

المقدمة

تتضمن على:

أولاً: الإطار المنهجي Methodical Framework

ثانياً: الدراسات السابقة Previous Studies

أولاً: الإطار المنهجي *Methodical Framework*

تمهيد *Preface*

القوائم المالية فى شركات المساهمة العامة دائماً يتم إعدادها لتخدم عدد من الأطراف هم ذات مصلحة بهذه الشركات وهم: إدارة المنشأة، المقرضون الحاليون والمرقبون، المستثمرون الحاليون والمرقبون، الموردون، الدائنون، العملاء، العاملون، نقابات العمال، المحللون الماليون، المخططون الإقتصاديون، المراجعون الخارجيون، سماسة الأوراق المالية، إدارات أسواق الأوراق المالية، الحكومة، والمجتمع بصفة عامة. حيث أنها تُعد وتُعرض للمساعدة فى تقييم الأداء المالي للشركات وإتخاذ قرارات مستخدميها. وهذه القوائم يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP)، وأن الـ (GAAP) يتضمن كافة المبادئ والسياسات المحاسبية التى يتم إستخدامها فى حل المشكلات المحاسبية المختلفة، وأن المشكلة المحاسبية الواحدة لها عدد من بدائل السياسات المحاسبية لمعالجتها، وتختلف أرقام نتائج إستخدام بدائل السياسات المحاسبية عن بعضها البعض فى القوائم المالية، علماً بأن كل تلك السياسات مقبولة عموماً من قبل الأكاديمين والمهنيين، إذن يتضح جلياً أن هناك مشكلة وهى كيفية الإختيار من بين تلك البدائل أو السياسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية؟، حيث يمكن بتوليف بدائل السياسات المحاسبية إعداد عدد كبير جداً من القوائم المالية. وبما أن الملكية انفصلت عن الإدارة، أصبحت إدارة الشركات المساهمة تتلاعب بالأرقام الموجودة فى القوائم المالية عن طريق الإختيار والتغيير بين بدائل السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية لإعداد قوائم تخدم أغراضها. حيث أن هناك عدد من الشركات العالمية كانت تخفى حجمها المالي الحقيقي عن طريق التغيير الإدارى للسياسات المحاسبية، ولقد إنهارت عدداً كبيراً من الشركات العملاقة فى عدد من دول العالم مع نهاية 2001م، منها شركات "Enron"، "Tyco International"، "Adelphia"، "World Com"، "Marth Stewart"، "Global Crossing" فى الولايات المتحدة الأمريكية، "Vivendi" فى فرنسا، "Ahold" فى هولندا، "Parmalat" فى إيطاليا، "Yokos" فى روسيا، "Credit-Suisse" فى سويسرا وغيرها، وتوالت إفلاس الشركات، وذلك نتيجة ممارسات إدارات تلك الشركات بعض التصرفات الإنتهازية ومنها ممارسات إدارة الأرباح "Earnings Management" بما فيها التغيير الإدارى للسياسات المحاسبية، وإن إنهيار هذه الشركات لم يقتصر على الخسائر المادية التى تحملها أصحاب المصالح فيها بل أدى ذلك إلى حدوث صدمة أخلاقية فى تلك المجتمعات، أظهرت حالة من الفشل الأخلاقي لكافة الأطراف ذات الصلة بعملية التقرير المالي، ونتج عن ذلك فقدان المستثمرين والمقرضين والمجتمع ككل للثقة فى الشركات؛ وأن التغيير الإدارى للسياسات المحاسبية كان من العوامل المساعدة على تدنى الوضع المالي لهذه الشركات وإفلاس بعضها. فى هذه الدراسة

سيتم كشف ما إذا كانت الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية تتلاعب بأرقام بنود القوائم المالية باستخدام السياسات المحاسبية لتحقيق أغراض محددة وأثر ذلك علي كفاءة تقويم الاداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية، وتحدد عوامل تغيير السياسات المحاسبية، والعوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول تغيير السياسات المحاسبية، واستخدام مفاهيم وآليات حوكمة الشركات في الحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية وأثاره.

البحث المحاسبى إتجه أولاً نحو المدخل المعياري (*Normative Approach*) لتفسير سلوكية الإدارة فى إختيار وتغيير السياسات المحاسبية، حيث أن المدخل المعياري يعرف المحاسبة كما ينبغى أن تكون وليس كما هى كائنة فعلاً كما فى المدخل الإيجابى (*Positive Approach*). وأن المدخل المعياري فشل فى تفسير ذلك السلوك للإدارة، حيث أنه لم يأتى بأساس علمى سليم لتفسير دوافع الإدارة للإختيار المحاسبى، وأنه يعتمد على أحكام شخصية فى تحديد السياسات المحاسبية الأفضل دون مراعاة بيئة المحاسبة والأطراف ذات المصلحة بالشركة وأن مصالح تلك الأطراف متضاربة، حيث أن إختيار سياسة محاسبية معينة قد تؤثر على بعض مستخدمي القوائم المالية بالسالب والبعض الآخر بالموجب؛ لهذه الأسباب إتجه البحث المحاسبى نحو المدخل الإيجابى لتفسير الظواهر المحاسبية والتنبؤ بها ومن خلاله يمكن تفسير دوافع سلوكية الإدارة تجاه السياسات المحاسبية، والحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية وأثاره باستخدام حوكمة الشركات (*Corporate Governance*) وماتتضمن من مفاهيم وآليات.

مشكلة الدراسة *Study Problem*

بالنسبة لآثار التغيير الإداري للسياسات المحاسبية وبإستقراء جميع الدراسات السابقة المتوفرة داخل الدراسة وجد الباحث أن هنالك فجوة فيها، حيث تناولت دراسة (د. سليمان محمد، 1995م) السياسات المحاسبية لتقييم الإنفاق طويل الأجل وعلاقته بأداء الشركات المصرية باستخدام المدخل الإيجابى، وإختبرت دراسة (د. محمد حسين أحمد، 1998م) أثر السياسات المحاسبية البديلة علي تقييم المنشآت فى المملكة العربية السعودية، وركزت دراسة (د. حسن علي، 1999م) علي تأثير استخدام الإدارة لإستراتيجية تمهيد الدخل على أسعار الأسهم للشركات المساهمة المصرية، أما فى جمهورية السودان تناولت دراسة (آدم محمد، 2008م) أثر بدائل القياس والتقويم المحاسبى علي قرار منح التمويل، وتناولت دراسة (صالح حامد، 2009) أثر نماذج القياس المحاسبى فى جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار فى الأوراق المالية. ويلاحظ الباحث قلة الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع تأثير التغيير الإداري للسياسات المحاسبية على كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية عموماً، حيث بعض الدراسات إختبرت العلاقة بين بعض السياسات المحاسبية وتقييم المنشآت، وبعضها بين تباين السياسات المحاسبية وأسعار الأسهم، والبعض الآخر إختبر العلاقة بين نماذج وبدائل القياس والتقويم المحاسبى وقرار منح التمويل وقرار الإستثمار. ومن

ثم فإن الدراسات السابقة لم تختبر بصورة مباشرة أثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية على كفاءة تقويم الأداء المالي وجميع قرارات مستخدمى القوائم المالية، إضافة إلى قلة الدراسات من هذا النوع في السودان. وإعتمد الباحث في تبرير دراسة هذه الفجوة على نظرية المحاسبة الإيجابية (Positive Accounting Theory) التي تحاول تفسير ما يتم من ممارسات محاسبية في الواقع العملي والآثار الناتجة عن ذلك على كل من الأفراد والموارد المتاحة للمنشأة، فهي تفسر دوافع تغيير السياسات المحاسبية وآثاره على كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات المستخدمين.

بالنسبة للعوامل الإقتصادية التي تدفع الإدارة إلى تغيير السياسات المحاسبية، فقد إختبرت عدد من الدراسات المقارنة العلاقة بين العوامل أو الدوافع الإقتصادية وإختيار السياسات المحاسبية، ففي الولايات المتحدة الأمريكية منها دراسات (Watts and Zimmerman, 1978)، (Dhaliwal, 1980)، (Zmijewski and Hagerman, 1981)، (Healy, 1985)، (Gopalakrishnan, 1994) ودراسة (أمل صلاح، 1997م)، وفي كندا دراسة (Charles P.C, 1999)، وفي فرنسا وكندا دراسة (2006)، (Othman.H and Zeghal.D)، وفي تركيا دراسة (Atik.A, 2009)، وفي الدول النامية وتحديداً في منطقة آسيا والمحيط الهادي للشركات المدرجة أسهماها في أسواق الأوراق المالية في أستراليا، هونك كونج، أندونيسيا، ماليزيا، وسنغافورة دراسة (E.W.Astami and G.Tower, 2006)، وفي جمهورية مصر العربية دراسة (طارق عبد العال، 1997م)، وفي المملكة العربية السعودية دراسة (د.محمد بدر الدين إبراهيم، 2001م) ودراسة (د.عبد الله علي، 2002م)، وفي الأردن دراسة (د.مؤيد محمد علي، 2006م)، أما في جمهورية السودان فالدراسات ذات العلاقة لا تزال قليلة جداً منها دراسة (الهادي آدم، 2001م) ودراسة (إسماعيل عبد الله، 2010م)، ويلاحظ الباحث هنالك إختلاف بين الدراسات السابقة من حيث تناول متغيرات العوامل الإقتصادية التي تؤثر على إختيار السياسات المحاسبية وكذلك إختلاف مجال تطبيق الدراسة، إضافة إلى أن معظم الدراسات السابقة تصف العوامل الإقتصادية وفقاً لتصنيف الشركات التي تطبق سياسات محاسبية معينة مطبقة أصلاً. أما دراسة الباحث سوف تختبر متغيرات العوامل الإقتصادية التي تؤثر على سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، وأن بعض هذه المتغيرات لم تختبر بعد في جمهورية السودان.

بالنسبة للعوامل البيئية التي تؤثر على إختيار السياسات المحاسبية، كذلك يوجد قلة في الدراسات السابقة المقارنة، ففي المملكة العربية السعودية دراسة (د.محمد شريف توفيق، د. حمدي محمود قادوس، 1991م)، حيث أن الدراسة طوّرت المدخل الإيجابي (كما ورد في الفكر المحاسبي الأمريكي) لتفسير عملية إختيار السياسات المحاسبية بإدخال العوامل البيئية كراي مراقب الحسابات ودرجة التحفظ والعرف المحاسبي لتتناسب مع البيئة السعودية، وفي جمهورية مصر العربية دراسة (د.طارق عبد العال، 2007م)، حيث أضافت الدراسة أبعاد أخرى للعوامل البيئية لتفسير عملية إختيار السياسات

المحاسبية، وتشمل الأبعاد الثقافية والقيم المجتمعية والقيم المحاسبية، أما في جمهورية السودان أضافت دراسة (عبد الله أحمد، 2009م) عوامل أخرى كقوانين الإستثمار والضرائب والقانون التجاري وقانون الشركات علي عملية الإختيار من بين بدائل السياسات المحاسبية. ويلاحظ الباحث عدم وجود دراسات سابقة مقارنة في جمهورية السودان تدرس أثر العوامل البيئية المتمثلة في الأبعاد الثقافية والقيم المجتمعية والقيم المحاسبية علي سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية، لذلك سوف يتم تناولها في هذه الدراسة.

بالنسبة للعوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول الثبات في تغيير السياسات المحاسبية، يلاحظ أن الدراسات السابقة المتوفرة لم توضح العوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول عدم ثبات الشركات في تغيير السياسات المحاسبية بصورة مباشرة. فالدراسات السابقة المتوفرة أوضحت تأثير العوامل علي إستقلالية المراجع الخارجي، من هذه العوامل: الأتعاب التي يتقاضها المراجعين الخارجيين، وتغيير المراجعين الخارجيين للضغط عليهم من قبل الإدارة لقبول الممارسات المحاسبية التي تفضلها، والعلاقة الطويلة المستمرة بين المراجعين الخارجيين وعملائهم ينتج عنها علاقة شخصية، والمنافسة بين المراجعين الخارجيين، وتأثير ممارسة إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي، وتأثير تلك العوامل علي إستقلاليتهم. ومن تلك الدراسات، دراسة (Simon.D.T, and Francis.J.R, 1988)، دراسة (د.هشام عبد الحي، 1996م)، دراسة (حسام السعيد الوكيل، 2004م)، دراسة (إيمان حسين الشاطري، وحسام عبد المحسن العنقري، 2006م) ودراسة (د.عماد سعيد الزمر، 2009م). يلاحظ الباحث أن الدراسات السابقة لم توضح العلاقة بين تلك العوامل وسلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية بصورة مباشرة، بالإضافة إلي ذلك لاتوجد دراسات سابقة في السودان تناولت تلك العلاقة.

بالنسبة لمشكلة كيفية الحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، فقد أجريت عدد من الدراسات السابقة المقارنة في عدد من الدول لدراسة العلاقة بين مبادئ، خصائص، أدوات حوكمة الشركات أو أحد أدواتها، وبين تقييد التلاعب في القوائم المالية أو تقليل عمليات إدارة الأرباح وسياسة تمهيد الدخل، لكن تلك الدراسات لم تدرس بصورة مباشرة العلاقة بين حوكمة الشركات والحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية وأثاره، بالإضافة إلي ذلك لا يوجد دراسات سابقة في السودان تناولت تلك العلاقة. ومن تلك الدراسات، في الولايات المتحدة الامريكية دراسة (Beaudion, 2008) وفي جمهورية مصر العربية دراسة (د.محمد عبد العزيز خليفة، 2003م) ودراسة (د.أمال محمد عوض، 2004م) ودراسة (د.سمير كامل، 2006م) وفي ماليزيا دراسة (N.mohd, and Othes, 2005) وفي الهند دراسة (Sarkar, and Others, 2006) وفي باكستان دراسة (Ali shah, and Others, 2006).

بناءً علي ما تقدم تتمثل مشكلة الدراسة بالآتي:

1. تأثير التغيير الإداري للسياسات المحاسبية على كفاءة تقييم الأداء المالي.
2. تأثير التغيير الإداري للسياسات المحاسبية على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

3. تحديد العوامل الاقتصادية التي تؤثر علي سلوكية الإدارة لتغيير السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية.
4. تحديد العوامل البيئية التي تؤثر علي سلوكية الإدارة لتغيير السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية.
5. تحديد العوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول تغيير السياسات المحاسبية.
6. كيفية الحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية وآثاره بإستخدام حوكمة الشركات.

أهمية الدراسة *Study Importance*

تتمثل أهمية الدراسة بالآتي:

1. الأهمية العلمية "النظرية"

- أ. تساهم الدراسة في لفت إنتباه الأكاديميين ومراكز الأبحاث لمشكلة تغيير السياسات المحاسبية وآثارها ودوافعها وكيفية الحد منها، لإجراء مزيد من الدراسات في هذا المجال.
- ب. دراسة تغيير السياسات المحاسبية وآثارها ودوافعها ومعالجاتها يساهم في التقليل من عيوب الإطار الفكري المحاسبي.

ج. تفسير سلوكية الإدارة في إختيار وتغيير السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية بإستخدام المدخل الإيجابي في المحاسبة، وتطويره ليشمل العوامل البيئية المتمثلة في الأيدولوجية الأخلاقية والخصائص الديموجرافية، القيم الإجتماعية "الثقافية"، والقيم المحاسبية.

2. الأهمية العملية "التطبيقية"

أ. أرقام بنود القوائم المالية المتأثرة بالتغيير في السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية تعتبر مضللة عند تقويم الأداء المالي للشركات وإتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية، ومن ثم فإن آثارها قد تحدث في المستقبل في شكل أزمات مالية أو حتى إنهيار الشركات وإعلان إفلاسها، والإضرار بالإقتصاد الوطني.

ب. بيان آثار تغيير السياسات المحاسبية ودوافعه يساعد المحللين الماليين في زيادة كفاءتهم في التحليل المالي، وزيادة كفاءة المراجعين الخارجيين في أداء عملية المراجعة فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية، وتفيد الجهات المسؤولة في وضع المعايير المحاسبية في السودان.

ج. توضيح كيفية إستخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من مناورات الإدارة في التغييرات في السياسات المحاسبية يساعد في وضع قانون لحوكمة الشركات في السودان.

أهداف الدراسة *Study Objectives*

تحقق هذه الدراسة الأهداف التالية:

1. معرفة السياسات المحاسبية "ماهية السياسات المحاسبية، التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، عدم تنظيم وتنظيم السياسات المحاسبية".
2. دراسة وإختبار أثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية على كفاءة تقويم الأداء المالي للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

3. دراسة وإختبار أثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية على قرارات مستخدمي القوائم المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.
4. معرفة العوامل الاقتصادية التي تؤثر على سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.
5. معرفة العوامل البيئية التي تؤثر على سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.
6. معرفة العوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول تغيير السياسات المحاسبية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.
7. دراسة حوكمة الشركات وإختبار أثرها علي الحد من السلوك الإداري للتغيير في السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

منهجية الدراسة *Study Method*

تم إستخدام المنهج الوصفي لدراسة وتوضيح ظاهرة التغيير الإداري للسياسات المحاسبية وبيان آثارها علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، ومعرفة دوافعها والتنبؤ عن دوافعها في حالة حدوثها مستقبلاً، ودراسة كيفية معالجتها أو الحد منها بإستخدام آليات حوكمة الشركات.

فرضيات الدراسة *Study Hypothesis*

تتمثل فرضيات الدراسة بالآتي:

- الفرضية الأولى:** "التغيير الإداري للسياسات المحاسبية يؤثر على كفاءة تقويم الأداء المالي للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية".
- الفرضية الثانية:** "التغيير الإداري للسياسات المحاسبية يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية".
- الفرضية الثالثة:** "هنالك عوامل إقتصادية تؤثر على سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية".
- الفرضية الرابعة:** "هنالك عوامل بيئية تؤثر على سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية".
- الفرضية الخامسة:** "هنالك عوامل تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول تغيير السياسات المحاسبية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية".
- الفرضية السادسة:** "حوكمة الشركات تساعد في الحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية".

نظريات الدراسة *Study Theories*

إستندت الدراسة إلي عدد من النظريات في إطار الفكر المحاسبي، وجميع هذه النظريات أما منبثقة من نظرية المحاسبة الإيجابية (Positive Accounting Theory) أو أنها تحقق أهدافها:

1. نظرية الإشارة *Signaling Theory*

تفترض هذه النظرية أن الإدارة تغير السياسات المحاسبية لإصدار إشارات (Signals) معينة في معلومات القوائم المالية عن تحسين الأداء المالي للشركات.

2. النظرية الشرطية *Contingency Theory*

تفترض هذه النظرية أن إحتمال وقوع الحدث يكون مشروطاً بالفعل المختار، ومن ثم فإن إختيار الإدارة من بين بدائل السياسات المحاسبية يكون مشروطاً بالقيود المفروضة علي المنشأة، حيث يتم إفتراض وجود علاقات مشابهة بين خصائص المنشأة وإختيار الإدارة للسياسات المحاسبية.

3. النظرية السلوكية *Behaviorism Theory*

تفترض أن الإدارة تُغيّر السياسات المحاسبية لإعداد قوائم مالية تؤثر علي سلوك مستخدميها.

4. نظرية الوكالة والتعاقدات *Agency and Contract Theory*

تنظر هذه النظرية إلي المنشأة علي أنها منظومة من العلاقات التعاقدية بين مجموعة من الأطراف ذوي المصالح المتعارضة، وتُنشئ تلك العلاقات مجموعة من المشاكل عُرفت "بمشاكل الوكالة"، التي تنتج من حالة عدم تماثل المعلومات بين الوكيل والأصيل، وسعي كل طرف إلي تعظيم منفعته الذاتية حتي ولو علي حساب المنفعة الذاتية للأطراف الأخرى. ومن ثم فإن الإدارة "الوكيل" يكون لديه الدافع إلي إستخدام بدائل السياسات المحاسبية التي تؤدي إلي زيادة ثروته. كما تنامي الدور التعاقدية للمعلومات المحاسبية بين الأطراف المختلفة ذات المصلحة بالمنشأة، وأن الإدارة تُغيّر السياسات المحاسبية لتحقيق أغراض تعاقدية.

5. نظرية ردود الأفعال الحكومية *Political and Regulation Theory*

تفترض هذه النظرية إن المنشآت التي تحقق أرباح كبيرة تصبح محل إهتمام ونقد مستمر من قبل السياسيين والمستهلكين والنقابات والجمهور بصفة عامة، ومن ثم تتعرض إلي إجراءات سياسية تسمى هذه الإجراءات وما يترتب عليها من أعباء وإلتزامات بالتكاليف السياسية، مما يدفع مديري المنشآت إلي تغيير السياسات المحاسبية التي تخفض الأرباح، لتتجنب تلك الأعباء.

6. نظرية المحاسبة الإيجابية *Positive Accounting Theory*

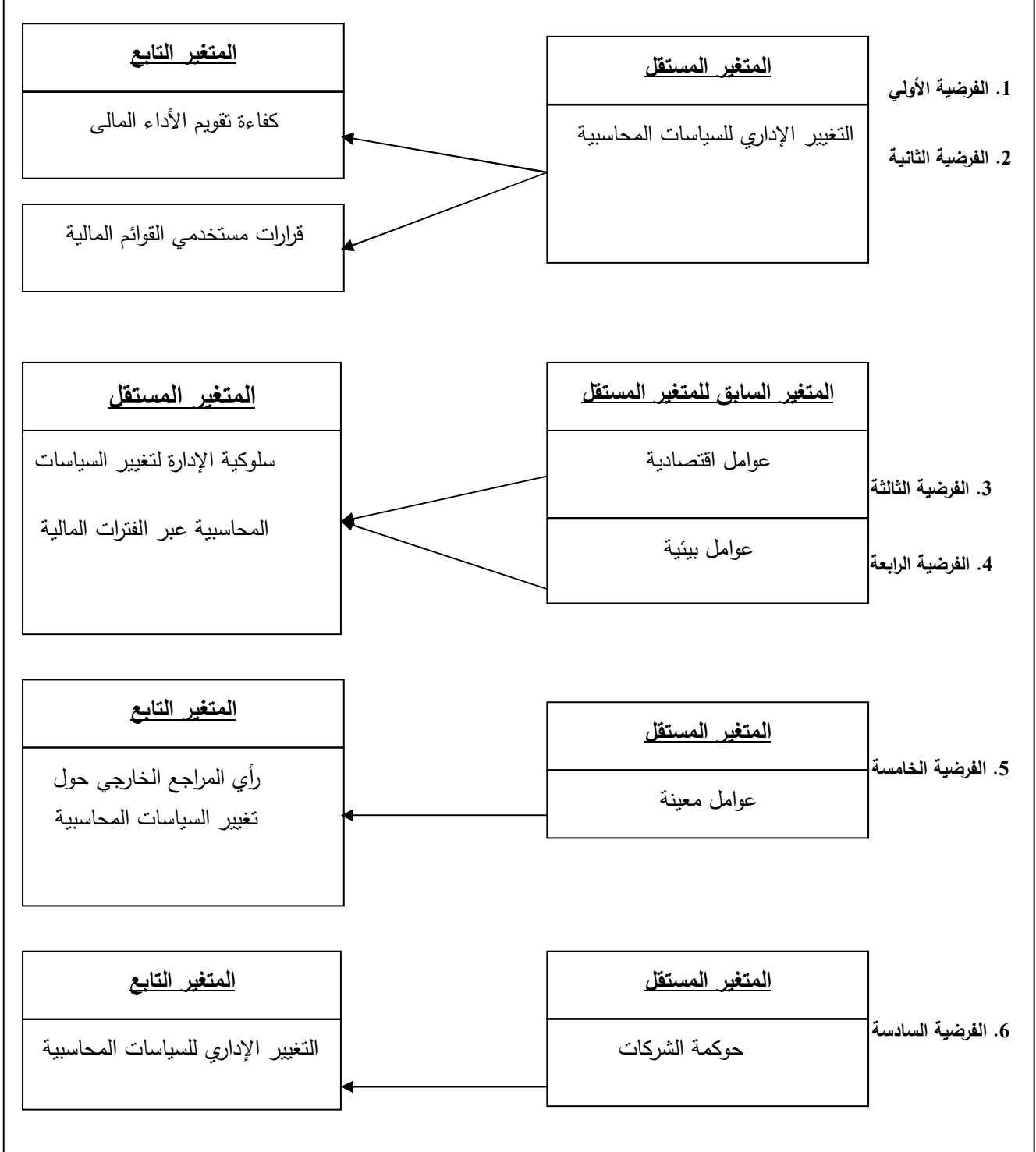
نظرية المحاسبة الإيجابية تشرح وتفسر المحاسبة كما هي كائنة فعلاً، وتفسر ما يتم من ممارسات محاسبية في الواقع العملي والآثار الناتجة عن ذلك علي كل من الأفراد والموارد المتاحة للمنشأة. يستخدم الباحث هذه النظرية لتفسير دوافع تغيير السياسات المحاسبية وآثاره علي تقويم الأداء المالي وقرارات المستخدمين.

النموذج التصوري للدراسة *Study Model*

يوضح الشكل رقم (أ) النموذج التصوري للدراسة حسب فرضياتها:

شكل رقم (أ)

النموذج التصوري للدراسة



المصدر: إعداد الباحث، 2011م

مصادر الدراسة *Study Sources*

تتمثل مصادر جمع بيانات الدراسة في مايلي:

1. المصادر الثانوية: الكتب، الدوريات، الرسائل العلمية، المؤتمرات والندوات، اللوائح، التقارير، والإنترنت.
2. المصادر الأولية: أستخدمت التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية والتقارير السنوية لسوق الخرطوم للأوراق المالية، كما أستخدمت إستمارة الإستبانة لجمع البيانات من الوكلاء والسماسة ومديري الإدارات والمحليين الماليين والمستثمرين المنتسبين لسوق الخرطوم للأوراق المالية، والمحاسبين والمراجعين الداخليين والخارجيين والمحليين الماليين والإداريين في الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

حدود الدراسة *Study Limits*

تتمثل حدود الدراسة بالآتي:

1. الحد الزمني: الدراسة التطبيقية، أستخدمت التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية والتقارير السنوية لسوق الخرطوم للأوراق المالية التي تغطي الفترة من 2006م وحتى 2010م، أما الدراسة الميدانية، بيانات إستمارة الإستبانة 2012م.
2. الحد المكاني: يتمثل في سوق الخرطوم للأوراق المالية وعينة الشركات المدرجة فيه.
3. تختبر الدراسة أثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية، ومعرفة العوامل الإقتصادية والبيئية التي تؤثر علي سلوكية الإدارة لتغيير السياسات المحاسبية، والعوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول تغيير السياسات المحاسبية، ومعرفة دور حوكمة الشركات في الحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية.

هيكلية الدراسة *Structure Study*

تتكون الدراسة من مقدمة وأربعة فصول وخاتمة، حيث تتضمن المقدمة الإطار المنهجي والدراسات السابقة. والفصل الأول بعنوان السياسات المحاسبية موضحاً به، المبحث الأول ماهية السياسات المحاسبية، المبحث الثاني التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، والمبحث الثالث عدم تنظيم وتنظيم السياسات المحاسبية. الفصل الثاني بعنوان إستخدامات القوائم المالية وأثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، موضحاً به: المبحث الأول القوائم المالية وأثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، المبحث الثاني كفاءة تقويم الأداء المالي وأثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، والمبحث الثالث مستخدمي القوائم المالية وأثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية.

الفصل الثالث دوافع والحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، موضحاً به: المبحث الأول المدخل الإيجابي والتغيير الإداري للسياسات المحاسبية، المبحث الثاني دوافع سلوكية الإدارة في إختيار وتغيير السياسات المحاسبية، والمبحث الثالث حوكمة الشركات ودورها في الحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية. الفصل الرابع بعنوان الدراسة التطبيقية والميدانية موضحاً به: المبحث الأول الدراسة التطبيقية، والمبحث الثاني الدراسة الميدانية. أما الخاتمة إشملت علي النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة *Previous Studies*

1. دراسة، Watts and Zimmerman, 1978

(The Demand For and Supply of Accounting Theories: the Market For Excuses)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تفسير بواعث الإدارة في الإختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار. هدفت الدراسة إلى إستخدام المفهوم العلمي لنظرية المحاسبة الإيجابية باعتبارها مدخلاً حديثاً لتفسير بواعث الإدارة في الاختيار من بين السياسات المحاسبية. اعتمدت الدراسة علي المنهج الإيجابي حيث تم تحليل البيانات المالية للشركات الأمريكية التي عدّلت قوائمها المالية وفق المستوى العام للأسعار. توصلت الدراسة إلى أن الشركات كبيرة الحجم عندما تُعدل قوائمها المالية بالمستوى العام للأسعار تختار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح، بسبب أن الوفورات - تشمل تخفيض الضرائب والتكاليف السياسية والتنظيمية - الناتجة عن تخفيض الأرباح، أعلى من التكاليف المصاحبة لعملية تخفيض الأرباح - تشمل تكاليف إنتاج المعلومة المحاسبية وتكاليف تعديل خطط وحوافز الإدارة -، وأن هذه الوفورات في الشركات صغيرة الحجم أقل من التكاليف الإضافية، وبالتالي ليس لديها الدوافع لاختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح.

يري الباحث أن هذه الدراسة حددت بعض العوامل التي تدفع الإدارة للإختيار والتغيير من بين بدائل السياسات المحاسبية. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تدرس أثر ذلك الإختيار والتغيير علي كفاءة تقويم الأداء المالي للشركات وقرارات الأطراف المهتمة بالقوائم ودور حوكمة الشركات.

2. دراسة، Dhaliwal, 1980

(The Effects of The Firms Capital Structure On The Choice of Accounting Methods)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الإختيار بين الطرق المحاسبية البديلة في شركات البترول. هدفت الدراسة إلى فحص أثر هيكل رأس مال الشركة في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية لمعالجة تكاليف الاستكشاف في شركات البترول. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي. حيث تم تحليل البيانات المالية لشركات تُطبق سياسة التكلفة الكلية (FC)، وأخري تُطبق سياسة المجهودات الناجحة (SE). توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تزيد فيها نسبة المديونية تختار إتباع سياسة

(1) R.L.watts, and J.L.Zimmerman, **The Demand For and Supply of Accounting Theories: the Market For Excuses**, (New York: the Accounting Review, Vol.LIV, No.2, April, 1979)

(2) D.Dhaliwal, **The Effects of The Firms Capital Structure On The Choice of Accounting Methods**, (New York: The Accounting Review, January, 1980)

التكلفة الكلية (FC) في معالجة تكاليف البحث والاستكشاف، حيث عن طريق هذه السياسة يتم رسملة تكاليف الآبار الجافة والناجحة معاً وتحميلها علي عدد من السنوات، وبالتالي تؤدي إلي زيادة الأرباح وتمهيدها عبر السنوات. كذلك بينت النتائج أن الشركات كبيرة الحجم -حجم الشركة يتمثل في مبيعاتها- تكون أكثر ميلاً لاستخدام سياسة التكلفة الكلية وذلك لتمهيد الدخل عبر الفترات المتتالية.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت الإختيار من بين السياسات المحاسبية لشركات البترول، وبيّنت الهدف من ذلك الإختيار. وتتميز دراستي عنها في تناولها أثر التغيير في السياسات المحاسبية علي أغراض القوائم المالية، ودراسة المعالجة الممكنة لتخفيف ذلك الأثر.

3. دراسة، Zmijewski and Hagerman, 1981

(An Income Strategy to the Positive Theory of Accounting Standards Setting/Choice)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تفسير دوافع الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية، فطبقاً للمدخل الإيجابي فإن الإدارة تفضل إما مجموعة من السياسات المحاسبية التي تؤدي إلي زيادة الربح، أو مجموعة من السياسات التي تؤدي إلي تخفيض الربح. هدفت الدراسة إلي تفسير بواعث الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية من خلال أربع سياسات محاسبية هي: السياسات الخاصة بالمخزون السلعي، الإهلاك، الخصم الضريبي على الاستثمارات، وفترة إهلاك تكاليف التقاعد والمعاشات. وأشارت الدراسة إلي أن طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO)، والقسط الثابت، وطريقة التدفق لمعالجة الخصم الضريبي على الاستثمارات، وفترة (30) عاماً لإهلاك تكاليف التقاعد؛ باعتبار أن هذه السياسات مجتمعة تؤدي إلي زيادة الربح. وتم اختيار كل من طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً (LIFO)، الإهلاك المعجل، والتأجيل لمعالجة الخصم الضريبي علي الاستثمارات، وفترة أقل من (30) عاماً لإهلاك تكاليف التقاعد والمعاشات؛ باعتبار أن هذه السياسات مجتمعة تؤدي إلي تخفيض الربح. تم بناء نموذج رياضي وتطبيقه علي الشركات الأمريكية. توصلت الدراسة إلي أن الإدارة في المنشآت الكبيرة تميل إلي اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلي تخفيض الربح، وذلك لتخفيض التكاليف السياسية، وأن المنشآت التي علي درجة عالية من الخطر تميل إلي اختيار الإستراتيجيات المحاسبية التي تؤدي إلي تخفيض الربح والعكس، وأن المنشآت ذات الكثافة العالية لرأس المال، وفي الصناعة ذات معدل التركيز المرتفع تلجأ إلي استخدام إستراتيجيات محاسبية تؤدي إلي تخفيض الربح بهدف تخفيض التكاليف التي تفرضها الدولة "التكاليف السياسية"، وأن

⁽¹⁾ M.Zmijewski and Hagerman, **An Income Strategy to The Positive Theory of Accounting Standards Setting/Choice**, (North-Holland: Journal of Accounting and Economics, August, 1981)

المنشآت التي لديها خطة للحوافز الإدارية ونسبة مديونية عالية "نسبة الديون/ إجمالي الأصول"، تلجأ إلى استخدام استراتيجيات محاسبة تؤدي إلى تخفيض الربح بهدف تخفيض تكاليف التعاقد. يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت تفسير سلوك الإدارة في إختيار وتغيير السياسات المحاسبية عن طريق إستخدام مجموعة من السياسات المحاسبية مجتمعة معاً بدلاً من إستخدام سياسة محاسبية واحدة. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتطرق لدراسة آثار تلك مجموعة السياسات ومعالجاتها.

4. دراسة، Healy, 1985

(¹) (The Effect of Bonus Schemes Accounting Decisions)

تمثلت مشكلة الدراسة في تأثير مخططات الحوافز الإدارية (*Bonus Schemes*) علي قرارات إختيار السياسات المحاسبية. هدفت الدراسة إلى فحص عقود الحوافز الإدارية النموذجية (*typical*)، وتقديم تحليل أكثر اكتمالاً من الدراسات السابقة لتأثيرات الحوافز الإدارية علي الاختيارات المحاسبية. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي. حيث تم تحليل البيانات المالية للشركات الصناعية الأمريكية التي توجد بها خطط للحوافز الإدارية مرتبطة بحدود دنيا وعليا بالأرباح. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، إذا كانت الأرباح المحققة أكبر من الحد الأعلى للحوافز فإن الإدارة تختار الطرق المحاسبية التي تخفض الأرباح وذلك لعدم استفادتها من تلك الزيادة، وأن نقلها للفترات القادمة سوف يزيد من الحوافز مستقبلاً؛ وإذا كانت الأرباح تقع بين الحدين الأعلى والأدنى للحوافز فإن الإدارة تختار الطرق المحاسبية التي تزيد الأرباح وذلك لزيادة الحوافز الحالية؛ وإذا كانت الأرباح المحققة أقل من الحد الأدنى للحوافز فإن الإدارة تختار الطرق المحاسبية التي تخفض الأرباح وذلك لزيادة الحوافز مستقبلاً. وأن هناك تغييرات كبيرة في السياسات المحاسبية خلال السنوات التي تلي تعديل أو تبني خطط للحوافز الإدارية.

يري الباحث أن هذه الدراسة تطرقت لتأثير عامل خطط الحوافز الإدارية علي إختيار وتغيير السياسات المحاسبية من قبل الإدارة. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتطرق للعوامل الأخرى، ولم تتناول تأثير التغيير في السياسات المحاسبية علي أغراض القوائم المالية ومعالجاتها.

5. دراسة د. محمد شريف توفيق، د. حمدي محمود قادوس، 1991م (دراسة إختبارية لاستخدام المدخل

الإيجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تفسير بواعث الإدارة لاختيار الطرق المحاسبية في الشركات السعودية. هدفت الدراسة إلى تقييم العوامل الأساسية للمدخل الإيجابي لتفسير عملية الاختيار بين

(¹) P.M.Healy, *The Effect of Bonus Schemes Accounting Decisions*, (North-Holland: Journal of Accounting and Economics, No.7, April, 1985)

(²) د.محمد شريف توفيق، د.حمدي محمود قادوس، دراسة إختبارية لاستخدام المدخل الإيجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، العدد72، 1991م)

بدائل السياسات المحاسبية كما وردت في الفكر المحاسبي الأمريكي ثم تطويرها بإدخال العوامل البيئية كـرأي مراقب الحسابات ودرجة التحفظ والعرف المحاسبي لتتناسب مع البيئة السعودية، تمثلت أهمية الدراسة في أن الدراسة تساعد في استكمال بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث أجرت دراسة إختبارية على القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، توصلت الدراسة إلى أن العوامل البيئية كـرأي مراقب الحسابات ودرجة التحفظ كانت أكثر تأثيراً في اختيار السياسات المحاسبية بالمملكة، أما بالنسبة للعوامل الاقتصادية فأثر بعضها ولكن بتأثير متباين مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية. أوصت الدراسة بضرورة تطوير المدخل الإيجابي بحيث يشمل العوامل البيئية والاقتصادية المؤثرة في عملية اختيار السياسات المحاسبية وذلك لتحقيق أكبر قدر ممكن من التفسيرات؛ وضرورة استكمال المعايير المحاسبية بالمملكة ومتابعة تطبيقها.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت العوامل التي يقوم عليها المدخل الإيجابي في تفسير سلوك الإدارة لإختيار وتغيير السياسات المحاسبية، وتطوير تلك العوامل لتشمل العوامل البيئية حتي تتناسب والبيئة السعودية. وتتميز دراسة الباحث عنها في تناولها أثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات المستخدمين، ودوافعه والحد منه.

6. دراسة، 1994، Gopalakrishnan

(Accounting Choice Decisions and Un Levered Firms: Further Evidence on Debt/ Equity Hypothesis)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في قرارات الاختيار المحاسبي في الشركات التي ليس لها دين طويل الأجل. هدفت الدراسة إلى تقييم الاختيار المحاسبي للسياسات المحاسبية بفحص تجريبي لمجموعة الشركات التي ليس لديها دين طويل الأجل (*Unlevered*) في تركيبة رأس المال. برزت أهمية الدراسة من سببين أولاً: حالة الشركات التي ليس لها دين طويل الأجل (*Unlevered*) يمكن أن تصبح أرضية إختبار إضافية للنظرية الإيجابية للاختيار المحاسبي للسياسات المحاسبية والنتائج على الأرجح أن تحسن الفهم بالنسبة لقرارات الاختيار المحاسبي للسياسات المحاسبية، ثانياً: تعرّض الدراسة بصورة أكثر عمومية لفرضية الدين إلى حقوق الملكية وفرضية التكلفة السياسية، خصوصاً بالنسبة للشركات الصغيرة. استخدمت الدراسة نماذج (*Logit Models*). تم تحليل البيانات المالية للشركات الأمريكية التي تفصح عن سياسات إهلاك الأصول الثابتة، والأخرى التي تفصح عن سياسات تقويم المخزون السلعي. أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات التي ليس لها دين طويل الأجل

⁽¹⁾ V.Gopalakrishnan, **Accounting Choice Decisions and Un Levered Firms: Further Evidence on Debt/Equity Hypothesis**, (U S A: Journal of Financial and Strategic Decisions, Vol.7, N.3, 1994)

(UnLevered) تميل إلى اختيار طرق محاسبية تزيد الدخل أكثر من الشركات التي لها دين طويل الأجل (Levered)، خصوصاً في إختيار طرق تقويم المخزون السلعي. كما أن إدارات الشركات سواء التي لها دين طويل الأجل أو التي ليس لها دين طويل الأجل تواجه بحوافز مماثلة لإختيار الطرق المحاسبية لتجنب التكاليف التي فرضت بالعقود المقيدة. وأن فرضية التكلفة السياسية لا تبدو مطبقة في الشركات الصغيرة.

يري الباحث أن هذه الدراسة تطرقت لتأثير عامل المديونية وحجم الشركة علي إختيار السياسات المحاسبية من قبل الإدارة. وتتميز دراستي عنها بتناولها العوامل الأخرى التي تؤثر علي التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، وتأثيراته، ودور حوكمة الشركات في الحد منه.

7. دراسة د. سليمان محمد مصطفى إسماعيل، 1995م (دراسة محاسبية اختبارية باستخدام المدخل

الإيجابي لطرق تقييم الإنفاق طويل الأجل وعلاقة ذلك بأداء الشركات المصرية)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إستخدام المدخل الإيجابي في تفسير سبب الإختيار من بين طرق تقويم الإنفاق طويل الأجل، وعلاقة الطرق المختارة وتقويم أداء الشركات. من أهداف الدراسة عرض وتحليل الإطار الفكري لطرق تقييم الإنفاق طويل الأجل لمعرفة الدوافع التي تدفع الشركة إلي تفضيل طرق محاسبية معينة دون الأخرى، وعلاقة ذلك بأداء الشركات. برزت أهمية الدراسة من تطور البيئة الاقتصادية في مصر وتكوين الشركات العملاقة وإعادة هيكلة القطاع العام والاتجاه نحو الخصخصة وتدعيم دور القطاع الخاص مما يتطلب تحديد واضح لطرق وأساليب تقويم الإنفاق طويل الأجل وفهم أسباب تبني طرق معينة، لمساعدة المهتمين للتعرف على خصائص الشركات التي تستخدم تلك الطرق. اعتمدت الدراسة علي المنهج الإيجابي والوصفي التحليلي، وعمل إستمارة الاستبانة. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، أن شركات الصناعة الواحدة تميل على استخدام طرق تقويم واحدة تقريباً في مجال القرارات طويلة الأجل، وعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين طرق تقويم الإنفاق طويل الأجل وأداء الشركات مقاساً بالعائد على السهم الواحد، وحجم الشركة مقاساً بحجم الاستثمارات فيما عدا العلاقة مع معدل العائد على الاستثمار، كما أن ليست هناك أي معايير محددة لاختيار الطرق المحاسبية للإنفاق طويل الأجل. من توصيات الدراسة الإسراع نحو تنظيم السياسات المحاسبية فيما يتعلق بقرارات الإنفاق الإستثماري.

يري الباحث أن هذه الدراسة بيّنت عدم وجود علاقة بين طرق تقويم الإنفاق طويل الأجل وأداء الشركات مقاساً بالعائد على السهم الواحد. لذلك فإن دراسة الباحث تتميز عنها في دراسة العلاقة بين التغيير في السياسات المحاسبية وكفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات المستخدمين والحوكمة.

⁽¹⁾ د. سليمان محمد مصطفى إسماعيل، دراسة محاسبية اختبارية باستخدام المدخل الإيجابي لطرق تقييم الإنفاق طويل الأجل وعلاقة ذلك بأداء الشركات المصرية، (مصر: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 17، العدد 2، 1995م)

8. دراسة د.مدثر طه أبو الخير، 1996م (إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية دليل ميداني من المتغيرات في أرصدة المخصصات بالقوائم المالية)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى تقديم تفسيرات نظرية لظاهرة إدارة الربح، وتحديد دوافعها، وتقديم دراسة على عينة من الشركات المصرية لتقديم دليل ميداني على حدوث الظاهرة في بيئة التقرير المحاسبي من خلال استخدام حساب المخصصات الأخرى بخلاف مخصص الإهلاك. مشكلة الدراسة تبحث عن ما هي ظاهرة إدارة الربح؟ وهل تحدث تلك الظاهرة في التقارير المالية للشركات المصرية؟ وما هي دوافعها؟. نبعت أهمية الدراسة من مساعدة المراجعين على تقرير الأهمية النسبية للتأثيرات المحاسبية المصطنعة وتعديل الأرباح الفعلية تبعاً لذلك وتوقع الأرباح المستقبلية، ومساعدة صناع السياسة المحاسبية على تحديد مساحة الاختيار المتاحة للإدارة عند تطبيق أساس الاستحقاق. اعتمدت الدراسة على المنهج الإيجابي، حيث استخدمت البيانات المالية المجمعة عن مفردات العينة. توصلت الدراسة إلى إن الشركات المصرية تمارس إدارة الأرباح حيث أنها خفّضت أرصدة المخصصات تبعاً لانخفاض أرباحها وذلك لزيادة الأرباح خشية من أن يفسر ذلك الانخفاض ضعف الأداء مقارنة بالسنوات السابقة، وأنها زادت أرصدة المخصصات تبعاً لزيادة الأرباح وذلك لتخفيض الأرباح والإحتفاظ بها لسنوات الجفاف، وخفّضت أرصدة المخصصات في السنوات التي سبقت عملية الخصخصة لزيادة الربح في هذه السنوات وذلك لتحقيق معدلات مرتفعة لربحية السهم وبالتالي زيادة السعر المعروف، كما أن الإدارة الجديدة تسعى لزيادة أرباح أول سنة مالية تكون مسئولة عنها عن طريق تخفيض رصيد المخصصات المتاحة.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت ظاهرة إدارة الربح وأكدت أن الشركات المصرية تمارس تلك الظاهرة. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تطرق لتأثيرات تلك الظاهرة من جانب التغيير في السياسات المحاسبية والوسائل التي يمكن إستخدامها للتخفيف منها.

9. دراسة أمل صلاح دردير، 1997م (التحليل المحاسبي لمحددات إختيار السياسة المحاسبية المناسبة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات البترول العاملة في أمريكا)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في قرار اختيار السياسة المحاسبية المناسبة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات البترول من المنظور المحاسبي وعلاقاته التشابكية الفرعية مع المنظور

⁽¹⁾ د.مدثر طه أبو الخير، إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية- دليل ميداني من المتغيرات في أرصدة المخصصات بالقوائم المالية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد2، 1999م)

⁽²⁾ أمل صلاح دردير، التحليل المحاسبي لمحددات إختيار السياسة المحاسبية المناسبة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات البترول العاملة في أمريكا، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 1995م)

التمويلي والإداري والاقتصادي. هدفت الدراسة إلي تحديد دوافع قرار اختيار السياسة المحاسبية المناسبة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات البترول وتحليلها لغرض تفسير هذا القرار والتنبؤ به مستقبلاً. برزت أهمية الدراسة في تحليل مشكلة الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية في محاولة لتقويم المداخل المقترحة لاتخاذ قرار الاختيار من بين تلك البدائل، وتحليل أهم العوامل المؤثرة فيه بما يساعد تفسيره والتنبؤ به مستقبلاً، وهذا يعطي رؤية أوضح وأعمق لمتخذي القرارات عند تفسير الأرقام المحاسبية بما يساعدهم في اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة تزداد أهميتها مع تزايد الاتجاه نحو التخصص. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمت أسلوب تحليل التمايز (*Discriminate Analysis*) وتحليل الانحدار اللوجستيكي (*Logistic Regression*) لتحليل البيانات المالية المجمعة. توصلت الدراسة إلي أن المتغيرات المؤثرة في قرار اختيار السياسة المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف (*FC*) و(*SE*) مرتبة حسب أهميتها النسبية تشمل نسبة المديونية، مدى وجود شروط اتفاقيات القروض المعتمدة على الأرقام المحاسبية، كثافة رأس المال، الأهمية النسبية للمكافآت المعتمدة على الأرباح المحاسبية، نسبة القروض العامة إلى إجمالي القروض طويلة الأجل، مدى وجود ضمان القروض، فترة الاستحقاق، مدى وجود حدود على الأرباح المحققة في خطة المكافآت، مدى إمكانية تعديل خطة المكافآت، درجة تركيز الملكية الخارجية، وقد أوضح التحليل انخفاض معنوية المتغيرين الآخرين. أوصت الدراسة بضرورة تفسير قرار الاختيار من بين بدائل السياسات المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات البترول بحيث يأخذ في الحسبان الأطراف الأخرى المتأثرة بذلك القرار. يري الباحث أن هذه الدراسة حلت وحددت محددات قرار إختيار السياسة المحاسبية المناسبة لمعالجة تكاليف البحث والإستكشاف في شركات البترول. وأنها تختلف عن دراستي في عدم تحديدها مدي تأثر كفاءة تقويم الأداء المالي وكل وقرارات كل طرف من الأطراف المهتمة بالقوائم المالية من ذلك القرار، وإمكانية وجود معالجة لأثر ذلك القرار بإستخدام آليات حوكمة الشركات.

10. دراسة طارق عبد العال حماد، 1997م(نموذج مقترح لترشيد قرار الاختيار بين بدائل القياس

والتقويم المحاسبي في ضوء خصائص وأهداف الوحدات الاقتصادية المصرية)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد المعايير التي علي أساسها تختار المنشآت بين بدائل القياس والتقويم المحاسبي عندما لا يوجد إلزام قانوني بطريقة معينة. وهدفت الدراسة إلي تحديد وقياس وتحليل المتغيرات المؤثرة في قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقويم المحاسبي في ضوء ظروف

(1) طارق عبد العال حماد، نموذج مقترح لترشيد قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقويم المحاسبي في ضوء خصائص وأهداف الوحدات الاقتصادية المصرية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 1997م)

ومتغيرات البيئة المصرية وذلك من خلال دراسة ميدانية تقوم علي قائمة الاستقصاء، وكذلك بناء نموذج كمي تفسيري يقوم علي فحص الأرقام الفعلية لعينة من المنشآت المصرية، والتعرف علي أسباب الاختلاف في اختيار الطرق المحاسبية في ضوء أهداف وخصائص تلك المنشآت. نبعت أهمية الدراسة من أهمية علمية حيث أن الأدب المحاسبي يحتاج إلي نظرية لشرح وتفسير الدوافع الكامنة وراء تفضيل الوحدات الاقتصادية لطرق محاسبية معينة من بين الطرق المحاسبية المتعارف عليها، وأهمية عملية بالنسبة لإدارة الوحدات الاقتصادية، ولأطراف علاقة الوكالة بالوحدات الاقتصادية، وللمستثمرين والمحللين الماليين والجهات التي تصدر المعايير، ولاتجاهات الفكر المحاسبي المعاصر، وللجوة بين البحوث المحاسبية والتطبيق. اعتمدت الدراسة علي المنهج الإيجابي لتفسير ما هو واقع فعلاً، حيث إستخدمت إستمارة الإستبانة لجمع البيانات. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، أن المنشآت التي تعمل خلال فترة الإعفاء الضريبي والمنشآت التي تزيد فيها نسبة الديون إلي حق الملكية تفضل اختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلي زيادة صافي الربح، وذلك لتحقيق وفورات ضريبية واستيفاء شروط الدين القائمة أو الاتفاق علي ديون جديدة، وأن المنشآت التي تحقق خسائر أو أرباح منخفضة تفضل اختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي زيادة صافي الربح. كما لم تؤيد الدراسة متغير حجم المنشأة وأن متغير الحوافز الإدارية لا يساهم في تفسير الظاهرة. أوصت الدراسة بضرورة تنظيم السياسات المحاسبية في مصر بتكوين مجلس لمعايير المحاسبة المالية يمكن أن يضم بعض أساتذة الجامعات ومزاولي المهنة وممثلي الحكومة وذلك لإصدار معايير محاسبية ملزمة لاتعتمد علي تعريب معايير المحاسبة الدولية وإنما استقراء متغيرات البيئة المصرية مع الإسترشاد بتجارب الولايات المتحدة الأمريكية.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت تفسير سلوك المنشآت في اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، حيث أنها حددت بعض المعايير التي يمكن الاستناد عليها في تفسير عملية الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي عن طريق استخدام المدخل الإيجابي في البيئة المصرية. وأن دراسة الباحث تتميز عنها بتناولها آثار عملية اختيار وتغيير بدائل السياسات المحاسبية وإمكانية الحد منها بإستخدام آليات حوكمة الشركات.

11. دراسة د.محمد حسين أحمد، 1998م(أثر السياسات المحاسبية البديلة علي تقويم المنشآت)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تأثير تباين تطبيق السياسات المحاسبية علي تقويم المنشآت. هدفت الدراسة إلي تحديد مفهوم، طبيعة، أهداف، آثار، وعوامل تباين تطبيق السياسات المحاسبية البديلة في الفكر المحاسبي، واختبار مدى التغير في القيمة الدفترية للمنشأة والعائد على السهم والعائد على

(1) د.محمد حسين أحمد، أثر السياسات المحاسبية البديلة علي تقويم المنشآت بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية، (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد2، 1998م)

حقوق الملكية في التنبؤ بالقيمة السوقية للمنشأة. برزت أهمية الدراسة في أثر تطبيق سياسات محاسبية معينة على القيم التاريخية لنتائج النشاط والمركز المالي والتي يتم استخدامها في مجالات متعددة منها، التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للقيمة السوقية للمنشأة وتوزيعات الأرباح وإعداد التنبؤات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وأن الإفصاح عن هذه السياسات يحقق خصائص جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي تنمية كفاءة سوق رأس المال. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، لتحليل التقارير المالية المراجعة. توصلت الدراسة إلي أن القيمة الدفترية للسهم والعائد على حقوق المساهمين من أهم العوامل المفسرة للتغير في قيم القيمة السوقية للسهم، مما يعني تأثير تباين السياسات المحاسبية المطبقة على تقييم الشركة. أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت السياسات المحاسبية البديلة، والعوامل التي تؤدي إلي تباين تطبيقها بين المنشآت، وتأثير تباين تطبيقها علي تقييم المنشآت السعودية من خلال القيمة الدفترية للسهم والعائد على حقوق المساهمين، والقيمة السوقية للسهم. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تربط بين تباين تطبيق تلك السياسات وكفاءة التقييم الشامل للأداء المالي للمنشآت واقتصادها على المساهمين فقط، وتجاهل بقية مستخدمي القوائم المالية، وقراراتهم، ودور حوكمة الشركات.

12. دراسة مصطفى محمد كمال محمد حسن، 1998م(دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في قرار إختيار طريقة المحاسبة عن المخزون)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي قياس أثر عوامل البيئة الإقتصادية والمستخرجة من علم الإقتصاد والإدارة والتمويل في إختيار السياسة المحاسبية المناسبة للمخزون. تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد العوامل الإقتصادية التي تؤثر علي الإختيار المحاسبي عموماً وإرتباطها بإختيار السياسة المحاسبية للمخزون. تكمن أهمية الدراسة في قلة الإرشادات التي تساعد علي الإختيار من بين السياسات المحاسبية من قبل الجهات المهنية والعلمية، وقلة إرشادات المدخلين المعياري والإيجابي في التنظير المحاسبي، وحصر العوامل المؤثرة في إختيار السياسة المحاسبية للمخزون وتفسير أسباب الإختلاف في إختيار السياسات المحاسبية للمخزون بين المنشآت المختلفة وفقاً لطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة يساعدها في إختيار السياسة المحاسبية المناسبة للمخزون، ويفيد ذلك في بناء المعايير المحاسبية. إعتمدت الدراسة علي المدخل الإستقرائي الميداني، وإستخدمت إستمارة الإستبانة لجمع البيانات من المديرين الماليين والمراجعين وتحليلها. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، إن العوامل التي تؤثر في إختيار السياسة المحاسبية المناسبة للمخزون هي عوامل فنية تمثل بيئة التصنيع للمنشأة ومرتبطة بالمخزون حيث تشمل تقادم المخزون، تقلب مستوياته، تغييرات

(1) مصطفى محمد كمال محمد حسن، دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في قرار إختيار طريقة المحاسبة عن المخزون -دراسة ميدانية في جمهورية مصر العربية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 1998م)

الأسعار، تكلفة السياسة المحاسبية، طبيعة عمليات التخزين، وتداول المخزون؛ وعوامل نظرية الوكالة والتي تشمل هيكل الملكية وتعارض وتجانس المصالح بين الملكية الخارجية والداخلية؛ وعوامل التكاليف السياسية والنظرية المعيارية. أوصت الدراسة بإلغاء النظام المحاسبي الموحد المطبق علي قطاع الأعمال العام في مصر نسبةً لإختلاف ظروف وعقود الوكالة وطبيعة أنشطة منشآت كل قطاع، وبضرورة أن يرفق بالقوائم المالية بيان بالعوامل التي إعتمدت عليها الإدارة في إختيار السياسة المحاسبية للمخزون.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت علي تحديد العوامل الإقتصادية التي تؤثر في الإختيار من بين السياسات المحاسبية للمخزون. وتتميز دراستي عنها في تحديد العوامل البيئية والإقتصادية الأخرى التي تؤثر في ذلك الإختيار، وأثار تغيير السياسات المحاسبية علي أهداف القوائم المالية وإمكانية الحد منها.

13. دراسة هشام حسن عواد المليجي، 1998م (فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ضوء المتغيرات البيئية المحلية)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تنظيم السياسات المحاسبية في مصر بإستخدام معايير المحاسبة الدولية بعد التأكد من أنها تتوافق مع الظروف والمتغيرات البيئية السائدة في مصر. هدفت الدراسة إلي دراسة المتغيرات البيئية للمحاسبة المالية وأثارها علي إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ودراسة معايير الإفصاح بالمعايير المحاسبية الدولية وتقييم تطبيقها في مصر، وإقتراح معيار للإفصاح المحاسبي يأخذ المتغيرات البيئية المصرية ويوفر معلومات لتلبية إحتياجات المستخدمين الخارجيين. إعتمدت الدراسة علي المنهج الإستنطائي والإستقرائي، وإستخدمت إستمارة الإستبيان والمقابلات الشخصية والتقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة المصرية. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، إن من المعلومات المهمة التي تعكس أثار المتغيرات البيئية المحلية هي معلومات عن السياسات المحاسبية المستخدمة والتغيرات فيها وأثارها، عدم كفاية التقارير المالية المنشورة في توفير جميع إحتياجات مستخدمي التقارير المالية في مصر، وأن معياري الإفصاح العام والإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة يُلبّيان إحتياجات مستخدمي التقارير المالية في مصر. أوصت الدراسة بضرورة تنظيم السياسات المحاسبية بإصدار المعايير المحاسبية ونفاذها بإستخدام المدخل القانوني لإلزام الشركات بها.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت علي عملية تنظيم السياسات المحاسبية في مصر عن طريق معايير المحاسبة الدولية. وتتميز دراستي عنها بأنها بالإضافة إلي تناولها الإطار الفكري لتنظيم السياسات المحاسبية، فإنها تتناول أثار التغيير الإداري للسياسات المحاسبية والحد منها عن طريق مفاهيم وآليات حوكمة الشركات.

⁽¹⁾ هشام حسن عواد المليجي، فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ضوء المتغيرات البيئية المحلية - إطار مقترح للإفصاح المحاسبي في مصر، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 1998م)

14. دراسة، Alnso, and Lopez, 1999

(Mangers Discretion Any Behavior, Earnings Management and Corporate Governance: An Empirical International An Lassies)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى اختبار قدرة مجلس إدارة الشركة لمراقبة إدارة الأرباح باستخدام الجزء الاختياري في الأرباح كمؤشر للاختيار الإداري. تمثلت مشكلة الدراسة في أن دور مجلس الإدارة أصبح أكثر أهمية لمواجهة المشاكل التي تحدث بسبب الافتراق بين الملكية والسيطرة، حيث أن مجلس الإدارة مكلف للتصرف نيابة عن حملة الأسهم كآلية مهمة لمراقبة سلوك المدراء الاختياري. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي. وتم استخدام نموذج جونز المعدل لتقدير الاستحقاق الاختياري للشركات غير المالية في بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (10) دول خلال العام 1996م وهي كندا، الولايات المتحدة، المملكة المتحدة، ألمانيا، بلجيكا، إسبانيا، فرنسا، هولندا، إيطاليا وسويسرا، ثلاثة منهم يمكن أن يصنفوا كأنظمة متعلقة بالشركات الأنجلو سكسونية وهي كندا، الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة. توصلت الدراسة إلى التأثير الإيجابي والقوي لحجم مجلس الإدارة على إدارة الأرباح.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت العلاقة بين مجلس الإدارة وإدارة الأرباح "بما فيها السياسات المحاسبية". وتتميز دراستي عنها بتناولها أثر تغيير السياسات المحاسبية علي أغراض القوائم المالية ودوافعه، وإقتراح المعالجة الممكنة للتقليل من ذلك الأثر.

15. دراسة د.أحمد محمد لطفي غريب، 1999م(مدخل مقترح لقياس فعالية الإفصاح عن السياسات المحاسبية)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في البنوك التجارية المصرية، وقياس مستوى الإفصاح عن السياسات المحاسبية بالتقارير المالية وقياس الأهمية النسبية لها من وجهة نظر المستخدم والمعد. تكمن مشكلة الدراسة في تحديد مستوى الإفصاح عن السياسات المحاسبية بالتقارير المالية بالبنوك التجارية المصرية. نبعت أهمية الدراسة من أن البنوك لها دور هام في رسم وتخطيط السياسة المالية والنقدية للدولة، وارتباطها الوثيق بالأنشطة الاقتصادية وإسهامها في الحفاظ على الثقة بالنظام النقدي. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، وإستخدام إستمارة الإستبانة، بالإضافة إلى البيانات المجمعّة عن السياسات المحاسبية المفصّح عنها في التقارير المالية لـ(14) بنك في مصر. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن المتطلبات

⁽¹⁾ P.D.A.Alnso,and F.t.lopez, **Mangers Discretion Any Behavior, Earnings Management and Corporate Governance: An Empirical International An Lassies**, Spain:
<http://www.odu.edu/bpa/efma/iturriaga2.pdf-similarpages>

⁽²⁾ د.أحمد محمد لطفي غريب، مدخل مقترح لقياس فعالية الإفصاح عن السياسات المحاسبية بالبنوك التجارية المصرية، (مصر: جامعة الزقازيق، كلية التجارة بينها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد1، 1999م)

اللازمة للإفصاح عن السياسات المحاسبية بالتقارير المالية للبنوك التجارية المصرية تشمل السياسات المحاسبية الخاصة بقياس الإيرادات والمصروفات، تقييم أرصدة السلف والقروض، معاملات العملات الأجنبية، تقويم الأصول التي آلت ملكيتها للبنك، وحساب الإهلاك والضرائب. بالإضافة إلى ذلك أوضحت الدراسة عدم كفاية الإفصاح عن السياسات المحاسبية للبنوك التجارية لسد احتياجات المستخدم وعدم وجود وعي كافٍ لديه. أوصت الدراسة بضرورة توجيه مزيد من الاهتمام بالإفصاح عن السياسات المحاسبية من وجهة نظر المستخدم عن طريق المجمع المهنية، وزارة الاقتصاد، البنك المركزي، وبورصة الأوراق المالية؛ ومن وجهة نظر المعد عن طريق المجمع العلمية والمهنية، في شكل إصدارات تكون نافذة لهذا المعد.

يري الباحث أن هذه الدراسة حددت متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في البنوك التجارية المصرية، وبيّنت عدم كفايته عن السياسات المحاسبية لسد احتياجات المستخدم. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتناول آثار الاختيار والتغيير في السياسات المحاسبية البديلة على مستخدمي القوائم المالية وعلى كفاءة تقويم الأداء المالي للشركات، والمعالجة الممكنة للتخفيف من تلك الآثار.

16. دراسة د.حسن علي محمد سويلم، 1999م (تأثير استخدام الإدارة لإستراتيجية تمهيد الدخل على أسعار الأسهم)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى استخدام الإدارة لإستراتيجية تمهيد الدخل وتأثيرها على أسعار الأسهم بالنسبة للشركات المسجلة في سوق المال المصري. تمثلت مشكلة الدراسة في تعدد الخيارات المحاسبية لقياس المتغيرات المتعلقة بالظاهرة المحاسبية الواحدة والتي يمكن أن تستخدمها الإدارة في إظهار أرقام محاسبية مستهدفة مقدماً ضمن المعلومات المنشورة عن أداء تلك المنشآت. برزت أهمية الدراسة في التحقق من قدرة الإدارة على التأثير على أسعار الأسهم في سوق التداول عن طريق انتهاجها إستراتيجية تمهيد الدخل. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تحليل البيانات المالية الخاصة بالشركات المساهمة المصرية. توصلت الدراسة إلى أن نسبة عالية من شركات العينة تستخدم إستراتيجية لتمهيد الدخل المحاسبي وتستطيع أن تؤثر بها على أسعار الأسهم. أوصت الدراسة بضرورة دراسة أثر إستراتيجية تمهيد الدخل علي أسعار الأسهم علي مستوى القطاعات الممثلة لسوق الأوراق المالي المصري.

يري الباحث أن هذه الدراسة أوضحت أن الشركات المصرية تستخدم إستراتيجية لتمهيد الدخل المحاسبي وتستطيع أن تؤثر بها على أسعار الأسهم. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم توضح أثر

(1) د.حسن علي محمد سويلم، تأثير استخدام الإدارة لإستراتيجية تمهيد الدخل على أسعار الأسهم للشركات المساهمة المصرية، (مصر: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، إدارة التنمية بمصر في ظل التحولات العالمية، المؤتمر العلمي السنوي الثالث، 7-8 نوفمبر، 1999م)

إستراتيجية تمهيد الدخل المحاسبي "بمافيه السياسات المحاسبية" علي المعلومات الأخرى التي يمكن استنتاجها من القوائم المالية، وبناءاً عليها يتم تقويم الأداء المالي للشركات، ويتخذ مستخدمي القوائم المالية قراراتهم، وكذلك لم تبيّن سبل الحد من آثار تلك الإستراتيجية.

17. دراسة، Charles P.C, 1999

(International Trade and Accounting Policy Choice: Theory and Canadian Evidence)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن أدبيات الدراسة بحثت في كثير من العوامل التي تؤثر علي إختيار السياسات المحاسبية لكنها لم تتطرق لمشكلة أثر التجارة الدولية علي إختيار السياسات المحاسبية. هدفت الدراسة إلي إختبار أثر نشاطات التجارة الدولية علي خلق دوافع للشركات الكندية علي إختيار السياسات المحاسبية. تكمن أهمية الدراسة في أهمية التجارة الدولية للإقتصاد الكندي. إتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي. جمعت الدراسة البيانات للشركات الكندية من قاعدة البيانات الكندية (CD Canada Database)، لإجراء مقارنة بين الشركات التي تعمل في مجال الإستيراد والتصدير والشركات التي لا تعمل في تلك المجالات بإستخدام سياسات الإهلاك. توصلت الدراسة إلي أن المستوردين الكنديين يختارون السياسات المحاسبية التي تزيد الدخل أكثر من غير المستوردين، بينما لا توجد هذه العلاقة بالنسبة للمصدرين. وأرجعت الدراسة هذا الإختلاف في النتائج إلي هبوط قيمة الدولار الكندي مقابل الدولار الأمريكي والذي يكون في مصلحة ومنفعة المصدرين لكنه يسبب ضرر للمستوردين.

يري الباحث أن هذه الدراسة بيّنت أن التجارة الدولية تعتبر من دوافع إختيار السياسات المحاسبية. وأن دراستي تتميز عنها بتناول أثر تغيير السياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات المستخدمين، والدوافع الأخرى لتغيير السياسات المحاسبية، ودور حوكمة الشركات.

18. دراسة د.وليد زكريا صيام، 2000م(العوامل المؤثرة في بروز مشكلات مهنة المحاسبة)⁽²⁾

تعرضت الدراسة للمشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والعوامل المؤثرة في بروزها، والأهمية النسبية لهذه المشكلات، وهل هي خاصة بالشركات الصناعية أم أنها عامة، والحلول المقترحة لحلها. هدفت الدراسة إلي تقويم مشكلات مهنة المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والتعرف على العوامل المؤثرة في بروزها. برزت أهمية الدراسة في لفت انتباه القائمين علي تطوير مهنة المحاسبة في الأردن لاتخاذ الإجراءات

(1) Charles P.C, **International Trade and Accounting Policy Choice: Theory and Canadian Evidence**, (Illinois: Copyright ©1999 University of Illinois, The International Journal of Accounting, Vol.34, No.4, 1999)

(2) د.وليد زكريا صيام، **العوامل المؤثرة في بروز مشكلات مهنة المحاسبة بالنسبة للشركات الصناعية المساهمة الأردنية**، (الكويت: المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد9، العدد2، 2002م)

اللازمة لمواجهة تلك المشكلات وحلها. إتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تحليل بيانات إستمارة الإستبانة المجمع من الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، عدم إمكان الوثوق والإعتماد التام على المعلومات المحاسبية حيث أنها تقوم في بعض جوانبها على أساس الرأي والحكم الشخصي للقائمين على مهنة المحاسبة، وتعرض المحاسب لضغوط الإدارة لتقديم بيانات تناسب متطلباتها. أوصت الدراسة بضرورة نشر الوعي المحاسبي لدى مقدري الضرائب -أحد مستخدمي القوائم المالية- بحيث يتمكنون من اكتشاف أي تلاعب في الأمور المحاسبية يؤدي إلى إخفاء الأرباح الحقيقية. يري الباحث أن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة من مشكلات تعتبر نتاج أساس الإستحقاق المستخدم في المحاسبة. وأن هذه الدراسة تختلف عن دراستي بأنها لم تتطرق لدوافع وآثار البيانات المالية المقدمة من الإدارة، وكيفية الحد من آثارها بإستخدام آليات حوكمة الشركات.

19. دراسة، jeanjean, 2000

(⁽¹⁾Corporate Governance and Earnings Management)

تمثلت مشكلة الدراسة في العلاقة بين المدراء المستقلين وإدارة الأرباح. هدفت الدراسة إلى التحقق من تلك المراقبة الخارجية للمدير التنفيذي المتمثلة في مكاتب المراجعة الخمسة أو الستة الكبار، وأصحاب الأسهم العادية، ونسبة من أعضاء لجنة مستقلين؛ وتقييد المدير في قرارات زيادة الدخل الانتهازي. اعتمدت الدراسة علي نماذج (*Modified Jones* و *Healy* و *Margin*) لتقدير الاستحقاقات الاختيارية بالنسبة للشركات الفرنسية. توصلت الدراسة إلى أن الأشكال المختلفة للمراقبة لها قدرة مميزة للحد من إدارة الأرباح، وإن علاقة تأثير مراقبة اللجنة على إدارة الأرباح هامة لكن ليست خطية، وأن المراجعين الستة الكبار يحدون من إدارة الأرباح متى ما كان أداء الشركات مضبوط، كما أن قدرة مراقبة أعضاء اللجنة المستقلين في الحد من إدارة الأرباح تختلف وفقاً لملكية المدير التنفيذي.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت العلاقة بين مكاتب المراجعة الخمسة الكبار، أصحاب الأسهم العادية، نسبة من أعضاء لجنة مستقلين، كأدوات للحوكمة وإدارة الأرباح. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتناول أثر إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية" علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات المستخدمين.

20. دراسة الهادي آدم محمد إبراهيم، 2001م(تطور الإطار الفكري لنظرية المحاسبة)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظرية المحاسبة المالية اعتمدت على المدخل المعياري في صياغة مكونات الإطار الفكري لها، وذلك لمعالجة مشاكل التطبيق العملي، وقد أدى ذلك إلى تعدد الطرق والسياسات

(1) T.jeanjean, **Corporate Governance and Earnings Management**, (Paris: Cerg,university of Paris-Dauphine, 2000: [http://www.\[PDF\].Corporate Governance and Earnings Management](http://www.[PDF].Corporate Governance and Earnings Management)

(2) الهادي آدم محمد إبراهيم، تطور الإطار الفكري لنظرية المحاسبة -الشركات المساهمة السودانية، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2001م)

المحاسبية المتعلقة بمعالجة الأحداث المالية دون تحديد القواعد التي تحكم عملية الاختيار من بين تلك السياسات. هدفت الدراسة إلى تحليل أسباب اختيار السياسات المحاسبية، وتحديد الآثار الاقتصادية والسلوكية المترتبة على عملية الاختيار. برزت أهمية الدراسة من الحاجة إلى نظرية محاسبية تفسر إختيار وآثار السياسات المحاسبية، وتعتبر مهمة لأطراف عقد الوكالة، وللمحللين الماليين والجهات التي تعنى بإصدار المعايير المحاسبية. إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي، الاستنباطي، الاستقرائي، والوصفي التحليلي. حيث تم تحليل بيانات القوائم والتقارير المالية والإيضاحات. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، إن المنشآت السودانية تفضل إختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة صافي الربح التشغيلي عندما تزداد فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية، والسبب في ذلك يرجع إلى أن عقود الدين تعتمد على الأرباح المحققة، وأن المكافآت والحوافز الإدارية مرتبطة بتلك الأرباح، وذلك للحصول على مكافآت كبيرة. وكلما كبر حجم المنشأة تميل إلى إختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض صافي الربح التشغيلي وذلك تقادياً لفرض معدلات ضريبية أعلى أو فرض تكاليف اجتماعية وسياسية، لكن المنشآت صغيرة الحجم لا تهتم بذلك. أما المنشآت التي تدار بواسطة ملاكها والحوافز الإدارية فيها غير مرتبطة بالأرباح لا تفضل السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح. وتميل المنشآت التي تعمل خلال فترة السماح الضريبي إلى زيادة الربح التشغيلي على حساب الأرباح المستقبلية معتمدة على البدائل المتاحة من طرق وسياسات محاسبية، بينما المنشآت التي تخضع للضريبة تطبق سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح التشغيلي إلى أدنى حد ممكن. أوصت الدراسة بضرورة تنظيم الممارسة المحاسبية وترشيدها في السودان حتى يمكّن التزام المنشآت علي الأقل في القطاع الصناعي الواحد بإتباع سياسات محاسبية محددة، وبضرورة دراسة بعض العوامل البيئية "كرأي المراجع وطبيعة الصناعة ودرجة التحفظ" التي قد تؤثر في الإختيار من بين السياسات المحاسبية خاصة في الدول التي تتصف فيها مهنة المحاسبة بالتخلف.

يري الباحث أن هذه الدراسة أوضحت أن اعتماد نظرية المحاسبة في تكوين إطارها الفكري علي المدخل المعياري هو السبب في تعدد السياسات المحاسبية، كما إستخدمت العوامل الإقتصادية المكونة للمدخل الإيجابي لتفسير بواعث الإدارة في إختيار سياسات محاسبية معينة في البيئة السودانية. وأن دراستي تتميز عنها في أنها تختبر أثر تغيير السياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات المستخدمين، ودور حوكمة الشركات في الحد منه.

21. دراسة، Ebrahim, 2001

(Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings Management: An Additional Evidence)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في العلاقة بين جودة المراجعة وممارسة إدارة الأرباح. هدفت الدراسة إلي فحص العلاقة بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح آخذة في الاعتبار تأثير المتغيرات الأخرى

⁽¹⁾ Ahmed Ebrahim, **Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings Management: An Additional Evidence**, (Rutgers University, 2001: [http://www.\[PDF\]Auditing quality and earnings management: empirical tests using ...](http://www.[PDF]Auditing quality and earnings management: empirical tests using ...)

مثل مدة خدمة المراجعين وأهمية العميل طالب خدمة المراجعة. استخدمت الدراسة نسخة السلاسل الزمنية المعدلة لنموذج جونز وبيانات التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل كما هي منشورة في قائمة التدفقات النقدية لتقدير الاستحقاقات الكلية بالنسبة للشركات الأمريكية المدرجة في سوق نيويورك للأوراق المالية. توصلت الدراسة إلي أن هناك علاقة عكسية بين جودة مراجعة الحسابات وسلوك إدارة الأرباح، وكذلك بين مدة خدمة المراجع والاستحقاقات الاختيارية، حيث أن المراجعين يصبحون أكثر معرفة بعمليات العملاء وبيئة إعداد التقارير المالية من خلال الفترات التي راجعوا فيها حسابات نفس العميل، وهذا يمكنهم من اكتشاف ومنع أي استعمال إختياري للاستحقاقات، وأن النتائج لا تظهر أي دليل بأن أهمية العميل قد تؤثر على أمانة واستقلال المراجعين أو على كفاءة دور المراقبة في عملية المراجعة.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت العلاقة بين مدة خدمة المراجعين، أهمية العميل طالب خدمة المراجعة، وممارسات إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية". وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتناول أثر تغيير السياسات المحاسبية علي أغراض القوائم المالية، ودور حوكمة الشركات في الحد منها.

22. دراسة د.محمد بدر الدين إبراهيم الأمين، 2001م(أثر العوامل الاقتصادية على الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد العوامل المؤثرة في الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية عن طريق استخدام النظرية الإيجابية "المدخل الإيجابي" بعد أن اتضح قصور النظرية الفرضية - المدخل المعياري- في تفسير ذلك. هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على السلوك الإداري عند الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية وذلك من خلال نظريات المدخل الإيجابي. برزت أهمية الدراسة من وضع الخطة الخمسية في المملكة العربية السعودية والتي من خلالها يتم إنقزال الثروة خارج الشركات -التكاليف السياسية-. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تحليل بيانات التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة في سوق المال السعودي. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، أن كل من معدل العمالة الأجنبية ومعدل ملكية الإدارة في المنشأة يؤثران بقوة على الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية، أما حجم المنشأة فقد كان أقل أثراً في ذلك الاختيار، حيث أنه حدد أسلوبين فقط هما تكاليف البحوث والتطوير والزكاة، بينما ليس له نفس الأثر في اختيار سياسات المخزون السلعي؛ كما لا يوجد أثر للديون والهبات الحكومية علي الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك أثبتت الدراسة عدم وجود علاقة بين عقود حوافز الإدارة والاختيار الإداري للسياسات المحاسبية.

(1) د.محمد بدر الدين إبراهيم الأمين، أثر العوامل الاقتصادية على الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية بالنسبة للشركات المساهمة السعودية، (القاهرة: جامعة الزقازيق، بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد1، 2001م)

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت أثر النظرية الإيجابية علي الإختيار الإداري للسياسات المحاسبية من خلال تحديد العوامل المؤثرة في ذلك الاختيار والتي تستخدم في تفسير والتنبؤ بسلوك الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية بالنسبة للشركات السعودية. أما دراستي فتنمىز عنها بتناولها تداعيات سلوك الإدارة لتغيير السياسات المحاسبية، ودوافعه الأخرى، وكيفية الحد منه.

23. دراسة د. عبد الله علي عسيري، 2002م (تمهيد الدخل من قبل الشركات المساهمة السعودية)⁽¹⁾

تناولت مشكلة الدراسة ممارسة ظاهرة تمهيد الدخل من قبل الشركات المساهمة السعودية. هدفت الدراسة إلي إختبار ما إذا كانت الشركات المساهمة السعودية تمارس عملية تمهيد الدخل، وأثر القطاع الذي تنتمي إليه الشركة على تلك الظاهرة، وعلاقة حجم الشركة بتلك الظاهرة. تمثلت أهمية الدراسة في اتجاه المملكة العربية السعودية في جذب الاستثمارات سواء الخارجية أو المهاجرة، وإفلاس بعض الشركات العملاقة فجأة مثل إنرون للطاقة، والتلاعب المحاسبي في التقارير المالية السنوية لهذه الشركات. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تحليل البيانات المالية المجمعة من التقارير المالية المنشورة ودليل المساهم للشركات المساهمة السعودية. توصلت الدراسة إلى أن الشركات في العينة تمارس ظاهرة تمهيد الدخل بنسبة عالية، ولا يوجد أثر جوهري لنوع القطاع الاقتصادي الذي تنتمي له الشركة على نشاط تمهيد الدخل، وعدم وجود أثر ذات دلالة إحصائية لحجم الشركة على درجة تمهيد الدخل. أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات حول ظاهرة تمهيد الدخل، وضرورة البحث عن كيف تمت تلك الظاهرة.

يري الباحث أن هذه الدراسة بحثت عن وجود ظاهرة تمهيد الدخل "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية" من عدمه بالنسبة للشركات المساهمة السعودية. وأن دراسة الباحث تتميز عنها في تناول تلك الظاهرة "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية" من خلال آثارها ودوافعها وكيفية الحد منها.

24. دراسة، Martin, 2002

(The Effect of Accounting Method Choice on Earnings Quality: A Study of Analysts, Forecasts of Earnings and Book Value)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية توضيح تأثير إختيار الطريقة المحاسبية على جودة الأرباح من خلال دراسة توقعات المحللين الماليين للأرباح والقيمة الدفترية. هدفت الدراسة إلى فحص نسبة BV/MV ($BV: Total Common Equity Plus Total Prefer Equity / MV: Market$)

⁽¹⁾ د. عبد الله علي عسيري، تمهيد الدخل من قبل الشركات المساهمة السعودية-دراسة ميدانية، (الإسكندرية: جامعة

الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد VII XXX ، العدد2، 2002م)

⁽²⁾ K.R.Martin, **The Effect of Accounting Method Choice on Earnings Quality: A Study of Analysts, Forecasts of Earnings and Book Value**, (Virginia: Faculty of The Virginia Polytechnic Institute, and State University Doctor Philosophy In Business Administration, Copy Right 2002, Kris Rowland Martin, 2002)

Price Common Share Times Number of Common Shares. قدرة على التمييز بين استخدام الشركات الطرق المحاسبية المحافظة والمتحررة بصورة عامة، أو مجموعات الطرق المحاسبية، واختيار الشركة حقيقية (*Portfolio*) طرق محاسبية لها تأثير على جودة أرباح الشركات المفصح عنها، وما إذا كان اختيار الطرق المحاسبية له تأثير على عائد الشركة وحقوق الملكية، وحجم الشركة ومستواها النسبي للدين يؤثر في اختيارها للطرق المحاسبية. اعتمدت الدراسة علي نموذج (*Felthan-Ohlson*) لتحليل البيانات المالية للشركات الأمريكية المدرجة في (*Nyse*). توصلت الدراسة إلى أن الشركات الأمريكية تستخدم الطرق المحاسبية المحافظة عندما يكون من المرجح عندها نسبة (*BV / MV*) منخفضة ومن غير المرجح أن يكون عندها تلك النسبة عالية، والعكس عند استخدام الطرق المحاسبية التحررية، وأن الطرق المحاسبية تؤثر على الأرباح، وأن المحللين الماليين المتميزين قادرين على توقع الأرباح المفاجئة للشركات التي تطبق حقيقية (*Portfolio*) الطرق المحاسبية المحافظة بصورة عامة أكثر من الشركات التي تطبق حقيقية الطرق المحاسبية التحررية عموماً، كما أظهرت النتائج أن حجم الشركة واستخدام قوة الرفع يؤثران على قدرة المحللين الماليين لتوقع الأرباح، كذلك بيّنت النتائج أن الشركات التي تستخدم طرق محاسبية محافظة تظهر عائد على حقوق الملكية (*ROE*) متوسط، أعلى من الطريقة المختلطة.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت أثر إختيار السياسة المحاسبية -الإستراتيجية المحاسبية- علي جودة الأرباح من وجهة نظر المحللين الماليين. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتناول أثر التغيير في السياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي للشركات وقرارات كل طرف يستخدم القوائم المالية، ولم تقترح الدراسة الحلول الممكنة للتقليل من تلك الآثار.

25. دراسة د.حسين أحمد عبيد، 2002م(دراسة ميدانية لظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى دراسة ظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية والاستدلال بوجودها من واقع فحص الممارسات المحاسبية لبعض الشركات الإماراتية. تمثلت مشكلة الدراسة في استخدام الإدارة تعدد بدائل السياسات المحاسبية في تطبيع الأرباح لتحقيق أغراضها. تكمن أهمية الدراسة في تحديد المجالات التي يكثر حولها الشك في ممارسة تلك الظاهرة وذلك لمساعدة الجهات المعنية بوضع المعايير. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تحليل القوائم المالية السنوية للشركات المسجلة في سوق أبو ظبي وسوق دبي للأوراق المالية، وفحص تقارير المراجع الخارجي

⁽¹⁾ د.حسين أحمد عبيد، دراسة ميدانية لظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة الدوافع والآثار - الشركات الإماراتية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 41، العدد 2، 2004م)

عنها. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، وجود تلك الظاهرة لخدمة أغراض إدارة الشركات الإماراتية من خلال مصروفات حُمّلت على الاحتياطات بدلاً من تحميلها على الدخل أو العكس، وعدم كفاية بعض المخصصات كمخصص الديون المعدومة، والخلط بين عناصر عادية وأخرى غير عادية عند إعداد قائمة الدخل، ورسملة بعض المصروفات، والتغيير في طرق تقييم المخزون آخر المدة. أوصت الدراسة بضرورة الحد من ممارسة الإدارة لتلك الظاهرة وهو أمر يقع علي عاتق الجهات ذات الصلة بتنظيم ووضع المعايير المحاسبية، وتفعيل دور المحللين في الكشف عنها. يرى الباحث أن هذه الدراسة تطرقت لظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح باستخدام السياسات المحاسبية، وأكدت وجود تلك الظاهرة في الشركات الإماراتية، وبيّنت عناصر ممارسة تلك الظاهرة. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتطرق لآثار تلك الظاهرة ودوافعها وكيفية الحد منها.

26. دراسة د. شريف عمر البارودي، 2002م (تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة إختبارية)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى إختبار مدى جودة القوائم المالية في ظل وجود أساليب محاسبية قد تلجأ إليها الإدارة للتأثير على النتائج والمراكز المالية بما يخدم أهدافها. تكمن مشكلة الدراسة في تعدد البدائل المتاحة للقياس والتقييم المحاسبي والتي اكتسبت قوة ودعم من العرف، ومن ثم أصبحت المنشأة تختار من بين تلك البدائل لأغراضها مما أدى إلى أزمات مالية في شركات مثل جنرال موتورز، زيروكس، وإفلاس شركات مثل إنرون للطاقة. نبعت أهمية الدراسة من أن هذه المشكلة يمكن أن تؤدي إلى فشل قواعد وأسس النظام الرأسمالي الحر من أساسه إذا لم تعالج بطريقة سليمة وصحيحة. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام إستمارة الإستبانة في جمع وتحليل البيانات. توصلت الدراسة لعدة نتائج منها، أن القوائم المالية بكافة أشكالها وتنوعها ليست على درجة كافية من حيث الكفاءة والفاعلية نظراً لاتساع استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية مما يجعل هذه القوائم مشوبة بكثير من الشك مما أدى إلى إلقاء الاتهامات على مهنة المحاسبة في إشراكها في أعمال التحايل التي تمارسها كثير من الشركات. أوصت الدراسة بضرورة التعرف على أثر استخدام أساليب المحاسبة الخلاقة علي جودة المعلومات المحاسبية من جانب مستخدميها. يرى الباحث أن الدراسة تناولت المحاسبة الإبتكارية "بما فيها التغيير في السياسات المحاسبية"، وبيّنت أثرها السالب علي جودة المعلومات المحاسبية في مصر. وأن دراستي تتميز عنها في تناولها أثر تغيير السياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي الشركات وقرارات مستخدمي القوائم المالية، وإختبار دوافعه الإقتصادية والبيئية، وكيفية الحد منه باستخدام حوكمة الشركات.

⁽¹⁾ د. شريف عمر البارودي، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة إختبارية - جمهورية مصر، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، 2002م)

(Earnings Management of Loss-Firms In China)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة وجود ظاهرة إدارة الأرباح في الصين في السنوات التي تحقق فيها الشركات خسائر. هدفت الدراسة إلى فحص إدارة الأرباح عن طريق الاستحقاق الاختياري بالنسبة للشركات التي تحقق خسارة أثناء الفترة (1995م-2000م) في سوق رأس المال الصينية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت نموذج جونز لتقدير الاستحقاقات الاختيارية بالنسبة للشركات الصينية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن كل الشركات الصينية الخاسرة تمارس إدارة الأرباح بشكل ملحوظ، وأنها تزيد الاستحقاق الاختياري لتأجيل الخسارة وذلك قبل سنة الخسارة، أما في سنة الخسارة فإنها تتبنى سلوك عكسي لإدارة الأرباح "إستخدام *Big Bath*" وفي كل الشركات التي تنتقل من الأرباح السلبية إلى الإيجابية.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت ممارسة ظاهرة إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية" من قبل الشركات الصينية الخاسرة. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم توضح أثر تغيير السياسات المحاسبية على إستخدامات القوائم المالية، ودوافعها البيئية، وكيفية الحد منها.

28. دراسة د. عبد الله علي عسيري، 2002م (ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة)⁽²⁾

ركزت مشكلة الدراسة على ممارسة الشركات السعودية أساليب المحاسبة الخلاقة من خلال استغلال المرونة التي تتاح لها بتعدد البدائل المحاسبية التي تسمح بها المعايير المحاسبية. هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت الشركات المساهمة السعودية تمارس أساليب المحاسبة الخلاقة، وتحديد عناصرها، وأثر درجة تعليم المراجع وخبرته على اكتشاف تلك الممارسة، وأي نوع من الشركات يمارس ذلك. تكمن أهمية الدراسة في سبيل الحيطة والحذر بالنسبة للشركات السعودية وذلك إثر تهاوي وإفلاس الكثير من الشركات العملاقة بالإضافة إخفاق المراجعين القانونيين في كشف ذلك. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم إستخدام إستمارة الإستبانة في جمع وتحليل البيانات. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، الشركات السعودية تمارس بعض إجراءات المحاسبة الخلاقة سواء كانت الشركات عامة أو خاصة، وأن هناك ثلاثة عشر عنصراً يري المراجعين أن الشركات ربما تعتمد إلى إجراءات متعلقة بهذه العناصر لتحسين أداءها، كما بينت عدم وجود فرق بين إجابات المراجعين عند الأخذ في الاعتبار درجة التعليم وسنوات الخبرة. أوصت الدراسة بضرورة التعمق في دراسة ظاهرة المحاسبة الخلاقة بين الشركات السعودية.

⁽¹⁾ C.w.j.lee and S.Xue, **Earning Management of Loss-Firms In China:** www.pdf-search-engine.com/earning-management-pdf-html

⁽²⁾ د. عبد الله علي عسيري، ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية، (القاهرة: جامعة القاهرة،

كلية التجارة، بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 1، 2002م)

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت المحاسبة الخلاقة من خلال مرونة السياسات المحاسبية وأساليب ممارستها من قبل الشركات المساهمة السعودية. وأن دراستي تتميز عنها في دراسة تأثيرات تغيير السياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية، ودوافعه الإقتصادية والبيئية، ودراسة كيفية الحد من ذلك التغيير وآثاره.

29. دراسة، kim, Liu, and Rhee, 2003

(The Effect of Size on Earnings Management)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في العلاقة بين حجم الشركات وإدارة الأرباح. هدفت الدراسة إلى إختبار أثر حجم الشركة على إدارة الأرباح. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي. تم تحليل البيانات المالية الخاصة بالشركات الأمريكية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الشركات كبيرة وصغيرة الحجم تزيد الأرباح عن طريق إدارة الأرباح لتتجنب الإفصاح عن الأرباح المنخفضة، وأن الشركات صغيرة الحجم تعمل في إدارة الأرباح المنخفضة أكثر من الشركات كبيرة ومتوسطة الحجم وذلك لتتجنب الإفصاح عن الخسائر.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت عامل حجم الشركة وأثره علي إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية". وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتناول العوامل الأخرى غير حجم الشركة، بالإضافة إلي تأثير تغيير السياسات المحاسبية علي أغراض القوائم المالية، وكيفية الحد منه عن طريق حوكمة الشركات.

30. دراسة د.محمد عبد العزيز خليفة، 2003م(إطار مقترح لتفسير سلوك الوحدات الاقتصادية في

التأثير على القوائم المالية)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد دوافع الإدارة في ممارسة التلاعب والغش في القوائم المالية، وكيفية الحد منه. هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل دوافع التلاعب في القوائم المالية وتحديد الأشكال الشائعة لذلك التلاعب، ودراسة وتحليل مبادئ وخصائص حوكمة الشركات ومساهمتها في تقييد التلاعب في القوائم المالية. تكمن أهمية الدراسة في الحفاظ على مستوى فعال من حوكمة الشركات وتحقيق مبادئها من خلال حماية حقوق المساهمين وتفعيل دور أصحاب المصالح وتوفير الشفافية والإفصاح العادل لزيادة قيمة المنشأة ورفع كفاءة سوق الأوراق المالية في جمهورية مصر العربية. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم إستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن الدوافع الإدارية في التأثير على القوائم المالية هي خطط الحوافز

(1) Y.kim, C.liu, and Sco.Rhee, 2003, **The Effect of Size on Earnings Management:**
[http://www.\[PDF\].The Effect of Firm Size on Earnings Management](http://www.[PDF].The Effect of Firm Size on Earnings Management)

(2) د.محمد عبد العزيز خليفة، إطار مقترح لتفسير سلوك الوحدات الاقتصادية في التأثير على القوائم المالية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد2، 2003م)

المبنية على الريح وتحسين نسب السيولة والربحية للحصول على المزيد من القروض، ثم تحقيق الوفورات الضريبية يليها زيادة القيمة السوقية لسعر السهم. وأن طرق التحكم في مقدار الدخل هي التغيير في السياسات المحاسبية، كما أن أشكال التلاعب في القوائم المالية هي الممارسات المحاسبية الإبتداعية وطريقة إدارة المكاسب. وأن ركائز حوكمة الشركات تساعد في تقييد قدرة المنشآت في التلاعب في القوائم المالية في مصر.

يرى الباحث أن هذه الدراسة حددت دوافع الإدارة للتلاعب في القوائم المالية وأنواع ذلك التلاعب "بما فيه تغيير السياسات المحاسبية"، ودور حوكمة الشركات في الحد منه. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتطرق لأثر التغيير في السياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية، وتحديد الدوافع الأخرى، والعوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول تغيير السياسات المحاسبية.

31. دراسة د.الرفاعي إبراهيم ، 2003م(دور المراجع في الرقابة على ممارسات إدارة الربح)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في كشف دوافع الإدارة لإتباع ممارسات خاصة للتأثير على الأرباح ومعرفة ما إذا كانت الإدارة تلجأ لخداع المراجع أم أن المراجع يساعد الإدارة علي تنفيذ تلك الممارسات. هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على دور المراجع الخارجي في الرقابة على جودة الأرقام المحاسبية التي يتم التقرير عنها خاصة صافي الأرباح عن طريق إجراء دراسة ميدانية في الوسط المهني في جمهورية مصر العربية. تكمن أهمية الدراسة من أن ظاهرة إدارة الأرباح والإجراءات اللازمة للحد منها من القضايا البحثية الحديثة التي لم تجد نفس درجة الاهتمام في الدول النامية - ومنها جمهورية مصر العربية- الذي وجدته في الدول المتقدمة. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم إستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى أن المصالح الذاتية للإدارة هي الدافع الأساسي لقيامها بممارسات محاسبية خاصة للتأثير على صافي الأرباح، وأن مكاتب المراجعة الكبيرة يمكنها الكشف عن تلك الممارسات لكن اتخاذ القرار بالتقرير عنها من عدمه تتحكم فيه المصالح الذاتية للمراجع. أوصت الدراسة بضرورة تفعيل المسؤولية القانونية للمراجع، وإجراء دراسات لدوافع الإدارة في التأثير علي صافي الأرباح ووسائل السيطرة عليها. يرى الباحث أن هذه الدراسة بيّنت أن المراجع يمكنه مساعدة الإدارة في التأثير علي صافي الأرباح، ولم تبيّن أثر ذلك بإستخدام تغيير السياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي للشركات وقرارات الأطراف المهتمة بالقوائم المالية واقتراح المعالجة لذلك، والذي سوف يتناوله الباحث في دراسته.

⁽¹⁾ د.الرفاعي إبراهيم مبارك، دور المراجع في الرقابة على ممارسات إدارة الربح - دليل استقرائي من البيئة المصرية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد2، 2003م)

32. دراسة، Ding, Zhang, and Zhang, 2004

(Ownership Concentration and Earnings Management: A Comparison Between Chinese Private and State-Owned Listed Companies)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في العلاقة بين اختلاف تركيز الملكية واختلاف مستوى التلاعب المحاسبي في الشركات الصينية المدرجة في البورصة، وهل هنالك اختلاف في ذلك بين الشركات الخاصة والشركات المملوكة للدولة. هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير تركيز الملكية على إدارة الأرباح عن طريق الاستحقاق الاختياري واختلاف هذا التأثير بين الشركات. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. تم تحليل البيانات المالية للشركات الصينية الخاصة والمملوكة للدولة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، عدم وجود علاقة بين تركيز الملكية وإدارة الأرباح المحاسبية بين الشركات الصينية الخاصة، بينما هذه العلاقة هامة وبشكل إحصائي بين الشركات المملوكة للدولة، بالإضافة إلى ذلك أظهرت النتائج أن الشركات الكبيرة المملوكة للدولة تميل إلى إدارة أرباحها المحاسبية. يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت أثر تركيز الملكية بين الشركات الصينية الخاصة والعامه علي إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية". وتتميز دراستي عنها بكشف العوامل التي تؤثر علي سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية وتأثير تغيير السياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية ودور حوكمة الشركات في الحد منه.

33. دراسة د.أمال محمد عوض، 2004م(قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح)⁽²⁾

تمثلت مشكلة في قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح. هدفت الدراسة إلى قياس محددات دور مراجع الحسابات مثل ارتباط مكتبه بمكتب عالمي وحصته في السوق والقطاع الصناعي الذي ينتمي إليه، وأثرها على ممارسات أنشطة إدارة الأرباح باستخدام مقياس التسويات المحاسبية الاستحقاقية بالتطبيق على المنشآت المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية. تكمن أهمية الدراسة من كونها تعتبر من المواضيع البحثية الرئيسية للبحث المحاسبي على المستوى الدولي. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تحليل البيانات المالية المجمععة عن مفردات عينة الدراسة. توصلت الدراسة إلى أن ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب عالمي، وتزايد حصته في السوق من خلال عدد العملاء، وتخصص مراجع الحسابات في القطاع الصناعي، يساهم في التقليل من أنشطة إدارة الأرباح.

(1) Y.Ding, H.Zhang, and J.Zhang, **Ownership Concentration and Earnings Management: A Comparison Between Chinese Private and State-Owned Listed Companies**, (Singapore: Accepted For Presentation at The Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research In Accounting Conference, 4-6 July, 2004)

(2) د.أمال محمد عوض، قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة فرع بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد3، 2004م)

يري الباحث أن هذه الدراسة اختبرت أثر بعض محددات دور المراجع الخارجي في التقليل من ممارسة إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية" باعتبار أن المراجع الخارجي أحد آليات حوكمة الشركات. وهي تختلف عن دراسة الباحث في تجاهلها الأدوات الأخرى لحوكمة الشركات، وأنها لم تتطرق لتأثيرات تغيير السياسات المحاسبية ودوافعه الإقتصادية والبيئية.

34. دراسة، D.K.sen , and E.L.Inaga, 2004

(Creative Accounting In Bangladesh and Global Perspectives)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى ممارسة المحاسبة الخلاقة أو الإبداعية (*Creative Accounting*) في بنغلاديش، وهل هي نعمة (*Blessing*) من خلال تقديم شيء جديد لتقنية نظام المحاسبة ومن ثم إضافة جديدة إلى المعرفة الحالية، أم أنها نقمة (*Curse*) من خلال تدخل العناصر اللاأخلاقية في التقارير المالية، ومن ثم خداع المستخدمين للقوائم المالية. هدفت الدراسة إلى فحص مدى ممارسة المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات ذات المسئولية المحدودة منذ فترة طويلة في بنغلاديش. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي. تم استخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الخلاقة منتشرة في بنغلاديش منذ فترة طويلة، وأن النشرات التي صدرت بالشركات في بنغلاديش تميل إلى إهمال ملاحظات القوائم المالية والمعلومات المطلوبة من قبل معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير المحاسبة في بنغلاديش (BAS)، خصوصاً بالنسبة إلى عمليات الإفصاحات والسياسات المحاسبية؛ ونسبة كبيرة من أفراد العينة اعتبرت المحاسبة الخلاقة نقمة؛ كما أكدت الدراسة الحاجة إلى منع بدلاً من توقف المحاسبة الخلاقة. أوصت الدراسة بأن المحاسبة القضائية "العدلية" (*Forensic Accounting*) مقدمة ومعترف بها عالمياً، وتحتاج الحكومات لتبني التدابير الصارمة لإيقاف تلك الممارسات كما يحتاج المحاسبون لتأييد معايير أخلاقية عالية لإيقاف ممارسات المحاسبة الخلاقة.

يري الباحث أن هذه الدراسة تطرقت للمحاسبة الخلاقة أو الإبداعية كإحدى أشكال التغيير في السياسات المحاسبية من قبل الإدارة. وتتميز دراستي عنها بتناولها آثار ودوافع والحد من تغيير السياسات المحاسبية.

35. دراسة محمد حسين عبد الرحمن، 2004م (الفحص المحاسبي للتغيير الإختياري في السياسات

المحاسبية في منشآت الأعمال المتعثرة بغرض خدمة مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الإختيار أو التغيير الإختياري للسياسات المحاسبية في المنشآت المتعثرة. هدفت الدراسة إلى تحديد وتحليل الدوافع المؤثرة للإختيار أو التغيير الإختياري للسياسات المحاسبية في منشآت الأعمال المتعثرة التي تعمل في مصر بغرض تفسيرها والتنبؤ بها مستقبلاً. تكمن أهمية

(1) D.K.sen, and E.L.Inaga, **Creative Accounting In Bangladesh and Global Perspectives:** [http://www.\[PDF\]CREATIVE_ACCOUNTING_IN_BANGLADESH_AND_GLOBAL_PERSPECTIVES...](http://www.[PDF]CREATIVE_ACCOUNTING_IN_BANGLADESH_AND_GLOBAL_PERSPECTIVES...)

(2) محمد حسين عبد الرحمن حسين، الفحص المحاسبي للتغيير الإختياري في السياسات المحاسبية في منشآت الأعمال المتعثرة بغرض خدة مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2004م)

الدراسة في أن فهم دوافع التغيير الإختياري للسياسات المحاسبية في منشآت الأعمال المتعثرة يساعد مراجعي الحسابات في عملية مراجعة القوائم المالية، ويعتبر أساساً سليماً لتخطيط وتنفيذ مراجعة القوائم المالية بكفاءة وفاعلية، كما يساعد مستخدمي القوائم المالية في فهمها. إعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، وتمت علي بيانات الشركات المصرية المتعثرة. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، أن إدارات المنشآت المتعثرة التي ترتفع فيها نسبة المديونية تميل إلي التغيير الإختياري للسياسات المحاسبية التي تزيد الأرباح لتجنب إنتهاك شروط الدين، وأن إدارات المنشآت المتعثرة التي ترتفع فيها نسبة الموردين وأوراق الدفع لإجمالي الأصول تُغيّر السياسات المحاسبية التي تزيد الأرباح بهدف تحسين صورة الشركة أمام الموردين لتكون في مركز تفاوضي أقوى، كما أن الشركات المتعثرة التي حدثت فيها تغييرات إدارية غير عادية في المستوي الأعلى تتبني تغييرات في السياسات المحاسبية التي تُخفّض الأرباح. أوصت الدراسة بضرورة تزود مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بمعلومات عن دوافع التغيير في السياسات المحاسبية وذلك لترشيد أحكامهم الشخصية عن التعامل مع تلك المنشآت.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت علي التغيير الإختياري للسياسات المحاسبية في المنشآت المتعثرة ودوافعه. وتتميز دراستي عنها بأنها تتناول التغيير الإختياري للسياسات المحاسبية وأثره علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية في المنشآت أياً كانت متعثرة أو غير متعثرة، ودوافعه البيئية، والعوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول تغيير السياسات المحاسبية، وكيفية الحد منه بإستخدام آليات حوكمة الشركات.

36. دراسة، Zhang, 2004

(Do Speculative Short Sellers Detect Earnings Management?)⁽¹⁾

تعرضت مشكلة الدراسة إلى العلاقة بين الباعة المؤقتين المحترفين (*Sophisticated Short Sellers*) واكتشاف عمليات إدارة الأرباح، ومن ثم أسعار الأسهم المستهدفة بالاستحقاقات الاختيارية المتزايدة للدخل العالي والاستحقاقات الكلية العالية (*and thus target stock with large Income-Increasing*) (*discretionary accruals and high total a accruals*) والمقصود بالباعة المؤقتين التخمينيين (*Speculative Short Sellers*) هم الباعة الذين يبيعون الأسهم عند ارتفاع سعرها ويشترونها عند انخفاض السعر وذلك لتجنب الخسائر. هدفت الدراسة إلى إختبار يمكن أن يستطيع هؤلاء الباعة أن يميزوا بين الاستحقاقات الاختيارية والاستحقاقات غير الاختيارية. اعتمدت الدراسة علي نموذج جونز، واستخدمت نماذج الانحدار المتعدد لتحليل البيانات المالية للشركات الأمريكية المدرجة في سوق نيويورك للأوراق المالية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن الباعة المؤقتين قادرين علي اكتشاف إدارة الأرباح عن طريق

(1) Y.Zhang, **Do Speculative Short Sellers Detect Earnings Management?** (Louisiana State University, Agricultural and Mechanical College, Doctoral Dissertation of Philosophy In The Department of Accounting Not Published, 2004)

المتاجرة في معلومات الاستحقاقات والاستحقاقات الاختيارية المفصح عنها في التقارير المالية، وأنهم محترفين بما فيه الكفاية لتمييز الجزء الاختياري للاستحقاقات من الجزء غير الاختياري. كما أنهم يقومون بعملية البيع المؤقتة للأسهم بالاستحقاقات الاختيارية العالية التي تزيد الأرباح على أساس تقرير المحاسبة المالي ربع السنوي، وأن المراجعين والمحللين لا يدركون عملية إدارة الأرباح. يري الباحث أن هذه الدراسة ركزت علي مدي قدرة الباعة المؤقتين للأسهم علي إكتشاف عمليات إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية". وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتطرق لآثار ودوافع والحد من تغيير السياسات المحاسبية.

37. دراسة عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي، 2005م(القياس المحاسبي للمخزون السلعي وأثره على نتيجة الأعمال)⁽¹⁾

تناولت مشكلة الدراسة تحديد العوامل المؤثرة في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون، وأثر الطريقة التي تتبعها المنشأة في تقويم المخزون على نتيجة الأعمال بقائمة الدخل وعلى قائمة المركز المالي. هدفت الدراسة إلى بيان أثر القياس المحاسبي للمخزون السلعي في ظل تغيرات الأسعار، والوصول إلى العوامل المؤثرة في قرار الاختيار من بين طرق تقويم المخزون السلعي. برزت أهمية الدراسة من أن المخزون السلعي يمثل نسبة عالية من مجموع الأصول المتداولة وأحد العناصر المحددة لنتيجة أعمال المنشآت ومراكزها المالية. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن العوامل التي تؤثر على قرار المنشأة في الاختيار من بين سياسات تقويم المخزون السلعي منها المنافع الضريبية الناتجة عن استخدام السياسة المحاسبية، وحجم السيولة المتوفرة لدي المنشأة. وأن السياسة المحاسبية لقياس المخزون السلعي تؤثر على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وأن إدارة المنشأة يمكنها التلاعب في تحديد مقدار الدخل من خلال السياسة المحاسبية المتبعة في المنشأة لتقويم المخزون. أوصت الدراسة بضرورة إعداد معايير محاسبية لقياس المخزون السلعي والإلزام بتطبيقها من قبل كافة المنشآت للحد من التلاعب في نتائج الأعمال والتهرب الضريبي، وضرورة وجود جهة مهنية لوضع وتطوير المعايير المحاسبية، ومعايير المراجعة لتنظيم الممارسة المهنية.

يري الباحث أن هذه الدراسة حددت بعض العوامل التي تؤثر على قرار المنشأة في الاختيار من بين السياسات المحاسبية لتقويم المخزون السلعي. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تدرس أثر ذلك القرار علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات المستخدمين، والعوامل الأخرى للإختيار، وإمكانية الحد من تلك الآثار.

⁽¹⁾ عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي، القياس المحاسبي للمخزون السلعي وأثره على نتيجة الأعمال في المنشآت التجارية والصناعية الفلسطينية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2005م)

(Does Income Smoothing Improve Earnings Informativeness?)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى استخدام مدخل جديد لمعرفة أن تمهيد الدخل يشوش (*Garbles*) معلومات الأرباح أو يحسن القدرة التفسيرية (*Informativeness*) للأرباح الماضية والحالية حول الأرباح المستقبلية والتدفقات النقدية. يتم قياس تمهيد الدخل بالارتباط السلبي للتغيير في الاستحقاقات الاختيارية بتغييرها في الأرباح قبل المدارة (*Pre managed Earnings*). تمثلت مشكلة الدراسة في تحسين القدرة التفسيرية للأرباح من خلال تمهيد الدخل. اعتمدت الدراسة علي نموذج جونز المعدل من قبل (*Kothari*) لتحليل البيانات المالية للشركات الأمريكية. توصلت الدراسة إلى أن التغيير في سعر السهم الحالي لشركات التمهيد الأعلى يحوي معلومات أكثر حول أرباحهم المستقبلية مقارنة بالتغيير في سعر السهم لشركات التمهيد المنخفض.

We find that the change in the current stock price of higher-smoothing firms contains more information about their future earnings than does the change in their stock price of lower-smoothing firms. This result is robust to decomposing earnings into cash flows and accruals and to controlling for firm size, growth, future earnings-variability, private information search activates and cross-sectional correlations.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت العلاقة بين ظاهرة تمهيد الدخل بإعتبارها شكل من أشكال التغيير في السياسات المحاسبية وتحسين معلومات الأرباح المستقبلية والتدفقات النقدية. وتتميز دراستي عنها لتناولها آثار ودوافع ومعالجة سلوكية الإدارة لتغيير السياسات المحاسبية.

(Earnings Management and Board Characteristics)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في علاقة مجلس الإدارة في تخفيض ممارسة إدارة الأرباح في بيئات العمل في ماليزيا. هدفت الدراسة إلى التحري من عدة خصائص لمجلس الإدارة وعلاقتها بممارسة إدارة الأرباح. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تحليل البيانات المالية للشركات الصناعية الماليزية. توصلت الدراسة إلى أن الاستحقاقات الاختيارية كإشارة لإدارة الأرباح ارتبطت سلبياً بملكية الإدارة، لكن ارتبطت إيجابياً بوجود مدير تنفيذي "رئيس الثنائية" (*CEO-Chairman Duality*) بعد السيطرة للحجم وقوة الرفع والأداء. بالإضافة إلى ذلك أظهرت النتائج أن عامل الإدارة المتعددة ارتبطت سلبياً بالاستحقاقات الاختيارية فقط في الشركات التي لا تُدير أرباحها سلبياً،

⁽¹⁾ J.W.Tucher, and P.A.Zarowin, **Does Income Smoothing Improve Earnings Informativeness?**, (New York: The Accounting Review, VOL.81, No.1, 2005)

⁽²⁾ N.Mohd, and Others, **Earning Management and Board Characteristics: Evidence From Malaysia**, (Malaysia: Journal Pengurusan, No.24, 2005)

هذا يدل على أن عامل الإدارة المتعددة فعال في كشف إدارة الأرباح التي تتفادى الخسائر، كما أن نسبة عدد أعضاء المجلس المستقلين لم ترتبط بإدارة الأرباح بشكل ملحوظ في الشركات لوضع الإزدواجية (*Duality Status*).

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت العلاقة بين مجلس الإدارة وإدارة الأرباح كأحد أشكال التغيير في السياسات المحاسبية. وتتميز دراستي عنها لتناولها العلاقة بين التغيير في السياسات المحاسبية وكفاءة تقويم الأداء المالي للشركات وقرارات مستخدمي القوائم المالية، ودراسة دوافعه والحد منه.

40. دراسة، Chen, and Others, 2005

(*Auditor Brand Name Industry Specialization, and Earnings Management*)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة العلاقة بين علامة المراجع التجارية، تخصصه في الصناعة، وإدارة الأرباح عن طريق الاستحقاقات الاختيارية، حيث أن خطر مقاضاة المراجعين في تايوان أقل بكثير من الولايات المتحدة الأمريكية. هدفت الدراسة إلى معرفة أن الشركات التايوانية التي راجعت حساباتها من قبل مكاتب المراجعة الخمسة الكبار أو التي راجعت حساباتها من قبل مراجعين متخصصين في الصناعة تعمل في إدارة الأرباح أقل من الشركات التي لا تراجع حساباتها من قبل الخمسة الكبار أو من قبل مراجعين متخصصين في الصناعة. تكمن أهمية الدراسة في حداثة موضوعها في تايوان. إتمدت الدراسة على نموذج جونز المعدل لتقدير الاستحقاقات الاختيارية في الشركات التايوانية المدرجة في البورصة. توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي استخدمت الخمسة الكبار في المراجعة، ومراجعي الصناعة الاختصاصيين قللت من إدارة الأرباح مقارنة بتلك التي لا تستخدم ذلك، كما أن استخدام الخمسة الكبار والمراجعين المتخصصين في أداء عملية المراجعة يمكن أن يعزز الثقة في التقارير المالية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة أوضحت أثر علامة المراجع التجارية، تخصصه في الصناعة، علي إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية". وتتميز دراسي عنها لتناولها آثار ودوافع والحد من التغيير في السياسات المحاسبية.

41. دراسة د. محمد سلطان السهلي، 2006م (إدارة الربح في الشركات السعودية)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تقدير ظاهرة إدارة الربح في الشركات السعودية. هدفت الدراسة إلى تناول ظاهرة إدارة الربح في الشركات المساهمة السعودية من خلال تقدير الاستحقاق الاختياري في تلك الشركات ودراسة

⁽¹⁾ K.y.chen, and Others, **Auditor Brand Name Industry Specialization and Earnings Management: Evidence From Taiwanese Companies**, (Taiwan: Int.J. Accounting, Auditing, and performance Evaluation, VOL.X, No.x,xxxx, copyright 200x Inderscience Enterprises Ltd, 2005)

⁽²⁾ د.محمد سلطان السهلي، إدارة الربح في الشركات السعودية، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد46، العدد3، 2006م)

بعض الدوافع الأساسية لتلك الظاهرة. تكمن أهمية الدراسة من مساعدتها للمراجعين والمحليلين الماليين، ووضعي الأنظمة والقوانين المحاسبية للسيطرة علي استخدام البدائل المحاسبية في إطار الهدف الأساسي للمحاسبة الذي يتمثل في تزويد المستفيدين بالمعلومات المفيدة لاتخاذ القرار. اعتمدت الدراسة على المنهج الايجابي، حيث تم تحليل البيانات المجمعّة من خلال سلسلة زمنية للقوائم المالية. توصلت الدراسة إلي أن الشركات السعودية تمارس الاستحقاق الاختياري "إدارة الربح"، وأن الشركات الزراعية "الصناعية" هي أكبر "أقل" القطاعات من حيث ممارسة إدارة الربح، ودوافع تلك الظاهرة تتمثل في المحافظة على المستوى المتوقع للأرباح، ورغبة الشركات في الحصول على زيادة رأس المال، ولا يوجد أثر لنسبة المديونية علي ممارسة إدارة الربح في الشركات السعودية. أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في وسائل ومعايير الإفصاح المعمول بها في المملكة العربية السعودية مع الأخذ في الحسبان طبيعة القطاعات التي تنتمي إليها الشركات.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت سلوك إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية" من خلال الاستحقاقات الاختيارية ودوافع ذلك السلوك في الشركات المساهمة السعودية. لذلك تتميز دراسة الباحث عنها في تناولها آثار سلوكية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية، ودفعها الإقتصادية الأخرى ودوافعها البيئية وموقف المراجع الخارجي منها، ودور الحوكمة في الحد منها.

42. دراسة، Othman.H and Zeghal.D, 2006

(A Study of Earnings-management Motives In the Anglo-American and Euro-Continental Accounting Models: The Canadian and French Cases)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في دوافع سياسة إدارة الأرباح في ظل النموذجين المحاسبين الأنجلوأمريكي والأوروبي. هدفت الدراسة إلي التحقق من العوامل التي تؤثر علي سياسة إدارة الأرباح في ظل النموذجين المحاسبين الأنجلوأمريكي والأوروبي في حالة كندا وفرنسا. تكمن أهمية الدراسة في منفعتها للمستثمرين الدوليين، محددو المعايير، المنظمون والمراجعين. إعتد الدراسة علي المنهج الوصفي التحليل ونموذج جونز المعدل. طبقت علي التقارير المالية للشركات الفرنسية والكندية في الفترة 1996م – 2000م. توصلت الدراسة إلي أن منح الأسهم العادية اللاحقة تعتبر حافز قوي لسياسة إدارة الأرباح في الشركات الكندية، أما في الشركات الفرنسية فإن دوافع سياسة إدارة الأرباح مرتبطة بشكل محدد بتكاليف عقود المديونية ونسبة الضريبة الفعالة.

يري الباحث أن هذه الدراسة حددت بعض دوافع إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية" في الشركات الفرنسية والكندية. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتناول آثار تغيير السياسات المحاسبية ودفعها الإقتصادية الأخرى ودوافعها البيئية وموقف المراجع الخارجي منها، والحد منها.

⁽¹⁾ Othman.H and Zeghal.D, A Study of Earnings-management Motives In the Anglo-American and Euro-Continental Accounting Models: The Canadian and French cases, (Illinois: ©University of Illinois. All rights reserved, The International Journal of Accounting, No.41, 2006)

(Board of Directors and Opportunistic Earnings Management: Evidence From India)⁽¹⁾

تكمن مشكلة الدراسة في العلاقة بين مجلس إدارة الشركة وسلوك إدارة الأرباح. هدفت الدراسة إلى التحقق من تأثير خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح الانتهازية في سياق اقتصاد صاعد بصورة كبيرة -الهند-. برزت أهمية الدراسة من أن دور مجلس إدارة الشركة في إدارة الأرباح اختبرت في الأسواق المتطورة الأمريكية والبريطانية، فهذه الدراسة تستنتج تأثيرها في ظهور الأسواق الصاعدة مثل الهند، وتعتبر مهمة بسبب الاختلافات الموجودة في تركيب منظمات الأعمال عبر هذه الأسواق. اعتمدت الدراسة على نموذج جونز لتقدير الاستحقاقات الاختيارية في الشركات الخاصة الهندية المدرجة في سوق مومبي للأوراق المالية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، ليس إستقلال مجلس إدارة الشركة بحد ذاته يقلل من إدارة الأرباح لكن بالأحرى نوعية المجلس مهمة لإدارة الأرباح، حيث أن المجالس المجتهدة ترتبط بتلاعب منخفض في الأرباح، بينما المجالس التي لها عدد كبير من المدراء المتعددين تُظهر إدارة أعلى للأرباح. وبالنسبة للمدراء الداخليين تشير نتائج الدراسة بأن ثنائية المدير التنفيذي ووجود سيطرة من قبل حملة الأسهم على مجلس الإدارة يزيد من إدارة الأرباح، وأن وجود مالكين داخليين في شكل مؤسسات يخفض إدارة الأرباح.

يري الباحث أن هذه الدراسة ركزت على أثر مجلس الإدارة على إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية". وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتناول تأثير تغيير السياسات المحاسبية على أغراض القوائم المالية، وتحديد دوافعها، ودراسة آليات حوكمة الشركات الأخرى لمعالجتها.

44. دراسة د. مؤيد محمد علي الفضل، 2006م (محددات السلوك الإداري في إختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الإيجابية)⁽²⁾

هدفت الدراسة في محاولتها للكشف عن مدى قدرة المدخل الإيجابي في تفسير دوافع الإدارة في اختيار السياسة المحاسبية. تمثلت مشكلة الدراسة في استخدام فرضيات نظرية المحاسبة الإيجابية التي صيغت في الدول المتقدمة في تفسير دوافع عملية اختيار السياسات المحاسبية في الشركات المساهمة. برزت أهمية الدراسة في مساعدتها للمحللين الماليين على تحليل سلوك الإدارة والتنبؤ به مستقبلاً، والجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة في الأردن في صياغة المعايير المحاسبية المناسبة التي تعكس الظروف البيئية للبلد. اعتمدت الدراسة المنهج الإيجابي والوصفي التحليلي، حيث تم

⁽¹⁾ J.sarkar, S.sarkar, and K.sen, **Board of Directors and Opportunistic Earnings Management: Evidence from India:** [http://www.\[PDF\].FinancingDecisionsandDiscretionary Accruals: Managerial ... April.1, 2006](http://www.[PDF].FinancingDecisionsandDiscretionary Accruals: Managerial ... April.1, 2006).

⁽²⁾ د. مؤيد محمد علي الفضل، **محددات السلوك الإداري في إختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الإيجابية للشركات المساهمة الأردنية،** (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد 46، العدد 1، 2006م)

تحليل بيانات الإيضاحات المرفقة بالتقارير المالية السنوية. توصلت الدراسة إلي عدم وجود علاقة بين الحوافز، المكافآت الإدارية، التكاليف السياسية، واعتبارات السياسات المحاسبية؛ توجد علاقة طردية بين عقود المديونية والأرباح؛ وكلما زادت نسبة تركيز الأسهم في مجلس إدارة الشركة تلاشى تأثير خطط حوافز الإدارة والتكاليف السياسية في قرار الإدارة بشأن إختيار طريقة تسعير المخزون واحتساب إهلاك الموجودات الثابتة وزاد دور عقود المديونية في هذا المجال. أوصت الدراسة بضرورة متابعة ظاهرة إدارة الأرباح ورصدها ودراستها، لهدف معرفة مدي إدراك مستخدمي التقارير المالية في بورصة عمان لهذه الظاهرة وحجم تأثيرها علي قراراتهم الاستثمارية وكيفية معالجتها. يتضح للباحث من خلال هذه الدراسة إختلاف بينات مهنة المحاسبة، ففرضيات النظرية الإيجابية التي صيغت في الدول المتقدمة ليس بالضرورة تصبح صالحة للدول النامية. وتتميز دراسة الباحث عنها في إجراء علاقة بين التغيير في السياسات المحاسبية وكفاءة تقويم الأداء المالي للشركات وقرارات مستخدمي القوائم المالية؛ واقتراح معالجة لآثار التلاعب في السياسات المحاسبية.

45. دراسة، 2006، E.W.Astami and G.Tower

(Accounting-policy choice and firm characteristics in the Asia Pacific region: An international empirical test of Costly Contracting Theory)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تفسير إختيارات إدارات الشركات للسياسات المحاسبية في منطقة آسيا والمحيط الهادي (*Asia Pacific Region*). هدفت الدراسة إلي تفسير إختيار السياسات المحاسبية عن طريق خصائص معينة لشركات لتلك المنطقة؛ حيث إستخدمت الدراسة خصائص، القدرة المالية للشركات (*firm's financial-leverage position*)، حجم الشركات (*firm's size*)، مستوى تركيز الملكية (*firm's level of ownership concentration*)، ومجموعة الفرص الإستثمارية للشركات (*firm's investment opportunity set*)، كما إستخدمت مجموعة من السياسات المحاسبية التي يمكن أن تؤدي إلي زيادة أو تخفيض صافي الدخل، تمثلت تلك المجموعات في، سياسات المخزون السلعي، سياسات الإهلاك، سياسات معالجة شهرة المحل، وسياسات تقديرات العقارات والمصانع والمعدات. إعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، وإستخدمت التقارير السنوية "2000م - 2001م" للشركات المدرجة أسهمها في أسواق الأوراق المالية في أستراليا، هونك كونج، أندونيسيا، ماليزيا، وسنغافورة. توصلت الدراسة إلي أن خصائص الشركات المحددة فسرت إختيارات الإدارات للسياسات المحاسبية، حيث أن الشركات التي لها قدرة مالية منخفضة ومستوي تركيز الملكية المنخفض وأن لها فرص إستثمارية كبيرة تختار السياسات

(1) Astami.E.W and G.Tower, **Accounting-policy choice and firm characteristics in the Asia Pacific region: An international empirical test of Costly Contracting Theory**, (Illinois: © 2006 University of Illinois. All rights reserved, The Enternational Journal of Accounting, No.41, 2006)

المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة صافي دخلها. كما أن حجم الشركات لم يفسر إختيارات السياسات المحاسبية، حيث لا يوجد تأثير الحساسية السياسية (*Political Sensitivity*) علي إختيار السياسات المحاسبية.

يري الباحث أن هذه الدراسة حددت بعض العوامل الإقتصادية التي تدفع الإدارة إختيار سياسات المحاسبية معينة. وتتميز دراستي عنها في دراسة أثر سلوك الإدارة تجاه السياسات المحاسبية علي استخدامات القوائم المالية، وتحديد العوامل البيئية والإقتصادية لإختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلي دور حوكمة في الحد التغيير الإداري للسياسات المحاسبية.

46. دراسة د.سمير كامل، 2006م(محددات فعالية لجنة المراجعة في الحد من سلوك إدارة الأرباح)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في حالات الفشل المالي وإفلاس العديد من الشركات العالمية الكبيرة بسبب ممارسة الإدارة سلوك إدارة الأرباح ومن ثم زاد التركيز علي ضرورة وجود حوكمة أفضل للشركات. هدفت الدراسة إلى إختبار مدى تأثير لجنة المراجعة الفعالة "باعتبارها أداة من أدوات حوكمة الشركات" في الحد من سلوك تمهيد الدخل (*Income Smoothing*) والاعتسال الكبير (*Big Bath*). تتبع أهمية الدراسة من التدليل على فعالية المعايير والتشريعات الجديدة لحوكمة الشركات في مصر في الحد من إدارة الأرباح من عدمها. إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام إستمارة الإستبانة. أظهرت نتائج الدراسة أن لجنة المراجعة ذات البنية القوية، والنفوذ القوي، والمخصص لها الموارد اللازمة، والتي تبذل الجهد والعناية اللازمة، تتجح في أداء المهام الإشرافية الموكلة إليها بالفعالية المطلوبة، مما يحد من سلوك تمهيد الدخل والاعتسال الكبير. أوصت الدراسة ضرورة تفعيل دور لجان المراجعة وانضمام المراجعين الخارجيين لعضويتها. يري الباحث أن هذه الدراسة استخدمت لجنة المراجعة كأحدى أدوات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية". وتتميز دراسة الباحث عنها في دراسة آثار ودوافع ومعالجة التغيير الإداري للسياسات المحاسبية.

47. دراسة، Marcikaityte, 2006

(Financing Decisions and Discretionary Accruals: Managerial Manipulation Or Managerial Over Optimism)⁽²⁾

تناولت مشكلة الدراسة العلاقة بين قرارات التمويل والإستحقاق الإختياري. هدفت الدراسة إلى فحص الاستحقاقات الإختيارية المقدره من بيانات التدفقات النقدية للشركات التي تحصل على تمويل الدين

⁽¹⁾ د.سمير كامل محمد، محددات فعالية لجنة المراجعة في الحد من سلوك إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 43، العدد 2، 2006م)

⁽²⁾ D.Marcikaityte, **Financing Decisions and Discretionary Accruals: Managerial Manipulation Or Managerial Over Optimism**, (Chicago: <http://www.fma.org/Chicago/Papers/FinancingDecisionsAndDCA011305.pdf>)

خارجياً، وداخلياً "حقوق الملكية". إتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي. حيث تم استخدام بعض النماذج لتحليل بيانات القوائم المالية للشركات الأمريكية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الاستحقاقات الاختيارية تبلغ ذروتها في السنة التي تحصل فيها الشركة على التمويل من الدين وحقوق الملكية، بالإضافة إلى ذلك أظهرت النتائج أن تمويل الدين يرتبط باستحقاقات اختيارية أعلى جداً من تمويل حقوق الملكية.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت قرارات الإدارة المتعلقة بالتمويل وأثرها علي الإستحقاق الإختياري "بما فيه بدائل السياسات المحاسبية". وتتميز دراستي عنها بتناولها آثار ودوافع والحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية.

48. دراسة، Ali shah, and Others, 2006

(Corporate Governance and Earning Management An Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies)⁽¹⁾

تناولت مشكلة الدراسة العلاقة بين حوكمة الشركات وإدارة الأرباح. هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين جودة حوكمة الشركات وإدارة الأرباح "الإستحقاقات الإختيارية". إتمدت الدراسة علي نموذج جونز المعدل لتقدير الاستحقاقات الاختيارية لتحليل البيانات للشركات الباكستانية المدرجة في سوق الأوراق المالية (KSE)، وبعد استبعاد الشركات المالية والشركات التي لم تتوفر لها بيانات خاصة بالدراسة. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية بين جودة حوكمة الشركات وإدارة الأرباح في باكستان.

Results appear un conventional, It may be due to the transition phase through which the Pakistani Companies are passing after promulgation of code of corporate governance in 2002 which has created a tendency to increase discretionary accruals as a risk averse measure.

يري الباحث أن هذه الدراسة تطرقت لحوكمة الشركات وأثرها علي إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية". وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتطرق لآثار التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، ودوافعه.

49. دراسة أيمن محمد نمر الشنطي، 2007م (المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية من وجهة

نظر مستخدميها وأثره على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية بما تحويه هذه القائمة من معلومات جوهرية تعكس تماماً السياسات المحاسبية المتبعة مما يعطيها تقويماً جوهرياً للأداء، وأن

(2) S.Z.Ali shah, and Others, Corporate Governance and Earning Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies, (Europe: European Journal of Scientific Research, VOL.26, No.4, 2009)

(2) أيمن محمد نمر الشنطي، المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر مستخدميها وأثره على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية-الشركات المساهمة الأردنية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2007م)

هذا المحتوى المعلوماتي يساعد مستخدمي هذه القائمة على التنبؤ بأسعار أسواق المال وتوزيعات الأرباح على المساهمين والقيمة المستقبلية للشركات. هدفت الدراسة إلي تقييم شامل للسياسات المحاسبية للشركات ومدى الضمانات المتبعة في تلك السياسات لتغطية أي طارئ مالي لزيادة الشفافية عن معلومات أداء الشركات من أجل اتخاذ قرارات سليمة ورشيده من قبل مستخدمي قائمة التدفقات النقدية والسوق المالي. حددت هذه الدراسة أهميتها في المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية والذي يمكن من خلاله تحديد مدى جودة الأرباح المتحققة. اعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي، الاستنباطي، الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي. حيث تم استخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، تعتبر قائمة التدفقات النقدية أداة لقياس أداء الشركات المالي ووسيلة لتقييم سياساتها المحاسبية، وأنها تحقق ضمانات أكيدة للممارسات المحاسبية والطرق المتبعة في الأداء المالي، كما أن المحتوى المعلوماتي لهذه القائمة يساهم في ترسيم السياسات المحاسبية للوصول إلي قرار سليم ورشيد. أوصت الدراسة بأن معلومات التدفقات النقدية تعكس تقويماً للسياسات المحاسبية والاستثمارية، وضرورة استخدام معايير وسياسات محاسبية موحدة وشاملة لإعداد قائمة التدفقات النقدية.

يري الباحث أن هذه الدراسة أوضحت فائدة قائمة التدفقات النقدية في قياس الأداء المالي للشركات، وأن المحتوى المعلوماتي لها يساعد في ترسيم السياسات المحاسبية. حيث أنه من الصعب إن لم يكن من المستحيل الاعتماد علي هذه القائمة فقط في تقييم الأداء المالي للشركات واتخاذ القرارات وتجاهل القوائم الأخرى. لذلك تتميز دراسة الباحث عنها في دراسة تغيير السياسات المحاسبية من خلال آثارها ودوافعها وكيفية الحد منها.

50. دراسة، BouBakri, and Others, 2008

(Managerial Opportunism In Accounting Choice: Evidence From Directors and Officers Liability Insurance Purchases)⁽¹⁾

تعرضت مشكلة الدراسة للعلاقة بين السلوك الإداري في إدارة الأرباح وتأمين مسؤولية المدراء والموظفين. هدفت الدراسة إلي معرفة سلوك المدراء في إستخدام تأمين مسؤولية المدراء والموظفين كغطاء لإدارة الأرباح عن طريق التغيير في السياسات المحاسبية؛ ومدى دراية ومعرفة المؤمن "شركات التأمين" بذلك. إعتمدت الدراسة نموذج جونز لتحليل البيانات المالية المجمعة عن الشركات الكندية. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن هناك سلوك إداري قوي لإدارة الأرباح محاسبياً بشكل خاص، حيث يشتري المدراء تأمين المسؤولية تحسباً لإدارة الأرباح عند اقتراب وقت إصدار الأسهم

⁽¹⁾ N.BouBakri, and Others, **Managerial Opportunism In Accounting Choice: Evidence From Directors and Officers Liability Insurance Purchases**, (Canada: Department of Finance, HEC Montreal, January, 2008)

العادية؛ وأن أفضل المدراء المؤمن لهم بالنسبة لشركات التأمين هم الذين يتلاعبون أكثر في الأرباح؛ وبشكل مثير للانتباه إن المؤمنين -شركات التأمين- ليسوا ضعيفي التمييز بالنسبة لأضرار عملية إدارة الأرباح، حيث أنهم قادرون على إكتشاف وتحميل أقساط تأمين أعلى للمدراء بسبب الأجندة المخفية من قبل للمدراء لإدارة الأرباح.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت العلاقة بين شراء المدراء وثيقة تأمين المسؤولية وإستخدامها كغطاء لإدارة الأرباح عن طريق التغيير في السياسات المحاسبية وخصوصاً عند اقتراب وقت إصدار الأسهم العادية. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتناول آثار تغيير السياسات المحاسبية ودوافعها الإقتصادية الأخرى ودوافعها البيئية وكيفية الحد منها عن طريق آليات حوكمة الشركات.

51. دراسة آدم محمد أحمد عمر، 2008م(أثر طرق القياس والتقويم المحاسبي علي قرارات منح

التمويل المصرفي)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أثر تعدد بدائل القياس والتقويم المحاسبي علي قرارات منح التمويل المصرفي. هدفت الدراسة إلي تحديد مدي اعتماد المصارف علي المعلومات المحاسبية في إتخاذ قرارات منح التمويل، وتحديد مدي معرفة وإلمام المصارف بدوافع الشركات طالبة التمويل في اختيار بدائل القياس والتقويم المحاسبي. تكمن أهمية الدراسة من إبراز متغيرات القياس والتقويم المحاسبي علي معلومات القوائم المالية وإمكانية اعتماد المصرف علي تلك المعلومات في قراره. اعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي، المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج المقارن. وتم إستخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن المصارف العاملة بالسودان تعتمد علي المعلومات المحاسبية التي توفرها قائمتي الدخل والمركز المالي والتي تمثل أكثر القوائم المالية أهمية لأغراض منح التمويل، واحتلت قائمة التدفقات النقدية المرتبة الثالثة في الأهمية، ولا أهمية تذكر لتقرير المراجع الخارجي وتقرير مجلس إدارة الشركات طالبة التمويل؛ وأن المصارف العاملة بالسودان تتمتع بقدر من الإلمام والدراية بدوافع الشركات التي تتقدم للحصول علي التمويل في اختيارها لبدايل القياس والتقويم المحاسبي؛ وأن الشركات طالبة التمويل تفضل السياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الربح حتى تتمكن من الحصول علي التمويل لأن المصارف الممولة تضع أهمية كبيرة للربح في إتخاذ قرار منح التمويل من عدمه؛ كما أثبتت الدراسة تأثر الربح ببدايل القياس المحاسبي؛ وأن الشركات طالبة التمويل لاتفصح عن طبيعة السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير والقوائم المالية، وأن المعلومات المحاسبية التي تقدمها غير كافية وغير موثوق فيها بصورة تامة. أوصت الدراسة بضرورة تنظيم السياسات المحاسبية الخاصة

⁽¹⁾ آدم محمد أحمد عمر، أثر طرق القياس والتقويم المحاسبي علي قرارات منح التمويل المصرفي في السودان،

(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2008م)

بإنتاج المعلومات المحاسبية لغرض اتخاذ قرار منح التمويل، حيث أن إدارة الشركات هي المنتج المحتكر للمعلومات المقدمة للحصول علي التمويل؛ وذلك لأن غياب التنظيم قد يؤدي إلي إنتاج معلومات محاسبية غير دقيقة أو مضللة لاتخاذ قرار منح التمويل.

يري الباحث أن هذه الدراسة أوضحت أن الشركات طالبة التمويل تفضل السياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح أملاً في الحصول علي التمويل، كما أن المصارف العاملة بالسودان تتمتع بإدراك وإمام بدوافع تلك الشركات في اختيارها البدائل المحاسبية. وتتميز دراسة الباحث عنها في تناولها أثر التغيير في السياسات المحاسبية علي قرارات المستخدمين الآخرين للمعلومات بما فيهم مانحي الإئتمان، وعلي كفاءة تقويم الأداء المالي للمنشآت، والدوافع الإقتصادية والبيئية لذلك التغيير، والعوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول تغيير السياسات المحاسبية، وكيفية الحد من تغيير السياسات المحاسبية وآثاره.

52. دراسة، W.yu, 2008

(Accounting-Based Earnings Management and Real Activities Manipulation)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في العلاقة بين مراجع الصناعة المتخصص وخيارات إدارة الأرباح. هدفت الدراسة إلى معرفة مدي قدرة مراجعي الصناعة الإختصاصيين في منع عملية إدارة الأرباح المبنية على الخيارات المحاسبية بالنسبة للعملاء الذين لديهم حوافز لإدارة الأرباح، وهل ذلك يدفع العملاء إلى التلاعب في النشاطات الحقيقية مما يخفض الأداء التشغيلي المستقبلي؟. تم تحليل البيانات المالية للشركات الأمريكية مع إستثناء صناعة الخدمات المالية والمرافق. توصلت الدراسة لعدد من النتائج منها أن عملاء مراجعي الصناعة الإختصاصيين الذين لديهم حوافز لإدارة الأرباح لا يهتمون كثيراً بالاستحقاقات الإختيارية مقارنة بالعملاء الذين لديهم حوافز لإدارة الأرباح ولا يستأجرون مدققين مختصين لمراجعة حساباتهم، كما أن عملاء مدققي الصناعة الإختصاصيين على الأرجح يقومون بالتلاعب في النشاط الحقيقي.

يري الباحث أن هذه الدراسة تطرقت لدور مراجع الصناعة المتخصص في إيقاف عمليات إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية". وتتميز دراستي عنها لتناولها آثار ودوافع تغيير السياسات المحاسبية، والحد منه بإستخدام آليات حوكمة الشركات.

53. دراسة د.سمير كامل، 2008م(أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى فهم جودة عملية المراجعة وتقويم سلامة حجم منشأة المراجعة وإبراز دور جودة المراجعة في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في السوق المصري. تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية

⁽¹⁾ W.yu, **Accounting-Based Earnings Management and Real Activities Manipulation**, (Georgia: Georgia Institute of Technology, Doctor Dissertation In The School of Management, Not Publication, 2008)

⁽²⁾ د.سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، المجلد45، العدد2، 2008م)

الكشف عن عمليات إدارة الأرباح. تكمن أهمية الدراسة من أن ممارسات إدارة الأرباح من قبل الإدارة تضعف ثقة المستثمرين في القوائم المالية وتعوق التدفق الكفء لرأس المال في الأسواق المالية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. وتم استخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين "حجم منشأة المراجعة، سمعة منشأة المراجعة، مراقبة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي على الجودة بمنشأة المراجعة، تخصص الصناعة، أتعاب المراجعة، تعرض المراجع للمساءلة القانونية، إستقلال وموضوعية المراجع، تأهيل ومهارة المراجع" وجوداً سلبية بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح، أي أن أداء المراجعة بجودة عالية يؤدي إلى اكتشاف سلوك إدارة الأرباح. أوصت الدراسة بضرورة مراقبة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي على الجودة من قبل منشآت المراجعة، وذلك بإنشاء قسم لمراقبة الجودة.

يري الباحث أن هذه الدراسة بيّنت المتغيرات المؤثرة في جودة المراجعة والتي يمكن من خلالها الحد من سلوك إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية". وتتميز دراستي عنها بتناولها سلوك الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية وأثره على استخدامات القوائم المالية، ودوافعه، والحد منه بإستخدام حوكمة الشركات.

54. دراسة، 2008، Beaudion

(Earnings Management: The Role of The Agency Problem and Corporate Social Responsibility)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في اختلاف قرارات المديرين في إدارة الأرباح على أساس هيكل حوافز المكافآت قصيرة الأجل وعدم تماثل المعلومات بين أطراف علاقة الوكالة، ومدى تأثير بعض سمات قيم الشركة مثل أثر الإلتزام بالمسئولية الاجتماعية على قرارات المديرين لإدارة الأرباح على أساس تركيبيّة الحوافز وعدم تماثل المعلومات. هدفت الدراسة إلى فحص دور مشكلة الوكالة -عدم تماثل المعلومات والحوافز - على قرارات الاستحقاق الاختياري، بالإضافة إلى ذلك تتحقق الدراسة من دور المسئولية الاجتماعية للشركة في إدارة الأرباح. تم دراسة حالة شركة (HCB) الأمريكية التي تُصنع وتبيع المنتجات المختلفة للعناية بالجلد. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، في حالة وجود مشكلة الوكالة يفضل المدراء استحقاقات اختيارية "التغيير في السياسات المحاسبية" أكبر من عدم وجودها، وأن إلتزام الشركات بمسئوليتها الإجتماعية بدرجة عالية يُهدئ تأثير مشكلة الوكالة على التغيير في السياسات المحاسبية.

(1) C.A.Beaudion, **Earnings Management: The Role of The Agency Problem and Corporate Social Responsibility**, (Philadelphia: Drexel University, Doctor of Philosophy In Accounting, Copyright 2009: C.A. Beauties. All Rights Reserved, 2003)

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت تأثير هيكل الحوافز الإدارية وعدم تماثل المعلومات بين أطراف علاقة الوكالة علي إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية"، وأنها أشارت لمدخل جديد في مجال إختيار السياسات المحاسبية وهو أثر إلتزام المنشأة بالمسئولية الإجتماعية على سلوك إدارة الأرباح. وأنها تختلف دراستي عنها بتناولها آثار ودوافع تغيير السياسات المحاسبية، والحد منه بإستخدام آليات حوكمة الشركات.

55. دراسة سامح محمد رضا رياض، 2008م(دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الإحتيالية في ضوء التطورات الإقتصادية المعاصرة)⁽¹⁾

تناولت مشكلة الدراسة دور المراجعة الخارجية في كشف الممارسات الإحتيالية للمحاسبة (*Creative Accounting Practices*) التي تتم بواسطة بدائل السياسات المحاسبية المضمنة في المعايير المحاسبية المصدرة، وتمثل المؤشرات والنسب المالية لصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية أحد أساليب المراجعة الخارجية في الكشف عنها. هدفت الدراسة إلي توضيح مفهوم وأهداف وطرق الممارسات الإحتيالية للمحاسبة، وإستخدام الإجراءات التحليلية في كشف تلك الممارسات وذلك لزيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية وتحسين جودة تقريرها. تكمن أهمية الدراسة في عدم وجود معايير تحدد الأساليب المثلي لإستخدامها من قبل المراجع الخارجي لكشف الممارسات الإحتيالية للمحاسبة. إعتمدت الدراسة علي المنهج الإستنباطي والإستقرائي، وتم تحليل البيانات المالية المجمعة عن الشركات الصناعية وهي شركة زيروكس، وإنرون للطاقة، وشركة مصر لصناعة معدات الغزل والنسيج والملابس، والشركة العامة لمنتجات الجوت المصرية. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، إن التطورات الإقتصادية أدت إلي إصدار معايير محاسبية تتضمن عدد من بدائل السياسات المحاسبية لنفس المشكلة؛ تتمثل أهداف الممارسات الإحتيالية للمحاسبة في تحقيق أهداف إدارة المنشأة والتلاعب في القوائم المالية؛ إن إستخدام المؤشرات والنسب المالية لصافي التدفق النقدي التشغيلي يكشف الممارسات الإحتيالية للمحاسبية ومن ثم زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية وتحسن جودة تقريرها، وبالتالي تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين. أوصت الدراسة بضرورة إستخدام مؤشر التدفق النقدي التشغيلي المعدل وهامش النقدية الزائدة خلال مرحلة تخطيط عملية المراجعة وذلك للكشف المبكر عن الممارسات الإحتيالية. يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت عن الممارسات الإحتيالية للمحاسبة للتلاعب في القوائم المالية "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية" والكشف عنها بواسطة إستخدام المراجع الخارجي للنسب

⁽¹⁾ سامح محمد رضا رياض، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الإحتيالية في ضوء التطورات الإقتصادية المعاصرة - دراسة تطبيقية علي الشركات الصناعية الأمريكية والمصرية، (مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2008م)

المالية للتدفق النقدي التشغيلي. لذلك تتميز دراسة الباحث عنها بتناولها آثار ودوافع التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، وكيفية معالجته باستخدام آليات حوكمة الشركات.

56. دراسة صالح حامد محمد علي، 2009 (أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تعدد نماذج القياس المحاسبي "نموذج التكلفة التاريخية، ونموذج القيم الجارية" ومن ثم تأثيرها علي جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية، وكذلك أثرها علي تنظيم واختيار السياسات المحاسبية. هدفت الدراسة إلي دراسة تأثير نماذج القياس المحاسبي علي جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في الأوراق المالية، والتعرف علي التأثيرات التي يحدثها التعدد في نماذج القياس المحاسبي علي القرارات الإدارية الخاصة بتنظيم واختيار السياسات المحاسبية في ظل المرونة المتاحة للإدارة. تكمن أهمية الدراسة في مدى تأثير التعدد في نماذج القياس المحاسبي علي القرارات الإدارية الخاصة بتنظيم واختيار السياسات المحاسبية. اعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي، الاستنباطي، الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي. وتم استخدام إستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، تتأثر جودة المعلومات المحاسبية بآثار التعدد في نماذج القياس المحاسبي ومن ثم التأثير علي قرارات الاستثمار في الأوراق المالية، وأن تعدد نماذج القياس المحاسبي يؤدي إلي مرونة الإدارة في اختيار وتنظيم السياسات المحاسبية، وأن غياب معايير المفاضلة بين السياسات المحاسبية البديلة يؤدي إلي التباين في تنظيم واختيار السياسات المحاسبية. أوصت الدراسة بضرورة إلزام الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بتوحيد نماذج القياس والتقويم المحاسبي المستخدمة في إعداد المعلومات المحاسبية وذلك لتقليل المرونة المتاحة للإدارة في تغيير السياسات المحاسبية، وضرورة إجراء المزيد من البحوث والدراسات في هذا المجال.

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت تأثير تعدد نماذج القياس المحاسبي علي قرارات الاستثمار في الأوراق المالية، كما أنها بيّنت عدم وجود معايير يمكن من خلالها تنظيم واختيار السياسات المحاسبية مما يعني إعطاء الإدارة الحق في اختيار وتغيير السياسات المحاسبية لتحقيق أغراضها. وتتميز دراستي عنها بأنها تناولتها آثار التغيير الإداري للسياسات المحاسبية علي قرارات الأطراف الأخرى المهتمة بالقوائم المالية وكفاءة تقويم الأداء المالي، والدوافع الاقتصادية والبيئية لتغيير السياسات المحاسبية، والعوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول تغيير السياسات المحاسبية، ودراسة الحد من ذلك التغيير باستخدام آليات حوكمة الشركات.

⁽¹⁾ صالح حامد محمد علي، أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في

الأوراق المالية - سوق الخرطوم للأوراق المالية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2009م)

(**Market Competition and Earnings Management**)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في العلاقة بين منافسة السوق وسلوك إدارة الأرباح. هدفت الدراسة إلى اختبار تقليل مشكلات الوكالة بين أصحاب المصلحة في الشركات والنتيجة عن سلوك الإدارة لإدارة الأرباح محاسبياً من خلال منافسة سوق المنتج، ومعرفة مدى الحد من إدارة الأرباح المضللة أو الانتهازية وتحسين القدرة التفسيرية (*Informativeness*) للأرباح وأسعار الأسهم عن طريق منافسة سوق المنتج. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت نموذج (*Hribar and Collins, 2002*) لقياس الاستحقاق الاختياري، وتم تحليل البيانات المالية للشركات الأمريكية المصنعة. توصلت الدراسة إلى أن منافسة سوق المنتج تمنع إدارة الأرباح وتشجع زيادة معلومات تمهيد الأرباح، وأن هنالك علاقة إيجابية بين الاستحقاقات الاختيارية الحالية والتغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية أقوى في الصناعات الأكثر منافسة، وأن أثر المنافسة الإيجابي على منع سلوك إدارة الأرباح يتمثل في تخفيض عدم تماثل المعلومات وتحسين القدرة التفسيرية للسعر حتى لو كانت الربحية منخفضة والمدراء لديهم حوافز قوية للتلاعب في الأرباح، علاوة على ذلك الدعاوي القضائية وإعادة بيان الأرباح أقل تكراراً في الصناعات التنافسية، بالإضافة إلى ذلك فإن سوق منافسة المنتج تخفض مشاكل الوكالة وتحسن القدرة التفسيرية للأرباح وتؤدي إلى تحسين كفاءة السوق وتخصيص الاستثمار بأكثر كفاءة.

يري الباحث أن هذه الدراسة ركزت على مدخل جديد في مجال التغيير في السياسات المحاسبية، حيث أنها أجرت علاقة بين منافسة سوق المنتج وعمليات إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية". وتختلف عن دراستي بأنها لم تجري علاقة بين تغيير السياسات المحاسبية وكفاءة تقويم الأداء المالي للشركات وقرارات مستخدمي القوائم المالية، ولم تحدد دوافع ذلك التغيير والحد منه.

58. دراسة عارف محمود كامل عيسي، 2009م (أثر جودة عملية المراجعة علي قدرة الإدارة علي

التطويع المصطنع للأرباح في منظمات الأعمال المصرية)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي تحديد أثر جودة عملية المراجعة علي قدرة الإدارة علي ممارسة التطويع المصطنع للأرباح في منظمات الأعمال في مصر في ظل عدم وجود قواعد للبيانات تشمل تنبؤات المحللين الماليين ومصادر أخرى للمعلومات بخلاف القوائم والتقارير المالية المنشورة. تمثلت مشكلة

⁽¹⁾ D.marciukaity and J.C.park, **Market Competition and Earnings Management**, [http://www.\[PDF\].Market Competition and Earnings Management](http://www.[PDF].Market Competition and Earnings Management) , 2009.

⁽²⁾ عارف محمود كامل عيسي، أثر جودة عملية المراجعة علي قدرة الإدارة علي التطويع المصطنع للأرباح في منظمات الأعمال المصرية - دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2009م)

الدراسة في أن المراجعين لا يقوموا باكتشاف الممارسات الخاصة بتطويع الأرباح والتقارير عنها كمؤشر مبكر لتعرض الشركات لمشاكل مالية قد تؤدي بها للإفلاس. إتمدت الدراسة علي نموذج جونز (*Cross - Sectional*) وتمت علي بيانات الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية. توصلت الدراسة إلي أن تخصص مكتب المراجعة يساهم في الحد من ممارسات التطويع المصطنع للأرباح، وأن قدرة المراجع علي الحد من تلك الممارسات تقل في السنة الأولى للإرتباط وتزداد مع زيادة مدة الإرتباط. أوصت الدراسة بضرورة دراسة دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات التطويع المصطنع للأرباح.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تعرضت للحد من التطويع المصطنع للأرباح بإستخدام جودة المراجعة. وتختلف دراستي عنها بأنها تتناول ظاهرة التطويع المصطنع للأرباح من خلال التغيير في السياسات المحاسبية وآثارها ودوافعها، وكيفية الحد منها بإستخدام حوكمة الشركات.

59. دراسة د. عماد سعيد الزمر، 2009م (دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي محاولة الكشف عن مدى تأثير ممارسة إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي من خلال تحليل دوافع إدارة الأرباح ومداخل قياسها، مع إجراء دراسة تطبيقية لاستكشاف وتقييم هذه العلاقة في البيئة السعودية. تمثلت مشكلة الدراسة في زيادة حالات تغيير المراجع الخارجي وهل تعتبر إدارة الأرباح أحد الأسباب؟. اعتمدت الدراسة علي المنهج الإيجابي، حيث تمت الدراسة على القوائم المالية للشركات المسجلة في سوق المال السعودي. توصلت الدراسة إلى أن معظم الشركات التي قامت بتغيير المراجع الخارجي في عامي 2005م و2006م، حدث فيها تغيير جوهري في الاستحقاقات الكلية -ممارسات إدارة الأرباح- بعد عملية التغيير، كما أوضحت بعد فحص تقرير المراجع الخارجي خلال فترة الدراسة لا يوجد ارتباط بين عملية تغيير المراجع الخارجي ورأيه، حيث كان تقرير المراجع الخارجي نظيفاً خالياً من التحفظات. بالإضافة إلى ذلك بينت الدراسة أن معظم الشركات التي لم تغير المراجع الخارجي لم يحدث فيها تغير جوهري في الاستحقاقات الكلية لها. أوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول كيفية الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وحول آليات تفعيل دور لجان المراجعة لتخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستخدمين.

يري الباحث أن هذه الدراسة بيّنت أن الإدارة تسعى لتغيير المراجع الخارجي وهو الضامن لمستخدمي القوائم المالية- لغرض ممارسة إدارة الأرباح "بما فيها التغيير في السياسات المحاسبية".

(1) د. عماد سعيد الزمر، دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي بالنسبة للشركات السعودية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، المجلد 46، العدد 1، 2009م)

وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتناول تأثير التغيير في السياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية، ولم تحدد دوافع ذلك التغيير، ولم تتطرق للحلول الممكنة لذلك التغيير بإستخدام آليات حوكمة الشركات.

60. دراسة، Atik.A, 2009

(Detecting Income-smoothing Behaviors of Turkish Listed Companies through Empirical Tests Using Discretionary Accounting Changes)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في مرونة السياسات المحاسبية تحفز المديرين إلي إختيار السياسات المحاسبية أو تغييرها لزيادة أو تخفيض أو إستقرار أرقام الدخل عبر الفترات المالية. هدفت الدراسة إلي إكتشاف سلوك تمهيد الدخل للشركات التركية من خلال الإختبارات التجريبية بإستخدام تغييرات الإختيارات المحاسبية، صنفت الدراسة تغييرات السياسات المحاسبية إلي خمسة مجموعات هي التغيير في تقديرات الإهلاك وإيفاء الديون، التغيير في سياسات الرسملة وغير الرسملة، التغيير في طرق الإهلاك وإيفاء الديون، التغيير في سياسات تقويم المخزون السلعي، التغيير في سياسات أخري. إعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، ونموذج موسى (*Moses Model*) لتمهيد الدخل. إستخدمت الدراسة التقارير المالية السنوية (1998م - 2003م) للشركات التركية المدرجة أسهما بسوق إستانبول للأوراق المالية "TSE". توصلت الدراسة إلي أن الدوافع المحتملة لتغيير السياسات المحاسبية هي، (1) سلوك تمهيد الدخل، حيث أن هنالك علاقة هامة بين سلوك تمهيد الدخل ونسبة الدين الكلي إلي إجمالي الأصول، وإنحراف الأرباح قبل تغييرها، وتأثير التغيير المحاسبي؛ (2) التقرير عن أرباح قريبة من الصفر لتجنب الضرائب وتخفيض الخسائر لإعطاء رسائل أفضل حول الربحية المستقبلية؛ (3) خصائص الفترة، حيث أن تركيا مرت بأزميتين إقتصادييتين كبيرتين في الفترتين 1999م و2001م.

يري الباحث أن هذه الدراسة بيّنت بعض الدوافع التي تحفز المديرين لتغيير السياسات المحاسبية. وأنها تختلف عن دراستي بأنها لم تتناول تأثير التغيير في السياسات المحاسبية علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات المستخدمين، ولم تتطرق للدوافع البيئية والإقتصادية الأخرى لتغيير السياسات المحاسبية، ولم تتطرق لدور حوكمة الشركات في الحد من ذلك التغيير.

61. دراسة وليد بن فهد بن عبد العزيز، 2010م (أثر إدارة الأرباح علي القيمة السوقية للأسهم بسوق الأسهم السعودية)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي معرفة مدي ممارسة إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها في الشركات السعودية، وتحديد مدي تأثير إدارة الأرباح علي القيم السوقية للأسهم المتداولة في سوق الأسهم السعودية.

⁽¹⁾ Atik.A, **Detecting Income-smoothing Behaviors of Turkish Listed Companies Through Empirical Tests Using Discretionary Accounting Changes**, (Istanbul: Marmara University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration, © 2008 Elsevier Ltd.All rights reserved. Critical Perspectives on Accounting, No.20, 2009)

⁽²⁾ وليد بن فهد بن عبد العزيز الرسيني، أثر إدارة الأرباح علي القيمة السوقية للأسهم بسوق الأسهم السعودية - دراسة إختبارية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2010م)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن ممارسة المنشآت لظاهرة إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية وبدائل السياسات المحاسبية تؤثر بها علي أسعار الأسهم. تكمن أهمية الدراسة في عرض وتحليل ظاهرة إدارة الأرباح في بيئة الشركات السعودية وتأثيراتها يساعد علي تقدير الأهمية النسبية للتأثيرات المحاسبية المصطنعة في الأرباح، وتعديل الأرباح الفعلية وتوقع الأرباح المستقبلية. إعتمدت الدراسة علي المنهج الإستنباطي والإستقرائي. حيث تمت علي بيانات الشركات المساهمة المسجلة بسوق الأسهم السعودية. توصلت الدراسة إلي وجود شركات بسوق الأسهم السعودية تمارس ظاهرة إدارة الأرباح، وأن هذه الظاهرة تؤثر علي القيمة السوقية للأسهم المتداولة في السعودية. أوصت الدراسة بضرورة قيام سوق المال السعودية بدراسة كيفية الحد من بعض بدائل السياسات المحاسبية وذلك للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت ظاهرة إدارة الأرباح "بما فيها تغيير السياسات المحاسبية" وتأثيراتها علي أسعار الأسهم. وتتميز دراستي عنها بأنها تتناول التغيير الإداري للسياسات المحاسبية وتأثيراته علي كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية، ودوافعه، ودراسة كيفية الحد منه بإستخدام آليات حوكمة الشركات.

يستنتج الباحث من عرض الدراسات السابقة تداول المصطلحات التالية بين الباحثين المحاسبين:

Earnings Management

إدارة الأرباح-التطويع المصطنع للأرباح

Income Smoothing

تمهيد الدخل

The Big Bath

الحمام الكبير

Discretionary Accrual

الاستحقاق الاختياري

Creative Accounting

المحاسبة الخلاقة أو الإبتداعية أو الإبتكارية

Aggressive Accounting

المحاسبة المتعسفة أو العدوانية أو الحسابات المفتعلة

يري الباحث علي الرغم من إختلاف شكل تلك المصطلحات إلا أن مضمونها وجوهرها يتضمن السلوك الإداري في إختيار وتغيير السياسات المحاسبية "التغيير الإداري للسياسات المحاسبية" وذلك للتأثير علي القوائم المالية بهدف تحقيق أغراض معينة. وأن كل تلك الدراسات السابقة سوف تدعم دراسة الباحث والتي تعتبر بمثابة امتداد لتلك الدراسات، وبالتالي سوف يعتمد الباحث علي تلك الدراسات في دراسته الحالية والتي تتميز عن الدراسات السابقة في تناولها أثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية "إختيار الإدارة عدد من السياسات المحاسبية لمعالجة المشكلة المحاسبية الواحدة خلال عدد من السنوات" علي كفاءة تقويم الأداء المالي للشركات وقرارات مستخدمي القوائم المالية، ودراسة واختبار العوامل الإقتصادية والبيئية التي تؤثر في سلوكية الإدارة لتغيير السياسات المحاسبية، والعوامل التي تؤثر علي رأي المراجع الخارجي حول تغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلي تناول المفهوم الشامل لحوكمة الشركات وإمكانية استخدامه في الحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية آثاره للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.