

عدم تماثل المعلومات المحاسبية- الأسباب والمعالجات المقترحة

أ.م.د. صبيحة برزان فرمود / الكلية التقنية الادارية / بغداد

المستخلص

يهدف البحث إلى التعرف على الاسباب التي تؤدي إلى عدم تماثل المعلومات بين إدارة الوحدة الاقتصادية والأطراف التي تستخدم المعلومات المحاسبية مثل المساهمين ، وإمكانية الوصول إلى الحلول التي من شأنها أن تخفف من هذه المشكلة ، وقد تم تقسيم هذه العوامل إلى نوعين ، النوع الأول العوامل الداخلية والتي تتمثل في رغبة الإدارة في تعظيم مصالحها الذاتية المتمثلة في الحصول على أرباح وزيادة قيمة المنشأة التنافسية، والمستثمرين في حصولهم على اكبر عوائد لأسهمهم، أما النوع الثاني فيتمثل في العوامل الخارجية وهو القصور الحاصل في الأنظمة والقوانين وعدم إتباع معايير السلوك المهني من قبل المحاسبين ،التي تتبعها هذه الوحدات لذلك ولتحقيق أهداف البحث، فقد اعتمد الباحث المنهج الاستقرائي في عرض الموضوع الذي اعتمد على استقراء التجارب والبحوث السابقة والأدبيات المحاسبية في عرض الموضوع، اما الجانب الميداني فقد تم تطبيق استمارة استبانة التي وزعت على عينة من المحاسبين والمهنيين العاملين في الوحدات الاقتصادية عينة البحث التي وزعت على عينة مجموعها (٧٥) شخصاً ، ومن أهم النتائج لتي توصل إليها البحث، ان الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي الموحد أدت إلى التأثير في مصداقية وموضوعية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية في الوحدات الاقتصادية عينة البحث. فضلا عن ان النظام المحاسبي الموحد في صيغته الحالية لم يستجيب إلى احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية ، لذا يتطلب إجراء تعديلات بما يضمن اتساقها مع المتغيرات في بيئة الأعمال لكون استخدام مبدأ الكلفة التاريخية غير ملائم بالشكل الذي يعكس ملائمة القوائم المالية وعرض المعلومات المحاسبية بشكل يلائم كافة احتياجات مستخدميها، ولم يعد يوفر معلومات كافية عن نتائج الأعمال في الوحدات الاقتصادية عينة البحث، لأنه لم يأخذ بنظر العناية التغيرات في احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، فضلا عن قانون الشركات بتعديلات تتناول كافة المستجدات التي تطرأ على بيئة الأعمال المعاصرة وما ينبغي على مجالس الإدارة أن تتعامل مع هذه المتغيرات، أدت إلى التأثير في كيفية الاطلاع بمهامهم ومهام الهيئة العامة.

المصطلحات الرئيسية للبحث/ عدم تماثل المعلومات- نظرية الوكالة- إدارة الأرباح- الإبلاغ المالي .



مجلة العلوم
الاقتصادية والإدارية
المجلد ٢٢ العدد ٨٧
الصفحات ٥٠٥-٤٨١

المقدمة

تعد مشكلة عدم تماثل المعلومات من المشاكل التي أفرزتها نظرية الوكالة وهي الحالة التي تكون المعلومات متوفرة لطرف واحد، وبالوقت نفسه لا تتوفر مثل تلك المعلومات لدى الطرف الثاني، وتؤدي هذه المشكلة الى جعل معظم مستخدمي المعلومات المحاسبية غير قادرين على الوصول الى المعلومات التي يحتاجون إليها في عملية اتخاذ القرارات. وفي ظل العلاقة التعاقدية بين الاصيل والوكيل لنظرية الوكالة هناك حالة من عدم تماثل المعلومات، إذ أن الاتصال سيكون غير كفاء بين الاصيل والوكيل، وتؤدي هذه المشكلة الى الكثير من القرارات المالية مثل سياسات توزيعات الأرباح، التمويل، قرارات التكوين الرأسمالي، الإفصاح الاختياري للمعلومات، احتفاظ الإدارة بالملكية في إصدارات الأسهم الجديدة، والانتقاء الاختياري للمدققين الخارجيين، والبحث يسعى الى طرح العوامل التي تؤدي الى عدم تماثل المعلومات من خلال الاستفادة من الأدبيات المحاسبية والمالية المتوفرة في المكتبات او على شبكة الانترنت فضلا عن الرسائل والاطاريح سواء كانت محلية او عربية او اجنبية، وقد تم تناول الموضوع في اربعة محاور، خصص المحور الاول لمنهجية والدراسات السابقة، وخصص المحور الثاني للإطار النظري للموضوع، إذ من خلاله تم عرض الموضوع بجانبه النظري، اما المحور الثالث فقد خصص لمناقشة نتائج الجانب العملي واختبار الفرضيات الخاصة بالبحث، اما المحور الرابع فقد خصص للاستنتاجات والتوصيات التي يقترحها الباحث.

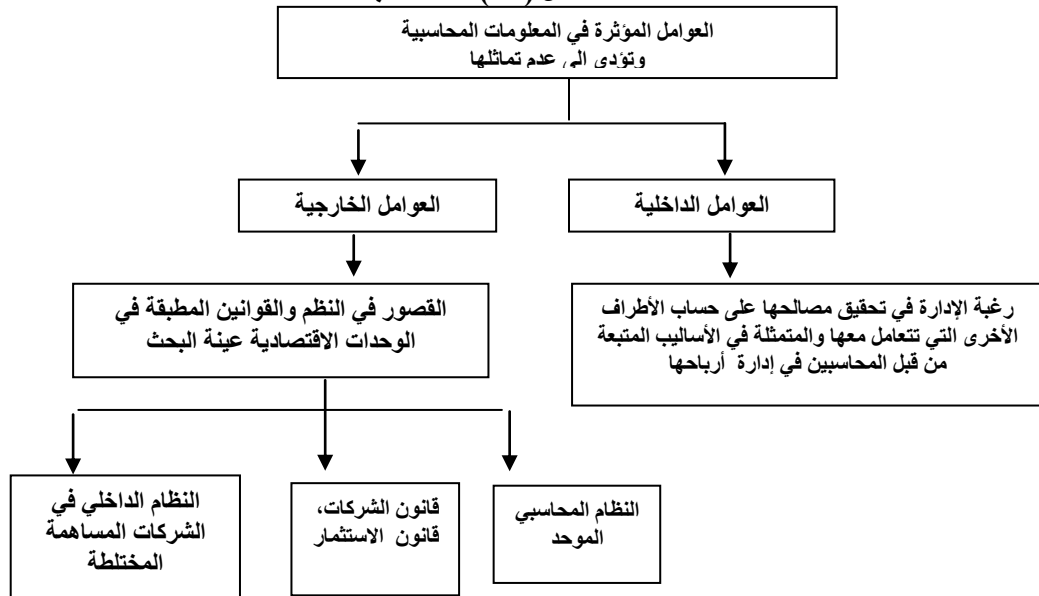
المحور الاول / منهجية البحث والدراسات السابقة

اولا : منهجية البحث

١- مشكلة البحث / تمثل مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين كل من الادارة ومستخدمي تلك المعلومات في الوحدة اقتصادية عينة البحث والتي تخضع الى تطبيق مجموعة من النظم والتعليمات والتشريعات النافذة، والتي من شأنها ان تجعل الإدارة تمتلك ولها السيطرة والاطلاع الكامل على كافة المعلومات، أما الأطراف الأخرى التي تتعامل مع الوحدات الاقتصادية فليس لها تلك السيطرة والاطلاع، لذا فان مشكلة البحث تتمثل في التساؤل الاتي :-

- الى أي مدى تؤثر مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية عينة البحث في القرارات التي يتخذها الأطراف المستخدمة لتلك المعلومات ؟

الشكل (١) مشكلة البحث



المصدر : إعداد الباحث

٢. هدف البحث: يهدف البحث الى التعرف على العوامل التي تؤدي الى حدوث مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية عينة البحث، وايجاد الوسائل الكفيلة للحد من تأثير تلك العوامل على قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال :-

أ. التعرف على العوامل الداخلية التي أدت إلى عدم تماثل المعلومات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية عينة البحث، والتي تمثلت في الضغوط التي تفرضها الإدارة على المحاسبين لإتباع طرائق تؤدي إلى تعظيم منافعهم الشخصية.

ب. إبراز نقاط الضعف في القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم عمل الوحدات الاقتصادية عينة البحث.
ج. تقديم الاقتراحات التي من شأنها أن تخفف من تأثير الإدارة على المحاسبين ومن ثم التخفيض من ممارسات الإدارة تجاه تعظيم منافعها الشخصية.

د. تقديم مقترحات إلى الجهات التي تنظم عمل المحاسبين لتعديل القصور في القوانين والأنظمة .
هـ . إلزام المحاسبين بالتمسك بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. الذي يكفل الوصول إلى معلومات محاسبية تعكس الوضع المالي للمنشأة بصورة عادلة، بدون أي تلاعب أو تحوير في البيانات المالية مما يؤدي إلى الحد من تأثيرات مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف التي تتعامل مع الوحدات الاقتصادية وجعل المعلومات المحاسبية تتلائم مع احتياجات متخذي القرارات.

٣. أهمية البحث :- إن لقدرة الإدارة وسيطرتها على العديد من الأمور المالية والمحاسبية عن الوحدات الاقتصادية والمتمثلة فرصها الاستثمارية، والعوائد التي تحققها سواء الآن أو في المستقبل، والمخاطر التي تتعرض لها، جعلها تتبع أساليب من شأنها جذب أكبر عدد من المساهمين، ولسبب إن زيادة عدد المساهمين تتناسب طردياً مع زيادة أرباحها السنوية، ولتحقيق أكبر قدر لمصالحها على حساب ملائمة المعلومات التي تعكسها القوائم المالية، فضلاً عن وجود القصور في الأنظمة والتعليمات التي تحكم عمل الوحدات الاقتصادية، واستغلال الإدارة لنقاط الضعف والثغرات في هذه الأنظمة والتعليمات، فضلاً عن وجود قصور في تطبيق معايير السلوك المهني

٤. فرضيات البحث: يقوم البحث على الفرضيات الآتية:-

الفرضية الأولى: هنالك علاقة احصائية ذات طبيعة معنوية بين تخفيض القصور في الأنظمة والقوانين المتبعة في الوحدات عينة البحث وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الاطراف المستخدمة لها.

الفرضية الثانية: هنالك علاقة احصائية ذات طبيعة معنوية بين القضاء على أساليب إدارة الأرباح في الوحدات عينة البحث والقضاء على عدم تماثل المعلومات بين الاطراف المستخدمة لها.

الفرضية الثالثة: هنالك علاقة احصائية ذات طبيعة معنوية بين اتباع معايير السلوك المهني للمحاسبين والمدققين في الوحدات عينة البحث وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الاطراف المستخدمة لها.

الفرضية الرابعة: هنالك علاقة احصائية ذات طبيعة معنوية بين المبادئ المحاسبية المتبعة في الوحدات عينة البحث ومشكلة عدم تماثل المعلومات بين الاطراف المستخدمة لها.

٥. طريقة البحث: سوف يتم اختبار فرضيات البحث من خلال الآتي:-

أ. الجانب النظري :-يعتمد الباحث على ما تناولته الأدبيات المحاسبية سواء أكانت هذه المصادر عربية أم غير عربية بأنواعها كافة (كتب، بحوث ودراسات منشورة ومقالات) المتوفرة في المكتبات أو على شبكة الانترنت فضلاً عن القوانين الصادرة والتي تتعلق بموضوع البحث .

ب. الجانب التطبيقي:- لإثبات أو نفي فرضية البحث من الناحية التطبيقية سيعتمد الباحث على :-

١ . بحث القوانين والأنظمة العراقية التي تحكم عمل الوحدات الاقتصادية المبحوثة والتي شملت مجموعة من الشركات القطاع المختلط والعام لسنة ٢٠١٢ ، لكونها ابدت مساعدة وتوفير المعلومات للباحث بشكل أفضل.

أ. شركة الهلال الصناعية.

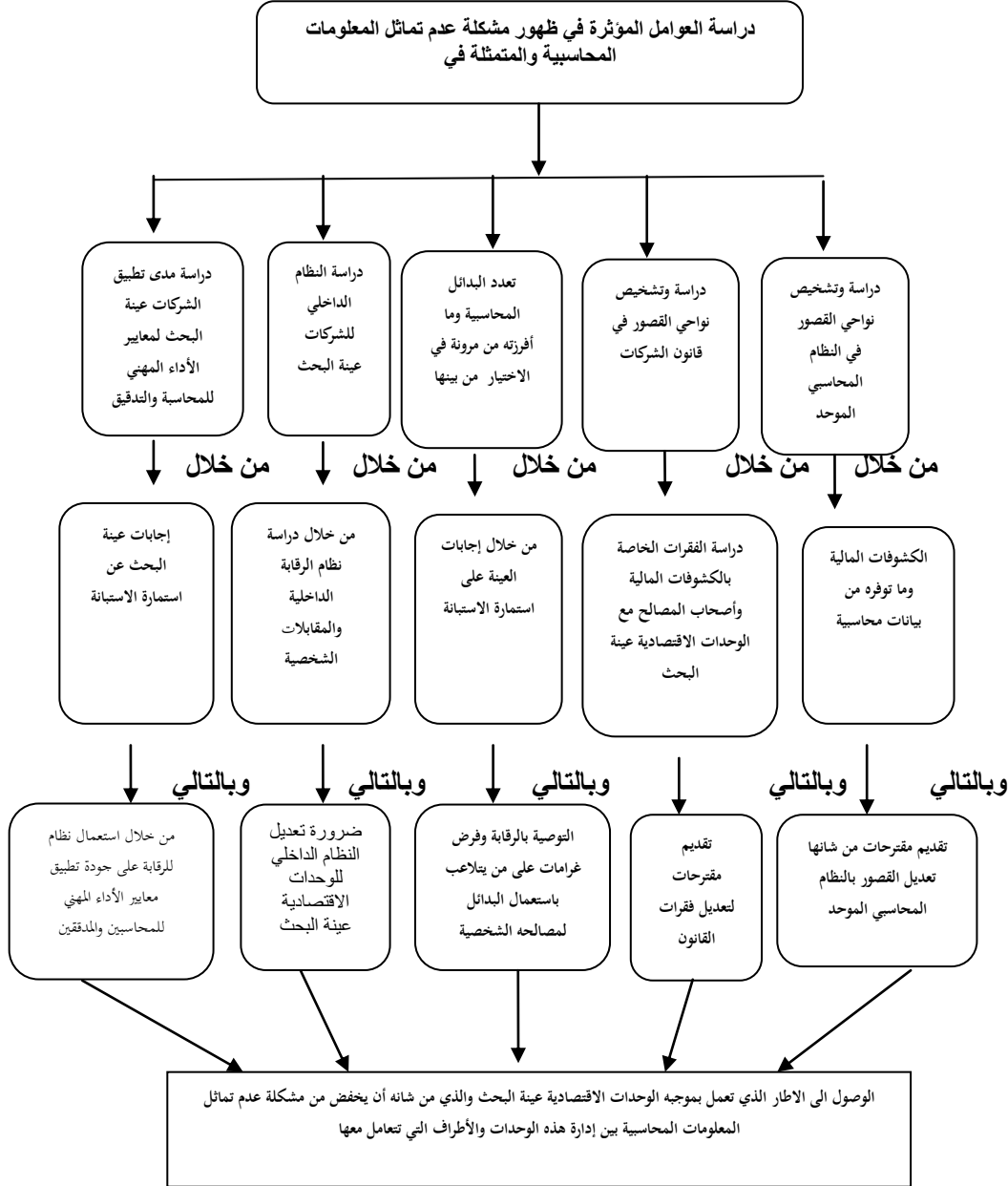
٢. شركة أور العامة للصناعات الهندسية.

٣. الشركة العامة للزيوت النباتية.

وقد تم استخدام استمارة الاستبانة المبينة في الملحق رقم (١) لإثبات أو نفي فرضيات البحث ، والتي وزعت على عينة من المحاسبين والمدققين والعاملين في الوحدات الاقتصادية عينة البحث، فضلاً عن مجموعة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

٦. المخطط الإجرائي للدراسة : الشكل رقم (٢) يمثل الإجراءات التي يتخذها الباحث للخوض في موضوع البحث.

شكل رقم (٢) المخطط الإجرائي للدراسة



الشكل/ اعداد الباحث

ثانيا . دراسات سابقة والمساهمة العلمية للدراسة الحالية

١. دراسات سابقة :- يستعرض الباحث في هذه الفقرة الدراسات التي تناولت موضوع مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية ، والجدول فيما يأتي يمثل المساهمات العلمية التي تناولت موضوع البحث



الدراسات السابقة

جدول (١) يمثل الدراسات العربية

ت	اسم الدراسة وطبيعتها	اسم الباحث او الباحثين والسنة	اهداف الدراسة	اهم الاستنتاجات والتوصيات التي قدمتها الدراسة
١	العلاقة بين هيكل رأس المال ومقسوم الأرباح وأثرهما في لا تماثل المعلومات (اطروحة دكتوراه)	الزبيدي ، شذى عبد الحسين جبر علي ، ٢٠٠٩ (بحث منشور)	هدفت الدراسة الى تحليل واختبار العلاقة بين قرارات هيكل رأس المال وقرارات مقسوم الأرباح وتحديد فيما كانت قرارات هيكل رأس المال ومقسوم الأرباح المتخذة في ضوء الميزة المعلوماتية للإدارة تحقق عوائد غير اعتيادية لا يمكن ان يحققها المستثمرون في السوق ، وعينة الدراسة شملت ١٥ شركة في قطاع تكنولوجيا المعلومات المكونة لمؤشر (S&P500) في سوق نيويورك للأوراق المالية للمدة (١٩٩٨-٢٠٠٧)	١. انخفاض نسب مقسوم الأرباح في الشركات وذلك لوجود فرص استثمارية تحتاج الى تمويل ، وكذلك لتحسين موقف السيولة فيها . ٢. ان الشركات لا تطبق الانكماش في تمويل رؤوس أموالها ، وان نتائج تحليل لا تماثل المعلومات جاءت متوافقة مع عدم اتباع الشركات للانكماش ، اذ أثبتت النتائج انخفاض لا تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين ، كما ان اغلب الشركات المدروسة لم تحقق عوائد غير اعتيادية لأسهمها بل العكس كان العائد المتوقع اكبر من العائد المتحقق لأسهم الشركات. وأوصت الدراسة بما يلي: ١. تشجيع الشركات العراقية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية على تضمين قوائمها المالية بيانات أكثر تفصيلاً عن نتائج أعمالها ومركزها المالي والمتعلقة بإيرادات المبيعات ومستوى أرباحها ورأس المال العامل والنسب المالية المتعلقة به ، وكذلك قائمة التغير في المركز المالي والتدفق النقدي ليتسنى للباحثين الاستفادة من هذه المعلومات لإعداد دراستهم. ٢. توجيه الباحثين بالتركيز والاهتمام من الناحية المعرفية والتطبيقية بموضوع لا تماثل المعلومات وأثرها على القرارات المالية التي مازالت بحاجة إلى المزيد من الدراسة والتعمق والتي لم يتاح للدراسة الحالية التوسيع فيها .



<p>١. واتضح أن وجود الوسطاء الماليين ولاسيما المصارف، يحد من المشاكل الناجمة عن عدم تماثل المعرفة، ومن ثم يلعب دورا كبيرا في ضخ التمويل من وحدات الفانض المالي إلى وحدات العجز المالي، وأن أهمية التمويل المقدم من المصارف يجعل دور أسواق الأوراق المالية دورا صغير كمصدر للتمويل الخارجي لمؤسسات قطاع الأعمال غير المالي.</p> <p>٢. ولقد أثبت التحليل الاقتصادي في نطاق الدراسة أن النتائج المترتبة على مشاكل عدم تماثل المعرفة وهي الاختيار العكسي والمخاطر المعنوية التي تقدم تفسيراً مقنعاً للملامح الأساسية التي يتميز بها الهيكل المالي المعاصر في معظم دول العالم.</p> <p>وقد أوصت الدراسة بما يأتي :</p> <p>١. ان النموذج الإسلامي يقدم الحل كبدل للدين متمثل في المشاركة والمضاربة، وهذا صحيح لاسيما وإذا كان الشركاء متعاونين ويسود بينهم الصدق والأمانة، ولكن المشاركة لن تلغي وجود أساليب وطرق للاحتيال وإخفاء للمعلومات ، والدليل أن البنوك الإسلامية ربما عانت من ذلك ، واتجهت للمرابحة مضطرة.</p> <p>٢- يقدم الإسلام البيئة الصالحة للحد من عدم تماثل المعرفة من خلال تحريم الغش والخداع والاحتيال وعدم الأمانة، ان النموذج الإسلامي يقدم الحل كبدل للدين متمثل في المشاركة والمضاربة، وهذا صحيح لاسيما وإذا كان الشركاء متعاونين ويسود بينهم الصدق والأمانة ، ولكن المشاركة لن تلغي وجود أساليب وطرائق للاحتيال وإخفاء للمعلومات ، والدليل أن البنوك الإسلامية ربما عانت من ذلك ، واتجهت للمرابحة مضطرة. ٣- يقدم الإسلام البيئة الصالحة للحد من عدم تماثل المعرفة من خلال تحريم الغش والخداع والاحتيال وعدم الأمانة،</p>	<p>تهدف هذه الدراسة الى تقديم تحليل مبسط للهيكل المالي المعاصر وأثار عدم تماثل المعرفة (أو المعلومات) بين المتعاملين في الأسواق المالية على الملامح الأساسية للهيكل المالي ، والهيكل المالي يعرف على أن المزيج التمويلي من المصادر المختلفة (قروض وأسهم وسندات وأوراق تجارية) المتاحة لوحدات قطاع الأعمال غير المالي ولوحدات القطاع العائلي، والتحليل يقتصر على الهيكل المالي المستمد من المصادر الخارجية.</p>	<p>الناقة، أ.د. أحمد أبو الفتوح ٢٠٠٩</p>	<p>٢</p> <p>أثار عدم تماثل المعرفة في الأسواق المالية على تشكيل الملامح الأساسية للهيكل المالي المعاصر</p>
--	---	--	--



عدم تماثل المعلومات المحاسبية - الأسباب والمعالجات المقترحة

<p>١. إن مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المالكين والإدارة من أهم مشاكل الوكالة وأوسعها وتعد السبب الرئيس لجميع مشاكل الوكالة الأخرى (الاختيار المعاكس ، وعدم التأكد ، والمخاطرة الأخلاقية) وتنتج بسبب ان المعلومات الدقيقة والموثوقة والملائمة لاتخاذ القرارات ورقابة وتقويم أداء الإدارة (الوحدة) تقدم وتعرض من الإدارة (الوكيل) التي تعد المنتج والمحتكر لهذه المعلومات ، التي يكون لديها الحافز لتحريفها وإظهارها بصورة لا يستطيع من خلالها المالكون ملاحظة السلوك والأداء المنحرف لها خوفاً من استعمالها ضدها أو لقياس وتقويم ادائها .</p> <p>٢. كفاية وفاعلية أي نظام تقويم أداء سواء كان الأداء قصير الأجل ام طويل الأجل ، يتوقف على درجة توفر المعلومات المحاسبية السليمة والموثوقة أي المحكومة بالمعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وقدمت الدراسة التوصيات الآتية :-</p> <p>١. هو توجيه العناية بأنشطة البحث والتطوير مع ضرورة التركيز على تقويم أداء الإدارة ستراتيجياً ،</p> <p>٢. كذلك ضرورة توفير الدعم الحكومي للوحدات الاقتصادية المساهمة لتتمكن الوحدة من المنافسة في السوق المحلية، وأدخال التكنولوجيات الحديثة لتتمكن منتجاتها من مضاهاة المنتجات المستوردة.</p>	<p>لقد هدفت الدراسة الى الوقوف على مدى (درجة) تأثير المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الاستراتيجي (طويل الاجل) للوحدات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية في ظل مفاهيم نظرية الوكالة ، وذلك من خلال اختيار بعض المتغيرات المؤثرة في الاداء الاستراتيجي والتي تمثلت في تعظيم الربح في الاجل القصير ، وعدم تماثل المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات لكلاً من المالكين والإدارة ، والسياسات المحاسبية المطبقة في الوحدة .</p>	<p>مسير ، رباب وهاب ، ٢٠٠٩</p>	<p>٢</p> <p>دور المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الاستراتيجي في ظل مفاهيم نظرية الوكالة (دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية) (رسالة ماجستير)</p>
---	---	--------------------------------	---

جدول (٢) الدراسات الأجنبية

ن	اسم الدراسة	اسم الباحث او الباحثين والسنة	اهداف الدراسة	اهم النتائج التي توصلت اليها
١	Corporate Governance Mechanisms and symmetric Information: An Application On the U. K. Capital market	Abdellatif, 2009	<p>تهدف الدراسة بشكل اساسي الى اثبات دليل تطبيقي حول امكانية استخدام اليات حوكمة الشركات (الداخلية والخارجية) للرقابة على وتخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات ، ومن خلال:-</p> <p>١. اختبار بعض متغيرات حوكمة الشركات على عدم تماثل المعلومات.</p> <p>٢. اختبرت الدراسة اثر حوكمة الشركات باستخدام قيم مؤشرات خدمات المساهمين المؤسسية (ISS) على عدم تماثل المعلومات.</p> <p>٣. اختبرت الدراسة إمكانية استخدام متغيرات حوكمة الشركات كوسيلة للتنبؤ بدرجة عدم تماثل المعلومات وتقييم مؤشرات حوكمة الشركات.</p>	<p>باستخدام عينة عددها ٣٩٢ من الشركات البريطانية غير المالية المدرجة في سوق لندن للاوراق المالية ، توصلت الدراسة الى النتائج التالية :-</p> <p>١. وجدت الدراسة ان حجم وانشطة المجلس واللجان والاستقلالية ، وتعويضات المديرين التنفيذيين ، وعدد المستثمرين داخل الشركة وطريقة تمويل الدين ترتبط سلبيا بعدم تماثل المعلومات، اما الداخليات والمالكين وعدد المؤسسين ترتبط ايجابيا بعدم تماثل المعلومات.</p> <p>٢. ان المؤشرات الفرعية لحوكمة الشركات والتي ترتبط بمجلس الادارة ، التدقيق وتعويضات المديرين التنفيذيين ترتبط بشكل سلبي بمشكلة عدم تماثل المعلومات.</p> <p>٣. ان مؤشرات حوكمة الشركات والمتعلقة بالصناعة ترتبط سلبيا بعدم تماثل المعلومات ، أي ان جودة حوكمة الشركات تؤدي الى تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات.</p>



عدم تماثل المعلومات المحاسبية - الأسباب والمعالجات المقترحة

<p>توصلت الدراسة الى النتائج التالية:- ١. الاختلافات المتماثلة لعوائد معدل المخاطرة في السوق للسيولة وذلك بسبب أن عوامل خطر السيولة يقيم في البورصة على أساس ثلاث نماذج للبدائل السعرية ٢. ثانيا، تشير الأدبيات أن المعلومات غير المتماثلة هي العامل المحدد لأسعار الأصول. تتبع هذا المسار او الخط التالي للبحث ، والمستند على او بناء على السيولة المسعرة بصورة شائعة)، واختبرت الدراسة الفرضية القائلة بأن السيولة تشير الى عدم تماثل المعلومات ، وتجد أن هذا حالة في بورصة شنغهاي</p>	<p>تهدف الدراسة الى تحقيق ثلاث قضايا أساسية : ١. مخاطر السيولة فيما اذا كانت مقيمة على أساس أسعار الأسهم في بورصة الأسهم الصينية . ٢. دور عامل السيولة في توليد المعلومات غير المتماثلة، ٣. إذا كانت المعلومات غير المتماثلة تسبب انهيار السوق . وتم اختبار ذلك من خلال الاستفادة من البيانات عن الفترة من يناير 1995 إلى مايو ٢٠٠٩ المتعلقة بورصة شنغهاي الصينية،</p>	<p>Paresh Kumar Narayan And Xinwei Zheng 201١،</p>	<p>(Asymmetric information and Market Collapse: Evidence from the Chinese Market) (عدم تماثل المعلومات وانهيار الأسواق ، دليل من السوق الصيني)</p>	<p>٣</p>
<p>توصلت الدراسة الى ان نموذج مشاركة الارباح والخسائر PLS يمكن أن يؤدي الى الممارسات التجارية إلى أقل مخاطرة . لرؤية هذا الاحتمال، يمكن من المفترض فحص ثلاث فئات :- ١. الطبقة الأولى هي عندما يسيطر السكان من أعمال من قبل الأشخاص للخطر محايد . في هذه المجموعة، فإن العائد المتوقع هو نفسه فقط، بغض النظر عن التكنولوجيا التي تطبق ولكل نوع من التكنولوجيا سيكون -اختار عشوائيا من قبل المقترض. ويعبارة أخرى، فإن نسبة تكنولوجيا اختياره سيتم توزيع بالتساوي.</p>	<p>قدم هذا البحث تقييما رياضيا على صحة الربح والخسارة) عقد القائم ضد مشاكل عدم تماثل المعلومات على وجه الخصوص وتبين لنا أن تقاسم شكل الأرباح والخسائر لديه آلية الكامنة للتغلب على سوء الاختيار والمعنوية مشاكل الخطر . على وجه التحديد، سوف يتبين أن المشاركة في الربح والخسارة، العقود محصنة نسبيًا للمشاكل . هذا ويرجع ذلك إلى آلية متوافقة يسمى حافظ المقدمة من العقود . PLS. نقترح أيضا آلية لتجميع المخاطر للاستيلاء على التعرض</p>	<p>Toni Bakhtiar, 2014</p>	<p>Mathematical Assessment on the Robustness of profit and loss sharing Mechanism Against Adverse Selection and Moral Hazard Problems التقييم الرياضي على صحة آلية تقاسم الربح والخسارة مقابل مشاكل سوء الاختيار و المشكلة الأخلاقية</p>	<p>٤</p>
<p>توصلت الدراسة وبناء على اختبار عينة من متكونه من 76 شركة من الشركات المسجلة في بورصة طهران للأوراق المالية) خلال عام ٢٠٠٥ إلى ٢٠١١ :- ١. والنتائج الأولية تدعم ان الأولوية للأرقام المحاسبية على التدفقات النقدية في السوق ، ٢. ومن ناحية أخرى، عندما تكون المعلومات غير متماثلة، والأرقام المحاسبية لا تزال أكثر ملائمة من التدفقات النقدية ، والحصول على مزيد من المحتوى المعلوماتي الملائم، وفي الوقت نفسه ، في الشركات الصغيرة ملائمة قيمة الأرقام المحاسبية بالمقارنة مع التدفقات النقدية هو أكثر من ذلك؛ أما في الشركات الكبيرة، والمحتوى المرتبط بالأرقام الحسابات وأرقام التدفق النقدي لا تختلف كثيرا. واوصت الدراسة بما يلي : ١. تكثيف الجهود لاعداد الدراسات حول موضوع لا تماثل المعلومات وربطها بالمتغيرات البنينة المعاصرة كما في الدراسات التي تجرى على سوق طوكيو للأوراق المالية. ٢. تزويد كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية باحتياجاتهم منها .</p>	<p>تهدف الدراسة الى اختبار ملائمة قيمة المحتوى المعلوماتي للتدفقات النقدية والأرقام المحاسبية ، في الحالات التي تكون فيها المعلومات غير متماثلة ومقارنة محتوى المعلومات المتعلقة مع بعضها ، لتوضيح دور الأرقام المحاسبية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار وتخفيض مشاكل الوكالة خصوصا الناتجة من عدم تماثل المعلومات في الأسواق الناشئة .</p>	<p>Javad Moradi, and others</p>	<p>Asymmetric Information and the Role of Accounting in Emerging Markets Evidences from TSE المعلومات غير المتماثلة ودور المحاسبة في الأسواق الناشئة (أدلة من بورصة طهران (بحث منشور)</p>	<p>٤</p>

٢. المساهمة العلمية للدراسة الحالية :-

١. بينت الدراسة الحالية تأثير القصور في النظام المحاسبي الموحد المتبع في الوحدات الاقتصادية عينة البحث وما نتج عنه من عدم مواكبة المتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة واحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، مما أدى إلى ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٢. بحثت الدراسة الحالية في فقرات النظام الداخلي في الوحدات الاقتصادية عينة البحث وما نتج عنه من ثغرات أدت إلى ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ومن ثم قدمت الدراسة الحالية مقترحات لتعديل النظام الداخلي للوحدات عينة البحث.
٣. قدمت الدراسة الحالية مقترحات لتعديل القوانين التي تعمل الوحدات الاقتصادية في ظلها ، مثل قانون الشركات والتي من شأنها حماية المساهمين كطرف أساسي من الأطراف التي تتعامل مع الوحدات الاقتصادية عينة البحث.
٤. قدمت الدراسة الحالية مقترحات لغرض تخفيض المرونة التي وفرتها المبادئ والقواعد المحاسبية ، والتي تعد من أهم الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية.
٥. بحثت الدراسة تأثير اتباع معايير الأداء المهني للمحاسبين والمدققين وقدمت مقترحات من شأنها تطوير كفاءة عمل النظام ومن خلال استعمال نظام للرقابة على جودة تطبيق معايير الأداء المهني للمحاسبين والمدققين.
٦. بينت الدراسة إن أهم العوامل المؤثرة في ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية خطط الحوافز وسلوكيات وأخلاقيات الإدارة .

المحور الثاني / الإطار النظري لمشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية

أولاً :- تعريف مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية :- تحدث مشكلة عدم تماثل المعلومات عندما يمتلك طرفاً واحداً في المعاملة معلومات أفضل أو أكثر من الطرف الأخرى أو الأطراف الأخرى ، أي عندما يمتلك البائع مثلاً معلومات عن منتج أكثر مما يمتلكه أو يعرفه المشتري ، أو يعرف المقرض أكثر من المقرض حول جدارته الائتمانية ، والمديرون التنفيذيون يعرفون أكثر من المساهمين حول أرباح الشركة ومستقبلها ، وزبائن التأمين يعرفون أكثر من شركة التأمين حول مخاطر حوادثهم ، والمستأجرين يعرفون أكثر من أصحاب الأراضي حول ظروف الحصاد وجهود عملهم الخاص وهكذا ، وتفترض نظرية لا تماثل المعلومات إن هناك على الأقل طرف واحد في المعاملة يمتلك معلومات مناسبة ووثيقة الصلة في حين الطرف (أو الأطراف) الأخرى لا تمتلك تلك المعلومات (الزبيدي - ٢٠٠٩ : ٥٥) ، إذ أن الاتصال سيكون غير كفء بين الأصيل والوكيل لأسباب عدة :- (Grote,D.,2000:14-21)

- أ. تشعب وكثرة الأعمال التي يوكل بها الأصيل إلى الوكيل.
 - ب. قد يكون إخفاء متمدد للمعلومات من قبل الوكيل بحجة ضعف وسائل الإرسال والاستقبال.
 - ج. عندما تكون قدرة الأصيل على إدراك ومتابعة تصرفات الوكيل مقيدة ومحدودة بعوامل عدة معروفة فقط للوكيل وبالتالي سيخفف الوكيل من جهوده أو يتهربون بسبب قدرتهم على تخفيض أداءهم.
- وهناك أسباب أخرى مثل، الاختلافات في التحفيز والاختلاف في المعرفة، فمن حيث الاختلاف في التحفيز. أن خسارة شركة انرون كانت بسبب تأكيد الوحدة الاقتصادية على تعظيم المصلحة الذاتية للوكلاء وفي النتيجة كان ذلك على حساب مصلحة الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تكبد المساهمون خسارة مالية كبيرة فضلاً عن خسارة الوحدة الاقتصادية سمعتها ، أما الجانب الثاني فإن الاختلاف في المعرفة بسبب عدم معرفة المالكين على قدر كاف من المعلومات بحكم موقعهم وواجباتهم الموكلة لهم، وبالتالي فإن المدير على علم ومعرفة أكثر من الأصيل بالجوانب الإدارية والمالية للوحدة الاقتصادية كافة. (Grote,D.,2000:14-21)



عدم تماثل المعلومات المحاسبية - الأسباب والمعالجات المقترحة

ويرى الباحث ان مشكلة عدم تماثل المعلومات هي المشكلة التي تنشأ نتيجة لعدم تمام أحد الاطراف التي تتعامل مع الوحدة الاقتصادية بالمعلومات الكافية التي تمكنه من اتخاذ القرارات السليمة. ويترتب على وجود عدم تماثل المعلومات ظهور نوعين من المشاكل :-

أ. مشكلة الاختيار السيئ :- تظهر مشكلة الاختيار المعاكس عندما يمتلك الوكيل المعلومات التي تثبت إنها مفيدة له لاتخاذ القرارات ، وان الأصل لا يعرفها، لذلك فان الأصل لا يستطيع معرفة إذا كان الوكيل قد اتخذ قرارات ملائمة في ضوء المعلومات التي تمت معالجتها من خلال، الوكيل لأن الأصل لا يمتلك هذه المعلومات. إذ ترتبط مشكلة الاختيار المعاكس بعملية تعيين المدراء ، فمن الشروط المتعارف عليها في التعيين لوظيفة المدير توفر مهارات عديدة منها المهارات الإدارية والفنية، المهارات الشخصية والتفاعلية، المهارات الفكرية، ومهارات الاتصال، إذ أن هذه المهارات ضرورية للارتقاء بالمستوى الإداري للوحدة الاقتصادية ومن ثم تحقيق أهدافها. (جواد، ٢٠٠٠: ٤٣-٤٦).

ومن الأمثلة على مشكلة الاختيار المعاكس في حالة أسواق السيارات المستعملة فأن البائع هو الوكيل والذي يلاحظ جودة السيارات التي يمكنه بيعها ، بينما المشتري لا يلاحظ تلك الجودة لان خبرة البائع أكثر من خبرة المشتري وبالتالي فان البائع يمتلك معلومات أكثر من المشتري وبالتالي فان البائع يمكن أن يبيع سيارة ذات جودة رديئة بسعر السيارة نفسه والتي تحمل ذات الجودة العالية ، بينما المشتري لا يمكن أن يكتشف الاختلاف بين السيارة ذات الجودة العالية من الجودة المنخفضة إلا بعد مدة من الزمن . إذن فالأصل يتأثر بمشكلة الاختيار المعاكس كما لاحظنا في المثال أعلاه ولا يمكنه أن يلاحظ قدرات ومهارات المدراء الفعلية إلا بالعمل والممارسة وبمرور الوقت يكتشف أن اختياره ايجابي أو سلبي وحينئذ يكتشف المالكون مهارات المدراء الفعلية. (Padilla, 2001:9)

ولمعالجة هذه المشكلة حدد (Spence, 1973) آليتين للمعالجة، الأولى هو أن يتم اختيار المدراء ذوي الخبرات القابلة للتطوير وتطوير قدراتهم من خلال التعليم مع مراعاة محدد (التكلفة/المنفعة). أما الثانية لمعالجة مشكلة الاختيار المعاكس وهي عملية الانتقاء (Screening) ففي ظل هذه الحالة يستعمل الأصل مجموعة من الخصائص التي يمكن ملاحظتها والتي ترتبط بمقاييس المنفعة. لينتقي من هم أكثر ملائمة لأداء العمل المتوقع على أساس المهارات المتوفرة. ويمكن للأصل أن يلاحظ الخصائص لعدد من المدراء وينتقي الأفضل . ويرى (الجبوري، ١٩٩٩) إن المحدد الرئيس لاختيار المدير المناسب الذي ينبغي أن يعتمد المالكون ومجلس الإدارة هو مستوى المهارة والكفاءة التي يمتلكها المدير وان لا تدخل في عمليات الاختيار العوامل الأخرى كالضغوطات والوساطة التي يمارسها بعض المساهمين أو لجنة الاختبار لان تدني مستوى مهارة المدير سيؤدي إلى ضياع مستقبل الوحدة الاقتصادية. (الجبوري، ١٩٩٩: ١٠)

اي ان عدم توافر المعلومات لدى المستثمرين تجعلهم غير قادرين على تحديد اي من الوحدات الاقتصادية ذات معدلات عائد متوقعة مرتفعة ومخاطر منخفضة وايها ذات معدلات عائد متوقعة منخفضة ومخاطر مرتفعة، لذلك فعند دخول المستثمر الى الاسواق المالية سيكون على استعداد لعرض سعر لايعكس الجودة الحقيقية، بل يعكس متوسط الجودة للاسهم المطروحة في السوق وهو سعر يقع بين القيمة الاقتصادية الحقيقية للاسهم الجيدة والقيمة الحقيقية للاسهم الرديئة ، وهذا السلوك من قبل المستثمر لا يشجع مديري الشركات الجيدة على طرح اسهمهم داخل السوق لعلمهم ان هذه الاوراق ستباع باقل من قيمتها الاقتصادية الحقيقية ، اما مديرو الشركات الرديئة هم الاكثر رغبة في طرح اسهمهم لعلمهم بان المستثمرين المرتقبين على استعداد لعرض اسعار تفوق القيمة الاقتصادية الحقيقية لاسهمهم ، لذلك فهم يخدمون السوق مما يجعل المستثمر المرتقب عرضة لمشكلة الاختيار السيء الامر الذي يحجب الكثير من المستثمرين عن التعامل مع هذه الاسواق المالية، مما يؤدي الى آثار سلبية ليس فقط على اداء هذه الاسواق، ولكن ايضا على اداء الاقتصاد القومي وذلك لعدم فاعلية هذه الاسواق على تعبئة المدخرات وتوجيهها للوحدات الاقتصادية الجيدة التي تتوافر لديها فرص استثمارية منتجة تسهم في زيادة النمو الاقتصادي للمجتمع.

Http://encyclopediamarwaniyeh.blogspot.com/2014/09/blog-post_96.html

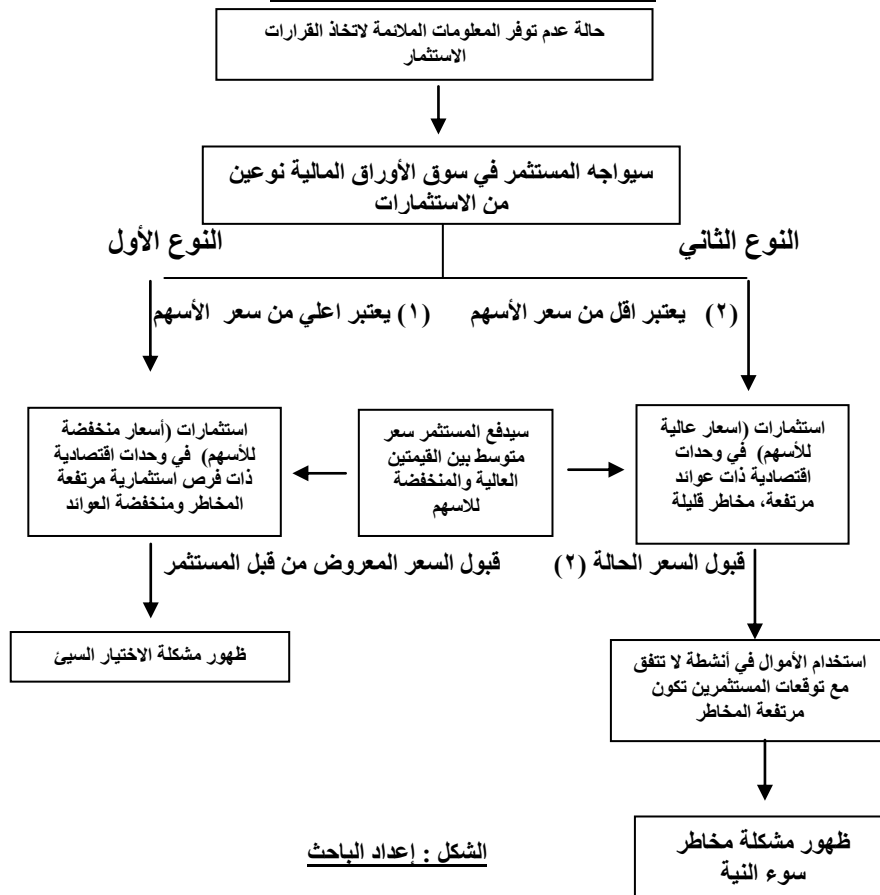
ب. مشكلة مخاطر سوء النية: تحدث المشكلة حتى مع افتراض قدرة المستثمر على التفرقة بين الجيد والسيئ

من الوحدات الاقتصادية قبل الاستثمار ، ومن ثم عدم تعرضهم لمشكلة الاختيار السيئ ، إلا أنهم لا يزالون عرضة لمشكلة أخرى تحدث بعد الاستثمار وهي احتمال تعرضهم لمخاطر سوء النية من قبل مستخدمي الأموال الذين يقومون باستخدام الأموال في أنشطة لا يرضى عنها أصحاب الأموال (المستثمرين) كالأنشطة غير المنتجة أو مرتفعة المخاطر، الأمر الذي يزيد من فرص عدم قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم المالية تجاه أصحاب الأموال، فعلى سبيل المثال نجد أن عدم تماثل المعلومات بين مديري الوحدات الاقتصادية وحملة الأسهم العادية يعرض حملة الأسهم لهذا النوع من المشكلات، بعبارة أخرى إن عدم توافر المعلومات لدى حملة الأسهم عن كيفية استخدام أموالهم بواسطة مديري الشركات يجعلهم عرضة لهذه المشكلة ، فانفصال الملكية عن الإدارة داخل الشركات المساهمة يزيد من احتمال قيام المدراء في هذه الشركات باستخدام أموال المستثمرين في القيام بأنشطة استثمارية غير منتجة كبناء وتجهيز مكاتب فاخرة أو شراء سيارات فاخرة للاستخدام الشخصي أو استخدام الاستثمارات في تنفيذ استراتيجيات غير منتجة وليس من شأنها زيادة الربحية ولكن لتدعيم مكانه أو زيادة نفوذ هؤلاء المديرين، كالاستراتيجيات الخاصة بشراء شركات أخرى فقط لزيادة حجم الشركة وما يترتب عليه من زيادة نفوذ هؤلاء المديرين وانخفاض احتمال تعرض الشركة للبيع، ويطلق على هذا النوع من المشاكل التي يتعرض لها حملة الأسهم بعد عملية الاستثمار بمشكلة الوكالة ، أي عدم قدرة مديري الشركات باعتبارهم وكلاء لحملة الأسهم على تعظيم ثروتهم، وذلك لعدم مقدرة المستثمرين على المتابعة الدائمة لأنشطة الشركة، وذلك نظرا لما تتطلبه هذه العملية من تكاليف ووقت وجهد.

Http://encyclopediamarwaniyeh.blogspot.com/2014/09/blog-post_96.html

ويمكن تمثيل مشكلة عدم تماثل المعلومات بالشكل التالي:

شكل (٢) مشكلة عدم تماثل المعلومات



الشكل : إعداد الباحث

ثانياً: - العوامل المؤثرة في مشكلة عدم تماثل المعلومات :

هنالك العديد من العوامل التي تؤثر في مشكلة عدم تماثل المعلومات وهي:-

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية

المجلد (٢٢) العدد (٨٧) لسنة ٢٠١٦

١. طبيعة النظام الاقتصادي : يعصد بالنظام الاقتصادي درجة تدخل الدولة في الأنشطة الاقتصادية فكلما زادت درجة التدخل، قلة درجة المرونة في النظم المحاسبية، وأصبحت الأنظمة تمارس من خلال القوانين والتشريعات الحكومية. ففي البلدان الاشتراكية مثلاً، تملك الدولة وسائل الإنتاج، ويتوافر لهذه الدولة نظم موحدة لتسهيل وظيفة الدولة في التخطيط والرقابة، كما يوجد عدد محدود من مستخدمي المعلومات المحاسبية عدا الدولة. أما في اقتصاديات السوق الرأسمالي ومع سيادة الملكية الخاصة والحرية في الممارسات المحاسبية، وعدد كبير من مستخدمي المعلومات المحاسبية فضلاً عن الدولة وبسبب درجة عدم التأكد العالية في البيئة المحيطة بالنظام الرأسمالي. فإن متخذي القرارات يكونوا بحاجة كبيرة الى المعلومات المحاسبية لتقليل درجة عدم التأكد هذه، وهناك دول تقع بين هذين النظامين، والخاصية الاقتصادية ذات العلاقة هنا هي السياسات النقدية والمالية المستخدمة من قبل الدولة، ومنها التشريعات الضريبية (Arpan & Radebangh, 1985: 13) و(ابو زيد، ٢٠٠٥: ١٥٧).

٢. الضريبية : تعد الضريبة احد الأسباب الرئيسية للاختلافات الموجودة في التطبيقات المحاسبية، بسبب تأثيرها المتباين في نماذج الإبلاغ، فضلاً عن كونها أحد عوامل تطور المحاسبة في الدول كافة بغض النظر عن النموذج المستعمل. ويختلف أثرها في أنموذج الإبلاغ باختلاف المدخل الاقتصادي المستعمل. فإن هناك انفصال واضح بين المحاسبة المالية والمحاسبية الضريبية، فيعد الهدف من الضريبة هو تجميع الإيرادات بما ينسجم والسياسات الاقتصادية الوطنية، فيما تكون المحاسبة المالية موجهة إلى وحدات الأعمال الفردية، مع إعطاء اعتبار للضريبة بين مجموعة اعتبارات مساوية لها في الأهمية (Mueller 1967:50)

ويكون تصنيف النظم المحاسبية ملائماً عندما يتم على أساس الدرجة التي تحدد فيها التشريعات الضريبية المقاييس المحاسبية. ففي بريطانيا وهولندا والولايات المتحدة تظهر اختلافات كبيرة بين الضريبة ونظام الإبلاغ المالي ولذلك فقد ظهرت مشكلة الضريبة المؤجلة (Deferred Taxations) إلا ان المشكلة ليست كبيرة في الدول التي تكون قواعد الضريبة منسجمة مع المعايير المحاسبية مثل فرنسا وألمانيا .

٣. تضارب المصالح Conflicts Of Interests Problem

يعد مصطلح تضارب المصالح من المصطلحات الشائعة الاستعمال في المجالات كافة التي يتم فيها اتخاذ القرارات، وتظهر هذه المشكلة في ظل نظرية الوكالة لكون العلاقة بين كل من الأصيل والوكيل علاقة متداخلة فالوكيل (المديرون) تتمثل واجباتهم في إدارة شؤون الوحدة الاقتصادية مقابل حصولهم على تعويض من المالكين (الأصيل)، أما المالكون فمصالحهم بالوحدة الاقتصادية، هو تعظيم الثروة وتحقيق عائد مناسب على استثماراتهم. ويشير (شرويدر وآخرون، ٢٠٠٦: ١٦٣)

١. وترى (العبيدي، ٢٠٠٩: ٥٠) ان تضارب المصالح قد تكون كامنة أو محتملة مثل رغبة المديرين في الحصول على الترقية أو الترفيع إذا كانت نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية جيدة مقارنة بالسنوات السابقة، أو رغبتهم في الحصول على كتب الشكر والتقدير أو الحصول على قدم وظيفي، أو خوف المديرين من الحوافز السلبية مثل كتب العقوبات إذا لم تحقق الوحدة الاقتصادية نتيجة الأعمال المرغوب بها أو التي تهدف إليها الوحدة الاقتصادية، أو تنزيل المدير درجة وظيفية أو حجب العلاوة أو قطع الراتب، لهذه الأسباب فإن مصالح المدراء تتضارب تماماً مع مصالح المالكين التي تهدف بالدرجة الأساس إلى زيادة القيمة السوقية للأسهم وتحقيق مركز مالي جيد مقارنة بالشركات المماثلة أو الشركات التي تنتمي للقطاع نفسه. على أن يتم ذلك بأقل جهد ممكن والاستفادة من أوقات الراحة وكذلك المزايا الأخرى مثل استعمال موجودات الوحدة الاقتصادية لأغراضه الخاصة، ويؤكد (Argandona, 2004:4-5) على ان مشكلة تضارب المصالح تؤدي بالوكيل إلى تقديم تقارير مالية مضللة إلى كافة مستخدمي القوائم المالية ومنهم المستثمرين المحتملين أو المرتقبين، أو تحتفظ بالمستثمرين الحاليين، لكن عاجلاً أم آجلاً سيكتشف المستثمرون عدم تحقيق مصالحهم وان التقارير التي قدمت لهم لا تبين المركز المالي الفعلي للوحدة الاقتصادية في تلك المدة.

٣. تأثير سلوك الإدارة وأخلاقياتها:- يقصد بالإدارة هنا إدارة الشركات المساهمة، إذ ان لها دور كبير وذات تأثير في بيئة الأعمال والقوانين والأكثر علاقة بالمجتمع، إذ أن الدور الأساسي للإدارة في الإبلاغ المالي هو إعداد القوائم المالية، إذ أن من مسؤولية الإدارة إعداد تلك القوائم وتقديمها إلى الأطراف المستفيدة من أجل المساعدة في اتخاذ مختلف أنواع القرارات التي تهم الأطراف التي تتعامل مع الوحدة الاقتصادية. وتعد الإدارة

طرفاً في عملية إعداد وتوفير المعلومات وأن لها الحق في أن تشارك مشاركة فاعلة في صياغة التطبيق المحاسبي وأن تعترض على بعض التطبيقات أو تساند وتدعم بعضها الآخر ، ولهذا فإن الإدارة عضو فاعل في هيئات وضع المعايير في بعض المجتمعات التي تؤمن بهذه الفلسفة وتقوم برفض تلك المعايير التي تعتقد أنها تضر بمصالحها ومصالح من ترتبط معهم بعلاقة ايجابية (Kelly, Lauren,1980: 29) ، إذ تعد الأخلاقيات أهم انعكاس لمهنة المحاسبة على الوحدة الاقتصادية وتتناسب الأخلاقيات طردياً مع جودة الإبلاغ المالي، ففي ظل نظرية الوكالة تلعب الإدارة دوراً مهماً في تفسير هذا الدور ، إذ غالباً ما يتعدى دور الإدارة إلى ما هو أبعد من مجرد تنمية الأموال المعهودة إليها ليصل إلى التدخل في الطرائق والمبادئ المحاسبية المطبقة في الوحدة الاقتصادية. (Watts & Zimmerman, 1979:279)، ففي ظل نظرية الوكالة يلعب المدراء دوراً بارزاً في ظهور مشاكل هذه النظرية ، إذ يبين (Christie and Zimmerman,1994) ، أن للتصرفات الانتهازية للمدراء تأثير كبير في جودة الإبلاغ المالي ، وهذا ما يفسر العلاقة بين جودة الإبلاغ المالي وحرية الاختيار من بين السياسات المحاسبية ، وهذا ما يبرر وجود العقود غير الكاملة، لأن أحد أطراف عقد الوكالة لا يلتزم تجاه الطرف الثاني بأداء مهامه بدون انحياز لمصلحة أحد الأطراف، وهذه التصرفات التي تهدف إلى إخفاء المعلومات عن أحد الأطراف بقصد إظهار المعلومات إلى طرف آخر ، تبرز مصلحة أحد الأطراف دون الآخر، مما أدى إلى ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات Information symmetric، وقد استنتج كل من (Bowen and Others , 2003) ، إن المدراء عندما يتخذون الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة بقصد تحقيق أو عدم تحقيق مصالح المستثمرين ، يعد دليل للسلوك الانتهازي للإدارة، والإضرار بمصالح الأطراف الأخرى ، (Bowen and Others,2003: 27-28) .

وقد أكد كل من (Carpenter and Reimers,2005) أن المدراء في الوحدات الاقتصادية يتخذون قرارات من شأنها أن تنتهك مصادقية الإبلاغ المالي ، إذ تؤدي تصرفاتهم إلى تزوير واحتيال في القوائم المالية المقدمة ، واعتبرا أن هذه التصرفات لا أخلاقية وأكدوا على ضرورة تحسين أخلاقيات العمل وأن تكون على الجهات المنظمة للمعايير والمحاسبين والمسؤولين في إدارة الوحدات الاقتصادية القيام بذلك. (Carpenter and Reimers,2005: 115) وأضاف (Peng and Others,2005,1277)، أن التأثير في القوائم المالية من الأطراف التي تتعامل مع الوحدات الاقتصادية، يأتي لعوامل عدة منها تضارب المصالح بين هذه الأطراف، وبالتالي لهم مصلحة في الغش أو التلاعب بالقوائم المالية، فضلاً عن أن سلوك المدراء يتأثر بعوامل عدة كلها تنعكس على أدائهم ومن ثم ينعكس على أداء الوحدة الاقتصادية. (Peng and Others,2005: 1278)

٤. خطط الحوافز الإدارية : ومن العوامل التي تؤثر في سلوك الإدارة هي خطط الحوافز المعتمدة من قبل مجلس الإدارة، فعندما تربط الإدارة حوافز المديرين بما متحقق من إيرادات أو ارباح، إن خطط الحوافز الإدارية تنشأ أساساً لتقليل حدة التضارب في المصالح بين الإدارة والمساهمين [Kelly ,1983 :194] الناتجة عن سعي كل منهم إلى تعظيم منفعتهم الشخصية ، إذ تجمع خطط الحوافز الإدارية بين مصلحة الإدارة ومصالح المساهمين لتحقيق هدف مشترك هو تحسين قيمة الوحدة الاقتصادية ومستوى أدائها من خلال ارتباط الحوافز الإدارية بالإنجازات المتحققة للوحدة الاقتصادية ، فعلى الرغم من أن المهمة الرسمية للإدارة هي تحقيق أقصى المكاسب للوحدة الاقتصادية (أو لأطراف أخرى خارجية) إلا أنها قد تمتلك دوافع شخصية أخرى تختلف عن تلك المتعلقة بتحقيق الأهداف الأساس للوحدة الاقتصادية يمكن أن تدفعها إلى اتخاذ قرارات وتصرفات من شأنها التأثير سلباً في قيمة الوحدة الاقتصادية ومن ثم التأثير في مصالح المساهمين،

لذا فإن تحديد خطة للحوافز الإدارية يأتي لربط مصلحة الإدارة المتمثلة بتعظيم منفعتها الشخصية مع مصلحة المساهمين المتمثلة بتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال تحسين أسعار أسهمها في الأسواق المالية بقصد التقليل من حدة التضارب في المصالح بين الإدارة والمساهمين . وفي هذا السياق أشار (Watts & Zimmerman, 1978: 230) إلى أن المديرين يتخذون الأنشطة التي تؤدي إلى تعظيم ثروتهم الشخصية والتي تعتمد بدورها على قدرتهم على تحسين أسعار أسهم الوحدة الاقتصادية في الأسواق المالية وعلى وجود خطة للحوافز الإدارية .

بهذا المعنى فإن وجود خطة للحوافز الإدارية يساعد في التوفيق بين مصالح الإدارة والمساهمين إلا أن تحديدها على أساس الأرقام المحاسبية (كما هي الحال عند تحديدها على أساس صافي الدخل أو الزيادة في صافي الدخل أو العائد على الأصول أو العائد على حقوق الملكية كمقياس للأداء) في كثير من الأحيان يدفع الإدارة إلى اتخاذ قرارات محاسبية من شأنها زيادة الدخل المعلن للوحدة الاقتصادية بهدف تحسين مقياس الأداء وزيادة حوافزها الإدارية . وفي هذا السياق حدد (Watts & Zimmerman, 1986:212) فرضية الحوافز الإدارية بما يأتي :-

(أن المديرين وبوجود خطة للحوافز الإدارية من المحتمل أن يختاروا الطرائق والإجراءات المحاسبية التي تنال الأرباح من المدد المستقبلية إلى المدة الحالية) .

ويرى الباحث أن هذه الفرضية ربطت بين سلوك الإدارة في اختيار الطرائق والإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الدخل المحاسبي في المدة الحالية ووجود خطة للحوافز الإدارية . أي ان مجرد ارتباط الحوافز الإدارية بالدخل المعلن للوحدة الاقتصادية يدفع الإدارة إلى اختيار الطرائق والإجراءات المحاسبية التي تنال الأرباح من الفترات المستقبلية إلى المدة الحالية ، بهذا المعنى فإن هذه الفرضية حددت سلوك الإدارة بالاهتمام بتعظيم حوافزها الإدارية في السنة الحالية دون النظر إلى احتمالات اهتمامها بتعظيم حوافزها المستقبلية ، فهي إذن فرضية ترفض التمهيد وتشير إلى تركيز الاهتمام على تعظيم دخل المدة الحالية ، إلا أنه يصعب تصور إدارة ليس لديها أي بعد مستقبلي يتعلق بحوافزها الإدارية . وعليه فعند الأخذ بالحسبان اهتمام الإدارة بتعظيم حوافزها الإدارية المستقبلية يمكن القول أن الإدارة تميل أكثر إلى تمهيد السلسلة الزمنية للدخل مقارنة بهدف تعظيم دخل المدة الحالية ، ومن ثم فإنها من المحتمل ان تتخذ القرارات المحاسبية التي تؤدي إلى تمهيد واستقرار السلسلة الزمنية للدخل المعلن للوحدة الاقتصادية .

٥. إدارة الأرباح: - Earnings Management ، وهي العملية التي يستعمل فيها المدراء أحكامهم

الشخصية في الإبلاغ المالي بهدف تعديل التقارير المالية والتي تؤدي إلى تضليل المستثمرين حول الأداء الاقتصادي ، أو التأثير في النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المقرر عنها. (Ayres, 1994: 27) وهي محاولة المديرين التأثير في الدخل المفصح عنه في المدى القصير، فقد واجه

مديرو الشركات ضغوطاً قوية جداً خلال التسعينيات من القرن الماضي لتحقيق مستويات الأرباح المستهدفة والوصول إلى مستويات توقعات المحللين الماليين لأرباح شركاتهم، واستجابة إلى ذلك لجأ هؤلاء المديرون إلى استعمال ممارسات محاسبية مضللة، ومن الأسباب التي تؤدي بالمدراء إلى اللجوء إلى تلك الأساليب هي، التأثير على أسواق الأوراق المالية ، زيادة مكافآت الإدارة ، تقليل احتمالات الإخلال بشروط الاقتراض. إذ يعتقد أن المدراء قد يحاولون إدارة الأرباح لاعتقادهم أن قرارات المستثمرين والدائنين تتأثر بالأرباح المفصح عنها. وتهدف إدارة الأرباح إلى تحسين آثار الدخل المفصح عنه وخفض كلفة رأس المال. (Stolowy and reton, 2000:12)،

وتهدف إدارة التلاعب المصطنع بالأرباح إلى تحقيق رقم الأرباح المتوقع والتي تأخذ بالحسبان اعتبارات عدة مثل (تنبؤات المحللين، والتقديرات المسبقة للإدارة، ومتابعة اتجاه الإيرادات)، ويحدث التلاعب لتحقيق دافعين أساسيين هما:- (الداعور، والعايد، ٢٠٠٩: ٨٢٢)

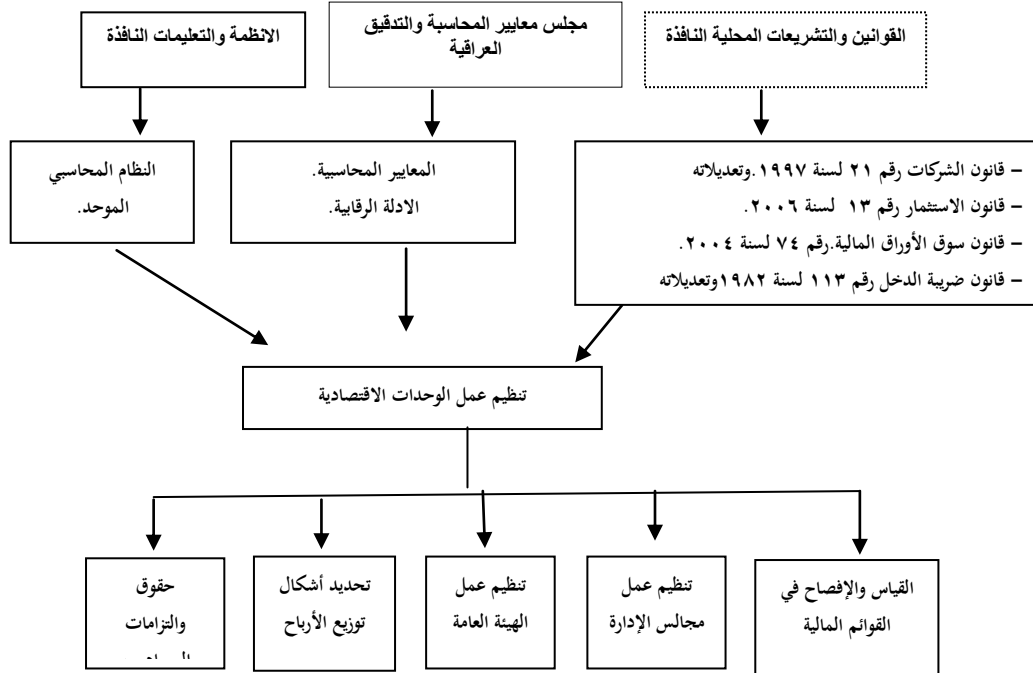
- أ. لتشجيع المستثمرين على شراء أسهم الوحدة الاقتصادية.
- ب. لزيادة القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية في المدى الطويل.
- ج. زيادة مكافآت وحوافز الإدارة.

المحور الثالث/ الجانب العملي

مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية عينة البحث

سيتم في هذا المبحث دراسة القوانين والنظم التي تطبق في الوحدات الاقتصادية عينة البحث، وبيان نواحي القصور التي تؤثر في نموذج الإبلاغ المالي فيها، ومن ثم في المعلومات المحاسبية المتاحة للأطراف التي تستخدمها في اتخاذ القرارات، والشكل الاتي يبين الأنظمة والقوانين التي تنظم عمل الوحدات الاقتصادية عينة البحث.

شكل (٣) القوانين والأنظمة التي تنظم الإبلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية عينة البحث



(المصدر إعداد الباحث)

ويرى الباحث إن أبرز العوامل التي تؤدي الى حدوث مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية تتمثل بما يأتي:-

١. القصور في النظام الداخلي للشركات المساهمة المختلطة (عينة البحث):- إضافة الى القصور في النظام المحاسبي الموحد ، تخضع الشركات المساهمة المختلطة الى نظام داخلي يخول الجمعية العامة النظر في تقرير مراقب الحسابات واتخاذ الاجراءات الالزامية، اي ان التكرار في الحالات التي تظهر في تقارير مراقبي الحسابات سنويا (مدقي ديوان الرقابة المالية) ، هذا النظام أعطي الصلاحية للنظر في تلك الحالات المتكررة سنويا للجمعية العمومية ولم يعطي الحق لجهات اخرى مستقلة عن هذه الوحدات الاقتصادية مثل (المفتش العام وهيئة النزاهة) وخصوصا ان هناك حصة من الاسهم تمتلكها الدولة في أسهم هذه الوحدات الاقتصادية في القطاع المختلط ، وهذا أدى إلى استغلال هذه الفقرة لصالح الإدارة في إتباع أساليب لإدارة الأرباح وظهور حالة عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

٢. جوانب القصور في قانون الشركات:- من خلال قراءة المواد والفقرات التي تضمنها قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته، وجد الباحث نواحي القصور من خلال:-

أ. اشارت المادة (١٠٢) من الفصل الاول، الفرع الثاني (اختصاصات وصلاحيات الهيئة العامة) في الفقرة (رابعاً)، ان من صلاحية الهيئة العامة هي مناقشة تقارير مراقبي الحسابات واتخاذ القرارات الالزامية بشأن الملاحظات، في حين لاحظ الباحث ان العديد من الملاحظات تكررت لاكثر من سنة مالية ولم تتخذ الهيئة العامة في الوحدات الاقتصادية عينة البحث اي اجراءات، وذلك بسبب ان القانون لم يحدد اشخاص مستقلين عن الوحدة الاقتصادية لاتخاذ الاجراءات الالزامية بشأن الملاحظات التي ترد في تقارير مراقبي الحسابات،

وهذا مما يعزز من دور الإدارة في هذه الوحدات الاقتصادية في التأثير باتجاهات المحاسبين في إتباع الأساليب التي تحقق مصالح الإدارة على حساب مصالح الأطراف الأخرى التي تتعامل معها، مما يؤدي إلى ب. حدد القانون في الفصل الثاني في الفرع الثالث، الفقرة ثالثاً، من المادة (١١٧) ، التي أشارت إلى وضع الحسابات الختامية للسنة السابقة خلال الأشهر الستة الأولى من كل سنة واعداد تقرير شامل بشأنها وبتنفيذ تنفيذ الخطة السنوية وتقديمها إلى الهيئة العامة لمناقشتها والمصادقة عليها على ان تتضمن ما يأتي:-
(قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته)

١. الميزانية العمومية
٢. كشف حساب الأرباح والخسائر
٣. اية بيانات أخرى تقررها الجهات المختصة.
ومن وجهة نظر الباحث ومن خلال دراسة التقارير المالية السنوية للوحدات الاقتصادية عينة البحث لم يجد الباحث الكثير من الكشوفات الضرورية التي يمكن ان تفيده كافة الاطراف التي تتعامل مع الوحدات الاقتصادية عينة البحث في اتخاذ القرارات ومن هذه الكشوفات:-

- كشف بالأداء البيئي للوحدات الاقتصادية،
- كشف بالحوافز والمكافآت الممنوحة للمديرين وأعضاء مجالس الإدارة خلال السنة المالية.
- كشف بالحوافز والمكافآت الممنوحة للعاملين خلال السنة المالية.
- كشف بالعوائد على الأسهم لكافة المساهمين.
- كشف بتوزيعات العوائد والأرباح على المساهمين لكل سنة.
- مساهمات الوحدات الاقتصادية في الضمان الاجتماعي.
- كشف بالقيمة الدفترية والسوقية للأسهم.

ج. حدد القانون في المادة (١١٧) من الفصل الثاني، الفقرة (ثامناً)، لجان مستقلة للرقابة والتدقيق المالي ولتحديد الاجور والخاصة بكمية الاتعاب المدفوعة لاعضاء مجلس الادارة وللمدير المفوض، في حين لم يحدد القانون لجنة مستقلة بفحص وتفتيش نظام الرقابة الداخلية ومقوماته في الوحدات الاقتصادية، إذ تعد الرقابة من العناصر الاساسية في نجاح ورفع كفاءة اداء الوحدات الاقتصادية، اضافة الى انه لم يحدد لجنة مستقلة للنظر في تقارير مراقبي الحسابات واتخاذ الاجراءات اللازمة بشأن الملاحظات التي ترد سنوياً.

٣. القوائم المالية والكشوفات الملحقة في الوحدات الاقتصادية عينة الدراسة على وفق النظام المحاسبي الموحد/ لم يتضمن النظام المحاسبي الموحد فضلاً عن القوائم والكشوفات الموجودة، الكشوفات التالية التي تأخذ بنظر الاعتبار المعلومات التي من الممكن ان تلبى بعض من احتياجات المستخدمين. (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١) والتي تم عدها من نقاط الضعف الموجودة في الصيغة التقليدية التي وضعها النظام المحاسبي الموحد فيما يتعلق بالإبلاغ المالي، إذ لم يأخذ النظام المحاسبي الموحد التغييرات في احتياجات الأطراف أصحاب المصالح مع الوحدات الاقتصادية، مثل:-

١. الجهات المهتمة بالعاملين وتحسين ظروف العمل مثل النقابات العمالية، كشوفات عن اداء الوحدات الاقتصادية الاجتماعي تجاههم والتمثل دور هذه الوحدات ومجالات تحسين الوضع الاجتماعي للعاملين، مثل الترفيعات والترقيات والايقادات الخاصة بتطوير القابليات الفكرية والخبرات في مجال عملهم.
٢. الجهات المهتمة بتحسين البيئة، مثل جمعيات حماية البيئة من التلوث، ويتضمن معلومات عن مساهمات الوحدات في تحسين البيئة من خلال ما تقوم به من إجراءات من شأنها ان تخفف من تأثير منتجاتها ومصانعها على البيئة الموقع الجغرافي الذي تعمل به.
٣. الأطراف التي تركز على اطلاع الوحدات الاقتصادية بدورها تجاه التزاماتها الاجتماعية، معلومات عن دور الوحدة الاقتصادية في تقديم الخدمات والمساعدات الاجتماعية للجهات المختصة مثل الوزارات ودوائر الرعاية الاجتماعية ودورها في دعم الطلبة المتفوقين في الجامعات.

٤. احتياجات المساهمين الحاليين والمرتبين، والتي تتعلق بمعلومات عن العوائد ونسب المخاطرة لكل نشاط من الأنشطة التي تقوم بها.

٥. احتياجات المقرضين من المعلومات ، معلومات عن السيولة المالية فضلا عن ما تمتلكه الوحدات من موجودات والتي يمكن عدها ضمانات للحصول على القروض.

٦. لم يقدم النظام أي تحديثات على القوائم والكشوفات المالية المطلوبة من الوحدات الاقتصادية، وبما ينسجم مع الظروف الحالية التي تحيط بها.

ثانياً :- معلومات عن عينة البحث وتحليل نتائج استمارة الاستبانة :-

١. معلومات عن عينة البحث

الجدول (٣) عينة البحث وفق الاختصاص والشهادة

النسبة المنوية	المجموع	الدكتوراه او ما يعادلها	ماجستير او ما يعادلها	دبلوم عالي	بكلوريوس	الشهادة الاختصاص
٥٢%	٣١	٧	١٢	٥	٧	المحاسبة
٢٨%	١٧	٦	٨	٣	-	الرقابة والتدقيق
٨%	٥	٢	١	٢	-	الادارة المالية
٧%	٤	٢	١	-	١	الاقتصاد
٥%	٣	-	-	١	٢	اخرى
١٠٠%	٦٠	١٧	٢٢	١١	١٠	المجموع
	١٠٠%	٢٨%	٣٧%	١٨%	١٧%	النسبة المنوية

الجدول (٤) عينة البحث وفقا لسنوات الخدمة

المجموع	٢٦ سنة فأكثر	٢١-٢٥	١٦-٢٠	١١-١٥	٦-١٠	١-٥	عدد السنوات العدد
٦٠	١٣	١٢	١٤	١١	٨	٢	العدد
١٠٠%	٢٣%	٢٠%	٢٣%	١٨.٣%	١٣,٣%	٢,٧%	النسبة المنوية

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٣) ان نسبة العينة من حملة شهادتي الماجستير والدكتوراه كانت ٧٢% وهي أكثر من نسب الشهادات الأخرى التي يحملها الأفراد عينة البحث، ويعني ان الاجابات تعد موثوقاً بها لكون الذين اجابوا على الفقرات لديهم العلمية والمعرفة الكافية والأكاديمية في الاختصاص مما يدعم الاجابات عن فقرات الاستبانة.

اما الجدول رقم (٤) يبين عدد سنوات الخبرة في مجال العمل الوظيفي وقد بلغت اعلى نسبة للأفراد الذين تتراوح خدمتهم بين ١٦ سنة فأكثر وهذا يعني ان اغلب افراد العينة اللذين اجابوا على فقرات الاستبانة هم ممن لديهم خبرة عملية ومهنية في حقل الاختصاص مما يدعم اجابات العينة ويزيد من موثوقية الاجابات.

ثانياً:- تحليل نتائج الاستبانة

تحليل واختبار نتائج الفرضية الأولى : هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين القصور في الأنظمة والقوانين المتبعة في الوحدات عينة البحث وعدم تماثل المعلومات بين الأطراف المستخدمة لها.

جدول (٥) الأسئلة الخاصة بالفرضية الأولى

ت	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	اختبار T	P - value	الوسيط
١	المعايير المحاسبية مطبقة بشكل كفوء في الشركات عينة البحث	2.347	23.065	1.877	0.201	27
٢	أن النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركات عينة البحث يكفي لتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية	1.347	32.696	1.324	0.316	13
٣	يوجد تناسق بين مكونات النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية المحلية المطبقة	1.600	17.321	2.5	0.13	35
٤	أن القوانين والأنظمة النافذة والمطبقة في الشركات عينة البحث بحاجة إلى تعديل لمواكبة التغييرات في بيئة الأعمال لما لذلك من اثر في ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات	2.880	35.791	1.21	0.35	9
٥	ضرورة تعديل القوانين والأنظمة النافذة والمطبقة في الشركات عينة البحث بما يتلائم مع المستجدات في مجال المحاسبة والتدقيق.	2.400	19.287	2.245	0.154	33
٦	أن نظام الرقابة وتقييم الأداء فعال وكفوء في الشركات عينة البحث.	2.760	29.138	1.486	0.276	18

إذ نلاحظ من خلال الجدول أعلاه عدم اتفاق إجابات العينة على أغلب الفقرات الخاصة بالفرضية الأولى والانحراف المعياري ، والذي يمثل مدى تشتت إجابات عينة البحث عن وسطها الحسابي ، إذ كلما ارتفعت قيمة الانحراف المعياري لفقرة الاستبانة ازداد اتفاق العينة حول الفقرات الخاصة بالاستبانة ، ونراه ينخفض أمام الفقرات التي لم تتفق عليها عينة البحث وارتفع فقط في الإجابات حول فقرات الفرضية الأولى ازداد في الفقرات :-

١. أن النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركات عينة البحث يكفي لتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية حول مدى تطبيق المعايير بشكل كفوء، وهذا يعني إن العينة لم تتفق على الفقرة المذكورة وتباينت إجاباتها بين عدم الاتفاق وعدم الاتفاق بشدة .

٢. وارتفعت قيمة الانحراف المعياري بالفقرة رقم (٤) والتي تتضمن ، أن القوانين والأنظمة النافذة والمطبقة في الشركات عينة البحث بحاجة إلى تعديل لمواكبة التغييرات في بيئة الأعمال لما لذلك من اثر في ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات، أي إن العينة أجابت بالاتفاق والاتفاق بشدة على الفقرة المذكورة .

٣. ونلاحظ زيادة تركيز الإجابات والتي تعني أن قيمة الانحراف المعياري ارتفعت، إذ نلاحظ ذلك في الأسئلة الخاصة بإمكانية تعديل القوانين والأنظمة النافذة والمطبقة في الشركات عينة البحث. أي اتفاق العينة على ضرورة إجراء التعديلات على القوانين والأنظمة المطبقة في الوحدات الاقتصادية عينة البحث

أما بالنسبة لاختبار (T) نلاحظ ان القيمة الجدولية (١.٦٧١) وبمقارنتها مع المحتسبة وفق الجدول

أعلاه أن الإجابات الخاصة بالفقرات :

١. أن النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركات عينة البحث يكفي لتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية .

٢. أن القوانين والأنظمة النافذة والمطبقة في الشركات عينة البحث بحاجة إلى تعديل لمواكبة التغييرات في بيئة الأعمال لما لذلك من اثر في ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات.

٣. ينبغي أن يكون نظام الرقابة وتقييم الأداء فعال وكفوء في الشركات عينة البحث.

إن العينة تتفق على الفقرات أعلاه وهي إجابات مقبولة ، أما الإجابات الأخرى للفرضية لكون القيمة الجدولية اكبر من القيمة المحتسبة، وهذا يعني أن العينة اتفقت على هذه الفقرات .أما بالنسبة لقياس احتمالية ورود الخطأ P نلاحظ أن قيمتها الجدولية كانت ١.٦٧١ وبمقارنتها مع القيم المحتسبة ، إذ نلاحظ جميع القيم اقل من قيمتها الجدولية وهذا يعني ان احتمال ورود الخطأ قليلة جدا في إجابات العينة عن فقرات الفرضية الأولى.

أي أن الإجابات صحيحة ويمكن الاعتماد عليها .
ومن هنا نلاحظ إثبات فرضية البحث الأولى أي إن هناك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين القصور في الأنظمة والقوانين المتبعة في الوحدات عينة البحث وعدم تماثل المعلومات بين الأطراف المستخدمة لها، والتي بينتها إجابات العينة على استمارة الاستبانة .

٢. **تحليل واختبار نتائج الفرضية الثانية:-** هناك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين أساليب إدارة الأرباح في الوحدات عينة البحث وعدم تماثل المعلومات بين الأطراف المستخدمة لها.

جدول (٦) الأسئلة الخاصة بالفرضية الثانية

ت	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	اختبار T	P - value	الوسيط
١	إن لممارسات الإدارة في الشركات عينة البحث في إدارة أرباحها دور في ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات	2.533	21.166	2.046	0.177	33
٢	أن تطبيق مبدأ الكلفة التاريخية ملائم لعرض المعلومات المحاسبية بموضوعية ومصداقية	1.360	30.643	1.413	0.293	12
٣	أن القصور في النظام الداخلي في الشركات عينة البحث أدى إلى عدم تماثل المعلومات بين مستخدميها	2.507	19.313	2.242	0.154	21
٤	أن المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية تبين واقع أداء الشركات عينة البحث بصورة موضوعية	1.613	23.259	1.862	0.204	21
٥	أن المعلومات المحاسبية تسد احتياجات كافة المستفيدين من القوائم المالية	1.920	21.000	2.062	0.175	34
٦	أن لإدارة السيطرة التامة على عمل المحاسب ويعمل وفق ما تراه الإدارة	2.720	28.931	1.497	0.273	13
٧	أن المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد سبب في عدم تماثل المعلومات	2.640	28.618	1.513	0.269	10

يبين الجدول المذكور آنفاً اتفاق عينة البحث على الفقرات الخاصة بممارسات إدارة الوحدة الاقتصادية لإدارة أرباحها سبب من أسباب ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وكذلك الحال بالنسبة للقصور الحاصل في النظام الداخلي للوحدات الاقتصادية ، وكذلك لسيطرة الإدارة على عمل المحاسب دور في جعل المحاسب يعمل وفقاً لما ترتأه الإدارة وبما يحقق مصالحها على حساب الأطراف الأخرى التي تتعامل معها ، وهذا بسبب المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية والذي تم تأكيده من قبل العينة في الفقرة رقم (٧) من الأسئلة الخاصة بالفرضية الثانية. واختلفت العينة حول استخدام مبدأ الكلفة التاريخية ملائم لعرض المعلومات المحاسبية بشكل موضوعي ويعرض المعلومات المحاسبية بمصداقية إذ نلاحظ إن قيمة الانحراف المعياري ازدادت في هذه الفقرة ، وكذلك الحال في الفقرتين (٤) و(٥) من الجدول أعلاه والمتعلقة بموضوعية المعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم المالية وإمكانية تليبيتها لاحتياجات مستخدميها إذ ازدادت قيمة الانحراف المعياري مما يدل على اتفاق العينة على فقرات الاستبانة.

أما بالنسبة لاختبار (T) نلاحظ أن القيمة الجدولية (١.٦٧١) وبمقارنتها مع القيمة المحتسبة لكل فقرة وفق الجدول المذكور آنفاً نلاحظ أن الإجابات الخاصة بالفقرات (١،٣،٤،٥) أن القيمة الجدولية أقل من قيمتها المحتسبة وهذا يعني توجد اختلافات معنوية قليلة جداً في إجابات العينة عن فقرات الاستبانة واتفقت العينة عليها وهو ما يؤكد نتائج الانحراف المعياري ، أما الفقرات المتبقية (٢،٦،٧) كانت القيمة الجدولية أكبر من القيمة المحتسبة وهذا يعني عدم وجود اختلاف معنوي بين إجابات العينة على الفقرات المذكورة أما بالنسبة لقياس احتمالية ورود الخطأ P نلاحظ أن قيمتها الجدولية كانت ١.٦٧١ وبمقارنتها مع القيم المحتسبة،

إذ نلاحظ جميع القيم أقل من قيمتها الجدولية وهذا يعني ان احتمال ورود الخطأ قليلة جدا في إجابات العينة عن فقرات الفرضية الثانية.

ومن خلال ما تقدم يلاحظ الباحث أن هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين أساليب إدارة الأرباح في الوحدات عينة البحث وعدم تماثل المعلومات بين الأطراف المستخدمة لها.

٣. **تحليل واختبار نتائج الفرضية الثالثة:** هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين إتباع معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين والمدققين في الوحدات عينة البحث وعدم تماثل المعلومات بين الأطراف المستخدمة لها

جدول (٧) الأسئلة الخاصة بالفرضية الثالثة

ت	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	اختبار T	P - value	الوسيط
١	هنالك تأكيد من قبل الادارة على التقييم المستمر لأداء المحاسبين والمدققين الداخليين والتزامهم بالمعايير والقواعد الاخلاقية	1.360	30.643	1.413	0.293	12
٢	أن لتطبيق معايير السلوك المهني للمحاسب والمدقق الأثر الواضح في عدم تماثل المعلومات المحاسبية	2.933	39.051	1.109	0.383	5

نلاحظ اتفاق عينة البحث على فقرات الفرضية الثالثة وهذا ما يؤكد نتائج الانحراف المعياري لفقرات الاستبانة كبير والخاصة بتأكيد الإدارة على التقييم المستمر لأداء المحاسبين والمدققين، وان لتطبيق معايير الأداء المهني دور في عدم تماثل المعلومات، أما بالنسبة لاختبار T، فإن القيمة الجدولية أكبر من القيمة المحتسبة وهذا يعني عدم وجود اختلافات معنوية حول إجابات العينة عن أسئلة الاستبانة، أما قيمة P نلاحظ عدم ورود خطأ والموثوقية بإجابات لعينة.

ومن خلال ما جاء في أعلاه يلاحظ الباحث إن هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين إتباع معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين والمدققين في الوحدات عينة البحث وعدم تماثل المعلومات بين الأطراف المستخدمة لها، مما يؤكد ويثبت الفرضية.

تحليل واختبار نتائج الفرضية الرابعة :- هناك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين المبادئ المحاسبية المتبعة في الوحدات عينة البحث وعدم تماثل المعلومات بين الأطراف المستخدمة لها.

جدول (٨) الأسئلة الخاصة بالفرضية الرابعة

ت	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	اختبار T	P - value	الوسيط
١	أن تطبيق مبدأ الكلفة التاريخية ملائم لعرض المعلومات المحاسبية بموضوعية ومصداقية	1.360	30.643	1.413	0.293	12
٢	ضرورة تفعيل دور الأسواق المالية في إلزام الشركات عينة البحث في الإفصاح عن كافة المعلومات التي تلبي احتياجات مستخدميها	2.853	36.387	1.19	0.356	5
٣	أن استخدام التكنولوجيا في المعاملات المالية دور في حل مشكلة عدم تماثل المعلومات	2.893	36.592	1.183	0.358	8

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه عدم اتفاق العينة على الفقرة الأولى ، واتفاقها على الفقرات الثانية والثالثة، إذ نلاحظ إن قيمة الانحراف المعياري ارتفعت في الفقرتين الثانية والثالثة ، وانخفض في الفقرة الأولى، أي اختلفت إجابات العينة عن الفقرة الأولى والخاصة بإمكانية تطبيق مبدأ الكلفة التاريخية وملامته لعرض المعلومات المحاسبية بموضوعية .. وكونه يلائم احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم المالية، واتفقت العينة على ضرورة تفعيل دور الأسواق المالية في إلزام الشركات في الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات المستخدمين، واتفقوا على ضرورة استخدام تكنولوجيا المعلومات في العرض والإفصاح لضمان وصول المعلومات وإتاحتها لكافة مستخدميها اللذين يتعاملون مع الوحدات الاقتصادية بسهولة ويسر أما بالنسبة لاختبار T، فنلاحظ عدم وجود اختلافات معنوية في إجابات العينة على فقرات الاستبانة ، وتبين (P) وهنالك ثقة وقبول بإجابات العينة حول فقرات الفرضية الرابعة.

يلاحظ الباحث من خلال الجدول أعلاه إن هنالك علاقة إحصائية ذات طبيعة معنوية بين المبادئ المحاسبية المتبعة في الوحدات عينة البحث وعدم تماثل المعلومات بين الأطراف المستخدمة لها.

المحور الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:-

في نهاية البحث يقدم الباحث اهم الاستنتاجات التي توصل إليها من خلال تحليل نتائج الاستبانة الخاصة بالبحث:-

1. لم تتفق عينة البحث على أن المعايير المحاسبية المطبقة كفاءة وكافية لتلائم احتياجات كافة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الوحدات عينة البحث.
2. لم يلبي النظام المحاسبي الموحد في صيغته الحالية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذا يتطلب إجراء تعديلات بما يضمن ملائمتها للمتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال، لكون استخدام مبدأ الكلفة التاريخية غير ملائم لعرض المعلومات المحاسبية بشكل موضوعي،
3. أدت الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي الموحد الى التأثير في مصداقية وموضوعية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية في الوحدات الاقتصادية عينة البحث، إذ إن النظام بشكله الحالي ، لم يعد يوفر معلومات كافية عن نتائج الأعمال في الوحدات الاقتصادية عينة البحث ، لأنه لم يأخذ بنظر الاعتبار التغيرات في احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، إضافة إلى عدم أخذها بنظر الاعتبار الأداء الاجتماعي والبيئي للوحدة الاقتصادية.
4. إن عدم تضمين قانون الشركات بتعديلات تتناول كافة المستجدات التي تطرأ على بيئة الاعمال المعاصرة وما ينبغي على مجالس الادارة ان تتعامل مع هذه المتغيرات، ادت الى التأثير في كيفية الاطلاع بمهامهم ومهام الهيئة العامة.
5. هنالك اتفاق بين أفراد عينة البحث بان لممارسات الإدارة دور في عدم تماثل المعلومات ، من خلال المرونة التي أتاحتها المبادئ المحاسبية.
6. ان عدم التزام المحاسبين بالاجراءات والاساليب المتبعة الى تغيير نتائج اعمال الوحدات الاقتصادية عينة البحث وبالتالي التأثير في المعلومات المحاسبية المقدمة الى الجهات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات.
7. لم تقوم الوحدات الاقتصادية عينة البحث باعداد كشوفات وقوائم يتم فيها تقديم معلومات عن ملكية الاسهم لاجراء مجلس الادارة والمديرين التنفيذيين، معلومات عن قيمة الاسهم السوقية والدفترية والاسمية للوحدات خلال الفترة .
8. عدم قيام الوحدات الاقتصادية عينة البحث بالتقييم المستمر لأداء المدققين والمحاسبين ومدى التزامهم بالقواعد المهنية والسلوكية.
9. عدم قيام الوحدات الاقتصادية باستخدام تكنولوجيا المعلومات وتوظيفها في زيادة كفاءة الإبلاغ المالي وجعل المعلومات المحاسبية متاحة لجميع مستخدميها والتي تمثل الأطراف التي تتعامل مع الوحدات الاقتصادية عينة البحث، وهذا سبب اساسي في ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات.

ثانياً: التوصيات :-

- في ضوء ما تم طرحه من استنتاجات، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات التي يأمل ان تأخذ طريقها الى التنفيذ في الوحدات الاقتصادية عينة البحث.
1. القيام بإعداد الدراسات المستقبلية التي تتناول الثغرات في النظم والقوانين والتي تؤدي الى التأثير في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالاستثمار والتطور الاقتصادي.
 2. ضرورة تعديل الثغرات الموجودة بالنظام المحاسبي الموحد بما يتلائم مع التغيرات في احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية ، وتكييفه بما يتلائم مع التغيرات في بيئة الاعمال.
 3. الإفصاح عن ملكية اعضاء مجلس الادارة والمديرين التنفيذيين في اسهم الوحدة الاقتصادية، والإفصاح عن اي تضارب بالمصالح بين الادارة والمالكين.
 4. ضرورة تفعيل وزيادة استقلالية التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية عينة البحث، بما يؤدي الى اكتشاف اي اخطاء او تلاعب في القوائم المالية، اضافة الى التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ، في توفير كافة المعلومات التي تتعلق بأنشطة الوحدة الاقتصادية.

المصادر / ١. المصادر العربية

أولاً : القوانين والتشريعات

١. قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته.
٢. قانون الاستثمار العراقي رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦.

ثانياً : الكتب العربية

١. القاضي، حسين، محاسبة النفط في ظل العقود السائدة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩٢.
٢. جواد، شوقي ناجي، إدارة الأعمال- منظور كلي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، ٢٠٠٠.
٣. نجم، عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٦.
٤. الواعظ طالب، وعمران. رزاق نور، " النظام المحاسبي الموحد في الوحدات الاقتصادية " هيئة التعليم التقني، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٩٢.
٥. أبو زيد، " المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، دار أيتراك للطباعة والنشر، القاهرة، ٢٠٠٥.
٥. النظام المحاسبي الموحد، ديوان الرقابة المالية، الطبعة الثانية، بغداد - جمهورية العراق ٢٠١١.

ثالثاً : الدوريات :-

١. الناقفة، أحمد أبو الفتوح، أثار عدم تماثل المعرفة في الأسواق المالية على تشكيل الملامح الأساسية للهيكلي المالي المعاصر، بحث مقدم إلى مركز أبحاث الاقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، ٢٨ ربيع أول ١٤٣٠ هـ 23، مارس ٢٠٠٩ م.
٢. الداعور، جبر إبراهيم والعايد، محمد نواف، اثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية، بحث منشور في مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد (١٧)، العدد (١)، ٢٠٠٩.

رابعاً : الأطاريح والرسائل الجامعية

١. الجبوري، نصيف جاسم محمد علي، مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاساتها على نظم قياس الأداء والحوافز في بعض الشركات المساهمة العراقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٩.
٢. الججاوي، طلال محمد علي، " الأبعاد الاقتصادية والسياسية للتوافق المحاسبي الدولي وانعكاساته على البيئة العراقية"، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد-كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، ٢٠٠٠.
٣. الزبيدي، شذى عبد الحسين جبر، العلاقة بين هيكل رأس المال ومقسوم الأرباح وأثرهما في لا تماثل المعلومات (دراسة تحليلية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد، ٢٠٠٩.
٤. ألعبيدي، صبيحة برزان، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة، دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة المختلطة في محافظة بغداد للمدة من ٢٠٠١-٢٠٠٧، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، ٢٠٠٩.

٥. الغبان، ثائر صبري " المحاسبة عن تكاليف الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي الموحد"، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد-كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، ١٩٩٦.
٦. مسير، رباب وهاب، دور المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الإستراتيجي في ظل مفاهيم نظرية الوكالة (دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد، ٢٠٠٩.



First : books

1. Belkaoui, Ahmed, "Accounting Theory", Thomson earning, .S.A , 4th Ed., 2000.
2. Choi, Forst and Meek, "International Accounting" Prentice Hall, New Jersey; 4th Ed., 2002.
3. Hendriksen, Eldon and Michael, Breda, "Accounting Theory", Richard Irwin, 1st Ed., U.S.A., 1992, 644HIKARI Ltd,
4. Nobes, Christopher, and Parker, Robert, Comparative International Accounting, Financial times prentice hall, printed by Ashford Colour press Ltd, Gosport, 2000.
5. Romney, Marshal and Paul, Steinbart, Accounting Information Systems, Pearson Education Inc, 2006.
6. Kieso, Donald E., and Others, Financial Accounting, John Wiley & Sons Inc, USA, 2003.
7. Kelly, Lauren, Accounting Policy Formulation: the role of corporate management, Addison – Wesley, Publishing Company, 1980.
8. Bowen, Robert M., Accounting Discretion, Corporate Governance and firm performance, 2003.
9. Kelly, Lauren, Accounting Policy Formulation: the role of corporate management , Addison – Wesley, Publishing Company, 1980

Second : periodicals

1. Argandona, Antonio, Conflicts of Interests: The Ethical View Point, Working Papers, IESE Business School. WP, No: 552, March, 2004.
2. Ayres, F.L., Perception of earnings quality: What managers to know, management accounting, Vol (9), No (75), 1994.
3. Bakhtiar, Toni, Mathematical Assessment on the Robustness of profit and loss sharing Mechanism Against Adverse Selection and Moral Hazard Problems, Applied Mathematical Sciences, Vol. 8, 2014, no. 13, 633 –
4. Carpenter, Tine D., and Reimers, Jane L., Unethical and Fraudulent Financial Reporting: Applying the Theory of planned behavior, Springer Netherland, Journal of business Ethics, Vol (60), No (2), 2005.
5. Christie, A., and J. Zimmerman, Efficient and Opportunistic of accounting procedures: corporate control contests, the accounting review, Vol (69), No (4), 1994.
6. Javad Moradi and thers , Asymmetric Information and the Role of Accounting in Emerging Markets Evidences from TSE , Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology 5(4): 1134-1141, 2013.



7. Milton Harris; ArturRaviv, 1991, *The Theory of Capital Structure*, The Journal of Finance, Vol. 46, No. 1.
8. Peng, Li, and Others, The Model Of Financial Statements Fraud in listed companies in china: A system perspective, service system and service management, Vol (2), Issues: 13-15, 2005.
9. Stolowy, Herve and Berton,Gaetan, Review of Research on accountants manipulation, for presentation at the 23th annual congress of the European accounting Association, Munich, Germany, march, 2000.
10. FASB, 2006: ch no:1.
11. FASB, 1980: ch no:4
12. AICPA, 1994:12
13. Argandona, Antonio, Conflicts of Interests: The Ethical View Point, Working Papers, IESE Business School. WP, No: 552, March, 2004.

Third :, Articles And Thesis

1. Padilla, Alexander, Property Economics of Agency Problems, georgemason university, 2001.
2. Khan, Tehmina, Financial Reporting Disclosure on the Interner: International Perspective., A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of doctor of philosophy in accounting, Victoria University, footscray park, Victoria Australia, 2006.

Fourth : Internet

1. www.m-hikari.comhttp://dx.doi.org/10.12988/ams.2014.312674



Asymmetry of accounting information - the reasons and proposed treatments

Abstract

The research aims to identify the reasons that lead to asymmetry of information between economic unity administration and the parties that use accounting information such as shareholders, So, the ability to reach to the solutions that would reduce this problem, these factors have been divided into two types: the first one is the internal factors which represent the administration's desire in order to expand the self-interest of getting the profits and increase the value and competitive entity and investors to obtaining greater returns for their shares, so the second type is the external factors, which represent the failer that occurs in the laws and regulations and un-following the criterions of professional conduct by accountants adopted by these units, so to achieve the research objectives, the Researcher has adopted the Inductive approach in view the topic, which was adopted on an extrapolation of the previous experiments and research in the accounting literature review. A questionnaire has been applicated and distributed to a sample of accountants and professionals working in the economic units that represent the research sample with total form of (75) persons , the most important results reached by this paper that the existing gaps in the Unified Accounting System led to influence the objectivity and credibility of the accounting information contained in the financial statements of economic units in the research sample. As well as the uniform accounting system in its current form does not respond to the needs of the accounting information users, so it requires modifications to ensure consistency with the changes in the business environment of the fact that the use of the principle of historical cost inappropriate manner that reflects the appropriate financial statements and presentation of accounting information to suit all the needs of its users, and no longer provides sufficient information on the business results in economic units of the research sample, it did not take into account changes in the needs of accounting information users, in addition to not taken into account the social and environmental performance of the unit and economic research found that if you do not include corporate law amendments dealing all developments that occur in the contemporary business environment and what should be on the boards of directors have to deal with these variables, led to the effect found in how their duties and functions of the public body.

Keywords/ information asymmetry- the agency theory- earnings management- and financial reporting.