

**المدخل الايجابي لتحليل محددات اختيار
الإدارة للسياسات المحاسبية
دراسة إخباريه على الشركات المساهمة
السعودية**

**دكتور/ رضا إبراهيم صالح
أستاذ المحاسبة المشارك
معهد الإدارة العامة وكلية التجارة جامعة طنطا**

مجلة الإدارة العامة

معهد الإدارة العامة بالملكة العربية السعودية

العدد الثالث رجب ١٤٢٣هـ

من ص ٤٨٣ - ٥٣٦.

سبتمبر ٢٠٠٣م.

محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية: المدخل الإيجابي - دراسة اختباريه على الشركات السعودية

١- الإطار العام للبحث:

١-١ المقدمة وطبيعة المشكلة:

تمثل القوائم المالية المصدر الرئيسى للبيانات اللازمة لقياس وتقييم أداء منشآت الأعمال واتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية. ولا شك أن دقة نتائج التقييم وما يتخذ من قرارات يتوقف بشكل أساسى على مدى دقة وسلامة البيانات المالية التى تتضمنها القوائم المالية، وبمعنى آخر مدى تطابق الأداء المعلن *Reported performance* مع الأداء الفعلى *Actual Performance*. وحيث أن البيانات المحاسبية التى تشتمل عليها القوائم المالية والتى تستخدمها الأطراف المختلفة المهتمة بالمنشأة هى المنتج النهائى لتطبيق بدائل السياسات المحاسبية، بالتالى فإن السياسات المحاسبية التى تحكم إعداد تلك القوائم تؤثر بلا شك على الأفراد الذين يعتمدون على تلك البيانات فى اتخاذ قراراتهم.

ونظراً للمرونة الكافية الممنوحة للإدارة العليا فى اختيار وتطبيق بدائل السياسات المحاسبية، لذا فإن محددات الإدارة تجاه اختيار بديل معين دون غيره من البدائل له الجانب الأكبر فيما يتعلق بالآثار الاقتصادية للسياسات المحاسبية *Economic Consequences*. ويرجع تفضيل الإدارة لسياسات محاسبية معينة إلى آثار تلك السياسات على منفعتهم الاقتصادية، فمن المسلم به أن الإدارة العليا كأتى طرف آخر من الأطراف المهتمة بالمنشأة تسعى إلى تعظيم منفعتها الذاتية، وبالتالي فإن حرية الإدارة فى الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية قد يمثل نوعاً من اغتنام الفرص، وذلك عن طريق تطبيق البدائل التى تؤدى إلى تحسين صورة المنشأة مما يؤثر على دقة وعدالة القوائم المالية. (Christensen et al, 2002)

من هذا المنطلق يرى كل من Watts&Zimmerman, 1994 أن المنشأة عبارة عن فريق من الأطراف ذوى المصالح المتعارضة، وأن تعظيم منافعهم يعتمد على مدى نجاح المنشأة فى المنافسة مع غيرها من المنشآت، وأن كل طرف من هذه الأطراف يتعامل مع المنشأة من خلال بعض المدخلات

للمعملية الإنتاجية ، وتقدم هذه الأطراف تلك المدخلات على أمل الحصول على عائد مناسب على استثماراتهم، وفي نفس الوقت يعترف كل طرف من هذه الأطراف أن الأطراف الأخرى في المنشأة سوف تقوم بالتصرفات التي من شأنها تعظيم منفعتها الذاتية ولو على حساب الأطراف الأخرى، أى أن هناك تعارض في المصالح بين هذه الأطراف. وتزداد حدة هذا التعارض نتيجة التطورات التكنولوجية والاجتماعية وظهور الوحدات الاقتصادية العملاقة وانفصال الملكية عن الإدارة، واقتصار دور حاملي الأسهم على تقديم رأس المال والحصول على صافي الربح، وتغير البيئة الاقتصادية مما خلق مشاكل جديدة للمحاسبة والمحاسبين.

وللتخفيف من حدة هذا التعارض في المصالح وما ينجم عنه من صراعات، ظهر تحول في الفكر المحاسبى المعاصر، يوضح أهمية الربط بين ما يجب أن يؤديه المحاسب، وما يقوم بتأديته فعلاً في الواقع العملى، وما يمكن أن تلعبه المحاسبة من تحديد حقوق وواجبات الأطراف ذوى العلاقة في المنشأة من خلال استخدام ما أطلق عليه المدخل الإيجابي Positive Approach فى الدراسات المحاسبية المتقدمة، والذى يسعى إلى تطوير نظرية تشرح وتفسر ظاهرة منظورة، وتوصيف الخصائص العامة للممارسة المحاسبية، وتحديد العلاقات القائمة بينها، والتننبؤ بالممارسات المحاسبية تحت الظروف المتوقعة.

وبذلك يتمثل إسهام النظرية المحاسبية الإيجابية فى تركيزها على مشكلة الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية التى تتعلق بالتقارير المالية، وذلك من خلال تعيين الظروف وتحديد الآثار التى تنتج من اختيار معين لإحدى السياسات البديلة والتننبؤ بكيفية مواءمتها طبقاً لمتطلبات الممارسة العملية. وبالتالي يمكن تحديد مشكلة البحث فى دراسة العوامل المؤثرة فى اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية المناسبة، فى ظل المرونة المتاحة لها فى الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية، و مدى إسهام النظرية الإيجابية فى تقديم تفسيرات لدوافع ومحددات الإدارة عند اختيار تلك السياسات المحاسبية وما يترتب عليها من آثار اقتصادية، بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية.

وبناءً على ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث فى صورة الأسئلة البحثية التالية:

- ما هى العوامل المؤثرة فى اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية ؟
- ما هو دور النظرية الإيجابية للمحاسبة فى تفسير دوافع ومحددات الإدارة عند اختيار السياسات المحاسبية، وما يترتب عليها من آثار اقتصادية ؟
- كيفية تحديد العوامل المؤثرة فى اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية فى شركات المساهمة السعودية، أخذاً فى الاعتبار العوامل البيئية ؟

٢-١ هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحليل وتفسير محددات اختيار السياسات المحاسبية، من خلال اختبار مجموعة من المتغيرات التى يمكن أن تؤثر على اختيار الإدارة بين بدائل السياسات المحاسبية، ودور النظرية الإيجابية فى تحليل وتفسير ومن ثم التنبؤ بالدوافع المختلفة التى تتحكم فى سلوك الإدارة عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية فى الشركات المساهمة السعودية.

٣-١ أهمية البحث:

بعد تزايد الاعتماد على المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية كأداة لاتخاذ القرارات، كنتيجة للتغيرات الحادثة فى البيئة الاقتصادية السعودية والمتمثلة فى تنامى اتجاه الدولة نحو خصخصة العديد من الأنشطة الاقتصادية. ومع احتمالات قيام الإدارة بتطبيق الإجراءات والسياسات المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبى، والتى من شأنها التعبير غير السليم عن عملياتها فى ظل المرونة المتاحة لديها فى اختيار بدائل السياسات المحاسبية، فأن الأمر يتطلب التعرف على المحددات والعوامل التى تؤثر فى اختيار الإدارة لتلك البدائل. وبالتالي فإن تحليل تلك الدوافع والمحددات يساعد على تحليل سلوك الإدارة والتنبؤ به مستقبلاً، كما أنه يعطى رؤية أوضح وأعمق لمتخذى القرارات عند تفسير البيانات المحاسبية التى تشتمل عليها القوائم المالية، ومن ثم قياس جودة المعلومات المحاسبية الناتجة عن تلك البيانات ومدى إمكانية الاعتماد عليها فى

اتخاذ القرارات الاقتصادية. كما أن تحديد تلك العوامل يمكن أن يساعد الجهات المسؤولة عن تنظيم السياسات المحاسبية في صياغة المعايير المحاسبية المناسبة والتي تعكس ظروف البيئة الاقتصادية

١-٤ منهج البحث:

لتحقيق الهدف من البحث سوف يستخدم الباحث النموذج الإيجابي Positive Model في تحليل وتفسير دوافع ومحددات الإدارة من خلال المرونة المتاحة لها في اختيار بدائل السياسات المحاسبية، وسوف يركز منهج الدراسة على محورين أساسيين:

• المحور الأول: الدراسة النظرية:

يتناول فيها الباحث النظرية الإيجابية في المحاسبة ودورها في تحليل بدائل السياسات المحاسبية، والدراسات السابقة ومن ثم تحديد العوامل والمتغيرات المختلفة التي تؤثر على اختيار الإدارة لتلك السياسات المحاسبية، واشتقاق الفروض النظرية للبحث استناداً إلى الدراسات التي تناولها الفكر المحاسبى والإدارى في تلك المجالات.

• المحور الثانى : الدراسة التطبيقية

يتناول فيها الباحث اختيار عينة البحث ومتغيرات الدراسة واستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة في اختبار فروض الدراسة، ومن ثم تحليل نتائج الدراسة ومحاولة تفسير اختلاف السياسات المحاسبية المطبقة بين المنشآت المختلفة، وتحليل العلاقة بين أسباب هذا الاختلاف وبين متغيرات الدراسة.

١. ٥ خطة البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث ولتحقيق الهدف منه، تم تقسيم بقية البحث على النحو التالي:

- الجزء الأول: الإطار النظري للبحث، ويتناول الموضوعات التالية:

- تقييم دور النظرية الإيجابية في البحوث المحاسبية.
- الدراسات السابقة.
- العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية.
- فروض البحث.

- الجزء الثاني: الدراسة الإختبارية، ويتناول الموضوعات التالية:

- بيئة المحاسبة في المملكة العربية السعودية
- مجتمع وعينة البحث.
- متغيرات البحث.
- الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث.
- تحليل نتائج الدراسة الإختبارية.
- الخلاصة والنتائج.

الجزء الأول : الإطار النظري للبحث

٢ - تقييم دور النظرية الإيجابية فى البحوث المحاسبية :

اهتمت العديد من البحوث المحاسبية بتحديد العوامل المؤثرة فى اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية اعتماداً على المدخل المعيارى Normative Approach للمحاسبة والذي يقوم على وصف ما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية What Should be؟ واشتقاق المبادئ المحاسبية بالاعتماد على الأسلوب الاستنباطى أو الاستدلالي واستخدام المنطق فى تحديد مجموعة الأهداف المرغوب فى تحقيقها، ومن ثم الاختيار بين البدائل المحاسبية بما يحقق هذه الأهداف. وبالتالي فإن النموذج المعيارى يتصف بوضع المعايير والسياسات فى ضوء مجموعة من الأهداف المحسومة نتيجة الاجتهاد والتفكير المنطقى المرتب، دون مراعاة للعوامل الاقتصادية والسياسية والبيئية لمن يقومون بتطبيق هذه السياسات ومدى توافقها مع أهدافهم. مما أدى إلى مقاومة تنفيذ تلك المعايير بواسطة المطبقين لها، كما أن التحديد الجيد للبدائل لا يعنى بالضرورة اختيار أمثل تلك البدائل، وبالتالي فشل هذا المدخل فى شرح وتفسير عملية اختيار السياسات المحاسبية (Gerboth,1983).

وقد ترتب على ذلك ضرورة وجود إطار فكرى يربط بين الممارسات المحاسبية وبين أهداف ممارستها، فى ظل قياس كمى يعتمد على الاختبار التجريبي لسلوك من يقومون باختيار تلك الممارسات. وبرز تساؤل هام أمام الكثير من المحاسبين الأكاديميين والممارسين، وهو لماذا تختار الإدارة بعض السياسات المحاسبية دون الأخرى؟ كما بدأ النظر لعملية اختيار السياسات والبدائل المحاسبية كقرار اقتصادى متزامن مع قرارات الاستثمار والإنتاج. لهذا اتجه البحث المحاسبى نحو بناء نظرية تساعد على فهم أفضل للعوامل التى تؤثر على اختيار السياسات المحاسبية من قبل الإدارة، وتعد الدراسة التى قام بها كل من (Watts & Zimmerman, 1978) من أوائل الدراسات الرائدة فى محاولة بلورة الإطار الفكرى للنظرية الإيجابية، وذلك بالاعتماد على النظرية الاقتصادية، ونظرية تكلفة الوكالة والعلوم السلوكية لتقديم مدخل بديل لشرح وتحليل والتنبؤ باختيار السياسات المحاسبية ، وتوصيف الخصائص العامة للممارسة المحاسبية كما هى قائمة فعلاً فى الواقع العملى.

وتهدف النظرية الإيجابية بصفة خاصة إلى تطوير التقرير المالى داخل نطاق المحاسبة المالية، عن طريق توضيح ماهية الظروف التى تنتج من اختيار معين لإحدى طرق وسياسات المحاسبة المالية من خلال الأبعاد الكلية للأنشطة الفعلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية. وذلك عن طريق تحليل المعاملات الفعلية للوحدة المحاسبية، ومحاولة الاستدلال على العوامل الاقتصادية والاجتماعية المؤثرة التى تدفع الإدارة إلى اختيار السياسة المحاسبية المعينة والتنبؤ بآثارها على الوحدة الاقتصادية. وبالتالي فإن النظرية الإيجابية تحاول توضيح لماذا تختار الإدارة السياسات المحاسبية التى تطبق داخل الوحدة المحاسبية؟ وما هو تأثير ذلك على مختلف الأطراف المهتمة بالوحدة الاقتصادية؟. (عثمان، ٢٠٠٠)

وتتكون النظرية الإيجابية من جزأين رئيسيين، الجزء الأول يتمثل فى الافتراضات Assumptions التى تتضمن تحديد العناصر الأساسية والمنطق الذى يربط بينها والتى تساعد على تحليل وتفسير الظاهرة محل البحث، بينما يتمثل الجزء الثانى فى تحديد الفروض Hypotheses التى يتم استخلاصها والتنبؤ بها من خلال تحليل وتفسير الظاهرة طبقاً للافتراضات الأساسية والتى تكون مجالاً للاختبار التجريبي. ولاستخدام النظرية الإيجابية فى تحقيق ذلك فإن الخطوة المبدئية والضرورية هى تحديد ما يجب أن يلاحظ وكيفية حدوث وتكرار الظاهرة محل الملاحظة، ونظراً لصعوبة تحديد دوال التفضيل الفردية الواقعية فضلاً عن صعوبة تحديد دوال نموذجية للتفضيل الجماعى على مستوى الممارسة العملية، فقد أدى ذلك إلى ظهور ثلاث مداخل لتنظير المعرفة المحاسبية وفقاً للنموذج الإيجابى على النحو التالى: Watts & Zimmerman 1994

٢- ١ مدخل نظرية تكلفة الوكالة:

يقوم ذلك المدخل على أساس النظر إلى الوحدة الاقتصادية باعتبارها مجموعة من العلاقات التعاقدية بين الأطراف من ذوى المصالح فيها، وهذه العلاقات ينتج عنها أصلاء (موكلين) ووكلاء. وتبحث نظرية تكلفة الوكالة فى اقتصاديات وسلوكيات تلك الأطراف على أساس أربعة قواعد أساسية، أولها تحليل اقتصادى لما يدور داخل الوحدة الاقتصادية، وثانيها تحليل سلوكى للمجموعات التى تتكون منها الوحدة الاقتصادية، وثالثها تحليل محاسبى لتكاليف الوكالة التى تنشأ نتيجة الصراع بين الأطراف التى تتكون منها الوحدة الاقتصادية، ورابعها تحليل قانونى للتعاقدات التى يجب أن تتم بين تلك الأطراف لحل مشاكل الوكالة. (الصادق، ١٩٨٩)

وبالتالى فإن نقطة البداية فى استخدام نظرية تكلفة الوكالة فى تفسير أى ظاهرة محاسبية هى تحديد أطراف علاقات الوكالة، حيث أن هذه الأطراف تختلف من ظاهرة إلى أخرى، وحيث أن هدف الدراسة الحالية هو تفسير محددات الإدارة فى اختيار السياسات المحاسبية، لذا فإن الدراسة سوف تركز على العلاقة بين الإدارة باعتبارها (الوكيل) والملاك باعتبارهم (الأصيل) نظراً للدور الرئيسى للإدارة فى التأثير على اختيار السياسات المحاسبية. ويحاول البحث طبقاً للنظرية الإيجابية تفسير القيود والمحددات المفروضة على الإدارة من جانب الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح فى المنشأة بصدد اختيارها لسياسات وطرق التقرير المالى، والكشف عن مدى تأثير عملية اختيار البدائل المحاسبية فى الممارسة العملية بمصالح الإدارة التى يجب تحفيزها باستمرار لتحقيق مصالح الوحدة الاقتصادية ككل.

وتلعب المعلومات المحاسبية الناتجة عن السياسات المحاسبية دوراً رئيسياً فى خلق مشاكل الوكالة وما يترتب عليها من تكاليف، ويمكن تحليل العلاقة بين المعلومات المحاسبية ونظرية تكلفة الوكالة، عن طريق نموذج الدوائر الخمسة على النحو التالى: (الصادق، ١٩٨٨):

١- الدائرة الأولى : وتمثل العلاقة الوكالة بين الأصيل والوكيل ويتم تنظيم هذه العلاقة عن طريق بعض القوانين الخاصة.

٢- الدائرة الثانية : وتمثل اختلاف دالة هدف الأصيل عن دالة هدف الوكيل

٣- الدائرة الثالثة : وتمثل مشكلة عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry لدى كل من الأصيل والوكيل، على أساس أن الوكيل غالباً ما يكون شخص مهنى متخصص يمتلك العلم والخبرة فى تخصصه التى تمكنه من تحقيق دالة هدفه أثناء تأدية عمله، أما الأصيل فلا تتوافر لديه نوعية خبرة وعلم الوكيل مما يترتب عليه تحمله لتكاليف ملاحظة الوكيل Monitoring Cost

٤- الدائرة الرابعة : وتمثل ما يتوقعه الأصيل من أن يقوم الوكيل بأداء عمله وفقاً "لمستوى أداء الرجل المعتاد" ولكن نظراً لعدم تماثل المعلومات بينهما واختلاف دالة هدف كل منهما فإن الوكيل قد لا يقوم بعمله وفقاً لما يتوقعه الأصيل مما يترتب عليه تحمل الأخير تكاليف وكالة، وهى تكلفة المراقبة مثل تكاليف تعيين مراقب الحسابات.

٥- الدائرة الخامسة : وتمثل مشكلة التخلخل الخلقى Moral Hazard Problem والتي تنشأ نتيجة عدم تماثل المعلومات وبالتالي يستطيع الوكيل بما لديه من معلومات داخلية Inside Information تحقيق دالة هدفه دون أدائه لعمله بمستوى الأداء الذى يتوقعه الأصل.

وبهذا تؤكد نظرية تكلفة الوكالة على أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية يتأثر فقط بآثارها النسبية على الدخل وفقاً لتفضيلاتها، وذلك دون الأخذ فى الاعتبار أيّاً من التفضيلات الأخرى من أصحاب المصالح فى الوحدة أو الظروف القائمة فى التطبيق العملى على سياسات الاختيار المحاسبى التى يتم على أساسها إعداد القوائم المالية (Zmijewski & Hagerman , 1981) .

وحتى لا يودى ذلك المدخل فى النهاية إلى إطار نظرى يخدم مصلحة الإدارة على حساب مصالح الأطراف الأخرى، فقد اقترح Demski, 1998 مدخلاً أكثر تطوراً لشرح وتفسير الدوافع المؤثرة على اختيار البدائل المحاسبية بما يتسق مع الواقع الفعلى. حيث يقوم هذا المدخل على أساس نظرة أوسع للوحدة الاقتصادية باعتبارها اختياراً لتشكيلة المدخلات والمخرجات المثالية التى تتضمن مجموعة من العلاقات التعاقدية المنظمة من خلال العقود المختلفة. وتكون المحاسبة هى أحد عوامل الإنتاج التى تساهم فى إنتاج هذه التشكيلة. وبذلك فإن تفضيلات الوحدة الاقتصادية للبدائل المحاسبية تعتمد على أسعار عوامل الإنتاج الأخرى، ويعنى هذا أنه عندما تقوم الوحدة الاقتصادية باختيار سياسات وطرق إعداد التقرير المالى فى ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإن ذلك يكون بمثابة الممارسة الفعلية لتفضيلاتها التى تميل إلى اختيار السياسة المحاسبية التى تحقق أفضل تشكيلة لعوامل الإنتاج.

٢- ٢ مدخل اتخاذ القرارات:

يمكن القول أن ظهور هذا المدخل كان نتيجة لمحاولات اكتشاف التفضيلات الفردية بأشكالها المختلفة التى استغرقت جانباً من البحث المحاسبى، كأحد مداخل التنظير المحاسبى الإيجابى، الذى يقوم على أساس وجوب تضمين المعرفة المحاسبية بالفروض المفسرة لسلوك مستخدمى المعلومات المحاسبية، بحيث تعكس المعلومات الظاهرة فى القوائم المالية تفضيلاتهم، ومن ثم تلائم استخداماتهم الحالية والمحتملة . ويربط هذا المدخل بين نفعية

المعلومات المحاسبية والمستفيدين منها، انطلاقاً من وجوب أن تكون القوائم المالية ملائمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتهم لأغراض اتخاذ القرارات. لهذا اتجهت بعض الدراسات المحاسبية إلى تحليل البواعث السلوكية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، في محاولة لوصف المعلومات التي تستخدم فعلاً في التطبيق العملي، وذلك بهدف تحديد ماهية المعلومات التي يرغب مستخدمو القوائم المالية في الحصول عليها. (Healy & Wahlen, 1999)

ولقد اعتمدت دراسات ذلك المدخل على النظرية الإيجابية لصياغة مقدمات تجريبية تصف خصائص المعلومات المحاسبية المستخدمة في الممارسة العملية، والتي تؤدي إلى اختيار معين للطريقة أو السياسة المحاسبية وذلك من خلال تحليل الدوافع السلوكية لمستخدمي القوائم المالية طبقاً لما تقضى به المفاهيم الأولية والأساسية في العلوم السلوكية، باعتبارها المصدر الرئيسي للتعرف على التفضيلات الفردية التي يمكن على أساسها ترتيب البدائل المحاسبية المتاحة.

٢- ٣ مدخل اقتصاديات المعلومات:

في ظل مدخل اقتصاديات المعلومات لم تعد المعلومة سلعة حرة Free Commodity كالماء والهواء ولكن أصبحت سلعة اقتصادية Economic Commodity لها تكلفة وعائد، وترتب على اعتبار المعلومات المحاسبية سلعة اقتصادية أن أصبح له آثار اقتصادية، وبالتالي أصبحت تلك السياسات تفرض قيوداً ومحددات على الإدارة والمجموعات المهتمة بالمعلومات المحاسبية (Barton, 2001).

وكما تفيد النظرية الإيجابية في التعرف على البواعث السلوكية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، فإنها تفيد أيضاً في دراسة القيود والبواعث الاقتصادية المؤثرة على النشاط المتعلق بأداء مهام التقرير المالي. وذلك من منطلق أن المعلومات كمورد له تكاليفه التي ترتبط بإنتاجها ومنافعه التي تنتج من استخدامها، ومن ثم عدم تجاهل تأثير قرارات السياسات المحاسبية على المحددات والبواعث الاقتصادية الواقعية المؤثرة على أداء الوظيفة المحاسبية. ويعنى ذلك أنه يمكن الحكم على قيمة المعلومات الإضافية من خلال تضمين نماذج تحديد قيمة المعلومات ببعض الخصائص النوعية للمعلومات التي تعكس درجة استجابتها للدوافع الاقتصادية. ولقد اهتمت العديد من الدراسات التي اعتمدت على

النظرية الإيجابية بتفسير الدوافع الاقتصادية التي من أجلها تقوم الإدارة باختيار مبادئ ومعايير محاسبية معينة، وذلك باعتبار أن الإدارة هي الجهة التي تقوم بالدور الرئيسى فى التأثير على سياسات الاختيار المحاسبى، ومن ثم ينبغى الاستقصاء عن دوافعها فى تدعيم أو مقاومة سياسات معينة وتفسير الضغوط التي دفعتها إلى اختيار السياسات المطبقة حالياً وأثارها على مستخدمى المعلومات المحاسبية . (Jensen, 1993)

وباستقراء الدراسات التي اعتمدت على مداخل التنظير الثلاثة السابقة فى بناء نظرية إيجابية للمحاسبة، يلاحظ أنها أثارت جدلاً واسعاً حول العديد من الموضوعات، وأن النظرة الحديثة فى الأدب المحاسبى تؤيد الاختبار التجريبي للنظريات الذى يهتم بالتفسير والتحليل والتنبؤ وفقاً لخطوط إيجابية كما يلى: (Lemke & Page, 1998)

- ١- التعبير عن الظواهر المحاسبية بمجموعة من الرموز الرياضية.
- ٢- التعويض والإحلال والتجميع لتلك الرموز طبقاً لنظريات محددة.
- ٣- إعادة ترجمة تلك الرموز مرة أخرى إلى تعبيرات حقيقية.

لهذا فقد وجدت النظرية الإيجابية قبولاً واسعاً من المؤيدين سواء من الأكاديميين أو المهنيين. وذلك لأن تحديداتها للطرق المحاسبية المفضلة لا يتم طبقاً للأكفأ، أى لما يجب أن يكون عليه طبقاً لفروض محددة، وإنما يتم تحديداتها طبقاً لتحقيقها مجموعة من الأهداف ومدى تأثيرها على مختلف الطوائف، وذلك بدراسة رد فعل جميع المجموعات المتأثرة بها من خلال دراسة تعتمد على البحث التجريبي.

وبناء على ما تقدم فإن النظرية الإيجابية تعتمد على البحوث التجريبية التي تشكل إطاراً يمكن من خلاله إيجاد تفسير وشرح لاختيار طرق محاسبية معينة كجزء من اختيار كلى للسياسات المحاسبية، وذلك فى ضوء مجموعة من العوامل التي أثرت على هذا الاختيار لتلك السياسات مجتمعة ومتكاملة لتحقيق أهداف محددة. كما توفر النظرية الإيجابية لمستخدمى البيانات المحاسبية نموذجاً للتنبؤ بالسياسات المحاسبية يمكنهم من تفسير البيانات، والأسس التي تمت طبقاً لها، والعوامل التي أثرت على إنتاج تلك البيانات، مما يتيح لهم القدرة على التقييم السليم للمنشأة.

٣- الدراسات السابقة:

يمكن تحديد العوامل المؤثرة فى اختيار السياسات المحاسبية من خلال تحليل الدراسات السابقة التى تناولت تلك العوامل على النحو التالى:

- دراسة (Watts and Zimmerman, 1978)

تعتبر تلك الدراسة بمثابة حجر الزاوية فى الدراسات التى استخدمت المدخل الإيجابى لتفسير عملية الاختيار الإدارى للسياسات المحاسبية، وقد أوضحت الدور الذى تلعبه كل من التكاليف التعاقدية والتكاليف السياسية فى عملية الاختيار، حيث تختار المنشآت كبيرة الحجم السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تدنية الأرباح حيث أن الوفورات الناتجة عن تخفيض الأرباح والمتمثلة فى تخفيض الضرائب وتحقيق الوفورات فى التكاليف السياسية والتنظيمية تزيد عن التكاليف الإضافية المصاحبة لعملية تخفيض الأرباح والمتمثلة فى تكاليف إنتاج المعلومة المحاسبية وتكاليف تعديل خطط وحوافز الإدارة وغيرها من التكاليف الأخرى. وفى المقابل فإن الوفورات الناتجة عن تخفيض الأرباح فى الشركات الصغيرة تكون أقل من التكاليف الإضافية المصاحبة لعملية تخفيض الأرباح، وبالتالي فإن المنشآت الصغيرة الحجم ليست لديها الدوافع لاختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض الأرباح.

وقد توالى الدراسات فى هذا المجال بعد ذلك بين مؤيد ومعارض، وتركزت على إجراء بعض الاختبارات على عدد من الفروض التى قامت عليها تلك الدراسة مثل المديونية والحجم وعقود الحوافز ثم تطورت بعد ذلك لتشمل عدد أكبر من هذه الفروض، مع التركيز على استخدام النماذج الكمية والدراسات الميدانية لتفسير عملية الاختيار.

- دراسة (Zmijewski & Hagerman, 1981)

حاولت تلك الدراسة التنبؤ بالاختيار الإدارى من خلال دراسة الاستراتيجية التى تستخدمها الإدارة العليا لعدد من بدائل السياسات المحاسبية الخاصة بسياسة تقييم بالمخزون واستهلاك الأصول الثابتة ومعالجة الإغفاء الضريبى على الاستثمارات الحديثة وسياسة استهلاك تكاليف معاشات التقاعد. وذلك من خلال اختيار بدائل السياسات المحاسبية التى تؤدى إما إلى زيادة أو تخفيض الدخل المحاسبى لتحقيق عدة أهداف منها: تخفيض ما تتحمله المنشأة من تكاليف سياسية، زيادة ما تحصل عليه من حوافز ومكافآت، وزيادة قدرة المنشأة على الاقتراض والحصول على تسهيلات ائتمانية. وقد أوضحت النتائج:

- اتجاه الإدارة العليا إلى اختيار بدائل السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح في المنشآت كبيرة الحجم وذلك بهدف تخفيض ما تتحمله تلك المنشآت من تكاليف سياسية.

- اتجاه الإدارة إلى اختيار بدائل السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح في المنشآت التي تكون لديها خطط للحوافز والمكافآت مرتبطة بالأرباح، وكذلك المنشآت ذات نسبة المديونية المرتفعة.

- دراسة (Healy, Kang & Palepu, 1987)

حاولت هذه الدراسة توضيح دور الإدارة العليا في تعظيم منفعتها المتمثلة في زيادة الحوافز والمكافآت التي تحصل عليها أو المحافظة عليها دون تخفيض، والتي تعتمد على رقم الربح المحاسبى من خلال التغير في استخدام سياستين محاسبيتين هما: التحول من طريقة القسط المتناقص إلى طريقة القسط الثابت لاحتساب الإهلاك، والتحول من طريقة الوارد أولاً صادر أخيراً إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون. وقد أوضحت النتائج:

- وجود تغيرات في الجزء الثابت والمتغير لخطط الحوافز والمكافآت وذلك عقب تغير السياسات المحاسبية، مما يعنى محاولة الإدارة تجنب تأثير تغير السياسات المحاسبية على تخفيض ما تحصل عليه من حوافز ومكافآت وذلك عن طريق تعديل الجزء الثابت أو المتغير في تلك الخطط .

- الثبات في خطط احتساب الحوافز والمكافآت المرتبطة بالربح المحاسبى في حالة ثبات السياسات المحاسبية.

- دراسة (Beneish and Press, 1993)

قامت تلك الدراسة باختبار موضوع الإخلال الفنى Technical Violation للشروط التي تتضمنها عقود منح القروض، وتأثير ذلك على اختيار الإدارة العليا لبدائل السياسات المحاسبية. واعتمدت تلك الدراسة على نفس تشكيلة البدائل المحاسبية التي استخدمتها دراسة Zmijewski and Hagerman, 1981 ، وأوضحت نتائج تلك الدراسة أن المنشآت التي أخلت بشروط منح القروض قامت باختيار تشكيلة من بدائل السياسات المحاسبية التي اختبرتها الدراسة تؤدي إلى تعظيم الأرباح بصورة أكبر عن غيرها من المنشآت الأخرى،

مثل طريقة القسط الثابت وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة الاعتراف الفوري وطريقة الاستهلاك على فترة تزيد عن ثلاثين عاماً، وذلك بهدف تخفيف ما يترتب على هذا الإخلال من تكاليف وآثار غير مرغوب فيها.

- دراسة (Bowen, Ducharme & Shores, 1995)

أوضحت هذه الدراسة العلاقة بين الحقوق الضمنية لأصحاب المصالح فى المنشأة Stakeholders والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة والتي تؤدي إلى تحسين سمعة المنشأة Reputation وزيادة الثقة فى قدرتها على الوفاء بتعهداتها والتزاماتها الضمنية Implicit Claims. حيث ترى الإدارة أن أصحاب المصالح بالمنشأة ليست لديهم القدرة أو الرغبة على إجراء التعديلات على التقارير المالية لمعرفة نتيجة الاختلافات فى بدائل السياسات المحاسبية المستخدمة على أداء المنشأة وقدرتها على الوفاء بتعهداتها. وبالتالي فإن الإدارة لديها الحافز لاختيار السياسات المحاسبية التى تودى إلى زيادة الدخل المحاسبى والتي تؤثر على تقديرات أصحاب المصالح فى المنشأة حتى تظهر بصورة أفضل، وأنها تستطيع الوفاء بالتزاماتها وتعهداتها الضمنية.

- دراسة (Bernard and Skinner, 1996)

تناولت هذه الدراسة دوافع الإدارة فى التوسع فى إتباع سياسة الاستحقاقات الاختيارية وهل يمثل ذلك نوعاً من اغتنام الفرص يؤدي إلى تشويه دقة وعدالة القوائم المالية أم أن ذلك يكون بغرض تحسين محتوى المعلومات الناتجة عن القوائم المالية؟ واختبار تلك التساؤلات قامت الدراسة باختبار الخيارات المحاسبية التى تساعد على: تفسير حركة التغيرات فى أسعار الأسهم، التنبؤ بالتدفقات النقدية ورقم الدخل، والتنبؤ بالتغيرات فى الأرباح الموزعة. وخلصت الدراسة أن حرية الإدارة فى اختيار السياسات المحاسبية تؤدي إلى تحسين محتوى قيمة المعلومات الناتجة عن القوائم المالية.

- دراسة (Burgstaher, 1997)

أوضحت نتائج هذه الدراسة قيام الإدارة بالتلاعب بالأرباح Earnings Manipulations من خلال القيام بتمهيد الدخل Income Smoothing لتقليل التقلب فى مستوى الأرباح السنوية ، حيث أن صرف التوزيعات على المديرين يتم عن

طريق كل من الأرباح الحالية والمحتجزة والتي تعتبر كخط دفاع للمديرين يستطيعون من خلاله الحد من تذبذب الأرباح السنوية، فإذا كانت الأرباح أقل من مستوى تحقيق الحد الأدنى للحوافز فإن الإدارة تحاول تعظيم صافي الأرباح إلى ذلك المستوى، وكذلك إذا كان مستوى الأرباح يقع بين الحدين الأدنى والأعلى للحوافز فإن الإدارة سوف تميل نحو تعظيم الأرباح أيضاً للحصول على أعلى حوافز ممكنة، أما إذا كانت الأرباح أعلى من الحد الأقصى للحوافز فإن الإدارة سوف تميل نحو تدنية الحوافز. وخلصت الدراسة إلى تقديم دليلاً قوياً بأن مديري المنشآت يقومون باختيار السياسات المحاسبية التي تفي بمتطلبات كل من التوزيعات والضرائب.

- دراسة (Kasznick, 1999)

أوضحت نتائج تلك الدراسة أن الإدارة تقوم باستغلال المرونة المتاحة لديها في الاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية، واتخاذ القرارات التشغيلية التي من شأنها التحكم في الأرباح المعلنة من فترة إلى أخرى، وهو ما يعرف في الأدب المحاسبى بسياسة تمهيد الدخل. حيث أوضحت النتائج قيام الإدارة بتمهيد الدخل المحاسبى نحو توقعاتهم، وذلك خشية الدعاوى القضائية المحتملة من قبل مستخدمى التقارير المالية وفقدان سمعتهم التنبؤية، وبالتالي تختار الإدارة السياسات المحاسبية، وتقوم باتخاذ القرارات التشغيلية التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض الدخل عندما تكون الأرباح الفعلية أقل أو (أكثر) من توقعاتهم. وينتج عن هذه العملية لتمهيد الدخل زيادة في التكاليف لأخطاء التنبؤات المحتملة، وتزداد هذه التكاليف بالنسبة للتوقعات المغالى فيها، نظراً لزيادة المرونة المتاحة لإدارة تلك الشركات في اختيار السياسات المحاسبية.

- دراسة (Peltier-Rivest, 1999)

معظم الدراسات التي استخدمت النموذج الإيجابى لدراسة محددات الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية، اختبرت عينة من كل من الشركات الناجحة والمفلسة، وتفترض تلك الدراسات ضمناً أن محددات اختيار السياسات المحاسبية تشتمل على نفس التأثير في كلا النوعين من الشركات. بينما ركزت تلك الدراسة على الشركات المفلسة فقط، والتي عرفت أنها تلك الشركات التي تحقق خسائر لمدة ثلاث سنوات متتالية، وقد أوضحت نتائج تلك الدراسة أن الشركات المفلسة تكون أكثر حساسية لتبنى خيارات تمهيد الدخل في السنة التي

يتم فيها تغيير غير روتينى للإدارة العليا، كما لم تؤيد نتائج الدراسة وجود تأثير معنوى لعقود المديونية أو سيطرة الحكومة على تمهيد الدخل.

من خلال استعراض الدراسات السابقة التى يقوم عليها المدخل الإيجابى لاختيار السياسات المحاسبية، يمكن استخلاص النتائج التالية:

- وجود أدلة عملية على تأثير العديد من العوامل على إدارة المنشآت فى اختيار السياسات المحاسبية مثل الحجم ونسبة المديونية وعقود حوافز الإدارة وهيكمل الملكية وغيرها من العوامل الأخرى.

- يعتمد المدخل على اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض تكلفة التعاقدات والتكاليف السياسية لأدنى حد ممكن، على أساس الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبى من حيث تأثير هذا الاختيار فى مستويات الربحية وما يترتب عليه ذلك من نقل الثروة بين الأطراف المعنية.

- أن هذا المدخل قد حقق إسهامات كثيرة فى تفسير عملية اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، مما يساعد فى شرح الكثير من الممارسات المحاسبية. فقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل لتقييم المخزون، كما أن الاختلاف فى توقيت الاعتراف بالأرباح والاختيار بين طرق الاستهلاك تصبح أكثر فهماً إذا ما تم النظر إليها فى ضوء عقود المديونية وخطط الحوافز التشجيعية للإدارة.

- أن هذا المدخل يساعد على توفير تنبؤات مفيدة لمستخدمى التقارير المالية تساعد على تفسير الأرقام المحاسبية الموجودة فى تلك التقارير، حيث يوضح أن هذه الأرقام هى نتاج لأثر العمليات التعاقدية والسياسية، وبالتالي يستطيع مستخدمى تلك التقارير تعديل تلك الأرقام وبما يساعد على تحسين قدرتهم التنبؤية.

- أن هذا المدخل بتركيزه على الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبى قد أثبت نجاحاً فى تفسير هذا الاختيار فى الدول التى تقدمت فيها مهنة المحاسبة، سواء من حيث الفكر المحاسبى أو من حيث قدرة الإدارة على فهم الآثار الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبى. بينما فى الدول التى مازالت مهنة المحاسبة فيها فى دور النمو والتطور، فإن عملية الاختيار المحاسبى قد تحكمها بواعث أخرى بخلاف العوامل الاقتصادية تتصل ببيئة الممارسة المحاسبية،

وتتطلب عملية اختبار فاعلية هذا المدخل إضافة بعض العوامل المرتبطة بطبيعة البيئة المحاسبية في تلك الدول، وهو ما يعكس أهمية دراسة دور هذا المدخل في تفسير محددات اختيار السياسات المحاسبية في تلك الدول.

٤- العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية:

يتضح من خلال الدراسة التحليلية للأدب المحاسبى أن اختيار السياسات المحاسبية طبقاً للمدخل الإيجابى يتم طبقاً لمجموعة من العوامل أو البواعث المؤثرة فى تبنى الإدارة لبديل أو اختيار سياسة محاسبية معينة دون الأخرى، وتتلخص هذه العوامل فى مجموعتين رئيسيتين هما تكلفة التعاقدات والتكاليف السياسية والتي يمكن استعراضهما على النحو التالى:

٤-١ التكاليف السياسية:

يقصد بالتكاليف السياسية تلك التكاليف التى تتحملها المنشأة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نتيجة صدور قرارات سيادية، أو ما تقوم به الدولة من إجراءات تنظيمية أو ما تسنه من تشريعات من شأنها أن تؤثر على قيمة المنشأة، أو تحويل الثروة من المنشأة إلى الدولة أو بين الأطراف ذوى المصالح فى المنشأة أو تزيد من سيطرة الدولة على الموارد المتاحة للمجتمع. ويمكن تصنيف تأثير التكاليف السياسية الناتجة عما تقوم به المؤسسات الحكومية المختلفة واتحادات العمال من إجراءات عديدة، إلى تأثير مباشر من خلال تنظيم محتويات التقارير المالية، وتأثير غير مباشر ينتج من استخدام المؤسسات الحكومية لما تتضمنه التقارير المالية من بيانات كأساس لفرض إجراءات تنظيمية معينة تحمل المنشأة تكاليف إضافية، كتلك التى تنشأ عن مطالب نقابات العمال والتدخل الحكومى لصالح بعض الفئات كالمستهلكين، وزيادة نسبة الضرائب الحالية أو فرض ضرائب جديدة . (Parfet, 2000)

ولقد أوضحت الدراسات السابقة انه كلما زادت درجة حساسية المنشأة سياسياً لجأت إلى تبنى السياسات المحاسبية التى تظهر مستويات منخفضة من الربحية، وذلك لتجنب تعرضها للتدخل الحكومى، وفرض ضرائب أعلى على أنشطتها. ونظراً لصعوبة القياس المباشر للتكاليف السياسية، يتم التعبير عنها بمقاييس تقريبية، ويمثل حجم المنشأة أكثر

المقاييس استخداماً بين الباحثين ، حيث افترضت تلك الدراسات وجود ارتباط بين حجم المنشأة وتعرضها للتدخلات الحكومية حيث انه كلما كان حجم المنشأة كبيراً كلما زاد احتمال التدخلات السياسية خلال فترات ارتفاع الأرباح.

وبالتالى فإنه كلما زاد حجم المنشأة زادت درجة حساسيتها السياسية وزاد احتمال اختيارها للسياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض مستوى الربحية، ويعبر عن حجم المنشأة بالقيمة الإجمالية للأصول أو قيمة المبيعات، حيث أنه من غير المتوقع أن تتعرض المنشأة ذات الأصول الضخمة أو قيمة المبيعات المرتفعة لنفس الضغوط السياسية التى تتعرض لها المنشآت صغيرة الحجم، وبالتالي تكون الأولى أكثر حساسية من الثانية، وأكثر تعرضاً لمطالب نقابات العمال وغيرها من جهات الضغط المختلفة وخاصة فى فترات ارتفاع الأرباح.

٢-٤ تكلفة التعاقدات:

تؤثر تكلفة التعاقدات فى قرار المفاضلة بين اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، بحيث يتم تبني السياسات التى تؤدى إلى تخفيض تكلفة التعاقدات إلى أدنى حد ممكن، وتجنب القيود المفروضة ضمن نصوص هذا التعاقد. ففى ظل وجود مصالح متضاربة بين الإدارة وحملة الأسهم والدائنين، فإن هذا يدفع الإدارة لاتخاذ القرارات التى تعظم منفعتها بغض النظر عن المنافع المتوقعة لحملة الأسهم، كما أن حملة الأسهم يكون لديهم الدافع لاتخاذ القرارات التى قد لا تكون مجال اهتمام الدائنين. ويترتب على وجود هذا التعارض فى المصالح ما يسمى بالتكلفة التعاقدية والتى تتضمن تكاليف الإجراءات التى تقوم بها الإدارة لتأمين مصالح حملة الأسهم Bonding Costs، وتكاليف الإجراءات التى يقوم بها حملة الأسهم للرقابة على عمل الإدارة Monitoring Costs، والتكاليف التى قد تنشأ من التخفيض فى قيمة المنشأة نتيجة الآثار السلبية للقرارات الإدارية لتعظيم منافعها على حساب حملة الأسهم. ولتخفيض الآثار السلبية لهذا التضارب فى المصالح فإن ملاك المنشأة يقومون بإبرام عقود مع الإدارة تتضمن برنامجاً للحوافز يعتمد على أرقام الدخل، وبالتالي فإن الإدارة يكون لديها الدافع فى اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الدخل بما يعظم منفعتها، وتتكون التعاقدات فى بيئة المنشأة بصفة أساسية من عنصرين رئيسيين على النحو التالى:

١- عقود حوافز الإدارة:

فى ظل وجود عقود للحوافز تعتمد على ما تحققه الإدارة من أرباح، يكون اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية التى تسهم فى إظهار الأرباح أعلى وذلك للحصول على حوافز أكبر. وطبقاً للمفهوم السابق فإن منافع الإدارة تعتبر دالة موجبة لما يتوقع الحصول عليه من مكافآت فى المستقبل، ودالة سالبة للتذبذب فى هذه المكافآت. وتتكون مكافآت الإدارة من المرتبات والحوافز النقدية والعينية كالأسهم الاختيارية، وعائد أسهم الملكية:

أ- المرتبات والحوافز:

أثبتت الدراسات السابقة (Watts&Zimmerman, 1978, Jensen, 1993) أن استخدام رقم الربح المحاسبى بدلاً عن قيمة المنشأة لتحديد حوافز الإدارة إنما نتج عن صعوبة ملاحظة وتحديد قيمة المنشأة الناتج عن عدم قابلية معظم الديون والالتزامات للتداول فى السوق. وبفرض إمكانية تحديد القيمة الكلية للمنشأة، فإنه من الصعوبة تحديد القيم الخاصة بالوحدات المختلفة المكونة للمنشأة، أما رقم الربح فإنه يمكن تحديده على مستوى المنشأة ككل وعلى مستوى كل وحدة من وحدات المنشأة.

وباستخدام رقم الربح كأساس لتحديد الحوافز فإن اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة رقم الربح المحاسبى سوف تؤدى إلى زيادة حوافز الإدارة، إلا أنها سوف تؤدى فى نفس الوقت إلى خفض صافى التدفق النقدى الناتج عن زيادة الضرائب، مما يؤدى إلى انخفاض أسعار الأسهم، وبالتالي يتعارض مع مصالح حملة الأسهم ومنفعة الإدارة من الأسهم الاختيارية فى نفس الوقت.

ب- عائد أسهم الملكية:

للحد من التعارض بين مصالح الإدارة وحملة الأسهم يلجأ حملة الأسهم إلى إشراك الإدارة فى ملكية المنشأة عن طريق تخصيص جزء من الأسهم للإدارة. وبذلك يمكن للإدارة زيادة منفعتها عن طريق زيادة العائد على تلك الأسهم، وذلك باختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الربح المحاسبى، وبما لا يتعارض فى نفس الوقت مع قيمة الأسهم فى السوق (الدهراوى، ١٩٩٤).

لهذا فإنه من المتوقع أن تختار الإدارة السياسات المحاسبية التي تؤثر على رقم الربح المحاسبى الذى يحقق لها زيادة فى الحوافز النقدية وعائد أسهم الملكية، أو زيادة العائد من الأسهم الاختيارية ومن قيمة أسهم الملكية أيهما أكبر.

٢- عقود المديونية:

يلجأ المقرضون فى معظم الحالات إلى إبرام عقود بينهم وبين إدارة المنشأة يتم بمقتضاه وضع قيود على تصرفات الإدارة للعمل على الحد من التعارض بين مصالح الإدارة وحملة الأسهم والمقرضين. وتتضمن عقود المديونية تعهد من الإدارة يتم بمقتضاه تقيد تصرفاتها من حيث تحديد حد أقصى لدفع التوزيعات لحملة الأسهم والحد من إصدار ديون جديدة أو تحديد حد أقصى لنسبة السيولة والمديونية. ويرتكز تحديد تلك الحدود على الأرقام المحاسبية بصفة أساسية، لهذا فإن الإدارة تختار من السياسات المحاسبية تلك التى تعظم منفعتها ومنفعة حملة الأسهم بدون انتهاك شروط عقود المديونية. وفى حالة ارتفاع نسبة المديونية تختار الإدارة معالجة العقود طويلة الأجل باعتبارها عقود تشغيلية بدلاً من اعتبارها عقود رأسمالية، وذلك للحد من نسبة المديونية، وكذلك عند معالجة تكاليف البحوث والتطوير فإنها تختار أسلوب رسملة هذه التكاليف بدلاً من اعتبارها تكاليف إيرادية مما يرفع من قيمة أصول المنشأة ويؤدى إلى زيادة الدخل المحاسبى فى نفس الوقت.

وقد أيدت نتائج الدراسات السابقة وجود علاقة ارتباط قوية بين عقود المديونية وبين الاختيار الإدارى للسياسات المحاسبية، فكلما زادت عقود المديونية كان هناك دافع لدى الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى إظهار أرباحا أعلى حتى تتفادى أى انتهاك لشروط عقود المديونية. وبالتالي تستخدم عقود المديونية لتفسير التغير فى السياسات المحاسبية المستخدمة بواسطة الإدارة والتنبؤ ببواعث الإدارة عند اختيارهم للسياسات المحاسبية التى تعمل على تجنب انتهاك شروط عقود المديونية، وتستخدم نسبة الديون الخارجية إلى إجمالى الأصول كمؤشر لقياس المديونية. (مصطفى، ١٩٩١)

لهذا فمن المتوقع أن تختار الإدارة فى المنشآت المرتبطة بعقود مديونية مرتكزة على الأرقام المحاسبية تلك السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الربح المحاسبى وإجمالى الأصول أو إلى تخفيض نسبة المديونية.

٥- فروض البحث:

يتضح من الدراسة التحليلية للأدب المحاسبى فى مجال استخدام المدخل الإيجابى لدراسة البواعث الاقتصادية لعملية اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، والتي اعتمدت على التكاليف التعاقدية والتكاليف السياسية باعتبارهما من أهم العوامل الاقتصادية التى تؤثر فى اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، صحة معظم فرضيات هذا المدخل فى الدول التى وصلت إلى درجة عالية من التقدم والتطور فى مهنة المحاسبة، سواء على المستوى الأكاديمى أو على مستوى الممارسة المهنية. إلا أن هذا المدخل يتجاهل عنصراً هاماً لتفسير عملية الاختيار الإدارى للسياسات المحاسبية بالنسبة للدول التى ما زالت مهنة المحاسبة فيها فى دور التكوين والنمو والمتمثل فى العوامل البيئية، والتي تتميز فكر وسلوك واتجاهات مجتمع معين عن مجتمع آخر. لذلك فإن تجارب الدول المتقدمة فيما يتعلق بمعايير وممارسات المحاسبة ومحاولة شرح وتفسير كل الظواهر بمصطلحات اقتصادية مجردة، لا تؤدي بالضرورة إلى أن يتولد عنها نفس النتائج إذا ما نقلت إلى الدول النامية، وحتى بالنسبة للدول المتقدمة، فإن الاختلافات الثقافية فيما بينها تؤدي إلى اختلاف المعايير والممارسات المحاسبية.

فى ضوء الاستعراض السابق للمحددات والعوامل المؤثرة فى اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، وما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج، تقترح الدراسة الحالية أهمية العوامل التى تعكس طبيعة البيئة المحاسبية التى يمكن أن تؤثر فى معايير وممارسات السياسات المحاسبية المطبقة بالفعل داخل كل دولة، مما يستوجب إضافة هذه العوامل المرتبطة بطبيعة البيئة المحاسبية بجانب العوامل الاقتصادية حيث يتوقع أن تلعب تلك العوامل دوراً مؤثراً فى قرار اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية.

وبالأخذ فى الاعتبار طبيعة البيئة السعودية من منظور التكلفة السياسية والتكلفة التعاقدية الذى طرح فى النظرية الإيجابية للمحاسبة. وفى ضوء الخطة الخمسية السابعة التى وضعتها المملكة العربية السعودية (٢٠٠٠-٢٠٠٤ م) والتى تهدف إلى تعزيز قدرات الاقتصاد السعودى وتوازن الميزانية العامة، وزيادة الاتجاه نحو خصخصة الشركات المملوكة للحكومة، وإنهاء المساعدات الحكومية الممنوحة للشركات الصناعية وشركات الخدمات العامة، وإحلال العمالة الوطنية محل العمالة الأجنبية (خطة التنمية السابعة- وزارة التخطيط). ولا شك أن هذه الأهداف تحمل فى طياتها انتقال غير مرغوب فيه للثروة بالنسبة

للشركات العاملة فى القطاع الخاص (تكلفة سياسية). لذلك فمن المتوقع أن تختار الإدارة - التى سوف تتأثر بتلك التكاليف السياسية- الأساليب المحاسبية التى تحقق منفعتها الاقتصادية.

وفى إطار السياق السابق للربط بين العوامل الاقتصادية والبيئية، ولقياس أثر التكاليف السياسية على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، وحيث انه يصعب قياس التكاليف السياسية بصورة مباشرة. فقد تم اختيار حجم المنشأة كمقياس تقريبي للتكاليف السياسية، باعتبار أن الشركات كبيرة الحجم تكون أكثر عرضة لممارسة الضغوط الحكومية وفرض بعض القيود عليها. وحيث أن حجم المنشأة قد لا يعبر بصورة حقيقية عن التكاليف السياسية (Bowman et al, 2003) ، مما يستوجب استخدام مقاييس إضافية قد تكون أكثر تعبيراً عن التكاليف السياسية.

لذلك سوف تستخدم الدراسة الحالية متغيرين ملائمين للبيئة السعودية وهما معدل العمالة الأجنبية، والديون والهبات الحكومية، كمقياسين إضافيين للتكاليف السياسية بالإضافة إلى حجم المنشأة. ولقياس أثر التكلفة التعاقدية على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية ، فقد تم اختيار عقود حوافز الإدارة ومعدل ملكية الإدارة فى المنشأة، وبناء على ما سبق يمكن اشتقاق الفروض التالية:

الفرض الأول:

إدارة الشركات ذات الحجم الكبير تميل نحو اختيار السياسات المحاسبية التى ينتج عنها تخفيض الأرباح المحاسبية.

الفرض الثانى:

إدارة الشركات التى تحصل على ديون ومساعدات حكومية تميل نحو اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض الأرباح المحاسبية.

الفرض الثالث:

إدارة الشركات التى بها معدل مرتفع للعمالة الأجنبية تميل نحو اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض الأرباح المحاسبية.

الفرض الرابع:

إدارة الشركات التى لديها نظام لحوافز ومكافآت الإدارة يعتمد على الأرباح المحاسبية تميل نحو اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الأرباح.

الفرض الخامس:

إدارة الشركات التى لديها نسب معدلات مرتفعة للمديونية تميل نحو اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الأرباح المحاسبية.

الجزء الثاني: الدراسة الإختبارية

٦- بيئة المحاسبة فى المملكة العربية السعودية:

تُعَدُّ المحاسبة من الأدوات المهمة التي تساعد على ضبط أعمال المنشآت بأنواعها المختلفة وتساعد القائمين عليها على اتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك المنشآت ومساهمتها في تقوية وتدعيم الاقتصاد الوطني. وتقديراً من حكومة المملكة العربية السعودية للدور الهام الذى تلعبه الشركات المساهمة السعودية فى تحقيق التقدم الصناعى والتجارى والزراعى، وما استتبع ذلك من قيام الأفراد والشركات والحكومة باستثمار الموارد فى شتى أنواع المؤسسات الاقتصادية، فقد عنيت وزارة التجارة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى المملكة بعدة وسائل، أهمها إصدار معايير المحاسبة والمراجعة.

٦- ١ التنظيمات المسؤولة عن مهنة المحاسبة:

ولذا قامت وزارة التجارة بدراسة مستفيضة بغرض تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة انتهت بصدر المرسوم الملكي الكريم رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ الذي تمت بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين ، والذي ينص في مادته التاسعة عشرة على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتقاء بمستواها ، ومن ذلك ما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (١٩) من نظام المحاسبين القانونيين أن من أغراض الهيئة مراجعة معايير المحاسبة وتطويرها واعتمادها. 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 بلائحة إعداد معايير المحاسبة وتعديلها والتي تم اعتمادها من قبل مجلس إدارة الهيئة برقم ١/٢/٣ وتاريخ ١٥/٥/١٤١٤هـ الموافق ٣٠/١٠/١٩٩٣م. وتتطلب هذه اللائحة أن تعد المعايير وفق أسلوب علمي يأخذ في الاعتبار تجربة الجهات الرائدة المهنية وأخذ رأي ذوى الاهتمام والاختصاص. (معايير المحاسبة السعودية، ١٩٩٩م)

٢-٦ معايير المحاسبة السعودية وتطوراتها:

وفي إطار الجهود التي تقوم بها الهيئة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة ، وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتفاع بمستواها. قامت لجنة معايير المحاسبة بدراسة شاملة لما صدر من معايير سابقة والتي شملت أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام ، وحددت اللجنة مواضيع معايير المحاسبة التي ترى أهمية إصدار معايير محاسبية لها. ويبين ما يلي عرضاً للمعايير التي صدرت عن الهيئة حتى عام ٢٠٠٢م / <http://www.socpa.org.sa>:

رقم المعيار	المعيار	تاريخ الإصدار
١	العرض والإفصاح العام	١٤١٠هـ - ١٩٩٠م وتم تحديثه عام ١٤١٧هـ - ١٩٩٧م
٢	العملات الأجنبية	١٤١٧هـ - ١٩٩٧م
٣	المخزون	١٤١٧هـ - ١٩٩٧م
٤	الإفصاح عن العمليات مع ذوى العلاقة	١٤١٧هـ - ١٩٩٧م
٥	الإيرادات	١٤١٩هـ - ١٩٩٨م
٦	المصروفات الإدارية والتسويقية	١٤١٩هـ - ١٩٩٨م
٧	تكاليف البحث والتطوير	١٤١٩هـ - ١٩٩٨م
٨	توحيد القوائم المالية	١٤١٩هـ - ١٩٩٨م
٩	الاستثمار في الأوراق المالية	١٤١٩هـ - ١٩٩٨م
١٠	معيار التقارير المالية الأولية	١٤٢٠هـ - ١٩٩٩م
١١	معيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل	١٤٢٠هـ - ١٩٩٩م
١٢	معيار الأصول الثابتة	١٤٢٠هـ - ١٩٩٩م
١٣	معيار المحاسبة عن عقود الإيجار	١٤٢٢هـ - ٢٠٠٢م
١٤	معيار التقارير القطاعية	١٤٢٣هـ - ٢٠٠٢م
١٥	معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية	١٤٢٣هـ - ٢٠٠٢م
١٦	معيار الأصول غير الملموسة	١٤٢٣هـ - ٢٠٠٢م

٦-٣ السياسات المحاسبية للشركات السعودية :

وفى ضوء اعتبار القوائم المالية هي الوسيلة الرئيسية لإبلاغ المستخدمين الخارجين الرئيسيين بالمعلومات المالية الأساسية التى تساعدهم على تقييم أداء المنشآت. وحتى يتسنى لمستخدمى القوائم المالية إجراء المقارنات والوصول إلى قرارات صائبة عن أداء المنشآت، ينبغى أن توضح التقارير المالية عدداً من الأمور الهامة ومن أبرزها السياسات المحاسبية التى تم على أساسها إعداد القوائم المالية.

وتؤثر السياسات المحاسبية التى تتبعها إدارة المنشأة تأثيراً هاماً على الصورة التى تعطىها تلك القوائم عن مركزها المالى ونتائج أعمالها والتغيرات فى مركزها المالى والتدفقات النقدية، إذ أن تباين السياسات المحاسبية التى تتبعها المنشآت يؤدى إلى اختلافات جوهرية فى القوائم المالية المبنية على نفس الأحداث والظروف. وبناءً على ذلك فإن فائدة القوائم المالية فى اتخاذ القرارات الاقتصادية تعتمد إلى حد كبير على مدى معرفة وفهم من يستخدمون هذه القوائم للسياسات المحاسبية التى أعدت على أساسها. ولذا يقضى معيار العرض والإفصاح العام بضرورة إيضاح السياسات المحاسبية الهامة التى اختارتها إدارة المنشأة كأساس لإعداد القوائم المالية. وحدد أمثلة للسياسات المحاسبية الواجب إيضاحها شملت:

- طريقة تحديد تكلفة المخزون السلى وتقييمه.
- الأساس المحاسبى لإثبات الإيرادات واعتبارها محقة.
- طريقة الاستهلاك وطريقة الإطفاء.
- المعالجة المحاسبية لرسوم التمويل على القروض الإنشائية.
- المعالجة المحاسبية لمصاريف الأبحاث والدراسات.

وقد أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين خلال عام (١٩٩٥) تحليلاً مقارناً للسياسات المحاسبية المتبعة لدى الشركات المساهمة، وتم تبويب هذا التحليل لكل قطاع على حده وداخل كل قطاع تم تحديد السياسة المحاسبية للبنود التى تم الإفصاح عنها فى القوائم المالية لكل شركة مثل المخزون والاستثمارات والاستهلاكات ... الخ. كما تحديث هذا

التحليل المقارن بمعرفة الهيئة فى السنوات التالية (تحليل مقارن للسياسات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية المنشورة خلال عامى ١٩٩٤، ١٩٩٥م، (١٩٩٦م)

٧- مجتمع وعينة البحث:

تم اختيار عينة البحث من مجتمع الشركات المساهمة السعودية عام ٢٠٠٢م، وذلك بعد استبعاد شركات قطاع الكهرباء والبنوك والتأمين. وقد استبعدت تلك القطاعات من العينة نظراً لطبيعة نشاطها المميز عن باقى الشركات، فبالنسبة لقطاع الكهرباء تطبق شركاتها نظاماً محاسبياً موحداً، وكذلك بالنسبة لقطاعى البنوك وشركات التأمين فإن طبيعة نشاطها التمويلي المميز يجعلها تطبق سياسات مالية موحدة. لهذا تم اختيار عينة البحث من قطاعات الصناعة (والذى يشتمل على صناعة الأسمنت ومواد البناء – الصناعات البترولية- الصناعات التحويلية) وقطاع الخدمات وقطاع الزراعة (تقرير مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية، الشركات المساهمة السعودية- البيانات المالية والمؤشرات التحليلية ٢٠٠٢م).

ويعرض ملحق الدراسة بياناً بأسماء الشركات المساهمة السعودية التى شملها البحث، ويوضح الجدول رقم (١) توزيع مفردات عينة البحث بحسب القطاعات الاقتصادية، وقد تم الحصول على بيانات الدراسة من التقارير المالية المنشورة لعينة البحث عن عام ٢٠٠٢م ضمن تقرير مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية، ومن التقرير السنوى الثامن والثلاثون الصادر عن مؤسسة النقد العربى السعودى ١٤٢٢هـ، وكذا البيانات المنشورة بالقوائم المالية للشركات السعودية ضمن الموقع التالى على الإنترنت <http://www.tadawul.sa/reports/financial>.

ويوضح الجدول رقم (١) أن عينة البحث اشتملت على ٤٨ شركة مساهمة تمثل ٧٧ % من مجتمع شركات القطاعات الثلاث التى تناولها البحث، وان أعلى نسبة تمثيل لعينة البحث كانت فى قطاع الخدمات حيث اشتملت العينة على ٨٩ % من شركاتها، وأدنى نسبة كانت فى قطاع الصناعة حيث بلغت ٧٢ %. وتجدر الإشارة إلى أنه تم استخدام أسلوب شبه الحصر الشامل لاختيار العينة، وأن الشركات التى لم تشملها عينة البحث فى القطاعات الاقتصادية التى شملتها الدراسة طبقاً للجدول التالى هى الشركات التى لم تنشر تقاريرها المالية، أو لم تشر إلى السياسات المحاسبية التى اتبعتها بما يتناسب مع أهداف البحث.

جدول رقم (١)

مفردات عينة البحث

القطاع	عدد الشركات بالعينة	عدد الشركات بالقطاع	نسبة تمثيل العينة للمجتمع	نسبة تمثيل العينة للقطاع
القطاع الصناعى	٢٣	٣٢	%٧٢	%٥٢
قطاع الخدمات	١٦	١٨	%٨٩	%٢٩
القطاع الزراعى	٩	١٢	%٧٥	%١٩
الإجمالى	٤٨	٦٢	%٧٧	%١٠٠

٨- متغيرات الدراسة:

٨-١ المتغيرات المستقلة:

من الدراسة التحليلية السابقة، واختبار فروض الدراسة للعوامل التى تؤثر على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية فى شركات العينة التى تم اختيارها من الشركات المساهمة فى المملكة العربية السعودية، يمكن تحديد المتغيرات المستقلة وذلك على النحو التالى:

١- حجم المنشأة:

ويستخدم حجم المنشأة كأحد المقاييس التقريبية للتكاليف السياسية، باعتبار أن تحمل المنشأة للتكاليف السياسية يعتبر دالة لحجمها، فكلما زاد حجم المنشأة كلما كان ذلك دافع لاختيار الإدارة للسياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض الأرباح حتى تتجنب تحمل التكاليف السياسية. ويقاس حجم المنشأة بإجمالى قيمة الأصول المسجلة بقائمة المركز المالى.

٢- الديون والمساعدات الحكومية:

ويستخدم هذا المتغير للتعبير عن مساهمة الحكومة في المنشأة، سواء في صورة التزام على المنشأة أو في صورة منحة، كمقياس آخر لأثر التكاليف السياسية على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية. حيث تختار إدارة المنشآت التي تحصل على الديون والمساعدات الحكومية الأساليب المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح حتى تضمن استمرار حصولها على تلك المساعدات. وقد تم استخراج قيمة هذا المتغير إما من قائمة المركز المالي مباشرة أو من الملاحظات المرفقة بها.

٣- معدل العمالة الأجنبية:

ويستخدم هذا المتغير أيضاً كمقياس إضافي للتعبير عن التكاليف السياسية في بيئة الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، حيث تميل إدارة الشركات التي بها معدل مرتفع للعمالة الأجنبية إلى اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح بهدف تجنب تحمل التكاليف السياسية الناتجة عن تطبيق الخطة الخمسية التي من بين أهدافها إحلال العمالة الوطنية محل العمالة الأجنبية. وقد تم قياس هذا المتغير كنسبة بين عدد العمالة الأجنبية وبين إجمالي عدد العاملين بالمنشأة.

٤- عقود حوافز الإدارة:

ويعبر هذا المتغير عن مدى وجود برنامج لحوافز الإدارة يعتمد على الأرباح في التأثير على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، ففي هذه الحال سوف تميل الإدارة نحو اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح التي تحقق لها زيادة فيما تحصل عليه من حوافز. وقد استخرجت بيانات هذا المتغير من الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، وتم قياس هذا المتغير باستخدام مقياس بديل يأخذ القيمة ١ في حالة وجود نظام لحوافز الإدارة يعتمد على الأرباح والقيمة صفر في حالة عدم وجود نظام للحوافز على أساس الأرباح.

٥- نسبة المديونية:

تعتبر نسبة المديونية أحد المحددات التي تؤثر في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، حيث تلجأ المنشآت ذات نسبة المديونية المرتفعة إلى اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي

إلى زيادة الأرباح بهدف تحسين معيار السيولة لديها، وحتى تتفادى انتهاك شروط عقود المديونية التي يضعها المقرضون . وقد تم قياس نسبة المديونية كنسبة بين إجمالي الالتزامات الخارجية إلى إجمالي الأصول.

٨-٢ المتغيرات التابعة:

باستقراء القوائم المالية للشركات الداخلة فى عينة البحث والإيضاحات المرفقة بها، لتحديد السياسات المحاسبية التى يمكن أن تكون مجالاً للدراسة بناءً على مدى وجود تباين بين شركات العينة فى تطبيق تلك السياسات ، وتأثيرها على نتائج الأعمال. وللتعرف المبدئى على هذا التباين فقد تم تصنيف شركات العينة بحسب اتباعها للسياسات المحاسبية التى تؤثر على الأرباح إلى شركات تطبق سياسات محاسبية تؤدي إلى زيادة الأرباح وشركات تطبق سياسات محاسبية تؤدي تخفيض الأرباح كما يتضح من الجدول التالى (جدول رقم ٢).

ويلاحظ على (الجدول رقم ٢) أن جميع شركات العينة تتبع سياسة استهلاك للأصول الثابتة تؤدي إلى زيادة الأرباح (القسط الثابت)، كذلك الحال بالنسبة لسياسة معالجة الاستثمارات، فإن معظم الشركات تتبع سياسة واحدة تؤدي إلى زيادة الأرباح . وترتب على ذلك ضرورة استبعاد سياستي استهلاك الأصول الثابتة ومعالجة الاستثمارات من المتغيرات التابعة، وذلك نظراً لعدم وجود تباين فى السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركات المستخدمة فى عينة البحث. وبالنسبة لباقي السياسات المحاسبية والخاصة بتقويم المخزون السلعي ومعالجة نفقات البحوث والتطوير والمحاسبة عن الزكاة ، فقد تم تحديدها كمتغيرات تابعة لما لها من تأثير فى ربحية الشركات، كما أنه يوجد تباين بين شركات العينة فى تطبيق تلك السياسات:

- سياسة تقويم المخزون السلعي:

ينص معيار المخزون الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فى (ذو القعدة ١٤١٧هـ / مارس ١٩٩٧م) على احتساب تكلفة البضاعة المنصرفة على أساس طريقة المتوسط المرجح، وإذا تأكد للمنشأة أن هذه الطريقة لا تتلاءم مع طبيعة نشاطها فيجوز لها استخدام طريقة الداخل أولاً خارج أولاً أو طريقة الداخل أخيراً خارج أولاً شريطة أن تفصح عن المبررات التى جعلتها تختار هذه الطريقة ، وعن الفرق بين تكلفة المخزون آخر

الفترة المالية محسوبة على أساس الطريقة التي استخدمتها وطريقة المتوسط المرجح. (الفقرة ١١١ - معيار المخزون، ١٩٩٧م)

وتعتبر سياسة تقويم المخزون على أساس أسلوب الوارد أخيراً صادر أولاً أو المتوسط المرجح من السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح، حيث يتم تقويم المخزون في الغالب بأسعار أقل من الأسعار الحالية في ظل الارتفاع العام لمستويات الأسعار، ، بينما تعتبر سياسة التقويم على أساس الوارد أولاً صادر أولاً من السياسات التي تؤدي إلى زيادة الأرباح، حيث يتم تقويم المخزون وفقاً للأسعار الحالية.

(جدول رقم ٢)

توزيع شركات العينة حسب السياسات المحاسبية المتبعة

السياسة المحاسبية		عدد الشركات		سياسات تؤدي إلى تخفيض الأرباح	
عدد		نسبة		نسبة	
٤٨		٤٨		١٠٠%	
٤٨		١٦		٣٣%	
٤٨		٢٠		٤٢%	
٤٨		٤٧		٩٨%	
٤٨		١٦		٣٣%	
٤٨		٣٢		٦٧%	
٤٨		٢٨		٥٨%	
٤٨		١		٢%	
٤٨		٣٢		٦٧%	

- سياسة معالجة نفقات البحوث والتطوير:

ينص معيار تكاليف البحث والتطوير الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين في (شعبان ١٤١٩هـ / ١٩٩٨م) على إثبات تكاليف البحث والتطوير كمصروفات فور حدوثها، ويجوز إذا توافرت شروط معينة، رسملة تكاليف التطوير (الفقرة ١٠٧ - معيار

تكاليف البحث والتطوير). وقد أوضحت الفقرة ١١٣ من المعيار تلك الشروط حيث نصت على أنه يجوز رسمة تكاليف التطوير وإثباتها كأصل غير ملموس، يتم إطفائه في الفترات التالية بطريقة تتفق مع المنافع المحققة، إذا توافرت كل الشروط التالية:

- تحديد المنتج أو العملية بوضوح، وإمكانية فصل وقياس التكاليف المرتبطة بها بطريقة موثوق بها.

- ثبوت الجدوى الفنية للمنتج أو العملية.

- عزم المنشأة على إنتاج وتسويق أو استخدام المنتج أو العملية.

- وجود سوق للمنتج أو العملية، ووجود موارد كافية ومتاحة لإكمال مشروع التطوير وتسويق أو استخدام المنتج أو العملية.

ويجب أن لا يزيد مقدار تكاليف التطوير التي يتم إثباتها كأصل عن المقدار المحتمل استرداده من المنافع المستقبلية التي سوف تنتج عنها. (فقرة ١١٣ - معيار تكاليف البحث والتطوير، ١٩٩٨م)

وتعد سياسة رسمة تلك النفقات واستهلاكها على عدد من السنوات من السياسات التي تؤدي إلى زيادة الأرباح، بينما يعد أسلوب معالجتها كمصروفات إيرادية دورية تحمل على نفس الفترة التي أنفقت فيها من السياسات التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح.

- سياسة معالجة الزكاة:

وفقاً لمعيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل الصادر عن لجنة معايير المحاسبة المالية المنبثقة عن الهيئة السعودية للمحاسبين في (رمضان ١٤٢٠هـ / ديسمبر ١٩٩٩)، والذي يهدف إلى تحديد متطلبات القياس والعرض والإفصاح لمخصص الزكاة في القوائم المالية بحيث تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. تتم تسوية مخصص الزكاة في السنة المالية التي يتم خلالها اعتماد الربط النهائي، ويتم إثبات أي فروقات بين مخصص الزكاة والربط النهائي وفق متطلبات معيار العرض والإفصاح العام المتعلقة بالتغيرات المحاسبية. ويجب عرض مخصص الزكاة في بند مستقل في قائمة الدخل بعد بنود المكاسب أو الخسائر الاستثنائية وقبل صافي الدخل، وبالنسبة للمنشآت المختلطة (التي تتضمن شركاء غير سعوديين) يجب عرض مخصص الزكاة في بند مستقل في قائمة التغيرات في حقوق

أصحاب رأس المال أو قائمة الأرباح المبقاة حسب الأحوال، كما يجب أن تفصح القوائم المالية عن السياسة المحاسبية المستخدمة في معالجة مخصص الزكاة. (الفقرات ١٠٤-١٠٩ معيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل، ١٩٩٩م)

وتطبق الزكاة على الشركات السعودية وعلى أنصبة السعوديين في الشركات غير السعودية، وتقوم بعض الشركات بمعالجة الزكاة ضمن المصروفات الواجبة الخصم من الإيرادات قبل الوصول إلى صافي الدخل، بينما لا تعتبرها شركات أخرى من النفقات الواجبة الخصم قبل الوصول إلى صافي الربح. وتعد سياسة اعتبار الزكاة كنفقة تحمل على إيراد الفترة قبل الوصول إلى صافي الربح من السياسات التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح، بينما تعد سياسة معالجتها كتوزيع للربح وبالتالي لا يتم تحميلها على إيراد الفترة من السياسات التي تؤدي إلى زيادة الأرباح.

٩- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لقياس أثر المتغيرات المستقلة على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية تم استخدام برنامج المجموعة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS ، وذلك من خلال أسلوب تحليل الانحدار المتعدد المتغيرات Multivariate Regression Analysis والذي يتضمن اختبار Chi-square ، والذي يستخدم في قياس العلاقة بين m من المتغيرات التابعة (الاستجابات) ومجموعة واحدة من المتغيرات المستقلة. وذلك لقياس أثر المتغيرات المستقلة الخمسة س_١، س_٢،، س_٥ ، على المتغيرات الثلاث التابعة ص_١، ص_٢، ص_٣ ، والتي تعبر عن بدائل السياسات المحاسبية، وتحديد الأهمية النسبية لكل متغير مستقل على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية الثلاث .

ويمكن التعبير عن المتغيرات والاتجاه المتوقع للعلاقة بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة باستخدام النموذج الرياضي التالي:

$$ص_١ = أ_١ + ب_١١ س_١ + ب_٢١ س_٢ + ب_٣١ س_٣ + ب_٤١ س_٤ + ب_٥١ س_٥$$

$$ص_٢ = أ_٢ + ب_١٢ س_١ + ب_٢٢ س_٢ + ب_٣٢ س_٣ + ب_٤٢ س_٤ + ب_٥٢ س_٥$$

$$ص_٣ = أ_٣ + ب_١٣ س_١ + ب_٢٣ س_٢ + ب_٣٣ س_٣ + ب_٤٣ س_٤ + ب_٥٣ س_٥$$

الاتجاه المتوقع للعلاقة: (-) (-) (-) (+) (+)

حيث:

ص : تعبر عن المتغيرات التابعة الثلاث بافتراض أن كل سياسة محاسبية لها متغير تابع خاص بها ،حيث ص_١ تعبر عن سياسة تقويم المخزون، ص_٢ تعبر عن سياسة معالجة نفقات البحوث والتطوير، ص_٣ تعبر عن سياسة معالجة نفقات الزكاة.

س_١ : متغير مستقل يعبر عن حجم المنشأة.

س_٢: متغير مستقل يعبر عن الديون والمساعدات الحكومية.

س_٣: متغير مستقل يعبر عن معدل العمالة الأجنبية.

س_٤ : متغير مستقل يعبر عن عقود حوافز الإدارة.

س_٥ : متغير مستقل يعبر عن نسبة المديونية.

ب_١، ب_٢.....، ب_٦ تعبر عن معاملات المتغيرات المستقلة.

١٠ - تحليل نتائج الدراسة الاختبارية:

يعرض الجدول التالي (جدول رقم ٣) نتائج تحليل الانحدار المتعدد للسياسات المحاسبية الثلاث ومعاملات العلاقة لكل سياسة محاسبية والاتجاه الفعلي المحسوب لكل متغير من المتغيرات المستقلة وقيم اختبار t لمعنوية المعاملات ومعامل التحديد المحسوب لنموذج انحدار كل سياسة.

أولاً- السياسة المحاسبية لتقويم المخزون السلعي:

أوضحت النتائج الخاصة بالسياسة المحاسبية لتقويم المخزون السلعي ما يلي:

١. معنوية العلاقة بين مجموع المتغيرات المستقلة والسياسات المحاسبية لمعالجة المخزون السلعي باستخدام نتائج اختبار Chi-square ($\chi^2 = 44.3$) بمعدل

ثقة ٩٩%، وأن القدرة التنبؤية للنموذج بسياسات تقويم المخزون السلعي مرتفعة ($R^2 = ٨٩\%$).

٢. اتفاق الاتجاه الفعلى مع الاتجاه المتوقع لطبيعة العلاقة بين السياسات المحاسبية لمعالجة المخزون السلعي وبعض المتغيرات المستقلة وهى نسبة الديون والمساعدات الحكومية ومعدل العمالة الأجنبية ونسبة المديونية، واختلاف الاتجاه الفعلى عن الاتجاه المتوقع بالنسبة للحجم وعقود حوافز الإدارة.

٣. تشير نتائج اختبار t إلى أن أهمية كل من معدل العمالة الأجنبية ونسبة المديونية فى التأثير على السياسات المحاسبية للمخزون السلعي مرتفعة معنوياً بدرجة ثقة ٩٩%، بينما أهمية كل من الحجم والديون والهبات الحكومية وحوافز الإدارة، فى التأثير على اختيار السياسات المحاسبية لمعالجة المخزون السلعي منخفضة معنوياً.

وتدل هذه النتائج على أن كل من معدل العمالة الأجنبية ونسبة المديونية هى المتغيرات المستقلة المفسرة التى تؤثر بدرجة كبيرة على الاختيار الإدارى لسياسة تقويم المخزون السلعي. فقد أوضحت النتائج أن إدارة المنشأة ذات معدل العمالة الأجنبية المرتفع تكون أكثر ميلاً لاختيار أسلوب المتوسط أو أسلوب الوارد أخيراً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، لتخفيض صافى الربح لتجنب التكاليف السياسية التى قد تتحملها نتيجة زيادة نسبة توطين العمالة فى تلك المنشآت وفقاً لمتطلبات تطبيق الخطة الخمسية. كما أوضحت النتائج أن الإدارة فى الشركات ذات نسبة المديونية المنخفضة تكون أقل ميلاً لاختيار أسلوب الوارد أولاً يصرف أولاً من إدارة الشركات ذات نسبة المديونية المرتفعة التى تكون أكثر ميلاً لاختيار هذا الأسلوب للاستفادة من الربح المرتفع الناتج عن تطبيق تلك السياسة المحاسبية لتقويم المخزون فى تحسين صورة المنشأة والحصول على عقود مديونية جديدة.

وعلى ذلك يمكن القول إنه على الرغم من هناك متغيرين مستقلين فقط من المتغيرات الخمسة ذات علاقة معنوية باختيار الإدارة للسياسات المحاسبية لمعالجة المخزون هما نسبة المديونية ومعدل العمالة الأجنبية فإن معامل التحديد للعلاقة بين المتغيرات المستقلة ككل والمتغير التابع بلغ ٨٩%، وهو معامل مرتفع نسبياً مقارنة مع الدراسات المثيلة. ويوضح ذلك انه بالرغم من ضعف معنوية العلاقة بالنسبة للمتغيرات المستقلة الباقية بمفردها، فإن

هذه المتغيرات فى مجموعها تفسر جزءاً كبيراً من التغيرات فى المتغير التابع (سياسات
تقويم المخزون).

جدول رقم (٣)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد المتغيرات

السياسة المحاسبية	١س	٢س	٣س	٤س	٥س	R ²	χ^2
المخزون السلعى (ص١)	B	٠.٦٤	-٠.٧٢	-٨.١٦	٩.٧٨	٠.٨٩	٤٤.٣
	t	٠.٧٢	-٠.٩٦	-٢.٩٦	٢.٧٨		
	p		٠.٠٠٥		٠.٠١		٠.٠٠١
نفقات البحوث والتطوير (ص٢)	B	١.٣٩-	-٠.٤٨	-٢.٧٣	٣.٧٩	٠.٧٣	٣٦.١
	t	١.٨-	-٠.٧٥	-٢.٧-	٢.١٢		
	p	٠.٠٥		٠.٠١	٠.٠٥		٠.٠٠١
معالجة نفقات الزكاة (ص٣)	B	٠.٧١-	-٠.٢١	-٣.١-	٢.٨	٠.٦١	٣٠.٢
	t	١.٢-	-٠.٤٣	-٢.٩-	١.٩		
	p	٠.١		٠.٠٠٥	٠.٠١		٠.٠٠١

ثانياً- السياسة المحاسبية لمعالجة نفقات البحوث والتطوير:

أوضحت النتائج الخاصة بمعالجة نفقات البحوث والتطوير مايلي:

١. معنوية العلاقة بين المتغيرات الخمس المستقلة ككل وبين السياسات المحاسبية لنفقات البحوث والتطوير طبقاً لنتائج اختبار Chi-square حيث $\chi^2 = 36.1$ بمعدل ثقة ٩٩% وبقدرة تنبئية ($R^2 = 73\%$).

٢. اتفاق الاتجاه الفعلي مع الاتجاه المتوقع لطبيعة العلاقة بين عملية اختيار الإدارة للسياسة المحاسبية لمعالجة نفقات البحوث والتطوير وبين المتغيرات المستقلة الممثلة لحجم المنشأة والديون والمساعدات الحكومية ومعدل العمالة الأجنبية ونسبة المديونية، واختلاف الاتجاه الفعلي عن الاتجاه المتوقع بالنسبة لعقود حوافز الإدارة.

٣. بالنظر لنتائج اختبار t يتضح أن أهمية معدل العمالة الأجنبية في التأثير على سياسات معالجة نفقات البحوث والتطوير مرتفعة معنوياً بمعدل ثقة ٩٩%، وكذلك الحال بالنسبة لحجم المنشأة ونسبة الديون فإن أهميتها مرتفعة معنوياً بمعدل ثقة ٩٥%. بينما معدل الديون والمساعدات الحكومية ونظام حوافز الإدارة فإن أهميتها منخفضة معنوياً في التأثير على سياسة معالجة نفقات البحوث والتطوير.

وتدل هذه النتائج على أن كل من معدل العمالة الأجنبية، وحجم المنشأة، ونسبة المديونية، يؤثر بدرجة كبيرة على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية لتكاليف البحوث والتطوير. حيث أظهرت النتائج أن إدارة الشركات الكبيرة الحجم ، وذات معدل العمالة الأجنبية المرتفعة، تكون أكثر ميلاً لمعالجة نفقات البحوث والتطوير كمصروفات إيرادية دون رسملتها ولذلك لتخفيض صافي الربح، كما أن إدارة المنشآت ذات نسبة المديونية المرتفعة تكون أقل ميلاً لرسملة تكاليف البحوث والتطوير. كذلك أوضحت النتائج أن وجود ديون ومساعدات حكومية أو برنامج لحوافز الإدارة لا يؤثر كل منهما في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية لمعالجة نفقات البحوث والتطوير.

ثالثاً- سياسة معالجة الزكاة:

أوضحت النتائج الخاصة بسياسة معالجة الزكاة ما يلي:

١. معنوية العلاقة بين مجموع المتغيرات المستقلة والسياسات المحاسبية لمعالجة الزكاة باستخدام نتائج اختبار Chi-square ($\chi^2 = 30.2$) بمعدل ثقة ٩٩%، وأن القدرة التنبؤية للنموذج بسياسة معالجة الزكاة ($R^2 = 61\%$).

٢. اتفاق الاتجاه الفعلى مع الاتجاه المتوقع لطبيعة العلاقة بين عملية اختيار الإدارة لسياسة معالجة الزكاة ومتغيرات الحجم والديون والمساعدات الحكومية ومعدل العمالة الأجنبية ونسبة المديونية، واختلاف الاتجاه الفعلى مع الاتجاه المتوقع بالنسبة لنظام حوافز ومكافآت الإدارة.

٣. تشير نتائج اختبار t أن أهمية كل من حجم المنشأة، ومعدل العمالة الأجنبية، ونسبة المديونية في اختيار السياسة المحاسبية لمعالجة الزكاة مرتفعة معنوياً بمعدل ثقة ما بين ٩٠% ، ٩٩% . بينما كانت أهمية كل من الديون والمساعدات الحكومية، ونظام حوافز الإدارة منخفضة معنوياً.

وتدل تلك النتائج على أن كل من حجم المنشأة ومعدل العمالة الأجنبية ونسبة المديونية، تؤثر في اختيار الإدارة للسياسة المحاسبية للزكاة. حيث أن إدارة المنشآت ذات الحجم الكبير، ونسبة المديونية ومعدل العمالة الأجنبية المرتفعة تكون أكثر ميلاً لمعالجة الزكاة كمصروفات دورية تحمل على الأرباح بدلاً من معالجتها كتوزيع للربح، بما يؤدي إلى تخفيض الربح وتجنب التكاليف السياسية التي قد تتحملها المنشأة نتيجة تطبيق الخطة الخمسية. كما لم تؤيد النتائج فرضية أن وجود برنامج لحوافز ومكافآت الإدارة والديون والمساعدات الحكومية تحفز الإدارة على معالجة الزكاة كمصروفات دورية تحمل على الأرباح.

وبعد استعراض النتائج السابقة يمكن تلخيص نتائج تحليل الانحدار واستخلاص العوامل المؤثرة على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في الشركات المساهمة السعودية في ضوء نتائج الدراسة الاختبارية لفروض البحث على النحو التالي:

- ١- أن كل من معدل العمالة الأجنبية ونسبة المديونية في المنشأة يؤثران بقوة على اختيار الإدارة للسياسات الثلاث، بالإضافة إلى قوتها التفسيرية والتنبئية لسلوك الإدارة تجاه الاختيار بين السياسات المحاسبية.
- ٢- أن حجم المنشأة أقل أثراً في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية من كل من معدل العمالة الأجنبية ونسبة المديونية، حيث أنه يؤثر فقط في اختيار السياسات المحاسبية لكل من معالجة نفقات البحوث والتطوير والزكاة، بينما ليس له نفس التأثير في اختيار السياسات المحاسبية للمخزون السلعي.
- ٣- أن الديون والمساعدات الحكومية ليس لها تأثير معنوي على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية الثلاث، وقد تكون هذه النتائج نتيجة لأسلوب قياس الديون والمساعدات الحكومية في النموذج حيث تم استخدام رقم ١ في حالة وجود الديون والمساعدات الحكومية في هيكل رأس مال المنشأة وصفر في حالة عدم وجودها، وذلك كمقياس بديل لنسبة الديون والمساعدات الحكومية في هيكل رأس المال. وبالتالي فإن استخدام هذا المقياس البديل يفرق فقط بين المنشآت التي تتعرض أو لا تتعرض لتكاليف سياسية ناتجة عن حصولها على الديون والمساعدات الحكومية، ولا يفرق بين المنشآت التي تتعرض لتكاليف سياسية كبيرة وتلك التي تتعرض لتكاليف سياسية أقل.
- ٤- بالنسبة لعقود حوافز الإدارة لم تتفق النتائج مع فرضية وجود علاقة إيجابية بينها وبين اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية. وربما يرجع ذلك إلى أن الأرباح قد لا تكون هي المعيار الوحيد أو الأساسي لحصول الإدارة على الحوافز والمكافآت، علاوة على أن استخدام رقم ١ في حالة وجود نظام لحوافز الإدارة يعتمد على الأرباح، وصفر في حالة عدم وجود نظام للحوافز على أساس الأرباح، قد لا يعبر بدقة وموضوعية عن تأثير عقود حوافز الإدارة على اختيار السياسات المحاسبية. فضلاً عن إمكانية قيام الإدارة بتعديل نظام الحوافز والمكافآت لتفادي آثار تعديل السياسات المحاسبية على الأرباح المستخدمة أساساً لتحديدتها.

وعلى ذلك يمكن القول أن نتائج الدراسة الاختبارية أثبتت صحة فرضيات النموذج الإيجابي بالنسبة لتأثير بعض العوامل على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في الشركات

المساهمة السعودية مثل معدل العمالة الأجنبية ونسبة المديونية وحجم المنشأة. إلا أن عدم إدراك الإدارة للبواعث الاقتصادية المرتبطة بالاختيار الإداري للسياسات المحاسبية – طبقاً للنموذج الإيجابي- أدى إلى عدم ظهور أثر واضح لبعض العوامل في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية مثل الديون والمساعدات الحكومية، فضلاً عن اتجاه بعض العوامل عكس ما هو متوقع مثل عقود حوافز الإدارة. ويمكن تبرير ذلك بسبب التضارب في اختيار بعض السياسات الفردية وعدم الدقة في قياس بعض العوامل، فضلاً عن غياب أو عدم وضوح المعايير المنظمة لبعض المزاوالت واختلاف الآراء حول المعالجات المحاسبية .

١١ - الخلاصة والنتائج:

تناول هذا البحث أهمية ودور المدخل الإيجابي لنظرية المحاسبة في تفسير العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية. وقد ناقش البحث مدى قصور المدخل الوصفي في تقديم تفسير مناسب لبواعث الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية، والإطار الفكري للمدخل الإيجابي للنظرية المحاسبية وما يقوم عليه من فرضيات أساسية لتفسير دوافع ومحددات الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية. وقد تعرض البحث لمناقشة وتحليل الدراسات السابقة التي استخدمت النموذج الإيجابي لتقييم العوامل التي تشكل مقوماتها الأساسية ومدى قدرة تلك العوامل على تفسير وشرح دوافع الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية، ومدى إمكانية استخدام تلك العوامل في صورة نموذج يمكن بموجبه التنبؤ بممارسات الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية.

وحيث أن المنهج الإيجابي قد صيغت فرضياته الأساسية في الدول المتقدمة، والتي تختلف فيها العوامل البيئية التي يمكن أن تكون مؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية عن الدول التي لازالت مهنة المحاسبة فيها في طور التكوين والنمو، بالإضافة إلى أن البواعث الاقتصادية لاختيار السياسات المحاسبية قد لا تكون متوافرة بنفس التأثير أو الإدراك الكامل لأبعادها في تلك الدول كما هي في الدول المتقدمة. وبالتالي فإن تقييم النظرية الإيجابية وما تقوم عليه من فرضيات لا يتم إلا من خلال الدراسة التجريبية، لذلك فقد تناول البحث من خلال دراسة تجريبية على عينة من الشركات المساهمة السعودية، مجموعة من العوامل أو المحددات التي أفصحت عنها نتائج الدراسات السابقة في اختيار بعض السياسات المحاسبية الهامة، وذلك بعد تطويرها بما يتلاءم مع الظروف البيئية في المملكة العربية السعودية.

وقد تمثلت تلك العوامل في حجم المنشأة، معدل العمالة الأجنبية، الديون والمساعدات الحكومية، عقود حوافز الإدارة، ونسبة المديونية. أما السياسات المحاسبية التي تم اختيارها فقد تمثلت في تقييم المخزون السلعي، والمحاسبة عن نفقات البحوث التطوير، والمحاسبة عن الزكاة. وقد تم اعتبار كل من سياسة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، ورسملة نفقات البحوث والتطوير، ومعالجة الزكاة كتوزيع للربح، كسياسات محاسبية تؤدي إلى زيادة الأرباح. بينما تم التعامل مع كل من سياسة الوارد أخيراً صادر أولاً والمتوسط، ومعالجة نفقات البحوث والتطوير والزكاة كمصروفات دورية تحمل على الفترة، كسياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الأرباح.

وطبقاً للعوامل السابقة تم صياغة خمس فروض للبحث، تمثل الفرض الأول فى أن إدارة الشركات ذات الحجم الكبير تميل نحو اختيار السياسات المحاسبية التى ينتج عنها تخفيض الأرباح المحاسبية. وتمثل الفرض الثانى فى أن إدارة الشركات التى تحصل على ديون ومساعدات حكومية تميل نحو اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض الأرباح المحاسبية. أما الفرض الثالث فقد تمثل فى إدارة الشركات التى بها معدل مرتفع للعمالة الأجنبية تميل نحو اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى تخفيض الأرباح المحاسبية. كما تمثل الفرض الرابع فى أن إدارة الشركات التى لديها نظام لحوافز ومكافآت الإدارة يعتمد على الأرباح المحاسبية تميل نحو اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الأرباح. بينما تمثل الفرض الخامس فى أن إدارة الشركات التى لديها نسب معدلات مرتفعة للمديونية تميل نحو اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدى إلى زيادة الأرباح المحاسبية. وقد تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد المتغيرات Multivariate Regression Analysis والذى يتضمن اختبار Chi-square لقياس أثر المتغيرات المستقلة الخمسة، وتحديد الأهمية النسبية لكل متغير مستقل على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية الثلاث.

وقد أظهرت نتائج البحث أهمية بعض العوامل الاقتصادية مثل معدل العمالة الأجنبية ونسبة المديونية فى التأثير على اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية بالشركات السعودية تأثيراً يتفق مع الاتجاه المتوقع وفقاً للمدخل الإيجابى. فقد جاء تأثير العوامل الأخرى متضارباً، حيث جاء تأثير عامل الحجم ضعيفاً فى اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، ولم يكن لعامل الديون والمساعدات الحكومية أى تأثير معنوى فى اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، كما جاء تأثير عقود حوافز الإدارة عكس الاتجاه المتوقع وفقاً للمدخل الإيجابى. وقد تم إرجاع ذلك إلى عدم الإدراك الكامل من جانب الإدارة لكل من الآثار والأبعاد الاقتصادية لعملية اختيار السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى عدم الدقة فى قياس بعض العوامل، فضلاً عن غياب أو عدم وضوح المعايير التى تنظم بعض الممارسات المحاسبية. مما يبرر الحاجة إلى إجراء المزيد من البحوث لتطوير المدخل الإيجابى فى اختيار السياسات المحاسبية، بحيث تشمل العوامل المؤثرة فى اختيار السياسات المحاسبية، اختبار المزيد من العوامل البيئية بجانب العوامل الاقتصادية، حتى يمكن تفسير البواعث المختلفة لعملية اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية فى البيئات المختلفة.

مراجع البحث

أولاً المراجع العربية:

- الدهراوى، كمال الدين مصطفى(١٩٩٤). "أثر عقود الحوافز وشروط المديونية على سلوك الإدارة عند اتخاذ القرار"، المحاسبة والإدارة والتأمين: مجلة كلية التجارة- جامعة القاهرة، ٤٧ : ١٩٥-٢٥٠.
- الصادق ، زكريا محمد (١٩٨٩). " تطور بحوث المحاسبة فى علاقتها بمناهج البحث العلمى " ، التجارة والتمويل: المجلة العلمية كلية التجارة - جامعة طنطا، ١ : ٧-٤١ .
- _____ (١٩٨٩). " تحليل سلوك الإدارة العليا فى اختيار السياسات المحاسبية باستخدام نظرية تكلفة الوكالة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الإسكندرية، ٢ : ٤٢٣-٤٨٢.
- القوائم المالية للشركات السعودية، (١٩٩٦-٢٠٠٢م)
<http://www.tadawul.sa/reports/financial>
- تحليل مقارن للسياسات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية المنشورة خلال عامى ١٩٩٤/١٩٩٥م، (أكتوبر، ١٩٩٦)، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- عثمان ، الأميرة إبراهيم (٢٠٠٠). " تقييم المنهجية العلمية للإطار الفكرى لنظرية المحاسبة الإيجابية"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة ، ٤ : ٧٢٩-٧٧٢.
- مصطفى، صادق حامد (١٩٩١) . " تقييم النظرية الإيجابية فى صياغة معايير المحاسبة المالية من زاوية نظرية الوكالة"، المحاسبة والإدارة والتأمين، مجلة كلية التجارة - جامعة القاهرة، ٤٣ : ٦٥- ١٠٨ .
- خطة التنمية السابعة (١٤٢٠ - ١٤٢٥ هـ / ٢٠٠٠-٢٠٠٤ م)، المملكة العربية السعودية - وزارة التخطيط.

- مجلس الغرف التجارية الصناعية السعودية، الشركات المساهمة السعودية: البيانات المالية والمؤشرات التحليلية ٢٠٠٢م، (الرياض، إدارة البحوث والدراسات بمجلس الغرف)
- معايير المحاسبة السعودية، (١٩٩٩م) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
- معيار المخزون ، معيار تكاليف البحث والتطوير، معايير المحاسبة المالية، (رمضان ١٤١٩ / يناير ١٩٩٩)، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- معيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل، (رمضان ١٤٢٠ هـ / ديسمبر ١٩٩٩م)، معايير المحاسبة المالية، <http://www.socpa.org.sa/AS/Index.htm>
- مؤسسة النقد العربى السعودى (١٤٢٣هـ)، التقرير السنوى الثامن والثلاثون، الرياض.

ثانياً المراجع الأجنبية:

- Barton, J., (2001) “ Does the use of financial Derivatives Affect Earnings Management Decisions? “ **The Accounting Review**, 76: 1-26.
- Beneish, M. D. and E. Press (1993) “ Cost of Technical Violation of accounting Based Debt Covenants” **The Accounting Review**, 68 :233-257.
- Bernard, V. L., and D., J., Skinner (1996) “ What Motivates Managers Choices of Discretionary Accruals?” **Journal of Accounting and Economics**, 313-325.
- Bowen, R. M., L. Ducharme and D. Shores (1995) “Stakeholder Implicit Claims and Accounting Method Choice”, **Journal of Accounting and Economics**, 20 : 255- 295.

- Bowman, G. Robert, and F. Navissi (2003) "Earnings management and abnormal Returns: Evidence from 1970-1972 Price Control Regulations" **Accounting and Finance**, 43: 1-19.
- Burgstaher, David (1997) "Earnings Management to avoid Earnings Decreases and Losses" **Journal of Accounting and Economics**, 24: 99-126.
- Christensen, P. Demski and H. Frimor (2002) "Accounting Policies in Agencies with Moral Hazard and Renegotiation", **Journal of Accounting Research**, 40: 1071- 1087.
- Demski, J.(1998) "Performance Measure Manipulation", **Contemporary Accounting Research**, 15:261-285.
- Gerboth, D. R., (1983) " Research, Intuition and Politics in Accounting " **The Accounting Review**, 58: July.
- Healy, P. M. and J. M. Wahlen (1999) " A Review of The Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting", **Accounting Horizons**, 13: 365-383.
- Healy, S. Kang, and K. Palepu. (1987) "The effect of Accounting Procedure Changes on CEOs, Cash Salary and Bonus Compensation", **Journal of Accounting and Economics**, 9: 7-34
- Jensen, M., (1993) Theory of the Firm: Managerial behavior Agency cost and Ownership structure" **Journal of Financial Economics**, October.

- Kasznick, R. (1999) “ On the Association between voluntary Disclosure and Earnings Management”, **Journal of Accounting Research**, 37: 57- 82.
- Lemke, K., and M. Page (1998) ”Economic Determination of Accounting Policy Choices”, **Journal of Accounting and Economics**, 25: December.
- Parfet, W. U. (2000) “ Accounting Subjectivity and Earnings Management: A Preparer Perspective”, **Accounting Horizons**, 14: 481- 488
- Peltier-Rivest, D., (1999) “The Determinants of Accounting Choices in Troubled Companies”, **Quarterly Journal of Business and Economics**, 38: 28-44.
- Watts, R., and Zimmerman, (1994) “ **Positive Accounting Theory**”, New Jersey, Prentice Hall.
- _____, (1978) “Towards a positive Theory of the Determination of Accounting Standards”, **The Accounting Review**, 53: 112-134.
- Zmijewski, M. and R. Hagerman (1981) “ An Income Strategy Approach to the Positive Theory of Accounting Standard Setting/ Choice”, **Journal of Accounting and Economics**, 129- 149.

ملحق عينة الشركات محل الدراسة

م	الاسم الكامل للشركة	الاسم المختصر	إجمالي الأصول في ٣١/١٢/٢٠٠٢م	إجمالي المطلوبات في ٣١/١٢/٢٠٠٢م
	<u>قطاع الصناعة</u>		بآلاف الريالات	بآلاف الريالات
١	الشركة السعودية للتنمية الصناعية	صدق	٦٧٧.١٢٤	٣٥٩.٥٩٨
٢	الشركة السعودية للصناعات الأساسية	سابك	٩٩.١٧١.٩٢٠	٦٤.٠٩٦.٦٣٢
٣	الشركة السعودية للصناعات الدوائية	دوائية	١.٦٠٤.٨٨٩	٤١٧.٧٨١
٤	الشركة العربية للأنابيب	أنابيب	٢٨٨.٥٦٩	١٥٩.٨٩٤
٥	الشركة العربية للتنمية الصناعية	نماء	٥٨٦.٠٦٧	٣٥٣.٠٩٢
٦	الشركة الكيماوية السعودية	الكيماوية	١,١٤٤.٥٤٢	٥٥٣.١٣٧
٧	شركة الأسمدة العربية السعودية	سافكو	٤.٣٢٠.٦٤٠	٦٥٧.٢٨٥
٨	شركة الأحساء للتنمية	الأحساء	٤٣٣.٢٩٠	١٢٠.٧١٦
٩	شركة الخزف السعودي	الخزف السعودي	٥٦٢.٧١١	١٩٤.٩٩٥
١٠	شركة الزامل للاستثمار الصناعي	الزامل للصناعة	١.٢٦٢.٢٣٠	٨٣٧.٥٣٤
١١	شركة الصناعات الزجاجية الوطنية	زجاج	٢٥١.٥٨١	٥١.٧٢٨
١٢	شركة الغاز والتصنيع الأهلية	الغاز	١.٣٨٥.٤١٩	٤٣٩.٠٨٥
١٣	الشركة السعودية للخدمات الصناعية	سيسكو	٢٤٤.٧١٢	١٣٦.٦١٥
١٤	شركة اميانتيت العربية السعودية	امانتيت	٢.٢٤١.٥٣٢	١.٦٧٣.٩٩٠
١٥	مجموعة صافولا	صافولا	١.٧٥٣.٩٤٥	١.٧٥٣.٩٤٥
١٦	شركة أسمنت القصيم	س قصيم	١.٠٩٨.٦٨٤	٩٣.٠٢٧
١٧	شركة أسمنت المنطقة الجنوبية	س جنوب	٢.٠٨٦.٣٤٣	٥٥٥.٣٣١
١٨	شركة أسمنت المنطقة الشرقية	اسمنت الشرقية	١.٣٥٢.٧٨١	٩١.٥٥٥
١٩	شركة أسمنت اليمامة السعودية المحدودة	استنيمامة	١.٣٧١.٤٨٩	٤١١.٤٨٧
٢٠	شركة أسمنت تبوك	س تبوك	١.١٧١.٧٣٢	٣٨٥٧٢٦
٢١	شركة أسمنت ينبع	س ينبع	٢.٠٥٩.٩٨٢	٢٦٧.٨٠٩

٢٢	شركة الأسمنت السعودية	الأسمنت السعودي	٢.١٤٢.٤٩٨	٣٤٨.٢٠٤
٢٣	شركة الأسمنت العربية المحدودة	اسمنت العربية	١.٣٦٨٢.٢٢٧	٢٣٦١٨٣
	<u>قطاع الخدمات</u>			
١	الشركة الوطنية للتسويق الزراعي	ثمار	٤٠.١٧٦	٦.٧٧٥
٢	الشركة الوطنية السعودية للنقل البحري	البحري	٤.٣٩٧.٧٥٤	٢.٥٦٥.٦٧
٣	الشركة السعودية للنقل البري	مبرد	٢٤٩.٧٩٣	٥٦.٥٨١
٤	الشركة السعودية للنقل الجماعي	الجماعي	١.٦٠١.٣٤٠	٤٨٨.٩١٦
٥	الشركة السعودية للصادرات الصناعية	صادرات	١٥٩.٢٦٢	٧٢.٤٠٩
٦	الشركة السعودية للفنادق	فنادق	١.٣٨٣.٩٢٧	٦٤٧.٠١٦
٧	الشركة السعودية لخدمة السيارات	سيارات	٣٨٢.٤٠٧	٦٣.٤١٩
٨	الشركة العقارية السعودية	سريكو	١.٤١١.٠٥٠	٢١٨.٢٢٨
٩	شركة حسن أحمد فتيحي	فتيحي	٤٦٥.٣٢٣	١٣٨.٦٦٣
١٠	شركة الباحة للاستثمار والتنمية	الباحة	١٠٧.٥١٣	١٩.٢٨٥
١١	شركة المواشي المكبرش المتحدة	المواشي المكبرش	٨١٤.٥٥٦	٢١٤.٥٥٦
١٢	شركة الرياض للتعمير	التعمير	١.٤٤١.٣٣١	٣١٦.٩٥٥
١٣	شركة المشروعات السياحية	شمس	١٦١.٣٣٨	٤٢.٣١٤
١٤	شركة طيبة للاستثمار والتنمية العقارية	طيبة	١.٣٢٥.٨٨٣	١٩٥.٧٥٠
١٥	شركة عسير للتجارة والسياحة والصناعة	عسير	٣٦٦.٩٢٢	١٠٧.٤٣٠
١٦	الشركة السعودية للاتصالات	الاتصالات	٤٠.٩١٢.٨٤٣	١٦.٩٠٣.٥١٣
	<u>قطاع الزراعة</u>			
١	شركة جازان للتنمية الزراعية	جازادكو	٢٨٩.٢٥٧	٥٣.٢٥٩
٢	شركة حائل للتنمية الصناعية	هادكو	٤٥٢.٩٦٠	٨١.١٣٣
٣	شركة بيشة للتنمية الزراعية	بيشة ز	٣١.٨٣٨	٨.٤٥٧
٤	شركة تبوك للتنمية الزراعية	تبوك الزراعية	٤١١.٩٠٠	٦٣.٠٥٨
٥	الشركة الوطنية للتنمية الزراعية	نادك	١.٠٤٩.٩٠٥	١٨٨.٧٤٧
٦	الشركة السعودية للأسماء	الأسماء	٢٤٣.٧٦٤	٥١.٩٤٢
٧	شركة الجوف الزراعية	جوف ز	٣٧٤.٢٧٣	٨٦.٩٦٩
٨	شركة الشرقية الزراعية	شرقية ز	١٢٢.٠٧٢	٢٢.٢٦٠
٩	شركة القصيم الزراعية	جاكو	١٩٤.٧٤٥	٥٩.٧٤٥