

أثر اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي على جودة الأرباح بالتطبيق على قطاع المواد الأساسية بالسوق المالية السعودية

د. محمد فيصل حسن

أستاذ المحاسبة المشارك
كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك فيصل

المملكة العربية السعودية

عبد الله منصور السبيعي

مدير مراجعة
مكتب عبد الله فهد السهلي «محاسبون قانونيون»

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير إعداد المعايير على جودة الأرباح، نظرًا لأهمية المعايير المحاسبية في تحقيق جودة إدارة الأرباح، وبسبب الأزمات المالية التي شهدتها الأسواق المالية، وذلك باستخدام بيانات عينة مكونة من 40 شركة خلال الفترة من 2014-2019. استخدمت الدراسة في ذلك أسلوب تحليل الارتباط والانحرافات المعيارية لإيجاد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي أدت للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وعليه فإن تبني المعايير المحاسبية الدولية كمعيار ملزم ساهم في تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية وجعلها أكثر قيمة وفائدة للمستثمرين والمستخدمين الآخرين.

أوصت الدراسة بضرورة وضع سياسات وإجراءات دقيقة لإدارة الأرباح ووضع سياسات وإجراءات دقيقة تحد من إدارة الأرباح وتعمل على ضمان الامتثال للمعايير المحاسبية والقوانين واللوائح المعمول بها.

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية، المعايير على أساس القواعد، المعايير على أساس المبادئ، جودة الأرباح.

المقدمة

تعد المحاسبة علم اجتماعي تم تطويره لتلبية احتياجات الإنسان في تنظيم معاملاتهم المالية وعملياتهم الاقتصادية. يحتوي هذا العلم على مبادئ وقواعد وأحكام لفحص الحقائق المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، والمحاسبة كنظام مصمم لتحديد وقياس وعرض المعلومات الاقتصادية وتصور البيانات المالية مقابل المبادئ أو القواعد أو المعايير، مما يمكن جميع الأطراف من الحكم على الأمور المالية لمؤسسة من وجهات نظر مختلفة واتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

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

وعلى الرغم من أن هذه المعايير تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي والبعد عن التحيز والعدالة في العرض والإفصاح، إلا أنه مع تعدد كثير من المعاملات المالية، واحتواء المعايير للعديد من التفاصيل والتفسيرات وبدائل وطرق القياس، فقد فتح ذلك مجالات واسعة للتلاعب وإساءة الاستخدام من قبل الإدارة وممارسة أعمال من شأنها حجب القيمة الحقيقية للشركة وإظهار أداء الشركة بصورة أفضل، أو بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي بغرض تعظيم منافعهم الذاتية، كزيادة مكافأاتهم أو الحفاظ على مراكزهم الوظيفية، دون النظر إلى ما قد يلحق من أضرار بمصالح الأطراف الأخرى، وهو ما يمثل نوعًا من اغتنام الفرص بالنسبة للإدارة (حسن، 2020).



وقد يكون هذا التأثير متعلقاً بسلامة المضمون من خلال اختيار الإدارة للقواعد والأساليب المحاسبية التي تؤدي إلى التأثير على جودة الأرباح، وقد يكون متعلقاً بالناحية الشكلية من خلال التلاعب في عرض عناصر القوائم المالية والتي تترك أثراً على قدرة مستخدم القوائم المالية على إدراك حقيقة الأداء المالي للمنشأة، أو قد يكون التلاعب باستخدام بنود خارج الميزانية Balance Sheet والتي تمثل تمويلاً خفياً قد يتم اللجوء إليه كما في حالة التأجير التمويلي للأصول الثابتة بدلاً من شرائها (Chen, 2020 & Gong).

وتشير لجنة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) إلى أنه حين يكون سلوك إدارة الأرباح شائعاً داخل المؤسسة نتيجة وجود دوافع للإدارة، فإن جزءاً كبيراً من وقت المديرين يستنفذ لإيجاد الطرق التي تؤدي إلى استمرار الممارسات المخالفة، مما يبرز معه الحاجة للبحث بعناية عن أي إشارات تحذيرية Warning Signs تشير لوجود تلك الظاهرة، مثل وجود تدفقات نقدية لا ترتبط بالأرباح، أو حسابات عملاء لا ترتبط بالإيرادات، أو مخصصات ديون مشكوك فيها لا ترتبط بحسابات العملاء، أو احتياطات لا ترتبط ببنود القوائم المالية، أو أرباح لا تتفق بدقة أو بصفة دائمة مع توقعات المحللين الماليين (Dennis, 2019). وقد حمل الكثيرون مناهج إعداد معايير المحاسبة وخاصة المدخل القائم على القواعد جزءاً من المسؤولية عن هذه الأزمات وعدم قدرتها على الحد من دوافع الإدارة لتحريف القوائم المالية، نتيجة قيام الإدارة باستغلال الثغرات الموجودة بالمعايير المحاسبية واستخدام عنصر المرونة في الاختيار بين السياسات والبدائل المحاسبية أو هيكله المعاملات وتكييفها مع القواعد الواردة بالمعايير دون تجاوزها بغرض إخفاء الأداء الفعلي للشركة وتزييف صورتها لخدمة مصالحها الذاتية، ومن ثم فهي نوع من طمس الحقائق أو إخفاءها مؤقتاً وإظهار بيانات ومعلومات لا تعبر عن حقيقة الأوضاع المالية للشركات (Kang & Lin, 2011).

وترى SEC أفضلية مدخل المبادئ مقارنة بالقواعد وتأثيره الإيجابي على جودة الأرباح، ونتيجة لذلك وقعت مذكرة تفاهم في عام 2002 بين الـ FASB, IASB للعمل على تحقيق التقارب بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية من خلال تبني هذا المدخل من منظور أن الوصول إلى إجماع دولي سيكون في ظله أسهل وأسرع، كما أن الاتفاق على المبادئ يكون أسهل بكثير من الاتفاق على قواعد مفصلة للغاية، ويترتب على ذلك عديد من المزايا مثل: زيادة القابلية للمقارنة، وانخفاض التكاليف للشركات متعددة الجنسية، وزيادة المنافسة بين أسواق المال نتيجة زيادة الشفافية، والتخصيص الكفء للموارد وفعالية وكفاءة أسواق المال حيث تعكس أسعار الأسهم الوضع الاقتصادي الحقيقي (Dennis, 2019).

وتشير بعض الدراسات الحديثة إلى أن المحاسبة القائمة على المبادئ المحاسبية، تحد من سلوك الإدارة تجاه تحريف القوائم المالية، وتزيد من جودة المعلومات المحاسبية، حيث يرى (Cussatt, 2018) أن مبادئ المحاسبة المقبولة عامة في كندا التي تستند نسبياً إلى مبادئ تحقق جودة محاسبية أعلى من معايير المحاسبة المقبولة عامة في الولايات المتحدة والتي تعتمد نسبياً على القواعد، كما توصل (Barth et al., 2017) إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية مقارنة بالأمريكية U.S GAAP يرتبط بجودة محاسبية أعلى (أقل إدارة للأرباح).

ويرى الباحث أن هناك حالة جدل كبيرة حول الأساس الملائم لوضع المعايير المحاسبية، وأصبحت المعايير المعدة على أساس المبادئ، وتلك المعدة على أساس القواعد أحد التناقضات التي شهدتها البيئة المحاسبية، فلكل منهما مزاياه وعيوبه، ولهذا تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير استخدام أساس إعداد المعايير المحاسبية على جودة الأرباح، حيث ترى الدراسة أن اختلاف البيئة المحاسبية التي يطبق فيها المعيار سواء من حيث التعليم المحاسبي، أو خبرة مُعدي التقرير، أو الحالة الاقتصادية، أو بيئة الرقابة الداخلية والخارجية، وغيرها يمكن أن تكون ذات تأثير على مدى تحقيق المعيار لأهدافه، وبالتالي التأثير على جودة الأرباح.

الإطار النظري للدراسة ومراجعة الدراسات السابقة

أولاً- المعايير المحاسبية

مفهوم المعايير المحاسبية

تُعرف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أنها «نماذج أو إرشادات عامة لتوجيه وترشيد ممارسة المحاسبة أو المراجعة أو المراجعة». وتُعرف أيضاً على أنها «توضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات

والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام» (سعيداني، 2018). حيث تشكل هذه المعايير مجموعة القواعد العلمية التي تحظى بالقبول العام، حيث تمثل إجماع الخبراء والهيئات المختصة في المحاسبة، بهدف تقريب الممارسات المحاسبية على الصعيد العالمي من خلال تقديم إرشادات لتوجيه عمل المحاسبين لتحقيق العرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية، التي تمثل مخرجات نظام المحاسبة العمومية، مما يسمح برفع مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط المؤسسات العمومية (ضريفى، 2018).

وقد عرفتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC على أنها «قواعد إرشادية يعتمد عليها المعنيون لمساندة مجهودهم وتسهيل أحكامهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد، وتعتبر وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة، وتسعى لتقليل مستوى اختلاف التعبير أو الممارسة في ظل تشابه الظروف، وتُعمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني، وتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية» (زيتوني وآخرون، 2021). كما تعرف كذلك بأنها «مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليًا تهدف إلى ضبط وإحكام الممارسات العملية لمهنة المحاسبة» (محمد، 2021). ويمكن تعريفها بأنها «ما تتبعه كل منشأة في تنظيم العملية المحاسبية في المعاملات المالية دوليًا، أو ما تتبعه في ذلك مجموعة من الدول» (أحمد، 2020). كما عُرفت المعايير المحاسبية على أنها «مجموعة القواعد المحاسبية المتعارف على لاستخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات في قياس الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي وكيفية إيصال المعلومات الناتجة عن تلك المعالجات إلى الأطراف المستفيدة منها، فهي تهدف إلى تحسين الممارسات المحاسبية لخدمة المستفيدين من تلك القوائم» (بوبكر، 2018).

ويرى الباحث أن هذا التعريف هو الأمثل لأنه يتعلق بموضوع الدراسة على وجه الخصوص، وأنه أضاف أن المعايير المحاسبية تهدف إلى تحسين جودة الممارسات لخدمة الطوائف المستفيدة من القوائم المالية، بالإضافة إلى التعاريف التي أشارت إلى أن معايير المحاسبة هي عبارة عن إرشادات أو قواعد يجب أن يلتزم بها المحاسب عند إعدادها للقوائم المالية أو إجراءات المحاسبة المختلفة والتي من خلالها يصدر قوائم مالية جيدة يعتمد عليها.

وتنقسم المعايير المحاسبية إلى «معايير محاسبية قائمة على المبادئ» و«معايير محاسبية قائمة على القواعد»، وأكثرها شيوعًا هي «القائمة على المبادئ» لأنه من الأفضل عادة تعديل المبادئ المحاسبية لمعاملات الشركة، بدلاً من تعديل عمليات الشركة وفقاً للقواعد المحاسبية، ويُعد نظام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وهو المعيار المحاسبي الدولي الأكثر شيوعاً قائم على نهج المبادئ، والذي ينص على أن «البيانات المالية للشركة يجب أن تكون مفهومة ومقروءة وقابلة للمقارنة وذات صلة بالمعاملات المالية الحالية»، على النقيض من ذلك، تتضمن المعايير المحاسبية القائمة على القواعد قائمة بالقواعد التفصيلية التي يجب اتباعها عند إعداد البيانات المالية، وتعد مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) من أشهر المعايير التي تنتهج هذه المعايير، وهو نظام يستخدم على نطاق واسع في الولايات المتحدة، وتتضمن المحاسبة القائمة على القواعد أن يتبع المستخدمون قائمة من القواعد الصارمة والمحددة التي يجب على المحاسبين تطبيقها عند الإفصاح عن البيانات المالية.

المعايير المحاسبية على أساس القواعد

يعتمد نظام المعايير المحاسبية القائم على القواعد على قائمة من اللوائح التفصيلية والقواعد الصارمة، والتي تعطي شرحاً تفصيلياً للخطوات والإجراءات التي يجب تطبيقها لمعالجة الأحداث الاقتصادية، دون السماح بالحياد عنها أو وجود أي قدر من الحكم للمحاسبين من أجل الإفصاح عن البيانات المالية.

ويفضل العديد من المحاسبين والمراقبين في الولايات المتحدة النظام القائم على القواعد، لأنه إذا انتهى المطاف بالبيانات المالية إلى المحكمة، فيمكنهم الرجوع إلى القواعد المحددة التي اتبعوها لحساب البيانات، حيث تحدد المعايير المحاسبية القائمة على القواعد مجموعة من الإجراءات المحددة والقابلة للتحقق منها عند الاعتراف بالبيانات المالية، مما يتيح لأصحاب المصالح طريقة سهلة لمقارنة المعلومات المالية للشركات المختلفة، ويلتزم المحاسبون بمراعاة هذه القواعد والالتزام بها عند إعداد البيانات المالية، وكلما كانت المعايير المحاسبية أكثر دقة زادت القواعد التي تحتوي عليها، وكلما احتاج المحاسبين للمزيد من التوضيح والإثبات عند إعداد التقارير المالية، وكلما زاد عدد هذه القواعد وتفصيلها زاد تعقيد عملية التدقيق، وزاد الوقت الذي تتطلبه مرحلة التدقيق وزاد عبء عمل التدقيق، وزاد الوقت الذي تتطلبه مرحلة التدقيق (يوسف، 2021).

المعايير المحاسبية على أساس المبادئ

تعتمد المعايير المحاسبية القائمة على أساس المبادئ على مجموعة من المفاهيم والتعريفات الاقتصادية العامة والتي تتيح للممارسين استخدام حكمهم الشخصي لمعالجة الأحداث الاقتصادية ولذلك فإن هذا النوع من المعايير يتسم بقدر عالٍ من الوضوح والبساطة وقلة الاعتماد على الإرشادات العامة اللازمة لتطبيق هذه المعايير.

يهدف نظام المحاسبة القائم على المبادئ إلى إنشاء إرشادات بدلاً من قواعد صارمة لمساعدة المحاسبين على إنشاء المستندات المالية، يسمح نظام المحاسبة القائم على المبادئ بالمرونة، بينما يتمثل الجانب السلبي في أن المعلومات يمكن أن تكون غير موثوقة أو غير متسقة مما يؤدي إلى صعوبة مقارنة دفاتر الشركة وبياناتها المالية مع الشركات الأخرى (Dennis, 2019). ولا يتم تقييم المحاسبين بمزيد من القواعد ويحتاجون فقط إلى اتباع مبادئ موجزة عند إعداد التقارير السنوية، مما يقلل وقت إعداد التقارير المالية. وبالتالي كلما زادت المعايير المحاسبية المستندة إلى المبادئ، انخفض الفاصل الزمني للإفصاح عن التقارير السنوية، وبموجب معايير المحاسبة المستندة إلى المبادئ يتم تقليل وقت المدقق لمراجعة التقارير السنوية.

تطور المعايير المحاسبية

منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، كان هناك اهتمام متزايد من قبل الهيئات المهنية في وضع قواعد المحاسبة، لأن الممارسين في مهنة المحاسبة لم يعتمدوا قواعد علمية مشتركة، وكل مؤسسة في كل دولة صناعية طورت قواعدها المحاسبية الخاصة التي تكون متوافقة مع مفاهيمها المحاسبية. ولا يزال مصطلح قواعد المحاسبة المقبولة عمومًا يستخدم كتعبير تقني للمحاسبين والمراجعين. ويشمل هذا المفهوم كل ما تم الاتفاق عليه في علم المحاسبة وحتى المقبول من قبل الشركات والمؤسسات، إذا إنهم يتعاملون مع آراء مختلفة حول نفس القضية.

وتعود فكرة تدويل المعايير المحاسبية إلى المؤتمرات الدولية للمحاسبين، حيث انعقد أول هذه المؤتمرات في مدينة لويس عام 1904، ثم توالت المؤتمرات الدولية للمحاسبين لمناقشة وضع مهنة المحاسبة إجمالاً والمعايير المحاسبية خصوصاً. ويمثل المؤتمر الدولي التاسع المنعقد في باريس عام 1967 أول محاولة جادة في تدويل المعايير المحاسبية، إذ تمخض عنه تشكيل هيئة عمل دولية، أوصت بتشكيل لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة (ICCP)، وهذه الأخيرة أقرت إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) وهي ليست الهيئة الوحيدة التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية سواء على المستوى الإقليمي أو الدولي (بن يوسف وآخرون، 2020)، كما نجد أن ممثلي مجلس معايير المحاسبة المهنية الأعضاء وأعضاء المجموعة الاستشارية ومنظمات أخرى وأفراد وموظفي اللجنة يشجعون على تقديم اقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبة الدولية، وتتضمن إجراءات اللجنة نوعية عالية من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب ممارسات محاسبية ملائمة في ظروف اقتصادية محددة.

أهمية معايير المحاسبة الدولية

ظهرت أهمية معايير المحاسبة والمراجعة الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات، ومما أدى إلى تزايد دورها في العلاقات الدولية، فأدى إلى ظهور مشاكل مزدوجة تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة، فأدى إلى تزايد أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها مستخدمين التقارير والقوائم المالية، وزادت مشاكل المحاسبة والمراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات، مما دفع الفكر المحاسبي والمنظمات المهنية المحاسبية إلى الاهتمام بمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير المراجعة ثم معايير المراجعة الدولية (Al-Nasrawi, 2020)، تظهر أهمية المعايير المحاسبية لتنظيم السياسات المحاسبية المختلفة، كما إنها تعتبر الدليل الذي يتم الاسترشاد به في الفكر المحاسبي. ومما لا شك فيه أن المعايير المحاسبية من الأهمية بمكان لأي سياسة محاسبية مطبقة في مجتمع ما، بل وللمجتمع ككل، ومرد ذلك أن غياب مثل هذه المعايير يمكن أن يؤدي إلى صعوبة أو تعقيد عملية اتخاذ القرار (حسن، 2020)، وتأتي أهمية المعايير المحاسبية من خلال: (بو بكر، 2018)

- تقييم الأحداث المالية للمنشأة.
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
- مساعد متخذي القرار من تحديد الطرق المناسبة للقياس بدلاً من اعتماد المعلومات الأساسية.

- هنالك من يرى أن عملية إعداد معايير محاسبة تحقق منافع متعددة يمكن أن تجمل أهمها في التخطيط والمتابعة على المستوى القومي والرقابة على الأداء وعدالة البيانات المالية والاعتماد عليها وتسهيل بيع وشراء المنشآت واندماجها وزيادة نشاط بورصة الأوراق المالية.

ويرى الباحث أن أهمية معايير المحاسبة تنبع من دورها في توفير معلومات تسهل عمليات اتخاذ القرارات بواسطة الجهات المختلفة ذات الصلة بالبيانات المحاسبية في مجالات مختلفة، مثل التخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، واندماج الشركات، والاستثمار في سوق الأوراق المالية.

ويرى مقدم وآخرون، (2022) أن وجود معايير محاسبة دولية يحقق المزايا التالية:

- أن تكون القوائم المالية التي تعد في دول مختلفة قابلة للمقارنة، وبذلك يمكن اتخاذ قرارات استثمارية أفضل.
- تسهيل إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات التابعة الأجنبية.
- سهولة قيد الشركات في بورصة الأوراق المالية الأجنبية.
- تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسية.
- استفادة أسواق الأوراق المالية في الدول النامية «الأسواق الناشئة» من زيادة متطلبات الإفصاح المحاسبي، وبالتالي يستفيد المستثمر المحلي والأجنبي (مقدم ولمعصب، 2022).

أهداف معايير المحاسبة الدولية

تهدف معايير المحاسبة الدولية إلى تحسين الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم والتقارير المالية، بحيث تكون مفيدة للمستخدمين. وكذلك هناك هدف إضافي آخر وهو تحسين الإفصاح في القوائم والتقارير المالية العامة عن المعلومات المالية ذات الفائدة العامة.

وقد أوضح (Morais, 2022) أن أهداف معايير المحاسبة الدولية يمكن أن تتمثل في الآتي:

- 1- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم المالية والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها.
- 2- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويرى الباحث أن هذه الأهداف هي نفس أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية كما حددها دستورها، وحدد مؤتمر الاتحاد الدولي للمحاسبين، أهداف معايير المحاسبة الدولية في نشر المحاسبة الدولية بصفة عامة، وكذلك المساعدة على وضع القوائم والتقارير المالية للمنشآت الدولية وفق أسس موحدة ومعيارية متفق عليها، بما يؤدي إلى تسهيل إعدادها وتحسين عملية المقارنة المحاسبية، مما يؤدي إلى تحسين وزيادة كفاءة الحصول على المعلومات التي تهم المستفيدين من القوائم والتقارير المالية للمنشآت الدولية.

كما لاحظ أن هذه الأهداف اقتصر على المحاسبة الدولية والمنشآت الدولية في الوقت الذي يمكن الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية على مستوى المنشآت المحلية، كما يمكن الاستفادة منها كمرشد لوضع المعايير الوطنية من الناحية العملية يعتبر الهدف الأساسي لمعايير المحاسبة الدولية هو توفير درجة كبيرة من إمكانية المقارنة للتقارير المالية لمساعدة المستثمرين على اتخاذ قراراتهم، وتخفيض تكاليف إعداد التقارير المالية للشركات العالمية، كما أن المعايير الدولية للمحاسبة توفر نموذجاً مفيداً للدول النامية التي ترغب في تطوير معايير محاسبية لها للمرة الأولى (بن يوسف وآخرون، 2020).

يمكن تلخيص الأهداف معايير المحاسبة الدولية، وفقاً لسالم (2016) في الآتي:-

- الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم المالية العامة للشركات الدولية.
- مساعدة المستخدمين للقوائم المالية على اتخاذ قراراتهم.
- العمل على تحسين الإفصاح في القوائم المالية العامة عن المعلومات المالية وغير المالية في المنشآت الدولية والوطنية.
- تخفيض تكاليف إعداد التقارير المالية للشركات الدولية والمتعدية الجنسية
- تعتبر نموذجاً للدول النامية التي ترغب في وضع وتطوير معاييرها الوطنية.

الخصائص الرئيسية لمعايير المحاسبة الدولية

- بما أن المعايير المحاسبية بصفة عامة تعتبر الدليل الذي يسترشد به عند إعداد القوائم المالية لابد من وجود خصائص ومقومات رئيسية لهذه المعايير تحقق الهدف منها، بحيث تنطبق هذه الخصائص على كافة المعايير المحلية ومعايير المحاسبة الدولية، وتتمثل الخصائص الرئيسية للمعايير المحاسبية في (Morais, 2022):
- 1- الاتساق الداخلي والخارجي: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيًا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف، ومفاهيم، وفروض، ومبادئ.
 - 2- الملائمة: باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب الموازنة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.
 - 3- المرونة: بسبب عدم ثبات البيئة وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان إلى آخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.
 - 4- الواقعية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.
 - 5- المفهومية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.
 - 6- الحيادية: يجب ألا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين.
 - 7- الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية: بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات (زهير، 2014).

المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية

في ضوء التطورات التي يشهدها الاقتصاد في المملكة العربية السعودية صار ضروريًا توفير أسس وقواعد مفاهيم محاسبية موحدة لشركات الأموال وكافة الشركات القانونية، وبالتالي إصدار معايير محاسبية سعودية تواكب تلك التطورات، وتتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية. ومن هذا المنطلق، أجرت وزارة التجارة في المملكة العربية السعودية بحثًا مكثفًا لتطوير صناعة المحاسبة والمراجعة، وأصدرت أخيرًا المرسوم الملكي رقم م/ 12 في 5 مايو 1412 هـ، والذي تم بموجبه تدقيق نظام المحاسبين القانونيين، والذي نصت المادة التاسعة عشرة منه على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة، للنهوض بتطوير المهنة، المراجعة وكل ما يمكن تطوير المهنة ورفع مستواها، ومما نصت عليه الفقرة (1) في المادة (19) من نظام المحاسبين القانونيين أن من أغراض الهيئة مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة (لجنة معايير المحاسبة السعودية، 1419هـ).

وفي ضوء ذلك قرر مجلس إدارة الهيئة تشكيل لجنة (لجنة معايير المحاسبة) تتولى إعداد وتطوير معايير المحاسبة التي يتعين على المنشآت على اختلاف أشكالها النظامية أو نشاطها الذي تباشره الالتزام بها عند إعداد القوائم المالية لتلك المنشآت، وأن يلتزم عند إعداد المعايير بإعداد معايير المحاسبة وتعديلها التي تم اعتمادها من قبل مجلس إدارة الهيئة برقم 1/2/3 بتاريخ 1414/5/15 هـ الموافق 1993/10/30 م (الجرف، 2010).

ثانيًا - جودة الأرباح

مفهوم جودة الأرباح

حاول العديد من الباحثين خلال السنوات الأخيرة وضع تعريف محدد لجودة الأرباح المحاسبية ونظرًا لاختلاف توجهات وتصورات هؤلاء الباحثين، ظهرت العديد من التعريفات، حيث أشار (Demerglan et al., 2013) إلى أن جودة الأرباح ترتبط بمدى استمرارية تلك الأرباح، وأنه كلما كان ارتباط الاستحقاقات بالتدفقات النقدية أكبر دل ذلك على أن الأرباح تتمتع بجودة أعلى.

وفيما يتعلق بتقييم الأداء الحالي للمنشأة وإلى أي مدى يمكن الاعتماد على هذا الأداء في التنبؤ بالأداء المستقبلي، أوضحت دراسة (Chen et al., 2015) أن جودة الأرباح من المفاهيم المهمة والضرورية عند تقييم القدرة المالية للمنشأة، وتشير جودة الأرباح هنا إلى قدرة الأرباح المنشورة في التقارير المالية على أن تعكس الأرباح الحقيقية للمنشأة مع قدرتها على التنبؤ بالأرباح المستقبلية، حيث يمكن الحكم على هذه الجودة من خلال درجة ثبات الأرباح واستمراريتها ونقص التغير فيها.

ويرى (Al-Nasrawi, 2020) أن الأرباح تزداد جودتها كلما خلت من ممارسات إدارة الأرباح، وانخفضت نسبة تقدير الاستحقاقات بها، وهو ما أكدته دراسة (Hamdan, 2012) التي أوضحت أن الأرباح عالية الجودة هي الأرباح الأكثر ثباتاً واستقراراً والتي تفيد عملية اتخاذ القرار، وأن الغرض الأساسي من جودة الأرباح هو تحليل جودة المحاسبة من خلال التمييز بين نوعين من الأرقام المحاسبية هما الأرقام الناتجة من التدفقات النقدية والأرقام الناتجة من أساس الاستحقاق.

وتوصلت دراسة (الصمادي وآخرون، 2012) إلى أن مفهوم جودة الأرباح المحاسبية يعني الأرباح التي تتصف بالسمات والخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية وهي الملاءمة والموثوقية، والتي تقابل الأهداف الرئيسة للتقرير المالي من حيث تمكين مستخدمي المعلومات المالية من مستثمرين ومقرضين من اتخاذ القرارات الرشيدة.

وفي نفس السياق أكدت دراسة (حشاد، 2012) أن جودة الأرباح تعبر عن قدرة الأرباح على تقديم معلومات نافعة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية بدلالة خصائصها الأساسية ومن خلال درجة تقاربها مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

وخلص الباحث من التعريفات السابقة إلى أنه بالرغم من اهتمام الباحثين بجودة الأرباح المحاسبية، إلا أن الدراسات المحاسبية لم تتفق على مفهوم محدد لجودة الأرباح، وإنما تناولته من خلال جوانب معينة تعكس رؤى الأطراف المختلفة التي تتعامل معه، فبعض التعريفات تربط جودة الأرباح بمنفعة الأرباح في عملية اتخاذ القرار وتقييم المنشآت، والمساعدة في التنبؤ بالأرباح المستقبلية، بينما تربط تعريفات أخرى جودة الأرباح بمدى دقة تعبير الأرباح عن الأداء الحقيقي للمنشأة وهو ما يتطلب عدم وجود تلاعب في الأرباح.

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أن مفهوم جودة الأرباح المحاسبية هو المفهوم الذي يعبر بصدق عن الأرباح الفعلية التي تم تحقيقها خلال الفترة، ويمثل مؤشر جيد للأداء التشغيلي في المستقبل، وبالتالي يوفر معلومات نافعة ومفيدة لعملية اتخاذ القرارات، على أن يتم ذلك من خلال توافر مجموعة من الخصائص المتكاملة المرغوب توافرها في الأرباح المحاسبية مثل: استمرار الأرباح الحالية في الفترة أو الفترات المستقبلية، قدرة الأرباح الحالية على التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة، قلة تذبذب الأرباح، انخفاض أخطاء تقدير الاستحقاقات المحاسبية، وأن تكون الأرباح مُعدة وفقاً لقواعد محاسبية متحفظة.

أهمية جودة الأرباح المحاسبية

أظهرت العديد من الدراسات أهمية جودة الأرباح بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث إن التقارير المالية بصورة عامة ومعلومة الربح المحاسبي على وجه الخصوص تشكل مصدراً مهماً للمعلومات بالنسبة للمستخدمين، ففي مسح تم إجراؤه على آراء المستثمرين تبين أن أكثر من 71% من المستثمرين يرون أن معلومة الربح المحاسبي من أهم العوامل التي تؤثر في قراراتهم الاستثمارية (عوض، 2011).

ويلاحظ أن الأرباح مرتفعة الجودة تعتبر على درجة كبيرة من الأهمية في الدول النامية، مثلها مثل الدول المتقدمة، سواء بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية أو بالنسبة للأداء الاقتصادي ككل، ويرجع ذلك إلى ما يلي: (عثمان، 2011)

- أن غالبية المستثمرين في الدول النامية لا يتوافر لديهم معرفة كافية حول كيفية تحليل واستخدام أهمية جودة الأرباح المحاسبية.
- أن غالبية المستثمرين في الدول النامية لا يتوافر لديهم معرفة كافية حول كيفية تحليل واستخدام المعلومات، فضلاً عن انخفاض كفاءة سوق الأوراق المالية، مما يتطلب ضرورة توافر معلومات جيدة تساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات رشيدة، وتسهم في زيادة كفاءة السوق.

- أن عملية التنمية الاقتصادية في الدول النامية تحتاج إلى استثمارات ضخمة، مما يتطلب جودة أرباح مرتفعة تسهم في تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد على فرص الاستثمار ذات العوائد المرتفعة وجذب رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية.
- وتؤثر جودة الأرباح المحاسبية تأثيراً مباشراً على سوق الأوراق المالية، حيث أوضحت دراسة (Al-Nasrawi, 2020) أن هناك ثلاثة مسارات يمكن لجودة الأرباح أن تؤثر من خلالها على سوق الأوراق المالية:
- تساعد جودة الأرباح المستثمرين على التمييز بين الاستثمارات الجيدة والسيئة، وبالتالي فإنها تعمل على تخفيض تكلفة ومخاطرة الاستثمار.
- تساعد جودة الأرباح المستثمرين على التمييز بين المدير الجيد والسيئ ومن ثم تخفيض تكاليف الوكالة، وبالتالي تكلفة حقوق الملكية.
- يؤدي عدم شفافية الأرباح المحاسبية، بمعنى عدم الاتساق بين الأرباح المعلنة والأرباح الحقيقية، إلى عدم قدرة المستثمرين في الأسواق المالية على الاختيار الصحيح لمحافظهم الاستثمارية بما يزيد من تكلفة المعاملات في البورصة.
- وبالتالي فإنه يمكن القول أن جودة الأرباح المحاسبية تمثل جانباً مهماً في تقييم الوضع المالي للمنشآت من قبل العديد من الأطراف، فجودة الأرباح تهم المدبرون حيث ترتبط بسمعة المدبرين التنفيذيين بجودة الأرباح، ولا ترتبط بالنمو في الربح فقط حيث إن نمو الأرباح في سنوات معينة قد يعود إلى ظروف غير متكررة ولا تتصف بالاستمرارية، أما جودة الأرباح فتشير إلى استمرارية الأرباح في الفترات المستقبلية، وبالتالي فإن المدبرين يريدون تحقيق أرباح تتسم باستمرارية عالية وبقدرة تنبؤية جيدة، ومثل هذه الخصائص تعكس مستوى جيد لجودة الأرباح وفي نفس الوقت تساعد في تحسن سمعة المدبرين لدى المحللين الماليين والمستثمرين (حشاد، 2012).
- وتهتم الهيئات التشريعية وواضعو المعايير بجودة الأرباح المحاسبية، حيث ينظرون إلى أن الأرباح تتمتع بمستوى مرتفع من الجودة إذا تم الإفصاح عنها بما يتماشى مع المعايير المحاسبية، ويزداد اهتمام واضعو المعايير المحاسبية بالمنتجات بما في ذلك رقم الربح المعلن، وما إذا كان قد حقق منفعة لمتخذ القرار من عدمه، وذلك رغبة منهم في الحصول على تغذية عكسية عما إذا كانت المعايير المحاسبية التي تم إصدارها ذات فاعلية في تحقيق الأهداف المتبتغاة، وما إذا كانت تلك المعايير في حاجة إلى تحسين وتعديل (عبد العال، 2012).
- ويتضح مما سبق أن الأرباح ذات الجودة المرتفعة تسهم في الوصول إلى تقييم حقيقي لأداء المنشأة، وحماية مستخدمي المعلومات المحاسبية ضد الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح، كما أنها تسهم في تحسين قرارات الاستثمار، وتحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد، وزيادة كفاءة واستقرار أسواق رأس المال، مما ينعكس في النهاية على زيادة معدلات النمو الاقتصادي.

العوامل المؤثرة في جودة الأرباح

- قام خريس وسويدان (2017) بتلخيص أهم العوامل المؤثرة في جودة الأرباح في ستة عوامل هي:
- 1- جودة المعايير المحاسبية: حيث إن صرامة المعايير من شأنها أن تمنع الإدارة من استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية في إدارة الأرباح، وذلك من شأنه أن يزيد جودة الأرباح.
 - 2- اختلاف المعايير المحاسبية: أن اختلاف المعايير المستخدمة في إعداد التقارير المالية يُعد عاملاً مهماً في التأثير على جودة الأرباح، حيث إن الشركات التي تتبع معايير المحاسبة الدولية لديها أقل ممارسة من تمهيد الأرباح ومن إدارة الأرباح.
 - 3- تركيبة حملة الأسهم: حيث إن أقل ممارسات إدارة الأرباح هي في الشركات التي لديها أعلى أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وأن هناك علاقة موجبة بين نسبة الأسهم المملوكة نسبة من قبل أعضاء مجلس الإدارة وجودة الأرباح وبين تركيبة حملة الأسهم وجودة الأرباح.
 - 4- سيطرة حملة الأسهم: إذ أن في بعض البلدان ذات التوجه الاشتراكي مثل الصين، يكون للدولة سيطرة على نسبة من أسهم الشركات، وجد أنه عندما تنخفض نسبة سيطرة حملة الأسهم الأقل من النصف، فإن جودة الأرباح تنخفض في هذه الشركات.

- 5- تأثير أعضاء مجلس الإدارة على جودة الأرباح: إذ أن الأعضاء في مجلس الإدارة قد يساهمون في زيادة فرص التلاعب بالأرباح وبالتالي تخفيض جودتها.
- 6- تأثير لجنة التدقيق في جودة الأرباح: إذ أن لجنة التدقيق كبيرة الحجم قد تزيد إشراف أكثر على إعداد التقارير المالية، والذي من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة الأرباح من خلال تخفيض احتمال التلاعب في القوائم المالية.

مداخل تقييم جودة الأرباح

- 1- المقاييس المعتمدة على خاصية الملاءمة
تركز المقاييس المعتمدة على الملاءمة على خصائص السلاسل الزمنية للأرباح، بالإضافة إلى علاقة الأرباح بأسعار الأسهم، ووفقاً لـ (Dechow et al., 2010) فإن من أبرز هذه المقاييس:
 - استمرارية الأرباح: تعني مدى استمرار الريح الحالي خلال السنوات المقبلة، فكلما زادت استمرارية الأرباح، زادت جودتها (خريس وسويدان، 2017).
 - القيمة التنبؤية للأرباح: تعبر عن قدرة الأرباح السابقة على التنبؤ بالمكونات المستقبلية للريح التشغيلي، فكلما زادت هذه القدرة، زادت جودة الأرباح (حشاد، 2012).
 - تمهيد الأرباح: يعبر تمهيد الأرباح عن تقليص التغير في النتيجة خلال الزمن.
 - ملاءمة القيمة للأرباح: حسب هذا المقياس، فإن هناك علاقة بين الأرباح المعلنة والتغير في أسعار الأسهم، حيث إن سعر السهم يعكس القيمة السوقية للمؤسسة، أما الأرباح فهي تعكس قيمة المؤسسة الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية. فإذا كان هناك ارتباط قوي بين هذين المتغيرين، فإن الأرباح تكون ذات جودة عالية (حشاد، 2012).

2- المقاييس المعتمدة على خاصية العرض الصادق

- تركز المقاييس المعتمدة على العرض الصادق على العلاقة بين الأرباح، التدفقات النقدية والمستحقات. من أهم المقاييس التي تندرج في هذا الإطار (بولجنيب، 2022):
- نسبة الأرباح النقدية: يعبر عنها من خلال قسمة صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية على الأرباح الصافية، حيث يعتبر هذا المقياس أن الأرباح التي يقترَب مبلغها من مبلغ التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية تتمتع بجودة عالية، وكلما ارتفعت هذه النسبة، زادت جودة الأرباح.
 - حجم المستحقات الاختيارية: تقوم نماذج تقييم المستحقات الاختيارية على فصل المستحقات الكمية إلى قسمين، مستحقات عادية ومستحقات اختيارية. تنشأ المستحقات العادية بسبب العمليات التي حدثت خلال الدورة، والتي تكون عادية للمؤسسة بالنظر إلى مستوى أدائها، استراتيجية أعمالها، قطاع النشاط الذي تعمل فيه، معطيات الاقتصاد الكمي والعوامل الاقتصادية الأخرى. أما المستحقات الاختيارية فتنشأ من الطرق أو التقديرات المحاسبية التي تبنتها الإدارة من أجل التأثير على الأرباح بما يخدم مصالحها. وبالتالي فإن المستحقات الاختيارية تعكس حجم إدارة الأرباح وتعتبر مقياساً لجودة الأرباح، فكلما زادت المستحقات الاختيارية، زادت إدارة الأرباح وانخفضت جودة الأرباح.

معوقات جودة الأرباح المحاسبية

هناك العديد من المعوقات التي تحد من تحقيق جودة الأرباح المحاسبية، ومن أهمها:

- 1- التقديرات المحاسبية في ضوء مرونة المعايير المحاسبية
تسمح مرونة المعايير المحاسبية للإدارة باستخدام أحكامها التقديرية، وكذلك حرية الاختيار فيما بين البدائل المحاسبية بشأن العديد من المعالجات المحاسبية. وبالرغم من المزايا التي يمكن أن تحققها مرونة المعايير، إلا أن زيادة مساحة هذه المرونة ستقود إلى زيادة المساحة الممنوحة للإدارة لممارسة الاختيار وأعمال التقدير الحكمي في العديد من الأمور المحاسبية، وهذا بدوره سيؤدي إلى تشويه عملية التوصيل المحاسبي نتيجة لتركيز الإدارة على تحقيق منافعتها الشخصية بشكل يفوق وبمراحل عديدة الأداء الحقيقي للشركة.

وتستخدم بعض المنشآت المرنة المتاحة لها في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ووضع التقديرات بغرض تخفيض الأرباح في السنوات الجيدة والتي تكون فيها الأرباح مرتفعة وترحيلها لسنوات مستقبلية في شكل احتياطات لاستخدامها في زيادة الأرباح في السنوات الرديئة والتي تكون فيها الأرباح المحققة منخفضة وذلك للحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح (معروف، 2010).

وفي حالات أخرى قد تقوم الإدارة بالتخلص من كل الخسائر، عندما يكون هناك تدنى أو هبوط حاد في الأرباح، أو عند حدوث خسائر مالية في فترة مالية معينة، أو عند تغيير الإدارة ومحاولة الإدارة الجديدة إلقاء كل التبعات السيئة على الإدارة القديمة، ففي مثل هذه الظروف وفي تلك الفترة المالية يكون لدى إدارة المنشأة العزم والإقدام على التخلص من كل ما هو رديء، وتحميل الفترة المالية ذات الأداء المالي السيئ بكافة الأعباء والخسائر المتوقعة (سالم، 2013).

وبالتالي فإن مرونة المعايير المحاسبية تسمح للإدارة بتطبيق بعض الممارسات التي قد تؤثر على جودة الأرباح، دون أن تقع في إشكالية مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، طالما أن صياغة المعايير تعطيها الحق في ذلك.

2- التغيير في السياسات والطرق المحاسبية

تعطى المعايير المحاسبية للإدارة الحرية في اختيار أو تطبيق الطرق المحاسبية حسبما تراه الإدارة مناسباً، كذلك يحق للإدارة تغيير الطريقة المحاسبية المستخدمة والتحول إلى طريقة أخرى، ولكن مع ضرورة الإفصاح عن ذلك التغيير وأثره على القوائم المالية، إلا أن هذه الحرية قد تستغل بشكل خاطئ في بعض الأحيان، وذلك في ضوء اختلاف مصالح الإدارة أو حملة الأسهم من أعضاء مجلس الإدارة الداخليين عن مصالح حملة الأسهم من غير هؤلاء الأعضاء، وبقيّة الأطراف ذات العلاقة، فحينما يكون من الممكن لإدارة المنشأة أن تختار من بين الطرق المحاسبية، فإنها عادة ما تختار ما يتناسب مع أهدافها الخاصة، والتي من شأنها تحقيق مستويات الأرباح المستهدفة من قبل الإدارة (معاطي، 2016).

إن التغيير في السياسات والطرق المحاسبية يفقد القوائم المالية قابليتها للمقارنة، ويعتبر من قبيل الاختيارات المحاسبية والتي تسمح بها المعايير: الاختيار بين الطرق المختلفة لتسعير المخزون، الاختيار بين للطرق المختلفة لصاب الإهلاك، الاختيار بين طرق معالجة نفقات البحوث والتطوير.... وغيرها.

وعلى الرغم من أن كل هذه البدائل سوف تؤدي في معظم الحالات إلى نفس الناتج في الأجل الطويل، إلا أنه في الأجل القصير فإن اختيار بديل ما دون الآخر يمكن أن يؤثر على رقم الربح المعلن في القوائم المالية.

وجدير بالذكر أنه ليس كل تغيير في السياسات المحاسبية يُعد من قبيل إدارة الأرباح، فقد تكون آلية التغيير متمثلة في التوافق مع تغير الظروف في البيئة الاقتصادية، أو القانونية أو الإنتاجية، أو التحول إلى طريقة أفضل، أو لتصحيح بعض الأخطاء. وفي بعض الأحيان قد يكون التغيير في السياسات المحاسبية بشكل إلزامي وليس اختياري، وذلك في حالة قيام إدارة المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية المتبعة إلى سياسة أخرى، بناء على صدور معيار من هيئة مهنية مختصة بإصدار المعايير ولها القدرة على إلزام المنشآت باتباع سياسة معينة (Dechow et al., 2010).

3- سوء تطبيق مفهوم الأهمية النسبية

تعار المعلومات ذات لمسية نسبية إذا كان طفها أو تصرفها لا يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية للمنشأة، ويعد تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند إعداد القوائم المالية أحد المجالات المهمة التي يمكن استخدامها بواسطة المحاسبين للتأثير على رقم الربح المحاسبي، سواء من خلال سوء استخدام، أو سوء فهم التطبيق المناسب لها، فالأهمية النسبية مفهوم واسع ومرن، وتقاس لمسية البلد بمدى تأثيره على المستخدم العادي القوائم المالية، وذلك في ضوء حجم البند وعلاقته بالمنشأة والظروف المحيطة.

ونتيجة لذلك لا يمكن للجنة المعايير أن تحدد قيمة بحجم موحدة للأهمية النسبية أو التحديد المسبق لما يمكن أن يكون جوهرياً في حالة معينة. وعلى الرغم من ذلك فقد دعت معايير المحاسبة المصرية مفهوم الأهمية النسبية وتضمنت إرشادات للتطبيق تصل في مضمونها تفسيرات متعددة (محمد، 2010).

4- التحفظ المحاسبي

تمثل سياسة التحفظ جزءاً من تراث المحاسبة، وتقوم على أساس تخزين المفاجآت السارة فقط للمستقبل أما الأمور غير السارة فيتم تحميل واستنفاد خسائرها فوراً ودون تأجيل. ويمكن القول إن اختيار السياسة المحاسبية يتوقف على درجة التحفظ التي تتبعها المنشأة بالنسبة لسياساتها، فكلما زادت درجة تحفظ المنشأة لجأت إلى اختيار السياسات التي تؤدي إلى تخفيض رقم الربح (منصور، 2015).

5- تعدد مقاييس جودة الأرباح

توجد العديد من الدراسات المحاسبية التي قامت بقياس جودة الربح المحاسبي، وعلى الرغم من التقدم الملموس الذي حدث في هذا المجال إلا أنه ما زال هناك الكثير من الجدل في الفكر المحاسبي حول عدم وجود مقياس محدد لجودة الأرباح المحاسبية، ويرجع ذلك إلى عدم الاتفاق على مفهوم محدد لجودة الأرباح، لذلك فقد تم اللجوء إلى الخصائص التي تتمتع بها الأرباح الفعلية كوسيلة للحصول على مقياس موضوعي لمفهوم جودة الأرباح المحاسبية (خريس وسويدان، 2017).

نماذج قياس جودة الأرباح المحاسبية

فيما يلي أهم النماذج المستخدمة في الدراسات السابقة للمؤشرات والسمات الشائعة لجودة الأرباح:

1- نموذج استمرارية واستدامة الأرباح: ومن النماذج التي تمت صياغتها في هذا المجال لقياس جودة الأرباح أنموذج يربط الأرباح الحالية بالمستقبلية، أو بعبارة أصح يربط الأرباح السابقة بالأرباح التالية، وذلك من خلال: (منصور، 2015).

$$NI_t / Total Asset_{t-1} = B_o + B_1 NI_{t-1} / Total Asset_{t-1} + E_t$$

حيث إن:

- NI_t هي الدخل الوحدة الاقتصادية للسنة الحالية.

- NI_{t-1} هي الأرباح السنة الماضية للوحدة الاقتصادية.

ومن خلال معادلة الانحدار أعلاه، يمكن تحديد مستوى جودة الأرباح المحاسبية من خلال المعامل الانحدار (B_1)، بحيث كلما ارتفعت قيمة المعامل واقترب من الواحد، دل ذلك على زيادة العلاقة بين الأرباح الحالية والمستقبلية وبالتالي ارتفاع جودة الأرباح.

وقياس استمرارية الأرباح الذي يمثل العلاقة للتغير في العائد السوقي للأسهم كالآتي:

$$EPS_t = B_o + B_1 EPS_{t-1} + E_t$$

حيث إن EPS_t : ربحية السهم الوحدة الاقتصادية خلال السنة (t) و(B): معامل الانحدار و(E): أخطاء الانحدار. ومن خلال معادلة الانحدار أعلاه وعند اقتراب المعامل من الواحد فإن هذا يدل على استمرارية الأرباح وجودتها وعند اقترابه من الصفر فيشير إلى ضعف الاستمرارية وانخفاض الجودة.

2- نموذج القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبية: اعتمدت الكثير من الدراسات لقياس القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبية على الجذر التربيعي لتباين خطأ التقدير الذي يتم اشتقاقها من نفس النموذج المستخدم في تقدير استمرارية الأرباح للوحدة الاقتصادية محددة على وفق المعادلة التالية: (منصور، 2015).

$$Pred_t = \sqrt{\sigma^2} (E_t)$$

حيث إن:

- $Pred_t$: القدرة التنبؤية لأرباح الوحدة الاقتصادية خلال الفترة (t) باستخدام الجذر التربيعي لتباين خطأ التقدير. و σ^2 : تباين خطأ التقدير للوحدة الاقتصادية خلال الفترة (t).

وكلما كانت قيمة الجذر التربيعي لتباين خطأ التقدير كبيرة يعد ذلك مؤشراً على انخفاض القدرة التنبؤية للأرباح، وبالتالي انخفاض جودة الأرباح المحاسبية.

3- أنموذج جودة الاستحقاقات المحاسبية: يعد أنموذج جودة الاستحقاقات المحاسبية من أكثر النماذج انتشاراً للتعبير عن جودة الأرباح المحاسبية، ويعرف هذا النموذج جودة عملية تقدير الاستحقاقات المحاسبية بأنها المدى الذي تتحول فيه الاستحقاقات المحاسبية إلى التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي في الفترات الماضية والحالية والمستقبلية، ويشير المنطق الذي بني عليه هذا النموذج إلى أن الاستحقاقات المحاسبية لا بد وأن تتحول إلى تدفقات نقدية في نهاية المطاف ويعكس هذا النموذج جودة عملية تقدير الاستحقاقات المحاسبية فضلاً عن توافر الخصائص النوعية في معلومات الاستحقاق المحاسبي (بولجنيب، 2022).

كما هو معروف محاسبياً، تتكون الأرباح من عنصرين هما التدفق النقدي التشغيلي والاستحقاق. جودة الاستحقاق كمقياس لجودة الأرباح تستند إلى رأي مفاده أن الربح الذي يكون قريباً من التدفقات النقدية تكون جودته عالية، ويمكن قياس جودة الاستحقاق من خلال النموذج الذي تم بناؤه من قبل (Dechow & Dichev, 2002) كما يلي:

$$\Delta WC_t = \beta_0 + \beta_1 CFO_{t-1} + \beta_2 COF_t + \beta_3 CFO_{t+1} + \varepsilon_t$$

حيث إن:

- ΔWC_t : التغير في صافي رأس المال العامل (التغير في الموجودات المتداولة للسنة الحالية – التغير في المطلوبات المتداولة للسنة الحالية).
- CFO_{t-1} : التدفقات النقدية التشغيلية للسنة السابقة.
- COF_t : التدفقات النقدية التشغيلية للسنة الحالية.
- COF_{t+1} : التدفقات النقدية التشغيلية للسنة القادمة.

وتعتبر الخطأ التقدير المقدرة من النموذج عن المدى الذي لم تتحقق فيه الاستحقاقات المحاسبية الحالية إلى تدفقات نقدية تشغيلية في الفترات الماضية أو المستقبلية وسوف يتم استخدام الانحراف المعياري من خطأ التقدير (ε) من المعادلة أعلاه لقياس جودة أساس الاستحقاق بالنسبة لكل فترة. فالقيم الصغيرة للانحراف المعياري من البواقي يعني جودة عالية للمستحقات وبالتالي جودة عالية للأرباح المحاسبية.

قامت بعض الدراسات بتطوير النموذج السابق وقامت بإضافة التغير في الإيرادات والموجودات الثابتة كمتغيرات إضافية، ولذلك يمكن تقدير الاستحقاقات الحالية من خلال خطأ التقدير (بواقي) من معادلة الانحدار التالية:

$$TCA_t/A = \beta_0 + \beta_1 CFO_{t-1}/A + \beta_2 COF_t/A + \beta_3 CFO_{t+1}/A + \beta_4 \Delta REV_t/A + \beta_5 PPE_t/A + \varepsilon_t$$

حيث إن:

- TCA: إجمالي المستحقات الحالية للوحدة الاقتصادية في السنة.
- A: معدل الموجودات الوحدة الاقتصادية خلال السنة.
- CFO (t): التدفقات النقدية التشغيلية خلال السنة.
- A REV. (t): الفرق بين إيرادات السنة السابقة (t-1) والسنة الحالية.
- PPE. (t): قيمة (t).
- ε_t : البواقي (خطأ التقدير).

سوف يتم استخدام الانحراف المعياري من البواقي (ε) من المعادلة أعلاه لقياس جودة أساس الاستحقاق النسبة لكل فترة. فالقيم الصغيرة للانحراف المعياري من البواقي يعني جودة عالية للمستحقات وبالتالي جودة عالية للأرباح المحاسبية

4- نماذج الاستحقاقات الاختيارية (خلو من ممارسات إدارة الأرباح): وكذلك من المقاييس التي تم استخدامها لقياس جودة الأرباح، (الخلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح) من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية لتحديد جودة الأرباح حيث اعتمدت كثير من الدراسات على نسبة المستحقات الاختيارية المستخرجة من المستحقات الكلية للتوصل إلى وجود أو عدم وجود إدارة أرباح، ومن ثم فإذا كانت الأرباح خالية من وجود ما يدل على أنه تم إدارتها، فإن ذلك يشير إلى مستوى جيد لجودة الأرباح (بولجنيب، 2022).

الدراسات السابقة

أولاً - الدراسات العربية

دراسة (العازمي وآخرون، 2022)، والتي بحثت أثر تطبيق المعايير المحاسبية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي تحسين جودة الأرباح بالتطبيق على قطاع العقارات الكويتي ويشمل عشر شركات للفترة من 2020 إلى 2021م، قام الباحث بقياس التزام الشركات بمعايير المحاسبة من خلال التأكد من إفصاح الشركة عن العديد من المعايير مثل معيار عرض القوائم المالية ونصيب السهم الواحد كما قام بقياس ممارسات إدارة الأرباح بالاعتماد على نموذج ميلر. وباستخدام دالة إحصائية معنوية One Sample T-Test لعينة واحدة وذلك للتحقق من مدى اتجاه الآراء نحو ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية، وباستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية تطبيق المعايير المحاسبية على الحد من ممارسات الأرباح.

وأوضحت نتائج الدراسة أن تبني تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS يؤدي إلى تحسين جودة معلومات التقارير المالية وبالتالي تحسين جودة الأرباح كما يوفر الالتزام بالمعايير الدولية في إعداد التقارير المالية الوضوح والشفافية إلى درجة كبيرة مما يخفض من إدارة الأرباح في الشركات الكويتية.

دراسة (عبد المقصود، 2022)، وهدفت إلى التعرف على أثر تبني معايير محاسبة الاستدامة على تحسين جودة الأرباح بالتطبيق على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية للفترة من 2017 حتى 2021 وبلغت عينة الدراسة 66 شركة واعتمد الباحث على أسلوب المنهج الوصفي وتحليل الانحدار لدراسة التأثير، وقام بقياس المتغير المستقل تبني محاسبة الاستدامة باستخدام المتغير الوهمي حيث يتم إعطاء الشركة قيمة (1) في حالة تبني الشركة معايير محاسبة الاستدامة، كما قام بقياس استخدام أربعة مؤشرات لقياس جودة الأرباح المحاسبية وهي (إجمالي الاستحقاقات، الاستحقاقات الاختيارية، استمرارية الأرباح، القدرة التنبؤية للأرباح). وأهم نتائج الدراسة وجود علاقة ارتباط معنوي بين تطبيق معايير المحاسبة ومؤشرات جودة الأرباح المحاسبية.

دراسة (زليم، 2020)، وهدفت إلى معرفة أثر تطبيق المعايير المحاسبية على ممارسات إدارة الأرباح، وبيان أثر كل من الأرباح السالبة، والرفع المالي، ومعدل النمو، والتحفيز المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح، وذلك في الشركات المساهمة الأردنية المسجلة في بورصة عمان وباستخدام المنهج الوصفي، وبلغت عينة الدراسة 102 شركة وتم استخدام أسلوب نموذج الانحدار اللوجستي ثنائي الاتجاه وذلك لقياس أثر اتباع معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح لاختبار فرضيات الدراسة وقام الباحث باستخدام المتغيرات العديد من المتغيرات الرقابية ومنها الرفع المالي، والأرباح السالبة، والتحفيز المحاسبي ومعدل النمو على ممارسات إدارة الأرباح وتم قياس إدارة الأرباح من خلال تطبيق نموذج جونز المعدل الذي يعتمد على أساس الاستحقاق وقام الباحث بإعداد مؤشر لقياس مدى التزام الشركات بمتطلبات معايير المحاسبة يحتوي على (181) فقرة لقياسه في الشركات الخدمية والصناعية العامة الأردنية، وأظهرت نتائج الدراسة عدم التزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة، كما أوضحت النتائج أنه بسبب ذلك فإن هناك احتمالية عالية للشركات ممارسة إدارة الأرباح وبالتالي تخفض جودة الأرباح.

دراسة (بو خوه ومحمد، 2020)، وهدفت إلى معرفة مدى تأثير تبني الشركات السعودية لمعايير التقارير المالية على تخفيض إدارة الأرباح وقام الباحث بالتطبيق على الشركات السعودية للفترة من 2014 حتى 2017 لعينة اشتملت على 12 شركة غير مالية باستخدام المنهج الوصفي، وقد قام الباحثان بقياس المتغير المستقل إدارة الأرباح باستخدام نموذج جونز المعدل، بينما المتغير التابع تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال تقديرات القيمة العادلة في القياس وفقاً لـ IFRS13، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن تبني الشركات السعودية لمعايير المحاسبة يؤثر في خفض إدارة الأرباح وبالتالي ترتفع جودة الأرباح في الشركات.

دراسة (أحمد، 2020)، واستهدفت اختبار تأثير المعايير المحاسبية ودوافع الإدارة على جودة التقرير المالي بالتطبيق على الشركات السعودية من خلال إجراء منهج تجريبي على أربع مجموعات موزعة حسب نوع المعايير وطبيعة الدوافع، بالإضافة إلى دراسة ميدانية على عينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية، وقام الباحث باستخدام الاختبارات الإحصائية Descriptive Statistics, T. Test, Logistic Regression وكان أهم نتائج الدراسة هي وجود أثر مهم لدوافع الإدارة والمعايير

المحاسبية على جودة التقرير المالي وبالتالي جودة الأرباح، وأنه في حالة وجود دوافع الإدارة فإن المعايير القائمة على القواعد سوف تزيد من تحريف القوائم المالية وذلك مقارنة بالمعايير القائمة على المبادئ، كما أن تطبيق المعايير بصفة عامة لا يمكن أن يلغي أثر الدوافع بشكل نهائي.

دراسة (محمد وآخرون، 2017)، وقام الباحث فيها بدراسة مدى وجود علاقة ارتباط بين تبني معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك قياساً على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة بين عامي 2013 و2016 باستخدام المنهج الوصفي واللامعالي. وقد قام الباحثان بقياس إدارة الأرباح باستخدام نموذج جونز والذي يعتمد على تحديد حجم الاستحقاقات الاختيارية وقد أظهرت النتائج أنه لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية بشكل إجباري وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المصرية.

دراسة (بودبة وديلي، 2017)، وهدفت إلى التعرف على دور المعايير المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال دراسة معدل إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية لعام 2010 لعينة مكونة من ستة شركات وكانت المنهجية الدراسة وصفية، واعتمد الباحث على أسلوب تحليل الانحدار لدراسة التأثير وقام بقياس تطبيق المعايير الدولية من خلال المتغير الوهمي بينما قام بقياس سلوك إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية لرأس المال العامل، وأظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق المعايير المحاسبية من شأنه أن يحسن من جودة الأرباح في الشركات، وذلك من خلال تخفيض معدلات إدارة الأرباح بصورة عامة.

ثانياً - الدراسات الأجنبية

دراسة (Egiyi, 2022)، ركزت على تأثير المعايير المحاسبية الدولية على إدارة الأرباح، واستخدمت الدراسة الاستحقاقات التقديرية والتي تم قياسها من خلال إدارة الأرباح كمتغير تابع، بالإضافة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والعائد على الأصول وحجم الشركة والرافعة المالية وجودة التدقيق كمتغيرات المستقلة وباستخدام المنهج الوصفي تم اعتماد نموذج الأثر الثابت OLS باعتباره مناسباً للتحليل بعد عدة اختبارات، وأظهرت النتائج أن المعايير المحاسبية الدولية ساهمت سلباً في زيادة إدارة الأرباح.

دراسة (Grine et al., 2021)، وكان الغرض منها التحقق عما إذا كان الانتقال إلى IAS/IFRS يعيق أو يسهل إدارة أكبر للأرباح (تجانس الأرباح). ويتم تقييم مستوى إدارة الأرباح وفقاً لمعايير المحاسبة المطبقة من قبل الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المغربية، وتم الاعتماد على نموذج الانحدار اللوجستي لشرح تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الشركات المغربية، وأجريت دراسة كمية باستخدام عينة من 74 شركة مدرجة في بورصة الدار البيضاء على مدى خمس سنوات (2010-2015). وكانت أهم نتائج هذه الدراسة هي أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ساهم في تقليل إدارة الأرباح مقارنة بمعايير المحاسبة المحلية.

دراسة (Rioui et al., 2020)، وسعت إلى تقييم تأثير التقارير المالية الدولية على إدارة الأرباح في المغرب. تم استخدام نموذج الانحدار اللوجستي في شرح تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المغرب. تم اعتماد عينة من 74 شركة مدرجة في بورصة الدار البيضاء على مدى خمس سنوات (2010-2015)، وأظهرت النتيجة دليلاً مقنعاً على أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ساهم في إدارة أقل للأرباح مقارنة بمعايير المحاسبة المحلية.

دراسة (Junus, Onong & Soetedjo, Soengeng & Habiburrochman, 2019)، وهدفت إلى التحقق من تأثير تطبيق معايير المحاسبة المالية الدولية (IFRS) باستخدام نموذج Stubben على جودة الأرباح بالتطبيق على شركات التصنيع المدرجة في بورصة إندونيسيا لـ 292 شركة وتتكون بيانات الدراسة من البيانات المالية للشركات قبل تطبيق معيار المحاسبة المالية القائمة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام 2010 والبيانات بعد تطبيق معيار المحاسبة المالية القائمة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام 2011 باستخدام المنهج الوصفي، وذلك باستخدام اختبار t للعينة المزدوجة. حيث يهدف الاختبار إلى اختبار قيمة الفرق بين مجموعتين تم اختبارهما من خلال العينة المزدوجة وقام الباحث بقياس إدارة الأرباح عن طريق الأرباح المستحقة، وأظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق معيار المحاسبة المالية القائمة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن أن يوقف أو يقلل من إدارة الأرباح التي تقوم بها الشركات، وبالتالي تنخفض فيها إدارة الأرباح، وتصبح جودة الأرباح أفضل.

دراسة (Sundvik, 2019)، وهدفت إلى استكشاف ما إذا كان للمعايير المحاسبية المستندة إلى المبادئ مقابل القواعد تأثير على مقاييس جودة التقارير المالية واستراتيجيات إدارة الأرباح، وتستخدم هذه الدراسة متغيرًا خاصًا بسنة الشركة يعبر عن مدى تأثير سلوك الشركات المحاسبي والتشغيلي في الولايات المتحدة. ويتم استخدام مقاييس الاستحقاقات المطلقة وسوء السلوك المالي والاستحقاقات الموقعة والتدفقات النقدية غير العادية لتقييم آثار ممارسات الأرباح واعتمد الباحث على المنهج الوصفي، وتشمل عينة الدراسة الفترة الزمنية من 1994 إلى 2006 لعدد 27498 مشاهدة، وتظهر النتائج أن إدارة الأرباح المستحقة تكون أعلى عندما تكون معايير الشركات أكثر اعتمادًا على المبادئ، كما تشير الدراسة أيضًا إلى أن إدارة الأرباح الحقيقية التي يحتمل أن تكون أكثر تكلفة هي نتيجة للمعايير المستندة إلى القواعد.

دراسة (Yampuler, Michael Ehud, 2019)، والتي درست تأثير التحرك نحو المعايير المحاسبية المستندة إلى المبادئ على كفاءة الأسعار في سوق الأسهم وإدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات الأمريكية وباستخدام المنهج الوصفي وأسلوب تحليل الانحدار، وجد الباحث أدلة على أن المعايير المحاسبية المستندة إلى المبادئ له تأثير غير رتيب على كفاءة الأسعار وإدارة الأرباح، وعندما تستند المعايير بشكل كبير إلى القواعد، فإن كفاءة الأسعار وجودة الأرباح تزيد، كما أن المزيج الأمثل من القواعد والمبادئ يعكس المفاضلة بين نوعين من التأثير على كفاءة الأسعار هما القدرة على التنبؤ والقابلية للمقارنة، كما تم التوصل إلى عدم وجود تأثير للمعايير القائمة على القواعد على إدارة الأرباح.

مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل التالي: هل لاعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي أثر على جودة الأرباح؟

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى معرفة تأثير أساس إعداد المعايير على جودة الأرباح، نظرًا لأهمية المعايير المحاسبية في تحقيق جودة إدارة الأرباح، وبسبب الأزمات المالية التي شهدتها الأسواق المالية، فإن الاتجاه هو استبدال أساس إعداد المعايير من المعايير المعدة على أساس القواعد (GAAP) إلى المعايير المعدة على أساس المبادئ (IFRS).

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في مناقشة موضوع أصيل في المحاسبة الدولية وهو مقارنة منهج القواعد مع منهج المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية، وتبسيط الضوء على إيجابيات وسلبيات كل منهج، حيث يُنظر للمحاسبة باعتبارها لغة للأعمال، كما تمثل المعايير المحاسبية قمة تطور المهنة، والتي نتجت من مطالبة أصحاب المصالح (مستخدمو المعلومات) بمعلومات أكثر شفافية تمكّنهم من اتخاذ القرارات التي تعظم مصالحهم. وتسعى المعايير المحاسبية إلى تمكين مستخدمي المعلومات من اتخاذ القرارات استنادًا إلى بيانات مُعدة على أساس ثابت وبشكل مستمر، ويمكن إيضاح أهمية الدراسة من خلال المحورين التاليين:

الأهمية العلمية

- بلغت القيمة الإجمالية للأسهم المتداولة خلال عام 2019م نحو 8809.14 مليار ريال أي ما يعادل 234.70 مليار دولار أمريكي، وبالنسبة لنشاط القطاعات فيما يتعلق بعدد الأسهم المتداولة خلال عام 2019م، فقد كان قطاع المواد الأساسية من أنشط القطاعات، حيث بلغ عدد الأسهم المتداولة للقطاع 7.61 مليار سهم بنسبة 23.01% من إجمالي عدد الأسهم المتداولة خلال العام وهو يعتبر من المرتبة الثانية (السوق المالية السعودية، 2019) (التقرير السنوي الإحصائي، 2).

الأهمية العملية

- تهتم الدراسة بالتعرف على أثر اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي على جودة الأرباح.
- سوف تخدم الدراسة عدة فئات مختلفة كالمستثمرين وأصحاب المصالح وغيرهم من الفئات ذات العلاقة الأخرى، من خلال توضيح تأثير طرق إعداد المعايير على عملية اتخاذ القرار.

فرضيات الدراسة

تسعى الدراسة لاختبار صحة الفرضية التالية:

من المتوقع أن اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي له أثر على جودة الأرباح.

منهج الدراسة

يعتمد الباحث على المناهج التاريخية لجهود المنظمات المهنية والباحثين للحصول على المعلومات المناسبة حول أسس وضع المعايير المحاسبية وتطورها التاريخي، وأسباب الوضع الحالي للمعايير على أساس القواعد وليس المبادئ، والمنهج الوصفي التحليلي لجمع المعلومات التي تؤثر على كل أساس والتي تمثل متطلبات أساسية لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية

حدود الدراسة

- الحدود الموضوعية: البدائل المحاسبية بين المعايير على أساس القواعد، مقابل المعايير على أساس المبادئ والأثر على ظاهرة جودة الأرباح.
- الحدود المكانية: شركات قطاع المواد الأساسية.
- الحدود الزمنية: تغطي الدراسة الفترة من 2014 حتى 2019، ولا تغطي الأعوام اللاحقة لاستبعاد التأثيرات الناتجة عن جائحة COVID-19.

الدراسة التطبيقية

منهجية الدراسة

يتناول هذا المبحث فروض الدراسة، التي تم استخلاصها من الإطار النظري والدراسات السابقة، يلي ذلك عرض لمتغيرات الدراسة، ومنهج الدراسة المتبع، ومصادر جمع البيانات، ومجتمع وعينة الدراسة، وحدود الدراسة، وأخيرًا الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفروض، وذلك على النحو التالي:

فروض الدراسة

- من العرض السابق لمشكلة الدراسة وأهدافها، وفي ضوء الإطار النظري لهذه الدراسة والدراسات السابقة، فإنه يمكن صياغة فروض الدراسة على النحو التالي:
- للأساس المستخدم في إعداد المعايير تأثير على جودة الأرباح.
 - اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي يؤدي للحد من إدارة الأرباح.
 - اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي تأثير إيجابي على جودة الأرباح.

منهج الدراسة

بصفة عامة يعتمد اختيار المنهج الملائم لطبيعة الدراسة على طبيعة المشكلة والهدف من دراستها، ومن أجل الإحاطة بمختلف جوانب الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. حيث يقوم فيه الباحث بوصف الظواهر والمشاكل العلمية المختلفة، وحل المشكلات والتساؤلات التي تقع في دائرة الدراسة العلمي والخاصة بإمكانية التنبؤ بالفشل المالي، ثم يتم تحليل البيانات المستخرجة من القوائم المالية، وإيجاد العلاقات بين بنود هذه القوائم المالية من خلال التحليل الكمي للنسب المالية؛ حتى يمكن إعطاء التفسير والنتائج المناسبة عن التنبؤ الفشل المالي.

مصادر جمع البيانات

في ضوء المنهجية المقترحة بالدراسة لجأ الباحث إلى المصادر التالية لجمع البيانات الخاصة بالدراسة من القوائم المالية الخاصة بالشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي الرئيسي خلال الفترة الممتدة ما بين 2014-2019.

مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي الرئيسي وعددها 203 شركة، وقد تم تطبيق هذا الدراسة على عينة قصدية مكونة من الشركات المدرجة في قطاع المواد الأساسية والبالغ عددها 44 شركة وتم استبعاد أربع شركات نظراً لأنه تم إدراجها حديثاً في سوق الأسهم السعودي، وبالتالي فإن عينة الدراسة هي 40 شركة.

قياس متغيرات الدراسة واختبار الفروض

تم قياس ممارسات إدارة الأرباح في هذه الدراسة بالاعتماد على نموذج جودة الاستحقاقات المحاسبية الذي تم بناؤه من قبل (Dechow & Dichev, 2002) وقامت بعض الدراسات بتطوير النموذج السابق وإضافة التغيير في الإيرادات والأصول الثابتة كمتغيرات إضافية، ولذلك يمكن تقدير الاستحقاقات الحالية من خلال خطأ التقدير (بواق) من معادلة الانحدار التالية

$$TCA_t/A = \beta_0 + \beta_1 CFO_{t-1}/A + \beta_2 CFO_t/A + \beta_3 CFO_{t+1}/A + \beta_4 REV_t/A + \beta_5 PPE_t/A + \varepsilon_t$$

وتمثل متغيرات هذا النموذج العوامل المختلفة التي تؤثر على جودة الأرباح، وهي على النحو التالي:

- TCA_t/A : إجمالي المستحقات الحالية للوحدة الاقتصادية في السنة ويتم حسابه من خلال طرح صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية من صافي الدخل للبنك خلال الفترة المدروسة وقسمته على إجمالي الأصول.
- CFO_{t-1}/A : يشير إلى التدفق النقدي من العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية في الفترة السابقة مقسوماً على إجمالي الأصول لنفس الفترة، ويعكس قدرة الوحدة الاقتصادية على إنتاج النقد من نشاطها التشغيلي.
- CFO_t/A : يشير إلى التدفق النقدي من العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية في الفترة الحالية مقسوماً على إجمالي الأصول لنفس الفترة، ويعكس قدرة الوحدة الاقتصادية على إنتاج النقد الحر من نشاطها التشغيلي في الفترة الحالية.
- CFO_{t+1}/A : يشير إلى التدفق النقدي من العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية في الفترة المقبلة مقسوماً على إجمالي الأصول لنفس الفترة، ويعكس توقعات الوحدة الاقتصادية بشأن إنتاج النقد الحر من نشاطها التشغيلي في المستقبل.
- REV_t/A : يشير إلى إيرادات الوحدة الاقتصادية في الفترة الحالية مقسوماً على إجمالي الأصول لنفس الفترة، ويعكس مدى قوة نمو الإيرادات وتحسن الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية.
- PPE_t/A : يشير إلى قيمة الأصول الثابتة الجديدة المضافة إلى الأصول الإجمالية.
- ε_t : الخطأ العشوائي في الفترة t.
- $(\beta_1 \dots \beta_5)$ هي معاملات الانحدار (Regression Coefficients) التي تم حسابها باستخدام تقنيات الانحدار الإحصائي، وتستخدم لتقدير المساهمة المتعلقة بكل متغير مستقل في الاستحقاقات الحالية للشركة.
- ε_t تمثل الخطأ في التقدير (Estimation Error)، الذي يمثل الاختلاف بين الاستحقاقات الحقيقية والاستحقاقات المقدرة باستخدام المعادلة.

ويهدف هذا النموذج إلى تقييم جودة الأرباح المحاسبية، حيث يتم استخدام المتغيرات المالية الأساسية لتقديرها، وتحديداً، يتم تقدير مدى تأثير التغيرات في صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية والإيرادات والأصول الثابتة على جودة الأرباح المحاسبية للوحدة الاقتصادية في الفترة t.

سوف يتم استخدام الانحراف المعياري من البواق (E) في المعادلة المذكورة أعلاه لقياس جودة أساس الاستحقاق في عينة الدراسة وكشف ممارسات إدارة الأرباح. فقيمة الانحراف المعياري من البواق التي تكون صغيرة تعني جودة عالية للمستحقات وبالتالي جودة عالية للأرباح المحاسبية، وسيتم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS 25) في تحليل البيانات التي تم جمعها من التقارير السنوية لعينة الدراسة وباستخدام الأساليب الإحصائية المختلف التي تلائم متغيرات الدراسة وتخدم فروضه.

أساليب تحليل البيانات

- تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS 25) واحتساب الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، التباين، أكبر قيمة وأصغر قيمة) ومصفوفة الارتباط واختبار الفرضيات.
- 1- الأساليب الإحصائية الوصفية وتشمل المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري كأحد مقاييس النزعة المركزية، وذلك لتشخيص خصائص العينة والوضع الحالي للشركات محل الدراسة.
 - 2- معامل الارتباط الخطي بيرسون لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة، وهو يعبر عن نوع ودرجة الاقتران الموجودة ويقاس التغير بين المتغيرات، وبذلك يعطى معلومات مفردة عن مدى تحرك قيم المتغيرات طردياً أو عكسياً أو بدون ارتباط مما يشكل دلالة على صدق اتساق البيانات.

التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية

يعرض هذا المبحث نتائج الإحصاء الوصفي للبيانات، ونتائج تحليل الارتباط الخطي بين المتغيرات، ونتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار فروض الدراسة، كما يعرض ملخصاً لأهم نتائج الدراسة التطبيقية، والتوصيات، ومقترحات لدراسات مستقبلية، وذلك على النحو التالي:

تم استخدام قيمة المستحقات الاختيارية المطلقة كمؤشر لتقييم إدارة الأرباح في هذه الدراسة، وتم تحديدها باستخدام نموذج (Kothari et al., 2005)، الذي يُعد تعديلاً لنموذج (Modified Jones (1991) ويعرف باسم «نموذج المستحقات الاختيارية المعدل بالأداء». يربط هذا النموذج بين المستحقات وأداء الشركة عن طريق اعتبار العلاقة بين المستحقات والتدفق النقدي التشغيلي مؤشر لأداء الشركة. تم اعتماد هذا النموذج في هذه الدراسة لأنه يستخدم على نطاق واسع في الدراسات الحديثة.

الخطوة الأولى- حساب الاستحقاق الكلي

يتم حساب الاستحقاق الكلي من خلال طرح صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية من صافي الدخل للشركات خلال الفترة المدروسة، ولكل سنة على حدة كالآتي:

$$TCA_t = NI_{i,t} - CFO_{i,t}$$

بحيث:

- $NI_{i,t}$: صافي الربح للشركة (i) في السنة (t)
- $CFO_{i,t}$: التدفقات النقدية التشغيلية للشركة (i) في السنة (t)

جدول رقم (1)

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

	TCA_t/A	$CFO_{i,t}/A$	$CFO_{i,t}/A$	$CFO_{i,t+1}/A$	$REV_{i,t}/A$	$PPE_{i,t}/A$
N Valid	240	200	240	200	240	240
Missing	0	40	0	40	0	0
Mean	-1.0723	1.03	1.1181	1.7455	4147.	5366.
Median	0438.-	08.	0771.	0736.	3295.	5577.
Std. Deviation	8.57650	9.190	8.56823	16.86128	40442.	22368.
Minimum	-109.98	0	13.-	11.-	00.	00.
Maximum	17.	125	109.97	229.83	4.51	1.42

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS 25)

1- الإحصاء الوصفي

يوضح الجدول رقم (1) نتائج الإحصاء الوصفي للمتغيرات المستقلة والتابعة الخاصة بالشركات محل الدراسة، وحيث يظهر قيم المتوسط، والوسيط، والانحراف المعياري، وأكبر قيمة وأقل قيمة.

ويتضح من الجدول رقم (1) ما يلي:

- يتضح أن هناك 240 مشاهدة صالحة للمتغير TCA_t/A بدون قيم مفقودة. وبلغ الوسط الحسابي قيمة سالبه قدرها (-1.0723) مما يدل على أن متوسط قيمة هذا المتغير أقل من الصفر. كما بلغ الوسيط أيضاً قيمة سالبة (-0.0438)، مما يشير إلى أن التوزيع قد يكون منحرفاً إلى اليسار. الانحراف المعياري مرتفع نسبياً (8.57650)، مما يشير إلى وجود قدر معقول من التباين في قيم هذا المتغير. أخيراً، يمكننا أن نرى أن الحد الأدنى للقيم هو -109.98 والقيمة القصوى هي 0.17، مما يشير إلى أن نطاق القيم لهذا المتغير كبير جداً.
- يتضح أن عدد المشاهدات الصحيحة (غير المفقودة) للمتغير $CFO_{i,t}/A$ بلغ 200 مشاهدة صحيحة وأن هناك 40 مشاهدة مفقودة، وبلغ الوسط الحسابي للمتغير (1.03)، وبلغ الوسيط (0.08) الذي يعبر عن قيمة النقطة

الوسطى للمتغير حيث يقع نصف المشاهدات أدنى من هذه القيمة ونصفها فوق هذه القيمة، كما بلغ الانحراف المعياري (9.190)، أخيراً، يمكننا أن نرى أن الحد الأدنى للقيم هو صفر والقيمة القصوى هي 0.17، مما يشير إلى أن نطاق القيم لهذا المتغير صغير.

- يتضح أن عدد المشاهدات الصحيحة (غير المفقودة) للمتغير CFO_t/A بلغت 240 مشاهدة صحيحة ولا توجد قيم مفقودة، وبلغ الوسط الحسابي (1.1181) مما يشير إلى أن (التدفق النقدي من العمليات إلى إجمالي الأصول) كانت قيمته موجبة للفترة الحالية وأعلى من 1، وبلغ الوسيط (0.0771) مما يشير إلى وجود بعض القيم المتطرفة في البيانات التي تسحب المتوسط بعيداً عن المتوسط، كما بلغ الانحراف المعياري لهذا المتغير هو (8.56823)، مما يشير إلى أن البيانات مشتتة تماماً وليست قريبة من الوسط الحسابي، وتمثل أصغر قيمة للمتغير (-0.13) مما يشير إلى أن بعض المشاهدات لها قيم سالبة، كما تمثل أكبر قيمة للمتغير (109.97) مما يشير إلى وجود بعض القيم المتطرفة (القيم المتطرفة) في البيانات أعلى بكثير من المتوسط والوسيط.
- يتضح أن عدد المشاهدات الصحيحة (غير المفقودة) للمتغير CFO_{t+1}/A بلغت 200 مشاهدة صحيحة وهناك 40 مشاهدة مفقودة، وبلغ الوسط الحسابي للمتغير (1.7455) كما بلغ الوسيط (0.0736) وهي القيمة الوسطى للبيانات، كما بلغ الانحراف المعياري (16.86) مما يدل على وجود درجة كبيرة من التباين أو التشتت في البيانات، وتمثل أصغر قيمة للمتغير (-0.11) مما يشير إلى أن بعض المشاهدات لها قيم سالبة، كما تمثل أكبر قيمة للمتغير (229.83) مما يشير إلى وجود بعض القيم المتطرفة (القيم المتطرفة) في البيانات أعلى بكثير من المتوسط والوسيط.
- يتضح أن عدد المشاهدات الصحيحة (غير المفقودة) للمتغير REV_t/A بلغت 240 مشاهدة صحيحة ولا توجد مشاهدات مفقودة، وبلغ الوسط الحسابي للمتغير (0.4147) كما بلغ الوسيط (0.3295) وهي القيمة الوسطى للبيانات، كما بلغ الانحراف المعياري (0.404) مما يدل على أن قيم المتغير قريبة نسبياً من الوسط الحسابي مع انحراف معياري صغير، وتمثل أصغر قيمة للمتغير (صفر) كما تمثل أكبر قيمة للمتغير (4.51).
- يتضح أن عدد المشاهدات الصحيحة (غير المفقودة) للمتغير PPE_t/A بلغت 240 مشاهدة صحيحة ولا توجد مشاهدات مفقودة، وبلغ الوسط الحسابي للمتغير (0.536) كما بلغ الوسيط (0.5577) وهي القيمة الوسطى للبيانات، كما بلغ الانحراف المعياري (0.22368) مما يدل على أن قيم المتغير قريبة نسبياً من الوسط الحسابي مع انحراف معياري صغير، وتمثل أصغر قيمة للمتغير (صفر) كما تمثل أكبر قيمة للمتغير (1.42).

ملخص جدول الإحصائيات الوصفية:

- TCA_t/A: يحتوي المتغير على 240 مشاهدة صالحة بمتوسط -1.0723 وانحراف معياري 8.57650. الحد الأدنى للقيمة هو -109.98 والحد الأقصى 0.17.
- CFO_{t-1}/A: يحتوي المتغير على 200 مشاهدة صحيحة بمتوسط 1.03 وانحراف معياري يبلغ 9.190. الحد الأدنى للقيمة هو 0 والحد الأقصى هو 125.
- CFO_t/A: يحتوي المتغير على 240 مشاهدة صالحة بمتوسط 1.1181 وانحراف معياري 8.56823. الحد الأدنى للقيمة هو -0.13 والحد الأقصى 109.97.
- CFO_{t+1}/A: يحتوي المتغير على 200 مشاهدة صحيحة بمتوسط 1.7455 وانحراف معياري 16.86128. الحد الأدنى للقيمة هو -0.11 والحد الأقصى 229.83.
- REV_t/A: يحتوي المتغير على 240 مشاهدة صحيحة بمتوسط 0.4147 وانحراف معياري يبلغ 0.40442. الحد الأدنى للقيمة هو 0.00 والحد الأقصى 4.51.
- PPE_t/A: يحتوي المتغير على 240 مشاهدة صالحة بمتوسط 0.5366 وانحراف معياري يبلغ 0.22368. القيمة الدنيا 0.00 والحد الأقصى 1.42.

نتائج تحليل الارتباط الخطي بين المتغيرات

في ضوء نتائج قيم المتوسطات لمتغيرات الدراسة، قام الباحث بإجراء تحليل معامل الارتباط الخطي بيرسون لتحديد حجم وقوة العلاقة بين متغيرات الدراسة، ويوضح الجدول رقم (2) نتائج هذا التحليل: أظهرت نتائج التحليل في الجدول رقم (2) ما يلي:

جدول رقم (2)
مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

		CFO /A ^{t-1}	CFO _t /A	CFO /A ^{t+1}	REV /A ^t	PPE /A ^t
CFO /A ^{t-1}	Pearson Correlation	1	.223**	.348**	.051	-.011
	Sig. (2-tailed)		.001	.000	.472	.878
	N	200	200	160	200	200
CFO /A ^t	Pearson Correlation	.223**	1	.299**	.065	-.025
	Sig. (2-tailed)	.001		.000	.316	.697
	N	200	240	200	240	240
CFO /A ^{t+1}	Pearson Correlation	.348**	.299**	1	.048	-.018
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.497	.795
	N	160	200	200	200	200
REV/A ^t	Pearson Correlation	.051	.065	.048	1	-.183**
	Sig. (2-tailed)	.472	.316	.497		.005
	N	200	240	200	240	240
PPE/A ^t	Pearson Correlation	-.011	-.025	-.018	-.183**	1
	Sig. (2-tailed)	.878	.697	.795	.005	
	N	200	240	200	240	240

** Correlation is Significant at the 0.01 Level (2-tailed).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS 25)

باستثناء علاقة الارتباط مع (REV/A) هي علاقة ارتباط سلبية عند مستوى معنوية (1%).

توضح مصفوفة الارتباط معاملات الارتباط بين المتغيرات المختلفة، ويوضح الجدول معامل ارتباط بيرسون الذي يعبر عن العلاقة الخطية بين متغيرين، تتراوح قيمة معامل الارتباط من -1 (ارتباط سلبى تام) إلى 1 (ارتباط إيجابي تام)، p-value إلى الأهمية الإحصائية لمعامل الارتباط.

العلاقة بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض:

- العلاقة بين (CFO_t/A، CFO_{t-1}/A) علاقة ارتباط إيجابي معنوي بلغت (22.3%).

- العلاقة بين (CFO_{t-1}/A، CFO_{t-2}/A) علاقة ارتباط إيجابي معنوي بلغت (38.4%).

- العلاقة بين (REV/A) وباقي المتغيرات المستقلة علاقة ارتباط إيجابي غير معنوي.

- العلاقة بين (PPE/A) وباقي المتغيرات المستقلة علاقة ارتباط عكسي غير معنوية

اختبارفروض الدراسة

لاختبار فرض الدراسة سوف يتم تقسم بيانات الدراسة إلى قسمين:

- القسم الأول من البيانات، ويمثل الفترة من 2014 إلى 2016 وهي الفترة التي كانت تطبق خلالها المعايير المحاسبية المستخدمة في السعودية والمعتمدة على المعايير المحاسبية العربية، والتي تختلف بعض الشيء عن المعايير الدولية، وكانت هذه المعايير تحدد بشكل أساسي من قبل هيئة المحاسبة السعودية ووزارة التجارة والاستثمار.
 - القسم الثاني من البيانات، ويمثل الفترة من 2017 إلى 2019، والتي تم خلالها تبني المعايير المحاسبية الدولية IFRS كمعيار ملزم، وتم إنشاء هيئة مراقبة المحاسبين المعتمدين في السعودية (SASO) لتنظيم ممارسات المحاسبة والمراجعة في المملكة. كما تم تعديل القوانين واللوائح المحاسبية لتتوافق مع المعايير الدولية، وذلك بهدف تعزيز الشفافية والمصدقية في التقارير المالية وجعلها أكثر قيمة وفائدة للمستثمرين والمستخدمين الآخرين.
- وسوف نقوم بتقدير المعادلة التالية:

$$TCA_t/A = \beta_0 + \beta_1 CFO_{t-1}/A + \beta_2 CFO_t/A + \beta_3 CFO_{t+1}/A + \beta_4 REV_t/A + \beta_5 PPE_t/A + \varepsilon_t$$

وسوف نعلم على الانحراف المعياري للبواقي (E) لتقييم جودة أساس الاستحقاق لكل فترة من الفترتين. فإذا كانت القيمة الصغيرة للانحراف المعياري من الباقي، فهذا يعني وجود جودة عالية للمستحقات، وبالتالي جودة عالية للأرباح المحاسبية ولا توجد إدارة أرباح في هذه الفترة. وكانت نتائج تقدير الانحراف المعياري للبواقي للقسم الأول من البيانات كما هي موضحة في الجدول رقم (3) (0.08862).

وكانت نتائج تقدير الانحراف المعياري للبواقي للقسم الثاني من البيانات كما هي موضحة في الجدول رقم (4) (0.05882).

جدول رقم (3)

Dependent Variable TCA_t/A

	Minimum	Maximum	Mean	Std.Deviation	N
Predicted Value	-109.9774	.1715	-1.4354	12.28927	80
Residual	-.52986	.15430	.00000	.08862	80
Std. Predicted Value	-8.832	.131	.000	1.000	80
Std. Residual	-5.787	1.685	.000	.968	80

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS 25)

جدول رقم (4)

Dependent Variable TCA_t/A

Residuals Statistics ^a					
	Minimum	Maximum	Mean	Std.Deviation	N
Predicted Value	-29.7982	.1038	-.6158	3.81662	80
Residual	-1.5896	.22543	.00000	.05882	80
Std. Predicted Value	-7.646	.189	.000	1.000	80
Std. Residual	-2.615	3.709	.000	.968	80

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS 25)

ويمكن إيضاح النتائج في الجدول رقم (5):

جدول رقم (5)
الانحراف المعياري للبواقي

البيان	الانحراف المعياري للبواقي
البيانات للفترة 2014-2016	0.08862
البيانات للفترة 2017-2019	0.05882

يتضح أن الانحراف المعياري للبواقي أقل للبيانات في القسم الثاني بعد تطبيق المعايير الدولية في السعودية عنه قبل تطبيقها، وبالتالي فإننا نقبل فرضية الدراسة الأولى بناء على نتائج التحليل الإحصائي، والتي تنص على:

- «لأساس المستخدم في إعداد المعايير تأثير على جودة الأرباح»

كما يتضح أن تطبيق المعايير الدولية ساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. عليه نقبل فرضيتنا الدراسة الثانية والثالثة، واللتان تنصان على:

- «اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي يؤدي إلى الحد من إدارة الأرباح»

- «اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي له تأثير إيجابي على جودة الأرباح»

النتائج والتوصيات

أولاً - النتائج

نتيجة اختبار فرضية الدراسة تمّ التوصل إلى أن الشركات السعودية بعد تطبيق المعايير الدولية لا تقوم بممارسات إدارة الأرباح عند إعدادها للبيانات المالية، وأن تبني المعايير المحاسبية الدولية IFRS كمعيار ملزم ساهم في تعزيز الشفافية والمصدقية في التقارير المالية وجعلها أكثر قيمة وفائدة للمستثمرين والمستخدمين الآخرين.

ثانياً - التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة، فإن الباحث يقدم بعض التوصيات:

- يجب وضع سياسات وإجراءات دقيقة لإدارة الأرباح: يمكن للشركات وضع سياسات وإجراءات دقيقة تحد من إدارة الأرباح وتعمل على ضمان الامتثال للمعايير المحاسبية والقوانين واللوائح المعمول بها.
- يمكن للشركات تدريب الموظفين على الامتثال للسياسات والإجراءات المعمول بها، كما يمكن تنظيم دورات تدريبية للموظفين حول المعايير المحاسبية والقوانين واللوائح المعمول بها والمخاطر المحتملة لعمليات إدارة الأرباح غير المناسبة.
- يمكن للشركات الاستعانة بمراجعين مستقلين للحسابات لتقييم عمليات إدارة الأرباح وتحديد أية مخاطر أو مشكلات قد تؤثر على دقة التقارير المالية، ويمكن للمراجعين المستقلين إجراء عمليات تدقيق للحسابات وتقديم توصيات حول إدارة الأرباح في الشركات.
- يجب فرض العقوبات الرادعة على الشركات التي تخالف قواعد إدارة الأرباح، بما في ذلك الغرامات المالية والعقوبات الأخرى المنصوص عليها في القوانين واللوائح المالية، وذلك لتحقيق ردع كافٍ لتلك الشركات عن ممارسة هذه الأساليب.
- يجب تعزيز دور الجهات الإشرافية والرقابية للعمل على منع الممارسات غير الأخلاقية لإدارة الأرباح، والعمل على مراقبة الشركات بشكل دوري ومنتظم للتحقق من تطبيق قواعد الإدارة المالية بشكل صحيح.

المراجع

أولاً - مراجع باللغة العربية:

- أحمد، عماد محمد رياض. (2020). مدى تأثير معايير المحاسبة القائمة على القواعد مقابل المبادئ على العلاقة بين دوافع الإدارة وجودة التقرير المالي: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية. *الفكر المحاسبي*، مجلد (24)، العدد (3)، 642-594.
- بن يوسف، مريم، عابر، سليم؛ وبن خيرة، أحمد. (2020). امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية: الأحداث اللاحقة نموذجاً، *مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية*، مجلد (4)، العدد (2)، 50 - 67.
- بولجنيب، عادل. (2022). دور النسب المالية في تقييم جودة الأرباح: دليل من المؤسسات المدرجة في مؤشر NAS-DAQ. *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، مج 9، ع 1، 464 - 487.
- بوبكر، مصطفى هرون عز الدين. (2018). دور معايير المحاسبة الدولية (IAS) والمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) في تقييم الأداء المالي: دراسة تحليلية تطبيقية على الشركات العاملة في مجال النفط في السودان، *مجلة كلية التجارة العلمية*، العدد 7، 107 - 132.
- بوغرة، إلياس؛ لعريوي، عبد الرزاق. (2022). *المعالجة المحاسبية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 وأثرها على تقييم التجارة الخارجية: دراسة حالة شركة بي أم دي تي لإنتاج واستيراد المستلزمات الطبية*، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل.
- بوخوه، عبد العزيز فهد؛ ومحمد، محمد سعد عبيد. (2020). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على ممارسات إدارة الأرباح: بالتطبيق على الشركات السعودية غير المالية. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، ع 4، 178-218.
- جودي، إيمان؛ وقاسمي، السعيد. (2022). أساس المبادئ مقابل أساس القواعد: مدى مسؤولية المعايير المحاسبية عن الفضائح المحاسبية، حالة Enron نموذجاً، *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير*، مجلد (21)، العدد (1)، 172-185.
- الجرف، ياسر أحمد السيد محمد. (2010). أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية إطار مقترح، *الندوة الثانية عشر لنسب تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون*، 18-19 مايو 2010، الرياض، السعودية.
- حسن، حنان عبد المنعم مصطفى. (2020). أثر تطبيق معايير التقرير المالي الدولية على المقدرة التنبؤية لمخصصات خسائر القروض لتحسين جودة التقارير المالية والأداء المالي. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، مجلد (4)، العدد (1)، 1-61.
- خريس، لوجين رزق؛ وسويدان، ميشيل سعيد. (2017). *العوامل المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة مقارنة بين الشركات العامة الأردنية المتعاملة وفقاً للشريعة الإسلامية والشركات المساهمة الأخرى* (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة اليرموك، إربد.
- خالد، بودبة؛ وديلمي، ناصر الدين. (2017). أثر تطبيق المعايير الدولية للإفصاح المالي على جودة المعلومة المحاسبية للدول النامية: دراسة عينة من الشركات الاقتصادية الجزائرية. *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية*، مج 10، ملحق، 133-145.
- زيتوني، كريمة؛ وربحي. (2022). *المعايير المحاسبية الدولية كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية: دراسة استطلاعية*، رسالة دكتوراة، جامعة ابن خلدون - تيارت.
- زهير، شال. (2014). *آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة*، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحامد بوقرة، بومرداس.

- زلوم، نضال عمر عبد المعطي. (2020). أثر التطبيق الإلزامي لمعايير المحاسبة والتقرير المالي الدولية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المساهمة الأردنية. *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، العلوم الإنسانية والإدارية*، مج 21، ع 2، 247-255.
- سعيداني، محمد السعيد؛ وبوبكر، زريقات. (2018). مدى توافق النظام المحاسبي المالي «SCF» مع المعايير المحاسبية الدولية «IAS/IFRS»: دراسة تحليلية تقييمية، *مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية*، العدد 3، 250-269.
- سالم، فاطمة حامد سليمان؛ وأحمد، عبد الماجد عبد الله حسن. (2016). *معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وأثرها على جودة التقارير المالية للوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات: دراسة ميدانية بالتطبيق على سوق الخرطوم للأوراق المالية* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة أم درمان الإسلامية، أم درمان.
- سالم، حسين عبد العال. (2013). *مدخل مقترح لتطوير مقاييس جودة الأرباح المحاسبية بهدف ترشيد القرارات الاستثمارية مع دراسة تطبيقية*، رسالة دكتوراة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- الصمادي، محمد نور حسن؛ وآخرون. (2012). الإفصاح عن معلومات القطاعات التشغيلية وأثرها على جودة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة عمان، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (13)، ص 1-20.
- ضريفي الصادق؛ وضريفي نوال. (2019). دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، *مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية*، المجلد 1، العدد 1.
- على، مصطفى محمد رمضان. (2020). تحسين جودة المعلومات المحاسبية وإدارة الأرباح في ضوء معيار التقارير المالية الدولي رقم 15، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، مج 11، ع 3، 819-841.
- عثمان، أبو الحمد مصطفى صالح. (2011). *نموذج مقترح لقياس جودة الأرباح المحاسبية وأثرها على قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية: دراسة نظرية وتطبيقية*، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- عبد العال، حسين أحمد علي. (2012). *نموذج محاسبي مقترح لقياس جودة الدخل من منظور مدخل نفعية القرارات: دراسة تطبيقية*، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- العازمي، مشاري راضي صالح؛ وعلى، شريف محمد؛ وعمر، علاء الدين عبد العزيز فهمي. (2022). أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحقيق التنمية المستدامة: دراسة تطبيقية بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، مج 13، ملحق، 1546-1581.
- عبد المقصود، أسامة السيد. (2022). أثر تبني محاسبة الاستدامة على تحسين جودة الأرباح المحاسبية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية. *مجلة المحاسبة والمراجعة*، ع 3، 32-31.
- قادري، عبد القادر. (2018). مدى التزام الشركات الاقتصادية بعرض الميزانية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية: دراسة حالة شركة المراعي. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، العدد 9، 383-399.
- لافي، محمد محمود حسين. (2013). *معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية*، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، عمان.
- محمد عبد العزيز خليفة، أحمد. (2022). تفعيل المحاسبة البيئية في ضوء معايير المحاسبة وفقاً للقواعد مقابل المبادئ، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، مجلد (4)، العدد (1).
- محمد، أحمد عصام محمود؛ وهلال، عبد الله عبد العظيم؛ وشحاتة، شحاتة السيد. (2017). أثر التطبيق الإجمالي لمعايير التقرير المالي الدولية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح عن طريق الاستحقاقات: دراسة على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، مج 1، ع 1، 291-344.
- محمد، حسين يوسف. (2021). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة صناديق المعاشات والتأمينات الاجتماعية في السودان ودولة الإمارات العربية المتحدة، *المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية*، العدد 9، 1-25.

- محمد، محمد سيد حسين. (2010). إدارة الأرباح من منظور محاسبي بالتطبيق على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة سوهاج.
- منصور، شويكار محمد ناجي فؤاد. (2015). قياس وتفسير العلاقة بين السياسات المحاسبية المتبعة وجودة الأرباح وانعكاساتها على أسعار الأوراق المالية: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- معاطي، محمد كامل. (2016). إطار مقترح لقياس وتقييم جودة أرباح المنشآت الدولية من منظور الثقافة الوطنية بغرض دعم اتخاذ القرارات: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- معروف، هادي مسعود. (2010). دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة حلوان.
- يوسف لطفي، هديل. (2021). تحليل أفضليه التحول في بناء المعايير المحاسبية على أساس «المبادئ مقابل القواعد» لأغراض رفع مستويات جودة الإفصاح: دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، مجلد 31، العدد (1).

ثانياً- مراجع باللغة الأجنبية:

- Al-Nasrawi, S. A. & Thabit, T. (2020). The influence of the environmental factors on the adoption of the international accounting system IAS/IFRS: Case of Iraq. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 6 (1), 66-85.
- Aboud, A. & Roberts, C. (2016). The impact of IFRS 8 on analyst earnings forecast accuracy: EU evidence. *British Accounting and Finance Association Annual Conference*.
- Alhaj-Yaseen, Y. S.; Wu, K. & Fletcher, L. B. (2018). Accounting standards and earnings quality, evidence from registered ADRs. *Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies*, 21 (04), 1850022.
- Barth, M. E.; Landsman, W. R.; Lang, M. & Williams, C. (2017). *Accounting quality: International accounting standards and US GAAP*. Manuscript, Stanford University.
- Chen, A. & Gong, J. J. (2020). The effect of principles-based standards on financial statement comparability: The case of SFAS-142. *Advances in Accounting*, 49, 100474.
- Cussatt, M.; Huang, L. & Pollard, T. J. (2018). Accounting quality under US GAAP versus IFRS: The case of Germany, *Journal of International Accounting Research*, 17, 21-41.
- Chen, J.; Duh, R.; Hsu, A. & Pan, C. (2015). Can Anglo Saxon audit committee scheme improve earnings quality in non-Anglo-Saxon environments, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11: 61-74.
- Dennis Sundvik. (2019). The impact of principles-based versus rules-based accounting standards on reporting quality and earnings management, *Journal of applied accounting research*, 14 May, Emerald Publishing Limited.
- Demerjian, P. R.; Lev, B.; Lewis, M. F. & McVay, S. E. (2013). Managerial ability and earnings quality. *The Accounting Review*, 88 (2), 463-498.
- Dechow, P.; Ge, W. & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences, *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2), 344-401.
- Egiyi, M. A. (2022). Impact of international financial reporting on earnings management: Evidence from Nigeria, *Contemporary Journal of Management*, 4 (3), 84-90.
- Francis, J.; LaFand, R.; Per, M. O. & Schipper, K. (2004). Costs of equity and earnings attributes. *The Accounting Review*, 79 (4), 967-1010, Francis.

- Gideon, B. D.; Puspitasari, E.; Ghani, E. K. & Gunardi, A. (2018). Earnings quality: Does principles standards versus rules standards matter?, *Journal of Applied Economic Sciences*, 13 (2).
- Hamdan, Allam, (2012). Factors affecting Earnings quality: Evidence from Jordanian industrial companies. *Islamic University Journal of Economics and Management Studies*, Vol. 20 (1), 265-301.
- Junus, Onong & Soetedjo, Soengeng & Habiburrochman, Habiburrochman. (2019). Earnings quality: The impact of implementation of IFRS-based financial accounting standard. *Opcion*, 35, 890-908
- Kang, G. G. & Lin, J. W. (2011). Effects of the type of accounting standards and motivation on financial reporting decision. *Journal of Accounting, Business & Management*, 18.
- Lee, K. & Lee, S. (2020). Rules-based vs. principles-based accounting standards: Earnings quality and the role of earnings in contracting "An analysis employing the adoption of ASC 606", *Principles-based Accounting Standards: Earnings*, July 20, 2020.
- Morais, A. I. (2020). Are changes in international accounting standards making them more complex?, *Accounting Forum*, Vol. 44, No. 1, 14 May, pp. 35-63. Routledge.
- Malofeeva, T. N. (2018). The impact of IFRS adoption on earnings management in Russia. *European Research Studies*, 21 (2), 147-164.
- Rioui, S. E. I.; Rigari, M. S. & Grine, A. (2021). The impact of mandatory IFRS adoption on earnings management: Evidence from Morocco: A multinomial logit approach. *Journal of Physics: Conference Series*, Vol. 1743, No. 1, p. 12-13. IOP Publishing.
- Song, F. & Zhou, J. (2021). Principles-based accounting standards and the timeliness of annual reports: Evidence from China, *Asian Review of Accounting*, Vol. 29 No. 3, pp. 399-442. <https://doi.org/10.1108/ARA-07-2021-0120>
- Sundvik, D. (2019). The impact of principles-based vs rules-based accounting standards on reporting quality and earnings management, *Journal of Applied Accounting Research*, 20, 1.
- Securities and Exchange Commission, SEC. (2003). *Study pursuant to section 116 (d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the adoption by the United States financial reporting system of a principles-based accounting system*, Government Printing Office, Washington, DC, P. 16, 46. <http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>.
- Yampuler, Michael E. (2019). Principles-based accounting standards, earnings management and price efficiency. *Accounting and Finance Research*, 8 (2), 171, doi:10.5430/afr.v8n2p171.

The Impact of Adopting International Financial Reporting Standards on the Quality of Earnings by Applying them to the Basic Materials Sector in The Saudi Financial Market

Abdullah Mansour Al-Subaie

Audit Manager

Abdullah Fahd Al-Sahli's office

Certified Public Accountants

Kingdom of Saudi Arabia

Abdullah.subaie4@gmail.com

Dr. Mohammed Faisal Hasan

Associate Professor of Accounting

College of Business Administration

King Faisal University

Kingdom of Saudi Arabia

mfmohammed@kfu.edu.sa

ABSTRACT

The study aimed to determine the effect of the basis for preparing standards on the quality of profits, given the importance of accounting standards in achieving the quality of profit management, and because of the financial crises that occurred in the financial markets, using data from a sample of 40 companies. During the period from 2014-2019, the study used the method of correlation analysis and standard deviations to find the relationship between the independent variables and the dependent variables.

The study concluded that the application of international financial reporting standards led to reducing profit management practices, and therefore adopting international accounting standards as a binding standard contributed to enhancing transparency and credibility in financial reports and making them more valuable and useful for investors and other users.

The study recommended the necessity of developing precise policies and procedures for profit management and developing precise policies and procedures that limit profit management and work to ensure compliance with accounting standards, laws and regulations in force.

Keywords: *Accounting Standards, Standards Based on Rules, Standards Based on Principles, Quality of Profits.*