ، واستخدام الاختبارات الإحصائية Descriptive Statistics, T.test, logistic Regression وتم التوصل إلي وجود تأثير هام للدوافع علي جودة التقرير المالي ، وأنه في حالة وجود دوافع للإدارة فإن تطبيق المعايير القائمة علي القواعد يزيد من قدرتها علي تحريف القوائم المالية مقارنة بالمعايير القائمة علي المبادئ ، وأن تطبيق المعايير عامة لا يمكن أن يلغي تأثير الدوافع نهائياً ، وأن مشاركة الإدارة في الملكية وطول الفترة الزمنية للإدارة وتوقيت تولي مهامها والضغط الداخلية والخارجية من العوامل الهامة المؤثرة علي دوافع الإدارة ، كما تم التوصل إلي عدم وجود اختلاف معنوي بين معدي ومستخدمي القوائم المالية بخصوص التأثير الإيجابي للمعايير القائمة علي المبادئ علي جودة التقرير المالي وتحقيق توافق أكبر بين الحوافز المهنية لكليهما . وتم التوصية بتطبيق معايير التقارير المالي الدولية IFRS ، مع ضرورة الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية والحوكمة للحد من دوافع الإدارة ، ولتقليل الجانب السلبي الذي لا يمكن تلافيه عند تطبيق المعايير .

الكلمات المفتاحية:

المعايير القائمة علي المبادئ/القواعد - الدوافع - معايير التقرير المالي الدولية IFRS - إدارة الأرباح - التقرير الإحتيالي- معايير المحاسبة الدولية IAS ، معايير المحاسبة الأمريكية المقبولة عامة GAAP - الحكم المهني.

How affecting The Principles-Based vs. Rules-Based Accounting Standards On The Relationship Between Management Motivations And The Quality Of The Financial Report - An Applied Study On The Saudi Business Environment

Emad Mohamed Riyad Ahmed

Associate Prof. of accounting
College of business administration - Taif university, KSA
Environmental Studies and Research Institute
University of Sadat City, Egypt

The management motivations are one of the main elements affecting the management accounting reporting behaviors. This study explore the effect of the interaction between standards type with the motivations on the quality of the financial report and reducing expectations gap. An applied study has been carried out on the Saudi environment through performing a practical experiment (creating a 2x2 between-subjects design) and a field study on a sample of preparers and users of financial statement, and using some statistical tools like descriptive statistics , T.Test, and Logistic Regression.

results show that the motivations had a significant impact on aggressive report, and when the management have motivations, the rules-based standards increases its ability to Freud the financial statements compared to principles-based standards, however, it is not possible to avoid motivations definitely , regardless of the type of standards applied, furthermore, managers that not participating in company's ownership, staying not long periods on company , the first and last periods of work in the company, as well as the internal and external pressure have a significant impact on the motivations.

also there was no significant difference between the users and preparers of the financial statements regarding the positive impact of principles -based standards on the quality of the financial report, and achieving greater compatibility between the professional incentives of both.

It was recommended to implement IFRS standards, with attention to internal control and governance systems to reduce management motivations and to minimize the negative side that cannot be avoided when applying the standards.

Key words :

Rules-based accounting – principles based accounting – management earning – Aggressive reporting , International Financial Reporting Standards(IFRS) , International Accounting Standards (IAS), Generally accepted accounting principles (GAAP. U.S), Professional Judgment

مشكلة البحث:

تعد المحاسبة علم اجتماعي تطور لتلبية احتياجات الإنسان في تنظيم معاملاته المالية وعملياته الاقتصادية، ولهذا العلم مبادئ وقواعد وأحكام تبحث في الوقائع التي يتضمنها النشاط الاقتصادي والاجتماعي، والمحاسبة كنظام يهدف إلى تحديد وقياس وعرض المعلومات الاقتصادية وتصوير القوائم المالية وفق مبادئ أو أسس أو معايير وبشكل يمكن الأطراف المختلفة من الحكم على الأمور المالية للمنشأة واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

هذه المبادئ أو الأسس تمثل نتاج الفكر المحاسبي الذي يخضع للتقييم والتعديل إذا دعت الظروف إلى ذلك، لتلبية حاجات الأطراف ذات العلاقة، وقد أدى ذلك إلى تعدد مناهج إعداد المعايير المحاسبية التي ترسم الإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وفي إعداد القوائم المالية.

وعلى الرغم من أن هذه المعايير تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي والبعد عن التحيز والعدالة في العرض والإفصاح، إلا أنه مع تعدد كثير من المعاملات المالية وتضمن المعايير العديد من التفاصيل والتفسيرات وبدائل وطرق القياس فقد فتح ذلك مجالات واسعة للتلاعب وإساءة الاستخدام من قبل الإدارة وممارسة أعمال من شأنها حجب القيمة الحقيقية للشركة وإظهار أداء الشركة بصورة أفضل أو بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي بغرض تعظيم منافعهم الذاتية كزيادة مكافآتهم أو الحفاظ على مراكزهم الوظيفية، دون النظر إلى ما قد يلحق من أضرار بمصالح الأطراف الأخرى، وهو ما يمثل نوعاً من اغتنام الفرص بالنسبة للإدارة. (Healy and

(Mulford and Comiskey, 2005) (Wahlen, 1999)

وقد يكون هذا التأثير متعلقاً بسلامة المضمون من خلال اختيار الإدارة للقواعد والأساليب المحاسبية التي تؤدي إلى التأثير على جودة الأرباح، وقد يكون متعلقاً بالناحية الشكلية من خلال التلاعب في عرض عناصر القوائم المالية والتي تترك أثراً على قدرة مستخدم القوائم المالية نحو إدراك حقيقة الأداء المالي للمنشأة، أو قد يكون التلاعب باستخدام بنود خارج الميزانية (Off Balance Sheet والتي تمثل تمويلاً خفياً قد يتم اللجوء إليه كما في حالة التأجير التمويلي للأصول الثابتة بدلاً من شرائها. (Magrath and Weld, 2002)

ويطلق عادة على هذه الأساليب عدة مسميات مثل المحاسبة الاحتياطية Aggressive Accounting، إدارة الأرباح Earning Management، المحاسبة الإبداعية Creative Accounting، تمهيد الدخل Income Smoothing، المحاسبة التجميلية Cosmetic Accounting وهي جميعها تقوم على استغلال الثغرات في معايير المحاسبة من أجل إظهار المركز المالي بالصورة التي يريدها مديرو الشركات، وكانت هذه الممارسات سبباً في العديد من الأزمات والفضائح المالية الكبرى في الشركات العالمية. (Bartov and Cohen, 2009) (Gowthorpe and Amat, 2005)

وتشير لجنة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) إلى أنه حين يكون سلوك إدارة الأرباح شائعاً داخل المؤسسة نتيجة وجود دوافع للإدارة فإن جزءاً كبيراً من وقت المديرين يستنفذ لإيجاد الطرق التي تؤدي إلى استمرار الممارسات المخالفة، مما يبرز معه الحاجة للبحث بعناية عن أي إشارات تحذيرية Warning Signs تشير إلى وجود تلك الظاهرة مثل وجود تدفقات نقدية لا ترتبط

بالأرباح، أو حسابات عملاء لا ترتبط بالإيرادات، أو مخصصات ديون مشكوك فيها لا ترتبط بحسابات العملاء، أو احتياطات لا ترتبط بينود القوائم المالية، أو أرباح لا تتفق بدقة أو بصفة دائمة مع توقعات المحللين الماليين. (Magrath and Weld, 2002)

وقد حمل الكثيرون مناهج إعداد معايير المحاسبة وخاصة المدخل القائم علي القواعد جزءاً من المسؤولية عن هذه الأزمات وعدم قدرتها علي الحد من دوافع الإدارة لتحريف القوائم المالية ، نتيجة قيام الإدارة باستغلال الثغرات الموجودة بالمعايير المحاسبية واستخدام عنصر المرونة في الاختيار بين السياسات والبدائل المحاسبية أو هيكله المعاملات وتكييفها مع القواعد الواردة بالمعايير دون تجاوزها بغرض إخفاء الأداء الفعلي للشركة وتزييف صورتها لخدمة مصالحها الذاتية ، ومن ثم فهي نوع من طمس الحقائق أو إخفائها مؤقتاً وإظهار بيانات ومعلومات لا تعبر عن حقيقة الأوضاع المالية للشركات. (Kang and Lin, 2011)

وتري (SEC, 2003) أفضلية مدخل المبادئ مقارنة بالقواعد وتأثيره الإيجابي علي جودة التقرير المالي من حيث جوهر المعلومات المحاسبية وزيادة دلالتها informativeness وتحقيق توافق أكبر بين الحوافز المهنية للأطراف المستفيدة ، ونتيجة لذلك وقعت مذكرة تفاهم في عام ٢٠٠٢ بين الـ FASB,IASB للعمل علي تحقيق التقارب بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية من خلال تبني هذا المدخل من منظور أن الوصول إلى إجماع دولي سيكون في ظله أسهل وأسرع ، كما أن الاتفاق علي المبادئ يكون أسهل بكثير من الاتفاق علي قواعد مفصلة للغاية ، ويترتب علي ذلك العديد من المزايا منها زيادة القابلية للمقارنة ، وانخفاض التكاليف للشركات متعددة الجنسية ، وزيادة المنافسة بين أسواق المال نتيجة زيادة الشفافية ، والتخصيص الكفء للموارد ، وفعالية وكفاءة أسواق المال حيث تعكس أسعار الأسهم الوضع الاقتصادي الحقيقي.

وتشير بعض الدراسات الحديثة إلى أن المحاسبة القائمة على المبادئ قد تحد من سلوك الإدارة ودوافعها تجاه تحريف القوائم المالية ، وتزيد من جودة المعلومات المحاسبية ، حيث يري (Webster and Thornton, 2005) أن مبادئ المحاسبة المقبولة عامة في كندا التي تستند نسبياً إلى المبادئ تحقق جودة محاسبية أعلى من معايير المحاسبة المقبولة عامة في الولايات المتحدة والتي تعتمد نسبياً علي القواعد ، كما توصل (Barth et al., 2007, Barth et al., 2008) إلي أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية مقارنة بالأمريكية U.S GAAP يرتبط بجودة محاسبية أعلى (أقل إدارة للأرباح).

كما تشير دراسات سلوكية أخرى إلى أن المحاسبة المستندة إلى المبادئ قد تحد من سلوك الإدارة تجاه تحريف القوائم المالية ومن ثم إعداد تقارير أكثر تحفظاً نظراً لتجنب الحدود العديدة "الملاذات الأمانة safe harbors وبالتالي تقليل أو منع تكييف المعاملات وفقاً لهذه الحدود بما يتفق مع الدوافع، وهو ما سيكون له انعكاسه علي جودة المعلومات المحاسبية والتقرير المالي ، وقد ركزت هذه الدراسات علي معياري المحاسبة الأمريكي والدولي الخاصين بالإيجار كنموذج للمعايير التي تقوم علي القواعد والمبادئ ، وتوصلت إلي أن معدي القوائم المالية أكثر اتجاهها لتبويب الإيجار كبند تشغيلي في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عامة في الولايات المتحدة الأمريكية وهي الأكثر

دقة more precise (خطوط إرشادية محددة specific guidelines، وقواعد توضيحية elaborate rules) مقارنة بالمعايير المحاسبية الأقل دقة والقائمة علي المبادئ. (Jamal and Tan, 2010, Agoglia et al., 2011, Kang and Lin, 2011, Collins et al., 2012) وعلي العكس يري (Ball, 2006, Daske et al., 2013) أن معايير التقرير المالي في حد ذاتها IFRS per se لا تؤدي إلي زيادة جودة المعلومات المحاسبية ، وإنما يتوقف ذلك علي حوافر الإدارة وقت تبني تطبيق هذه المعايير ويرجع ذلك إلي أن معايير التقرير المالية قائمة علي المبادئ بها من المرونة ما يجعلها غير فعالة في تقييد إدارة الأرباح للشركات في حالة عدم وجود دوافع للإدارة للامتثال لهذه المعايير ، أو أن الـ IFRS غير كافية لتخفيض إدارة الأرباح وزيادة جودة المعلومات ، ويؤكد ذلك (Christensen et al., 2015) في أن التبني الطوعي للمعايير يؤثر علي جودة المعلومات مقارنة بالتطبيق الإلزامي بصرف النظر عن نوع المعايير المطبقة نتيجة عدم وجود الدوافع في ظل التطبيق الطوعي لتحريف القوائم المالية ، كما يري (GIDEON et al., 2018, Cussatt et al., 2018) أن جودة الأرباح في ظل المعايير المستندة علي المبادئ ليست بالضرورة أعلى عنه في ظل القائمة علي القواعد ، وأن العوامل الاقتصادية والمؤسسية الداخلية أكثر تأثيراً من نوع المعايير علي جودة المعلومات.

ويتضح مما سبق أن اختلاف أسباب ظاهرة التلاعب في التقرير المالي وهل هي نتيجة طبيعية لدوافع الإدارة أم نوع المعايير المحاسبية أم كليهما بالنظر إلي طبيعة هذه المعايير ومداخل إعدادها وسوء استغلالها في التأثير علي الدخل وإظهاره بصورة مخالفة للواقع والتلاعب بالقوائم المالية وأثر ذلك علي الأطراف المستفيدة ، الأمر الذي يدعو إلي البحث في كيفية التفاعل بين نوع المعايير والدوافع وأثرها علي جودة المعلومات المحاسبية، بالتطبيق علي البيئة السعودية ، والوقوف على مدى تأثير مدخلي القواعد والمبادئ وكذلك الدوافع علي جودة التقرير المالي ، وتحقيق التوافق بين الحوافز المهنية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية ، وتقديم والتوصيات اللازمة لتعزيز عملية بناء المعايير المحاسبية وزيادة الإفصاح والشفافية.

أهداف البحث:

- 1- تحديد تأثير مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير علي جودة التقرير المالي.
- 2- تحديد مدى تأثير الدوافع علي سلوك الإدارة تجاه قرار إعداد القوائم المالية.
- 3- اختبار تفاعل مدخلي اعداد المعايير والدوافع علي سلوك الإدارة تجاه جودة التقرير المالي.
- 4- تحديد مدى تفضيل معدي ومستخدمي القوائم المالية لمدخلي القواعد أو المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية والأثر علي تحقيق توافق في الحوافز المهنية لهما.

فروض البحث:

- 1- الإدارة التي لديها دوافع تكون أكثر قابلية لتحريف التقارير المالية عن الإدارة التي ليس لديها دوافع.
- 2- الإدارة التي لديها دوافع لتحريف التقارير المالية تكون أكثر قدرة علي ذلك في ظل المعايير القائمة علي القواعد مقارنة بالمعايير القائمة علي المبادئ.
- 3- لا يوجد تأثير معنوي لنوع المعايير علي سلوك الإدارة تجاه تحريف التقارير المالية.

٤- لا يوجد اختلاف معنوي بين معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية حول تأثير نوع المعايير علي جودة التقرير المالي.

٥- لا يوجد اختلاف معنوي بين معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية حول تأثير الدوافع علي جودة التقرير المالي.

أهمية البحث:

١- تعد هذه الدراسة الأولى في البيئة العربية التي تختبر تأثير تفاعل مدخلي القواعد والمبادئ مع الدوافع علي سلوك الإدارة تجاه وجود التقرير المالي وعلاقة ذلك بمستخدمي التقرير.

٢- تحول المملكة العربية السعودية نحو تطبيق الـ IFRS القائمة علي المبادئ اعتباراً من عام ٢٠١٧ ، ومن ثم الحاجة إلي التحقق من مدي تأثيرها علي جودة التقرير المالي مقارنة بالقواعد.

٣- إرجاع الانهيارات المالية للشركات الكبرى واهتزاز الأسواق المالية العالمية إلي نوع المعايير المحاسبية ويرى البعض أنها ترجع لدوافع الإدارة لتحريف القوائم المالية ومن ثم الحاجة لدراسة مدي تأثير كل من المعايير والدوافع والتفاعل بينهما علي جودة التقرير المالي.

منهج الدراسة:

تقوم الدراسة علي المدخل الإيجابي في المحاسبة الذي يعتمد علي التنبؤ بسلوك الإدارة وتفسير الواقع الحالي الحقيقي للممارسات المحاسبية وعلاقته بمعدي ومستخدمي القوائم المالية ، وتحليل العلاقات المتداخلة والمركبة بين قرارات التقرير المالي ودوافع الإدارة ونوع المعايير المحاسبية ، وفي ذلك يتم الاعتماد علي ما يلي :

١-منهج البحث التجريبي : يعد المنهج التجريبي من أهم وأفضل مناهج البحث العلمي ، ويقوم علي أساس إجراء تجربة علي مفردات عينة البحث من خلال تقسيمها بشكل عشوائي إلي مجموعات وإجراء الاختبارات المطلوبة وعرض وتحليل النتائج ، ويعتمد المنهج التجريبي علي نوعين من المتغيرات هما المتغير التجريبي (المستقل) حيث يتم قياس مدي تأثيره في ظاهرة البحث ، ثم المتغير التابع حيث ينتج بناء علي تأثير المتغير التجريبي علي حدوث الظاهرة. (Campbell and Stanley, 2015) ، ويتمثل المتغير التجريبي في نوع المعايير المحاسبية المطبقة وكذلك وجود أو عدم وجود دوافع ، ويتمثل المتغير التابع في قرار الإدارة بخصوص المعالجة المحاسبية المطبقة.

٢- المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي : يتم استخدام المنهج الاستنباطي في التفكير المنطقي الاستنتاجي لمحاولة الربط بين الجوانب المختلفة لنوع المعايير ودوافع الإدارة وعلاقتها بجودة المعلومات ثم اعتماداً علي المنهج الاستقرائي يتم الانتقال من الخاص إلى العام لمحاولة تعميم النتائج بالتطبيق في الواقع العملي من خلال تصميم قائمة استقصاء توجه إلي عينة من مستخدمي ومعدي القوائم المالية.

خطة البحث: تم تقسيم الدراسة إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول: الدراسات السابقة.

المبحث الثاني: تأثير نوع المعايير المحاسبية ودوافع الإدارة والتفاعل بينهما علي جودة التقرير المالي.

المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية.

المبحث الثاني الدراسات السابقة

تعددت الدراسات التي تناولت نوع المعايير المحاسبية ودوافع الإدارة وأثرها علي جودة التقرير المالي والعوامل المؤثرة علي هذه العلاقة ، ورغم تعدد هذه الدراسات إلا أنها تميزت بالندرة في المملكة العربية السعودية والبيئة العربية ، وفيما يلي منها حسب تسلسلها التاريخي:

١- دراسة : (Ewert and Wagenhofer, 2005)

استهدفت الدراسة اختبار الرأي بأن معايير المحاسبة الدقيقة tighter standards تؤدي إلي تقليل عمليات إدارة الأرباح وتوفير معلومات أكثر ملائمة لسوق المال ، وتم التوصل إلي زيادة جودة الأرباح في ظل تطبيق هذا النوع من المعايير ، إلا أنه يصاحبها عدد من الآثار السلبية منها توجه الإدارة نحو زيادة عمليات إدارة الأرباح الحقيقية المكلفة ، كما تؤدي إلي زيادة التكاليف الكلية المتوقعة لعمليات إدارة الأرباح.

وتتفق هذه النتائج مع (Schipper and Vincent, 2003, Nelson, 2003) من حيث أن المعايير المحاسبية القائمة القواعد (الأكثر تشددا) تؤدي إلي زيادة عمليات إدارة الأرباح من خلال إعادة هيكلة حقيقية للمعاملات والأنشطة وتأثير حقيقي علي التدفقات النقدية ، كما تتفق مع دراسة (Fischer and Verrecchia, 2000) من أن المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد تؤدي إلي تقليل عمليات إدارة الأرباح القائمة علي الاستحقاق بينما تؤدي إلي زيادة عمليات إدارة الأرباح الحقيقية الأكثر تكلفة علي الشركة.

٢- دراسة : (Jeanjean and Stolowy, 2008)

استهدفت الدراسة تحليل تأثير تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS علي جودة الأرباح بالتطبيق علي إنجلترا وفرنسا و استراليا ، وتم التوصل إلي عدم تأثير تطبيق هذه المعايير علي تخفيض عمليات إدارة الأرباح ، بل تم زيادتها في فرنسا، كما تم التوصل إلي أن حوافز الإدارة incentives والعوامل المؤسسية المحلية national institutional factors تلعب دورا هاما في التأثير علي سمات التقارير المالية مع ضرورة تركيز الجهود علي ضبط هذه الحوافز و العوامل المؤسسية بدلا من المعايير المحاسبية ذاتها.

٣- دراسة : (Barth et al., 2008)

استهدفت الدراسة اختبار تأثير معايير المحاسبة الدولية (IAS) علي جودة المعلومات المحاسبية بالتطبيق علي ٢١ دولة ، وتوصلت النتائج إلي انخفاض عمليات إدارة الأرباح وعدم تأجيل الاعتراف بالخسائر وزيادة القيمة الملائمة للأرقام المحاسبية ، مقارنة بالشركات الأخرى التي تعتمد علي المعايير القائمة علي القواعد أو التي تطبق المعايير المحلية domestic standards ، كما تم التوصل إلي عدم التأكد مما إذا كانت هذه النتائج ترجع إلي المعايير المحاسبية أم البيئة الاقتصادية وحوافز الشركات.

٤- دراسة: (Van Beest et al., 2009)

استهدفت الدراسة اختبار الفرضية القائلة بأن المعايير القائمة علي القواعد تسهل ممارسة الإدارة لعمليات إدارة الأرباح من خلال قرارات إعادة هيكلة المعاملات Transaction decisions ، بينما تحفز المعايير القائمة علي المبادئ عمليات إدارة لأرباح من خلال القرارات المحاسبية ، وتم التطبيق علي المعيارين المحاسبين الدوليين IAS 32 Financial Instruments: Presentation , IAS 36 Impairment of Assets كنموذج للتعبير عن المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد وعلي المبادئ ، وتم التوصل إلي أن مدخلي المعايير (القواعد - المبادئ) تؤدي إلي مستويات متماثلة من عمليات إدارة الأرباح ففي ظل المعايير القائمة علي القواعد تميل الإدارة إلي بيع الأصول المالية قصيرة الأجل ، وفي ظل المبادئ تكون الإدارة أكثر عرضة لاتخاذ قرارات تخفيض القيمة ، كما تشير النتائج في النهاية إلي أن عمليات التقدير المهني باستخدام المعايير المحاسبية قد يؤثر علي طبيعة أو طريقة إدارة الأرباح ولكن علي الأرجح لن يمنع ممارستها.

٥- دراسة : (Agoglia et al., 2011)

استهدفت الدراسة اختبار تأثير المعايير القائمة علي القواعد والقائمة علي المبادئ علي سلوك الإدارة تجاه إعداد التقارير الاحتياطية report aggressively في ظل وجود لجان المراجعة ، ومن خلال عمل تجربة لعينتين من المدراء الماليين CFOs ، تبين أن المدراء الماليين أقل عرضة لعمل تقارير احتياطية في ظل تطبيق معايير محاسبية أقل دقة (less precise (more principles-based مقارنة بالمعايير المحاسبية الأكثر دقة (more precise (more rules-based) ، كما أن تقارير المدراء الماليين في ظل المعايير الأكثر دقة أقل تعرضا للتلاعب عند وجود لجنة مراجعة قوية مقارنة بلجنة ضعيفة بينما لا يوجد أي تأثير لقوة لجنة المراجعة عندما يكون المعيار أقل دقة.

٦- دراسة: (Kang and Lin, 2011)

استهدفت الدراسة اختبار مدى تأثير نوع المعايير (قواعد/ مبادئ) علي سلوك الإدارة عند إعداد التقارير المالية ، وتم التوصل إلي تفاعل الدوافع لدي الإدارة مع نوع المعايير المحاسبية المطبقة في التأثير علي نوعية التقارير المالية ، فعندما يكون لدي الإدارة دوافع motivations لإعداد تقارير احتياطية aggressive reporting فمن الأرجح أن تستخدم الحدود العددية الدقيقة precise numerical thresholds الموجودة في المعايير القائمة علي القواعد لتحقيق هذا الهدف ، وسيكون هناك ميل أقل لاستخدام المعايير القائمة علي المبادئ ، كما أنه في ظل المعايير القائمة علي القواعد تكون الإدارة أكثر قدرة علي إعداد تقارير احتياطية عنه في حالة إتباع المعايير القائمة علي المبادئ شريطة وجود الدافع لذلك.

٧- دراسة: (Bailey and Sawers, 2011)

استهدفت الدراسة اختبار تأثير الثقة في نظم التقرير المالي القائمة علي القواعد مقابل المبادئ علي قرارات الاستثمار للمستثمرين العاديين ، من خلال عمل تجربة علي ١٥١ مستثمر غير محترف تم

فيها تحليل شركتين متطابقتين اقتصاديا باستثناء اختلاف واحد هو أن أحد الشركتين أفصحت عن نتائج أعمالها بالقوائم المالية بشكل إيجابي أكبر ، وتم التوصل إلي أن نوع المعايير لا يؤثر بمفرده علي خيارات قرارات الاستثمار ، ووجود أو عدم وجود الثقة في النظام المالي المطبق يؤثر في النتائج ، ففي حالة المستثمرين الأقل ثقة في النظام القائم علي القواعد يتم الاستثمار في الشركة الأكثر إيجابية في نتائجها المالية فقط عندما تعتمد علي المعايير القائمة علي المبادئ ، وفي حالة توفر الثقة في نظام التقرير المالي المطبق فلا تؤثر نوع المعايير علي اتخاذ قرار الاستثمار .

٨- دراسة: (Collins et al., 2012)

استهدفت الدراسة اختبار تأثير نوع المعايير القائمة علي جودة ومخرجات التقرير المالي بالتطبيق علي معيار الإيجار وفقا للمعايير الأمريكية (GAAP. U.S) القائمة علي القواعد ، والمعايير الدولية (IFRS) القائمة علي المبادئ بالتطبيق علي عينة من التقارير المالية لعدد 500 شركة خلال الفترة ٢٠٠٧-٢٠٠٩ ، وتم التوصل إلي أن الشركات التي تطبق المعايير الأمريكية والتي تحتوي علي خطوط إرشادية تفصيلية bright lines تميل أكثر إلي معالجة عقود الإيجار كإيجار تشغيلي مقارنة بالشركات التي تطبق المعايير الدولية والتي تقتصر لمثل هذه الخطوط التوضيحية (i.e., IAS 17) ، كما أن المعايير الدولية تؤدي إلي تقليل التششت في نتائج التقارير المالية مما يساعد علي توفير خاصية القابلية للمقارنة.

٩- دراسة: (Li et al., 2013)

استهدفت الدراسة اختبار أثر معايير التقرير المالي الدولية IFRS القائمة علي المبادئ علي جودة الأرباح مقارنة بنظام التقرير المالي القائم علي القواعد من خلال دراسة سلوك إدارة الأرباح والقيمة الملائمة للأرباح بالشركات الصينية خلال الفترة قبل وبعد تطبيق المعايير ، وتم التوصل إلي اختلاف النتائج فيما يتعلق بحجم الاستحقاقات التقديرية والقيمة الملائمة للأرباح بين الشركات بعد تبني المعايير حيث زادت في بعض الشركات وقلت في البعض الآخر ، كما تم التوصل إلي تزايد استخدام الشركات لعمليات التقدير المحاسبي accounting discretion في ظل تطبيق ال IFRS نتيجة التحول بشكل أكبر نحو المبادئ المحاسبية وزيادة السلطة التقديرية ، كما صاحب ذلك تحول الشركات من شكل لآخر من أشكال إدارة الأرباح فيما يعرف earnings restatements ، وتشير النتائج إجمالا إلي أن تطبيق المعايير القائمة علي المبادئ يؤدي إلي ارتفاع عمليات إدارة الأرباح ، وانخفاض القيمة الملائمة خصوصا بالنسبة للشركات التي تعاني من ضعف الرقابة والمراجعة. weak monitoring and scrutiny.

١٠- دراسة: (Christensen et al., 2015)

استهدفت الدراسة اختبار أثر التطبيق الطوعي والإلزامي mandatory /voluntary لمعايير ال (IFRS) علي تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، من خلال تأثيرها علي ثلاثة متغيرات هي إدارة الأرباح وتأجيل الاعتراف بالخسائر والقيمة الملائمة ، وتم التوصل إلي أن التطبيق الطوعي للمعايير يؤدي إلي تخفيض إدارة الأرباح والاعتراف بالخسائر فور حدوثها دون

تأجيل وزيادة القيمة الملائمة ، بينما في حالة التطبيق الإلزامي لا يؤدي بالضرورة لمثل هذه التحسينات وخاصة عندما لا يكون لدى معدي القوائم المالية الحافز لإعداد تقارير مالية أكثر شفافية ، ولا يوجد تأثير لنوع المعايير علي هذه النتائج.

١١- دراسة: (Folsom et al., 2016)

استهدفت الدراسة اختبار تأثير المعايير القائمة علي المبادئ علي العوائد المفصح عنها وجودة التقرير المالي ، وتم التوصل إلي أنه كلما كانت المعايير تعتمد علي المبادئ بشكل أكبر تكون العوائد أكثر معلوماتية وثباتا وترتبط بشكل أكبر بعلاقة إيجابية مع التدفقات النقدية المستقبلية ، إلا أنه كذلك قد يتم استخدام السلطة التقديرية في هذه المعايير من قبل الإدارة بشكل استراتيجي لزيادة الأرباح المفصح عنها حال وجود حوافز إدارية لذلك كحالات قرب تعرض الشركة للإفلاس أو إصدار الأسهم أو مشاكل النمو المتزايد للشركة أو حتي تكون العوائد قريبة بشكل واضح من العوائد المرجعية المقارنة.

١٢- دراسة: (GIDEON et al., 2018)

استهدفت الدراسة اختبار مدي تأثير المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ مقارنة بالقواعد علي جودة الأرباح من خلال تطبيق أسلوب تحليل المحتوي لعينة من التقارير السنوية للشركات المدرجة في سوق إندونيسيا للأوراق المالية حيث يتم تطبيق المعايير القائمة علي المبادئ ، ولعينة من الشركات الأمريكية حيث يتم تطبيق المعايير القائمة علي القواعد ، وتم التوصل إلي وجود علاقة إيجابية بين التحفظ المحاسبي غير المشروط unconditional conservatism (لا يقترن ممارسته بوقوع حدث معين ، وينشأ من تطبيق المعايير المحاسبية المقبولة عامة والدقيقة) وجودة الأرباح بصرف النظر عن نوع المعايير المحاسبية المطبقة (قواعد / مبادئ) ، كما تم التوصل إلي المعايير القائمة علي المبادئ لا تؤدي بالضرورة إلي زيادة جودة الأرباح ، كما أنها ليست بالضرورة أفضل من المعايير القائمة علي القواعد.

١٣- دراسة: (Cussatt et al., 2018)

استهدفت الدراسة اختبار تأثير التحول نحو معايير التقرير المالي الدولي IFRS علي جودة التقرير المالي علي عينتين من الشركات الألمانية أحدها تطبق الـ IFRS (Control sample) ، والأخرى في مرحلة التحول من المعايير الأمريكية المقبولة عامة إلي IFRS (Mandatory sample) ، وتم التوصل إلي وجود تمهيد أعلي للأرباح في فترة التبني الإلزامي للـ IFRS ، إلا أنه لا يوجد اختلاف معنوي بين العينتين في جودة التقرير المالي ، كما تم التوصل إلي أن العوامل الاقتصادية والمؤسسية الداخلية تؤثر بشكل أكبر علي جودة التقرير مقارنة بالتحول نحو تطبيق الـ IFRS.

١٤- دراسة: (Sundvik, 2019)

استهدفت هذه الدراسة اختبار مدي تأثير السلوك المحاسبي والتشغيلي بخصائص المعايير المحاسبية المطبقة بالولايات المتحدة الأمريكية ، وتم التوصل إلي أنه في حالة استخدام

المعايير القائمة علي المبادئ تقل احتمالات سوء السلوك المالي financial misconduct ، بينما تزيد عمليات إدارة الأرباح القائمة علي أساس الاستحقاق accrual earnings management ، كما توصلت الدراسة إلي أن إدارة الأرباح الحقيقية real earnings management الأكثر تكلفة ترتبط بشكل أكبر بالمعايير المحاسبية القائمة علي القواعد.

١٥- دراسة: (Yampuler, 2019)

استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ وإدارة الأرباح وكفاءة الأسعار في سوق الأسهم بالتطبيق علي الولايات المتحدة الأمريكية نظرا للتوجه نحو تبني تطبيق الـ IFRS ، وفي ظل هذا المعايير تعتمد الإدارة بشكل كبير علي التقدير الشخصي والموضوعي في عملية التقرير المالي مع الموازنة بين المزايا الناتجة من إدارة الأرباح وبين تكاليف هذه العملية ممثلة في التعرض للتقاضي ، وتكاليف الجهد المبذول في التلاعب والتحايل ، وتكاليف الالتزام بمتطلبات هيئة سوق الأوراق المالية SEC ، وتم التوصل إلي أن تأثير التحول نحو المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ علي كفاءة الأسعار ليس منتظما non-monotonic ، في حين عندما تكون المعايير أكثر اعتمادا علي القواعد فإن تقليل استخدام هذه المعايير يؤدي إلي زيادة كفاءة الأسعار إلا أن هذه العلاقة تتقلب بصورة عكسية عند نقطة معينة ، وأن المزيج الأمثل optimal mix من القواعد والمبادئ يعكس المفاضلة بين نوعين من التأثير علي كفاءة الأسعار price efficiency هما القدرة علي التنبؤ والقابلية للمقارنة predictive ability and comparability ، كما تم التوصل إلي عدم وجود تأثير للمعايير القائمة علي القواعد علي إدارة الأرباح بشكل منتظم.

تحليل وتقييم الدراسات السابقة :

يتضح من تحليل الدراسات السابقة ما يلي :

١- اتفاق جميع الدراسات في تناول موضوع مدخلي إعداد المعايير (القواعد/المبادئ) مع اختلافها من حيث تناول علاقة هذا الموضوع ببعض المتغيرات الأخرى ومنها :

أ- ركزت دراسات علي اختبار تأثير عنصر الدوافع motivations والتطبيق الطوعي أو الإلزامي للمعايير علي العلاقة بين نوع المعايير وإدارة الأرباح (Kang and Lin, 2011, Jeanjean and Stolowy, 2008, Christensen et al., 2015, Folsom et al., 2016)

ب- ركزت دراسات أخرى مثل دراسة (Bailey and Sawers, 2011) علي تأثير درجة الثقة من جانب المستثمرين علي العلاقة بين نوعي المعايير واتخاذ القرار الاستثماري ، وأنه لا يؤثر نوع المعايير علي متخذ القرار في حالة توفر الثقة في نظام التقرير المالي المطبق ، كما ركزت دراسة (Agoglia et al., 2011) علي تأثير لجنة المراجعة (الحوكمة) علي العلاقة بين نوعي المعايير وإدارة الأرباح ، وأن وجود هذه اللجان له تأثير علي عمليات إدارة الأرباح في ظل المعايير القائمة علي القواعد ، بينما ليس لها تأثير في تلك القائمة علي المبادئ.

- ج- تناولت دراسات أخرى (Van Beest et al., 2009, Ewert and Wagenhofer, 2005, Li et al., 2013) تأثير نوع المعايير علي استراتيجيات إدارة الأرباح ، ووجود تأثير لها عليها.
- د- ركزت دراسات أخرى (Collins et al., 2012, Christensen et al., 2015, Folsom et al., 2016, GIDEON et al., 2018, Yampuler, 2019) علي أثر نوعي المعايير علي جودة التقرير المالي من حيث القدرة التنبؤية بالتدفقات النقدية المستقبلية والقابلية للمقارنة ، والقيمة الملائمة وكفاءة الأسعار بسوق الأسهم وإدارة الأرباح ، وعدم تأجيل الاعتراف بالخسائر.
- ٢- علي الرغم من إجماع المنظمات المهنية الدولية والأمريكية علي أهمية المعايير القائمة علي المبادئ لتأثيرها الإيجابي المفترض علي الإفصاح وجودة الأرباح ، إلا أن تحليل الدراسات السابقة أظهر وجود تباين واختلاف في حدود ومدي هذا التأثير كما يلي :
- أ- اتفاق كل (Ewert and Wagenhofer, 2005, Haga et al., 2019) ، علي أن المعايير القائمة علي القواعد يترتب عليها زيادة عمليات إدارة الأرباح الحقيقية الأكثر تكلفة ، بينما في ظل المعايير القائمة علي المبادئ رغم ما يترتب عليها من انخفاض احتمالات التلاعب، إلا أنها يصاحبها زيادة عمليات إدارة الأرباح القائمة علي أساس الاستحقاق ، ويرى (Yampuler, 2019) أن هناك نقطة مثلي للمزج بين القواعد والمبادئ تؤدي إلي زيادة القابلية للمقارنة والقدرة علي التنبؤ وزيادة كفاء الأسعار بسوق الأسهم ، ولم يستدل علي وجود تأثير للمعايير القائمة علي القواعد علي إدارة الأرباح.
- ب- أظهرت دراسة (Barth et al., 2008) عدم تأكد من التأثير الإيجابي للمعايير القائمة علي المبادئ في تخفيض عمليات إدارة الأرباح وما إذا كان هذا التغيير يرجع إلي طبيعة المعايير المطبقة أم إلي التغيرات في البيئة الاقتصادية وحوافز الشركات ، وأكدت دراسة (Cussatt et al., 2018) إلي عدم وجود اختلاف معنوي بين نوعي المعايير في التأثير علي جودة التقرير المالي وأن العوامل الاقتصادية والمؤسسية الداخلية تؤثر بشكل أكبر علي جودة التقرير المالي مقارنة بالتحول نحو تطبيق الـ IFRS القائمة علي المبادئ.
- ج- كما توصل (Li et al., 2013) إلي أن تطبيق المعايير القائمة علي المبادئ يؤدي إلي زيادة عمليات إدارة الأرباح وانخفاض القيمة الملائمة للعوائد ويزيد هذا الأثر في ظل ضعف نظم المراجعة والرقابة كما يترتب عليها التحول إلي شكل آخر من أشكال إدارة الأرباح.
- د- أظهرت دراسة (Jeanjean and Stolowy, 2008) عدم وجود تأثير لنوع المعايير علي الحد من أو تخفيض عمليات إدارة الأرباح في إنجلترا وأستراليا بل أن تطبيق المعايير القائمة علي المبادئ أعقبه انخفاض عمليات إدارة الأرباح في فرنسا.
- هـ- توصلت دراسة (Van Beest et al., 2009) إلي وجود تأثير متماثل لكلا المدخلين علي إدارة الأرباح ، وأن تطبيق أحدهما بديلا عن الآخر لن يمنع عمليات إدارة الأرباح ، كما توصل (GIDEON et al., 2018, Folsom et al., 2016) إلي أن المعايير القائمة علي

المبادئ لا تؤدي بالضرورة إلي زيادة جودة الأرباح ، كما أنها ليست بالضرورة أفضل من المعايير القائمة علي القواعد.

و- توصلت دراسة (Christensen et al., 2015) إلي أن المعايير القائمة علي المبادئ لا تؤدي إلي زيادة جودة المعلومات المحاسبية ، وإنما يتوقف ذلك علي حوافر ودوافع الإدارة وقت تبني تطبيق هذه المعايير .

٣- اختلاف وتضارب نتائج الدراسات من حيث وجود أو عدم وجود تأثير للمعايير القائمة علي المبادئ / القواعد علي جودة التقرير المالي وإدارة الأرباح ، وقد يرجع ذلك بشكل أساسي إغفال العديد من العوامل المؤثرة مثل اختلاف بيئة التطبيق أو حجم العينة أو طبيعة الظروف الداخلية المحيطة أو وجود أو عدم وجود دوافع للإدارة أثناء إجراء الدراسة أو البحث.

٤- اعتماد غالبية الدراسات علي تصميم تجارب لعينة من المحللين والمدراء الماليين (case study) مع تقديم بيانات لقوائم مالية لشركة واتخاذ قرار في ظل تطبيق معيار محاسبي قائم علي القواعد ومعيار محاسبي قائم علي المبادئ ، وبعض الدراسات الأخرى اعتمادا علي دراسة الحدث من خلال أرقام مستخرجة من القوائم المالية ، ودراسات أخرى اعتمادا علي قائمة استبيان.

وفي ضوء ذلك تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة فيما يلي :

١- التطبيق في بيئة اقتصادية جديدة وهي المملكة العربية السعودية، حيث لم يسبق إجراء مثل هذه الدراسة ، علي الرغم من إلزام الشركات المقيدة في سوق الأسهم السعودي (السوق المالية تداول) بتطبيق معايير IFRS اعتبارا من أول يناير ٢٠١٧ ، وهنا تبدو الحاجة لمعرفة وتقييم مدي تأثير تطبيق الـ IFRS في المملكة علي جودة المعلومات وإدارة الأرباح وعلاقة ذلك بدوافع الإدارة ، ومعرفة مدي إدراك المساهمين والمعددين والمحللين لأهمية الموضوع.

٢- يتم تناول متغير جديد يساعد في تفسير التناقض في نتائج الدراسات السابقة بخصوص تأثير نوعي المعايير علي جودة التقرير المالي ، وهو متغير دوافع الإدارة ، حيث سيتم التركيز علي أثر نوعي المعايير في ظل وجود الدوافع وفي ظل عدم وجودها علي جودة التقرير المالي.

٣- سيتم تناول بعد جديد لم تتناوله الدراسات السابقة وهو دراسة مدي وجود اختلاف بين معدي ومستخدمي القوائم المالية بخصوص تأثير طبيعة المعايير المحاسبية ودوافع الإدارة علي جودة التقرير المالي ، وما إذا كان هناك فروق معنوية بينهما وأسباب ودوافع ذلك.

٤- ستعتمد الدراسة التطبيقية علي استخدام معياري الإيجار وفقا للمعايير الأمريكية والدولية SFAS No.13 or IAS 17 باعتبارهما الأكثر شيوعا واستخداما في الدراسات السابقة في التعبير عن القواعد والمبادئ ، كذلك تصميم تجربة عملية وفقا للمنهج المستخدم في دراسة (Kang and Lin, 2011) ، وكذلك دراسة (Collins et al., 2012) ودراسة (Jamal and Tan, 2010) ، مع عمل قائمة استبيان توجه إلي عينة من معدي ومستخدمي القوائم المالية.

٥- مقارنة النتائج التي يتم التوصل إليها مع نتائج الدراسات السابقة والاستفادة من النتائج في تقييم مدي نجاح تطبيق المعايير القائمة علي المبادئ في السوق السعودي.

المبحث الثاني

تأثير نوع المعايير المحاسبية ودوافع الإدارة والتفاعل بينهما علي جودة

التقرير المالي

تعددت الآراء بشأن تأثير نوع المعايير المحاسبية علي خصائص جودة المعلومات المحاسبية ، وعلاقة ذلك بدوافع الإدارة ، وأن تعدد بدائل القياس والإفصاح المحاسبي ومرونة الاختيار بينها وحدود التطبيق والاستثناءات الواردة بالمعايير مع تضارب المصالح يعد من الأسباب الرئيسية لإساءة استخدام هذه المعايير والتأثير بشكل جوهري علي مضمون القوائم المالية واختلافها من فترة لأخرى ومن شركة لأخرى مع اختلاف حدود ومدى هذا التأثير علي مستخدمي التقرير .

ويتم في هذا المبحث تناول نقطتين رئيسيتين:

١- تأثير نوعي المعايير (القواعد/المبادئ) علي خصائص المعلومات وجودة التقرير المالي.

٢- تأثير نوعي المعايير علي العلاقة بين دوافع الإدارة وجودة التقرير المالي.

أولاً : تأثير نوعي المعايير (القواعد/المبادئ) علي خصائص المعلومات وجودة التقرير المالي:

يستند الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن (FASB, 2010) إلي تطبيق مفهوم المنفعة عند وضع أو تعديل المعايير المحاسبية حيث يقوم علي توفير معلومات تفيد المستثمرين في اتخاذ القرار ، كما يجب أن تتفق المعايير مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية (FASB, 2008) والتي تشمل عنصرى الملائمة و الموثوقية relevance and reliability كأحد الخصائص النوعية الأولية للمعلومات المحاسبية ، ثم القابلية للمقارنة comparability كأحد الخصائص النوعية الثانوية. (Agoglia et al., 2011, Bailey and Sawers, 2011)

وترى (SEC, 2003) أن النهج القائم علي المبادئ يؤدي إلي معايير أكثر اتساقاً مع إطار المفاهيم الصادر عن الـ FASB ، حيث تزيد خصائص جودة المعلومات ، كما يزيد المحتوي المعلوماتي لمؤشرات الأداء وتكون المعلومات أكثر فائدة للمستخدمين ، وحتى يكون نهج المعايير القائمة علي المبادئ أكثر فعالية يجب أن تكون هذه المعايير قائمة علي إطار مفاهيمي مطور وثابت في تطبيقه ، وتحديد الهدف من المعيار بشكل واضح ، وتقليل الاستثناءات للحد الأدنى وتوفير حد أدنى من التفاصيل وهيكل كاف يسمح بتطبيق المعيار بثبات ، وتجنب استخدام المقاييس النسبية (الرقمية) والإرشادات التوضيحية ("bright-lines") percentage tests

ويتم تناول تأثير نوعي المعايير علي عدد من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وانعكاسها علي جودة التقرير المالي من حيث إمكانية الوصول للمعلومات availability ، مقابلة توقعات الأطراف المستفيدة ، المعلوماتية informativeness ، والوقتية timeliness ، والجودة والثبات quality and consistency ، والقابلية للمقارنة ، والتكلفة كما يلي :

١- إمكانية الوصول للمعلومات : availability

وفقا للإطار المفاهيمي الصادر عن (FASB, 2008) فإن المعلومات المالية يجب أن تكون مفهومة لمن يبذل قدر معقول من العناية والفهم للأنشطة الاقتصادية والأعمال، وقد أصبحت المعاملات والقوائم المالية حاليا أكثر تعقيدا وصعوبة ويستلزم فهمها وقت طويل والاستعانة بخبراء في التحليل المالي وفهم المعايير المحاسبية التي تستند عليها (Choi and Pritchard, 2003). وفي ظل المعايير القائمة علي القواعد يتم البحث عن النص الحرفي الذي ينطبق أكثر من التركيز علي الجوهر الاقتصادي للمسألة وبالتالي تفتقر المعالجة المحاسبية السليمة ، وتصبح الرقابة أكثر صعوبة وفقا للتفسيرات المعقولة وما ورد بالأدب المحاسبي ، كما يؤدي هذا النوع من المعايير إلي تفاقم المشاكل الناجمة عن تعقد المعاملات التجارية ، حيث يقوم المهندسون الماليون بهيكلة المعاملات لتحقيق نتائج مرغوبة، وتصبح العملية أكثر تعقيدا عندما يحاول واضعوا المعايير سد الثغرات fill loopholes ، ويقوم المهندسون الماليون بإيجاد سبل للالتفاف حولها ، ومع كل جولة يزيد الطلب علي التوجيهات التفسيرية مما ينتج عنه حلقة مفرغة من التعقيد المتزايد اللانهائي.

A vicious cycle of ever-increasing complexity

ويري (Nelson, 2003) ممارسة إدارة الأرباح من خلال هيكله المعاملات عندما تكون المعايير قائمة علي القواعد كما توصل (Imhoff Jr and Thomas, 1988) إلي قيام الإدارة بإعادة هيكله معاملات الإيجار بعد صدور SFAS 13 لتجنب الاعتراف بالالتزامات المرتبطة بها في الميزانية ، ويحمي هذا النوع من المعايير الإدارة من التقاضي ، كما تقل المطالبة من الجهات الرقابية بإجراء تعديلات طالما تتفق المعالجة مع القواعد ، وبالتالي تكون الأرباح أكثر تحيزا ويصعب معاينة مثل هذا السلوك. (Donelson et al., 2012)

بينما علي العكس في ظل النظام القائم علي المبادئ تخدم المعايير ليس فقط كإطار للتنفيذ بل أيضا كمرشد تفسيري للمستثمرين والمحللين والمراجعين الخارجيين ولجان المراجعة وإدارة الشركة ومجالس الإدارة بغرض زيادة قدرتها علي مراقبة الإدارة ، حيث يحصل القارئ علي فهم تصوري معقول لمعني الأرقام المفصح عنها بالتقرير من خلال دراسة الهدف من المعيار وكيفية بناؤه وإصداره وتطبيقه، وبالتالي ستقل تكلفة فهم المعيار، كما ستقل العمليات المعقدة وعمليات الهندسة المالية ، وتكون التقارير المالية أكثر فهما وجوهية في التعبير عن المضمون.

٢- تحقيق توافق أكبر بين الحوافز المهنية professional incentives ومصالح المستثمرين:

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

الأخرى تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات بالشركة ، وقيام المراجع بالتحقق من أن المعلومات المفصح عنها مبوبة وملخصة بشكل سليم وتوضح المسائل التي تؤثر علي استخدام وتفسير القوائم، وأن القوائم المالية توضح أثر المعاملات والأحداث علي المركز المالي والعمليات والتدفقات النقدية في نطاق الحدود المقبولة.(McEnroe and Sullivan, 2013) .

وفي ظل ذلك يستهدف نهج المعايير القائم علي المبادئ تحميل الإدارة بشكل مباشر مسئولية التعبير عن الجوهر الاقتصادي للمعاملات بالقوائم المالية(الالتزام)، وتحميل المراجع الخارجي مسئولية التقرير عن مدي وفاء الإدارة بهذه المسئولية ، وتوفير المعلومات التي تعبر بصدق عن نتائج الأداء والمركز المالي(المسائلة) ، وهو ما يؤدي إلي تحقيق موائمة أفضل بين حوافز أو دوافع مزاولي المهنة (المحاسبين والمراجعين) وبين مصالح المستثمرين.(Christensen et al., 2015)

كما يري البعض أن هذا المدخل يعمل علي زيادة قيمة ومعلوماتية القوائم المالية ، ومن ثم تحقيق الموائمة بين دوافع المعدين والأطراف الأخرى، وتخفيض الدعاوي القضائية المحتملة، وتكاليف التقاضي والأضرار الأخرى المترتبة عليها ، غير أن ذلك يتطلب التوثيق الجيد لجوهر الصفة أو المعاملة وكيفية إصدار الحكم المهني ، وتطبيق المعالجة المحاسبية السليمة لها في ضوء المعيار المحاسبي المناسب وهدف كل معيار ، ووجود أساس سليم للاستنتاجات التي يتم الوصول إليها خاصة في ظل الحالات التي يتم فيها بناء أحكام ، والإفصاح عن ذلك بالقوائم المالية.(SEC, 2003)

وعلي النقيض يري البعض أن زيادة الاعتماد على قدرات وأحكام معدي القوائم المالية في ظل إتباع نهج المبادئ قد يزيد من احتمال حدوث خلاف بأثر راجعي على المعالجات المحاسبية، وهو ما قد يؤدي إلي فجوة بين معدي ومستخدمي القوائم المالية ومن ثم نزاعات يترتب عليها تكلفة متعلقة بتعويضات أو تسويات مالية محتملة ، ويقف هذا الخطر في حالة تحديد الأهداف بشكل واضح ووجود هيكل ودليل للتنفيذ بشكل يضبط الأحكام المهنية للممارسين بحيث لا يمارس الحكم المهني في فراغ أو ضمن مجموعة واسعة من الاحتمالات ، ومن ثم يقل مدي الخطأ ونقل المخاطرة ، بينما في ظل النهج القائم علي القواعد يميل المحاسبين إلي استخدام قائمة فحص ذهنية فقط الـ "check-list" mentality لتطبيق القواعد بشكل آلي والتحقق من أن المعالجة المحاسبية تقابل فقط الـ bright-line الواردة بالمعيار ، بصرف النظر عما إذا كانت تعكس وتحقق الأهداف الواردة في المعايير المحاسبية وتجنب المسئولية عن ذلك.(Daske et al., 2013)

٣- معلوماتية informativeness القوائم المالية في ظل ظروف التأكد :

يعني المصطلح informativeness منفعة التقارير المالية لاتخاذ القرار من خلال تسهيل تقييم قيمة وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بقرارات الاستثمار والائتمان، وفي حالة

ممارسة الحكم المهني بشكل سليم في ظل تطبيق نهج المعايير القائم علي المبادئ تزيد معلوماتية أو دلالة القوائم المالية وقابليتها للمقارنة ويصب في النهاية في مصلحة المستثمرين. (Park and Na, 2017)

وتتوقف الممارسة السليمة للحكم المهني في ظل هذا المدخل علي فعالية النظام القائم من حيث الآليات القانونية والتنظيمية المطبقة ولجان المراجعة بالشركة والمراجعين الخارجيين، وإجراءات التقاضي ، والجهات الإشرافية كهيئات سوق المال ومجلس الرقابة علي مكاتب المحاسبة العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ، وتوقيع العقوبات والغرامات في حالة تعمد إساءة الاستخدام وهو ما يجعل العملية أكثر تكلفة وخطورة لمن لديه نوايا سيئة للتلاعب في القوائم المالية وإرسال إشارات كاذبة للسوق ، كذلك فإن الصرامة في التنفيذ تكون بمثابة حافز وفرصة للإدارة الأمانة لتوصيل معلومات أكثر دلالة للسوق وزيادة قدرة المستثمر علي جمع معلومات عن الواقع الحقيقي لكل شركة ومن ثم تخفيض حالة عدم التأكد وتوسيع فرص الاستثمار بالشركة وخفض متوسط تكلفة رأس المال. (Sundvik, 2019)

كما يتوقف نجاح هذا المدخل علي تغيير السلوك من قبل الأطراف ذات الصلة مثل تخلي المعدين عن فكرة التقيد بنص صريح كشرط أساسي لتطبيق المعيار ، وعدم الاستعانة بالمهندسين الماليين لهيكله المعاملات والأحداث ، وعدم الاعتماد علي الإفصاح كبديل عن المعالجة المحاسبية السليمة أو العكس ، وتخلي المراجعين عن استخدام قائمة الفحص الذهنية check-list mentality مثل قائمة فحص الإفصاح disclosure checklist والتي تستخدم للتحقق من تطبيق كل متطلبات الإفصاح وفقا لتسلسل معين بهدف التركيز علي مدي تناسب الأساليب المحاسبية المطبقة مع الأهداف التي تقوم عليها المعايير والإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وليس مجرد مقابلة مجموعة محددة من القواعد وهو ما يتطلب تدريب المراجعين والمعدين والمستخدمين لتعزيز قدرتهم علي تحديد جوهر الأهداف التي تقوم عليها المعايير ، وهو ما يوفر للشركات الحافز ويجعلها أكثر استعداد لتوفير معلومات واضحة مما يؤدي إلي زيادة الفائدة ودلالة معلومات القوائم المالية. (Pounder, 2013).

٤- تحسين الوقتية : Timeliness

أدت العولمة والتغير التكنولوجي والابتكار المالي والمنافسة التنظيمية إلي توليد تيار مستمر من التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في جهودها للحفاظ علي نظام تقرير مالي فعال، وفي ظل هذه الوتيرة المتسارعة من التغيرات أصبح عنصر الوقتية في تنمية المعايير علي قدر كبير من الأهمية وعاملا حاسما في المفاضلة بين مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير ، ففي ظل المدخل القائم علي القواعد يتم استهلاك الكثير من الوقت لتطوير وتوفير إرشادات تنفيذ قائمة علي

تشكيلة واسعة من سيناريوهات افتراضية محتملة الحدوث ، كما يعد هذا المدخل أحد الأسباب الرئيسية في تأخر الاستجابة للتغيرات في بيئة الأعمال.(Pounder, 2013)

وفي ظل الحاجة لسرعة معالجة قضايا الممارسة المستجدة، تبدو أهمية النهج القائم علي المبادئ حيث في ظله يكون من الأسهل والأسرع الاتفاق علي مبدأ محاسبي مقارنة بقاعدة مفصلة للغاية ، حيث يقوم هذا المبدأ علي الإطار المفاهيمي للمحاسبة ، واعتمادا علي هذا المبدأ والإطار يتم ممارسة الحكم المهني بسرعة وسهولة ويكون أكثر قدرة علي استيعاب الواقع الاقتصادي والاستجابة لتطورات السوق ، ومن ناحية أخرى فإن هيئة وضع المعايير بحكم طبيعتها لا تستطيع أن تستجيب بسرعة للتغيرات في بيئة الأعمال مقارنة بالمهنيين العاملين بشكل مباشر في السوق ، وعادة ما يتوفر لهؤلاء المهنيين القدرة علي فهم المبادئ التي يقوم عليها المعيار ومن ثم تتوفر إمكانية المشاركة الفعالة في بناء المعايير بالشكل الذي يلبي احتياجاتهم ، بينما في ظل النهج القائم علي القواعد يتوجب عليهم امتلاك فهم أكثر تفصيلا للقاعدة المحاسبية المعقدة، وهو ما يمثل عائقا كبيرا أمام الكثير للمشاركة في وضع المعايير..(Maines et al., 2003, SEC, 2003)

ويضاف إلي ما سبق أن النهج القائم علي المبادئ أكثر استمرارية ومتانة وتحمل مقارنة بالنهج القائم علي القواعد والذي يحتاج إلي تعديل مستمر ليعكس التغيرات في بيئة الأعمال، فلي سبيل المثال تم تعديل المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (١٣) الخاص بالمحاسبة عن عقود الإيجار كما تم تفسيره ما يقرب من ٢٥ مرة ما بين قائمة معايير وتفسيرات ونشرات فنية Statements of another 35 FAS, Interpretations, or Technical Bulletins Emerg Issues Task Force (EITF) متعلقة بذات الموضوع صادرة عن (Shawn and Lee, 2015)

٥- الجودة والثبات: quality and consistency

في ظل النهج القائم علي القواعد يمكن استخدام التفصيلات الإضافية ودليل التنفيذ والخطوط الإرشادية bright-lines كخارطة طريق لهندسة المعاملة ماليا للحصول علي النتائج المحاسبية المقبولة، كما يمكنهم الاستفادة من الاستثناءات الموجودة بالمعايير لتجنب حدوث تقلبات في الأرباح ، حيث يري البعض أن فئة الاستثمارات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق held-to-maturity وفقا للمعيار SFAS No. 115 بمثابة استثناء مقدم من ال FASB ليسمح للمنشآت بتجنب تقلبات الأرباح الناتجة عن تقييم هذه الاستثمارات بسعر السوق ، ومن ثم عدم توفير المعلومات التي يمكن أن تكون مفيدة للمستخدم والتأثير علي الجودة والثبات في القياس والإفصاح. (Schipper, 2003)

٦- القابلية للمقارنة: Comparability Issues

هناك من يري أن التقارير المالية تكون أقل قابلية للمقارنة عندما تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ نظرا لاعتمادها بشكل كبير علي الأحكام المهنية واختلاف هذه الأحكام من

شركة لأخري حسب خبرة ومهارة المحاسب وطبيعة كل حالة ، كذلك فإن النهج القائم علي المبادئ فقط عادة ما يوفر إرشادات قليلة وغير كافية لجعل المعيار جاهز للتطبيق بشكل موثوق به ، كما لا يوفر هيكلًا كافية لتأطير أو ممارسة الحكم المهني من قبل المعدين والمراجعين وهو ما يترتب عليه وجود خلافات محتملة بين الأطراف ذات الصلة حول المعالجة المحاسبية الواجب وما يترتب عليها من تعديلات محتملة للقوائم المالية للفترة الحالية والفترات السابقة، ويترتب علي ذلك فقد خاصية القابلية للمقارنة بشكل معنوي بين التقارير المالية للشركات.(Van Beest et al., 2009) بينما يري البعض الآخر أن إتباع النهج القائم على المبادئ رغم اختلاف الأحكام المهنية في ظلّه إلا أنه يؤدي إلي زيادة القابلية للمقارنة طالما هناك شفافية في الطريقة المستخدمة وتعبر بصدق عن الجوهر الاقتصادي ، وبالتالي توفير القابلية للمقارنة الحقيقية علي أساس الظروف الاقتصادية السائدة ، وأن هذه الخاصية تكون وهمية في ظل النهج القائم علي القواعد حيث أن توحيد المعالجة المحاسبية قد يؤدي إلى نوع سطحي من المقارنة إذا كانت القاعدة الواردة بالمعايير غير مناسبة.(Folsom et al., 2016, Sundvik, 2019)

٧- تكلفة الخدمات المحاسبية: Cost of Accounting Services

تتفاوت تكاليف الخدمات المحاسبية المصاحبة لتطبيق مدخلي القواعد والمبادئ في إعداد المعايير ، ولا يمكن حسابها بدقة وسهولة ، ففي ظل المدخل القائم علي القواعد فهناك دائما تكلفة تتحملها الشركة نتيجة الاستعانة بخبير للمساعدة في التطبيق الأنسب للقاعدة المفصلة ، وشرح وتفسير القواعد المعقدة لتحديد ما إذا كانت بالفعل تحقق النتائج المحاسبية المرغوبة ، وتكاليف أخرى متعلقة بالهندسة المالية للنتائج وهيكله الصفقات، ومن الصعوبة بمكان تحديد صافي التأثير لهذا العامل علي تكلفة الخدمات المحاسبية.(Cussatt et al., 2018)

بينما في ظل المدخل القائم علي المبادئ تواجه الشركات بعض التكاليف الإضافية ، فمنها تكاليف متعلقة بآليات الرقابة لتجنب وجود أحكام مختلفة من قبل الممارسين (المحاسبين)، ولاستيعاب المتطلبات المهنية والفكرية المصاحبة لتطبيق هذا المدخل ، وأيضا أخرى تكاليف متعلقة بالمقارنة عبر المدى الزمني والتصويب بأثر رجعي فتطبيق هذا المدخل يترتب عليه تغييرات جوهرية تجعل المقارنة الدقيقة عبر الزمن أكثر صعوبة ، كما أن تطبيق هذا المدخل بأثر رجعي لضمان الاتساق والقابلية للمقارنة يفرض تكاليف إضافية على معدي القوائم المالية.

كذلك في ظل هذا المدخل يكون هناك زيادة في الوقت والتكلفة التي يبذلها المعدون والمراجعون في التعامل مع لجان المراجعة بالشركة والجهات الإشرافية كمجلس مراقبة المحاسبة بالشركات (PCAOB) وهيئة تداول الأوراق المالية (SEC) بخصوص التقارير والقوائم الدورية بسبب نقص الدليل الإرشادي للتنفيذ والدفاع عما تم تنفيذه، وإعادة صياغة القوائم المالية في ظل الافتقار إلي الفهم العام والنهج السليم للتطبيق.(Donelson et al., 2012)

كما يتطلب هذا المدخل كوادر فنية مؤهلة ومدربة لديها القدرة علي فهم المبادئ والأهداف التي يقوم عليها المعيار المحاسبي وتقييم وتفسير الجوهر الاقتصادي للعملية مما يؤدي إلى زيادة الأنتعاب المهنية المدفوعة لهم وزيادة تكاليف الخدمة المحاسبية ، كذلك يترتب علي هذا المدخل زيادة المسؤولية المحتملة علي المحاسبين والمراجعين والإدارة، وهو ما يترتب عليه زيادة معدلات التأمين المهنية ، وتحتمل الشركات هذه التكاليف وبالتالي تزيد تكاليف الخدمات المحاسبية.

ويتضح مما سبق وجود تأثير لنوع المعايير علي خصائص المعلومات وجودة التقرير المالي بدرجات متفاوتة ، مع زيادة التأثير الإيجابي للمبادئ مقارنة بالقواعد ، مع ملاحظة أن خصائص المعلومات تكون متداخلة فمن الممكن التنازل عن بعض الخصائص لصالح الأخرى أو العكس ولكن ليس للحد الذي يمكن الاستغناء عن أحدها تماما ، ويجب عند وضع المعايير تحقيق الموازنة بين مدخلي المعايير دون إلغاء أحدهما تماما بما يحقق قدر معقول من التوازن بين هذه الخصائص بشكل يجعل المعلومات قابلة للفهم وتعتبر بصدق عن الجوهر الحقيقي للمعاملات.

ثانيا: تأثير نوعي المعايير علي العلاقة بين دوافع الإدارة وجودة التقرير المالي:

تمثل الدوافع السلوكية حالة تدفع الإدارة والمنظمة إلي العمل لتحقيق نتائج مرغوبة وتؤثر بشكل كبير علي جودة الحكم وصناعة القرار ، ويرى (Kunda, 1990) أن هذه العملية يحكمها ما يعرف بنظرية الاستدلال المدفوع (الاستدلال القائم علي الدوافع) *Motivated reasoning theory* ، وتوضح هذه النظرية دور الدوافع في العمليات المعرفية كحالات اتخاذ القرار وتغيير الموقف الذي قد يأخذ عدداً من الأشكال منها تخفيف حدة التنازع المعرفي ، والاعتقادات المتعلقة بالآخرين بخصوص النتائج التي يتم التوصل إليها ، وتقييم الدليل المتعلق بهذه النتائج ، وهي كذلك تمثل نوعاً من استراتيجيات التبرير الاستنتاجي التي تستخدم لتخفيف حدة التنازع المعرفي، فعندما يشكل الأشخاص اعتقادات خاطئة ويتمسكون بها على الرغم من الأدلة الواضحة، أو بدلا من البحث المنطقي عن المعلومات التي تؤكد أو تنفي ما يعتقدونه ، يتم السعي فعليا وراء المعلومات التي تؤكد ما يرونه فعلاً فإن هذه الظاهرة تعرف بـ"الاستدلال المدفوع". (Begley, 2009)

ووفقا لهذه النظرية كلما كان لدي الإدارة هدف واضح كان لديهم دافع أقوى لتحقيق هذا الهدف مع الحفاظ علي وهم الموضوعية *illusion of objectivity* من خلال توفير مبرر معقول لدعم حكمهم وإقناع الأطراف الأخرى ، ولذلك ففي ظل هذه النظرية فإن وجود الدافع والقدرة على بناء تبرير معقول يمثلان الشرطان الضروريين والكافيان للإدارة لإعداد تقارير مالية غير سليمة.

ويشير الدليل من الدراسات السلوكية في مجال المحاسبة إلي أن طبيعة الإدارة هي العامل الأول المؤثر في تقدير الحكم المهني ، وأن الدوافع السلوكية تعد أحد المتغيرات البيئية التي تؤثر بشكل كبير علي الجهود المعرفية والسلوكية للإدارة وممارسي مهنة المحاسبة وتتعرض علي أحكامهم وقراراتهم (Ashton, 1990, Bonner, 2008) ، وأن ممارسي مهنة المحاسبة الذين لديهم الدوافع

لتحريف القوائم المالية يكونون أكثر احتمالاً لبذل الجهد لتحقيق هذا الهدف مقارنة بمن ليس لديهم مثل هذه الدوافع. (Psaros and Trotman, 2004, Jamal and Tan, 2010)

ويري (Beneish, 2001) أنه عندما تتواجد دوافع الإدارة فإنها تقوم بتوظيف معايير المحاسبة بشكل سلبي بهدف التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية ، وتحقيق منافع ذاتية من خلال ما يعرف بتمهيد الدخل الصناعي Artificial smooth الذي يعتمد علي تأجيل أو تعجيل الاعتراف بالإيراد أو المصروف وغير ذلك من الوسائل التي ينتج عنها دخلاً مستقراً دون التأثير على التدفقات النقدية ، أو تمهيد الدخل الحقيقي Real Smoothing الذي يقوم علي تبادلات تجارية حقيقية وقرارات تشغيلية تستلزم مصاريف معينة أو تنتج أرباح معينة، وتنفذها الإدارة بهدف تقليل تقلبات التدفقات النقدية.

وقد أطلق (Naser, 1993, Gowthorpe and Amat, 2005) علي هذه العملية مصطلح لعبة الأرقام والتي تعني عملية تحويل المعلومات المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفصله معدو تلك المعلومات من خلال المعرفة بالقواعد المحاسبية والاستخدام غير السليم لها واعتمادا علي أساليب حديثة ومعقدة ومبتكرة في التلاعب بالأرقام المالية للمعاملات ، وإستغلال وليي القوانين المتاحة بقصد تغيير الدخل الحقيقي والمراكز المالية مما ينتج عنه تقارير مالية محرفة تؤدي إلي زعزعة الثقة في المعلومات المفصح عنها وفشل الشركات ، وأن هذه النظرية ما زالت سائدة في الفكر المحاسبي ولها دور في الأزمات المالية الراهنة، وأن ثمة قصور في المعايير تجعلها عاجزة عن ضبط سلوك الإدارة.

وتدل البيانات في ذلك علي حصول بعض مدراء المصارف والشركات التي هزها الإعصار المالي المعاصر على رواتب سنوية تتجاوز ملايين الدولارات وأن جزء منها كان مرتبطاً بصافي الربح الذي لعبت دوافع الإدارة دوراً كبيراً في زيادته زيادة وهمية، كما أظهرت الدراسات السابقة كثيراً من الأمثلة حول ممارسات الإدارة في التلاعب بالأرباح وإظهار المشروعات المهتدة بالإفلاس بوضع جيد، بالإضافة الى تحقيق مصالح شخصية ضخمة للقيادات الإدارية ترتبط بأرباح المشروع (Norris and Eichenwald, 2002, Nelson et al., 2002)

ويري (Watts and Zimmerman, 1990, Scott and Pitman, 2005) وجود مدخلين لتفسير دوافع الإدارة في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي هما مدخل التعاقدات ومدخل المعلومات ، ووفقاً للمدخل الأول ينظر للشركة على أنها مجموعة من العقود (رسمية وغير رسمية) تحكم العلاقة بين الأطراف ذات العلاقة (الإدارة ، الملاك ، العاملين ، الدائنين ، المستثمرين .. الخ) ، ويفسر هذا المدخل سلوك الإدارة لتحقيق أهدافها علي حساب الأطراف الأخرى من خلال إعادة هيكله المعاملات أو العقود بشكل يسمح لها بالتوافق مع القواعد الآمرة ويحقق تعظيم المنفعة الشخصية للإدارة.

ووفقاً لمدخل المعلومات يتم تفسير دور الإدارة في توصيل المعلومات اعتماداً على توقعاتها لمستقبل الشركة، أي توفير معلومات أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية للتنبؤ بالأرباح المستقبلية وبالتدفقات النقدية دون الاهتمام بتقديم صورة حقيقية عن عملياتها الحقيقية وأدائها الفعلي ويكون ذلك من خلال توظيف بدائل القياس والإفصاح المحاسبي بما يحقق أغراض الإدارة. (Holthausen, 1990)

وباستخدام كلا المدخلين صنفت العديد من الدراسات (Healy and Wahlen, 1999, Fields et al., 2001) دوافع الإدارة إلى دوافع تعاقدية، وتنظيمية، وتشريعية، وسياسية، ودوافع متعلقة بالسوق، ودوافع متعلقة بملكية الإدارة في أسهم الشركة، وتتمثل فيما يلي:

أ- دوافع تعاقدية: تكون في حالة استخدام المعلومات المحاسبية كأساس لتنظيم العلاقة مع الإدارة أو الغير كارتباط خطط الحوافز والأجور بالأرباح المحققة، أو حالة عقود الإقراض للحصول على مزايا من حيث قيمة أو تكلفة القرض، أو عند التفاوض مع النقابات العمالية.

ب- دوافع تتعلق بأوضاع المنشأة في السوق المالي: تمثل المعلومات بالقوائم المالية مصدراً هاماً للمستثمرين والمحليلين في تقييم أسعار الأسهم واتخاذ قرارات شراءها وبيعها وتعمل الإدارة من خلال الإفصاح عن هذه المعلومات في التأثير على سعر السهم بما يتوافق مع توقعات هؤلاء المحللين وقد يظهر ذلك عند عزم المنشأة إصدار أسهم جديدة بهدف زيادة سعرها. (Scott and Pitman, 2005)

ج- دوافع تنظيمية: تكون بغرض التوافق مع المتطلبات أو القرارات التنظيمية التي تصدرها الجهات الرسمية والرقابية كما في حالة وجود حد أدنى من الملاءة المصرفية لرؤوس أموال البنك والرغبة في إظهار المنشأة بصورة تحقق الملاءة المطلوبة، أو لغرض صرف الانتباه عن تحقيق أرباح فاحشة أو إبعاد تهمة الإحتكار عن الشركة. (Scott and Pitman, 2005)

د- دوافع تشريعية وسياسية: وذلك لتخفيض الضغوط السياسية الناجمة عن مطالبة النقابات المهنية والسلطات التشريعية والحكومة لزيادة رواتب العاملين وتحسين ظروف العمل. (Gowthorpe and Amat, 2005)

هـ- ملكية الإدارة لأسهم بالشركة: وهي تمثل دوافع التأثير الإيجابي على أسعار الأسهم بالسوق، ومحاولة الاستفادة من المعلومات الداخلية أو تأخير خروج المعلومات إلى السوق أو خروجها بشكل غير سليم.

ومن أمثلة الممارسات المحاسبية التي تستخدم في عمليات التلاعب في الأرقام المالية وتمهيد الدخل توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وطرق تبويب العناصر العادية وغير العادية في قائمة الدخل وإدارة الاستحقاقات Accrual Management وهو طريقة للتعامل مع الاختلافات الظاهرة في الأرباح على المدى القصير وترحيلها بين السنوات حسب الحاجة لذلك، كما

يعد أسلوب (تنظيف القوائم المالية) Big Bath Accounting أحد الأساليب الشائعة للتعامل مع الخسائر حيث تقوم فكرة الـ Big Bath على تقليل تقديرات أرباح الشركة مقابل المبالغة في تقدير الخسائر في فترة معينة، بهدف التخلص من الخسائر المتراكمة من خلال مضاعفة هذه الخسائر أو المبالغة في تقديرها في سنة معينة، لضمان تحسين الأرباح في سنة أو سنوات مقبلة ، أو قد يتم تحميل بعض المصروفات الكبيرة خلال فترة إجراء التغييرات الهيكلية والتي تمتد أثارها إلى عدة سنوات وذلك بتحميلها في سنة واحدة من أجل تعزيز دخل السنوات التالية. (Nieken and Sliwka, 2015) ، كذلك معالجة عقود إيجار الأصول كإيجار تشغيلي وتجنب إظهار الأصل والدين بالميزانية off Balance Sheet Debt وهو ما ينعكس علي التقييم الإيجابي لأداء للشركة والمحافظة علي سعر السهم أو زيادته وإتاحة الفرصة لإصدار أسهم جديدة لزيادة رأس المال. (Gaa and Dunmore, 2007, Park and Na, 2017, Shawn and Lee, 2015)

ويتبين مما سبق أن استخدام تلك الطرق والأساليب تحركه دوافع إدارية تتوقف حسب حجم وطبيعة المنشأة ونصيبها في السوق، فضلاً عن طبيعة العلاقة بين الإدارة والملاك ومدى مساهمة الإدارة في ملكية المنشأة، فضلاً عن مدى استقرار الدخل واعتقاد الإدارة بمدى ملاءمته مع توقعات مستخدمي القوائم المالية بغرض تحسين صورة الأداء وإتباع الأساليب والأدوات المختلفة التي تعمل على تطوير وتعديل مستوى الدخل من فترة إلى أخرى، كذلك يتوقف علي طول فترة بقاء الإدارة داخل الشركة فإذا كانت فترة تواجد المدير manager's tenure مع الشركة طويلة إلي حد ما يكون هناك تحيز بشكل ثابت من قبل المدير في التقارير المالية بإستثناء الفترات الأولى والأخيرة لتواجده بالشركة. Except for his very early and very late periods with the firm.

حيث تكون الفترة المتوسطة هي الفترة الأكثر إستقراراً للمدير بالشركة. (Beyer et al., 2019). وقد تناولت العديد من الدراسات تأثير نوع المعايير (قواعد/مبادئ) علي دوافع وسلوك الإدارة ، فقد توصلت الدراسة التي قامت بها (SEC, 2003) إلي أن نهج المعايير القائم علي القواعد يسهل عمل الإدارة في تحريف القوائم المالية وتحقيق أهدافها ، فهي قواعد لا تقيد بقدر ما تشكل دليل إرشادي للغش والتحايل a guideline to fraud يتم استخدامها كخارطة طريق لهيكله المعاملات علي النحو الذي يحقق أهداف الإدارة ، وتمتد الإدارة بمجموعة جاهزة من الدفاعات والمبررات لإتباعهم هذه القواعد حتي لو كان الأثر الناتج عن ذلك هو التضليل ، كما أنها لا تقيد ما يقوم به المهندسون الماليون من ممارسات خاصة بهيكله المعاملات كتحويل الديون إلي حقوق ملكية ، أو تأجيل الاعتراف بالإيراد ، أو التلاعب بطبيعة الإيجار كبنء تشغيلي بدلا من الرأسمالي أو العكس أو غير ذلك مما يزيد من غموض الوضع المالي للشركة.

وفي النهاية فهذا النهج يعد بمثابة عمل من أعمال الامتثال أكثر منه عمل من أعمال الاتصال، كما يقوم علي نمط الدفتر-القاعدة حيث يتم التركيز علي الالتزام بالنص الحرفي للقاعدة

أكثر من روح المعيار المحاسبي ، وهو ما يعطي شعورا زائفا بالدقة فقد تكون القواعد نفسها دقيقة فقط علي التفاصيل التفاهة ولكنها بعيدة عن مضمون المعيار وجوهر المعاملة.

ويري (Nelson et al., 2002) أن هذا النوع من المعايير يطلق عليه لفظ الدقة أو التحديد precision وهو الذي في ظله يسمح أو لا يسمح بمعالجة محاسبية محددة في ضوء مقياس رقمي، كما أن هيكله المعاملات هي التي تشير إلي تعديل العقود أو المعاملات أو الأنشطة بما يساعد الإدارة علي التوافق أو عدم التوافق مع هذه المقاييس الرقمية بغرض تحقيق منافع معينة.

ويعرف هذا المدخل في الفكر المحاسبي بالمدخل المعياري (Normative) الذي يقوم علي إصدار توصيات أو تعليمات أمره تطلب من المعدين والمراجعين عدم إعداد أو قبول القوائم المالية للشركات إلا إذا تم تطبيق هذه التوصيات ، وفي ظل هذا المدخل تطور مدخل التكلفة أو السوق أيهما اقل ليصبح مدخلاً معيارياً يتم تطبيقه كبديل عن مدخل التكلفة التاريخية كما تبني أيضا القياس بالقيمة العادلة Fair Value وبالرغم من أنه مفهوم صحيح من الناحية النظرية إلا أنه يعتمد على افتراضات صعبة التحقق مع غياب المنافسة الكاملة وتلاعب المضاربين في السوق، كذلك فإن المعيار الخاص بالإيجار يعد من المعايير التي يغلب عليها طابع القواعد ، ووفقا لما يراه كثير من الأطراف ذات الصلة بالقوائم المالية (McEnroe and Sullivan, 2013) فإن قواعد تبويب عقود الإيجار تقلل من جودة القوائم المالية.

بينما أكدت دراسة (Maines et al., 2003, Kang and Lin, 2011) أن الدوافع السلوكية للإدارة لها تأثير هام في قرار تحريف القوائم المالية بغض النظر عن طبيعة ونوع المعايير المحاسبية المطبقة من خلال إتباع الوسائل اللازمة لتلبية متطلبات هذه المعايير وتحقيق أهدافها في نفس الوقت.

ويؤكد ذلك ما أظهرته دراسة أخرى من إعداد الإقرارات الضريبية للشركات بما يتفق مع دوافع الإدارة من خلال الاعتماد علي تفسيرات مختلفة لمعيار المحاسبة عن ضرائب الدخل والقوانين والتعليمات المنظمة ، وكذلك هيكله المعاملات وذلك بصرف النظر عن نوع أو طبيعة المعايير المطبقة (حدود عددية أو لفظية) numerical versus verbal thresholds (Cuccia et al., 1995, Libby et al., 2002).

ويؤكد (Nelson et al., 2002) في دراسة مسحية أن الإدارة تمارس عمليات إدارة الأرباح من خلال إعادة هيكله المعاملات في ظل المعايير المحاسبية الدقيقة (القائمة علي القواعد) ، وكذلك في ظل المعايير المحاسبية غير الدقيقة (القائمة علي المبادئ) من خلال إستغلال المدي المتاح في فهم الصياغات المفتوحة للملازمة للمعايير غير الدقيقة ، كما أن طبيعة ونوع المعايير المحاسبية وتحديد الأكثر دقة وتفاصيل والقائمة علي القواعد لا يمكنها منع أو التقليل من قدرة الإدارة علي تحريف القوائم المالية في حالة توافر الدوافع حيث تقوم الإدارة بوعي أو بغير وعي

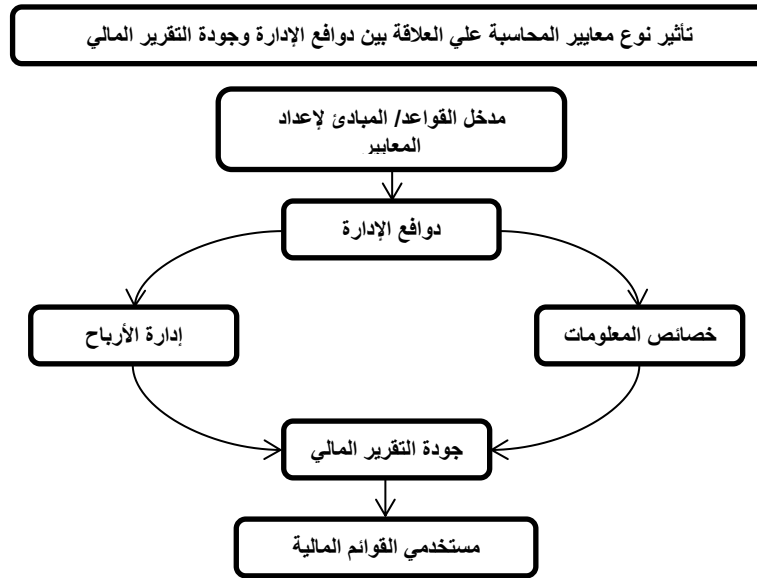
consciously/unconsciously جعل التقارير متوافقة مع دوافعهم بغض النظر عن نوع المعيار المحاسبي المطبق.

وتشير بعض الدراسات الحديثة إلى أن المحاسبة القائمة على المبادئ قد تحد من سلوك الإدارة ودوافعها تجاه تحريف القوائم المالية وتحقق جودة محاسبية أعلى (أقل إدارة للأرباح) (Webster and Thornton, 2005) (Barth et al., 2007) (Psaros and) (Trotman, 2004, Jamal and Tan, 2010, Agoglia et al., 2011) ، وأن معدي القوائم المالية أقل احتمالاً لعمل تقارير مالية محرفة في ظل المعايير القائمة على المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة على القواعد مع وجود لجنة تدقيق قوية (Agoglia et al., 2011) ، كما يري (Jamal and Tan, 2010) أن الانتقال نحو المحاسبة القائمة على المبادئ من المرجح أن يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية عندما يكون هناك تحول مناظر في دوافع ممارسي المهنة نحو إتباع هذا النوع من المعايير .

ويري (Kang and Lin, 2011) في دراسته عن تأثير الدوافع مع نوع المعايير علي قرارات تحريف القوائم المالية أنه عندما يكون لدى الإدارة الدافع للتحريف في القوائم المالية ، فإن تطبيق المعايير الدقيقة يسهل لها بناء مبرر معقول لهذا الإجراء مقارنة بالمعايير غير الدقيقة من خلال تكييف الشروط الواردة في العقد لتتفق مع الحدود الرقمية أو الخطوط الإرشادية الواردة بالمعيار دون معارضة أو نقد من أي طرف ، بينما في ظل المعايير القائمة على المبادئ تكون هناك حدود لفظية ومن ثم تتعدد التفسيرات المحتملة وتصبح مهمة الإدارة صعبة في تقديم مبرر معقول يكون أكثر ملاءمة من تفسيرات الأطراف الأخرى ، ففي ظل معيار المحاسبة الدولي الخاص بالإيجار يتم استخدام مصطلح الأغلبية major par بدلا من الحدود الرقمية وهو مصطلح يعتبر غامض نوعا ما ، فإذا كان عقد الإيجار لا يتضمن نقل ملكية أو خيار الشراء ، وترغب الإدارة في معاملة الإيجار كعقد إيجار تشغيلي ، فعليهم تفسير معنى "الأغلبية" بعناية ، فقد يفسر المراجع "الأغلبية" على أنها ٥١٪ بينما قد تفسر الإدارة "الأغلبية" على أنها ٦٠٪ ، ويجب على الإدارة إقناع المراجع بأن تفسيرهم أفضل بالنظر إلى طبيعة عقد الإيجار .

وقد يرجع اختلاف نتائج الدراسات السابقة إلي عدم الأخذ في الاعتبار تأثير العديد من المتغيرات البيئية علي سلوك الإدارة مثل الدوافع وخصائص لجنة المراجعة ، خصائص حوكمة الشركات ، حيث قد تؤثر هذه المتغيرات مع نوع المعايير علي سلوك الإدارة ، كذلك إغفال تناول التأثير المشترك أو التفاعلي للدوافع ونوع المعايير علي سلوك الإدارة عند إعداد التقارير المالية. ولذلك يهدف هذا البحث إلي دراسة واختبار ما إذا كان التحول من المعايير القائمة علي القواعد إلي المبادئ سيقبل من تحريف القوائم المالية ، وكذلك ما إذا كانت العوامل الأخرى مثل

الدوافع تزيد أو تحد من تحريف التقارير المالية ، مع تطبيق ما يعرف بنظرية الاستدلال المدفوع لتوضيح كيفية تفاعل الدوافع مع نوع المعايير في التأثير علي قرارات الإدارة في التقرير المالي. وتعتبر الدراسة الحالية هي الدراسة الأولى في البيئة العربية التي تطبق نظرية الاستدلال المدفوع لاستكشاف كيفية تأثير الدوافع ونوع المعايير المحاسبية بشكل مشترك علي خيارات الإدارة لإعداد التقارير المالية(سلوك الإدارة تجاه التقرير المالي) ، وقد تم تطبيق هذه النظرية بالدراسات السابقة علي اختبار واستكشاف كيف ينحاز صنع القرار المهني في مجال المحاسبة تجاه النتائج المرغوبة ، كما تم استخدامها كذلك في مجال المراجعة.(Kachelmeier and Messier Jr, 1990, Hackenbrack and Nelson, 1996, Kadous et al., 2003) ويأخذ الإطار العام للدراسة الشكل التالي:^(١)



^(١) إعداد الباحث.

المبحث الثالث

الدراسة التطبيقية

يتم إجراء الدراسة التطبيقية اعتماداً على أسلوب التجربة العملية لاستكشاف سلوك الإدارة تجاه التقرير المالي في ظل وجود/عدم وجود دوافع حسب نوع المعايير المطبقة واختبار الفروض الثلاثة الأولى، ثم الدراسة الميدانية لمعرفة مدى وجود اختلاف معنوي بين معدي ومستخدمي التقارير بخصوص تأثير نوع المعايير وطبيعة الدوافع على جودة التقرير المالي واختبار الفرضين الأخيرين.

القسم الأول : التجربة العملية :

أولاً : مجتمع وعينة البحث :

يشارك في تنفيذ التجربة العملية عدد ١٩٤ من طلاب المحاسبة المقيدين بالمستوى الدراسي الثامن (مستوى التخرج) بقسم المحاسبة بجامعة الطائف ، وتشير الدراسات السابقة إلى إمكانية اعتبار الطلاب كبداية كافية لممارسي مهنة المحاسبة في الحكم المهني واتخاذ القرار ، حيث تم اختبار استخدام الطلبة كبديل عن المراجعين في تقدير الحكم المهني في مجال الرقابة الداخلية وتبين عدم وجود فروق كبيرة في النتائج (Ashton and Kramer, 1980) ، كما توصل (Liyanarachchi and Milne, 2005) من خلال دراسة تجريبية لاختبار استخدام الطلاب كبديل لممارسي مهنة المحاسبة وتوصل إلى أن الطلاب يمكن أن يكونوا بدائل مناسبة للممارسين في مهام صنع القرار .

ثانياً : تصميم التجربة العملية:

تتمثل الحالة العملية (ملحق رقم 1) في قيام إحدى شركات نقل الأثاث باستئجار معدات وآلات ثقيلة تستخدمها في ممارسة نشاطها ، ويكون مطلوباً من العينة اعتماداً على معياري المحاسبة الأمريكي SFAS 13 والدولي IAS 17 اتخاذ قرار بالمعالجة المحاسبية (تشغيلي/رأسمالي) لهذه الأصول (المتغير التابع) في ظل وجود متغيرين تجريبيين (مستقلين) هما : وجود أو عدم وجود دوافع ، ثم معايير محاسبية قائمة على القواعد أو على المبادئ ، واختبار الفروض والوصول إلى النتائج بشكل سليم تم تصميم التجربة على النحو التالي:

١- تقسيم عينة البحث بشكل عشوائي إلى أربع مجموعات هي :

أ- مجموعة يوجد لديها دوافع في ظل تطبيق المعايير القائمة على القواعد.

ب- مجموعة يوجد لديها دوافع في ظل تطبيق المعايير القائمة على المبادئ.

ج- مجموعة لا يوجد لديها دوافع في ظل تطبيق المعايير القائمة على القواعد.

د- مجموعة لا يوجد لديها دوافع في ظل تطبيق المعايير القائمة على المبادئ.

٢- تم استخدام الحالة التالية للتعبير عن وجود دوافع لدي الإدارة لتحريف القوائم المالية :

يرغب مدير الشركة في تحسين نسب التحليل المالي بالشركة خاصة وأن الديون إلى حقوق الملكية مرتفعة جداً ، والعائد على الأصول منخفضة جداً مقارنة بالنسب على مستوى القطاع أو الصناعة.

- ٣- تم استخدام الحالة التالية للتعبير عن عدم وجود دوافع لدي الإدارة لتحريف القوائم المالية :
يري مدير الشركة أن نسب التحليل المالي بالشركة معقولة ، وأن الديون إلي حقوق الملكية منخفضة ،
والعائد علي الأصول مرضية بالمقارنة بالنسب المرجعية علي مستوي القطاع أو الصناعة.
- ٤- تم استخدام الحدود الرقمية numerical threshold الموجودة بالمعيار الأمريكي SFAS No.13 للتعبير عن المعايير القائمة علي القواعد (أن تغطي مدة الإيجار 75% أو أكثر من الحياة الاقتصادية للأصل ، أو أن القيمة الحالية للحد الأدنى لمدفوعات الإيجار تعادل 90% أو أكثر من القيمة السوقية العادلة للأصل فيعالج عقد الإيجار كأصل رأسمالي) ، وكما تم استخدام الحدود اللفظية verbal threshold الموجودة بالمعيار الدولي IAS No.17 للتعبير عن المعايير القائمة علي المبادئ (major part” replacing 75% and 90%) ، وفي هذه الحالة إذا كانت مدة الإيجار تمثل الجزء الأكبر من الحياة الاقتصادية للأصل يعالج كإيجار رأسمالي.
- ٥- يتم في الحالة العملية تحديد مدة عقد الإيجار مع عدم تحديد مدة الحياة الاقتصادية للأصل ، ولكن سيتم وضع مدي تقديري لها ، وهو ما يتطلب من المجموعات الأربع استخدام الحكم المهني في تقدير العمر الاقتصادي للأصل ، يضاف لذلك استخدام الحكم المهني في التقدير الرقمي (النسبي) لمصطلح الجزء الأكبر (major part) بالنسبة لمجموعتي المعايير القائمة علي المبادئ.
- ٦- يتمثل المتغير التابع في قرار اختيار نوع المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار ، ويمثل قرار اختيار المعالجة كإيجار تشغيلي معالجة تتضمن تحريف للقوائم المالية aggressive reporting ، بينما يمثل قرار اختيار المعالجة كإيجار رأسمالي معالجة مقبولة conservative reporting ، حيث تشير معظم الدراسات السابقة إلي تفضيل الإدارة المعالجة كإيجار تشغيلي وتجنب المعالجة كإيجار رأسمالي لما يترتب علي الأخيرة من زيادة نسبة الديون إلي حقوق الملكية ، وتخفيض نسبة العائد علي الأصول ، هو ما يؤثر سلبا علي توقعات المستثمرين لأداء الشركة والمخاطر المحتملة (Dye, 2002, Nelson, 2003, Christensen et al., 2015, Shawn and Lee, 2015) ، كما أشار آخرون إلي أن عديد من الشركات في قطاعات صناعية مختلفة قامت بالتقرير عن عدد كبير من عقود الإيجار غير القابلة للإلغاء والمستمرة لفترات طويلة كعقود إيجار تشغيلي من خلال إعادة هيكلة شروط عقود الإيجار لتجنب معالجتها كعقود إيجار رأسمالي من أجل تحسين نتائج الأداء ومعدلات الرافعة المالية. (Imhoff Jr et al., 1991, Park and Na, 2017).
- ٧- تم تزويد عينة البحث بالحالة الافتراضية للشركة والتي تختلف حسب كل مجموعة من حيث نوع المعايير (SFAS No.13 or IAS 17) ، وطبيعة دوافع الإدارة (وجود أو عدم) ، مع تقديم شرح واف عن الحالة وكيفية تحليل المادة العلمية وإكمال المهمة ، وتكون مهمة كل مجموعة هي إتخاذ قرار المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار في حدود البيانات المتاحة.

ثالثا : الأساليب الإحصائية المستخدمة :

1- الإحصاء الوصفي: (Descriptive Statistics (Frequencies , Ratios , Chi-Square)

2- الانحدار اللوجستي : Binary & Multinomial logistic regression

نظرا لطبيعة متغيرات الدراسة والتي تأخذ الشكل الثنائي (Binary(dichotomous) (متقطع وليس مستمر) ، والمتغير الثنائي هو المتغير الذي يأخذ قيمتين مانعتين وشاملتين (exhaustive/Exclusive) عادة ما تكون الرقم (1) للتعبير عن أحد أوجه الظاهرة ، و الرقم (0) للتعبير عن الوجه الآخر (المعايير القائمة علي المبادئ أم القواعد ، وجود دوافع أم عدم وجود دوافع ، تحريف أم عدم تحريف القوائم المالية) ، لذلك فإن أنسب الأساليب الإحصائية في مثل هذه الحالات هي أسلوب الانحدار اللوجستي.

وتكمن أهمية الانحدار اللوجستي عند مقارنته بالأساليب الإحصائية الأخرى (الانحدار الخطي ، والتحليل التمييزي) في أنه يقدم اختبارة لمعنوية المعاملات ، ومقدار وترتيب تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع النوعي ثنائي القيمة ، كما أن هذا الأسلوب يمكنه أن يتضمن تأثير التفاعل بين المتغيرات المستقلة في المتغير التابع ، كما أنه أقل حساسية تجاه الانحرافات عن التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة مقارنة بالأساليب الإحصائية الأخرى ، وبالتالي فهو الأفضل في حالة المتغير التابع الفئوي ثنائي. (Hosmer Jr et al., 2013)

ويستهدف نموذج الانحدار اللوجستي اختبار الفرض القائل بان الإدارة التي لديها دوافع تكون أكثر قابلية لأجراء تقارير محرفة عن الإدارة التي ليس لها دوافع ، وكذلك اختبار الفرض القائل بأن الإدارة التي لديها دوافع لتحريف القوائم المالية تكون أكثر قدرة علي إجراء هذا التحريف في ظل المعايير القائمة علي القواعد مقارنة بالمعايير القائمة علي المبادئ ، ويتم إجراء أربع نماذج انحدار ، وتأخذ معادلة الانحدار اللوجستي الأساسية النموذج التالي:

$$y_i = \alpha_1 + \beta_1 \text{Motivation} + \beta_2 \text{Standard} + \beta_3 (\text{Motivation} \times \text{Standard}) + \varepsilon I$$

حيث :

y_i	اختيار المعالجة المحاسبية للإيجار - تأخذ 1 حالة (الإيجار التشغيلي) ، تأخذ 0 حالة (الإيجار الرأسمالي).
Motivation	تأخذ الرمز 1 حالة (وجود دوافع) ، وتأخذ الرمز 0 حالة (عدم وجود دوافع)
Standard	تأخذ الرمز 1 حالة (المعايير القائمة علي المبادئ) ، وتأخذ الرمز 0 حالة (المعايير القائمة علي القواعد)
Motivation x Standard	تحدد حسب المجموعات الأربع (دوافع/ عدم دوافع مقابل معايير قائمة علي المبادئ/معايير قائمة علي القواعد)

رابعا : التحليل الإحصائي للنتائج واختبار الفروض :

1- التأكد من الأخذ في الاعتبار الظروف والمتغيرات المحيطة بالتجربة :

للتأكد من أخذ المتغيرات والظروف المحيطة بالظاهرة والتجربة في الاعتبار قبل اتخاذ القرار

وانعكاسها علي النتائج تم توجيه الأسئلة التالية لمفردات عينة البحث:

أ- تم سؤال جميع مفردات المجموعات الأربع عما إذا كان قرارهم باختيار نوع المعالجة المحاسبية قد تأثر بتوجهات مدير الشركة الافتراضية نحو معدلات الرافعة المالية ومؤشرات الأداء المستهدفة للشركة باستخدام مقياس تدريجي من 0 to 5 ، وكان المتوسط هو 4.2 والذي يشير إلي تأثر مفردات البحث في المجموعات الأربع بتوجهات مدير الشركة وأخذها في الاعتبار عند اتخاذ قرار نوع المعالجة المحاسبية.

ب- تم سؤال كل مجموعة عما إذا كان القرار قد تم اعتمادا علي القواعد أو المبادئ الواردة في المعيار المحاسبي الأمريكي أو الدولي المحدد للمجموعة ، وكانت الإجابة بنعم لجميع المفردات. ج- تم سؤال المجموعات الأربع عن مدي قيامهم بحكم موضوعي بخصوص تحديد مدة الحياة الاقتصادية للأصل ، كما تم سؤال مجموعتي المبادئ (IAS 17) نفس السؤال عن تفسير الحد اللفظي " الجزء الأكبر " الوارد في هذا المعيار ، وكانت الإجابة بنعم ، وسيتم التحليل الإحصائي لمدي وجود اختلاف معنوي بين هذه المجموعات بخصوص الحكم المهني لهذه المصطلحات. وهذه الإجابات المبدئية تؤكد الأخذ في الاعتبار لمتغيرات (طبيعة الدوافع ، نوع المعايير ، تفسير الحد اللفظي ، تقدير الحكم المهني) قبل اتخاذ القرار مما يؤكد نجاح التجربة وصحة نتائجها.

٢- الإحصاء الوصفي :

أ- تكرارات ونسب توزيع العينة الكلية للبحث:

يوضح الجدول (1) الإحصاء الوصفي للمجموعات الأربع من خلال بيان التكرارات والنسب ، بإجمالي عدد ١٩٤ مشارك ، منهم ٤٨ مشارك للمجموعة الأولى (وجود دوافع / معايير قائمة علي القواعد) ، ٤٩ مشارك للمجموعة الثانية (وجود دوافع /معايير قائمة علي المبادئ) ، ٤٧ مشارك للمجموعة الثالثة (عدم وجود دوافع / معايير قائمة علي القواعد) ، ٥٠ مشارك للمجموعة الرابعة (عدم وجود دوافع / معايير قائمة علي المبادئ).^(١)

Table 1

التكرارات والنسب لإجمالي العينة لمجموعات البحث

Types of Accounting Standards	Motivation		Total	
	Without Motivation	With Motivation		
Rules-based accounting	Count	47	48	95
	% within Types of Accounting Standards	49.5%	50.5%	100.0%
Principles-based accounting	Count	50	49	99
	% within Types of Accounting Standards	50.5%	49.5%	100.0%
	Count	97	97	194
	% within Types	50.0%	50.0%	100.0%

^(١) كان محدد بشكل مبدئي عدد خمسين مشارك لكل مجموعة ، لكن تم إستبعاد عدد ٦ مشاركين من المجموعات الأولى والثانية والثالثة لعدم إكمال الإجابة

ب- الإحصاء الوصفي حسب طبيعة اتخاذ القرار (تأجير تشغيلي/ تأجير رأسمالي):
يوضح الجدولين (2) و (3) علي التوالي الإحصاء الوصفي لمتخذي قرار التأجير التشغيلي ،
ومتخذي قرار التأجير التمويلي من المجموعات الأربع.

Table 2

الإحصاء الوصفي لمتخذي قرار التأجير الرأسمالي حسب طبيعة الدوافع ونوع المعايير

Lease accounting decision (Capital Lease)			Motivation		Total
			Without Motivation	With Motivation	
Types of Accounting Standards	Rules-based accounting	Count	29	7	36
		% within Types of Accounting Standards	80.6%	19.4%	100.0%
	Principles-based accounting	Count	32	30	62
		% within Types of Accounting Standards	51.6%	48.4%	100.0%
Total		Count	61	37	98
		% within Types	62.2%	37.8%	100.0%

Table 3

الإحصاء الوصفي لمتخذي قرار التأجير التشغيلي حسب طبيعة الدوافع ونوع المعايير

Lease accounting decision (Operating Lease)			Motivation		total
			Without Motivation	With Motivation	
Types of Accounting Standards	Rules-based accounting	Count	18	41	59
		% within Types of Accounting Standards	30.5%	69.5%	100.0%
	Principles-based accounting	Count	18	19	37
		% within Types of Accounting Standards	48.6%	51.4%	100.0%
Total		Count	36	60	96
		% within Types	37.5%	62.5%	100.0%

ويتضح من تحليل الجدولين ما يلي :

(١) علي المستوي إجمالي عينة البحث بلغ عدد متخذي قرار التأجير الرأسمالي (98) (جدول 2) ،
بينما بلغ عدد متخذي قرار التأجير التشغيلي (96) (جدول 3).

(٢) فيما يتعلق بتأثير الدوافع علي قرار الإدارة ، ففي ظل وجود دوافع لدي الإدارة نحو تحريف التقرير المالي بلغ عدد متخذي قرار التأجير التشغيلي (60) (جدول 3) ، بينما بلغ عدد متخذي قرار التأجير الرأسمالي (37) (جدول 2) ، بينما في ظل عدم وجود دوافع بلغ عدد متخذي قرارات التأجير الرأسمالي (61) (جدول 2) ، وعدد متخذي قرار التأجير التشغيلي (36) (جدول 3). ويخلص من ذلك إلي أن الإدارة أكثر احتمالاً لتحريف القوائم المالية في ظل وجود دوافع عنه في ظل عدم وجود دوافع ، وبالتالي نقبل مبدئياً صحة الفرض الأول.

(٣) فيما يتعلق بتأثير نوع المعايير المحاسبية علي قرار الإدارة ، فقد بلغ عدد متخذي قرار المعالجة كتأجير تشغيلي في ظل المعايير القائمة علي القواعد (59) مقارنة بعدد (37) في ظل المعايير القائمة علي المبادئ (جدول 3) ، بينما بلغ عدد متخذي قرار المعالجة المحاسبية كتأجير رأسمالي في ظل المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد (36) مقارنة بعدد (62) في

ظل المعايير القائمة علي المبادئ (جدول 2). ويخلص من ذلك إلي أن الإدارة أكثر احتمالا لتحريف القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير القائمة علي القواعد مقارنة بالمبادئ.

٤) كما يتضح وجود أثر تفاعلي واضح للدوافع والمعايير المحاسبية علي قرار اختيار المعالجة المحاسبية للتأجير ، حيث يوجد عدد 41 مشارك لديهم دوافع للتحريف المالي وقاموا بذلك (إختيار التأجير التشغيلي) في ظل المعايير القائمة علي القواعد ، بينما في المجموعات الثلاث الأخرى لديها أرقام متشابهة أو أقل . (n=18 or 19) (جدول 3)

٥) ويتم تأكيد هذه النتيجة من خلال (الجدول ٢) ، حيث في ظل وجود دوافع وإتباع المعايير القائمة علي القواعد يكون هناك اتجاه منخفض جدا لاتخاذ قرار بالمعالجة السليمة كتأجير رأسمالي بعدد (7) مشارك المجموعة الفرعية الأصغر (n=7) مقارنة بالمجموعات الثلاثة الأخرى حيث يكون لديها أرقام أكبر أو متقاربة. (n=29 or 32 or 30) (المجموعة الأكبر (32) من حيث اختيار طريقة التأجير الرأسمالي ليس لديها دوافع للتحريف وتتبع المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ ، ومن ثم نقبل بشكل مبدئي صحة الفرض الثاني.

ج- الإحصاء الوصفي لتأثير الدوافع علي سلوك الإدارة (تأجير تشغيلي/ تأجير تمويلي):
لكي يتم معرفة تأثير الدوافع بشكل أكثر وضوحا علي اتخاذ القرار ، تم إعادة تصنيف بيانات الأربع مجموعات في مجموعتين (وجود دوافع وعدم وجود دوافع) ، وبيان التكرارات حسب طبيعة القرار في كل حالة ، ويبين (الجدول 4) الإحصاء الوصفي لأثر الدوافع علي قرار المعالجة.

Table 4

الإحصاء الوصفي لأثر الدوافع علي اتخاذ قرار المعالجة المحاسبية للتأجير
Lease accounting decision

Motivation		Capital Lease	Operating Lease	Total
		Without Motivation	Count	
	% within Motivation	63%	37%	100%
With Motivation	Count	37	60	97
	% within Motivation	38%	62%	100%
Total	Count	98	96	194
	% within Motivation	50.5%	49.5%	100%

يتضح من الجدول أنه في حالة وجود دوافع يتخذ قرار بالتأجير التشغيلي عدد (60) بنسبة 62% وقرار بالتأجير الرأسمالي لعدد (37) بنسبة 38% ، بينما في ظل عدم وجود دوافع يتخذ قرار بالتأجير الرأسمالي لعدد ليكون (61) بنسبة 63% وقرار بالتأجير التشغيلي لعدد (36) بنسبة 37% ، ويتضح من ذلك تأثير الدوافع علي سلوك الإدارة تجاه قرار المعالجة المحاسبية ، وللتأكد من معنوية هذا التأثير يتم إجراء اختبار Chi-Square كما هو مبين (الجدول 5) التالي:

Table 5

اختبار Chi-Square لتأثير الدوافع علي قرار المعالجة المحاسبية للتأجير

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	11.878 ^a	1	.001
N of Valid Cases	194		

يتضح من الجدول رقم (٥) معنوية تأثير الدوافع علي التقرير المحرف حيث كانت (Chi-Square = 11.878, df =1, p=0.001; Panel E) ، ويخلص من ذلك تأكيد صحة قبول الفرض

الأول من أن للدوافع تأثير معنوي علي قرار الإدارة باختيار نوع المعالجة المحاسبية وتحريف القوائم المالية وأنه في حالة وجود دوافع تكون الإدارة أقرب لتحريف القوائم المالية من خلال المعالجة كإيجار تشغيلي مقارنة بعدم وجود دوافع.

د- الإحصاء الوصفي لتأثير نوع المعايير علي سلوك الإدارة (تأجير تشغيلي/ تأجير رأسمالي):

Table 6

Types of Accounting Standards		Lease accounting decision		Total
		Capital Lease	Operating Lease	
Rules-based accounting	Count	36	59	95
	% within Types of Accounting Standards	37.9%	62.1%	100.0%
Principles-based accounting	Count	62	37	99
	% within Types of Accounting Standards	62.6%	37.4%	100.0%
Total	Count	98	96	194
	% within Types of Accounting Standards	50.5%	49.5%	100.0%

يبين الجدول (6) عدد المشاركين الذين قاموا باختيار طريقة التأجير التشغيلي ، وطريقة التأجير الرأسمالي في ظل نوعي المعايير ، فمن بين ٩٦ مشارك قاموا باختيار طريقة التأجير التشغيلي منهم (59) مشارك في مجموعة المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد (U.S. GAAP groups) ، بينما (37) مشارك فقط في مجموعة المعايير القائمة علي المبادئ (IFRS groups) ، كذلك الحال من بين (98) مشارك قاموا باختيار طريقة التأجير الرأسمالي منهم (36) مشارك فقط في مجموعة المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد (U.S. GAAP groups) ، بينما (62) مشارك في مجموعة المعايير القائمة علي المبادئ (IFRS groups) ، وهذه النتيجة تشير إلي أفضلية المعايير القائمة علي المبادئ مقارنة بالمعايير القائمة علي القواعد علي الحد من سلوك الإدارة تجاه إعداد القوائم المالية غير السليمة ، وللتأكد من معنوية تأثير نوع المعايير علي سلوك الإدارة تم إجراء اختبار Chi-Square ، ويوضح (الجدول 7) نتائج هذا الاختبار.

Table 7

إختبار Chi-Square لتأثير نوع المعايير علي قرار المعالجة المحاسبية للتأجير

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	11.862 ^a	1	.001
N of Valid Cases	194		

يتضح من الجدول رقم (7) وجود تأثير معنوي لنوع المعايير المحاسبية علي قرار المعالجة المحاسبية للتأجير (Chi-Square = 11.862, df =1, p=0.001) ، مع ملاحظة أن المعايير القائمة علي المبادئ تساعد علي الحد من تحريف القوائم المالية مقارنة بالمعايير القائمة علي القواعد ، ومن ثم نرفض الفرض الثالث القائل بعدم وجود تأثير معنوي لنوع المعايير علي الإدارة. ولاختبار ما يقال عن أن المعايير القائمة علي المبادئ ترغم الإدارة علي تطبيق جوهر المعيار ، أو العكس تسهل للإدارة تحريف القوائم المالية اعتمادا علي الحكم المهني ، فإنه يتم اختبار مدي وجود اختلاف معنوي لتفسير الحد اللفظي (الجزء الأكبر "major part") بين متخذي قرار المعالجة

كإيجار تشغيلي ومتخذي قرار المعالجة كإيجار رأسمالي (هل هو $>50\%$ ، أو $\geq 60\%$ ، أو $\geq 70\%$ ، أو $\geq 80\%$ ، أو $\geq 90\%$) ، ويبين (الجدول 8) ، (الجدول 9) الإحصاء الوصفي لتفسير المشاركين لهذا المصطلح حسب طبيعة القرار المتخذ ، واختبار Chi-Square لبيان مدى وجود اختلاف معنوي في الحالتين :

Table 8
الإحصاء الوصفي لتفسير المشاركين لمصطلح الجزء الأكبر majority part

Interpretation of majority	Lease accounting decision		total
	Capital lease	Operating lease	
$>50\%$	12	4	16
$\geq 60\%$	11	7	18
$\geq 70\%$	25	15	40
$\geq 80\%$	12	8	20
$\geq 90\%$	2	3	5
Total	62	37	99

Table 9
اختبار Chi-Square لتفسير مصطلح الجزء الأكبر حسب قرار المعالجة

Interpretation of majority	Value	df	Sig (2-sided)
Chi-Square	5.443	3	0.217

يتضح عدم وجود اختلاف معنوي في تفسير المصطلح حيث كانت Sig (2-sided) أكبر من 0.05 ، وهو ما يعني عدم قيام الإدارة باستغلال الحدود اللفظية وتفسيرها بما يساعدها في اختيار المعالجة المحاسبية التي تحقق أهدافها .

ولاختبار ما إذا كان يتم استغلال الحدود الرقمية الموجودة في القواعد لتحقيق أهداف الإدارة ، يتم اختبار ما إذا كان متخذي قرار المعالجة كإيجار تشغيلي قد قاموا باختيار الحياة الاقتصادية للأصل بالشكل الذي يقابل الحد الرقمي 75% ، (مدة عقد الإيجار ١٠ سنوات ، ومدى الحياة الاقتصادية من 11 إلى 15 عام) من خلال تحديد مدى وجود اختلاف معنوي في تقدير الحياة الاقتصادية للأصل بين متخذي قرار الإيجار التشغيلي والإيجار الرأسمالي ، ويوضح (الجدول 10) ، (الجدول 11) الإحصاء الوصفي لتفسير المشاركين لهذا المصطلح حسب طبيعة القرار المتخذ ، واختبار Chi-Square لبيان مدى وجود اختلاف معنوي في الحالتين .

Table 10
الإحصاء الوصفي لتحديد المشاركين لمصطلح الحياة المفيدة للأصل Useful life

Useful Life	Lease accounting decision		total
	Capital lease	Operating lease	
11	19	8	27
12	28	9	37
13	27	11	38
14	13	43	56
15	11	25	36
Total	98	96	194

Table 11
اختبار Chi-Square لتفسير مصطلح الجزء الأكبر وقرار التأجير

Useful Life	Value	df	Sig (2-sided)
Chi-Square	11.932	3	0.011

ويتضح وجود اختلاف معنوي في تقدير الحياة الاقتصادية للأصل حيث كانت Sig (2-sided) أقل من 0.05 ، وهو ما يعني أنه في حالة وجود حدود عددية تقوم الإدارة بإجراء تقديراتها المحاسبية بما يتوافق معها للوصول إلي المعالجة المحاسبية التي تحقق أهدافها ، وهو ما يؤكد في النهاية النتيجة التي تم التوصل إليها من التأثير الإيجابي للمعايير القائمة علي المبادئ مقارنة بالقواعد علي جودة التقرير المالي .

٣- تحليل الانحدار اللوجستي المتعدد :

أ- تأثير نوع المعايير وطبيعة الدوافع علي قرار تحريف القوائم المالية :

توضح الجداول (12,13,14) مخرجات التحليل الإحصائي للانحدار اللوجستي لتأثير نوع المعايير والدوافع من حيث معنوية النموذج ، وملخص النموذج ، ومتغيرات النموذج.

Table 12 (ملخص نموذج الانحدار)

Model	Model Fitting Criteria	Likelihood Ratio Tests		
	-2 Log Likelihood	Chi-Square	df	Sig.
Intercept Only	52.207			
Final	27.667	24.540	2	.000

Table 13 (معنوية نموذج الانحدار)

Effect	Model Fitting Criteria	Likelihood Ratio Tests		
	-2 Log Likelihood of Reduced Model	Chi-Square	df	Sig.
Intercept	27.667 ^a	.000	0	.
Motivation	40.221	12.554	1	.000
Types of Accounting Standards	40.205	12.538	1	.000

Table 14 (متغيرات نموذج الانحدار)

Lease accounting decision	B	Std. Error	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% Confidence Interval for Exp(B)	
							Lower Bound	Upper Bound
Capital Lease	Intercept	.012	.253	.002	1	.963		
	[Motivation=0]	1.072	.309	12.041	1	.001	2.920	1.594 5.349
	[Motivation=1]	0 ^b	.	.	0	.	.	.
	[Types of Accounting Standards =0]	-1.071-	.309	12.027	1	.001	.343	.187 .628
	[Types of Accounting Standards =1]	0 ^b	.	.	0	.	.	.

a. The reference category is: Operating Lease.

b. This parameter is set to zero because it is redundant.

(١) يتضح من الجدولين (12,13) أن نوعي المعايير والدوافع تقسم ما نسبته (24.540) من المتغيرات في قرار الإدارة الخاص بنوع المعالجة المحاسبية للتأجير ، مع معنوية كل متغير وكذلك معنوية النموذج ككل حيث أن sig.=0.000 وهي أقل من 0.05.

(٢) يتضح من الجدول (14) أن احتمال قيام الإدارة بإجراء التقارير المالية بشكل سليم capital lease مقابل قيامها بإجراء تقارير محرفة operating lease يزيد بنسبة (1.072) إذا تم الانتقال من الدوافع motivation =1 إلي عدم الدوافع without motivation=0 ، كما يتضح أن احتمال قيام الإدارة بإجراء التقارير المالية بشكل سليم (قرار capital lease) مقابل قيامها بإجراء تقارير محرفة (قرار operating lease) ينقص بنسبة (-1.071-) إذا تم الانتقال من المعايير القائمة علي المبادئ Principles Based Standards =1 إلي المعايير القائمة علي القواعد

Rules Based Standards =0 ، أو من جهة أخرى أن الانتقال بمقدار وحدة واحدة من الدوافع إلى عدم الدوافع يترتب عليه زيادة في اتجاه الإدارة نحو التقارير السليمة بمقدار 2.92 Exp(B) ، بينما الانتقال بمقدار وحدة واحدة من المبادئ إلى القواعد يترتب عليه تخفيض قيام الإدارة باتباع المعالجة المحاسبية السليمة بمقدار (احتمال أرجحية) 0.343 Exp(B).

يشير مؤشر نسبة الاحتمالية Exp(B) بنفس الجدول إلى أن درجة تأثير الدوافع أكبر من درجة تأثير المعايير علي قرار الإدارة بالمعالجة المحاسبية حيث تبلغ نسبة الاحتمالية (2.920) بالنسبة لتأثير الدوافع ، بينما تبلغ بالنسبة لتأثير نوع المعايير (0.343).

ويخلص مما سبق إلى أن الإدارة تكون أكثر احتمالاً لتحريف القوائم المالية في ظل وجود دوافع مقارنة بعدم وجود دوافع ، وكذلك في ظل تطبيق معايير المحاسبية القائمة علي القواعد مقارنة بالمبادئ ، وأن تأثير الدوافع علي الإدارة يكون أكبر من تأثير نوع المعايير ، وهو ما يعني تأكيد قبول الفرض الأول ، ورفض الفرض الثالث لوجود تأثير معنوي لنوع المعايير علي سلوك الإدارة.

ب- تأثير تفاعل نوع المعايير مع طبيعة الدوافع علي تحريف القوائم المالية :
توضح الجداول (15,16,17) مخرجات التحليل الإحصائي للانحدار لتأثير تفاعل المعايير والدوافع علي قرار الإدارة من حيث معنوية النموذج ، وملخص النموذج ، ومتغيرات النموذج.

Table 15
Model Fitting Information

Model	Model Fitting Criteria		Likelihood Ratio Tests		
	-2 Log Likelihood		Chi-Square	df	Sig.
Intercept Only	52.207				
Final	16.503		35.704	3	.000

Table 16
Likelihood Ratio Tests

Effect	Model Fitting Criteria		Likelihood Ratio Tests		
	-2 Log Likelihood of Reduced Model		Chi-Square	df	Sig.
Intercept	16.503 ^a		.000	0	.
Types of Groups	52.207		35.704	3	.000

Table 17
Parameter Estimates

Lease accounting decision ^a	B	Std. Error	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% Confidence Interval for Exp(B)	
							Lower Bound	Upper Bound
Operating Lease	Intercept	-.477-	.300	2.526	1	.112		
	[Types of Groups=1]	.020	.420	.002	1	.962	1.020	.448 2.322
	[Types of Groups=2]	2.245	.507	19.582	1	.000	9.437	3.492 25.502
	[Types of Groups=3]	-.098-	.421	.055	1	.815	.906	.397 2.066
	[Types of Groups=4]	0 ^b	.	.	0	.	.	.

a. The reference category is: Capital Lease.

b. This parameter is set to zero because it is redundant.

(١) يتضح من الجدولين (15,16) أن تفاعل نوع المعايير وطبيعة الدوافع تفسر ما نسبته (35.704) من التغيرات في قرار الإدارة الخاص بنوع المعالجة المحاسبية للتأجير ، مع معنوية النموذج ككل حيث أن $sig.=0.000$ وهي أقل من 0.05.

(٢) يتضح من الجدول (17) أن احتمال قيام الإدارة بالمعالجة كإيجار تشغيلي (تقارير محرفة) مقابل قيامها بالمعالجة كإيجار رأسمالي (تقارير مالية سليمة) يزيد بنسبة 0.02. إذا تم الانتقال من المجموعة القياسية عدم وجود دوافع مع تطبيق القواعد (GAAP U.S) (Group 4) إلي وجود دوافع مع تطبيق المبادئ (IFRS) (Group 1) ، مع عدم معنوية النتائج $sig.=.962 > 0.05$ (٣) احتمال قيام الإدارة بإجراء تقارير محرفة (إيجار تشغيلي) مقابل قيامها بعمل التقارير المالية بشكل سليم (إيجار رأسمالي) يزيد بنسبة 2.245 إذا تم الانتقال من المجموعة القياسية عدم وجود دوافع مع تطبيق القواعد (GAAP U.S) (Group 4) إلي وجود دوافع مع تطبيق القواعد (GAAP U.S) (Group 2) ، مع معنوية النتائج (sig.=.000) أقل من 0.05

(٤) احتمال قيام الإدارة بالمعالجة كإيجار تشغيلي (تقارير محرفة) مقابل قيامها بالمعالجة كإيجار رأسمالي (تقارير مالية سليمة) ينقص بنسبة 0.098. إذا تم الانتقال من المجموعة القياسية عدم وجود دوافع مع تطبيق القواعد (GAAP U.S) (Group 4) إلي عدم وجود دوافع مع تطبيق المبادئ (IFRS) (Group 1) ، مع عدم معنوية النتائج (sig.=.815) أكبر من 0.05

ويتضح من ذلك أنه في حالة وجود دوافع مع تطبيق المعايير القائمة علي القواعد يكون هناك تأثير أكبر علي تحريف القوائم المالية ، ويؤكد ذلك أن نسبة الاحتمالية $Exp(B)$ تكون أكبر للمجموعة الثانية (الدوافع مع المعايير الأمريكية القائمة علي القواعد) (9.437) يليها المجموعة رقم (1) وجود دوافع مع تطبيق معايير الدولية IFRS ، ثم الأقل تأثيراً عدم وجود دوافع مع تطبيق المعايير الدولية حيث يكون تأثيرها إيجاباً علي قرار التأجير ، ومن ثم قبول صحة الفرض الثاني.

الجزء الثاني: تحليل نتائج الاستبيان :

تم توزيع استبيان علي عينة من مستخدمي ومعدي القوائم المالية ، وقد بلغت عدد الاستمارات الصالحة ٩٠ قائمة منها ٤٥ تمثل مستخدمي القوائم المالية (المستثمرين ، محلي المعلومات ، أعضاء هيئة تدريس بالجامعات ، متخذي قرارات منح الائتمان بالبنوك) ، و ٤٥ تمثل معدي القوائم المالية من العاملين بالإدارات المالية بالشركات ، ويتم معرفة وتحديد اتجاهات آراء فئتي البحث اعتماداً علي T.Test, Mean, Levene's Test ، والميزان التقديري لمقياس ليكرت بالجدول (18):

Table 18
ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي

الإستجابة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	صحيح لحد ما	أوافق	أوافق بشدة
المتوسط المرجح	1.8 : 1	2.6 : 1.81	3.40 : 2.61	4.20 : 3.41	< من 4.2
الاتجاه العام	عدم الموافقة بشدة	عدم الموافقة	المحايدة	الموافقة	الموافقة بشدة

١- بالنسبة للفرض الرابع : يوضح الجدول (19) نتائج اختبار Independent Samples Test لمعرفة اتجاه مستخدمي ومعدي التقارير المالية حول تأثير نوع المعايير علي جودة التقرير المالي.

Table 19
Independent Samples Test

t-test for Equality of Means			Levene's Test for Equality of Variances		Mean	N		
Sig.(2-tailed)	df	t	Sig.	F				
.171	88	1.379	.153	2.074	1.4889	45	مستخدمي	إصدار المزيد من القواعد
.171	87.792	1.379			1.3111	45	معدى	
.710	88	-.174-	.236	7.827	1.8222	45	مستخدمي	إصدار إرشادات تنفيذية أكثر تفصيلا
.710	75.089	-.174-			1.8889	45	معدى	
.642	88	.467	.967	.002	2.0444	45	مستخدمي	التأكيد على القواعد التفصيلية أكثر من المفاهيم والمبادئ
.642	87.728	.467			1.9556	45	معدى	
.460	88	-.442-	.251	5.570	3.7111	45	مستخدمي	السماح للمديرين بتقدير مهني أكبر في إعداد القوائم المالية
.460	81.238	-.442-			3.8889	45	معدى	
.604	88	-.521-	.437	.611	4.0222	45	مستخدمي	السماح بتطور خيارات إعداد التقرير المالي حسب الممارسة والواقع.
.604	87.999	-.521-			4.1333	45	معدى	
.451	88	.757	.918	.011	1.8444	45	مستخدمي	السماح للشركات باختيار (U.S.GAAP) او IFRS
.451	86.758	.757			1.7333	45	معدى	
.374	88	.894	.140	6.346	4.5778	45	مستخدمي	فرض معايير التقارير المالي الدولية IFRS
.375	66.587	.894			4.4222	45	معدى	
.013	88	1.520	.110	6.809	3.5556	45	مستخدمي	التقارب بين IFRS و U.S. GAAP
.013	84.486	1.520			2.2000	45	معدى	
.904	88	-.121-	.386	.759	3.9333	45	مستخدمي	وضع حدود لفظية في المعايير وعدم وضع حدود عددية
.904	87.072	-.121-			3.9556	45	معدى	
.143	76.023	1.241	.717	2.053	1.6111	45	مستخدمي	وضع حدود عددية أكثر من الحدود اللفظية
.143	7.342	1.241			1.9111	45	معدى	

ويتضح من هذا الجدول ما يلي :

- أ- للتأكد من شرط تجانس التباين نستخدم Levene's Test حيث كانت القيمة الاحتمالية لتساوي التباينات للمجموعتين أكبر 0.05 ، وعليه نقبل الفرض الصفري القائل بتجانس تباين المجموعتين.
- ب- اتفاق معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية علي رفض وجود تأثير إيجابي علي جودة التقرير المالي لمتغيرات إصدار المزيد من القواعد ثم وضع حدود عددية أكثر من الحدود اللفظية ثم إصدار إرشادات أكثر تفصيلا ثم السماح للشركات بحرية تطبيق المعايير الدولية أو الأمريكية ثم زيادة القواعد علي المبادئ في المعايير ، حيث كان المتوسط المرجح لكل متغير يقع في الفئة الأولى والثانية من المقياس التقديري لجدول ليكرت.
- ج- اتفاق معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية علي الموافقة فقط أو الموافقة بشدة علي وجود تأثير قوي علي جودة التقرير المالي لمتغيرات فرض تطبيق معايير التقرير المالي الدولية IFRS يليها السماح بخيارات إعداد التقرير المالي حسب الممارسة والواقع ، يليها وضع حدود لفظية وعدم وضع حدود عددية يليها السماح للمديرين بتقدير مهني أكبر عند إعداد القوائم المالية ، يليها التقارب بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية.
- د- عدم وجود اختلاف معنوي بين الفئتين حيث كانت قيمة Sig.(2-tailed) أكبر من 0.05 لجميع المتغيرات باستثناء متغير التقارب بين U.S. GAAP و IFRS حيث كان اتجاه المستخدمين الموافقة بينما اتجاه المعدين عدم الموافقة ، وكانت قيمة Sig=0.013 أقل من 0.05 ويتضح مما سبق اتفاق الفئتين مع عدم وجود اختلاف معنوي بينهما من حيث تأثير نوع المعايير علي جودة التقرير المالي ، وأن المعايير القائمة علي المبادئ وال IFRS لها تأثير إيجابي علي زيادة الجودة مقارنة بالمعايير القائمة علي القواعد ، ومن ثم نقبل صحة الفرض الرابع.

٢- بالنسبة للفرض الخامس : يوضح الجدول (20) نتائج اختبار Independent Samples Test

لمعرفة اتجاه مستخدمي ومعدي التقارير المالية حول تأثير الدوافع علي جودة التقرير المالي.

Table 20

Independent Samples Test

t-test for Equality of Means			Levene's Test for Equality of Variances		Mean	N		
Sig.(2-tailed)	df	t	Sig.	F				
.884	88	-.146-	.380	.777	2.510	45	مستخدمي	خشية الإدارة من عواقب وظيفية سلبية إذا أبلغوا عن أداء ضعيف
.884	82.880	-.146-			1.822	45	معدي	
.793	88	.263	.128	2.361	4.23	45	مستخدمي	عدم وجود ضغوط داخلية لإدارة أو لتمهيد الأرباح.
.793	86.057	.263			4.355	45	معدي	
.214	88	-1.251-	.617	.251	4.23	45	مستخدمي	عدم وجود ضغوط خارجية للوصول لربح الصناعة أو تجاوزه
.214	86.602	-1.251-			4.355	45	معدي	
.910	88	.114	.328	.968	2.341	45	مستخدمي	دوافع (حوافز) شخصية من قبل مديري الشركة أنفسهم.
.910	86.256	.114			1.867	45	معدي	
.834	88	.210	.784	.075	1.759	45	مستخدمي	طول الفترة الزمنية للإدارة بالشركة.
.834	87.997	.210			2.495	45	معدي	
.281	88	1.084	.806	.061	4.444	45	مستخدمي	قصر الفترة الزمنية للإدارة بالشركة.
.281	87.480	1.084			3.944	45	معدي	
.068	88	-1.847-	.236	1.425	3.414	45	مستخدمي	الفترات الأولى تعافد الإدارة للعمل بالشركة.
.068	87.991	-1.847-			4.378	45	معدي	
.662	88	-.438-	.361	.843	4.178	45	مستخدمي	الفترات الأخيرة لتواجد الإدارة بالشركة.
.662	86.059	-.438-			4.267	45	معدي	
.705	88	-.380-	.644	.215	3.222	45	مستخدمي	كبار المديرين مفرط في الثقة أو مفرط في التفاؤل
.705	84.793	-.380-			2.623	45	معدي	
.145	88	-1.469-	.418	.662	4.000	45	مستخدمي	كبار المديرين مفرط في التشاؤم والحذر
.146	87.966	-1.469-			4.533	45	معدي	
.918	88	-.103-	.535	.388	4.222	45	مستخدمي	الإدارة ليست شريك في ملكية الشركة
.918	87.425	-.103-			4.544	45	معدي	

ويتضح من هذا الجدول ما يلي :

أ- يوضح اختبار Levene's Test أن القيمة الاحتمالية لتساوي التباينات للمجموعتين أكبر 0.05 ، وعليه نقبل الفرض الصفري القائل بتجانس تباين المجموعتين.

ب- إتفاق معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية علي وجود تأثير سلبي علي جودة التقرير المالي لمتغيرات خشية الإدارة من عواقب وظيفية سلبية إذا أبلغوا عن أداء ضعيف ، يليه طول الفترة الزمنية للإدارة بالشركة ، يليه وجود دوافع (حوافز) شخصية من قبل مديري الشركة أنفسهم (تقع في الفئة الأولى والثانية من المقياس التقديري لجدول ليكرت)، مع وجود تأثير محايد لمتغير كبار المديرين مفرط في الثقة أو مفرط في التفاؤل (يقع في الفئة الثالثة من المقياس التقديري).

ج- إتفاق معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية علي وجود تأثير إيجابي علي جودة التقرير المالي لمتغيرات الإدارة ليست شريك في الملكية ، يليها قصر الفترة الزمنية للإدارة بالشركة ، يليها عدم وجود ضغوط خارجية أو داخلية علي الإدارة يليها ، تشاؤم وحذر الإدارة ، يليها الفترات الأخيرة ثم الفترات الأولى للإدارة بالشركة. (تقع في الفئة الرابعة والخامسة من المقياس التقديري).

د- عدم وجود اختلاف معنوي بين معدي ومستخدمي القوائم المالية حيث كانت قيمة Sig.(2-tailed) أكبر من 0.05 لجميع المتغيرات.

ويتضح مما سبق عدم وجود اختلاف معنوي بين معدي ومستخدمي القوائم المالية حول وجود تأثير للدوافع علي جودة التقرير المالي ومن ثم نقبل الفرض الخامس. ، وتؤكد النتائج التي تم التوصل إليها من الفرضين الرابع والخامس النتائج التي تم التوصل إليها في الفروض الثلاثة السابقة.

النتائج:

- ١- تؤثر الدوافع بشكل مباشر علي قرار الإدارة بتحريف القوائم المالية بشكل أكبر من تأثير نوع المعايير المحاسبية.
- ٢- أن تحريف القوائم المالية يكون أقل حدة في ظل المعايير القائمة علي المبادئ منه في المحاسبة القائمة علي القواعد ، إلا أنها لا يتم تجنبها تماما في ظل وجود الدوافع الإدارية للقيام بذلك.
- ٣- تطبيق المعايير القائمة علي القواعد مع وجود الدوافع يزيد من قدرة الإدارة علي تحريف القوائم المالية بينما تطبيق المعايير القائمة علي المبادئ مع وجود الدوافع تحد من قدرة الإدارة علي ذلك.
- ٤- أن تطبيق المعايير القائمة علي المبادئ تؤدي إلي تقليل فجوة الاختلاف بين حوافز الإدارة وتوقعات مستخدمي القوائم المالية مما ينعكس علي زيادة الثقة في المعلومات وترشيد القرار.
- ٥- أن المعايير القائمة علي المبادئ تؤدي إلي زيادة جودة التقرير المالي ومن ثم زيادة المحتوى المعلوماتي للتقرير وقدرته علي التنبؤ بالعائد والأسعار السوقية.

التوصيات:

- ١- الاهتمام بتطوير وتحديث الآليات الرقابية (هيئة سوق المال/ الحوكمة) للمساعدة مع المعايير في تقليل الآثار السلبية للدوافع علي سلوك إعداد التقارير المالية.
- ٢- التخفيف من تأثير الدوافع علي قرارات الإدارة عند إعداد القوائم المالية ، من خلال تقنين مشاركة الإدارة في ملكية الشركة وكذلك عدم استمرار الإدارة لفترات طويلة في إدارة الشركة ، وكذلك وضع الأنظمة والآليات التي تجعل الإدارة أكثر حذرا عند اتخاذ القرار.
- ٣- تطبيق معايير التقرير المالي الدولية IFRS علي جميع الشركات والمؤسسات في المملكة مع التدريب علي فهم جوهر المعاملات أو الأحداث حتي يتسنى التطبيق السليم لهذه المعايير.
- ٤- التقارب بين المعايير الدولية والأمريكية يجب أن يعد بمثابة عملية اكتشاف مستمرة، وفرصة للتعلم وصولا لحالة من التوازن الأمثل من القواعد والمبادئ لدي عملية وضع المعايير.
- ٥- أن يكون هناك حد أدني من التفاصيل بالمعيار مما يوفر لكافة الأطراف الفهم والقياس بشكل صحيح ، وممارسة أفضل للحكم المهني.

القيود علي النتائج والتوصية بدراسات مستقبلية:

- ١- قيود مرتبطة بالتجربة العملية سواء فيما يتعلق بمحدودية معلومات الحالة العملية المقدمة أو نقص الخبرة لعينة البحث ، كما تعد بمثابة حالة إفتراضية مصطنعة بديلة عن الواقع والتطبيق الفعلي للمعايير ، وبالتالي احتمالية تحيز النتائج عند اتخاذ القرار، ولذلك يوصي في الأبحاث المستقبلية بإثراء الحالة العملية بمزيد من المعلومات وزيادة حجم العينة والتطبيق علي ممارسين للمهنة.
- ٢- تطبيق نفس الحالة العملية باستخدام معايير أخرى تم استخدامها بكثافة في الدراسات السابقة لهذا الموضوع مثل المعيارين رقمي 36,IAS&32,IAS (الأدوات المالية ، اضمحلال الأصول).
- ٣- إجراء دراسة علي الحد الأمثل من القواعد والمبادئ التي يجب أن تتضمنها المعايير المحاسبية وبحث تأثيرها علي دوافع الإدارة.
- ٤- تضمنت الحالة العملية دافع واحد فقط ، علي حين قد تتعدد الدوافع التي قد تؤثر علي سلوك الإدارة في التقرير المالي ، ولذلك يوصي بإجراءات دراسات مستقبلية تتضمن أنواع مختلفة منها.

References

- AGOGLIA, C. P., DOUPNIK, T. S. & TSAKUMIS, G. T. 2011. Principles-based versus rules-based accounting standards: The influence of standard precision and audit committee strength on financial reporting decisions. *The accounting review*, 86, 747-767.
- ASHTON, R. H. 1990. Pressure and performance in accounting decision settings: Paradoxical effects of incentives, feedback, and justification. *Journal of Accounting Research*, 28, 148-180.
- ASHTON, R. H. & KRAMER, S. S. 1980. Students as surrogates in behavioral accounting research: Some evidence. *Journal of Accounting Research*, 1-15.
- BAILEY, W. J. & SAWERS, K. M. 2011. In GAAP we trust: Examining how trust influences nonprofessional investor decisions under rules-based and principles-based standards. *Behavioral Research in Accounting*, 24, 25-46.
- BALL, R. 2006. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and business research*, 36, 5-27.
- BARTH, M. E., LANDSMAN, W. R., LANG, M. & WILLIAMS, C. 2007. Accounting quality: International accounting standards and US GAAP. *Manuscript, Stanford University*.
- BARTH, M. E., LANDSMAN, W. R. & LANG, M. H. 2008. International accounting standards and accounting quality. *Journal of accounting research*, 46, 467-498.
- BARTOV, E. & COHEN, D. A. 2009. The “numbers game” in the pre-and post-Sarbanes-Oxley eras. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24, 505-534.
- BEEST, F. V. 2009. Rules-based and principles-based accounting standards and earnings management.
- BEGLEY, S. 2009. Lies of Mass Destruction. *Newsweek (US)*.
- BENEISH, M. D. 2001. Earnings management: A perspective. *Available at SSRN 269625*.
- BEYER, A., GUTTMAN, I. & MARINOVIC, I. 2019. Earnings management and earnings quality: Theory and evidence. *The Accounting Review*, 94, 77-101.
- BONNER, S. E. 2008. *Judgment and decision making in accounting*, Prentice Hall.
- CAMPBELL, D. T. & STANLEY, J. C. 2015. *Experimental and quasi-experimental designs for research*, Ravenio Books.
- CHOI, S. J. & PRITCHARD, A. C. 2003. Behavioral Economics and the SEC. *Stanford Law Review*, 1-73.
- CHRISTENSEN, H. B., LEE, E., WALKER, M. & ZENG, C. 2015. Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption? *European Accounting Review*, 24, 31-61.

- COLLINS, D. L., PASEWARK, W. R. & RILEY, M. E. 2012. Financial reporting outcomes under rules-based and principles-based accounting standards. *Accounting Horizons*, 26, 681-705.
- CUCCIA, A. D., HACKENBRACK, K. & NELSON, M. W. 1995. The ability of professional standards to mitigate aggressive reporting. *Accounting Review*, 227-248.
- CUSSATT, M., HUANG, L. & POLLARD, T. J. 2018. Accounting Quality under US GAAP versus IFRS: The Case of Germany. *Journal of International Accounting Research*, 17, 21-41.
- DASKE, H., HAIL, L., LEUZ, C. & VERDI, R. 2013. Adopting a label: Heterogeneity in the economic consequences around IAS/IFRS adoptions. *Journal of Accounting Research*, 51, 495-547.
- DONELSON, D. C., MCINNIS, J. M. & MERGENTHALER, R. D. 2012. Rules-based accounting standards and litigation. *The Accounting Review*, 87, 1247-1279.
- DYE, R. A. 2002. Classifications manipulation and Nash accounting standards. *Journal of accounting research*, 40, 1125-1162.
- EWERT, R. & WAGENHOFER, A. 2005. Economic effects of tightening accounting standards to restrict earnings management. *The Accounting Review*, 80, 1101-1124.
- FASB 2008. Statement of financial accounting concepts No. 2: qualitative characteristics of accounting information. *Financ Acc Stand Board*, 1-38.
- FASB 2010. Conceptual framework for financial reporting. *Norwalk, CT: FASB*.
- FIELDS, T. D., LYS, T. Z. & VINCENT, L. 2001. Empirical research on accounting choice. *Journal of accounting and economics*, 31, 255-307.
- FISCHER, P. E. & VERRECCHIA, R. E. 2000. Reporting bias. *The Accounting Review*, 75, 229-245.
- FOLSOM, D., HRIBAR, P., MERGENTHALER, R. D. & PETERSON, K. 2016. Principles-based standards and earnings attributes. *Management Science*, 63, 2592-2615.
- GAA, J. & DUNMORE, P. 2007. Ethics of earnings management. *Chartered Accountants Journal*, 86, 60.
- GIDEON, B. D., PUSPITASARI, E., GHANI, E. K. & GUNARDI, A. 2018. Earnings Quality: Does' Principles Standards versus Rules Standards' Matter? *Journal of Applied Economic Sciences*, 13.
- GOWTHORPE, C. & AMAT, O. 2005. Creative accounting: some ethical issues of macro-and micro-manipulation. *Journal of Business Ethics*, 57, 55-64.
- HACKENBRACK, K. & NELSON, M. W. 1996. Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *Accounting Review*, 43-59.

- HAGA, J., HUHTAMÄKI, F. & SUNDVIK, D. 2019. Long-term orientation and earnings management strategies. *Journal of International Accounting Research*, 18, 97-119.
- HEALY, P. M. & WAHLEN, J. M. 1999. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting horizons*, 13, 365-383.
- HOLTHAUSEN, R. W. 1990. Accounting method choice: Opportunistic behavior, efficient contracting, and information perspectives. *Journal of accounting and economics*, 12, 207-218.
- HOSMER JR, D. W., LEMESHOW, S. & STURDIVANT, R. X. 2013. *Applied logistic regression*, John Wiley & Sons.
- IMHOFF JR, E. A., LIPE, R. C. & WRIGHT, D. W. 1991. Operating leases: Impact of constructive capitalization. *Accounting Horizons*, 5, 51.
- IMHOFF JR, E. A. & THOMAS, J. K. 1988. Economic consequences of accounting standards: The lease disclosure rule change. *Journal of Accounting and Economics*, 10, 277-310.
- JAMAL, K. & TAN, H.-T. 2010. Effect of principles-based versus rules-based standards and auditor type on financial managers' reporting judgments. *Accounting Review*, 85, 1325-1346.
- JEANJEAN, T. & STOLOWY, H. 2008. Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of accounting and public policy*, 27, 480-494.
- KACHELMEIER, S. J. & MESSIER JR, W. F. 1990. An investigation of the influence of a nonstatistical decision aid on auditor sample size decisions. *Accounting review*, 209-226.
- KADOUS, K., KENNEDY, S. J. & PEECHER, M. E. 2003. The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review*, 78, 759-778.
- KANG, G. G. & LIN, J. W. 2011. Effects of the Type of Accounting Standards and Motivation on Financial Reporting Decision. *Journal of Accounting, Business & Management*, 18.
- KUNDA, Z. 1990. The case for motivated reasoning. *Psychological bulletin*, 108, 480.
- LI, Z., LIU, Q. & LUO, L. 2013. Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards and Earnings Quality: Evidence from China's Mandatory Adoption of IFRS. *Wuhan University Working Paper*. Citeseer.
- LIBBY, R., BLOOMFIELD, R. & NELSON, M. W. 2002. Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 775-810.

- LIYANARACHCHI, G. A. & MILNE, M. J. Comparing the investment decisions of accounting practitioners and students: an empirical study on the adequacy of student surrogates. *Accounting Forum*, 2005. Taylor & Francis, 121-135.
- MAGRATH, L. & WELD, L. G. 2002. Abusive earnings management and early warning signs. *CPA journal*, 72, 50-54.
- MAINES, L. A., BARTOV, E., FAIRFIELD, P., HIRST, D. E., IANNACONI, T. E., MALLETT, R., SCHRAND, C. M., SKINNER, D. J. & VINCENT, L. 2003. Evaluating concepts-based vs. rules-based approaches to standard setting. *Accounting Horizons*, 17, 73-89.
- MCENROE, J. E. & SULLIVAN, M. 2013. An examination of the perceptions of auditors and chief financial officers regarding principles versus rules based accounting standards. *Research in Accounting Regulation*, 25, 196-207.
- MULFORD, C. W. & COMISKEY, E. E. 2005. *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*, John Wiley & Sons.
- NASER, K. H. 1993. *Creative financial accounting: its nature and use*, Prentice Hall.
- NELSON, M. W. 2003. Behavioral evidence on the effects of principles-and rules-based standards. *Accounting Horizons*, 17, 91-104.
- NELSON, M. W., ELLIOTT, J. A. & TARPLEY, R. L. 2002. Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The accounting review*, 77, 175-202.
- NIEKEN, P. & SLIWKA, D. 2015. Management Changes, Reputation, and “Big Bath”—Earnings Management. *Journal of economics & management strategy*, 24, 501-522.
- NORRIS, F. & EICHENWALD, F. 2002. Enron's many strands: the accounting, fuzzy rules of accounting and Enron. *New York Times*.
- PARK, Y. & NA, K. 2017. The effects of listing status on a firm's lease accounting: Evidence from South Korea. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 19, 77.
- POUNDER, B. 2013. Measuring accounting quality: the SEC is developing a software model to measure the accounting quality of its registrants' filings. Accounting professionals should be aware of the implications. *Strategic Finance*, 94, 18-21.
- PSAROS, J. & TROTMAN, K. T. 2004. The impact of the type of accounting standards on preparers' judgments. *Abacus*, 40, 76-93.
- SCHIPPER, K. 2003. Principles-based accounting standards. *Accounting horizons*, 17, 61-72.
- SCHIPPER, K. & VINCENT, L. 2003. Earnings quality. *Accounting horizons*, 17, 97-110.
- SCOTT, B. & PITMAN, M. 2005. Auditors and earnings management. Available on Line at: www.nysscpa.org.

- SEC, R. N. 2003. Study Pursuant to Section 108 (d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System. July.
- SHAWN, H. & LEE, J.-H. 2015. How Does Lease Choice Work? A New Perspective on the Determinants in Lease Choice. *Korean Accounting Review*, 40, 105-134.
- SUNDBVIK, D. 2019. The impact of principles-based vs rules-based accounting standards on reporting quality and earnings management. *Journal of Applied Accounting Research*, 20, 78-93.
- VAN BEEST, F., BRAAM, G. & BOELENS, S. 2009. Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. *Nijmegen Center for Economics (NiCE). Working Paper*, 09-108.
- WATTS, R. L. & ZIMMERMAN, J. L. 1990. Positive accounting theory: a ten year perspective. *Accounting review*, 131-156.
- WEBSTER, E. & THORNTON, D. B. 2005. Earnings Quality under Rules-versus Principles-based Accounting Standards: A Test of the Skinner Hypothesis/LA QUALITÉ DES RÉSULTATS SELON QUE LES NORMES COMPTABLES SONT AXÉES SUR LES RÈGLES OU SUR LES PRINCIPES: VÉRIFICATION DE L'HYPOTHÈSE DE SKINNER. *Canadian Accounting Perspectives*, 4, 167-192.
- YAMPULER, M. E. 2019. Principles-Based Accounting Standards, Earnings Management and Price Efficiency. *Accounting and Finance Research*, Vol 8, 171-188.

ملحق (١) الحالة العملية
(شركة المجد لنقل الأثاث)
المجموعة الأولى (دوافع مع معايير قائمة علي القواعد)

مقدمة :

أنت بصدد المشاركة في بحث يساهم في الوصول إلي فهم أفضل لكيفية اتخاذ قرار بإجراء معالجة محاسبية معينة في ظل تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد ، وكذلك في ظل الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالشركة ، ويكون مطلوب منك اتخاذ قرار في ظل المعلومات المحاسبية المقدمة لك ، وإليك الحالة العملية.

قامت شركة المجد لنقل الأثاث بتاريخ ١/١/١٤٤٠هـ باستئجار ونش واستخدامه في نشاط الشركة ، بقيمة بلغت ٢ مليون ريال ، لمدة ١٠ سنوات ، والعمر الاقتصادي المتوقع للأصل يتراوح من ١٢ إلي ١٥ سنة حسب طبيعة النشاط وساعات التشغيل ، ويتم سداد المبلغ علي أقساط سنوية متساوية القيمة يدفع في بداية كل سنة اعتباراً من بداية العام القادم ، وكانت قائمة المركز المالي للشركة علي النحو التالي :

قائمة المركز المالي للشركة في ٣٠/١٢/١٤٤٠هـ

	3750000		2000000
دائنون		أراضي	5000000
	6250000	مباني	2000000
حقوق الملكية		أثاث	1000000
	10000000	نقدية	10000000

فإذا علمت ما يلي : صافي الأرباح المحققة عن عام 1440هـ ، هي مبلغ 1.5 مليون ريال ، ونسبة العائد علي الأصول 15% ، ونسبة الديون لحقوق الملكية 60% ، علي حين علي مستوي الصناعة تبلغ نسبة العائد علي الأصول 25% ونسبة الديون لحقوق الملكية 30% ، ويرغب مجلس إدارة الشركة في تحسين هذه النسب حتي تتلاءم مع معدلات الصناعة وتتفق مع توقعات المستثمرين الحسنة تجاه الشركة.

المعايير المطبقة (القائمة علي القواعد) معالجة الأصول كأصول رأسمالية إذا زادت مدة الإيجار عن 75% من العمر الاقتصادي للأصل ، وفي حالة عدم تحقق ذلك تعالج كأصول تشغيلية ، والمطلوب اتخاذ القرار المحاسبي الملائم.

(شركة المجد لنقل الأثاث)

المجموعة الثانية (دوافع مع معايير قائمة علي المبادئ)

مقدمة :

أنت بصدد المشاركة في بحث يساهم في الوصول إلي فهم أفضل لكيفية اتخاذ قرار بإجراء معالجة محاسبية معينة في ظل تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي المبادئ ، وكذلك في ظل الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالشركة ، ويكون مطلوب منك اتخاذ قرار في ظل المعلومات المحاسبية المقدمة لك ، وإليك الحالة العملية.

قامت شركة المجد لنقل الأثاث بتاريخ ١/١/١٤٤٠هـ باستئجار ونش واستخدامه في نشاط الشركة ، بقيمة بلغت ٢ مليون ريال ، لمدة ١٠ سنوات ، والعمر الاقتصادي المتوقع للأصل يتراوح من ١٢ إلي ١٥ سنة حسب طبيعة النشاط وساعات التشغيل ، وكانت قائمة المركز المالي للشركة علي النحو التالي :

قائمة المركز المالي للشركة في ٣٠/١٢/١٤٤٠هـ

	3750000		2000000
دائنون		أراضي	5000000
	6250000	مباني	2000000
حقوق الملكية		أثاث	1000000
	10000000	نقدية	10000000

فإذا علمت ما يلي : صافي الأرباح المحققة عن عام 1440هـ ، هي مبلغ 1.5 مليون ريال ، نسبة العائد علي الأصول 15% ، ونسبة الديون لحقوق الملكية 60% ، علي حين علي مستوي الصناعة تبلغ نسبة العائد علي الأصول 25% ونسبة الديون لحقوق الملكية 30% ، ويرغب مجلس إدارة الشركة في تحسين هذه النسب حتي تتلائم مع معدلات الصناعة وتتفق مع توقعات المستثمرين الحسنة تجاه الشركة.

المعايير المطبقة (القائمة علي المبادئ) هي معالجة الأصول المؤجرة كأصول رأسمالية إذا كانت مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل ، وفي حالة عدم تحقق ذلك تعالج كأصول تشغيلية ، والمطلوب اتخاذ القرار المحاسبي الملائم ، مع توضيح كيفية الوصول للحكم المهني فيما يتعلق بالجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل.

**تابع ملحق (١) الحالة العملية
(شركة المجد لنقل الأثاث)
المجموعة الثالثة (عدم وجود دوافع مع معايير قائمة علي القواعد)**

مقدمة :

أنت بصدد المشاركة في بحث يساهم في الوصول إلي فهم أفضل لكيفية اتخاذ قرار بإجراء معالجة محاسبية معينة في ظل تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد ، وكذلك في ظل الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالشركة ، ويكون مطلوب منك اتخاذ قرار في ظل المعلومات المحاسبية المقدمة لك ، وإليك الحالة العملية.

قامت شركة المجد لنقل الأثاث بتاريخ ١/١/١٤٤٠هـ باستئجار ونش واستخدامه في نشاط الشركة ، بقيمة بلغت ٢ مليون ريال ، لمدة ١٠ سنوات ، والعمر الاقتصادي المتوقع للأصل يتراوح من ١٢ إلي ١٥ سنة حسب طبيعة النشاط وساعات التشغيل ، ويتم سداد المبلغ علي أقساط سنوية متساوية القيمة يدفع في بداية كل سنة اعتباراً من بداية العام القادم ، وكانت قائمة المركز المالي للشركة علي النحو التالي :

قائمة المركز المالي للشركة في ٣٠/١٢/١٤٤٠هـ

	2000000		أراضي	2000000
			مباني	5000000
حقوق الملكية	8000000		أثاث	2000000
			نقدية	1000000
	10000000			10000000

فإذا علمت ما يلي : صافي الأرباح المحققة عن عام 1440هـ ، هي مبلغ 3 مليون ريال ، نسبة العائد علي الأصول 30% ، ونسبة الديون لحقوق الملكية 25% ، علي حين علي مستوي الصناعة تبلغ نسبة العائد علي الأصول 25% ، ونسبة الديون لحقوق الملكية 30% ، وهي نسب مرضية جداً لمجلس الإدارة.

المعايير المطبقة (القائمة علي القواعد) ، هي معالجة الأصول المؤجرة كأصول رأسمالية إذا زادت مدة الإيجار عن 75% من العمر الاقتصادي للأصل ، وفي حالة عدم تحقق ذلك تعالج كأصول تشغيلية.

المطلوب اتخاذ القرار المحاسبي الملائم.

(شركة المجد لنقل الأثاث)

المجموعة الرابعة (عدم وجود دوافع مع معايير قائمة علي المبادئ)

مقدمة :

أنت بصدد المشاركة في بحث يساهم في الوصول إلي فهم أفضل لكيفية اتخاذ قرار بإجراء معالجة محاسبية معينة في ظل تطبيق المعايير المحاسبية القائمة علي القواعد ، وكذلك في ظل الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالشركة ، ويكون مطلوب منك اتخاذ قرار في ظل المعلومات المحاسبية المقدمة لك ، وإليك الحالة العملية.

قامت شركة المجد لنقل الأثاث بتاريخ ١/١/١٤٤٠هـ باستئجار ونش واستخدامه في نشاط الشركة ، بقيمة بلغت ٢ مليون ريال ، لمدة ١٠ سنوات ، والعمر الاقتصادي المتوقع للأصل يتراوح من ١٢ إلي ١٥ سنة حسب طبيعة النشاط وساعات التشغيل ، ويتم سداد المبلغ علي أقساط سنوية متساوية القيمة يدفع في بداية كل سنة اعتباراً من بداية العام القادم ، وكانت قائمة المركز المالي للشركة علي النحو التالي :

قائمة المركز المالي للشركة في ٣٠/١٢/١٤٤٠هـ

	2000000		أراضي	2000000
			مباني	5000000
حقوق الملكية	8000000		أثاث	2000000
			نقدية	1000000
	10000000			10000000

فإذا علمت ما يلي : صافي الأرباح المحققة عن عام 1440هـ ، هي مبلغ 3 مليون ريال ، نسبة العائد علي الأصول 30% ، ونسبة الديون لحقوق الملكية 25% ، علي حين علي مستوي الصناعة تبلغ نسبة العائد علي الأصول 25% ، ونسبة الديون لحقوق الملكية 30% ، وهي نسب مرضية جداً لمجلس الإدارة .

المعايير المطبقة (القائمة علي المبادئ) ، هي معالجة الأصول المؤجرة كأصول رأسمالية إذا كانت مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل ، وفي حالة عدم تحقق ذلك تعالج كأصول تشغيلية ، والمطلوب اتخاذ القرار المحاسبي الملائم ، مع توضيح كيفية الوصول للحكم المهني فيما يتعلق بالجزء الأكبر من العمر الاقتصادي للأصل.